

SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISUJA
A-SARJA N:o 48

LASSI KILPI

HARKINTATAKSOITUS

KIINTEISTÖN JA LIIKKEEN LAADUN JA
LAAJUUDEN PERUSTEELLA KUNNALLIS-
VEROLAINSÄÄDÄNNÖSSÄMME

AKATEEMINEN KIRJAKAUPPA
JAKAJA

SUOMALAISEN
LAKIMIESYHDISTYKSEN
JULKAISUJA
A-SARJA
N:o 48

SUOMALAISEN LAKIMIES-
YHDISTYKSEN JULKAISUJA

A-SARJA

N:o 48

LASSI KILPI

HARKINTATAKSOITUS

KIINTEISTÖN JA LIIKKEEN LAADUN JA
LAAJUUDEN PERUSTEELLA KUNNALLIS-
VEROLAINSÄÄDÄNNÖSSÄMME

JAKAJA AKATEEMINEN KIRJAKAUPPA

HARKINTATAKSOITUS

KIINTEISTÖN JA LIIKKEEN LAADUN JA
LAAJUUDEN PERUSTEELLA KUNNALLIS-
VEROLAINSÄÄDÄNNÖSSÄMME

KIRJOITTANUT
LASSI KILPI
LAKITIEEN TOHTORI

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

VAMMALA 1955
VAMMALAN KIRJAPAINO OY
ISBN 978-951-855-812-8 (PDF)

SISÄLLYSLUETTELO

<i>Sisällysluettelo</i>	VII
<i>Kirjallisuusluettelo</i>	X
A. Varsinainen kirjallisuus	X
B. Komiteanmietinnöt ja lainvalmistelutyöt	XI
C. Valtiopäiville annetut esitykset	XII
 <i>I Luku. Eräitä välittömiä veroja koskevia näkökohtia</i>	1
A. Välittömän verotuksen kehittymisen yleispiirteet	1
1. Alkuperäinen henkivero	1
2. Luokkavero	2
3. Omaisuusvero	4
4. Tuotto- ja objektivero	4
5. Tulovero	5
B. Tuotto- ja objektiverotuksen eli tulolähdeverotuksen luonne	6
1. Tulon eri vaiheiden nimitykset	6
2. Yleistä tulolähdeverotuksesta	6
3. Objektiverotuksen luonne	8
4. Tuottoverotuksen luonne	9
C. Tuloverotuksen luonne	12
D. Verotuksen luonteesta	14
E. Verotusperiaatteet	15
 <i>II Luku. Kunnallisverotuksemme yleisestä luonteesta</i>	18
A. Yleistä	18
B. Tuloverotuksen soveltuvaisuudesta kunnallisverotukseen	19
D. Kunnallisen tuloveron käytäntöön ottaminen Suomessa	22
E. Onko kunnallisverotuksemme tulo- vai tulolähdeverotusta?	29
 <i>III Luku. Harkintataksoituksen asemasta kunnallistaksoituksessamme</i>	33
A. Harkintataksoitusta koskevien säännösten historia	33
B. Yleistä harkintataksoituksen asemasta kunnallisverotuksessa	39
C. Harkintataksoitus tulolähdeverotuksena	40
1. Harkintataksoitus tuottoverotuksena	41
2. Harkintataksoitus objektiverotuksena	43
D. Harkintataksoitus jakoverona	46
E. Harkintataksoitus ekvivalenttiteorian toteuttajana	50
F. Harkintataksoituksen suhde verokykyisyyteen	53

<i>IV Luku. Harkintataksitoituksen suhde arviotaksitoitukseen ja meillä vallitseva käsitys harkintataksitoituksesta</i>	55
A. Harkintataksitoitus harkinnanvaraisena hallintotoimintana	55
B. Harkintataksitoituksen suhde arvioverotukseen	56
C. Vallitseva käsitys harkintataksitoituksesta	62
<i>V Luku. Harkintataksitoituksen subjektiiviset edellytykset</i>	67
A. Valtio	67
B. Kunta, seurakunta ja yksityinen uskonnollinen yhdyskunta	74
C. Yleishyödyllinen yhteisö	75
<i>VI Luku. Harkintataksitoituksen objektiiviset edellytykset</i>	77
A. Kiinteistö-käsite	77
B. Kiinteistöjen eri lajit	80
C. Harkintataksitoituksen soveltaminen kiinteistöihin	83
D. Elinkeino- ja liike-käsitteet	84
<i>VII Luku. Harkintataksitoituksellisia käsitteitä</i>	88
A. Tulon laskemisesta	88
B. Laatu	91
1. Ulkonainen laatu	92
2. Toiminnan intensiivisyys	93
3. Organisatorinen järjestely	94
4. Varallisuusasema	95
C. Laajuus	95
1. Ulkonainen ilmenemismuoto	95
D. Tulon vähäisyys	97
1. Vertailu omaan toimintaan	98
2. Vertailu muiden toimintaan	99
<i>VIII Luku. Harkintataksitoitus equivalenttiteorian pohjalta</i>	101
A. Yleistä	101
B. Yrityksen laadun merkitys	105
C. Yrityksen laajuuden merkitys	113
<i>IX Luku. Harkintataksitoitus jakoveroituksellisen ajatustavan pohjalta</i>	115
A. Yleistä	115
B. Kollektiivinen menettelytapa	117
C. Yksilöllinen menettelytapa	123
D. Yrityksen laadun ja laajuuden merkitys jakoveroitukselliselta kannalta	125
<i>X Luku. Harkintataksitoitus tuottoveroituksellisen ajatustavan pohjalta</i>	128
<i>XI Luku. Harkintataksitoitus objektiveroituksellisen ajatustavan pohjalta</i> ..	135

<i>XII Luku. Harkintataksoituksessa huomioon otettavia yleisiä näkökohtia ..</i>	146
A. Harkinnan kohtuullisuus	146
B. Usean verotuksellisen periaatteen yhteensattuminen	150
C. Eräitä erikoislaatuista puhtaan tuoton vähäisyyden aiheuttaneita syitä ..	151
D. Useamman kunnan alueella toimiva yritys sekä yhden henkilön omis-	
tamat monta yritystä	162
E. Voidaanko harkintataksoitukseen turvautua jatkuvasti?	165
F. Asunto-osakeyhtiön harkintataksoitus	169
 <i>XIII Luku. Eräitä verotusmenettelyä koskevia näkökohtia</i>	172
A. Todistusvelvollisuus harkintakysymyksissä	172
B. Harkintataksoitusasioissa hankittava selvitys	172
C. Missä asteessa harkintataksoitukseen on siirryttävä	174
D. Koskeeko harkintataksoitukseen siirtyminen verotuksen perustetta ..	175
 <i>XIV Luku. Loppusanat</i>	177
 <i>Asiahakemisto</i>	181

KIRJALLISUUSLUETTELO.

A. Varsinainen kirjallisuus.

Luettelossa on mainittu vain ne teokset, joihin on viitattu useammin kuin kerran. Milloin lähdeluettelossa on ainoastaan yksi saman tekijän teos, viitataan tähän käyttämällä hänen sukunimeään. Jos luettelossa mainitaan useampia saman tekijän teoksia, käytetään näistä teoksen jälkeen sulkuihin merkittyä viittausta.

Arle, A., Harkintataksoituksesta. Veronmaksaja 1948 n:o 4 s. 8.

v. Eheberg, K. Th., Gemeindefinanzen, Handwörterbuch der Staatswissenschaften IV. Jena 1927 s. 783.

Haveri, H., Kunnallistaksoitus liikkeen laadun ja laajuuden perusteella sekä taksoitetun valitusoikeus kaupunkikunnassa. Defensor Legis 1920 s. 342.

Jalonen, V. J., Eräitä kiinteistötulojen kunnallisverotusta koskevia kysymyksiä. Asuntokiinteistö 1938 s. 114.

Junnila, T., Omaisuusvero vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajana. Helsinki 1945.

Jännes, A., Asunto-osakeyhtiöiden harkintaverotuksesta. Defensor Legis 1934 s. 18.

Kauppi, Aaro, Veron määrittäminen I, Oulu 1950.

Koski, P., Taksoituksesta liikkeen laajuuden ja laadun perusteella. Defensor Legis 1929 s. 318.

Lagus, Julius, Asunto Oy. kiinteistötulojen harkintaverotuksesta. Defensor Legis 1942 s. 11.

Lampe, Ad., Ertragssteuern. Wörterbuch der Volkswirtschaft in drei Bänden I. Jena 1931 s. 715.

Linni, Viljo, Kunnallisverotuksen opas. Helsinki 1948. (Linni).

— » — Vähän harkintataksoituksesta, Maalaiskunta 1933 s. 13.

Merikoski, V., Verolakiehdotuksen käsittelyjärjestyksestä. Lakimies 1953 s. 892.

Pekkala, Hannes, Harkintaverotuksesta. Hämeen läänin 2. kunnallispäivät Tampereella 26—27. 4. 1935. Pöytäkirjat, esitelmät ja alusukset. Hämeenlinna 1935 s. 70.

Popitz, Johannes, Einkommensteuer. Handwörterbuch der Staatswissenschaften III. Jena 1926 s. 400.

v. Reitzenstein, F., Das kommunale Finanzwesen. Handbuch der Politischen Oekonomie III:2. Tübingen 1898 s. 1.

- Rekola, Aarne*, Maatalouskiinteistöistä saadun tulon verotuksesta. Korkein hallinto-oikeus 1918—1943. Helsinki 1943 s. 233. (Rekola)
- » — Tulo- ja omaisuusverolaki. Porvoo 1947. (Rekola TOL)
- Sandström, K. G. A.*, Om beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt. Uddevalla 1951.
- Schanz, G.*, Ertragssteuern. Handwörterbuch der Staatswissenschaften III. Jena 1926 s. 842.
- Strutz, Georg*, Kommentar zur Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925. Die deutschen Finanz- und Steuergesetze in Einzelkommentaren Band 9. I—II. Berlin 1928—29. (Strutz Einkommensteuergesetz)
- » — Einkommens- und Vermögensbesteuerung. Handwörterbuch der Kommunalwissenschaften I. Jena 1918 s. 583.
- Ståhlberg, K. J.*, Lait ja asetukset maalaiskuntain hallinnosta. Helsinki 1926.
- Westin, Runar*, Vanhaa ja uutta harkintataksitoituksen soveltamisvaikeuksista. Verotus 1951 s. 56.
- Willgren, Karl*, Finlands finansrätt. Tammerfors 1932. (Willgren Finansrätt).
- » — Den historiska utvecklingen av Finlands förvaltningsrätt. Helsingfors 1934. (Willgren Historiska utvecklingen).
- » — Finanssioppi. Helsinki 1936. (Willgren Finanssioppi).

B. Komiteanmietinnöt ja lainvalmistelutyöt.

- Komiteanmietintö n:o 1/1894. Keisarilliselle Majesteetille komitealta, joka on asetettu tekemään ehdotusta muutoksiksi voimassa olevaan asetukseen kunnallishallinnosta maalla (puheenjohtaja senaattori Gustaf von Troil).
- » — n:o 6/1927. Valtioneuvostolle maataloustulojen verotuksen kehittämistä valmistamaan asetetulta komitealta (puheenjohtaja professori Kyösti Haataja).
- » — n:o 12/1908. Ehdotus maalaiskuntain kunnallislainsiksi (puheenjohtaja Gust. Rud. Idman).
- » — n:o 18/1921. Valtioneuvostolle verotusreformien valmistamista varten asetetulta komitealta (puheenjohtaja pankinjohtaja Juhani Arajärvi).
- » — n:o 15/1923. Valtioneuvostolle kaupunkikuntain keskushallinnon uudistamista varten asetetulta komitealta (puheenjohtaja pormestari Pekka Zimmermann).
- » — n:o 2/1938. Valtioneuvostolle kunnallisen verorasituksen tasoittamiskomitealta (puheenjohtaja esittelijäneuvos Einar Böök).
- Lainvalmistelukunnan mietintö n:o 1/1898. Betänkande angående ombildning af den direkta beskattningen. Helsingfors 1898. (Lars Homen, Valentin Gummerus ja P. E. Svinhufvud).
- » — n:o 2/1934. Ehdotus verolaiksi, verotuslaiksi sekä laiksi niiden voimaansaattamisesta ynnä perustelut. Helsinki 1934 (K. J. Ståhlberg ja Aarne Saari-alho).

C. Valtiopäiville annetut esitykset:

- Esitys n:o 26/1863—4. Hans Kejserliga Majestäts Nådiga Proposition till Finlands Ständer, angående kommunalförvaltningen på landet.
- » — n:o 34/1882. Keisarillisen Majesteetin armollinen esitys Suomenmaan valtiösäädyle, koskeva muutosta asetukseen 8 päivältä joulukuuta 1873 kunnallishallituksesta kaupungissa.
 - » — n:o 6/1897. Keisarillisen Majesteetin armollinen esitys Suomenmaan Valtiosäädyle, koskeva asetusta kunnallishallinnosta maalla.
 - » — n:o 63/1921. Hallituksen esitys Eduskunnalle kunnallisverotusta koskevien säännösten muuttamisesta.
 - » — n:o 42/1923. Hallituksen esitys Eduskunnalle erinäisten kunnallisverotusta koskevien säännösten muuttamisesta.
 - » — n:o 26/1928. Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja omaisuus- sekä kunnallisverotusta koskevasta lainsäädännöstä.
 - » — n:o 62/1931. Hallituksen esitys Eduskunnalle erinäisten kunnallisverotusta koskevien säännösten muuttamisesta.
 - » — n:o 63/1932. Hallituksen esitys Eduskunnalle maalaiskuntain kunnallisverotusta koskevien säännösten muuttamisesta.
 - » — n:o 38/1952. Hallituksen esitys Eduskunnalle verolaiksi (VLE).

I LUKU

ERAITA VÄLITTÖMIÄ VEROJA KOSKEVIA NAKÖKOHTIA

A. Välittömän verotuksen kehittymisen yleispiirteet.

Kun selostan seuraavassa välittömän verotuksen kehittymisen yleispiirteitä, ei tarkoitukseni ole esittää varsinaista välittömien verojen kehityksen historiaa vaan ainoastaan eräänlainen kaava välittömän verotuksen alalla havaittavista kehitysvaiheista. Täten ei siis ole millään tavalla välttämätöntä, että kehitys jokaisessa maassa olisi kulkenut kaikkien seuraavassa kuvattavien kehitysvaiheiden kautta, vaan näistä ovat jotkin voineet käytännössä jäädä kokonaan pois, esimerkiksi ulkoapäin jonkin jo myöhäisemmässä kehitysvaiheessa olevan yhteiskunnan verotusoloista saatujen vaikutteiden johdosta. Tämän kaavamaisen kehitysvaiheiden esittelyn tarkoituksena onkin lähinnä vain kiinnittää havainnollisesti huomiota eräisiin välittömän verotuksen luonteenomaisiin piirteisiin.

1. Alkuperäinen henkivero. Alkukantaisissa oloissa, varsinkin paimentolaisina ja metsästyksestä elävien kansojen keskuudessa ovat kaikki yhteiskunnan jäsenet sekä taloudellisesti että muutoinkin suunnilleen tasa-arvoisia, sillä yhteiskunnan eri jäsenten elintavat eivät sanottavasti poikkea toisistaan. Myöskään alkukantaiseen maanviljelykseen siirryttyä eivät eri henkilöiden elinehdot vielä muodostu sanottavasti erilaisiksi. Tällaisessa alkeellisessa yhteiskunnassa sen yhteisten pyrkimysten toteuttamiseksi jäseniltä vaadittavat taloudelliset suoritukset eli verot muodostuvat tietenkin yleensä kaikkien yhteiskunnan jäsenten osalta samansuuruiseksi.¹ Kun

¹ Ks. *Lainvalmistelu* 1/1898 ss. 7—8 ja 460—461 sekä *Popitz*, Einkommensteuer s. 438.

jokaiselta työkykyiseltä mieheltä vaaditaan samanlainen verosuoritus, niin verotusperusteeksi muodostuu näissä oloissa varsinaisesti miehen työkyky. Veroa voidaankin tällöin kutsua henkirahaksi.

Jos tällainen alkuperäinen henkiraha on ainoa tai ainakin pääasiallinen julkisen yhdyskunnan kantama verosuoritus, niin se edellyttää, että yhteiskunnan varojen tarve on suhteellisen vähäinen. Muutoin näet verotus muodostuisi heikommille yksilöille ylivoimaiseksi kantaa. Yhteiskunnan varojen tarpeen kasvaessa ei yksinkertainen henkivero enää riitä ainoaksi tai pääasialliseksi verotusmuodoksi, vaan verotusta on täydennettävä. Yhteiskunnan varojen tarve taas yleensä kasvaa sen itsensä kehittyessä. Samalla tavallisesti myös sen eri jäsenten elinehdot erilaistuvat, sillä toiset tulevat elämään paremmissa taloudellisissa oloissa kuin toiset. Näin käy varsinkin sen jälkeen, kun on siirrytty kiinteään maanviljelyyn. Maaomaisuutta näet kertyy vähitellen toisille enemmän kuin toisille. Kun omaisuus täten jakaantuu erilailla, niin kaikki eivät enää tietenkään ole yhtä verokykyisiä, vaan toiset ovat sitä suuremmassa määrin kuin toiset. Tällaisissa oloissa ei, kun myös yhteiskunnan varojen tarve sen toiminnan monipuolistuessa kasvaa, enää voida yhteiskunnan tarvitsemia varoja kerätä edellä selostetunlaisen alkuperäisen henkirahan muodossa, vaan on keksittävä näihin uusiin olosuhteisiin paremmin soveltuvia verotusmuotoja.

Henkirahan kehittäminen voi tapahtua kahta eri tietä, nimittäin kiinnittämällä huomio lähinnä joko verovelvollisen henkilökohtaisiin ominaisuuksiin tai taloudellisiin seikkoihin. Edellistä tietä päädytään luokkaveron kautta lopulta tuloveroon ja jälkimmäisen mukaan omaisuusveron kautta tuottoveroon.

2. Luokkavero. Yhteiskunnallisten olojen jossain määrin kehittyessä muodostuu yhteiskunnallisia luokkia, jotka tosin elintavoiltaan ja -ehdoiltaan huomattavasti poikkeavat toisista luokista, mutta joiden jäsenet toisiinsa verrattuina elävät suunnilleen samanlaisissa taloudellisissa oloissa.² Näin yhteiskunta jakaantuu taloudellisen asemansa perusteella eri luokkiin. Kun henkiveroa yhteiskunnan lisääntyneen varojen tarpeen vuoksi ryhdytään uudistamaan ja sen tuottoa lisäämään verovelvollisten veronmaksukyvyn perusteella, niin tällöin ymmärrettävästi vero järjestetään eri suuruiseksi kunkin taloudellisen ryhmän osalta, ja kullekin tällaiselle ryhmälle eli luokalle mää-

² Ks. *Lainvalmistelu* 1/1898 s. 461 ja *Popitz*, *Einkommensteuer* s. 438.

rätään tietty verovelvollisuus,³ joka kaikkien samaan luokkaan kuuluvien keskuudessa on samansuuruinen. Vaikkakin verotuksessa tällä tavalla otetaan huomioon ainakin jossain määrin verovelvollisten verokykyisyys, niin itse vero on vielä sentään suhteellisen kaavamainen.

Paitsi verokykyisyys-näkökohtaa on olemassa toinenkin peruste luokkaverotukselle. Yhteiskunnan jäsenen sen toimenpiteistä saama hyöty ei muodostu kaikkien yhteiskunnan jäsenten kohdalla samaksi. Korkeammassa yhteiskunnallisessa asemassa oleva ja ennen kaikkea varakkaampi henkilö hyötyy yhteiskunnan toimenpiteistä yleensä enemmän kuin alhainen ja köyhä. Näin ollen on varsin kohtuullista, että ensiksi mainittu myös osallistuu suuremmalla määrällä yhteiskunnan vaatimiin kustannuksiin. Näin on asianlaita sitä paremmalla syyllä, kun alkukantaisissa oloissa yhteiskunta tarjoaa yksilölle palveluksiaan lähinnä ulkonaisen turvallisuuden muodossa, joten verosta muodostuu jonkinlainen suojelumaksu tästä yhteiskunnan tarjoamasta turvasta. Siltä, jolla on huomattavammat edut valvottavanaan, voidaan tietenkin myös vaatia suurempaa suojelumaksua. Näin on varsinkin kiinteän ja muun vaikeasti siirrettävän omaisuuden laita. Kevyt henkilökohtainen omaisuus näet voidaan hätätilassa vaaran uhatessa pelastaa viemällä se paetessa mukana, mutta näin ei voi menetellä kiinteän tai muutoin vaikeasti liikuteltavan omaisuuden suhteen. Ainoa keino sen pelastamiseksi on turvautua koko yhteiskunnan tarjoamiin yhteisiin puolustusmahdollisuuksiin. Täten henkivero myös suojelumaksun kannalta porrastuu asianomaisen tarvitseman suojeluntarpeen mukaan. Suojeluntarpeen perusteella yhteiskunta voidaankin alkukantaisissa oloissa suhteellisen helposti jakaa sellaisiin luokkiin, joiden keskuudessa suojeluntarve on suhteellisen samanlainen, mutta eroaa toisiin luokkiin verrattuna.

Täten siis sekä verokykyisyyden että suojeluntarpeen perusteella on päädytty siihen, että yhteiskunta voidaan jakaa toisistaan taloudellisesti selvästi eroaviin luokkiin, joita kutakin verotuksellisesti voidaan käsitellä samalla tavalla. Jaottelu luokkiin voidaan suorittaa pitämällä ensi sijassa silmällä joko taloudellisia tai sosiaalisia seikkoja.

³ Popitz, Einkommsteuer s. 438, huomauttaa, kuinka ei luokkavero käsitteellisesti merkitse sitä, että verotus järjestettäisiin eri säätyjen osalta erilaiseksi, vaikka näinkin tosin voidaan menetellä, vaan luokitusta verokykyisyyden perusteella.

Ryhmien kokoonpano riippuu tietenkin kussakin yhteiskunnassa vallitsevista oloista eikä mitään yleistä kaavaa tätä varten ole tarvis, eikä kai oikeastaan mahdollistakaan esittää.

3. **Omaisuusvero.** Henkivero voi lähteä kehittymään paitsi luokkaveron myös omaisuusveron suuntaan. Kun pyritään henkiveroa mukauttamaan verovelvollisten verokykyisyyden mukaan, niin huomio varsin ymmärrettävästi kiintyy asianomaisen omaisuuden määrään. Näin on varsinkin asianlaita sen jälkeen, kun yhteiskunta on siirtynyt kiinteään maanviljelyyn. Tällaisissa oloissa maaomaisuus näet tulee muodostamaan taloudellisen elämän pääasiallisen pohjan. Maaomaisuuden suuruus vaikuttaa veronmaksukykyyn. Paitsi maaomaisuutta niin myös muu luonteeltaan tuottava omaisuus voidaan ottaa huomioon veronkantokykyä arvioitaessa. Huomio kiinnitetään tällöin kuitenkin pääasiassa ulkonaisesti selvästi havaittavissa olevaan omaisuuteen, joten pienen tilan vaatima omaisuus kuten jalometallit jää yleensä verotuksen ulkopuolelle.

Varsinaisesti ei omaisuusveron tarkoituksena kuitenkaan ole siirtää osaa tuosta omaisuusarvosta yhteiskunnan haltuun, vaikka tällaistaikin omaisuusverotusta on esiintynyt eräissä poikkeuksellisen vaikeissa olosuhteissa, vaan tällä tavalla pyritään verottamaan vain sitä pysyvää verokykyisyyttä, mikä ilmenee omaisuuden muodossa. Täten se kohdistuu varsinaisesti omaisuuden tuottoon, mutta verotuksen suuruus määrätään omaisuusarvon mukaan.

4. **Tuotto- ja objektiivivero.** Alkuaan omaisuusverotus kohdistetaan tietyn henkilön omistuksessa olevaan omaisuuteen. Kun tämä verotus kuitenkin pitkän aikaa kohtaa saman henkilön hallussa olevaa omaisuutta vuodesta toiseen suunnilleen samansuuruisena, unohdetaan pian sen varsinainen henkilökohtainen luonne ja sen katsotaan kohdistuvan lähinnä siihen omaisuuteen, minkä mukaan veron suuruus määrätään. Siitä muodostuu tätä omaisuutta sinänsä rasittava vero. Näin on käynyt varsinkin maaomaisuuteen kohdistuvien verojen.⁴

Kun myös eräiden muiden toimintojen tai omaisuuden kuin maanviljelyksen ja -omaisuuden havaitaan pysyvästi tuottavan pysyvän tuoton muodossa harjoittajalleen tai omistajalleen verokykyä, niin tämäkin on katsottu voitavan ottaa huomioon yhteiskunnalle suoritettavan

⁴ Ks. Lainvalmistelu 1/1898 ss. 9 ja 442.

verosuorituksen määrää arvosteltaessa. Näin liitetään yhä useampaan luonteeltaan säännölliseen tuloerään vakituinen verotus, jonka suuruus yleensä määrätään joko kysymyksessä olevan omaisuuden arvon tai muiden vastaavien, sen ulkonaista laajuutta osoittavien seikkojen nojalla. Mitä kehittyneempi yhteiskunta on ja mitä suuremmaksi sen varojen tarve muodostuu, niin sitä laajemmaksi tulee myös tällaisten tuottoverojen tai, kuten näitä seuraavassa myöhemmin selostettavilla⁵ perusteilla tullaan kutsumaan, tulolähdeverojen piiri. Yhä useampi ala joutuu sen alaisuuteen. Kun näiden tulolähdeverojen piiriä on laajennettu, niin on kiinnitetty entistä suurempi huomio juuri asianomaisen tulolähteen tuottaman tuoton suuruuteen sinänsä eikä veroa määrätä enää samassa määrin kuin alkujaan omaisuuden suuruuden tai muiden vastaavien ulkonaisten seikkojen perusteella joskin näissä veroissa edelleen kiinnitetään pääasiallinen huomio itse tuohon tuottoon eikä siihen henkilöön, joka sen saa.

Tämä varsinainen tulolähdeverotuksellinen verojärjestelmä, joka kohdistui suureen määrään erilaisia tuottoja, on verotushistoriassa vasta suhteellisen nuori, sillä varsinaisesti se omaksuttiin yleisesti vasta 1700—1800 lukujen vaihteessa,⁶ vaikka jo sitä ennenkin on ollut käytännössä varsin runsaasti muitakin yksityisiä tulolähdeverotusmuotoja kuin maa-vero.⁷

5. Tulovero. Kuten jo edellä mainittiin, niin luokkaverossa ei voida esittää mitään yleistä sääntöä verovelvollisten luokitteluperusteista, vaan täksi kelpaavat oikeastaan mitkä ilmiöt tahansa. Myöskään ei millään tavalla ole rajoitettu luokkaverotuksessa käytettävien luokkien lukumäärä. Näin ollen luokkaveroa kehittämällä voidaan yhä suuremmassa määrin ottaa huomioon henkilökohtaiset verovelvollisten veronmaksukykyyn vaikuttavat seikat.⁸

Tulolähdeverotuksen laajentaminen 1800-luvulla yhä useampien tuottolajien piiriin opetti havaitsemaan, kuinka on olemassa paljon sel-

⁵ Ks. s. 7.

⁶ Ks. *Lainvalmistelu* 1/1898 s. 449.

⁷ Meidän varhaisemmassa verotusjärjestelmässämme on tulolähdeverotus, maanomistukseen kohdistuneita lukuunottamatta, jäänyt suhteellisen vähäiseksi. Tosin eräitä yksityisiä tuottoveroja on kautta aikojen esiintynyt, mutta niiden merkitys on ollut suhteellisen pieni eikä meillä koskaan ole ollut mitään varsin kehittynyttä tuottoverotusjärjestelmää, joka olisi muodostanut välittömän verotuksemme pääasiallisen pohjan. Ks. *Lainvalmistelu* 1/1898 s. 405.

⁸ Ks. *Willgren*, *Finansrätt* s. 236.

laisia veronmaksukykyyn vaikuttavia tulolähteitä, joita ei tällä tavalla ole helppo saavuttaa. Kun julkisten yhteiskuntien varojen tarve samoihin aikoihin suuresti kasvoi, oli löydettävä uusia verotuskohteita. Verotuksen tullessa entistä ankarammaksi oli myös entistä tärkeämpää pyrkiä saattamaan se verovelvollisten veronmaksukykyyn mukaiseksi.

Yhdistämällä luokka- ja tulolähdeverotukselliset ajatukset keskenään päädyttiin tuloverotukseen, joka pyrkii ottamaan huomioon verovelvollisen yksilönä. Se tähtää verosuorituksen mukautamiseen asianomaisen verokykyisyyden mukaan. Tätä taas osoittaa asianomaisen eri lähteistä saamien tulojen kokonaisuus. Paitsi tulojen suuruutta niin myös eräät asianomaista rasittavat menot, kuten perheen suuruus vaikuttavat hänen veronmaksukykyynsä. Nämä koetetaan ottaa nykyaikaisessa tuloverotuksessa huomioon. Tähän liittyy vielä vakautetun tulon suuremman veronkantokykyyn huomioon ottava varallisuusverotus. Näin on päädytty 1800-luvun loppupuolella yleisesti tuloverotukseen, joka on suurelta osalta syrjäyttänyt kaikki muut edellä selostetut verotusmuodot.

B. Tuotto- ja objektiverotuksen eli tulolähdeverotuksen luonne.

1. Tulon eri vaiheiden nimitykset. Ennen kuin ryhdyn varsinaisesti käsittelemään tulolähde- ja tuloverotusta, katson aiheelliseksi selvittää sen terminologian, jota seuraavassa tulon käyttämään tuoton- ja tulonmuodostuksen eri asteissa.⁹ Vaihetta, jossa samasta ansaintalähteestä kertyneet veronalaiset saannit on kerätty yhdeksi kokonaisuudeksi, kutsun tuotoksi sekä puhtaaksi tuotoksi sitä, kun tästä on vähennetty samaan ansaintalähteeseen liittyvät luonnolliset vähennykset. Kun saman henkilön eri lähteistä saamat puhtaat tuotot kerätään yhdeksi kokonaisuudeksi, ollaan kokonaistulossa sekä, kun tästä vielä on vähennetty yleiset vähennykset, puhtaassa tulossa sekä lopuksi, kun myös erityiset vähennykset on otettu huomioon, verotettavassa tulossa.

2. Yleistä tulolähdeverotuksesta. Yleensä ei finanssiopillisessa eikä verotuksellisessa kirjallisuudessa kiinnitetä mainittavaa huomiota tuotto- ja objektiverotuksen erilaisuuteen.

⁹ Näin Kilpi, Tulo-käsitteen terminologiasta, Verotus 1952 ss. 97–102.

teen. Myönnettävä on, ettei niillä kovin suuria eroavaisuuksia ole, sillä molemmat rakentuvat monissa tärkeissä kohdin melkein samojen periaatteiden varaan, mutta eräissä suhteissa ja juuri sellaisissa, joilla tämän tutkimuksen kannalta on merkitystä, niillä on huomattava ero.

Käsitteistö tuotto- ja objektiverojen kohdalla voidaan havaita suhteellisen epämääräiseksi. Käsitteitä tuotto- ja objektiverotus käytetään aivan rinnakkain tekemättä niiden välillä sanottavaa eroa. Suomenkielisessä terminologiassa ei ole sitäpaitsi mitään sellaista yläkäsitettä, joka sisältäisi nämä molemmat. Myöskään saksankielinen terminologia ei tässä suhteessa ole tarkka, vaan käsitteitä käytetään yleensä rinnakkain tai päällekkäin, kuinka sattuu. On kuitenkin huomattava, että siellä on nimityksiä vielä enemmän. Siellä näet käytetään paitsi käsitteitä *Ertragssteuer* ja *Realsteuer* vielä näiden lisäksi nimityksiä *Erwerbsteuer* ja *Objektsteuer*. Mitään yleistä selvitystä siitä, mitä näillä kullakin käsitetään, ei kuitenkaan voi antaa, vaan niiden käyttö vaihtelee eri kirjailijoilla.¹⁰

Tässä ei ole tarpeellista ryhtyä lähemmin tutkimaan tätä terminologista kysymystä. Riittää vain toteamus, että tuotto- ja objektiverotuksella on eräitä jälempänä lähemmin selostettavia eroja. Näin ollen seuraan *Lampe*n¹¹ omaksumaa käsitteistöä. Hän näet erottaa yläkäsitteen *Erwerbsteuer* sitä kuitenkin tarkemmin määrittelemättä sekä alakäsitteet *Ertragssteuer* ja *Realsteuer*. Tätä vastaavasti voisi suomenkielessä käyttää *Erwerbsteuer*-käsitteen vastikkeena tulolähdeverotusta, sillä sanonta elinkeinoverotus ei tähän sovellu, koska käsitteeseen kuuluu muutakin kuin pelkkien elinkeinojen verotukseen luettavaa. *Realsteuer*-käsitteellä *Lampe* ymmärtää sellaisia tulolähdeveroja, jotka määrätään ja lasketaan ansaintatoiminnasta esineellisten, reaalisten perusteiden mukaan, kuten esimerkiksi ulkonaisten tunnusmerkkien perusteella. *Ertragssteuer*-käsite jää hänen mukaansa siis tarkoittamaan sellaisia tulolähdeveroja, jotka tosiasiallisesti nimityksensä mukaisesti liittyvät ansaintatoiminnan tuotoksi kutsuttuun tulokseen. Tätä käsitteistöä tullaan seuraavassakin noudattamaan, joten edellisiä kutsutaan objektiveroiksi ja jälkimmäisiä tuottoveroiksi.

¹⁰ Mainittakoon, ettei *Handwörterbuch der Staatswissenschaften* tunne lainkaan hakusanoja *Objektssteuer* ja *Realsteuer*. Myöskään *Wörterbuch der Volkswirtschaft* ei tunne ensiksi mainittua ja jälkimmäisen kohdalla siinä viitataan hakusanaan *Ertragssteuer*.

¹¹ *Lampe*, *Ertragssteuern* s. 715.

Tulolähdeverotukselle on ominaista, että siinä arvostellaan jonkin taloudellisen toiminnan tulosta lähtien tästä toiminnasta itsestään.¹² Tarkastelun kohteeksi otetaan yhtenäisen taloudellisen toiminnan muodostava omaisuus- tai toimintakokonaisuus, kuten maatila tai liike, ja lasketaan, mitä tällainen yksikkö sinänsä tuottaa. Tällöin ei omaisuuden omistajaan kiinnitetä mitään huomiota vaan ainoastaan omaisuuteen tai toimintaan itseensä ja siinäkin pääasiassa vain taloudelliseen puoleen. Tulolähdeverotuksen kohteena on tuloa tuottava omaisuus tai toiminta sinänsä.

Edelleen on tulolähdeverotukselle luonteenomaista, että kukin yksityinen tulolähdevero kohtaa vain tietynlaisia tuloa tuottavaa omaisuutta. Se ei siis kohdistu tuloa tuottavaan omaisuuteen yleensä vaan ainoastaan laadultaan tarkasti määrättyyn. Jos tulolähdeverotuksen kohteena on useanlaatuista tuloa tuottavaa omaisuutta, niin se ei tavallisesti kohdistu samalla tavalla näihin kaikkiin, vaan jokaista koskevat jossain määrin erilaiset säännöt. Kuinka laaja tulolähdeverotus kulloinkin on, riippuu tietenkin asianomaisista verolaeista, mutta aivan kaikkia tuottoja käsittäväksi ei sitä kuitenkaan juuri voida muodostaa. Sen yleisimmin käytetyt kohteet ovat¹³ maatalous, teollisuus, kauppa, rakennusten omistus, pääoman omistus, palkka sekä palkkio- ja virkatulot. Harvoin sen piiriin liitetään muita tulolajeja.

3. Objektiverotuksen luonne. Kuten edellä kehityshistoriallisessa osassa havaittiin, niin tulolähdeverotus on toisaalta kehittynyt omaisuusverotuksesta. Juuri objektiverotuksessa on näin tapahtunut. Sen kautta pyritään tavoittamaan sitä pysyvää verokykyisyyttä, joka ilmenee tietynlaisen tuloa tuottavan omaisuuden omistamisessa.¹⁴ Tässä ei siis verotuksen kohteena ole varsinaisesti se tuotto, minkä omaisuus antaa, puhumattakaan siitä, että tällaisena olisi itse tuo omaisuusmassa sinänsä vaan paremminkin sen edustama verokykyisyys. Tästä johtuu, ettei verotuksen vuotuinen suuruuskaan määräydy tämän omaisuuden tuoton vuotuisten vaihteluiden mukaan vaan sen perusteella, kuinka verokykyiseksi tämä omaisuus yleensä katsotaan. Käytännössä verotus siis tapahtuu jonkinlaisen keskimääräisen tuottavuuden perusteella.

¹² Ks. Lampe, Ertragssteuern s. 715 ja Schanz, Ertragssteuern s. 842.

¹³ Ks. Schanz, Ertragssteuern s. 842.

¹⁴ Lainvalmistelu 1/1898 s. 444 mainitaan tuottoverotuksesta puhuttaessa, että siinä on verotuksen kohteena osittain itse tuotto ja osittain tämän perusteena oleva pääasiallinen tuotannon tekijä.

Paitsi, ettei määräävää ole asianomaisen objektin kunkin vuoden tuotto, niin ratkaisevaa merkitystä ei ole myöskään juuri kulloinkin kysymyksessä olevan yksilöllisen omaisuuden tuottoisuudella vaan paremminkin sillä, minkä tuollaisen omaisuuden tuottoisuuden yleensä on katsottava samanlaisissa olosuhteissa olevan.

Käytännössä merkitsevät edellä mainitut seikat sitä, että vuotuisen verotuksen suuruus määrätään ulkonaisten tunnusmerkkien mukaan kiinnittämättä huomiota vuotuisiin asianomaisen omaisuuden tuoton vaihteluihin.¹⁵ Mitä erityisesti maaveroihin tulee, niin niitä varten laaditaan yleensä erityiset katasterit, joista verotuksen toimittamisessa tarvittavat tiedot käyvät ilmi. Näitä ei niiden suuritöisyyden ja kalleuden vuoksi uusita vuosittain vaan vasta pitempien ajanjaksojen päästä.

Objektiverotusta käytetään varsinkin maaomaisuuden verotuksessa, mutta myös rakennusten ja liikkeiden verotuksessa se voi tulla kysymykseen. Tällöin voidaan veronmääräämisperusteina käyttää esimerkiksi huoneiden lukua tai ikkunoiden ja ovien määrää, kuten Ranskassa on tapahtunut, sekä liikkeiden osalta työntekijöiden tai työkonoiden lukumäärää.

Objektiverotus muodostaa suhteellisen kehittymättömän verotusmuodon, joka soveltuu pääasiassa käytettäväksi melko alkukantaisissa oloissa. Se näet edellyttää, että eri verovelvollisten, ainakin saman alan yrittäjien, olosuhteet ovat keskenään suhteellisen samanlaiset, joten niitä voidaan arvostella tiettyjen ulkonaisten tunnusmerkkien perusteella ja tällä tavalla päätyä käytännössä tyydyttäviin tuloksiin. Mitä kehittyneemmästä yhteiskunnasta on kysymys, niin sitä enemmän eroavat samankin alan yrittäjien olosuhteet toisistaan ja sitä vaikeampaa on päästä näistä eroavaisuuksista selvyyteen pelkkien ulkonaisten seikkojen perusteella.

4. Tuottoverotuksen luonne. Tulolähdeverotuksena myös tuottoverotuksessa kohdistetaan päähuomio taloudellisen kokonaisuuden muodostavaan tulolähteeseen itseensä¹⁶ ja pyritään verotta-

¹⁵ Seipell, Grund- und Gebäudesteuer, Handwörterbuch der Kommunalwissenschaften II, Jena 1922 s. 413, esimerkiksi mainitsee, kuinka maapohja- ja rakennusverotus samoin kuin elinkeinoverotus joutuvat kaikista veroista pieninten vaihtelujen alaiseksi. Niiden tuotto on vero-objektin arvon kautta turvattu samoin kuin sen kantaminenkin, koskei verollepanoa tarvitse vuosittain uudistaa. Ks. myös Lainvalmistelu 1/1898 ss. 445 ja 456 sekä Willgren, Finansrätt s. 210.

¹⁶ Ks. Willgren, Finanssioppi s. 264.

maan tämän edustamaa verokykyä. Kun objektiverotuksessa verotus kohdistetaan tulolähteen sinänsä edustamaan pysyvään verokykyyn, niin tuottoverotuksellinen ajatustapa on yksilöllisempi. Siinä pyritään verottamaan sitä tämän tulolähteen antamaa tulosta, minkä se juuri laskentakautena on tuottanut. Yhteiskunta siis ikään kuin tulee tästä tuotosta osalliseksi veron muodossa. Tuotolla puolestaan ymmärretään jostain tulolähteestä tietynä aikana (verovuonna) saatuja hyödykkeitä tämän lähteen kannalta katsottuina, siis riippumatta niiden suhteesta siihen henkilöön, joka nämä hyödykkeet nostaa.¹⁷

Tuottoverotukselle on siis oleellista, että siinä tarkastellaan jonkin tulolähteen yksilöllistä tuottoa tämän tulolähteen kannalta jättämällä tässä tarkastelussa kokonaan syrjään tämän tuoton saaja.¹⁸ Tässä suhteessa tuottovero varsinaisesti eroaakin tuloverosta, jossa päähuomio kiinnitetään juuri tulon saajaan.

Kun tuottoverotuksessa pyritään ottamaan huomioon tulolähteen yksilöllinen tuotto, niin tästä jo seuraa, että se varsinaisesti kohdistuu tulolähteen puhtaaseen tuottoon,¹⁹ jota laskettaessa on siis otettava lukuun tämän hankkimisesta olleet kustannukset. Nämä kustannukset näet merkitsevät tavallisesti toisille henkilöille tapahtuneita suorituksia, jotka muodostuvat heidän tuotoikseen.²⁰ Ellei näitä otettaisi tuoton laskemisessa huomioon vähennyksinä, niin yhteiskunta voisi useampaan kertaan kantaa veroa samasta tuotosta. Kun tulolähteen tuottoa katsotaan yksinomaan tämän tulolähteen kannalta, niin kaikki sellaiset bruttotuottoon liittyvät vähennykset, jotka ovat yhteydessä lähinnä asianomaisen toiminnan harjoittajan henkilöllisyysyteen eikä itse tulolähteeseen sinänsä, jätetään ottamatta huomioon. Tällaisiin on myös luettava velkojen korot. Velattoman yrittäjän yrityksen toiminta näet muodostuu melkein samanlaiseksi kuin sellaisen, joka on hankkinut yrityksensä velaksi. Veloilla ei ole varsinaisesti yhteyttä itse tähän yritykseen, joka on riippumaton sen omistajan järjestämästä rahoitustavasta.²¹ Näin ollen ei velkojen korkoja voida ottaa huomioon bruttotuotosta tehtävinä vähennyksinä puhdasta tuottoa laskettaessa.

¹⁷ Willgren, Finanssioppi s. 264 ja Finansrätt s. 210.

¹⁸ Ks. Lainvalmistelu 1/1898 s. 444 ja Willgren, Finansrätt s. 210.

¹⁹ Näin Schanz, Ertragssteuern s. 842. Ks. myös Lainvalmistelu 1/1898 s. 444.

²⁰ Näin Schanz, Ertragssteuern s. 842.

²¹ Ks. Lainvalmistelu 1/1898 ss. 444.

Toisinaan tuottoverotuksessa kiinnitetään huomio puhtaan tuoton asemesta bruttotuottoon.²² Tällöin ollaan lähempänä objekti-verotusta kuin muun tuottoverotuksen alalla, niin melkeinpä jo paremminkin objekti-verotuksessa kokonaan. Kun vero määrätään bruttotuoton perusteella, niin ei ole enää mahdollista kovinkaan suuressa määrin kiinnittää huomiota verolähteen yksilöllisiin ominaisuuksiin, jotka vaikuttavat sen kunkin hetken toimintaan. Tällainen bruttotuottoon rakentuva tuottoverotus on kuitenkin harvinaista.

Puhtaan tuoton mukaankin tapahtuvassa tuottoverotuksessa on bruttotuoton suuruudella jonkinlaista käytännöllistä merkitystä. Jos näet puhdas tuotto on bruttotuottoon verrattuna vähäinen, niin tämä voi johtua vähennysten joukossa olevista sellaisista vähennyseristä, jotka eivät todellisuudessa kohdistu sanottavasti itse tulolähteeseen ja ole yhteydessä sen toimintaan, vaan jotka lähinnä johtuvat yrittäjästä itsestään. Tällaisissa tapauksissa on syytä suhtautua vähennyksiin kriittisemmin kuin muulloin.

Tuottoverotus, joka varsin suuressa määrin ottaa huomioon kullakin alalla vallitsevat yksilölliset olosuhteet, soveltuu jo suhteellisen hyvin varsin kehittyneisiin taloudellisiin olosuhteisiin, kun se vain kohdistetaan tarpeeksi laajalle alalle. Tuottoverotuksen piirin laajentaminen ei myöskään tuota vallan suuria vaikeuksia. Tuottoverotukseen pohjautuvalla verotusjärjestelmällä on se huomattava etu, että sen puitteissa on mahdollista sovittaa verorasitus kunkin alan verokykyisyyden mukaiseksi,²³ mikä varsinaisen tuloverotuksen alalla tuottaa jossain määrin vaikeuksia. Laajan tuottoverotusjärjestelmän muuttaminen tuloverotukseksi ei myöskään tuota mainittavia vaikeuksia, vaan se voi tapahtua liittämällä siihen vain eräitä tuloverotuksellisia piirteitä, kuten esimerkiksi Englannissa on tapahtunut.

Tuottoverotuksen kohteena ovat tavallisesti elinkeinotoiminta, pääoman omistus, palkka sekä palkkio- ja virkatulot sekä myös kiinteistötulot, vaikkakin viimeksi mainittujen verotus yleensä tapahtuu objekti-verotuksen muodossa. Tärkeimmän tuottoverotuksen kohteen muodostaa epäilemättä elinkeinojen verotus. Tähän tuottoverotus onkin erinomaisen sovelias.

²² Ks. Lampe, Ertragssteuern s. 715.

²³ Ks. Junnila s. 108.

C. Tuloverotuksen luonne.

Kun tulolähdeverotuksessa huomion kohteena on itse tulolähde, niin tuloverotuksessa sinä on itse veronmaksaja.²⁴ Tuloverotus kohdistuu saman henkilön eri verolähteistä saamaan tulon kokonaisuuteen. Se pyrkii ottamaan huomioon veronmaksajan koko taloudellisen kantokyvyn ja kaikki hänen veronmaksukykyynsä vaikuttavat seikat. Näin ollen, vaikka tuottoverojärjestelmä on niin laaja, että sen piiriin kuuluvat melkein kaikenlaiset tuotot, niin se ei ole mikään tulovero, ellei siinä ole jollain tavalla otettu huomioon asianomaisen verovelvollisen henkilöllisyyttä ja hänen veronmaksukykyään. Kun tuottoverotus on objektiivinen, persoonaton, niin tuloverotus on subjektiivinen, persoonallinen, ottaen huomioon kunkin verovelvollisen henkilökohtaisen kantokyvyn.

Kun tuloverotuksessa kiinnitetään huomio asianomaisen henkilön verokykyisyyteen kokonaisuutena, niin tästä seuraa, että toisen tulolähteen tuottama tappio voidaan vähentää toisten tulolähteiden antamasta tulosta,²⁵ sillä vain tällä tavalla voidaan ottaa huomioon verovelvollisen veronmaksukyky. Tulolähdeverotuksessa tämä ei sitä vastoin ole mahdollista.

Edelleen tuloverotukselle erotuksena useimmille muille verotusmuodoille on tyypillistä, ettei sen verotuksen kohdetta voida ilmaista ja mitata millään muulla mittapuulla kuin juuri tulolla.²⁶ Muiden verotusmuotojen alalla ei tällaista sidonnaisuutta voida havaita, vaan niissä on mahdollista käyttää veronmäääämisperusteena muitakin seikkoja kuin sitä, mihin verotus varsinaisesti kohdistuu.

Vaikka tuloverotus jo sinänsä pyrkii ottamaan huomioon asianomaisen veronmaksukyvyn ja sovittamaan verotuksen sen mukaisesti, niin tätä on vielä eräillä järjestelyillä tehostettu. Tällaisia ovat progressiivisen veroasteikon käytäntöön ottaminen, joka lähtee ajatuksesta, että veronmaksukyky kasvaa nopeammin kuin tulojen määrä. Toinen on tuloverolakeihin liitetty varallisuusverotus, joka pyrkii vakautetun tulon ankarampaan verottamiseen.

²⁴ Ks. *Lainvalmistelu* 1/1898 ss. 460 ja 731—2; *Lampe*, *Ertragssteuern* s. 715; *Popitz*, *Einkommensteuer* s. 408 ja *Strutz*, *Einkommen- und Vermögensbesteuerung* s. 583.

²⁵ Näin *Popitz*, *Einkommenssteuer* s. 409, joka pitää tätä tulo- ja tuottoverotusten tärkeimpänä eroavaisuutena.

²⁶ Näin *Popitz*, *Einkommensteuer* s. 401.

Kuten jo edellä olemme todenneet,²⁷ niin tuloverotuksen on katsottava lähinnä kehittyneen luokkaverotuksesta muodostaen tavallaan tämän kehittyneimmän muodon. Tuloverotus ei teoreettisesti ole syntynyt tulolähdeverotuksesta, mutta käytännössä se on varsin runsaasti saanut tästä vaikutteita. Tämä onkin täysin ymmärrettävää, kun tuloverotuksen nykyaikaisessa muodossaan tullessa käytäntöön useimmissa maissa, tosin ei kylläkään Suomessa, oli voimassa varsin kehittynyt tuottoverojärjestelmä. Kuten jo edellä mainittiin, niin useissa maissa, kuten esimerkiksi Englannissa, onkin käynyt niin, että kehittyneestä tuottoverojärjestelmästä on muodostettu tuloverojärjestelmä erinäisillä lakeihin tehdyillä ulkonaisesti vaatimattomilta näyttävilä lisäyksillä.

Siihen, että tulolähdeverotuksella on ollut huomattavaa käytännöllistä merkitystä tuloverolainsäädännön muotoutumiseen, on varmasti suuresti vaikuttanut vaikeus käytännössä määritellä tulokäsitettä. Täten ei tuloverolaeissa ole pystytty tyhjentävästi selvittämään, mitä tulolla on ymmärrettävä. Useimmat tuloverolait ovatkin näin ollen jättäneet esittämättä varsinaista tulon määritelmää. Kun lakitekstissä kuitenkin on ollut pakko tätä sentään jollain tavalla kuvata, niin apuna on käytetty varsin runsaassa määrin tuottoverotuksellisia aineksia. Näin ollen useimmissa tuloverolaeissa, kuten esimerkiksi Saksan ja Ruotsin, tulokäsite määritellään siten, että yksityiskohtaisesti esitellään eräät tuottoverotuksellisesti yleisimmät tuottoryhmät, nimittäin kiinteistöstä, elinkeinosta, pääomasta ja palkasta saadut tulot. Näiden alakäsitteiden avulla luodaan sitten jonkinlainen yhtenäinen tulokäsite. Tosin tämä ryhmittely pohjautuu osittain, paitsi varsinaisiin tuottoverotuksellisiin ajatuksiin, kansantaloudelliseen tuotannon tekijöiden jaotteluun luonnosta, työstä ja pääomasta peräisin olevaan tuotantoon. Nämä tuotannon tekijät eivät kylläkään ole mainituissa ryhmissä puhtaasti edustettuina vaan sekamuotoisiakin ryhmiä löytyy.

Tulolähdeverotukselliset piirteet ovat ilmeisesti lyöneet leimansa myös tuloverolakien omaksuman tulokäsitteen laajuuteen. Ne eivät näet yleensä ole omaksuneet kovin laajaa tulokäsitettä vaan rajoittuneet suhteellisen suppeaan. Täten niiden tulokäsite ei ole sanottavasti laajempi kuin pitkälle kehitettyjen tuottoverojärjestelmien mukainen yhdistetty tuottokäsite. Tosin ei tulokäsitteen tällä tavalla rajoittaminen ole niinkään paljon tarkoituksellista, vaan johtunee parem-

²⁷ Ks. näistä Willgren, Finanssioppi ss. 213-216.

minkin siitä edellä mainitusta seikasta, ettei tyydyttävää tulokäsitettä ole pystytty määrittelemään.

Edelleen on suhteellisen tavallista, ettei yleisimpien tuottoverotuksellisten tulolajien, nimittäin kiinteistöstä ja liiketoiminnasta saatujen osalta, ei varsinkaan ensiksi mainitun, tuloa lasketa todella saadun vaan jonkin muun lähinnä tulolähdeverotuksellisen periaatteen mukaisesti. Tämäkin on ilmeinen jäte tuottoverotuksellisista periaatteista ja ajatuksista.

D. Verotuksen luonteesta.

Yksityishenkilön talous eroaa julkisen yhdyskunnan taloudesta, paitsi muussa, siinä kohden, että kun yksityisellä tulojen tai muutoin käytettävissä olevien varojen suuruus määrää myös menojen suuruuden, niin julkisen yhdyskunnan kohdalla, ainakin periaatteellisesti, ensinnäkin määrätään mahdolliset menot ja vasta sen jälkeen tapa, millä näihin tarvittavat varat hankitaan. Tietenkin myös julkisen yhdyskunnan taloudenhoidossa täytyy menojakin määrätessä jossain määrin pysyä sen rajoissa, mitä etukäteen tiedetään tuloista tai muutoin käytettävissä olevista varoista, mutta ainakin taloussuunnitelmassa esiintyvä suhteellisen vähäinen käyttövarojen vaje peitetään verotuksella. Julkinen yhdyskunta näet voi aina varojensa tarpeen tyydyttämiseksi turvautua verotukseen, mitä keinoa yksityisellä taloussubjektilla ei ole.

Täten verolaista, tai paremminkin verolainsäädännöstä kokonaisuudessaan muodostuu se jakaantumisnormi, jonka mukaan tietyn ajan verorasitus jaetaan eri kansalaisten kesken. Verolainsäädännön mukaan siis määrätään, kuinka suurella osuudella kunkin yhdyskunnan jäsenen tulee osallistua julkisten rasitusten kantamiseen.

Kun osa julkisista yhdyskunnista, kuten valtio, kuitenkin on huomattavan suuria, ei tämä verolain ominaisuus jakaantumisnormina käytännössä helposti ilmene, mutta tämä periaatteellinen asiantila on täysin selvä. Toisin on asianlaita sitä vastoin pienempien julkisten yhdyskuntien osalta, varsinkin milloin niiden käytettävissä on yksi ainoa vero, kuten meillä kuntien, ainakin maalaiskuntien kohdalla käytännössä on. Verosta muodostuu tällaisessa tapauksessa selvä jakovero,

jolla täytetään se vajaus, joka yhdyskunnan varojen tarpeessa muutoin saattaa syntyä. Tällöin näet toisen yhdyskunnan jäsenen vapautuminen verovelvollisuudesta todella silmin havaittavasti lisää toisten kunnan jäsenten verorasitusta vastaavalla määrällä. Meidän kunnallisverolainsäädäntömme on nimenomaan omaksunut jakoveroperiaatteen, koska siinä lopullinen veron määrä vahvistetaan vasta sitten, kun koko kunnan veroäyriä ja myös kunnan varojen tarve on selvitetty.

E. Verotusperiaatteet.²⁷

On muodostunut eräitä yleisiä periaatteita, joita pyritään verolakeja suunniteltaessa ainakin jossain määrässä noudattamaan tai vähintään ottamaan huomioon niiden mukaiset vaikutukset. Pyrkimättä minäkäänlaiseen täydellisyyteen käsittelen seuraavassa näistä eräitä tämän esityksen kannalta tärkeimpiä.

Verojen tarkoituksesta täyttää julkisen yhdyskunnan varojen tarve tietenkin seuraa, että veron täytyy tuottaa riittävästi varoja julkiselle yhdyskunnalle, jotta tämä voi toimia tarkoitustensa mukaisesti. Tosin ei yhden ainoan veron yksinään tarvitse olla tällainen vaan vasta verotusjärjestelmän kokonaisuudessaan.

Hyvältä verolta vaaditaan yhteiskunnan kannalta myös, että se on helposti mukautettavissa yhteiskunnan kulloisenkin varojen tarpeen mukaiseksi.²⁸ Sen täytyy siis olla tässä mielessä taipuisa. Molemmissa edellä mainituissa suhteissa tulovero on suhteellisen hyvä. Sen tuottoisuutta on näet helppoa lisätä siten, että se rasittaa kaikkia yhteiskunnan jäseniä suunnilleen samassa suhteessa, vaikka se tällöin tietenkin myös muodostuu yhteiskunnan jäsenille entistä raskaammaksi. Tulo- ja omaisuusveroahan on meillä varsinkin viime sodan aikana ja sen molemmin puolin hyvin suuressa määrin käytetty veroprosentteja korottamalla peittämään valtion taloudessa tarvittavien varojen tarve. Tulolähde- varsinkin objektiverotus on tässä suhteessa paljon kankeampi kuin tulovero. Tietenkin objektiveronkin tuottoa voidaan lisätä korottamalla veroyksilöltä suoritettavaa veroa, mutta tämä ei yleensä tapahdu samalla tavalla itsestään kuin tuloveron tuoton kohoaminen ja eri verovelvollisryhmien keskinäisten suhteiden

²⁸ Ks. Lainvalmistelu 1/1898 ss. 720—1.

oikeudenmukainen järjestely tuottaa tällöin vaikeuksia. Sitä paitsi yhdyskunnan varojen tarve usein kasvaa juuri samanaikaisesti kuin sen jäsenten tulotkin lisääntyvät, joten tuloveron tuotto itsestään nousee tarvetta vastaavasti.²⁹ Kun objektiverot kannetaan suurelta osalta ulkonaisten tunnusmerkkien perusteella, niin näihin eivät tuollaiset talouselämässä tapahtuvat tilapäiset vaihtelut vaikuta lainkaan samassa määrässä kuin tuloveroon.³⁰ Edellä selostetuissa suhteissa kuitenkin varsinaiset tuottoverot ovat suunnilleen samassa asemassa kuin tulovero.

Verotuksen suhteessa verotettavan maksukykyyn voidaan erottaa useampia verotusperiaatteita. *Eqivalenttiperiaatteen* mukaisesti kunkin tulee suorittaa veroja hänen yhteiskunnan toimenpiteistä saamansa hyödyn mukaisessa suhteessa. Näin pitäisi siis verotuksenkin alalla vallita hyödyn ja korvauksen periaatteen. Eräiden verojen, varsinkin kulutusveroihin kuuluvien moottoriajoneuvo- ja leimaverojen piirissä tällä periaatteella on huomattava merkitys, mutta tuloverotuksessa, varsinkin nykyaikaisessa progressiivisessa tuloverotuksessa, tämän käytännöllinen merkitys on vähäinen. Tulovero rakentuu lähinnä verokykyisyyden periaatteelle, johon on vaikea yhdistää *eqivalenttiperiaatetta*. Sitä vastoin tulolähdeverotuksessa tämä näkökohta voi tulla esille, vaikka se ei välttämättömästi kuulu senkään perusominaisuuksiin. Se voi tulla kysymykseen varsinkin valittaessa tulolähdeverotuksen kohteeksi otettavia objekteja. Täten tulolähdeverotuksella voidaan erityisesti rasittaa juuri yhteiskunnalle runsaasti kustannuksia aiheuttaneita toimialoja. Mitä välittömiin veroihin yleensäkin tulee, niin niiden kohdalla *eqivalenttiperiaatteen* toteuttaminen on helpompi, milloin kysymyksessä on ainoastaan rajoitettua aluetta koskeva verotus kuin laajalla alalla, kuten valtion alueella toimitettavan verotuksen kohdalla.³¹

²⁹ *Ks. Kom. 1/1894 s. 23.*

³⁰ *Lainvalmistelu 1/1898 s. 456* huomautetaan siitä, kuinka tuottoverojen tuotto yleensä nousee vain, milloin tulee uusia verovelvollisia objekteja, kun sen sijaan jo olemassa olevien objektien tuoton kasvu ei sanottavasti vaikuta veron tuottoon. Verokannan korottaminenkaan ei sen mukaan ole suositeltavaa, koska siitä aiheutuisi, että tuottoverotuksen epätasaisuus tulisi entistä selvennäksi.

³¹ *Reitzenstein s. 103* mainitsee, kuinka rajoitetulla alueella suoritettavassa verotuksessa *eqivalenttiperiaatteen* merkitys verrattuna verokykyisyysperiaatteeseen on huomattavampi.

Verokykyisyysperiaatteen mukaan veron suuruus määtyy asianomaisen verovelvollisen verokykyisyyden perusteella. Tämä on juuri nykyaikaisen, varsinkin progressiivisen ja varallisuusverolla lisätyn tuloverotuksen pääperiaatteita. Tuloverotus jo itsessään rakentuu tälle perusajatukselle, mutta vielä suuremmassa määrin, jos siihen lisätään varallisuusvero vakautetun tulon lisäverona ja progressiivinen veroasteikko. Lisäksi tätä periaatetta tuloverotuksessa vielä tehostetaan erilaisilla sosiaaliin syihin nojautuvilla vähennyksillä. Tulolähdeverotuksessa ei verokykyisyyden periaatteen merkitys ole lainkaan sama. Tosin se on tietyllä tavalla koko tulolähdeverotuksenkin pohjana, sillä huomattavalta osalta juuri tämän mukaisesti valitaan ne vero-objektit, joihin tulolähdeverotus kohdistetaan, mutta siihen ei tämän jälkeen tämän verotusmuodon järjestelyssä kiinnitetä mainittavaa huomiota. Puhtaassa tulolähdeverotuksessa muodostuu sitä paitsi hyvin vaikeaksi ottaa verokykyisyysperiaatetta täysin määrin huomioon verotusta järjestettäessä.³² Jos näet näin menetellään, niin kysymyksessä ei enää oikeastaan lainkaan ole tulolähdeverotus vaan lähinnä osittaistulovero.

Eri verolajien tulee muodostaa yhtenäinen järjestelmä. Milloin yhdyskunta kantaa useampia veroja, niin yhden puutteellisuudet saattavat korjaantua toisilla veroilla. Täten verotusperiaatteilla on huomattavampi merkitys sellaisissa tapauksissa, joissa julkisen yhdyskunnan talous rakentuu vain yhden ainoan tai harvalukuisten verolajien varaan. Tällöin näet yhden verolajin puutteet tulevat yhdyskunnan taloudenhoidossa varsin selvästi ilmi. Muutoin on huomattava, etteivät edellä selostetut verotusperiaatteet ole täysin absoluuttisia vaan kussakin yhdyskunnassa vallitsevista olosuhteista jossain määrin riippuvia. Täten erilaisissa yhdyskunnissa on verotus järjestettävä eri pohjalta lähtien.

³² Ks. *Lainvalmistelu* 1/1898 ss. 457—8.

II LUKU.

KUNNALLISVEROTUKSEMME YLEISESTA LUONTEESTA.

A. Yleistä.

Kunta muodostaa paikallisten etujen valvomista varten muodostetun yhteisön. Sen tehtäväpiiri ei ole samalla tavalla yleinen kuin valtion vaan rajoitettu paikallisiin puitteisiin¹ eikä tällöinkään yksinomainen, sillä varsin monista paikallisistakin tarpeista huolehtii valtio omien elimiensä kautta. Pääasiassa kunta kuitenkin on toimivallaltaan yleinen paikallisten intressien valvoja.²

Kun kunnan toiminta on rajoitettua ja kun sillä on ainoastaan valtiiovallan myöntämissä rajoissa valta puuttua yksilölliseen vapauteen, niin sen mahdollisuudet hankkia itselleen tuloja ovat paljon suppeammat kuin valtion.³ Se voi käyttää yleensä vain valtion sille varaamia tulolähteitä, ainakin näin on asianlaita verotusoikeuden osalta. Kunta voi periä jäseniltään vain sellaisia veroja, joiden kantamiseen se on saanut valtiolta asianmukaisen valtuuden.

Käytännössä tästä seuraa, ettei sillä ole käytettävissään lainkaan yhtä moninaisia tuloja kuin valtiolla. Tästä puolestaan johtuu, että sen lukumäärältään harvemmat tulolähteet muodostuvat kunnan oman talouden kannalta suhteellisesti tärkeämmiksi, kukin erikseen. Kun valtiollisten verojen moninaisuudesta johtuu, ettei yhden veron puutteilla ole ratkaisevaa vaikutusta, koska toiset verot voivat nämä korvata, niin kunnallisverotuksen piirissä yhden verolain vajavaisuus

¹ Willgren, Finanssioppi s. 391, katsoo, että väitteessä, jonka mukaan valtion ja kunnan tehtävien välillä on huomattava periaatteellinen ero, on liioittelua. Kokenaan ei hänkään tosin tätä eroa kiellä.

² Ks. Lainvalmistelu 1/1898 s. 904 ja Eheberg s. 819.

³ Willgren, Finansrätt s. 544.

suudet tulevat kunnallistaloudessa paljon vaikuttavampina esille.⁴ Erityisesti taloudellisissa oloissa tapahtuneet heilahtelut voivat tällöin saada huomattavan vaikutuksen.

Kunnan rajoitetusta sekä alueellisesta että asiallisesta toimivallasta johtuu, että kunnan toimenpiteiden vaikutukset sen jäsenten elämään ovat paljon välittömämpiä kuin valtion toimenpiteiden.⁵ Kunnan laitoksista ja muista vastaavista saavat sen jäsenet välittömästi hyödyn. Täten verot muodostuvat suhteellisen selvästi kunnalta saatujen etujen hinnaksi.

Kunnan vähäisestä jäsenluvusta seuraa, että kunnan yhden jäsenen vapautuminen kunnallisesta verorasituksesta tuntuu välittömästi toisen verorasituksen kasvuna,⁶ kun sen sijaan valtion verotuksessa tällaista ei käytännössä juuri huomaa, vaikka teoreettisesti asia on näin valtionkin osalta.

Kunnallinen jaotus on usein ainakin taloudellisessa suhteessa melko mielivaltainen. Täten ei ole suinkaan varma, että yhden taloudellisen toimintakokonaisuuden muodostava talousyksikkö toimisi kokonaisuudessaan saman kunnan rajojen sisäpuolella. Osa sen laitoksista voi ulottua toisen kunnan alueelle. Samoin on oikeastaan laita myös kunnan alueella asuvien fyysillisten henkilöiden suhteen. Suurin osa heidän toiminnastaan voi tapahtua toisissa tai ainakin kohdistua toisiin kuntiin.

B. Tuloverotuksen soveltuvaisuudesta kunnallisverotukseen.

Pyrkimys kohdistua verovelvollisen kaikkiin tuloihin, mikä on tuloverolle ominaista, ei kunnan toimialueen rajoittuneisuuden vuoksi täysin sovellu kunnallisverotuksen luonteeseen. Jos yksi kunta keräisi verot henkilön kaikista tuloista, niin ne voisivat joutua sellaiselle kunnalle, jolla ei ole ollut mitään tekemistä juuri kysymyksessä olevan tulon tuottaneen toiminnan kanssa. Tulolähdeveron kohteena sitä vastoin tavallisesti muodostaa yksi taloudellinen kokonaisuus, jota ei kunnallisen jaotuksen mielivaltaisuuksien aivan

⁴ Ks. professori *Runebergin* puheenvuoroa v. 1897 valtiopäivillä (*Pap.* ptk. s. 1128/1897).

⁵ Ks. *Willgren*, *Finansrätt* s. 544.

⁶ Ks. *Willgren*, *Finanssioppi* s. 393.

helpolla pääse rikkomaan. Tosin näinkin voi käydä, mutta paljon harvemmin kuin tuloverotuksen osalta.⁷

Tulolähdeverotusta käyttäen joutuvat juuri ne, jotka ovat saaneet hyödyn kunnan toiminnoista, suorittamaan tälle veroa. Täten tulolähdeverotus toteuttaa paljon suuremmassa määrin kuin tuloverotus *equivallenttiteorian* mukaiset ajatukset.⁸ Tuloverotuksessa näet voisi huomattava osa tuloista tulla verotettavaksi sellaisessa kunnassa, jolla ei ole ollut verovelvollisen toiminnasta mitään menoja. Lisäksi juuri tulolähdeverotuksen tavallisen kohteen muodostavat verosubjektit, kuten kiinteistöt ja erilaiset liikkeet käyttävät erityisen suuressa määrin hyväkseen kunnallisia laitoksia ja hyötyvät huomattavasti kunnallisista toimenpiteistä.⁹ Sitä paitsi on otettava huomioon, että ne verovelvolliset, joiden toiminta on kiinteästi sidottu asianomaisen kunnan alueeseen, lähinnä kiinteistöt ja

⁷ *Lainvalmistelu* 1/1898 s. 456 huomautetaan siitä, kuinka tuottoverotuksen avulla voidaan tehokkaasti verottaa sellaisia asianomaisen yhdyskunnan alueella olevia objekteja (kiinteistöjä, rakennuksia, elinkeinoja), joiden omistajat oleskelevat sen ulkopuolella. Tämän vuoksi se soveltuu erityisen hyvin kunnallisverotukseen. Ks. myös *Komiteanmietintö* 6/1927 s. 48.

⁸ *Lainvalmistelu* 1/1898 useissa kohdin, esimerkiksi ss. 746—7, 753, 907 ja 923, mainitaan siitä, kuinka intressinmukainen verotus on helpompi toteuttaa tuottoverotuksen muodossa; ks. myös *Hall. es.* 62/1931 s. 1; *Willgren*, *Finanssioppi* s. 392, huomauttaa siitä, että vaikkakin intressinmukaiseen verotukseen kunnallisverotuksessa on jossain määrin kiinnitettävä huomiota, niin varsinaisesti verot on kunnallisverotuksessaakin jaettava verokyvyn mukaan; *Willgren*, *Finanssrätt* s. 544, huomauttaa siitä, että meillä on siirrytty intressiperiaatteesta yhä enemmän verokyvyyssperiaatteeseen; *Strutz*, *Einkommens- und Vermögensbesteuerung* s. 583, mainitsee, että valtion verotussysteemi rakentuu verokyvyyssperiaatteelle (uhrausperiaatteelle), mutta kunnallisverotus sekä uhraus- että *equivallenttiperiaatteelle*. Ks. myös *Eheberg* s. 819 ja *Reitzenstein* s. 102.

⁹ Näin *Lainvalmistelu* 1/1898 ss. 904—5. Ks. myös *Lvt:n miet.* 11/1921 s. 3, jossa korostetaan sitä, kuinka kunnallisverotus on meillä pyrittävä jossain määrin rakentamaan objektiverotuksen pohjalle. *Lampe*, *Ertragssteuern* s. 719, tuntuu väheksyvän tuottoverotusta *equivallenttiteorian* toteuttajana. Ainakin hän epäilee, saavatko tuottoverotuksen alaiset verosubjektit kunnalta erityisiä etuja; *Seipel*, *Gewerbebesteuerung*, *Handwörterbuch der Kommunalwissenschaften* II, Jena 1922 s. 374, puolestaan huomauttaa siitä, kuinka elinkeinoverotuksen tekee oikeutetuksi se, että elinkeinot hyötyvät valtion ja kuntien toimenpiteistä. Hän katsookin, että elinkeinoverotus on nimeltään vero. Se on hänen käsityksensä mukaan kuitenkin todellisuudessa apumaksu kunnallisiin menoihin. Täten se kuuluu liikekustannuksiin. Näin on hänen mielestään asianlaita varsinkin sellaisissa kunnissa, joissa on vain harvoja elinkeinoliikkeitä. Tällöin näiden tulee tuloksestaan riippumatta osallistua verorasitukseen.

myös varsin suuressa määrin liikkeet, tulevat jatkuvasti hyötymään kunnallisista laitoksista, kun sitä vastoin luonnollisten henkilöiden niistä saama hyöty voi olla luonteeltaan vain ohimenevää, koska heillä on mahdollisuus siirtyä muuanne.¹⁰ Edellä mainittujen seikkojen vuoksi¹¹ tulolähdeverotus soveltuisi paremmin kunnalliseksi veroksi kuin tuloverotus, vaikka tällöinkin täytyisi tulla kysymykseen suhteellisen laajalle pohjalle rakentuva tulolähdeverotus, koska ilmeisesti on kohtuullista, että nekin, jotka asuvat kunnan piirissä ja näin ollen saavat varsin runsaasti nauttia kunnan tarjoamista eduista, myös suorittavat veroina korvauksen täten saamastaan hyödyistä.¹² Tällaisen laajan tulolähdeverotuksen pohjalla olisi lisäksi helppo sovittaa kunnallinen verorasitus siten, että erilaatuisista toiminnoista suoritettaisiin tulolähdeveroa erilaisen perusteen mukaisesti siitä riippuen, kuinka paljon asianomaisesta toiminnasta on ollut kunnalle kustannuksia. Tuloverotuksen puitteissa tämä sitä vastoin on vaikeaa. Valtiollisessa verotusjärjestelmässä tuloverotuksen puutteita tässä kohdin voidaan korvata muilla veroilla, mutta kunnallisen verotuksen alalla tähän ei ole mahdollisuutta.

Henkilöiden ja liikkeiden tulot eivät aina vuodesta toiseen pysy saman suuruisina, vaan hyvin suuretkin eroavaisuudet voivat olla mahdollisia. Kun tuloverotus kuitenkin määräytyy tulojen suuruuden

¹⁰ Lainvalmistelu 1/1898 s. 905.

¹¹ Lainvalmistelu 1/1898 ss. 747, 753, 904—7 ja 923 korosti erityisesti, kuinka kunnallisverotuksessa intressin mukaisella verotuksella on suuri merkitys. Tämä taas oli lainvalmistelukunnan käsityksen mukaan lähinnä toteutettavissa kiinteistöihin ja liikkeisiin, joiden on katsottava ensi sijassa hyötävän kunnan toimenpiteistä, kohdistetun objektiiviverotuksen muodossa. Näin ollen se päätettiin (s. 923) ehdottamaan kunnallistalouden rakentamista paitsi erikoismaksujen ja apulisien myös kiinteistöihin ja liikkeisiin kohdistettujen objektiiviverojen varaan. Tulovero tuli lainvalmistelukunnan käsityksen mukaan kysymykseen vasta kunnan sellaisen rahantarpeen tyydyttämiseksi, jota ei voinut edellä mainittujen avulla peittää. Ks. myös *Hall. es.* 62/1931 s. 1. Saksassakin on yleensä asetettu sille kannalle, että kiinteän omaisuuden ja elinkeinon tuotolle rakentuvat verotukset kuuluvat paikallisille itsehallintoyhdyskunnille. Ks. Wilhelm Markull, *Kommentar zum Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden in der Fassung vom 23. Juni 1923.* Berlin 1923 s. 215 ja Schanz, *Ertragssteuern* s. 846.

¹² Ks. Willgren, *Finanssioppi* s. 392—3, joka huomauttaa siitä, että kunnallisverojen kantamiseen ottaa osaa kaksi henkilöryhmää: kunnassa asuvat ja ne muut henkilöt, joilla on tuloja kunnan alueella olevista tulolähteistä. Sen tähden pitää kunnallisverotukseen hänen mukaansa sisältyä kaksi pääosaa, nimittäin henkilökohtaiset verot, jotka kohtaavat tuloa, ja varallisuutta, sekä suoraan tulolähteisiin kohdistuvat verot. Ks. myös *Lainvalmistelu* 1/1898 ss. 923.

mukaisesti, niin veron tuotto tulee vuodesta toiseen tietenkin vaihtelevaan hyvinkin huomattavasti. Suurin osa kunnallisista menoista on kuitenkin suhteellisen kiinteitä, joten näitä varten on varat saatava joka tapauksessa hankituiksi. Tulolähdeverot sitä vastoin ainakin suurelta osalta määrätään tiettyjen ulkonaisten tunnusmerkkien nojalla, erityisesti objektiverot, mistä puolestaan seuraa, että ne vuodesta toiseen pysyvät suuruudeltaan verraten tasaisina. Kun kunnallisverojärjestelmässä ei ole useampia veroja, olisi edullista, että ne ainoat verot, jotka ovat sen käytettävissä, olisivat tuotoltaan tasaisia, jotta tässä suhteessa tapahtuneet heilahtelut eivät aiheuttaisi huomattavia häiriöitä kunnan taloudelle. Täten tulolähdeverotus tässäkin suhteessa olisi huomattavasti tuloverotusta edullisempi.

Nyky aikaista tuloverotusta progressiivisine asteikkoina ei sitä paitsi ole juuri mahdollistakaan käyttää kunnallisverotuksessa täydessä laajuudessa, koska tämä edellyttäisi sen soveltamista kaikkiin tuloihin eli niiden kokonaisuuteen. Muuten ei progressiivisen veroasteikon periaatteita, ei ainakaan ilman suhteettoman suurta vaivannäköä, voida toteuttaa. Tulolähdeverotus sitä vastoin kohdistuu jo luonteensa mukaisesti lähinnä erilaisiin osatuloihin.

Täten voimme havaita, että tulolähdeverotus suhteessaan tuloverotukseen kunnallisverotuksen kannalta tarjoaa monia etuja, joten se onkin varsin yleisesti omaksuttu paikallisten yhdyskuntien verotusmuodoksi.^{12a}

D. Kunnallisen tuloveron käytäntöön ottaminen Suomessa.

1800-luvun puolivälin tienoilla oli kunnallisen itsehallintomme järjestely varsinkin maaseudulla jäänyt huomattavasti ajastaan jälkeen.^{12b} Maaseudulla ei näet tähän saakka ollut valtion hallinnon ulkopuolella ollut sanottavasti laajakantoisia järjestelyjä vaativia yhteisiä asioita. 1800-luvun alkupuolella kunnallisten asioiden piiriä kuitenkin huomattavasti laajennettiin terveydenhoidon, köyhäinhoidon sekä 1858 vielä koulutoimen alalla.¹³ Kaikkien näiden uusien

^{12a} Ks. Koski s. 322 ja Willgren, Finanssioppi ss. 395—6.

^{12b} Ks. Willgren, Historiska utvecklingen ss. 275 ja 277—8 sekä Komiteamietintö 12/1908 ss. 97—101.

¹³ Ks. Willgren, Historiska utvecklingen s. 276 ja Komiteamietintö 1/1894 s. 17.

asioiden hoitaminen ei enää käynyt vanhoissa puitteissa. Nämä vaativat lisäksi huomattavasti varoja,¹⁴ joita ei vanhojen kunnallisten verotusmenetelmien nojalla¹⁵ enää käynyt soveliaasti hankkiminen. Näin heräsi tarve maaseudun kunnallishallinnon uudestaan järjestämisestä. Säätyvaltiopäivien aloitettua toimintansa tämä tarve pääsi toteutumaan. 1863—4 valtiopäiville annettiin Hänen Keisarillisen Majesteettinsa Armollinen *Esitys* koskeva kunnallishallintoa maalla.¹⁶ Tämä johtikin sitten asetukseen kunnallishallituksesta maalla helmikuun 6 päivältä 1865. Tämän 54 §:n mukaan oli asetuksen 5 §:ssä mainittuihin kunnan yhteisiin maksuihin jokainen, uskontunnustukseen tahi kansalaisoikeuteen katsomatta, velvollinen antamaan osansa sen mukaan, kuin hänellä, asukoonpa hän kunnassa tahi ei, siellä oli omana tahi viljeltävänä mantaaliin pantua maata, tahi muu sille vastaava veroluku, maatorppa taikka muu eroitettu maatila, kuin hän omisti ja käymässä piti erinäistä höyry- tahi vesilaitosta; harjoitti vuorityötä, tehdas- tahi waaprikkaaliikettä, kauppaa, käsityötä tahi muuta laillista elinkeinoa; niin myös jokainen, jolla kunnassa oli tahi olla piti oikea asuntonsa ja kotipaikkansa, ja jolla joko valtiolta, kunnalta tahi muun kautta oli semmoinen palkka, eläke tahi tulo, taikka joka työllä niin toimeen tuli, että hänen omavoimaisuutensa taidettiin vakaana pitää ja hänen kuntonsa osalliseksi käydä kunnan yhteisiin kuormiin täydellisesti tunnettuna, tästä kuitenkin eroittaen ne, jotka olivat toisen isännyydessä, joll'eivät he sen ohessa olleet kunnassa semmoisella kannalla, että, niinkuin yllä on sanottu, sen vuoksi ovat osan-ottoon velvollisia, taikka 55 §:n määräyksen jälkeen erinäisiä tarpeita varten semmoisiin maksuihin sidotut. Sama velvollisuus kuului yhtiöllekin.

56 §:n mukaan veronalaiselle kunnan jäsenelle pani, kullekin heidän 54 §:ssä mainitun yhteiskunnallisen eri tilansa ja varainsa suhteen, sekä

¹⁴ Täten *kunnallisvaliokunta* lausuikin Keis. esityksen 6/1897 johdosta antamassaan mietinnössä s. 2, että vuoden 1865 kunnallisasetuksen antamisen aikoihin taksoituksen tarvitsi oikeastaan tulla kysymykseen ainoastaan vaivashoitoa varten tarvittavien varojen hankkimiseksi.

¹⁵ Ks. näistä *Willgren*, *Historiska utvecklingen* s. 305 ja *Finansrätt* ss. 540—1. Kunnallinen verotus lepäsi tuohon aikaan maalla pääasiassa maaomaisuuden varassa ja verorasituksen jako tapahtui manttaalin perusteella. Maalla olevia ruukkeja ja myllytiloja sekä muita vastaavia verotettiin näet myös, mutta kun niillä ei ollut manttaalia, niin näille vahvistettiin manttaaliin verrattava veroluku, jonka mukaan verotus tapahtui. Ks. tästä *tv:n mietintö* Keis. esityksen 26/1863—4 johdosta s. 672 ja *Komiteamietintö* 1/1894 ss. 18—19 sekä *Lainvalmistelu* 2/1936 s. 45.

¹⁶ Ks. *Keis. esitys* 26/1863—4.

saman pykälän mainitsemassa tarkoituksessa, erinäinen kuntakokouksen valitsema komitea, tahi, missä ei semmoista ollut valittu, kunnallislautakunta, edeltäkäyneen takseerauksen jälkeen, vissit veroäyrit.

Näissä säännöksissä ei tarkkaan määrätty sitä perustetta, minkä mukaan verotuksen tuli tapahtua. Lähinnä lienee kyllä ajateltu tällaiseksi tuloa,¹⁷ mutta muidenkin mahdollisten perusteiden käyttö tahdottiin jättää avoimeksi.¹⁸ Käytäntö muodostuikin kovin kirjavaksi,¹⁹ joten mistään yhtenäisestä menettelystä ei tässä suhteessa voida puhua.

Kaupunkikuntien tehtäväpiiri oli jo vanhastaan ollut monipuolisempi, mistä oli ollut seurauksena, että myös niiden kunnallishallinto oli ollut kehittyneemmällä kannalla.²⁰ Näin ollen niiden kunnallishallinnon järjestämisellä ei ollut yhtä kiirettä kuin maaseudun vastaavien olojen eikä siihen vielä tässä yhteydessä ryhdytty vaan vasta useampia vuosia myöhemmin. Se, että kaupunkien toimintapiiri oli laajempi kuin maalaiskuntien, oli tietenkin johtanut siihen, että niiden taloudellinen järjestelykin oli paremmin kehittynyt ja asukkailta kannetut verot saaneet niiden taloudessa tärkeämmän merkityksen. Ihme kyllä kaupungeissa ei ollut käytettävissä mitään varsinaista verorasituksen jakoperustetta, vaan verotus toimitettiin siten, että tehtävää varten valitut erityiset takseerausmiehet pani-

¹⁷ *Komiteanmietintö* 1/1894 s. 15 katsotaan, että mainitussa säännöksessä edellytetään lähinnä »varallisuutta yleensä veroituksen esineenä, vaan siitä, onko vero määrättävä koko varallisuuden tahi sen tuotannon tahi tulon mukaan, ei tämä pykälä eikä asetus muutenkaan anna mitään selkoa, yhtä vähän kuin siinä missään paikassa määrätään pitääkö brutto- tahi nettotuotanto, koko tahi puhdas tulo olla veroäyriin panon esineenä». S. 17 päädytään komiteanmietinnössä siihen tulokseen, ettei asetuksen voida katsoa tarkoittaneen tuloa verotuksen perusteeksi.

¹⁸ Näin *Lainvalmistelu* 1/1898 ss. 143—4. Asetusta koskevan esityksen johdosta antamassaan mietinnössä talousvaliokunta lausui (s. 674/1863—6) »... Några grunder till ledning för kommunaltaxeringen kunna visserligen uppställas, men torde föga uträtta, emedan förhållandena inom skilda delar af landet äro i hög grad olika. Bidragen böra rationellt bestämmas så vidt ske kan efter inkomsten, men ej efter något på förhand bestämdt värde på den källa, hvarifrån inkomsten härflyter...»

¹⁹ Ks. *Komiteanmietinnöt* 1/1894 s. 18 ja 6/1927 s. 3; valtiopäivämies *Hegerströmin* puheenvuoroa talonpoikaissäädystä vuoden 1882 valtiopäivillä (*Tal. ptk.* s. 1112/1882); *Keis. esitys* 6/1897 s. 2 sekä *Lainvalmistelut* 1/1898 s. 145 ja 2/1934 s. 47.

²⁰ Ks. tästä *Komiteanmietintö* 15/1923 ss. 7—8 sekä *Willgren*, *Historiska utvecklingen* ss. 278—9 ja *Finansrätt* ss. 540—1.

vat jokaiselle kaupunkikunnan jäsenelle tietyn äyrimäärän, joka oli suhteessa hänen harjoittamansa toiminnan laajuuteen.²¹ Kaupunkien kunnallinen verorasitus nojautuikin pääasiassa liikkeiden, käsityöläisten ja kiinteistöjen verotukseen.

Kunnallislainsäädäntömme uudistaminen sattui sellaiseen ajankohtaan, jolloin Euroopan mannermaalla, lähinnä Saksassa, nykyajan tuloverolainsäädäntö alkoi tulla käytäntöön. Tämän edelläkävijänä voidaan näet monessa suhteessa pitää Saksin joulukuun 22 päivänä 1874 annettua tuloverolakia, vaikkei se vielä kaikissa suhteissa edustanutkaan varsinaista nykyaikaista tuloverotusta. Ensimmäisenä varsinaisena täysin kehittyneenä tuloverolakina²² voidaan pitää vasta Preussin tuloverolakia kesäkuun 24 päivästä 1891. Tämä lepäsi Saksassa, Sveitsissä ja Pohjoismaissa vielä nykyäänkin pääpiirteissään noudatetuilla periaatteilla.

Näihin aikoihin meilläkin heränneestä kiinnostuksesta tuloverolainsäädäntöä kohtaan on parhaana osoituksena se, että säädyt hyväksyivät vuosien 1863—4 valtiopäivillä tuloverotuksen pohjalle rakentuvan tulosuostunnan. Tämä uudistettiin sitten aina 1882 valtiopäiville saakka, jolloin se jäi käytännöstä pois. Täytyy kuitenkin todeta, että tämän tulosuostunnan perusteella eivät kokemukset tuloverotuksesta olleet kovinkaan myönteiset. Tämä aiheutui kuitenkin lähinnä siitä, ettei tulosuostuntaa osattu alunperin järjestää parhaimmalla mahdollisella tavalla.²³ Tästä johtui, ettei se saanut yleistä kannatusta ja hyväksymistä.

Yleisesti katsottiin, ettei tulovero sovellu kunnallisverotuksen pohjaksi,²⁴ vaan että se olisi rakennettava tulolähde-

²¹ Ks. tästä talousvaliokunnan mietintö Keis. esityksen 26/1863—4 johdosta s. 674; valtiopäivämies Rönnbäckin lausunto vuoden 1882 valtiopäivillä (Porv. ptk. s. 1578/1882) sekä *Lainvalmistelu* 2/1934 s. 45.

²² Ks. näistä Lassi Kilpi, *Pääomanvähennys*. Vammala 1952 ss. 44—49.

²³ Ks. Keisarillisen Senaatin, Suomenmaan Valtiosäätyjen esityksestä, vuonna 1879 asettaman verokomitean lausuntoa ja ehdoituksia, mietintö IV, joka on annettu Helsingissä 1881, erityisesti ss. 1—6 ja 10 sekä *Lainvalmistelu* 1/1898 ss. 67—80.

²⁴ Täten yhdistetty laki- ja talousvaliokunta mietinnössään 6/1882 s. 3 huomautti siitä, ettei suuremmalle piirille, nimittäin valtiolle, soveliaita takseerausperiaatteita voida soveltaa ahtaammassa piirissä, kunnassa, loukkaamatta yksityisen oikeutta. Valtiopäivämies Hackman samoilla valtiopäivillä (*Aat. ptk. s. 1262/1882*) puheenvuorossaan vetosi siihen, että kaupungeissa vallitsevien taloudellis-

verotuksen varaan ja jätettävä tulovero valtiollisen verojärjestelmän tärkeimmäksi veroksi.²⁵ Ratkaisevana perusteena tälle lienee ollut *equivalenttiteorian* mukainen ajatustapa.²⁶ Kunnan toiminnasta näet katsottiin lähinnä hyötyvän kiinteistöjen omistuksen ja elinkeinoelämän, joten näiden myös piti kantaa pääasialliset kunnallistaloudesta aiheutuneet kustannukset. Olihan kunnallinen verotuksemme siihenkin asti pääasiassa nojannut kiinteistöjen verotukseen,²⁷ joten oli vallan ymmärrettävää, että tällä vanhalla kannalla haluttiin edelleen pysyä ja olla kokeilematta täysin uudella järjestelmällä.

ten olojen vallitessa tulisi puhtaan tulon perusteella rakennettu verotus muodostumaan hyvin rasittavaksi ja epäoikeudenmukaiseksi köyhempien kansanainesten osalta. Hän tuntuikin puoltavan objektiverotusta. Myös valtiopäivämies *Heikel* (*Porv. ptk. s. 1574/1882*) mainitsi siitä, kuinka hänen mielestään kiinteistöjen verotus olisi järjestettävä kiinteistöveroksi sillä tavalla, että kiinteistöä verotettaisiin arvioimalla se ja ottamalla tästä arvosta tietty prosentti veronmääräämisperusteeksi, mutta ei tuloveroksi.

Samantapaisia ajatuksia esitettiin vielä 1897 valtiopäivillä keskusteltaessa tuloverotuksen soveltuvaisuudesta maalaiskuntien kunnallisverotuksen pohjaksi, täten von *Qvanten* (*Aat. ptk. s. 893/1897*) puheenvuorossaan viittasi siihen vaikeuteen, joka kohtasi maatalouskiinteistöistä saatavan tulon laskemista ja puolsi kiinteistöjen arvon mukaan suoritettavaa verotusta. Suunnilleen samansuuntaisia ajatuksia esittivät myös *L. Mechelin* (*Aat. ptk. ss. 975–977/1897*); von *Frenckell* (*Aat. ptk. s. 978/1897*); von *Haartman* (*Aat. ptk. s. 980/1897*); *R. A. Wrede* (*Aat. ptk. s. 986/1897*); *K. Antell* (*Aat. ptk. s. 990/1897*); professori *Runeberg* (*Pap. ptk. s. 1128/1897*) ja professori *Donner* (*Pap. ptk. s. 1132/1897*), joka katsoi, että kiinteistöjen osalta oli käytettävä kiinteistöveroa, liikkeiden osalta elinkeinoveroa ja muiden osalta puhdasta tuloveroa.

Huomattakoon, että näihin aikoihin tosin vielä suhtauduttiin koko tuloveroon epäillen, kuten ilmenee edellä alav. 23 mainitun *verokomitean* mietinnöstä ss. 10–11. Siinä puollettiin kiinteistöjen osalta omaisuusveroa tuloveron sijasta.

²⁵ Huomattava kuitenkin on, että näihin aikoihin meillä epäiltiin suuresti, voidaanko maataloustuloa ylipäänsä lainkaan verottaa tuloveron muodossa, koska tulon määrän laskeminen tuottaa suuria vaikeuksia. Ks. *Lainvalmistelu 1/1898 ss. 90–100*.

²⁶ Ks. *yhdistetyn laki- ja talousvaliokunnan* mietintö 6/1882 s. 4.

²⁷ Täten von *Born* lausui vuoden 1897 valtiopäivillä (*Aat. ptk. s. 1262/1882*): »... Sillä kiinteistön verotuksella on vanhoista ajoista saakka ollut pääoman verotuksen eli bruttoverotuksen luonne ja koska... ovat nämä... muodostuneet maasta, huolimatta sen kannattavuudesta, suoritettavaksi alituisiksi koroksi, joka kussakin siirrossa jossakin määrin vastaavalla pääoma-alennuksella on korvattu, ja josta nykyisiä omistajia ei kohtuudella pidä tai muita rasittamatta edes voida vapauttaa...» Ks. myös *Hackmanin* puheenvuoroa vuoden 1882 valtiopäivillä (*Aat. ptk. s. 1262/1882*) sekä *Talousvaliokunnan* miet. Keis. esityksen 26/1863–64 johdosta ss. 672–4.

Samaan suuntaan vaikuttivat myös historialliset syyt, sillä olivathan juuri kiinteistöjen omistajat ja elinkeinonharjoittajat tähänkin asti pääasiassa kantaneet kunnallishallinnosta aiheutuneet kustannukset. Sitä paitsi näiden edustajien käsissä oli myös kunnallishallinto pääasiassa ollut.²⁸ Näihin aikoihin näet katsottiin verovelvollisuuden ja kunnallisen äänioikeuden läheisesti liittyvän toisiinsa.²⁹ Luultavaa myös on, että samaan suuntaan vaikutti näinä aikoina vielä voimakkaasti vallinnut ajatus ainoasta verosta.³⁰ Tämänhän ajatustavan mukaan kaikki verot lopulta joutuvat maanomistajien kannettavaksi.

Vaikka näin verolakien valmisteluvaiheissa ajatus kunnallisverotuksen rakentumisesta tulolähdeverojen varaan oli saanut melkein yksinomaisten kannatuksen, niin siitä huolimatta hyväksyttiin joulukuun 8 päivänä 1873 annetussa asetuksessa kunnallishallituksesta kaupungissa tuloverotus kaupunkien kunnallisverotuksen pohjaksi. Tämän asetuksen alkuperäisen 53 §:n mukaan näet niiden maksojen suorittamiseen, jotka kunnan tarpeita varten saman asetuksen 6 §:n 3 kohdan mukaan oli ulostakseerattu, oli jokainen kaupunkikunnan jäsen ylimalkain velvollinen antamaan osansa sen yhteenlaske-
tun veromäärän mukaan, joka talon ja tontin, elinkeinon, liikkeen, palkkatyön, perinnön ja muun tulon puolesta oli viimeksi tehdystä takseerauskirjasta hänen päälleen pantu. Asetuksen 55 §:n mukaan oli jokainen kaupunkikunnan jäsen velvollinen osallistumaan kaupungin rasituksiin tulojen perusteella määrättävän veroluvun mukaan, mutta mitään tarkempia määräyksiä ei ollut siitä, mitä tulona oli pidettävä. Säännöksessä käytetty sanamuoto kuitenkin tuntuu asettavan erityistä painoa sellaisiin tulolajeihin, joita vastaavat tuotot tavallisesti muo-

²⁸ Ks. Willgren, *Historiska utvecklingen* ss. 146, 157 ja 276–7.

²⁹ Vuoden 1865 MKunA:n 9 §:ssä nimenomaan mainitaan sen edellytyksenä, että asianomainen on oikeutettu osallistumaan kuntakokouksen neuvotteluihin ja päätöksiin, että hän myös on velvollinen kunnalle veroa maksamaan. Ks. myös *Talousvaliokunnan* mietintöä Keis. esityksen 26/1863–4 johdosta s. 673 sekä *Yhdistetyn laki- ja talousvaliokunnan* mietintöä 6/1882 s. 6, jossa sanotaan: »Luonnollisena johtopäätöksenä siitä vapautuksesta ja huojenuksesta veronmaksuvelvollisuudesta, jota valiokunnalla täten on kunnia ehdottaa, seuraa, että kunnallisverosta vapautettu ei myöskään saa äänestää kunnan asioissa ja että se, joka maksaa veroa vähemmistä veroäyriä kuin mitä hänelle on määrätty saa äänestää ainoasti niiden veroäyrien mukaan, joista hän maksaa veroa...» Ks. myös *Komiteanmietinnöt* 1/1894 s. 94, 12/1908 ss. 104–105 ja 15/1923 s. 7 sekä *Lainvalmistelu* 1/1898 ss. 906 ja 909.

³⁰ Ks. Willgren, *Finanssioppi* ss. 251–2 ja 402.

dostavat tulolähdeverotuksen pääasiallisimman sisällön. Se, ettei kysymyksessä kuitenkaan ole todellisuudessa mikään tulolähdevero, ilmenee kuitenkin selvästi siitä, että myös perintö mainitaan muiden tulolajien joukossa. Yleensä voidaanakin havaita, ettei varsinkaan tuohon aikaan, kuten ei täysin vielä nykyäänkään, käsitteistö ollut vakiintunut, joten tulo- ja tuotto-sanoja käytettiin toinen toisensa sijasta melko mielivaltaisesti.

Varsinainen tulon määritelmä liitettiin lakiin vasta elokuun 15 päivänä 1883 asetuksen 55 §:ään tehdyllä muutoksella.³¹ Tämän mukaan verotettavana tulona oli pidettävä sitä säästöä, joka syntyi, kun veronmaksajan kiinteästä tahi irtaimesta pääomasta, virasta, liikkeestä sekä hänen omaisuutensa muusta lisääntymisestä lahjan, perinnön, testamentin, fideikomissin, löydön, eläkerahan, armonvuosien ynnä muiden kautta vähennettiin sekä tarpeelliset vuotuiset kunnossapito- ja liikekustannukset ynnä työpalkat että myös valtiolle, kirkolle ja kunnalle suoritettavat ulosteot, olkoonpa minkä nimisiä ja laatuksia tahansa. Tämän lisäksi oli määräyksiä siitä, ettei tuloista saanut vähentää kiinnitettyjen velkojen korkoja, elantokustannuksia, liikkeen laajentamiseen käytettyjä menoja eikä muita samanlaatuisia eriä. Laissa oli sitäpaitsi suunnilleen nykyisen sisältöinen säännös harkintataksotuksesta.

Näin oli lakiin tullut jo jonkinlainen tulon määritelmä. Voidaan kuitenkin todeta, että tulokäsite jäi edelleenkin suhteellisen epämääräiseksi, sillä eihän mainittu säännöskään sitä perin yksityiskohtaisesti määritellyt. Varsinaiseen kiinteään tulokäsitteeseen ei oikeastaan kunnallisverotuksessa ole päästykään ennen kuin vasta sen jälkeen, kun huhtikuun 9 päivänä 1919 oli annettu laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta sekä elokuun 3 päivänä 1920 laki tulo- ja omaisuusverotuksesta. Vaikkakaan kumpikaan näistä laeista ei varsinaisesti sisältänyt mitään kunnallisverotuksen tulokäsitettä koskevia säännöksiä, niin niillä tuli olemaan välillisesti varsin huomattava merkitys kunnallisverolakien tulokäsitteen

³¹ Asetuksen siihenastinen sanamuoto näet oli ollut siksi epämääräinen, ettei se ollut pystynyt täysin vakiinnuttamaan kunnallisverotukseen tuloverotusta, vaan taksoituksen toimittamisessa tuloa käsiteltiin hyvinkin vapaasti, mikä ilmenee muiden muassa aatelissäädyn jäsenten *Hackmanin* (Aat. ptk. s. 1262/1882) ja von *Alfthanin* (Aat. ptk. s. 1267/1882) sekä valtiopäivämiesten *Rönnbäckin* (Porv. ptk. s. 1578/1882) ja *Hegerströmin* (Tal. ptk. s. 1112/1882) vuoden 1882 valtiopäivillä käyttämistä puheenvuoroista.

täsmäntymisessä. Voidaankin todeta, että kunnallistaksoituksessa onkin tämän jälkeen yleensä mahdollisuuksien rajoissa, eli siis silloin, kun kunnallisverolain nimenomaiset säännökset eivät ole tätä estäneet, noudatettu samaa tulokäsitettä kuin valtiollisessa tulo- ja omaisuusverotuksessa.

Kesäkuun 15 päivänä 1898 maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetussa asetuksessa olivat tuloa koskevat säännökset sitten suunnilleen samanlaiset kuin KpKunA:ssa eikä varsinaisia tulokäsitteeseen yleensä vaikuttavia huomattavia lainmuutoksia sen jälkeen ole suoritettukaan. Tosin maataloustulojen verotus on saatettu uudelle kannalle, mutta tämä ei ole koskenut tulokäsitettä yleensä. Samaa on sanottava muista muutoksista.

E. Onko kunnallisverotuksemme tulo- vai tulolähdeverotusta?

Kuten jo aikaisemmin on mainittu, niin tulolähdeverotus voi olla alaltaan laajempaa tai suppeampaa. Se voi muodostua niin laajaksi, että se käsittää melkein kaikki verovelvollisen tulot ja joissakin tapauksissa voikin muodostua suhteellisen vaikeaksi sen arvioileminen, onko kyseessä tulolähde- vai tulovero. Täten on esimerkiksi Englannin voimassa olevan tuloverotuksen laita, joka luonteeltaan lienee lähinnä hyvin täydellinen tulolähdeverojärjestelmä samoin kuin myös Italian tuloverotus.

Meidän kunnallisverossamme on varsin huomattavasti tulolähdeverotuksellisia piirteitä, joten se on suhteellisen lähellä tulolähdeverotusta,³² vaikkakin se on luettava tuloveroihin kuuluvaksi. Näin ainakin on asianlaita selvästi ns. palkkatulojen suhteen. Nämä asianomaisen asuinpaikkakunnalla verotettavat tulot näet muodostavat sellaisen samalle henkilölle tulevien saantien kokonaisuuden, mitä tulo käsitteellisesti edellyttää.

Toisin on kuitenkin kiinteistö- ja liiketulojen laita. Mitä erityisesti ensiksi mainittuihin tulee, niin maataloustulojen verotus tapahtuu meillä keskimääräisten vahvistettujen tuotomäärien perusteella, joten siinä on tässäkin suhteessa omaksuttu selvä-objektiverotuksellinen piirre.³³ Muiden kiinteistö- ja liike-

³² Ks. Koski s. 322.

³³ Ks. Komiteanmietinnöt 18/1921 ss. 3–4 ja 6/1927 s. 19.

tulojen taksoitus suoritetaan kuitenkin yleensä, harkintataksoitusta lukuunottamatta, todellisen tulon perusteella. Siitä huolimatta niidenkin suhteen on havaittavissa muitakin tulolähdeverotuksellisia piirteitä. Tällaisia³⁴ ovat:

1) Kiinteistö ja liiketuloista asetetaan veroäyrit erikseen.³⁵ Tosin tämä erillisyys ei ole aivan täydellinen, sillä myös tällaisista tuloista voidaan tehdä perusvähennys samoin kuin lapsivähennykset. Täten myös kiinteistö- ja liiketulot muodostavat renkaan yleisessä kunnallisessa tuloverotuksessa eivätkä muodosta täysin erillistä tulolähdeverotusta.

2) Tulolähdeverotuksellisia piirteitä on kiinnitettyjen velkojen korkojen rajoitettu vähennyskelpoisuus. Täten pyritään verottamaan juuri puheena olevan tulolähteen tuottoa sellaisenaan, ottamatta huomioon mitään yleiseen veronmaksukykyyn vaikuttavia seikkoja.³⁶

3) Nykyisessä kunnallisverolaissamme oleva kielto vähentää valtion maasta suoritettuja vuokrat. Tällä pyritään saamaan kunnassa veronalaiseksi koko kiinteistöstä kertyvä tuotto,³⁷ koska ei ole katsottu käyvän päinsä, että valtiota verotettaisiin tästä vuokratulosta.

³⁴ Ks. Hall. esitys 62/1931 s. 1.

³⁵ Lainvalmistelu 1/1898 s. 142 mainitaan tämän osoittavan kunnallisveron reaalistia luonnetta.

³⁶ Kun kielto velkojen korkojen vähennykseen kelpaamattomuudesta koskee vain kiinnitettyjen velkojen korkoja, niin tässä suhteessa ei ole kuitenkaan menty tulolähdeverotuksellisen ajatustavan viimeisiin johtopäätöksiin saakka. Näin teki kuitenkin von Born kunnallisvaliokunnan mietintöön 1/1897 tekemänsä vastalauseen perusteluissa. Tässä hän vaati (s. 49) asetukseen otettavaksi säännöksen siitä, ettei vähennystä saa tehdä sellaisen velan korosta, olkoon tämä kiinnitetty tai ei, joka kohdistuu tai vastaa kiinteistön tuloa. »Sillä, kuten hän sanoo, kiinteistön veroituksella on vanhoista ajoista saakka ollut pääoman veroituksen eli bruttoveroituksen luonne ja koska... ovat nämä... muodostuneet maasta, huolimatta sen kannattavuudesta, suoritettavaksi alituisiksi koroksi...»

Vuoden 1897 valtiopäivillä käytetyistä puheenvuoroista ilmeni erityisen selvästi, kuinka kiinnitettyjen velkojen korkojen vähennyskelpoisuuden kieltävällä säännöksellä pyrittiin tehostamaan kunnallisverotuksen luonnetta kiinteistöverotuksena. Ks. erityisesti professori Donnerin (Pap. ptk. s. 1132/1897) ja valtiopäivämies Schyberonin (Porv. ptk. s. 799/1897) puheenvuoroja sekä muitakin säädöissä käytettyjä puheenvuoroja: Pap. ptk. ss. 1126—1159/1897, Porv. ptk. ss. 797—808/1897 sekä Tal. ptk. ss. 1057—1064/1897. Varsinkin kahdessa ensiksi mainitussa säädöissä kysymys aiheutti vilkasta keskustelua.

³⁷ Ks. tästä mm. Kunnallisvaliokunnan mietintö 1/1897 s. 44 sekä valtiopäivämies Tammelaanderin puheenvuoroa vuoden 1897 valtiopäivillä (Tal. ptk. s. 92/1897).

4. Toisen tulolähteen tuottaman tappion vähentämisen kieltäminen toisen tulolähteen puhtaasta tuotosta. Tämän kiellon voimassa ollessa ei pyritä verottamaan henkilön asianomaisessa kunnassa saamaa osittaistuloa vaan juuri tiettyjen tulolähteiden tuottoa, joten kyseessä on aivan ilmeinen tulolähdeverotuksellinen piirre. Tosin tätä vähennyskieltoa ei ole missään nimenomaan lausuttu, mutta se käy laista selvästi ilmi.

5. Mahdollisuus harkintataksoitukseen turvautumiseen³⁸ silloin, kun kiinteistöstä tai liikkeestä taksoitettavaksi ilmoitettu tulo on jäänyt niin vähäiseksi, ettei sitä huomioon ottaen liikkeen laatu ja laajuus voida hyväksyä taksoituksen perusteeksi. Tämä sisältää itse asiassa puolittaisen askeleen ulkonaisten tunnusmerkkien nojalla toimitettavaan objektiverotukseen, jossa ei enää edes pyritä ottamaan veronmääräämisperusteeksi yrityksen todella antamaa tuottoa vaan jokin lähinnä ulkonainen seikka.

Täten voimme havaita, että kunnallisverotuksemme rakentuu varsinaisesti tuloverotuksen pohjalle myös kiinteistö- ja liiketulojen osalta,³⁹ koska näistäkin on mahdollista tehdä perus- ja lapsivähennykset, mutta että näiden molempien kohdalla on havaittavissa varsin huomattavia tulolähdeverotukseen viittaavia piirteitä.⁴⁰ Täten verotus kiinteistö- ja liiketulojen osalta

Tästä käy selvästi ilmi, kuinka tämänkin säännöksen tarkoituksena oli saattaa kunnallisverotus lähemmäs kiinteistöverotusta. Asiaan kiinnitettiin talonpoikaissäädystä suurta huomiota. Ks. tästä Tal. ptk. ss. 1057–1064/1897, erityisesti valtiopäivämies-ten Vuolijoen (s. 1059), Forsmanin (s. 1060), Laitisen (s. 1061) ja Rosenbergin (s. 1062) puheenvuoroja. Ks. lisäksi Komiteanmietintö 18/1921 s. 6.

³⁸ Lainvalmistelu 1/1898 s. 140 katsotaan tämän osoittavan kunnallisveron reaalistuonnetta. Ks. myös Komiteanmietintö 6/1927 s. 19.

³⁹ Tämä käy myös selvästi ilmi kunnallisvaliokunnan mietinnöstä 1/1897 s. 44. Siinä selostetaan ensin sitä valiokunnan eräiden jäsenten ehdotusta, että maatilojen arvo määrittäisiin aina korkeintaan viideksi vuodeksi kerrallaan ja siksi määräksi, jonka mukaan veroäyri-luku vahvistettaisiin, otettaisiin tästä jokin prosenttimäärä. Valiokunnan mietinnössä lausutaan tämän jälkeen: »Yksi seikka, jota ei myöskään saa jättää huomaamatta, on se, että sellaisen verotuksen kautta poiketaan siitä periaatteesta, jolle ei ainoastaan 82 § vaan muutkin asetuksen säännökset perustuvat, nimittäin, että tulo on verotettava.» Tästä syystä valiokunnan enemmistö esittikin tämän muutosesityksen hylättäväksi. Hackman oli jo vuoden 1882 valtiopäivillä (Aat. ptk. s. 1262/1882) puheenvuorossaan erityisesti kiinnittänyt huomiota siihen, että silloinen Keis. esitys 34/1882 rakentui tulo- eikä objektiverotuksen pohjalle.

⁴⁰ Lainvalmistelu 1/1898 s. 139 katsoo, ettei KpKunA:ssa ole verovelvollisuutta määrätty ainoastaan henkilökohtaiseksi vaan myös reaalisesti siten, että se syntyy myös kiinteistön omistuksesta ja liikkeen harjoittamisesta kunnan alueella.

on jo puolittain tulolähdeverotusta, mikä on monissa kohdin otettava huomioon tulkittaessa näitä tulolajeja koskevia kunnallisverolakimme säännöksiä.

Kiinteistö- ja liike­tulojen osalta tulolähdeverotuksellisten ainesten omaksuminen perustuu lähinnä pyrkimykseen turvata kuntien taloudelliset intressit pääasiassa ekvivalentti-teorian mukaisilla perusteilla. Kiinteistöt ja liikkeet aiheuttavat kunnalle huomattavasti kustannuksia, mutta ne myös hyötyvät varsin suuresta määrin kunnan toimenpiteistä, joten on kohtuullista, että ne kantavat osansa näistä kustannuksista siitä riippumatta, mikä niiden taloudellinen tulos verovuonna kulloinkin on ollut. Osallistuminen kunnallisiin rasituksiin tahdotaan niiden osalta jossain määrin muodostaa kiinteäksi kustannukseksi. Toisaalta tähän järjestelyyn on vaikuttanut kunnallisverotuksen jakoveroluonne. Tahdotaan torjua niitä haitallisia seurauksia, mitä kunnallistaloudelle voisi koitua näiden huomattavien veronmaksajaryhmien tulojen satunnaisesta vähentymisestä. Kiinteistö- ja liike­itulojen verotuksen sitominen siihen kuntaan, jossa vero­kohteet sijaitsevat, merkitsee myös sen periaatteen toteuttamista, että kukin on velvollinen osallistumaan sen kunnan rasituksiin, johon hänen on taloudellisesti lähinnä katsottava kuuluvan. Kiinteistö- ja liike­itulojen osalta tämä on niiden sijaitsemispaikkakunta mutta palkkatulojen osalta kotipaikka.

III LUKU.

HARKINTATAKSOITUKSEN ASEMASTA KUNNALLISTAKSOITUKSESSAMME.

A. Harkintataksoitusta koskevien säännösten historia.

Kuten jo edellä mainittiin, niin KpKunA:n 55 §:n 5 momentissa, sellaisena kuin tämä oli elokuun 15 päivänä 1883 annetussa asetuksessa, oli suunnilleen nykyisen lain mukainen säännös harkintataksoituksesta. Tämä kuului: »Jos elinkeinosta ja liikkeestä säästyneen tulon arvaus on päättynyt niin, että ainoastaan vähäinen tahi ei mikään säästö ole syntynyt, mutta semmoista arvausta, veronalaisen liikkeen laatuun ja laajuuteen katsoen ei arvella voitavan hyväksyä kunnallisveron suorittamisen perusteeksi, tulee takseerauslautakunnan, huolellisesti tutkituansa kaikki asianhaarat, joiden tulee olla johtona asian arvostelmissa, tutkimuksen mukaan määrätä se summa, josta veroäyreyä semmoiselle veronalaiselle on pantava.

Säännökseen ei kiinnitetty valtiopäivillä kovin suurta huomiota,¹

¹ Säännöstä puolsi mm. *Rönnbeck* (Porv. ptk. s. 1578/1882), joka katsoi säännöksen vain vahvistavan kaupungeissa tähänkin asti noudatetun käytännön. Yleensä säännöstä kuitenkin käytetyissä puheenvuoroissa vastustettiin, varsinkin ritaristossa ja aatelistossa. Täällä vastustavia puheenvuoroja käyttivät *Montgomery* (Aat. ptk. s. 1272/1882), *Hackman*, *Munck* ja *Mechelin* (ss. 1273—4) vedoten kaikki siihen mielivallan vaaraan, joka piili säännöksen epämääräisyydessä. Aatelissäädystä suoritetussa äänestyksessä harkintataksoitusta koskeva säännös poistettiin äänimäärin 14 kuutta sen hyväksyvää ääntä vastaan.

Myös porvarissäädystä säännös joutui laajahkon keskustelun alaiseksi. Täten *Heikel* (Porv. ptk. s. 1574/1882) ei pitänyt säännöstä onnistuneena ja vaati kiinteistöjen verotuksen järjestämistä kiinteistö- eikä tuloveroksi siten, että kiinteistö arvioitaisiin ja tästä arvosta laskettaisiin vero. Tällä tavalla hän katsoi tulevan toteutetuksi vuodesta toiseen tasainen verotus. *Kurtén* (s. 1577) puolestaan katsoi yhdistetyn laki- ja talousvaliokunnan menetelleen virheellisesti kutsuessaan verotusta tulo- eikä elinkeino- tai kiinteistöveroksi, sillä hänen mielestään siitä tulisi

mikä lieene lähinnä selitettävissä sillä, että harkintatakoitusta koskeva säännös ei oikeastaan tuonut mukanaan mitään uutta periaatetta, vaan ainoastaan vahvisti kaupunkien kunnallisverotuksessa siihen asti yleisesti noudatetun menettelyn,² jota oli ilmeisesti käytetty vielä aivan yleisesti KpKunA:n antamisen jälkeenkin, vaikka siinä periaatteellisesti olikin jo tulo määrätty verotuksen pohjaksi.³

Valaiseva harkintatakoitusta koskevan säännöksen ymmärtämiselle on Keis. esityksen 34/1882⁴ perusteluissa oleva maininta: »Jos kuitenkin säästynyt tulo ... ehdottomasti laskettaisiin perustukseksi myöskin kunnallistakseeraukselle, saattaisi huonojen asioimisolojen vallitessa suuri osa niistä, joiden muuten omaisuutensa ja asioimisliikensä laajuuden puolesta tulisi melkoisemmassa määrässä tehdä apua kaupungin kunnallistarpeitten korvaamiseksi, enemmän kuin kohtuullista olisi ja joskus kokonaan päästä kunnallisveroa maksamasta, näyttämällä, että tulos heidän liikkeestään vuoden kuluessa on ollut vähäinen tahi ei mikään, jonka kautta taas, koska vissi summa on takseerauksen kautta kokoonsaatava muut veronalaiset tulisivat kärsimään

muodostumaan ainoastaan poikkeustapauksessa tulovero. Myös Snellman (s. 1578) vastusti harkintatakoitusta koskevaa säännöstä. Pappis- ja talonpoikaissäädysissä ei sitävastoin tunnettu säännöstä kohtaan mainittavaa kiinnostusta.

Mainittakoon, että Keis. esitys 34/1882 sisälsi 55 §:n 4 momentissa vielä toisenkin harkintatakoitusmahdollisuuden. Sen mukaan näet voitiin, jos joku havaittiin kaupungissa asuvaksi, ilman että hän oli kunnan jäsen, hänellekin panna veroäyriä sen mukaan kuin mitä suostuntaverolautakunta katsoi aiheelliseksi. Säännös sitten kyllä poistettiin käsittelyn yhteydessä. Ks. tästä tarkemmin s.

² Ks. s. 25 varsinkin alav. 21.

Mielenkiintoinen ja valaiseva on tässä suhteessa von Alftanin (Aat. ptk. s. 1267/1882) puheenvuorossa siteerattu Viipurin kaupunginvaltuuston lausunto, joka kuului »och om taxeringsmännen efter deras uppfattning af lagstiftningen vid utöfvandet af deras kall stricte följa lagens ordalydelse, skulle sådant hafva ledt till stor orättvisa. Sålunda skulle nämligen förmögna affärsmän, hvilka efter deras handelsböcker under senaste dåliga affärsförhållanden icke åtnjutit någon inkomst från deras rörelse, utan tvärtom haft förluster derpå, als icke hafva kunnat påföras några skattören och sålunda icke heller behöft erlägga några utskylder till kommunala behof. Vid sådana förhållanden skulle stadens gärdsegare och der bosatta embetsmän nära nog ensamt fått sammanskjuta der för stadens behof uttaxerade summan. På detta sätt har dock icke i Wiborg förfarits, utan hafva handels- och affärsmännen härstädes påförts skattören i förhållande till deras beräknade kapitalförmögenhet och rörelsens storlek, hvilket ansetts leda till det enda billiga resultat, ehuru detta förfarande möjligen icke öfverensstämmer med författningens anda och mening.»

³ Ks. tästä s. 27.

⁴ s. 2.

kohtuuttomasta enennettyjä ulostekoja. Tämän suhteen on semmoinen säännös katsottu tarpeelliseksi, että, jos sen laskun mukaan, jolla tulo elinkeinosta ja liikkeestä on ehdotettu määrättäväksi, mitään jäännöstä ei syntyisi taikka säästö ei näyttäisi vastaavan veronalaisen omaisuudentilaa ja liikkeen laajuutta ...»

Kuten edellä selostetusta otteesta ilmenee, niin lainsäätäjä näkyy säännöstä laatiessaan kiinnittäneen huomiota varsinkin *equivalenttiteoriaan* samoin kuin siihen, että kunnallisvero on *jakovero*, jossa toisen vapautuminen verosuorituksesta vaikuttaa huomattavasti toisten verorasituksen vastaavaan kasvamiseen. Tuntuu myös siltä, että säännöksessä olisi tarkoitettu harkintataksoitusta käytettäväksi lähinnä sellaisissa tapauksissa, joissa yrityksen huono tulos johtuu yleisestä vain tilapäisesti yrityksen tuottoon vaikuttavasta huonosta suhdanteesta, mutta ei sellaisissa, joissa tuoton alenemista on pidettävä pysyvänä. Epävarmemmaksi jää, voidaanko sitä käyttää, milloin yhtä verovelvollista on jostain syystä kohdannut sellaisia tapauksia, jotka ovat alentaneet hänen tulojaan, ilman että tällä on yleisempää vaikutusta kunnassa.⁵

Maalaiskuntain kunnallisverotus järjestettiin sittemmin suunnilleen samalle kannalle kuin kaupungeissa jo voimassa ollut verotus. Ilmeisesti kuitenkin harkintataksoituksesta oli tähän mennessä saatu jossain määrin huonoja kokemuksia, koska vastaavat säännökset eivät tällä kerralla läpäisseet valtiosäätyjen käsittelyä yhtä vaittomasti kuin edellisellä. Vuoden 1897 valtiopäiville annettu Keisarillisen Majesteetin armollinen esitys n:o 6 Suomenmaan valtiosäädyille, koskeva asetusta kunnallishallinnosta maalla sisälsi suunnilleen samanlaiset säännökset tuloista ja harkintataksoituksesta kuin jo voimassa oleessa KpKunA:ssa oli. Harkintataksoitusta koskeva säännös herätti lujaa vastusta epämaäräisyytensä vuoksi.⁶ Vieläpä kunnallisasiain valiokuntakin esityksen johdosta antamassaan mietin-

⁵ *Haveri* s. 345 katsoo säännöksen perusteluista ilmenevän, ettei sen tarkoituksena ollut tehdä harkinnasta sellaista uutta verotusperustetta, jota säännöllisissä oloissa voitaisiin soveltaa milloin jonkin liikkeen tai elinkeinonharjoittajan verotettava tulo satunnaisista syistä ei näyttänyt vastaavan hänen liikkeensä laatua ja laajuutta. Täten hänen mielestään harkintataksoitus tulee käytettäväksi vain, milloin tulon vähäisyys muodostuu joukkoilmiöksi.

⁶ Professori *Donner* (*Pap. ptk. s. 45/1897*) katsoi puheenvuorossaan, että laissa tulisi olla jonkinlaisia säännöksiä siitä, mihin määrään verotus voitaisiin vahvistaa, kuten esimerkiksi kolmen viime vuoden keskimäärään. Harkintataksoitusta koske-

nössä⁷ lausuntonaan esitti, ettei säätyjen olisi esitystä tältä osin hyväksyttävä. von Born lausui⁸ tähän mietintöön liittämässään vastalauseessa mm.»...Mutta minusta tuntuu eittämättömältä, että säändös, joka sisällykseltään on niin epävarma ja mielivaltaisuuteen vivahdava, kuin §:län 2 kohta on, ei voi olla oman sa johtamaan suotuisaan uuteen käännökohtaan kunnallistaksoituksen alalla maaseudulla.»Vapaalla todistusten tutkimisella» olkoon arvonsa, milloin sitä käyttää asianymmärtäväinen ja jäävitön tuomari — aina suorastaan asianomaisen ja tuskin pätevan taksoituslautakunnan käsiin ei ole jätettävä kysymyksiä minun ja sinun omaisuudesta riippuvaksi poikkeusmääräyksistä, jotka kumoavat tai hämmentävät itse säännön». Tämän vuoksi hän vaati koko harkintatakoitusta koskevan säännöksen poistamista.

Myös N. O. Nordensköld, Robert Hermanson ja Axel Holmberg esittivät säännöstä vastaan suunnilleen samanlaisen arvostelun. He ehdottivat säännökselle seuraavaa sanamuotoa:⁹ »Jos elinkeinosta, liikkeestä tahi kiinteistöstä paitsi maanviljelyskiinteistöstä, lähteneen säästyneen tulon arvaus on päättynyt niin, että säästöä on syntynyt vähän tai ei ollenkaan, mutta sellaista arviota veronalaisen liikkeen laatuun tahi laajuuteen nähden ei katsota voitavan hyväksyä kunnallisveron suorittamisen perusteeksi, silloin elinkeinon tai kiinteistöön pantu pääoma likimääräisen arvonsa mukaan arvioitava ja 5 % korko sille laskettava sen vuoden verotettavaksi tuloksi». Tästä ehdotuksesta kunnallisvaliokunta kuitenkin lausui,¹⁰ että tällaisen verotuk-

van säännöksen hyväksymistä vastustivat puheenvuoroissaan mm. von Frenckell (Aat. ptk. s. 977/1897), asessori Gummerus (Pap. ptk. s. 1134/1897), professori Runeberg (Pap. ptk. s. 1129/1897), Holmberg (Porv. ptk. s. 800/1897) ja Flygare (Tal. ptk. s. 97/1897), jotka kaikki katsoivat säännöksen jättävän liian suuren harkintavallan taksoituslautakunnalle. Säännöksellä oli kuitenkin puoltajiakin. Näistä mainittakoon Schyberson (Porv. ptk. s. 800/1897) ja Aulin (Tal. ptk. s. 1058/1897). T. Aminoff (Aat. ptk. s. 988/1897) viittasi puheenvuorossaan siihen, ettei harkintatakoitus kaupungeissa toteutettuna ollut osoittautunut kohtuuttomaksi vaan hyvinkin tarpeelliseksi. Käsitukset harkintatakoituksen onnistumisesta kaupungeissa eivät kuitenkaan olleet yhtenäiset, koska von Pfaler (Porv. s. 805/1897), Heikel (Porv. ptk. s. 806/1897) ja Idman (Porv. ptk. s. 797/1897) katsoivat harkintatakoituksen tuottaneen kaupunkikunnissakin haittoja, jotka tulisivat maalaiskunnissa muodostumaan vieläkin huomattavammiksi.

⁷ Ks. Kunnallisvaliokunnan mietintö 1/1897 s. 43.

⁸ Kunnallisvaliokunnan mietintöön 1/1897 liitetty vastalause s. 49.

⁹ Porvarissääty hyväksyi tämän ehdotuksen. Ks. Porv. ptk. s. 808/1897.

¹⁰ Kunnallisvaliokunnan mietintö 1/1897 s. 44. Ritaristo ja aatelisto hyväksyi tämän ehdotuksen. Ks. Aat. ptk. s. 997/1897.

sen kautta poikettaisiin siitä laissa lausutusta periaatteesta, että verotuksen pitää tapahtua tulon perusteella ja asettui tästä syystä ehdotukseen nähden kielteiselle kannalle.

Vastalauseet eivät johtaneet kuitenkaan mihinkään lopulliseen tulokseen, vaan harkintataksoitusta koskeva säännös hyväksyttiin esityksen mukaisena sellaisena kuin se sitten oli maalaiskuntain hallinnosta kesäkuun 15 päivänä 1898 annetun asetuksen 82 §:n 2 momentissa sen alkuperäisessä muodossaan, vastaavaan KpKunA:n samaa asiaa koskevaan säännökseen verrattuna kuitenkin sillä lisäyksellä, että harkintataksoituksen käyttäminen oli mahdollista myös kiinteistöjen osalta.

Mitä erityisesti tulee Nordensköldin ym. edellä selostettuun vastalauseeseen, niin sen hyväksyminen olisi johtanut elinkeinotoiminnan ja kiinteistöjen verottamiseen objektiivierotuksellisten periaatteiden mukaan, tai paremminkin objekti- ja tuloverotuksen yhdistelmään. Se olisi näet merkinnyt, että normaalitapauksessa, milloin verotettava tulo ylitti 5 %, se hyväksyttäisiin verotuksen pohjaksi, mutta muissa tapauksissa siirryttäisiin 5 %:n objektiivierotukseen.

Tämän jälkeen ei harkintataksoitusta koskevia säännöksiä ole asiallisesti muutettu lukuunottamatta sitä, että tammikuun 20 päivänä 1922 tapahtuneella lainmuutoksella samalla, kun maatalouskiinteistöjen verotus maalaiskunnissa muutettiin pinta-alan mukaisten tuotto-perusteiden nojalla tapahtuvaksi, näiden kiinteistöjen osalta evättiin mahdollisuus harkintataksoituksen käyttämiseen ja lisättiin maininta harkinnan kohtuullisuudesta. Samanaikaisesti liitettiin myös KpKunA:een säännös, joka teki mahdolliseksi harkintataksoituksen käyttämisen kiinteistöjen osalta sielläkin.

Eräissä verolakiehdotuksissa on kuitenkin ehdotettu tehtäväksi muutoksia harkintataksoitusta koskeviin säännöksiin. Kun näillä on jonkinlaista merkitystä harkintataksoituksen ymmärtämiselle, katson aiheelliseksi tärkeimpiä niistä selostaa. Täten maataloustulojen verotuksen kehittämistä valmistelevaan asetettu komitea katsoi vuonna 1927 antamassaan mietinnössä¹¹ tarpeelliseksi, että kysymys

¹¹ Komiteamietintö 6/1927 s. 50. Siinä mainitaan lakiehdotuksen 13 §:n perustelujen kohdalla mm. »... Siihen nähden, että kadut, tiet, katuvalaistus, palolaitos, järjestysvalta yms. kunnan kustantamat laitokset ovat teollisuuslaitoksille ynnä muille liikkeille välttämättömiä, on kohtuullista, että nämä liikkeen laadun ja laajuuden mukaan ottavat osaa kunnan menojen suorittamiseen sellaisiltakin vuosilta, jolloin liike on tuottanut tappiota tai ainoastaan suhteellisen vähäisen voiton. Koska säännöksessä myönnetään verotusviranomaisille verrattain suuri harkintavalta on

harkintatakoituksesta saatettaisiin erityisen harkinnan alaiseksi sekä viittasi siihen, kuinka eräät eqivalenttiteorian mukaiset ajatukset vaativat harkintatakoituksen pysyttämistä.

Mitään huomattavaa asiallista uudistusehdotusta ei myöskään merkinnyt lainvalmistelukunnan vuonna 1934 tekemä ehdotus verolaiksi,¹² jonka 37 §:ssä oli harkintatakoitusta koskeva säännös. Perusteluissaan näkyy lainvalmistelukunta kiinnittäneen erityistä huomiota siihen,¹³ mikä merkitys harkintatakoituksella on kunnallisveron jakoveroluonteon kannalta.

Huomattavampaa muutosta harkintatakoitusta koskeviin säännöksiin esitettiin hallituksen vuonna 1952 eduskunnalle antaman verolaki-esityksen 48 §:ssä.¹⁴ Säännös kuului tämän sittemmin eduskunnan hajoittamisen vuoksi rauenneen esityksen mukaan: »Jos kunnallisvero-

komitea katsonut toivottavaksi, että kysymys siitä, millaiseksi verotus edellä koskettellussa tapauksessa olisi parhaiten järjestettävä, joutuu hallituksen toimesta erityisen harkinnan alaiseksi.»

¹² *Lainvalmistelu 2/1934.*

¹³ *Lainvalmistelu 2/1934 s. 120* mainitaan mm. »...Lainvalmistelukunnan ehdotuksessa on katsottu olevan välttämätöntä edelleen säilyttää puheena oleva verotustapa (37 § 1 mom.). Tämä on sitä enemmän tarpeen, kun ehdotuksen mukaan salitaan tuloista vähentää myöskin kiinnitettyjen velkain korot, joten tulee olemaan entistä enemmän sellaisia kiinteistöjä ja liikkeitä, joiden tulojen arvioiminen päättyy niin, että säästö on vähäinen tai että sitä ei ole ollenkaan. Toisaalta taas olisi kohtuutonta vapauttaa tällaiset kiinteistöt ja liikkeet kokonaan kunnallisverosta, koska se tietäisi muista, vähemmän verokykyisistäkin, tuloista suoritettavan veron huomattavaa lisäämistä... (s. 121) ...ja kun valtiolla ei ole niin pakottavaa tarvetta kuin kunnalla saada aina veroa kiinteistöistä ja elinkeinosta, voida ottaa harkintaverotusta käytäntöön... Harkintaverotuksen edellytyksiä Lainvalmistelukunnassa käsiteltäessä on kiinnitetty huomiota myöskin siihen olisiko tarkemmin säännösteltävä, mitä määrää tuloa on jonkin kiinteistön tai liikkeen laatuun ja laajuuteen katsoen pidettävä niin vähäisenä, ettei sitä ole pantava verotuksen perusteeksi, ja mitä määrää on pidettävä harkintaverotuksessa kohtuullisena. Kun kiinteistöt ja liikkeet kuitenkin ovat sangen erilaisia ja olot eri paikkakunnilla sekä eri aikoina vaihtelevat, ei ole näyttänyt mahdolliselta asettaa sanotuille määrille varmoja rajoja, vaan asia on ollut jätettävä, kuten nykyäänkin, käytännön ratkaistavaksi. Tarpeellista johtoa voidaan siinä saada vertailusta saman paikkakunnan kiinteistöihin ja elinkeinoliikkeisiin yleensä...»

¹⁴ *Hall. esityksen 38/1952 s. 10* mainitaan mm.: »...Ei kuitenkaan voida pitää oikeudenmukaisena, että sellaisissa tapauksissa, joihin harkintatakoitusta on ollut sovellettava, kiinteistön omistajat ja elinkeinonharjoittajat, jotka tässä ominaisuudessaan nauttivat kunnalta eräitä erikoisuuksia, vapautuisivat kunnallisverosta tai joutuisivat suorittamaan varsin pientä kunnallisveroa ja verotaakka tältä osalta siirtyisi muiden veronmaksajien kannettavaksi...»

tuksessa muusta kiinteistöstä, kuin varsinaisesta maatalouskiinteistöstä, taikka liikkeestä saatu edellä määrätyn tavoin laskettu verotettava tulo tai yhtymän 22 §:n mukaisesti jaettava tulo on jäänyt niin vähäiseksi, että sitä veronalaisen kiinteistön tai liikkeen laatuun ja laajuuteen katsoen ei voida hyväksyä kunnallisveron suorittamisen perusteeksi, taikka jos tällaista tuloa ei ole jäänyt lainkaan, on verolautakunnan huolellisesti tutkittava kiinteistön käyttötapa ja liikkeen toimiala sekä niiden muu laatu ja tuottavuus, niin myös aikaisempien ja tulovuoden vuosivaihto, tuotto ja toiminnan muu laajuus sekä jatkuva toimimismahdollisuus ynnä varallisuusasema ja kaikki ne muut asianhaarat, jotka voivat olla johtona asian arvostelemiseen, sekä annettuaan verovelvolliselle tilaisuuden tarpeellisten selvitysten esittämiseen, harkittava se kohtuullinen määrä, jonka perusteella verotus on toimitettava (harkintaverotus)»

Milloin verovelvollisen samassa kunnassa omistamista liikkeistä ja muista kiinteistöistä kuin maatalouskiinteistöstä kertynyt tulos jonkin tulolähteen osalta on jäänyt niin vähäiseksi, että kunnallisverotus sen osalta olisi 1 momentin mukaan toimitettava harkinnan perusteella, alkoon harkintaverotusta kuitenkin käytettävä, jos näiden kunnassa sijaitsevien kaikkien liikkeiden ja kiinteistöjen yhteenlaskettu verotettava tulo on niiden laatuun ja laajuuteen nähden katsottava kaikkien niiden osalta riittäväksi.»

Hallituksen esityksen perusteluissa viitataan sekä equivalenttiteorian mukaiseen ajatustapaan että kunnallisveron asemaan jakoverona.¹⁴

B. Yleistä harkintataksoituksen asemasta kunnallisverotuksessa.

Harkintataksointi meille omaksutussa muodossaan on juuri meidän kunnallisverotuksellemme ominainen verotustapa. Sitä ei ole meillä koskaan käytetty eikä edes esitettykään käytettäväksi valtion tuloverotuksessa¹⁵ eikä sitä vastaavaa verotusmuotoa tietääkseni myöskään tavata muiden maiden verolainsäädännöissä. Täten on ilmeistä, että sen olemus on löydettävissä juuri kunnallisverotuksemme yleisistä peruspiirteistä ja lähinnä sellaisista, jotka poikkeavat valtiollisesta tulo- ja omaisuusverotuksessa noudatetuista periaatteista. Näiden harkinta-

¹⁵ Ks. Lainvalmistelu 2/1934 s. 121.

taksituksen pohjana olevien yleisten periaatteiden selvittäminen on sitäkin tärkeämpää, kun harkintaverotusta koskevat säännökset ovat varsin epämääräisiä antamatta mitään kiinteitä normeja harkintataksituksen suorittamistavasta.

C. Harkintataksitus tulolähdeverotuksena.

Kuten olemme edellä havainneet,¹⁶ niin kunnallisverolainsäädäntömmme alkuvaiheissa oltiin epävarmoja siitä, oliko kunnallisen verotuksemme pohjaksi pantava tulo- vai tulolähdeverotus. Vaikkakin edellinen käsitys, tosin vahvojen epäilyjen jälkeen voitti, niin ilmeisesti harkintataksitusta koskevan säännön ottaminen lakiin kuitenkin merkitsi tulolähdeverotuksellisille näkökohdille tehtyä myönnytystä.¹⁷

Harkintataksituksen kannalta on hyvin tärkeä kysymys siitä, onko katsottava kunnallisverotuksemme liikkeiden ja kiinteistöjen verotuksen osalta rakentuvan tulolähde- vai tuloverotuksen pohjalle. Kannan ottaminen tähän merkitsee myös ratkaisua siitä, onko harkintataksitusta pidettävä luonteeltaan poikkeuksellisenä vai säännöllisenä verotusmuotona.¹⁸ Jos kunnallisverotus näet tältä osin nojaa tulolähdeverotukseen, niin harkintataksitusta on pidettävä aivan tavanmukaisena säännöllisenä verotusmuotona. Kuten edellä todettiin,¹⁹ niin kunnallisverotuksemme on kiinteistö- ja liiketulojenkin osalta tuloverotusta, johon tosin

¹⁶ Ks. s. 25.

¹⁷ Koski, s. 321, katsoo, että harkintataksituksessa piilee tuottoveron tunnusmerkit.

¹⁸ Lagus s. 12 ja Linni, Maalaiskunta 1933 s. 14, pitävät harkintaa poikkeuksellisenä verotustapana; Koski, s. 321, tuntuu katsovan, että kiinteistö- ja liiketulojen verotus olisi meillä objektiverotusta ja verottaminen todellisen tulon mukaan poikkeus. S. 323 hän hylkää kannan, jonka mukaan harkintataksitusta olisi pidettävä vain poikkeusaikoina noudatettavana verotusmuotona.

¹⁹ Ks. s. 31. Mainittakoon, että valtiopäivämies Kurtén vuoden 1882 valtiopäivillä (Aat. ptk. s. 1577/1882) moittiessaan harkintataksitusta koskevaa säännöstä mainitsi mm.: »...Har det varit utskottets mening att påföra stadskommunernas medlemmar skatt efter de grunder, som här föreslagits, så hade utskottet icke bort nämna det inkomstskatt, utan helst kalla det näringskatt och mögligen också skatt på fastighet. Ty endast i undantagsfall blir den en ren inkomstskatt.» Tästä sanonnasta ilmenee selvästi, kuinka harkintataksitusta koskevat säännökset eivät käy yhteen tulo- vaan ainoastaan tulolähdeverotuksellisten ajatustapojen kanssa.

tulolähdeverotukselliset periaatteet ovat painaneet syvät jäljet. Täten kysymyksessä ei enää ole puhdas tulovero vaan osittain tulolähdeverotuksellinen verotusmuoto.²⁰ Näin ollen ei tulolähdevero kiinteistö- ja liiketulojen yhteydessä ole varsinainen poikkeuksellinenkaan aines vaikka ei määrääväkään. Se ei ole tapauksen luonnetta ehdottomasti määräävä mutta sille leimaa-antava ainesosa.

Samalla tapaa on ratkaistava harkintataksoituksen suhde todellisen tulon mukaan tapahtuvaan verotukseen. Harkintataksoitus ei ole varsinainen poikeus verrattuna todellisen tulon mukaan tapahtuvaan verotukseen, mutta se ei myöskään ole pääsääntö vaan todellisen tulon mukaan tapahtuvaan verotukseen liittyvä leimaa-antava ainesosa. Yleensä on lähdettävä siitä, että verotus toimitetaan todellisen tulon mukaan. Siirtyminen harkintaan ei kuitenkaan ole mikään poikeus. Täten sen edellytyksenä eivät myöskään ole sellaiset seikat, joita yleensä on vaadittava joihinkin poikkeuksellisiin toimenpiteisiin ryhtymiseksi. Harkintaan oikeuttavat olosuhteet täytyy ainoastaan olla olemassa tietyllä voimakkuudella, mutta eivät täysin määräävinä. Mikä tämä voimakkuus on, sitä on vaikea yleisellä säännöllä määrätä. Näiden harkintataksoituksen edellytysten pääasiallinen teoreettinen merkitys on siinä, että harkintataksoitukseen ei voida siirtyä, ellei voida osoittaa joidenkin tällaisten seikkojen olemassaoloa. Ellei mitään tällaisia ole, niin on pysyttävä todellisen tulon mukaan tapahtuvassa verotuksessa.

1. Harkintataksoitus tuottoverotuksena. Harkintataksoituksen omaksuminen kunnallisverolakiin johtuu ilmeisesti osittain pyrkimyksestä turvata tällä tavalla kunnallistaksoituksessa varsinaiset tuottoverotukselliset periaatteet. Käytännöllisessä tulon laskemisessa on näet turvauduttava käsitteisiin tuotto ja puhdas tuotto, sillä vain niiden avulla voidaan selvittää asian-

²⁰ Huomattakoon, että VLE on siirtynyt jossain määrin kauemmas tulolähdeverotuksellisista piirteistä sallimalla mm. myös kiinnitettyjen velkojen korkojen kokonaan vähentämisen. Samaan suuntaan osoittaa myös se, ettei harkintataksoitusta voida käyttää, milloin verovelvollisella on samassa kunnassa useampia liikkeitä ja kiinteistöjä, joiden kaikkien yhteinen tulo on niin suuri, ettei se vaadi harkintataksoituksen käyttämistä koko kokonaisuuteen nähden. Tämäkin korostaa verotuksen henkilökohtaista luonnetta reaalisien aineksien kustannuksella. Tämä säännös viittaa erityisesti siihen, ettei kysymyksessä ole tulolähde vaan tulovero tässäkin.

omaisen henkilön tulojen määrä. Tuotto ja puhdas tuotto ovat siis eräänlaisia tulon tekijöitä. Niin kauan kuin pysytään saantien piirissä, ei tulo- ja tuottokäsitteillä ole kovinkaan suurta ei käytännöllistä eikä myöskään periaatteellista eroavaisuutta. Tulo on vain eräänlainen tuottojen kokonaisuus. Varsinaiset käytännölliset eroavaisuudet näiden käsitteiden välillä ovatkin vähennysten kohdalla. Tuottoverotuksellisesti voidaan vähennyksinä näet ottaa huomioon vain välittömästi itse kysymyksessä olevaan saanteja synnyttävään toimintaan liittyvät kulut, jotka eivät näin ollen ole riippuvia toiminnan harjoittajan henkilöllisyydestä. Paitsi puhtaasti henkilökohtaisia niin myös velkojen korkojen kaltaiset kulut jäävät tällöin pois eikä niitä siis voida ottaa huomioon tuotosta tehtävinä vähennyksinä,²¹ koska ne eivät varsinaisesti liity itse yritykseen vaan sen harjoittajaan.²² Varakkaalla liikkeenharjoittajalla ei näet ole tällaisia kuluja lainkaan, kun ne sen sijaan pääomaköyhällä yrittäjällä muodostuvat varsin suuriksi. Molemmat voivat tästä huolimatta kuitenkin hoitaa varsinaista liikettään melkein samalla tavalla. Juuri velkojen korkojen kohdalla tulo- ja tuottoverotukselliset tuloksen laskutavat huomattavimmin eroavat toisistaan.

Kuten edellä on selostettu,²³ niin kunnallisverotuksessamme pyritään juuri kiinteistöjen ja liikkeiden osalta ottamaan monella tavalla huomioon tuollaiset tuottoverotukselliset näkökohdat sekä verottamaan täten lähinnä niiden tuottoa eikä niistä saatua tuloainesta. Tällaisina

²¹ Tässä suhteessa on varsin valaiseva *Lainvalmistelu* 1/1898 s. 444. Siinä todetaan ensin, kuinka tuottoverotuksessa on ratkaisevaa nettotuotto, koska ainoastaan tämä muodostaa todellisen tuoton. Bruttotuoton hankkimisesta olleet kustannukset eivät näet muodosta asianomaisen kohteen kannalta mitään tuottoa vaan ainoastaan ehkä joidenkin toisten henkilöiden kannalta, joille ne suoritetaan. Tämän jälkeen siinä jatketaan: »... Till sådana kostnader, som i enlighet härmed få afdragas, hänföres emellertid ... icke räntor på kapital, som af den skattskyldige upplånats, enär hans större eller mindre gäldbundenhet, om den ock har väsentligt inflytande på hans skatteförmåga och inkomster i deras helhet, likväl är ett sådant personligt förhållande, som icke står i något nödvändigt samband med den afkastning han från något visst objekt eller förvärf erhåller...». Ks. myös ss. 725—728; keskusteluja vuoden 1897 valtiopäivillä *Pap. ptk.* ss. 1126—1159 sekä *Porv. ptk.* ss. 797—808, etenkin professori *Donnerin* (*Pap. ptk.* s. 1132) ja *Schybersonin* (*Porv. ptk.* s. 799) puheenvuoroja, joista ilmeni selvästi käsitys siitä, että kieltö vähentää korkoja verotuksessa merkitsi jonkinlaisen kiinteistöverotuksen käytäntöönottoa. Ks. myös *Willgren*, *Finanssioppi* s. 397.

²² Ks. *Schanz*, *Ertragssteuern* s. 842, joka viittaa tällaiseen ajatustapaan.

²³ Ks. s. 32.

tuottoverotuksellisinä seikkoina voidaan mainita juuri kiinnitettyjen velkojen korkojen rajoitettu vähennysoikeus, kiello vähentää valtion maasta suoritettua vuokraa sekä myös kiinteistö- ja liiketulojen osalta jokaisen eri ansaintalähteen erillään verottaminen.

Kun kunnallisverolainsäädäntöömme on omaksuttu mahdollisuus harkintataksoitukseen käyttämiseen, niin ilmeisesti on silloin pidetty silmällä myös nyt kysymyksessä olevaa näkökohtaa. Sen avulla on haluttu päästä verottamaan lähinnä asianomaista verotuskohteesta sinänsä kertynyttä tuottoa vapautettuna kaikista itse toiminnan harjoittajan henkilöllisyyteen liittyvistä kustannuksista, joilla ei ole välitöntä vaikutusta itse tämän verotuskohteen antamaan tuottoon. Tämän mukaan siis tulee harkintataksoitus kysymykseen sellaisissa tapauksissa, joissa asianomaisen yrityksen puuttamiseen tuottoon ovat vähentävästi vaikuttaneet kulut, jotka olematta välittömässä yhteydessä itse verotuskohteeseen, ovat aiheutuneet asianomaisen toiminnan harjoittajan henkilöllisyydestä. Harkintataksoituksen avulla siis vapaudutaan näiden henkilökohtaisten kulujen vaikutuksesta verotukselliseen lopputulokseen.

Kuten edellä selostetusta jo selvästi ilmenee, niin tuottoverotuksellisessakin ajatustavassa lähdetään lähinnä nettotuotosta ja pidetään tätä ratkaisevana. On kuitenkin huomattava, ettei bruttotuotokkaan ole tässä aivan merkityksetön. Kun tuottoverotuksessa lähdetään jossain määrin objektiivisesta eli yleisestä näkökannasta ja nimenomaan jätetään syrjään subjektiiviset eli yksilölliset seikat, niin vähennyksiä on kohdeltava suhteellisen ankarasti. Bruttotuottoon nähden suhteettoman suuret vähennykset voivat näet usein johtua siitä, että vähennyksiin, vaikka ne sinänsä luonteeltaan olisivatkin objektiivisia, todellisuudessa kuitenkin voi sisältyä joitakin yksilöllisiä asianomaisen yrittäjän henkilöllisyyteen liittyviä eriä. Näin ollen voidaan ajatella mahdolliseksi, ettei näitä kaikkia sellaisinaan hyväksytä vähennettäviksi. Kun täten vähennysten suuruudella on jossain määrin merkitystä ja näiden määrää ei voida tietää kiinnittämättä huomiota bruttotuottoon, niin tälle tulee käytännöllistä merkitystä tuottoverotuksellisessa ajatustavassa.

2. Harkintataksoitus objektiverotuksena. Kuten aikaisemmasta historiallisesta katsauksesta jo ilmeni,²⁴ niin henkiveron mukauttaminen henkilökohtaisten ominaisuuksien mukaan maksetta-

²⁴ Ks. s. 4.

vaksi johti vähitellen lähinnä eräisiin ulkonaisesti selvästi havaittavissa oleviin objekteihin liitetyksi varallisuusverotukseksi.²⁵ Tällaisen omaisuuden katsottiin osoittavan asianomaisen verokykyisyyttä. Tästä syystä se valittiin verotuksen kohteeksi.²⁶ Koska tällöinkin haettiin varsinaisesti verokykyä, niin verotuskohteeksi voitiin ottaa vain luonteeltaan tuloa tuottava omaisuus, sillä muu omaisuus ei ulkonaisesta ilmenemismuodostaan huolimatta edusta varsinaista verokykyä, ei ainakaan jatkuvaa. Jos kysymyksessä on konfiskatorinen eikä jatkuva verotusmuoto, niin tällaisen tuottamattomankin omaisuuden verotus voi olla paikallaan, kuten esimerkiksi meidän omaisuuden luovutusveroissamme, joissa oli tarkoituksena siirtää tietty osa jo olemassa olevasta omaisuudesta valtiolle sitä tietä luovutettavaksi edelleen siirtolaisille korvauksena heidän menettämästään omaisuudesta.

Kohdistettaessa jatkuva verotus tuloa tuottavaan omaisuuteen määrättiin aluksi vuosittain tapahtuvan verorasituksen suuruus omaisuuden arvon mukaan ja vähitellen ehkä jonkin muunkin perusteen mukaisesti. Koska kysymyksessä kuitenkin oli vuosittain uusiutuva verotusmuoto eikä sen kautta siis pitänyt hävittää alkuperäistä omaisuusmassaa, niin tämä vuosittain suoritettava erä oli mukautettava oikeaan suhteeseen asianomaisesta omaisuudesta vuosittain kertyvän puhtaan tuoton kanssa. Näin siis siirryttiin tuottoverotukseen. Ryhdyttiinkin verottamaan asianomaisesta omaisuusobjektista kertynyttä tuottoa, mutta verosuorituksen suuruus saatettiin määrätä omaisuuteen itseensä liittyvien pysyvien tunnusmerkkien mukaan. Näin päädyttiin siihen, että verotus kohdistettiin yrityksen tuottoon, mutta ei kunakin vuonna todella kertyneeseen yksilölliseen vaan sellaiseen keskimääräiseen tuottoon, minkä kysymyksessä olevan laatuksen omaisuuden yleensä katsottiin antavan.²⁷ Omaisuusarvot näet määräytyvät yleensä paremminkin tuollaisen keskimääräisen kuin yksilöllisen tuottavuuden mukaan, vaikka tässä suhteessa on tosin poikkeuksiakin. Koko tälle objektiverotukselliselle verotusjärjestelmälle muodostuu luonteenomaiseksi sen kantaminen eräiden ulkonaisesti tunnus-

²⁵ *Lainvalmistelu* 1/1898 s. 822 katsotaan, että verokykyisyyden osoituksena on varsinaisesti omaisuus. Kun kuitenkin verotuksen on tavallisesti, jotta se ei tekisi itseään toistuvana suoritukseksi mahdottomaksi, jätettävä itse kantaomaisuus rauhaan, on sen rajoitettava säännöllisesti uusiintuvaan omaisuuteen eli tuloon.

²⁶ *Ks. Lainvalmistelu* 1/1898 s. 822.

²⁷ *Ks. Junnila* ss. 110—111.

merkkien nojalla vuodesta toiseen suunnilleen samansuuruisena.²⁸

Kun vuotuiset kunnalliset menot ovat suhteellisen tasaisia, halutaan kunnallisverotuksessa valita kuntien tulolähteet siten, että ne tuottavat kunnalle säännöllisesti niiden menoihin tarvittavat varat ja näin päädyttiin kunnallisverotuksen alalla objektiveroihin. Juuri liikkeisiin ja varsinkin kiinteistöihin kohdistuvat objektiverot edustavat tällaista vuodesta toiseen suhteellisen tasaisena säilyvää verotusmuotoa.²⁹

Se, että kunnallisverotuksessamme harkintatakoitusmahdollisuus liitetään juuri kiinteistöihin ja liikkeisiin, viittaa vahvassa määrässä tällaisiin objektiverotuksellisiin piirteisiin.³⁰ Ne molemmat näet edustavat juuri kahta ehkäpä ulkonaisesti parhaiten havaittavissa olevaa verotuskohdetta. Kun ne lisäksi ilmaisevat varsin huomattavaa verokykyä, niin tuntuu, että ne, paitsi muista syistä, juuri tulolähdeverotuksellisten näkökohtien perusteella on valittu harkintatakoituksen esineiksi.

Kuten jo edellä olemme havainneet,³¹ niin yhteen ainoaan verotusmuotoon nojautuvaa verotusta on hyvin vaikeaa muodostaa kaikissa suhteissa tyydyttäväksi. Useamman verotusmuodon käsitävässä verotusjärjestelmässä eri verot jossain määrin parantavat toistensa heikkouksia ja täten sinänsä suhteellisen epätydyttävistäkin veroista voi muodostua melko onnistunut verotusjärjestelmä. Ei tietenkään ole välttämätöntä käyttää eri verotusmuotoja aivan erillään, vaan ne voidaan myös sisällyttää samaan yhteiseen verolakiin ja saattaa ne siten kaikki palvelemaan samaa yhteistä päämäärää. Tällainen on meillä ja muutoinkin hyvin yleisesti käytännössä oleva tulo- ja varalli-

²⁸ Junnila s. 125 toteaa, että tulojen laskiessa omaisuusmäärät pysyvät vakaamina.

²⁹ Tällainen ajatustapa ilmenee suhteellisen selvänä Koskella, ss. 325—6. Hän näet korostaa erityisesti, että vertailukohteeksi on otettava tulo, jonka samanlaatuisen ja samanlaajuisen liikkeen samassa kunnassa normaalisten liikeolojen vallitessa katsotaan keskimäärin tuottaneen.

³⁰ Koski, s. 321, katsoo harkintatakoituksen luonteeltaan objektiverotukseksi; samaan seikkaan viittaa myös Jalonen s. 115. Mielenkiintoinen nyt kysymyksessä olevassa suhteessa on professori Runebergin puheenvuoro vuoden 1897 valtiopäivillä. (Pap. ptk. s. 1129/1897). Hän näet katsoi harkintatakoitusta koskevan säännöksen merkitsevän omaisuusverotusta, jota tosin käytetään ainoastaan eräissä erikoistapauksissa.

³¹ Ks. s. 17.

suusverotus. Siinä ei varallisuusverotus tarkoita varsinaista varallisuuden verottamista eikä siis ole tarkoituspäältänsä itsenäinen, vaan palvelee ainoastaan ns. vakautetun tulon lisäverotusta. Tämä näet katsotaan verokykyisemmäksi kuin muu tulo ja sen takia sitä verotetaan muuta tuloa ankarammin omaisuusverotuksen muodossa.

Voidaan kuitenkin ajatella mahdolliseksi muitakin tällaisia eri verotusmuotojen yhdistelmiä. Täten lainvalmistelu 1/1898:ssa³² pohditaan mahdollisuuksia kunnallisverotuksessa ottaa käytäntöön yhdistetty tulo- ja reaali-verotus, jolla katsottiin voitavan toteuttaa eqvivalentiteorian mukainen raskaampi verotus kiinteistöjen ja liikkeiden osalta. Näiden kun katsottiin aiheuttavan kunnalle huomattavasti kustannuksia ja myös hyötyvän kunnan toimenpiteistä enemmän kuin muut verovelvollisryhmät.

Lähellä onkin ajatus, että harkintataksioitussäännöksellä on tahdottu toteuttaa juuri tällainen järjestelmä. Ei tosin aivan täydellisesti, mutta eräitä erikoistapauksia varten kuitenkin. On ilmeisesti lähdetty siitä, että kiinteistöt ja liikkeet tuottavat yleensä siksi hyvin, että ne osallistuvat kunnalliseen verorasitukseen siinä määrin kuin on tarpeellistakin, mutta ettei eräissä tapauksissa niiden tulon perusteella toimitettu verotus kuitenkaan tuota riittävästi. Tällöin kuvatuslainen objektiiviverotus astuu tuloverotuksen avuksi jonkinlaisena vakautetun tulon verotusmuotona.

D. Harkintataksioitus jakoverona.

Kuten jo edellä on mainittu,³³ niin kunnallinen tulovero on meillä kunnallistalouden tasapainoittaja. Sen avulla peitetään kunnan varojen tarve silloin, kun kaikki muut tulolähteet on jo otettu käyttöön. Tässä suhteessa kulkevat vieläpä lainatkin ennen kunnallisveroa. Täten se kunnan tarvitsema rahamäärä, jota ei edes lainoilla voida tai haluta peittää, kerätään kunnallisella tuloverolla, jakamalla tämä varojen tarve kunnassa pantujen veroäyrien mukaan. Näin päästään selvyyyteen veroäyrien suuruudesta asianomaisena vuonna. Kunnallinen tulovero on siis luonteeltaan täydennysvero.

³² Ks. Lainvalmistelu 1/1898 ss. 746—7 sekä 752.

³³ Ks. s. 14.

Monesta syystä on varsin tärkeää kunnallisen verorasituksen pysyminen vuodesta toiseen suhteellisen tasaisena. Kunnallisvero muodostaa huomattavan kustannustekijän kuntalaisten taloudessa. Jo tämän vuoksi on varsin tähdellistä tietää edeltä käsin veroäyrin mahdollinen suuruus. Samaan vaatimukseen viittaa myös kunnalliseron jatkuvaisuus. On melkein mahdotonta ehdottoman tarkasti, ainakin liikkeiden ja muiden vastaavien osalta, laskea verovuoden todellisen tulon määrää. Monen tähän vaikuttavan tekijän osuus, kuten tavavarastojen arvo ja poistojen suuruus, voidaan ainoastaan likimääräisesti arvioida. Jos verorasitus on vuodesta toiseen suunnilleen samanlainen, on sekä verovelvolliselle että kunnalle melkein samantekevää, minä vuonna jokin erä katsotaan veronalaiseksi. Tällöin keinottelupyrkimykset verotuksen alalla häviävät tai ainakin vähenevät. Jos veroäyrin määrä on vuodesta toiseen kovin epätasainen, niin alhaisen veroäyrin vuonna pyritään tietenkin ilmoittamaan mahdollisimman paljon tuloa ja sitä jälleen supistamaan veroäyrin noustessa. Koska asuinpaikan muuttaminen kunnasta toiseen ei ole vaikeaa, niin epätasainen veroäyri voisi lisäksi johtaa siihen, että verovelvollinen muuttaisi kunnasta toiseen aina sen mukaan, missä olisi odotettavissa veroäyrin laskua. Myös muita haittoja on veroäyrin epätasaisuudesta.

Kaikki edellä selostetut syyt puoltavat veroäyrin pitämistä mahdollisimman tasaisena. Jos kuitenkin veroäyrimäärän ja veroäyrin suuruuden vahvistaminen olisivat pelkkiä laskuteknillisiä toimituksia, niin takeet veroäyrin pysymisestä vuodesta toiseen lähimain samanlaisena puuttuisivat. Siinä voisi pelkistä satunnaisista tapahtumista johtuen sattua vuodesta toiseen suuria vaihteluja. Kunnan viranomaisilla täytyy olla jonkinlainen mahdollisuus estää tämä ja juuri tällainen on harkintataksoitus. Sen avulla estetään ainakin jossain määrin kohtuuttomien vaihteluiden syntyminen veroäyrin suuruudessa vuodesta toiseen. Koska harkintataksoitusta voidaan soveltaa vain kiinteistö- ja liike tuloihin, eikä ensiksi mainittuihinkaan aina, niin sekään ei tarjoa tähän rajattomia mahdollisuuksia. Ilmeiseltä tuntuukin, ettei harkintataksoituksellakaan ole haluttu kokonaisuudessaan, vaan ainoastaan jossain määrin eliminoida veroäyrin suuruudessa tapahtuvien vaihteluiden merkitystä ja mahdollisuutta. Sitä paitsi on huomattava, että kunnallisverolakien säätämisvaiheessa kiinteistöjen ja liikkeiden suhteellinen merkitys verorasituksen kantajana oli suurempi kuin nykyään ja siten myös harkintataksoituksella oli suuremmat mahdollisuudet toteuttaa veroäyrin vakauttaminen.

Kuten aikaisemmin selostetuista³⁴ kunnallisverolakiemme valmisteluvaiheista ilmenee, niin silloin kiinnitettiin erityistä huomiota juuri harkintatakoitukseen veroäyrin suuruuden vaihteluiden estäjänä.³⁵ Tätä onkin pidettävä toisena merkityksellisimmistä harkintatakoituksen pohjana olevista ajatuksista, mikä on muistettava koko ajan harkintatakoitusta arvosteltaessa ja myös sitä käytäntöön sovellettaessa. Tämä ajatus tarjoaakin erään pääasiallisimmista lähteistä ratkaistaessa käytännössä kussakin yksityistapauksessa sekä mahdollisuuksia harkintatakoituksen käyttämiseen että sen suuruuden määrittymistä.

Paitsi edellä selostettua voi jakoveroajatus toisellakin tavalla vaikuttaa kunnallisverotukseen. Kunnallisveron tarkoituksena on jakaa kunnallinen verorasitus tietyillä siteillä kuntaan kiinnitettyjen henkilöiden eli sen jäsenten kesken. Liikkeen harjoittajat ja kiinteistöjen omistajat kuuluvat näet kunnan jäsenistöön, vaikka he eivät asuisikaan kunnan alueella. Kunnan alue on kuitenkin suhteellisen vähäinen ja sen rajat usein taloudellisessa suhteessa melko mielivaltaiset. Näin ollen voi helposti sattua, ettei todellisuudessa yhden taloudellisen kokonaisuuden muodostavan verosubjektin koko toiminta tapahdu saman vaan useamman kunnan alueella. Näin on asianlaita hyvin suuressä määrin liikkeiden osalta. Kun toiminta täten ulottuu useamman kunnan alueelle, niin verovelvollinen voi jostain syystä pyrkiä siirtämään todellisuudessa eräässä kunnassa verotettavaksi joutuvan tulo toiseen kuntaan. Esimerkiksi sellaisissa tapauksissa, joissa saman yrittäjän eri yritykset toimivat perättäisissä tuotanto- tai myyntivaiheissa ja toisesta yrityksestä luovutetaan toiseen

³⁴ Ks. s. 35.

³⁵ *Haveri*, s. 343, vetoaa erityisesti siihen, kuinka harkintaverotus perustuu tähän perusteeseen, nojautuen tässä suhteessa *Keis. esityksen* 34/1882 perusteluihin. *Linni*, s. 44, puolestaan viittaa harkintatakoituksen nojautumiseen jakoverotuksellisiin ajatuksiin.

Kunnallisverotuksemme syntyvaiheissa oli tämä jakoveronäkökohta vielä käytännöllisesti paljon tärkeämpi kuin nykyään. Silloin näet kunnallisesta verorasi-
tuksesta ainakin kaupungeissa suurimmaksi osaksi vastasivat kiinteistöt, liikkeet ja virkamiehet, joten jonkin ryhmän verosuorituksen väheneminen rasitti suhteellisesti sitä enemmän muita ryhmiä. Näin ollen olikin tärkeää järjestää kunnallisverotus niin, ettei yhden ryhmän tulojen tilapäinen aleneminen merkinnyt vastaavaa verorasi-
tuksen siirtymistä toisten veronmaksajaryhmien kannettavaksi. Ks. von *Alfthanin* puheenvuoroa vuoden 1882 valtiopäivillä (*Aat. ptk.* s. 1267/1882) ja etenkin siinä selostettua Viipurin kaupunginvaltuuston lausuntoa. Ks. tästä s. 34 alav. 2.

yritykseen tavaroita tai palveluksia, tämä tapahtuu hyvin helpolla. Tavaroiden hinnoittelu voidaan suorittaa siten, että toinen yrityksistä ei tuota mitään tuloa ja toinen taas vastaavasti enemmän. Tällaista veronsäästämistä vastaan ovat veroviranomaiset usein täysin voimattomia, sillä verolait eivät tarjoa riittäviä keinoja tätä vastaan taistelemiseen. Koska valtion toimintapiiri on huomattavasti laajempi, niin valtiollisen tuloverotuksen alalla tällaisten tapausten mahdollisuus on paljon vähäisempi. Tästä huolimatta TOL:n 23 §:n mukaan voidaan tällaisissa tapauksissa käyttää eräänlaista laissa tarkemmin säännöstelltyä harkintaverotusta ja siten estää tämäntapaiset tulon siirrot tai paremminkin niiden verotuksellisesti haitalliset vaikutukset. Sanotun säännöksen mukaan näet voidaan, milloin tulo Suomessa harjoitetusta liikkeestä, joka välittömästi tai välillisesti on riippuvainen ulkomaisesta liikkeestä tai ulkomailla asuvasta henkilöstä, jää huomattavasti pienemmäksi kuin muista samanlaisista liikkeistä yleensä saatu tulo, tai jos sellaisen liikkeen tulo muutoin on katsottava kohtuuttoman pieneksi, liikettä harkinnan mukaan verottaa tulosta, jota liikkeen laatuun ja laajuuteen nähden on pidettävä kohtuullisena.

Ei liene mahdollista löytää perustetta sille, että kunnallisverolainsäädäntömme olisi tässä suhteessa toisella kannalla kuin valtiollinen tuloverolakimme. Tätä periaatetta koskevaa säännöstä tarvitaan juuri selostetuista syistä kunnallisessa tuloverotuksessa paljon kipeämmin kuin valtiollisessa. Käsitykseni mukaan vastaavan nimenomaisen säännöksen puuttuminen on selitettävissä vain siten, että sama periaate kunnallisverotuksen osalta on löydettävissä jo jostain muusta lain säännöksestä.³⁶ Tällainen säännös voi olla vain harkinta-

³⁶ Huomattakoon, että *Keis. esityksen* 34/1882 55 §:n 4 momentissa oli seuraava säännös: »Jos joku havaitaan kaupungissa asuvaksi, olematta kunnan jäsen, tulee suostuntaverolautakunnan myöskin tutkia ja määrätä, josko ja minkä tulomäärän mukaan veroäyriä on semmoiselle henkilölle pantava, siihen katsomatta, että hänen tulonsa on veroitettu toisessakin kunnassa». Tässä siis oli eräänlainen harkintatakoitusmahdollisuus, mutta säädöt eivät tätä hyväksyneet, vaikka se vielä sisältyikin laki- ja talousvaliokunnan mietintöön. Ks. säännöstä koskevaa keskustelua Aat. ptk. ss. 1259, 1261 ja 1275 (von Alftan), 1260 ja 1275 (Järnefelt), 1274 (Hackman) sekä s. 1275 (Pippingsköld ja von Christienson) samoin kuin Pap. ptk. ss. 1577 (Kihlman) ja 1578 (Cleve).

Sitä, ettei tätä säännöstä, joka olisi tehnyt mahdolliseksi muodollisesti toisen kunnan jäsenen verottamisen muun perusteen kuin saamiensa tulojen mukaan, hyväksytty, ei voi tulkita siten, ettei edellä tekstissä mainitunlaisissa tapauksissa-kaan harkintatakoitus voisi tulla kysymykseen.

taksoitusta koskeva. Sen piiriin mahtuvat myös nyt kysymyksessä olevat tapaukset. Nimenomainen säännös onkin asiasta näin ollen ollut tarpeeton. Täten on harkintatakoitusta koskevaa säännöstä myös sovellettava tällaisiin tapauksiin.

E. Harkintatakoitus equivalenttiteorian toteuttajana.

Kuten aikaisemmin selostetuista³⁷ kunnallisverolainsäädäntömme esi- ja muista valmisteluista ilmenee, niin equivalenttiteorian mukaisilla ajatuksilla on ollut huomattava merkitys siihen, että kunnalliseen verotuksemme on omaksuttu harkintatakoitus.³⁸ Tällöin ilmeisesti haluttiin varata kunnalle mahdollisuus huolehtia siitä, että huomattavasti kunnan varoja vaatineet toiminnot myös jatkuvasti verojen muodossa suorittavat tästä jonkinlaisen korvauksen.

Equivalenttiteorialla on ilmeisesti suurempi merkitys kaupunkien ja kauppaloitten kuin varsinaisten maalauskuntien verotuksessa. Kaupunki- ja kauppalakunnat näet suorittavat paljon suuremmassa määrin kuin maalauskunnat sellaisia erityisiä tehtäviä, jotka koituvat jonkin tietyn elinkeinonharjoittajan tai kiinteistönomistajan hyödyksi. Ehkä koko harkintatakoituksen ottaminen kunnallisverotukseen on huomattavalta osalta johtunut siitä, että on ajateltu lähinnä kaupunkikuntien oloja. Mahdollista on, että harkintatakoitusta koskevien säännöksen MKunA:n käsittelyn yhteydessä valtiopäivillä osakseen saama vastarinta myös osittain johtui tästä syystä, vaikka luultavampaa on, että tämän pääasiallisesti aiheutti harkintatakoituksesta muutaman vuoden kuluessa saadut kokemukset.

³⁷ Ks. s. 35.

³⁸ Ks. myös Koski s. 322 ja Jalonen s. 115.

Mainittakoon, että *lainvalmistelu* 1/1898 s. 924 loppuponsissaan lausuu seuraavaa: »... vidare för de kommunala kostnader, som i synnerhet tillgodokomma eller föranledes af fastighetsbesittningen och näringsdriften i allmänhet, upptager vederlag medelst realbeskattning, nämligen å jord och byggnader samt näringar satta utskylder, lämpade efter ortsförhållandena och afpassade efter objektens afkastningsförmåga, eventuellt med viss modifikation af denna realbeskattning efter hand, med ytterligare tillämpning af grundsatsen om prestation och motprestation befunnes skäligt...» Tämä lause tuntuu kuvastavan suunnilleen samanlaisia ajatuksia kuin mitkä ovat olleet harkintatakoitusta koskevan säännöksen pohjana.

Maaseudulla ei harkintataksoitus yleensäkään voi saada lainkaan samaa merkitystä kuin kaupunkikunnissa, koska sitä ei voida soveltaa varsinaisiin maatalouskiinteistöihin. Tämä vaikeuttaa jossain määrin harkintataksoituksen käyttämistä maaseudulla veroäyrin tasaisuuden turvaamiseen, mutta vielä enemmän eqivalenttiteorian mukaisten ajatusten soveltamiseen.

Aivan ilmeisesti kunnallisverolainsäädäntömme perusajatusten mukaan kunnan täytyy, jos sillä on ollut jonkin toiminnan johdosta erityisiä kustannuksia, saada verotuksen muodossa näistä ainakin jossain määrin korvaus, olkoon yritys sitten kysymyksessä olevana vuonna tuottanut vastaavasti tuloja tai ei. Ei kuitenkaan ole unohdettava, että kysymyksessä on oikeastaan tulovero ja että tämä myös pysyy edelleen varsinaisena veronmääräämisperusteena, vaikkakin siihen myös sekaantuu muita aineksia. Veronmääräämisperuste ei siis ole kunnan kustannukset asianomaisesta toiminnasta, vaan ne ainoastaan muodostavat verotusta täydentävän ainesosan.

Täytyy lähteä siitä, että kunta yleensä sijoittaa puhtaassa sijoitusmielessä kuhunkin toimintaan, nimittäin sellaiseen, jossa eqivalenttiperiaatteen käyttö tulee kysymykseen, vain niin paljon kuin se arvelee yrityksen tuottavan verojen kautta takaisin. Tätä suurempien sijoitusten tarkoituksena ovat jo jotkin muut seikat, joilla ei ole varsinaisen eqivalenttiteorian kanssa mitään tekemistä. Harkintataksoituksen tarkoituksena on siis vain estää, ettei kunta joudu kärsimään jonakin yksityisenä vuonna tilapäisesti tappiota siitä syystä, että yrityksen saavuttama taloudellinen tulos muodostuuakin odotettua heikomaksi. Täten voimme havaita, että eqivalenttiperiaatteen mukaan ei yritystä voida harkintataksoituksella verottaa huomattavasti suuremmasta määrästä, kuin mikä vastaa siitä kohtuudella edeltäkin kertyväksi edellytettyä tuloa.

Tavallaan tämä eqivalenttiperiaatekin perustuu kunnallisveron jakoveroluonteeseen. Jos näet kunta on pannut johonkin toimintaan erityisiä kustannuksia, niin tuntuisi kohtuuttomalta, että muut kunnan jäsenet saisivat suorittaa näistä korvauksen kohonneiden verojen muodossa sellaisena vuonna, jona kysymyksessä oleva yritys onkin tuottanut odotettua huonomman taloudellisen tuloksen.

Paitsi kunnallisveron luonne jakoverona, niin harkintataksoituksen käytäntöön ottamisen eräs tärkeimmistä syistä on ollut, kuten edellä

todettiin, tämä eqivalenttiteorian³⁹ mukainen ajatustapa. Nämä molemmat ovatkin tärkeimmät harkintatakoituksen perusteena olevat näkökohdat ja niiden johdolla yleensä harkintatakoitusta on arvosteltavakin ja koetettava sitä myös soveltaa käytäntöön. Vaikka täten on selvää, että eqivalenttiteorialla on ollut huomattava vaikutus kunnallisverolainsäädäntömme harkintatakoitusta koskevien säännösten sisällykseen, niin on huomattava, että käsitykseni mukaan ainakin nykyään on sen todellinen käytännöllinen merkitys suhteellisen vähäinen.⁴⁰ Eqivalenttiperiaatetta voidaan soveltaa vain pieneen osaan kunnan menoista. Näiden osuus kunnan kaikista menoista on niin vähäinen, että kiinteistöjen ja liikkeiden täytyy yleensä katsoa suorittavan näistä kustannuksista normaalin verotuksen muodossa aivan riittävän korvauksen. Ainakin nykyään edustavat kuntien menoista suurinta ryhmää erilaiset sosiaaliset menot, kuten köyhäinhoidosta aiheutuneet, ja koululaitoksen menot. Nämä ovat molemmat sellaisia menoryhmiä, jotka eivät tule ei liikkeiden eikä kiinteistöjen hyväksi. Sosiaalisista menoista ehkä tosin osa voi aiheutua teollisuuslaitosten sijoittumisesta paikkakunnalle. Kun kuntien menoista täten huomattava osa johtuu sellaisista toimenpiteistä, joista liikkeet ja kiinteistöt eivät juuri hyödy, niin niiden on yleensä katsottava suorittavan kunnalta saamistaan palveluksista tuloveron muodossa aivan riittävän korvauksen. Näin ollen on nykyään käytännössä harkintatakoitusta eqivalenttiteorian perusteelta sovellettava hyvin varovasti.

³⁹ Tähän viittaa myös Koski s. 325.

⁴⁰ Tämä käy selvästi ilmi *komiteanmietintö* 2/1938 ss. 13–15. Tässä on laskettu, suuriko oli vuonna 1932 ollut erilaisten menoerien osuus kunnan menoista. Täten kaupungeissa oli katulaitoksen aiheuttaman menon keskiarvo 173 penniä veroäyriä kohden. Palolaitoksen kustannukset olivat 26 kaupungissa 1–50 pennin välillä veroäyriä kohden ja 12 kaupungissa 51–100 pennin välillä, puhtaanapitomenojen pysytellessä kaikissa kaupungeissa 1–50 pennin välillä. Katulaitoksen kustannukset olivat 3 kaupungissa 1–50 pennin välillä, 4 kaupungissa 51–100 pennin välillä, 8 kaupungissa 101–150 pennin välillä, 7 kaupungissa 151–200 pennin välillä, 9 kaupungissa 201–250 pennin välillä, 6 kaupungissa 251–400 pennin välillä sekä yhdessä 401–450 pennin kohdilla. Satamat sitävastoin tuottivat 20 kaupungissa tuloja ja 12 kaupungissa menoja 1–50 pennin välillä sekä 5 kaupungissa 51–150 pennin välillä. Liiketoimittajat tuottivat tuloa muissa paitsi kahdessa kaupungissa ja tuotannolliset laitokset 16 kaupungissa eikä niiden menorasitus muissakaan ollut mainittava. Kauppaloissa tällaisia menoryhmiä oli vähemmän ja niidenkin tuottama rasitus vielä pienempi kuin kaupungeissa. Samaa voi sanoa maalaiskunnista. Niissä oli teiden ja siltain aiheuttama meno keskimäärin 44 penniä veroäyriä kohden.

F. Harkintataksoituksen suhde verokykyisyyteen.

Tuloveron luonteeseen kuuluu jossain määrin sen rakentuminen verokykyisyyden periaatteelle. Kun kunnallinen tuloverotuksemme ei ole progressiivinen vaan suhteellinen, niin se ei tosin ole tätä toteuttanut viimeisimpiä johtopäätöksiä myöten,⁴¹ mutta kuitenkin jossain määrin, mitä osoittaa paitsi muuta se, että se alapäästään on degressiivinen. Ilmeistä kuitenkin on, että harkintataksoitusta koskevan säännön hyväksyminen lakiin lepää jossain määrin verokykyisyyden periaatteen pohjalla. On näet huomattava, että kiinteistöt ja liikkeet edustavat yleensä suhteellisen suurta verokykyä silloinkin, kun ne eivät jonakin vuonna ole tuottaneet tuloja lainkaan tai antaneet niitä tavallista huomattavasti vähemmän. Kohtuutonta ei siis ole verottaa näitä tällaisinkin vuosina.

⁴¹ Koski, s. 321, huomauttaa, kuinka kunnallisverotuksen alalla maksukyvyn periaatteella ei ole samaa merkitystä kuin valtiollisessa tuloverossa.

Keis. esityksen 6/1997 78 §:ssä luetellaan vielä sen jälkeen, kun siinä oli mainittu suunnilleen samalla tavalla kuin nykyisessä MKunA:n 78 §:ssä muut, keitä oli pidettävä verovelvollisina kunnalle, vielä: »...sekä jokainen, jolla kunnassa on kotonsa ja asuntonsa ja joka myöskin nauttii sellaista tuloa, että hänen toimeentulonsa voidaan pitää taattuna ja kykynsä kunnan yleisiin rasituksiin osaa ottamaan täysin tunnettuna». Tässä siis selvästi asetettiin ns. henkilökohtaisen verovelvollisuuden edellytykseksi tietynasteinen verokykyisyys. Kunnallisvaliokunta kuitenkin esityksen johdosta antamassaan mietinnössä poisti tämän verokykyisyyttä koskevan säännöksen ja lausui tästä varsinaisessa mietinnössään (s. 38) seuraavaa: »1 momentin lopussa olevain sanoin voidaan nimittäin, kun ne yhdistetään 3 mom:n alun kanssa, katsoa sisältävän että sen kysymyksen ratkaisemisessa, onko joku henkilö pantava maksamaan kunnallisia veroja vaiko ei, ensiksi on tutkittava, onko hänen toimeentulonsa katsottava taatuksi ja hänen kykynsä ottamaan osaa kunnan yleisten rasitusten suorittamiseen täysin tunnettu, sekä että ainoastaan jos näihin kysymyksiin voidaan myöntävästi vastata sitä tuloa saadaan taksoittaa, jolta hänen on suoritettava veroa. Ettei tarkoitus ole se voidaan pitää varmana...»

Tämän säännöksen poistamista lakitekstistä ei kuitenkaan voida tulkita siten, että olisi haluttu lain tulkinnan kannalta riistää verokykyisyyden periaatteelta kaikki merkitys. Tahdottiin huolehtia vain siitä, ettei sitä voida käsittää ensisijaiseksi tulkintasäännökseksi, joka välittömästi vaikuttaisi verovelvollisuuteen, mutta ilmeisesti tällä ei ole tahdottu puuttua sen merkitykseen toissijaisena tulkintaohjeena. Sitä paitsi on huomattava, että säännös oli liitetty ns. henkilökohtaista verovelvollisuutta koskevaan lainkohtaan. Se, että se poistettiin tältä osin, ei tarvitse olla merkityksellinen saman lainkohdan muiden kohtien kannalta. Täten ei käsitykseni mukaan kysymyksessä olevan lauselman poistamista voida tulkita siten, että se estäisi verokykyisyyden periaatteen soveltamisen.

Tuloa käytetään veronmääräämisperusteena kunnallistaksoituksessa, koska sen katsotaan osoittavan asianomaisten verokykyisyyttä. Harkintataksoitus on kiinteistöihin ja liikkeisiin nähden mahdollista siitä syystä, että niiden katsotaan olevan tulojen puuttuessaakin verokykyisiä. Milloin tämän lisäksi verokykykin katoaa, tuntuu kuitenkin, että tällöin myös harkintataksoituksen edellytykset häviävät.⁴² Harkintataksoitus ei näet ole mikään itsetarkeisuus eikä itsenäinen verotusmuoto. Liikkeen suuruus, laajuus ja laatu eivät siinä ole mitään varsinaisia veronmääräämisperusteita. Tulo on valittu tällaiseksi yleensä siitä syystä, että se on jatkuvasti uusiintuva, mihin sen verokyky perustuu. Kun harkintataksoituskin liittyy vuosittain uusiintuvaan verotukseen, niin sellainen harkintataksoitus, joka olisi omiaan huomattavassa määrässä vaarantamaan koko verotuksen alaiseksi joutuvan toiminnan, ei voi olla mahdollista, vaan harkintataksoituksen on pysyttävä sellaisissa rajoissa, että toiminta voi suurin piirtein häiriintymättä edelleen jatkua.

⁴² Linni, Maalaiskunta 1933 s. 16 mainitsee, että kunnan kannalta on parempi »lehmä lypsää kuin se tappaa».

IV LUKU.

HARKINTATAKSOITUKSEN SUHDE ARVIO- TAKSOITUKSEEN JA MEILLÄ VALLITSEVA KÄSITYS HARKINTATAKSOITUKSESTA.

A. Harkintataksoitus harkinnanvaraisena hallintotoimintana.

Kuten jo edellä kunnallisverotuksemme historiallisesta esityksestä voimme todeta, niin kunnallisverotuksemme on kehittynyt vapaan harkinnan varaisesta verotustoiminnasta yhä sidottumaksi. Kunnallinen verotuksemme oli vanhastaan täysin harkinnanvaraista, jossa ei ollut olemassa varsinaisia säännöksiä siitä perusteesta, jonka mukaan verotus oli toimitettava.¹ Suurta periaatteellista muutosta ei tässä suhteessa oikeastaan tapahtunut KpKunA:n käytäntöön ottamisellakaan. Sen pääasiallinen merkitys oli siinä, että kun kaupunkikunnilla oli aikaisemmin ollut melkein täydellinen vapaus valita se peruste, minkä mukaan kunnallinen verorasitus jaettiin, niin tämän lain 55 §:n mukaan tällaiseksi säädettiin tulo. Tämän sisällä kuitenkin kaupungin omilla elimillä, jotka veron määrasivät, oli edelleen täysi harkintavapaus eikä mistään todella sidotusta hallintotoiminnasta vielä tällöin ollut kysymys. Kun sitten vuonna 1883 tehdyllä muutoksella² lakiin liitettiin jonkinlainen tulon määritelmä, niin siirryttiin tällä aimo askel kohti sidottua hallintotoimintaa, vaikkei vielä tällöinkään taksoitusviranomaisten käsiä yksityiskohtaisesti sidottu, sillä niin epämääräinen oli vielä lain tulokäsite. Tärkeämpää kuitenkin on, että samalla kun tämä ratkaiseva askel verotuksen muodostamiseksi sidotuksi hallintotoiminnaksi otettiin, niin samalla myös lakiin tuli säännös harkintataksoituksesta.

¹ Ks. mm. Merikoski, LM 1953 s. 897.

² Ks. s. 28.

Tämä osoittaa selvästi, että harkintataksoitusta koskevan säännöksen omaksumisella tahdottiin ainakin jossain määrin edelleen p y s y ä tuolla kunnallisverotuksessa vanhaan omaksutulla kannalla, että v e r o t u s o n v a p a a h a r k i n t a i s t a e i k ä s i d o t t u a h a l l i n t o t o i m i n t a a . Tässä suhteessa ei harkintataksoitusta koskevat säännökset ole lainkaan muuttuneet, vaan niiden on katsottava edelleenkin säilyttäneen tämän luonteensa.³

Vielä vuoden 1883 jälkeenkin on kunnallisverolainsäädäntöämme kehitetty yhä sidotummaksi hallintotoiminnaksi. Kyseenalaista onkin, voidaanko ennen IlmVelyL:n antamista ja ennen vuoden 1920 tulo- ja omaisuusverolain säätämistä⁴ kunnallisverotustamme pitää täysin sidottuna. Mainittujen lakien antamisen jälkeen on kunnallisverotuksemme kuitenkin muodostunut periaatteellisesti t ä y s i n s i d o t u k s i hallintotoiminnaksi.⁵ Vaikkakin se harkintataksoitusta koskevalta osaltaan onkin huomattavasti vapaampaa hallintotoimintaa, niin sitä tuskin tältäkö osin voidaan pitää varsinaisena vapaaharkintaisena hallintotoimintana.^{6 7}

B. Harkintataksoituksen suhde arvioverotukseen.

Harkintataksoituksella ei ole muita sellaisia lähikäsitteitä, joiden kanssa se voi sekaantua kuin arviotaksoitus. Nämä kuitenkin useasti todella joko kokonaan tai ainakin osittain samaistetaan. Arvioverotus liittyy tavallisiin verotusmuotoihin niitä t ä y d e n t ä v ä n ä k ä y t ä n n ö l l i s e n ä j ä r j e s t e l y n ä . Lähdetessä käytännössä toteutta-

³ Myös VLE:n mukaan on harkintataksoituksen aseman katsottava pysyneen entisenä.

⁴ Ks. s. 28.

⁵ VLE merkitsi tässä suhteessa kehitystä yhä sidotumpaan suuntaan.

⁶ Merikoski, LM 1953 s. 896, katsoo kunnallisverolainsäädäntöme mukaan kunnallisverotuksen toimittamisen sidotuksi hallintotoiminnaksi. S. 899 hän huomauttaa siitä, ettei hänen käsityksensä mukaan vapaaharkintaista hallintotoimintaa ole VLE:n 46 §:ssä tarkoitettu arvioiminen eikä 36 ja 48 §§:ssä säädetty harkintaverotus. Ks. myös Merikoski, Julkisoikeuden oppikirja II s. 23.

⁷ Voidaan kiinnittää huomiota siihen, onko periaatteellisesti puollettavissa, että lähinnä valtion elimeksi katsottava verolautakunta, vaikka sen jäsenistä puolet olisi kunnanvaltuuston valitsevia, käyttäisi kunnallistaksoitusasioissa harkintataksoituksen edellyttämää harkintavaltaa, kuten VLE:n mukaan olisi tapahtunut. Tämä soveltuu täysin kunnalliselle lautakunnalle, mutta ei valtion viranomaiselle.

maan erilaisia verotuksia havaitaan näet varsin pian, ettei ole mahdollista täysin tarkalleen selvittää kaikkia niitä tosiseikkoja, joista verotuksen suuruus riippuu. Eräät tosiseikoista ovat näet luonteeltaan sellaisia, ettei niitä ole mahdollista tarkoissa luvuissa lainkaan edes ilmaista. Jotta verotus kuitenkin voitaisiin toimeenpanna, niin silloin on suoritettava jonkinlainen arvio ja siis tarkan luvun sijasta tyydyttävä johonkin epämääräiseen lukuun, joka perustuu lähinnä kokemustietoihin. Täten on esimerkiksi aivan mahdotonta tarkalleen määrätä sen asuntoedun raha-arvoa, jota edustaa työnantajalta ilmaiseksi saatu palkkaetuihin kuuluva asunto. Siitä syystä tyydytään arvioimaan, paljonko paikkakunnalla on yleensä katsottava menevän vuokraa tällaisesta asunnosta vuokrattaessa se vapailta vuokra-markkinoilta.

Vaikeus jonkin seikan täsmälleen määräämiseen ei kuitenkaan ole ainoa arvioverotukseen johtanut syy. Siihen turvautuminen voi olla myös välttämätöntä siitä syystä, ettei veroviranomaisten ole onnistunut hankkia tarkkaa tietoa jostain seikasta, joka sinänsä kyllä on olemassa aivan tarkkamääräisenä. Tavallisesti tämä johtuu siitä, ettei verovelvollinen ilmoitusvelvollisuudestaan huolimatta ole voinut tai, mikä useimmiten lienee asianlaista, tahtonut tätä seikkaa selvittää veroviranomaisille. Koska verotus kuitenkin on puutteellisista tiedoista huolimatta pakko toimittaa, niin on todellisen luvun sijasta tyydyttävä tässäkin arvioon.

Edellä mainituissa on siis ollut kysymyksessä sellainen tapaus, jossa veroviranomaiset eivät ole pystyneet rahallisesti tarkasti laskemaan jostain yksityistä asianomaisten verovelvollisen verotukseen vaikuttavaa erää. Verotuksen pohjana on tosin tällöinkin todellinen markkamääräisesti laskettava tulo tai muu vastaava peruste, jota vain jossain yksityisessä kohdassa on oikaistu arviota käyttämällä. Tällaista verotusta voidaan kutsua VLE:ssä⁸ käytetyn terminologian mukaisesti laskelmaverotukseksi.

Veroviranomaisten käytettävissä olevat asiakirjat voivat kuitenkin olla niin epäluotettavat, ettei niitä voida panna edes arvion mukaan oikaistuinakaan verotuksen pohjaksi. Huomioon ottaen muita teitä

⁸ VLE:n 133 §:n 2 kohdan mukaan on, jos veroilmoituksen jotakin yksityiskohtaa ei sellaisenaan voida hyväksyä verotuksessa noudatettavaksi, tehtävä verolaskelmaan vastaava oikaisu ja toimitettava verotus sen mukaan. Tätä juuri kutsutaan siinä laskelmaverotukseksi.

saatavat selvitykset veroilmoitus näet voi osoittautua ilmeisesti virheeliseksi. Tällöin ei enää voida lähteä toimittamaan verotusta analytyttiseltä eli erittelevältä kannalta, jolloin pyritään selvittämään kukin yksityinen laajempaan vero-objektiin kuuluva erä ja sitten näistä yksityisistä eristä muodostetaan kokonaisuus. On näet mahdotonta edes arvioimalla selvittää kaikkia yksityisiä eriä. Paitsi analytyttisen menetelmän vaatimaa valtavaa työmäärää, niin sitä tietä ilmeisesti myös päädytään varsin virheelliseen tulokseen. Jokaisessa tuollaisessa erillisessä arviossa virhemahdollisuus olisi kovin suuri ja siten voisi lopputuloksessa olla vaikuttamassa hyvin suuri määrä erilaisia virheitä. Parempaan tulokseen päästään koettamalla suoraan arvioida lopputulos. Tavallisesti näet on olemassa muita suunnilleen samoissa oloissa eläviä verovelvollisia, joiden verotukseen vaikuttavista olosuhteista ollaan suhteellisen hyvin selvillä. Tällaisten tietojen mukaan voidaan tehdä myös päätelmiä sellaisesta verovelvollisesta, josta ei ole saatu tarkkoja tietoja. Näitä yleiseltä pohjalta hankittuja tietoja voidaan vielä täydentää verovelvolliselta itseltään saaduilla tiedoilla. Esimerkiksi hänen tulojaan voidaan jossain määrin arvostella hänen varallisuussuhteissaan tapahtuneiden muutosten perusteella ja sen nojalla, mitä tiedetään hänen menotaloudestaan, kuten elintavoista ja perhesuhteistaan. Näiden perusteella määrätään hänen verosuorituksensa suuruus. Tätä voidaan VLE:n mukaisesti kutsua arvioverotukseksi.⁹

Mitä tulee erityisesti tuloveroon, niin arvioverotuksen avulla voidaan verotettavan tulon määrä vahvistaa silloinkin, kun tätä ei voi suorastaan laskea tarvittavien tietojen puutteellisuuden vuoksi. Arvioverotukselle on siis ominaista epätietoisuus todellisista tulosta, mutta sillä pyritään ne selvittämään. Se on siis eräänlainen korvike.

⁹ VLE:n 133 §:n 3 kohdan mukaan on, jollei veroilmoitusta ole annettu tai sitä ei voida panna oikaistunakaan verotuksen perusteeksi tai milloin lain 46 §:n mukaiset edellytykset ovat olemassa, toimitettava verotus kokonaisuudessaan arvioimalla. Tätä kutsutaan arvioverotukseksi.

VLE:n 46 §:n mukaan puolestaan on, jos osoittautuu, että verovelvollisen ilmoittama tulo muiden samalla alalla ja vastaavasti samanlaatuissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten vuosituloon verrattuna on ilmeisesti liian vähäinen eikä verovelvollinen vaadittaessakaan esitä vuositulon vähäisyyteen johtaneita päteviä syitä, verolautakunnalla oikeus arvion mukaan vahvistaa verotettavan tulon määrä. Tätäkin kutsutaan lakiehdotuksessa arvioverotukseksi.

Myös nykyisen kunnallisverolainlädäntömmе mukaan voidaan verotettavan tulon laskemisessa käyttää arviota. Tästä säädetään Ilm-VelvL:n 16 §:n 1 momentissa. Tämän mukaan on veroilmoituksen tekemättä jättämisestä huolimatta taksoituslautakunnan, joka myös on oikeutettu harkitsemaan, missä määrin tehty ilmoitus on sen laatuinen, että se on pantava taksoituksen perusteeksi, määrättävä verotettava tulo.¹⁰

Erotukseksi arvioverotuksesta harkintataksoituksessa ei edes pyritä selvittämään verovelvollisen tuloa. Siinä päinvastoin otetaan verotuksen perustaksi jokin vallan toinen veronmääräämisperuste kuin tulo. KpKunA:n 55 §:n 7 kohdassa samoin kuin ei myöskään MKunA:n 82 §:n 13 kohdassa ei sanota, että harkintataksoituksessa määrätään asianomaisen verotettava tulo vaan ainoastaan, että tällä tavalla määrätään »se kohtuullinen määrä, josta... verovelvolliselle on pantava veroäyryjä.»

Kun arvioverotuksessa pyritään selvittämään todellinen tulo, vaikka vain eräänlaisiin korvikkeisiin turvautumalla, niin harkintataksoituksessa tämä tulo heitetään merkityksettömänä syrjään.¹¹ Arvioverotus merkitsee aina ja laskelmaverotus usein jonkinlaista epäluottamuslausetta verovelvollisen omaa veroilmoitusta kohtaan.¹² Harkintataksoitus ei sisällä tällaista epäluottamuslausetta. Lähtökohtana siinä on, että tulo todella on se, miksi se erilaisilla laskelmilla on saatu, mutta ettei tämä kelpaa verotuksen pohjaksi ottaen huomioon equivalentti-, tulolähde- ja jakoverotukselliset näkökohdat.

Meidän tuloverolainsäädäntömmе tuntee kaksi eri tyyppiä harkintaverotusta. Paitsi edellä selostettua kunnallisverolaeissa omaksuttua harkintaverotusta¹³ myös TOL:ssa on oma harkintavero-

¹⁰ Ks. Koski s. 319.

¹¹ Ks. Koski s. 320.

¹² Näin Pentti Suurla, Kuinka valvotaan, että välitön verorasitus jakaantuisi lain mukaisesti. Verotus 1950 s. 114.

¹³ Mainittakoon, että Keis. esityksen 34/1882 55 §:n 4 momentissa oli toisenlaatuistakin harkintataksoitusta koskeva säännös. Tämä kuului: »Jos joku havaitaan kaupungissa asuvaksi, olematta kunnan jäsen, tulee suostuntaverolautakunnan myöskin tutkia ja määrätä, josko ja minkä tulomäärän mukaan veroäyryä on semmoiselle henkilölle pantava, siihen katsomatta, että hänen tulonsa on veroitettu toisessakin kunnassa». Tosin säädyt sittemmin poistivat tätä koskevan säännöksen. Tämän säännöksen puolustukseksi esitettiin lähinnä equivalenttiteorian mukaisia perusteita, kuten esimerkiksi von Alfthanin puheenvuorosta (Aat. ptk. s. 1259/1882)

tuksensa. Sen 23 §:n 1 momentin¹⁴ mukaan näet voidaan, milloin tulo Suomessa harjoitetusta liikkeestä, joka välittömästi tai välillisesti on riippuvainen ulkomaisesta liikkeestä tai ulkomailla asuvasta henkilöstä, jää huomattavasti pienemmäksi kuin muista samanlaisista liikkeistä yleensä saatu tulo, tai jos sellaisen liikkeen tulo muutoin on katsottava kohtuuttoman pieneksi, liikettä harkinnan mukaan verottaa tulosta, jota liikkeen laatuun ja laajuuteen nähden on pidettävä kohtuullisena.

Tämä TOL:n mukainen harkintaverotus poikkeaa luonteeltaan jossain määrin kunnallisverolainsäädäntömme harkintataksoituksesta. Edellinen on näet huomattavasti lähempänä arvioverotusta kuin jälkimmäinen. Tosin TOL:n mukaisessakin harkintaverotuksessa edellytetään, että verovelvollisen yleisten perusteiden mukaisesti laskettu verotettava tulo todellisuudessa on juuri se, miksi se laskelmien mukaisesti on tullut, vaikka siinä tämän jälkeen katsotaankin, ettei tällä tavalla, tosin samojen säännösten mukaisesti kuin muidenkin verovelvollisten, laskettu tulo kuitenkaan ole käsitteellisesti verrattavissa kotimaisten yrittäjien saamaan tuloon. Näin ollen eivät yhtä suuren tulon saaneet täysin kotimainen ja ulkomainen apu yritys todellisuudessa kuitenkaan edusta samanlaista verokykyä eivätkä samanlaista tuloa. Ulkomainen yritys pääsisi sen todelliseen toimintaan katsoen suhteettoman pienellä verosuorituksella. Siitä syystä on omaksuttu TOL:n mukainen harkintaverotusmahdollisuus.

Kotimaiset yritykset pyrkivät yleensä mahdollisimman hyvään taloudelliseen tulokseen eräitä poikkeustapauksia lukuunottamatta. Toi-

ilmenee. Myös professori Cleve (*Pap. ptk. s. 1578/1882*) käytti säännöstä puoltavan puheenvuoron. Yleensä sitä kuitenkin keskusteluissa vastustettiin. Täten esimerkiksi *Hackman* (*Aat. ptk. ss. 1260 ja 1274*) huomautti erityisesti siitä, että tällaiset verovelvolliset asetettaisiin täydellisesti taksoituslautakunnan mielivallan alle. Ks. myös muita säännöstä vastaan käytettyjä puheenvuoroja: *Järnefelt* (*Aat. ptk. ss. 1260 ja 1275*), *Pippingsköld* (*Aat. ptk. s. 1275*), *von Christenson* (*Aat. ptk. s. 1275*) sekä *Kihlman* (*Pap. ptk. s. 1577*).

Vuoden 1897 valtiopäivillä käsiteltäessä MKunA:een liitettyä harkintataksoitusta koskevaa säännöstä tehtiin esityksiä, jotka tarkoittivat harkintataksoitusmahdollisuuden avaamista myös alaspäin siinä mielessä, että taksoituslautakunnalle olisi jätetty oikeus panna asianomaisen kannettavaksi vähemmänkin veroa, kuin mitä hänen tulonsa olisivat edellyttäneet. Tällainen esitys ei kuitenkaan johtanut mihinkään tuloksiin. Ks. kunnallisvaliokunnan mietintö 1/1897 s. 43 sekä rovasti *Piipposen* ja asessori *Gummeruksen* puheenvuoroja (*Pap. ptk. ss. 1131 ja 1134/1897*).

¹⁴ Asiallisesti suunnilleen saman sisältöinen on VLE:n 36 §:n 1 momentin säännös, jossa tätä verotusta kutsutaan harkintaverotukseksi.

sinaan kuitenkin yritys voi pyrkiä hankkimaan taloudellisia etuja jollekin toiselle verosubjektille, kuten esimerkiksi jokin pelkkä itsenäiseen muotoon puettu myyntielin. Koska tällöin kuitenkin toiselta yritykseltä ehkä saamatta jäänyt tulo tavallisesti esiintyy toisen yrityksen vastaavana tulon kasvuna ja tulee tämän kohdalla valtakunnassa verotetuksi, niin tällaisilla tulonsiirroilla ei valtion tuloverotuksen kannalta yleensä ole ratkaisevaa merkitystä. Toisin on ulkomaisten yritysten laita. Niiden täällä olevat, oikeudellisesti tosin itsenäiset, mutta taloudellisesti niille alistetut myynti- ja muut vastaavat apuelimet tietenkin toimivat yksinomaan tai ainakin pääasiallisesti pääyrityksen hyväksi. Näin ollen voidaan pää- ja sivuyrityksen keskinäisiä tilityksiä järjestämällä saattaa sivuyritys joko täysin tuottamattomaksi tai ainakin hyvin vähän verotettavaa tuloa antavaksi, voiton siirtyessä suurelta osalta suoraan pääyritykselle..

TOL:n mukaisessa harkintaverotuksessa on olemassa tietty epäluottamus asianomaisen verovelvollisen verotettavan tulon laskemista kohtaan,¹⁵ sillä siinä asetutaan sille kannalle, ettei laskettu tulo edusta sitä tuloa, joka on pantava verotuksen pohjaksi. Tämän vuoksi voidaan harkinnalla vahvistaa verotuksen pohjaksi pantava tulo. On kuitenkin huomattava, että laissa nimenomaan sanotaan, että harkinnalla vahvistetaan tulo, kun kunnallisverolakien mukaan harkinnalla vahvistetaan se määrä, jonka mukaan veroäyrit pannaan. TOL:n mukaisessa harkintaverotuksessa siis pysytään vielä tuloveron puitteissa, kun kunnallisverotuksellisessa harkinnassa sitä vastoin siirrytään pois tuloveron piiristä osittain tulolähdeverotuksen alalle.

Kunnallisverotuksen mukaisessa harkintataksoituksessa on juuri tämä luopuminen tuloverotuksellisesta aineksesta sen luonteenomaisimpia ja tulkinnan kannalta kaikkein merkityksellisimpiä piirteitä. Tämä erottaa sen jyrkästi arvioverotuksesta aivan erilliseksi instituutiksi. Minusta tuntuu, ettei meillä verotuksellisessa käytännössä ole tätä huomattu taikka ei ainakaan kiinnitetty tähän tärkeään seikkaan riittävää huomiota.¹⁶

¹⁵ Tapauksessa KHO 1949 II 147 muutettiin harkintataksoitus arviotaksoitukseksi, kun verovelvollinen ei ollut esittänyt riittävää selvitystä liikkeestä saamastaan taksoitettavasta tulosta.

¹⁶ On tosin huomattava, ettei tämä harkinta- ja arvioverotuksen käsitteellisesti toisistaan aivan erillään pitäminen ole kunnallisverolakiemme alkuperäinen

C. Vallitseva käsitys harkintataksoituksesta.

Kun tarkoitukseni on ryhtyä selostamaan, mikä on katsottava meillä yleensä vallitsevan käsityksen mukaan olevan harkintataksoituksen sisältönä ja aatteellisena perustana, niin joudun kaikkein vaikeimman tehtävän eteen koko tässä tutkimuksessani. Minun onkin suoraan tunnustettava, etten ole pystynyt tätä itselleni selvittämään. Sen tiedän, että KHO:n oikeuskäytännössä pääpaino pannaan asianomaisen yrityksen verotettavan tulon ja liikevaihdon väliseen suhteeseen ja tähän käsitykseen näkyvät asiassa kirjoitelleet myös yhtyneen tai ainakin rakentaneen oman esityksensä tämän lähtökohdan varaan.¹⁷ On tutkittu, vastaako kysymyksessä olevan yrityksen verotet-

käsitys, vaan harkintataksoitusta pidettiin jonkinlaisena arvioverotuksena tai ainakin katsottiin voitavan korvata arvioverotus eräissä tapauksissa harkintataksoituksella. Täten yhdistetty laki- ja talousvaliokunta Keis. esityksen 34/1882 johdosta antamassaan mietinnössä 6/1882 s. 10 mainitsee: »... Tätä vastaan voitaneekin väittää että muutamien yhtiöiden, esimerkiksi vakuutusyhtiöiden on vaikea, joskus mahdotontakin ilmoittaa edes sinne päinkään ne tulot, joita niillä kussakin eri seudussa on ollut, mutta kun takseerauslautakuntain täytyy muissakin tapauksissa, jolloin tuloja ei ole ilmoitettu, liikkeeseen laajuuden ja laadun mukaan tutkia sekä panna kunnan jäsenille veroäyriä, niin tällä väitteellä siis ei ole mitään arvoa.» Tästä ilmenee hyvin selvästi, kuinka katsottiin mahdolliseksi korvata arvioverotus harkinnalla. Ilmeisesti tällöin ei kuitenkaan vielä varsinaisesti arvioverotusta nykyisessä mielessä tunnettu. Koko verotus oli näet ennen IlmVelvL:n voimaantuloa lähinnä arvion luontoista. Täten ei tälle valiokunnan lausumalle voida antaa sanottavaa merkitystä nykyisen lain tulkinnan kannalta.

von Hartman (Aat. ptk. s. 74/1897) ehdotti vuoden 1898 valtiopäivillä käyttämässään puheenvuorossa, että harkintataksoitusta koskevaan säännökseen tehtäisiin sellainen lisäys, että laillisesti pidetty kirjanpito tuloista ja menoista katsotaisiin lailliseksi todistukseksi tulojen määrästä. Tämä lähtee ilmeisesti siitä ajatuksesta, että harkintataksoituskkin olisi jonkinlaista arvioverotusta. Mainittakoon, että Holmberg (Porv. ptk. s. 800/1897) samoilla valtiopäivillä käyttämässään puheenvuorossa korosti sitä, kuinka maaseudulla tulisi harkintataksoitusta koskeva säännös hyvin usein käytäntöön siitä syystä, etteivät maanviljelijät tunne tulojaan ja tulisivat varsin usein ilmoittamaan, ettei heillä ole ollut mitään tuloja, mikä johtaisi harkintataksoitukseen.

¹⁷ Ks. mm. Arle, s. 9, ja Westin, s. 57. Tästä mainitsee myös Ståhlberg, s. 614, pitämättä sitä kuitenkaan ilmeisesti tärkeimpänä näkökohtana. Kysymystä harkintataksoituksesta perusteellisemmin käsitelleistä tutkijoista eivät tosin Haveri ja Koski tähän näkökohtaan varsinaisesti vetoa, eikä myöskään Linmi. Haveri, s. 344, katsoo laadun käsittävän liikkeeseen kiinnitetyn pääoman verovuoden alussa, joten on tutkittava, onko liike tuottanut tälle riittävän koron. Liikkeen laajuudella hän ymmärtää liikevaihdon suuruutta. Hän vertaa myös bruttovoittoa ja verotettavan tulon prosenttisuhteita vuosivaihtoon kysymyksessä olevalla liikealalla

tava tulo sellaista liikevaihdon mukaan laskettua kannattavaisuusprosenttia, mitä kysymyksessä olevalla alalla yleensä on vallinnut. Tällöin otetaan lisäksi huomioon joitakin asianomaisen henkilökohtaisiin oloihin vaikuttavia yksilöllisiä seikkoja, viimeksi mainitut kai siitä syystä, että myös kohtuus mainitaan harkintatakoituksessa huomioon otettavana näkökohtana.

Mitään kiinteää järjestelmää en nykyisessä harkintatakoituksessa kuitenkaan ole pystynyt löytämään. Lieneekö siihen sitten syynä oma pystymättömyyteni tai, ettei etsimiseni kohdetta lainkaan ole olemassa? Jo laissa käytettyjen sanontojen *laadun ja laajuuden* merkityksestä vallitsee suuri epätietoisuus, kuten jällempänä tuleme havaitsemaan.¹⁸ Tämä onkin varsin ymmärrettävää, koska laatu ja laajuus ovat sellaisia yleisiä käsitteitä, että niiden piiriin mahtuu mitä moninaisimpia seikkoja.

Myöskään en ole pystynyt selvittämään sitä, mihin ajatukseen tämä liikevaihdon ja verotettavan tulon suhteen asiassa saama ratkaiseva merkitys rakentuu. Tähän lienee kuitenkin johduttu, koska ei ole onnistuttu täysin irtaantumaan edellä selostetusta tuloverotuksellisesta ajatustavasta. Kun harkintatakoitusta koskevat säännökset on esitetty yhdessä tuloverotuksellisten säännösten kanssa ja kun tämä harkinnallinen verotus osittain korvaa tuloverotuksen, niin on harkintatakoituksessakin pyritty pysymään kiinni suorastaan tuloverotuksellisissa näkökohdissa. Asiaan on todellisuudessa myös voinut olla vaikuttamassa pikkuyritysten kirjanpidon oikeellisuutta koskevat epäilyt, joten todellisuudessa on voinut ainakin joskus olla ollut kysymys arvioverotuksesta.

Huomion kiinnittäminen liikevaihdon ja verotettavan tulon väliseen suhteeseen on selvästi tuloverotuksellinen näkökohta.¹⁹ Tällä tavalla voidaan osoittaa, mitä samalla alalla toimivat muut yritykset yleensä tuottavat. Se siis osoittaa jonkinlaista

yleisen kauppatavan mukaan. Kosken, s. 325, käsityksen mukaan harkittaessa sitä määrää, josta veroa on suoritettava, on perustana ja lähtökohtana pidettävä sitä nettotuloa, jonka samanlaatuisen ja samanlaajuisen liikkeen samassa kunnassa normaalisten liikeolojen vallitessa katsotaan keskimäärin tuottaneen.

¹⁸ Ks. ss. 91—97.

¹⁹ *Lainvalmistelu* 2/1934 s. 121 mainitaan, kuinka ei ole asiallista lakitekstissä mainita tarkemmin, kuinka suurta tuloa on pidettävä riittävänä, jotta harkintatakoitukseen ei voitaisi ryhtyä. Laki jättää tämän käytännön ratkaistavaksi. Tämän jälkeen mainitaan: »Tarpeellista johtoa voidaan siinä saada vertailusta saman paikkakunnan kiinteistöihin ja elinkeinoliikkeisiin yleensä.

normaalia tai keskimääräistä tuloa, mutta juuri nimenomaan tuloa. Tähän näkökohtaan nojautuminen merkitsee minusta lähinnä varsinaiselle tulonlaskumenettelylle edellä²⁰ selostetunlaisen epäluottamuslauseen antamista. Tällainen ei kuitenkaan ole paikallaan. Se soveltuisi vielä TOL:n mukaiseen harkintaverotukseen, jossa käsitykseni mukaan tällä menettelyllä päästään pienellä vaivalla hyvään ja oikeaan tulokseen, mutta siinä annetaan tulonlaskulle jonkinlainen, vaikkakin lievä epäluottamuslause. Kunnallisverotuksellisessa harkintataksoituksessa ei näin kuitenkaan pitäisi olla asiantaita. Kun siinä tulo hylätään lopullisesti, niin silloin ei myöskään sen tilalle ole otettava eräänlaiseen tuloverotukselliseen ajatteluun pohjautuvaa järjestelmää, vaan kysymyksen ratkaisu on pyrittävä löytämään kunnallisverotuksemme perusperiaatteista. Tällöin ei ole mahdotonta, että käytännössä tuloon käyttämään tuota yleisesti hyväksyttyä mutta edellä hylättyä normia apuna. Tällöin sillä ei kuitenkaan ole samanlaista määräävää merkitystä, kuten yleensä on ollut tähän asti.

Tunnettua on, kuinka harkintataksoituksen alalla ei oikeusturvallisuutta ole täysin pystytty takaamaan. Siitä huolimatta, että on ollut tämä vuosivaihdon ja verotettavan tulon suhteen mukainen menettely, niin verotus on ollut sattumanvaraista. Kun näet ei ole täysin selvitetty, miksi harkintataksoitus toimitetaan tämän ajatuksen perusteella, niin ei myöskään ole käytännössä voitu yksittäistapauksessa todella luotettavasti arvostella, onko harkintataksoitus ollut kysymyksessä olevassa suhteessa lakiin perustuva. Samaan suuntaan on vaikuttanut vielä se, ettei valitusasteissa kuntia ole vaadittu esittämään juuri mitään selvitystä harkintataksoituksen oikeutuksesta. Riittävänä on pidetty, että kunnan puolesta on esitetty jonkinlaisia tietoja siitä suhteesta, missä eräiden toisten saman alan yrittäjien verotettava tulo ja liikevaihto ovat toisiinsa, mutta aina ei liene ollut edes tällaista selvitystä. Kun koko järjestelmä on ollut ilmassa, ei ylemmissä asteissa ole uskallettu harkintataksoitustapauksissa suorittaa perustavia korjauksia. Kunnallisverohan on jakovero. Näin ollen siinä on erittäin tärkeää, että kaikkia verotetaan samana vuonna suunnilleen saman perusteen mukaan. Tällä seikalla voi osittain olla suurempi merkitys kuin sillä, että tämä peruste on sinänsä oikea. Näin ollen on valitusasteissa, joissa tavallisesti on

²⁰ Ks. s. 61.

kysymys yhden ainoan verovelvollisen verotuksesta, aivan oikein arkailtu korjata yhden harkintataksoitusta, koska se ehkä saattaisi valittajan vallan toiseen asemaan kuin muut verotukseen tyytyneet. Näin ollen voisi se veromäärä, josta asianomainen verovuonna vapautettaisiin, tulla seuraavana vuonna muiden, jo ennestäänkin liikaa verotettujen veronmaksajien kannettavaksi. Koska kunnan puolesta ei yleensä ole ollut tarvis esittää tietoja koko kunnan verotuksesta noudatetuista periaatteista ja kun myöskään vallinnut harkintataksoitusjärjestelmä ei ole pohjautunut mihinkään kiinteisiin periaatteisiin, joiden nojalla jokin yksityinen harkintataksoitustapaus ilman muuta olisi voitu osoittaa virheelliseksi, on tästä ollut seurauksena, ettei valitusasteissa juuri ole voitu puuttua harkintataksoitukseen sen suuremmassa määrässä kuin on tapahtunut. Siellä voidaan määrää alentaa enemmän tai vähemmän silmät ummessa ja peukalotuntumalla, mutta kysymys siitä, onko todella ollut oikeutta turvautua harkintataksoitukseen, on jäänyt tavallisesti vastausta vaille. Seurauksena kaikesta tästä on, että harkintataksoitus ei ole liikkeen ja kiinteistön omistajien keskuudessa ollut varsin suuressa suosiossa. Ihmetellä ei näin ollen voi, että sitä joskus kuulee kutsuttavan harkitsemattomuus-taksoitukseksi.²¹

Suoranaiset mielivaltaisuudet lienee tosin pystytty harkintataksoituksen alalla torjumaan, mutta varsin suuri kohutuuttomuus ja epämääräisyys on sen alalla jäänyt vallitsemaan. Harkintataksoituksella sinänsä on tosin paikansa meidän kunnallisessa verotusjärjestelmässämme sen eräiden puutteellisuuksien tasoittajana, erityisesti sen, ettei siinä ole muita veroja tuloveron puutteiden parantajana. Siinä epämääräisessä muodossa kuitenkin, jossa harkintataksoitusta nykyisin käytännössä toteutetaan, en sitä voi hyväksyä. Pelkään kuitenkin pahoin, ettei jo vuosikymmenien aikana juurtuneen nykyisen järjestelmän muuttaminen ole helpolla toteutettavissa. Merkittävä parannus voitaisiin saada aikaan vain saatamalla harkintataksoitus lain säännöksillä selviin rajoihin. Tämä ei kuitenkaan ole mahdollista. Jos harkintataksoitus tahdottaisiin pysyttää nykyisellä periaatteellisella pohjalla, niin säännöstöstä tulisi niin monitahoinen, ettei sen käytännöllinen soveltaminen

²¹ Jännes, s. 18, mainitsee, kuinka alemmissa asteissa joskus harkinta on ollut niin epävarmalla pohjalla, »että usein tekisi mieli vaihtaa sana »harkinta» sanaan mielivalta».

taitaisi juuri olla mahdollista. Yleisemmillä säännöksillä taas jouduttaisiin helposti johonkin kaavamaiseen tosiasiallisiin taloudellisiin olosuhteisiin huonosti soveltuvaan järjestelmään. Näin ollen täytyneen päätyä siihen tulokseen, että koko harkintataksoituksesta olisi luovuttava sen periaatteellisesta oikeutuksesta huolimatta.

Koetan tosin seuraavassa esittää jonkinlaisen harkintataksoitusjärjestelmän, koska harkintataksoituksesta luopuminenkin varmasti tulisi tuottamaan eduskunnassa ylivoimaisia vaikeuksia. Oma ehdotukseni harkintataksoituksen toteuttamiseksi ei kuitenkaan pyri varsinaiseksi täydelliseksi ja loppuun ajatelluksi järjestelmäksi vaan lähinnä pohjaksi harkintataksoituksen kehittämistä tähtäävälle ajatusten vaihdolle. Se järjestelmä, jota seuraavassa tulen esittämään, on niin monimutkainen, että sen käytännöllinen soveltaminen voi tuottaa suuriakin vaikeuksia. Olen sen esittänyt kuitenkin siinä käsityksessä, että se tarjoaisi edes jonkinlaisia kiinne-kohtia nykyään täysin ilmassa leijailevalle harkintataksoitusjärjestelmälle.

V LUKU.

HARKINTATAKSOITUKSEN SUBJEKTIIVISET EDELLYTYKSET.

A. Valtio.

Laissa ei ole nimenomaan rajoitettu harkintataksoituksen käyttämistä sen perusteella, minkälaisesta verovelvollisesta on kysymys, joten tästä voitaisiin päätellä, että harkintataksoittoa voitaisiin kaikkia sellaisia verovelvollisia, jotka ovat kunnallistaksoituksessa velvollisia suorittamaan veroa kiinteistöstä tai liikkeestä. Näin yksinkertaisesti ei kuitenkaan asiaa voida ratkaista, vaan eräistä lain säännöksistä ilmenee, että tässä suhteessa on ilmeisesti olemassa rajoituksia, kuten seuraa- vassa tulemme näkemään. Harkintataksoituksen käyttäminen tietenkin edellyttää, että asianomainen on muutoinkin kiinteistöstä tai liikkeestä saamistaan tuloista verovelvollinen. Harkintataksoitusta koskevien säännöstenkään mukaan ei voida taksoittaa sellaisia toimintoja, jotka eivät muutoin olisi veronalaisia.

Aivan erityisessä asemassa on kunnallistaksoituksessa valtio. Sehän ei yleensä ole verovelvollinen, mutta eräissä tapauksissa se voi kiinteistöjensä ja harjoittamansa teollisuus- ja muun liiketoimintansa perusteella sitä olla. Täten se on verovelvollinen kunnalle:

1) sellaisen kiinteistön tulosta, jota ei käytetä yleiseen tarkoitukseen,¹ olkoon tämä sitten maatalous- tai muu kiinteistö,² sekä

2) valtion metsistä saamistaan tuloista laskettuna pinta- alan mukaisten tuottoperusteiden nojalla,³ MKunA:n perusteella tosin yleensä vain 3/4 mainituista tuloista, paitsi eräissä Pohjois-Suomen

¹ KpKunA:n 53 §:n 3 mom. ja MKunA:n 78 §:n 3 mom. sekä VLE:n 19 §:n 1 mom.

kunnissa koko tuloistaan. Asetuksella voidaan tämä osuus kuitenkin määrätä suuremmaksikin.

MKunA:n 78 §:n 3 momentin mukaan on valtion verovelvollisuudessa vielä eräitä muitakin rajoituksia. Täten valtio ei sen mukaan ole verovelvollinen vuokratuloista, joita se saa vuokralle annetuista virkataloista ynnä muista sellaisista tuloista.⁴

Liiketoiminnastaan on valtio kunnallisverolainsäädäntömme mukaan verovelvollinen niiden tulojen puolesta määrästä, mitkä se saa yksityisyrittäjänsä verrattavista teollisuus- tai muista liikeistään.⁵ Kuitenkaan ei veroa ole maksettava tuloista, joita valtio saa rautateistä sekä sellaisista tuotantolaitoksistaan, jotka pääasiallisesti toimivat valtion tarpeiden tyydyttämiseksi.

Valtion kelpoisuuteen harkintatarkoituksen kohteeksi vaikuttaa ratkaisevasti se syy, joka yleensä on aiheuttanut valtion määräämisen verovelvolliseksi kiinteistö- ja liikeituloistaan edes siinä laajuudessa, kuin missä tämä on tapahtunut.

Kunnallisverotuksessa kiinnitetään aivan erityistä huomiota kiinteistö- ja liikeituloihin. Kunnallinen verorasitus on haluttu panna kiinteistöjen ja liikkeiden omistajien kannettavaksi luultavasti pääasiassa siitä syystä, että kiinteistöjen ja liikkeiden on myös katsottava ennen muita hyötyvän kunnan toimenpiteistä.

Kunnallisverolainsäädäntömme syntyvaiheiden aikana olikin varmasti kiinteistö- ja liikeitulojen merkitys muihin kunnallisverotuksen

² MKunA:n 78 §:n 3 mom. sekä VLE:n 19 §:n 1 mom.

³ MKunA:n 78 §:n 3 mom. sekä VLE:n 19 §:n 3 mom.

⁴ VLE:ssä ei enää ole tätä verovapautta koskevaa säännöstä, joka ehkä johtuu siitä, että virkatalot ovat viime vuosien asutustoiminnan yhteydessä suurelta osalta hävinneet. Ks. kuitenkin *Hall. esitys* 38/1952 s. 4.

⁵ KpKunA:n 53 §:n 3 mom. ja MKunA:n 78 §:n 3 mom. Osittain samalla kannalla on myös VLE. Paitsi sitä, että sen 16 §:n 3 momentin mukaan asetuksella voidaan määrätä verovelvolliseksi sellainen valtion laitos, joka harjoittaa teollista, kaupallista tai muuta liiketoimintaa ja jota hoidetaan liikeperiaatteiden mukaisesti, niin sen 18 §:n 2 momentin mukaan valtio ja valtion laitokset, joita ei edellä mainitun mukaisesti ole määrätty verovelvollisiksi, ovat velvollisia suorittamaan kunnalle veroa yksityisyrittäjänsä verrattavan teollisen, kaupallisen tai muun liiketoiminnan tuottaman tuhtaan tulon puolesta määrästä. Veroa ei kuitenkaan ole maksettava tulosta, jonka valtio saa pääasiallisesti valtion laitosten tarpeiden tyydyttämiseksi toimivasta tuotantolaitoksesta, tai laiva-, lento- ja autoliikenteestä, rautateistä, kanavista, satamista, taikka posti-, lennätin-, puhelin- tai radiolaitoksista, ellei sitä 16 §:n 2 momentin nojalla annetulla asetuksella ole toisin määrätty.

alaisiin kohteisiin verrattuna huomattavampi kuin nykyisin, joten kunnallinen verorasitus ilmeisesti suurelta osalta lepäsi noihin aikoihin näiden ryhmien kannettavana. Kun valtio voi omistaa kiinteistöjä ja harjoittaa erilaista liiketoimintaa muissakin kuin puhtaissa hallintotarkoituksissa, niin tämä valtion toiminnan keskittäminen johonkin kuntaan voisi merkitä huomattavaa muiden piirien verorasituksen kasvua, jos valtio olisi kokonaan verovapaa. Erityisen selvästi tämä tulee esiin kiinteistöjen kohdalla. Eräissä Pohjois-Suomen kunnissa valtaosa mestistä on valtion omistuksessa. Näissä yleensä köyhissä kunnissa asukkaiden tulot ovat suhteellisen vähäisiä. Tällöin kunnallinen verorasitus tulisi, jos valtio olisi täysin verovapaa, suurelta osalta jäämään muiden yksityisten kiinteistöjen kannettavaksi, mikä merkitsisi, kunnallisvero kun on jakovero, niiden verorasituksen kohtuutonta⁶ kasvua. Vieressä voisi olla kunta, jossa valtio ei omista juuri mitään metsiä, mutta jonka olosuhteet muutoin olisivat suunnilleen samanlaiset. Kun täällä koko maaomaisuus osallistuu verokuorman kantamiseen, niin se tietenkin muodostuisi huomattavasti keveämmäksi kuin tuossa toisessa kunnassa. Tämä olisi kohtuutonta. Ilmeisesti juuri tällaisten lähinnä kunnallisverotuksen jakoveroluonteesta johtuvien syiden takia valtio on määrätty verovelvolliseksi.

Kun valtion verovelvollisuus on vain osittainen, niin jakoveron kannalta jää edelleen kohtuuttomuutta, sillä valtion jollain paikkakunnalla pääasiallisesti vain valtion tarpeiden tyydyttämiseksi harjoittama liiketoiminta muodostuu tavallaan muiden verovelvollisten rasitukseksi. Useimmissa tapauksissa tällaisestakin toiminnasta on kunnalle toki välillisesti hyötyä, sillä kunnan verotulot useimmissa tapauksissa tämän takia sentään kasvavat. Tällaisen laitoksen palveluksessa olevien henkilöiden palkkatulot ovat näet veronalaisia. Tämä ei kuitenkaan vastaa täydellistä verovelvollisuutta. Niinpä onkin katsottava oikeaksi VLE:ssä avattu mahdollisuus laajentaa valtion verovelvollisuutta. On kuitenkin huomattava, että tulojen laskemistapa muodostuu valtion liikeyrityksessä jossain määrin erilaiseksi kuin yksityisliikkeiden osalta, sillä niiden kulut eivät aina ole samat kuin yksityisliikkeillä. Niillä ei esimerkiksi ole ainakaan samassa määrin velkoja.⁷

⁶ Ks. *Ltv:n mietintö* 11/1921 Hall. esityksen 63/1921 johdosta s. 3 sekä *Hall. esitys* 63/1932 s. 1.

⁷ Ks. *Ltv:n mietintö* 11/1921 Hall. esityksen 42/1923 johdosta s. 1 sekä *Hall. esitys* 63/1932 s. 1.

Täten voisi olla kohtuutonta myös niiden verottaminen saman perusteen mukaan kuin yksityisiä yrityksiä.

Valtion verovelvollisuutta koskevien säännösten tulkinnan kannalta on merkitystä sillä seikalla, onko tätä verovelvollisuutta pidettävä luonteeltaan poikkeuksellisen vai säännönmukaisena. Kun valtio ja kunta molemmat rinnakkain toimivat, vaikkakin tosin pääosiltaan omalla tahollaan, yhteisten tarpeiden tyydyttämiseksi, niin olisi järjetöntä, että ne verottaisivat toinen toisiaan, sillä lopullisesti nämä verot tulisivat kuitenkin muiden veronmaksajien kannettaviksi. Näin ollen on molemmat jätetty verovapaiksi. Täten en katso valtion verovapautta kunnallistaksoituksessa varsinaisesti poikkeukselliseksi vaan lähinnä verotuksen perusluonteesta aiheutuneeksi järjestelyksi. Päinvastoin tällaista verovelvollisuutta jossain tapauksessa on pidettävä poikkeuksellisenä toimenpiteenä, mistä seuraisi, että sitä koskevia säännöksiä on tulkittava ahtaasti.

Kun ryhdytään yksityiskohtaisesti tarkastamaan mahdollisuuksia harkintataksoittaa valtiota, niin lienee riidatonta, ettei tämä ole mahdollista, milloin laissa on mainittuna nimenomainen verotusperuste. Näin sitäkin suuremmalla syyllä, kun valtion verovelvollisuutta on pidettävä poikkeuksellisenä. Nyt kysymyksessä olevien tulolajien kohdalla on varsinaisten maatalous- ja metsätaloustulojen osalta määrätty verotusperusteeksi yleisen tuottoarvon mukaan lasketut tuottoluvut, joten niiden osalta ei harkintataksoitus tule kysymyksen. Samoin on asianlaita liiketulojen osalta, koska laissa on nimenomaan määrätty, että valtio on verovelvollinen vain liikkeittensä puhtaiden tulojen puolesta määrästä. Käsitettä puhdas tulo ei voida ymmärtää niin laajasti, että se käsittäisi myös harkintataksoituksen. Myöskään oikeuskäytännössä⁸ ei ole katsottu olevan mahdollisuutta verottaa valtiota harkinnan mukaan liiketoiminnasta kertyneistä tuloista.

Muiden kiinteistöjen, paitsi sellaisten, joiden tulo lasketaan pinta-alaperusteiden mukaisesti, tulon laskennasta ei ole mitään erityissäännöksiä, joten niihin on sovellettava yleensä samoja säännöksiä kuin yksityisten omistamista kiinteistöistä saatavien tulojen laskemi-

⁸ Näin Koski, s. 332, ja Willgren, Finansrätt s. 567, sekä KHO: 1927 I 10 ja 1935 II 445, valtion rikkiahappo- ja superfosfaattitehdas; 1932 II 2108, tappiota tuottanut Outokummun kaivos; 1937 II 4075 ja 1938 II 2243, puhelinliikenteen tuottamat tulot, sekä 1928 I 13, tappiota tuottanut sahalaitos. Vm. tapauksessa kuitenkin yksi KHO:n jäsen katsoi, että harkintataksoitus olisi ollut mahdollinen.

seen. Eri asia on, voidaanko niiden osalta myös käyttää harkintataksoitusta.⁹ Niiden verovelvollisuuden poikkeuksellisuus tosin tuntuisi viittaavan siihen, ettei harkintataksoitusta voida niihin kohdistaa. Niin näkyy oikeuskäytännössämme¹⁰ yleensä menetellynkin. Omasta puolestani asetun kuitenkin toiselle kannalle. Kuten aikaisemmin on todettu,¹¹ niin harkintataksoitusta ei voida pitää varsinaisena poikkeuksellisena verotustapana, vaikkei se toisaalta myöskään ole täysin säännöllinenkään. Harkintataksoitus on pääasiallisesti omaksuttu *equivivalentti*- ja jakoveroajatusten pohjalta. Ilmeisesti valtion verovelvollisuus kiinteistöstä ja liikkeestä rakentuu aivan samoihin syihin. Ei voi näet olla pelkkä sattuma, että sekä harkintataksoitus että valtion verottaminen on mahdollista juuri samankaltaisista tuloista.

Jos kerran lähdetään siitä, että molemmat nojautuvat samaan ajatukseen, kunnan jakoveroluonteen johdonmukaiseen toteuttamiseen, niin silloin ilmeisesti tässä jäätäisiin vain puolitiehen, jos katsottaisiin,

⁹ Tässä suhteessa on valaiseva *lainvalmistelun* 2/1934 verolakiehdotuksen 37 §:n 2 momentti. Tämän mukaan ei harkintataksoitusta koskevaa säännöstä, jossa maatalouskiinteistöstä kertyvät veroäyrit on erotettu harkintataksoituksen ulkopuolelle, voida soveltaa valtion kiinteistötuloihin niissä kunnissa, joissa ehdotuksen 21 §:n 2 momentin mukaan ei noudateta pinta-alan mukaista verotusta. Viimeksi mainitun ehdotuksen kohdan mukaan voidaan asetuksella säätää, että maatalouskiinteistöstä saatu tulo voidaan asetuksella eräissä säännöksessä tarkemmin määrättyissä Pohjois-Suomen kunnissa verottaa todellisen puhtaan tulon mukaan.

¹⁰ Valtiota ei ole katsottu voitavan harkintataksoitaa kiinteistötuloista, näin KHO: 1929 II 2810; 1930 II 694; 1933 II 512; 1934 II 873; 1937 II 542; 1938 II 1827 ja 3147; 1939 II 2701 ja 3128; 1940 II 107; 1944 II 666 sekä 1948 II 145 ja 379, kaikissa valtionrautateiden tulot virkamiehille vuokratuista kiinteistöistä tai muut valtionrautateiden saamat vuokratulot (tapauksessa 1944 II 666 kuitenkin hallintoneuvos Rekola piti harkintataksoitusta mahdollisena); 1941 II 278, yksinomaan puolustuslaitoksen hyväksi työskennelleen tehtaan henkilökunnan ja työväestön asunnoista saadut tulot, sekä 1948 II 475, Valtion lentokonehtaan asuntokiinteistöt. Ainoastaan tapauksessa KHO 1928 II 931 on valtiota tietämäni mukaan harkintataksoitettu kiinteistöstä. Siinä oli kysymys Helsingissä olevasta kiinteistöstä, joka suurimmaksi osaksi oli vuokrattu erinäisille siviili- ja sotilashenkilöille valtiolle maksettavaa vuokraa vastaan. Ilmeisesti kuitenkin KHO:n kanta on tämän jälkeen muuttunut, koska kaikki toisenlaiset päätökset ovat tämän jälkeiseltä ajalta.

Sillä kannalla, ettei valtiota voida harkintataksoitaa nykyisen lain mukaan, oli myös *lainvalmistelu* 2/1934. Sen mietinnön s. 71 mainitaan näet, että valtion tuloista suoritettavan kunnallisveron määrääminen lakiehdotuksen mukaan johtaa myös siihen eroavaisuuteen nykyisestä verotuksesta, että valtiotakin voidaan elinkeinosta ja muusta kiinteistöstä kuin maatalouskiinteistöstä verottaa kunnalle harkinnan mukaan liikkeen laadun ja laajuuden perusteella.

¹¹ Ks. s. 41.

että valtiota voidaan taksoittaa vain todellisten tulojen perusteella. Kun laki kerran varaa tilaisuuden jonkin ajatuksen johdonmukaiseen loppuun viemiseen, niin silloin ei minusta ole lainkaan epäiltävä tämän lain tarkoituksen kaikinpuolisessa toteuttamisessa. Näin ollen asetun sille kannalle, että myös sellaisia valtion kiinteistöjä, joita verotetaan todellisen tulon perusteella, voidaan harkintataksottaa ainakin jakoverotuksellisilla perusteilla.¹²

Edellä on tarkoitettu valtion välittömästi omistamia kiinteistöjä ja liikkeitä, mutta niihin lienevät täysin rinnastettavissa valtion laitosten kiinteistöt ja liikkeet, mikä uudessa VLE:ssä on tapahtunutkin.¹³ Ilmeisesti kuitenkin nykyinen laki on samalla kannalla.

Viime aikoina on tullut varsin tavalliseksi, että valtio perustaa joi-takin ennen harjoittamiaan toimintoja varten oikeudellisesti itsenäisiä yhtiöitä. Näistä ei ole kunnallisverolaissa mitään nimenomaisia säännöksiä ja niin ollen niitä onkin käsiteltävä aivan samoin kuin osakeyhtiöitä yleensäkin, joten niitä voidaan myös harkintataksottaa aivan samoin kuin näitäkin.¹⁴

Erityisessä asemassa on kuitenkin Oy Alkoholiliike Ab, josta näet ovat voimassa erikoissäännökset. Väkijuomayhtiön verottamisesta ja sen vuosivoiton käyttämisestä toukokuun 20 päivänä 1935 annetun lain 1 §:n mukaan yhtiö on velvollinen maksamaan kunnalle veroa ainoastaan niistä tuloista, jotka yhtiö saa kiinteistöistään ja teollisuuslaitoksistaan sekä harjoittamastaan väkijuomien anniskelusta. Teollisuuslaitoksen verotettavaa tuloa arvioitaessa pidetään tällöin väki-juoman valmistuksesta saatavana tulona sitä alinta palkkiota, jonka yksityinen väkijuoman valmistaja saa yhtiölle valmistamistaan saman-

¹² Ilmeisesti tämä sääntö soveltuu myös niihin VLE:n 16 §:n 2 momentin mainitsemiin tapauksiin, jolloin jokin valtion laitos on määrätty asetuksella verovelvolliseksi, sillä tällaisen verovelvollisuuden perustamisen jälkeen on laitosta arvo-steltava vero-oikeudellisesti aivan samoin kuin yksityisiäkin verovelvollisia laitoja.

¹³ VLE:n 16 §:n 1 mom. 1 kohta.

¹⁴ Näin on myös oikeuskäytännössä menetelty. Mm. tapauksessa KHO 1939 II 3132 harkintataksoitettiin hypoteekkipankkia. Sen osakekanta oli vähää aikai-semmin siirtynyt valtiolle ja pankin toiminnan tarkoituksena oli valtion avusta-mana pysyttää velkaantuneet maanviljelijät tiloillaan käyttämällä valtion takuulla varustettuja obligaatioita, joiden korko oli valtioneuvoston määrättävissä. Tapauk-sessa KHO 1944 II 517 harkintataksoitettiin myös Ruotsin valtion omistamaa osa-keyhtiötä, jonka tarkoituksena oli ainoastaan säännöstellä ja valvoa Ruotsiin tapah-tunutta autoliikennettä Petsamosta. Tehdyn sopimuksen mukaan joutuivat yhtiön verot Suomen valtion kannettaviksi.

laisista tai niihin verrattavista väkijuomista taikka sitä hintaan sisältyvää voittoa, jonka valmistajan voidaan katsoa saavan sellaisista yhtiölle myymistään väkijuomista.¹⁵

Tämän säännöksen mukaan on siis tosin olemassa erityinen peruste Alkoholiliikkeen teollisuuslaitoksesta saaman tulon laskemiselle, joten tuntuisi selvältä, ettei sitä voida tällaisesta teollisuustulosta harkintataksioittaa. Näin yksinkertaisesti ei asiaa kuitenkaan voine ratkaista, vaan on kiinnitettävä huomiota myös tämän säännöksen pohjana olevaan ajatukseen. Alkoholiliikkeen on monopoliyritys, jonka myymien tuotteiden hinnoittelua ei ole suoritettu vapaan kilpailun periaatteiden mukaisesti. Väkijuomien hinnasta on osa katsottava todelliselta luonteeltaan kulutusverotukseksi. Näin ollen jouduttaisiin kohtuuttomiin tuloksiin, jos Alkoholiliikkeen teollisuuslaitoksistaan saama tulo lasketaan yleisten teollisuustulon laskemisesta voimassa olevien periaatteiden mukaisesti. Tämä johtaisi asiallisesti siihen, että valtio joutuisi suorittamaan veroa myös kantamastaan verosta. Tämän välttämiseksi on haluttu, kun on katsottu kohtuulliseksi, että Alkoholiliike on verovelvollinen kunnalle teollisuustuloistaan, asettaa se suunnilleen samaan asemaan myös tulojen laskemisen osalta kuin puhtaat yksityistaloudelliset teollisuuslaitoksetkin ovat. Tältä pohjalta lähtien tuntuisi harkintataksioitus voivan tulla myös teollisuuslaitosten osalta kysymykseen. Kun kuitenkin lähemmin tarkastaa kysymyksessä olevaa säännöstä, niin siitä havaitaan, ettei sen mukaan verotettavan tulon laskeminen tapahdu lainkaan samalla tavalla kuin yleensä. Tavallisestihan tämä tapahtuu siten, että bruttotuotoista vähennetään tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet kustannukset, jotka voivat nousta asianomaisia saanteja suuremmiksikin. Tässä tapauksessa tämän lain säännöksen nojalla kuitenkin päädytään suoraan puhtaaseen tuottoon. Näissä oloissa ei voine juuri tulla kysymykseen, että tämä laskeminen päättyisi tappiolliseen tulokseen. Tässä on laissa olemassa näiden teollisuuslaitosten verottamista varten erityinen tavallisesta puhtaan tuoton pohjalla tapahtuvasta verotuksesta poikkeava peruste, joten ei ole lainkaan olemassa sellaista säästyneen tulon arviota, että tämä säästö voitaisiin katsoa niin vähäiseksi, että laissa tarkoitettu harkintataksioitus voisi tulla kysymyksen. Näin ollen päädyn kuitenkin lopulta siihen tulokseen, että tämä erikoissäännös sulkee pois mahdollisuuden harkintataksioituksen käyttämiselle.

¹⁵ Asiallisesti aivan samansisältöinen säännös on VLE:n 16 §:n 3 kohdassa.

Sitä vastoin ei ole mitään tarkempia säännöksiä Alkoholi liikkeen kiinteistöstä ja anniskelusta saamien tulojen laskemisesta. Näihin ilmeisesti soveltuvat täten normaalit tuloa koskevat säännökset, siis harkintataksoitustakin käsittelevät.

B. Kunta, seurakunta ja yksityinen uskonnollinen yhdyskunta.

Nykyisessä kunnallisverolainsäädännössämme¹⁶ ei ole nimenomaista säännöstä kuntien, seurakuntien tai muiden uskonnollisten yhdyskuntien verovapaudesta. Nämä voitaneen kuitenkin lukea sen säännöksen piiriin,¹⁷ jonka mukaan aatteellinen yhtymä, laitos tai säätiö on verovelvollinen ainoastaan kiinteistöstä sekä elinkeinosta ja liikkeestä saadusta tulosta.

Näiden kiinteistöstä ja liikkeestä saaman tulon laskemisesta ei ole voimassa mitään erikoissäännöksiä. Näin ollen ei niitä voi asettaa harkintataksoitukseen nähden mihinkään erikoisasemaan, vaan niitä voidaan sellaisesta kiinteistöstä ja liikkeestä, josta ne ovat verovelvollisia, myös harkintataksoitaa ja tällä kannalla on myös oikeuskäytäntömme ollut.¹⁸ Verotus voi kuitenkin tulla kysymyksen vain vieraan kunnan osalta. Ei mikään kunta voi olla itselleen verovelvollinen.

¹⁶ VLE:n 16 §:n 2 kohdan mukaan ovat tuloverosta vapaat kotimainen kunnallinen yhdyskunta, evankelisluterilainen ja kreikkalaiskatolinen kirkko sekä niiden seurakunta samoin kuin muu uskonnollinen yhdyskunta, niin myös tiekunta, lainajyvästö, siemenrahasto, armeliaisuuslaitos, sairaus- ja hautausavustuskassa sekä yleisradiotoimintaa harjoittava kotimainen yhteisö. 18 §:n mukaan kuitenkin, sen estämättä, mitä 16 §:n 1 momentin 2 kohdassa on säädetty, siinä mainittu yhteisö on velvollinen suorittamaan kunnallisveroa liikkeen ja muuhun kuin julkiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tulosta. Ks. myös *Komiteanmietintö* 6/1927 ss. 48 ja 74.

¹⁷ Näin KpKunA:n 53 §:n 2 mom. ja MKunA:n 78 §:n 2 mom.

¹⁸ Täten on voitu taksoittaa harkintaa käyttäen KHO: 1939 II 3133, kaupunkia maalaiskunnan alueella rakenteilla olevasta Herttoniemen satama-alueesta, jolla oli jo puoliksi valmiit rautatie ja laituri, niin myös asemakaava ja rakennussuunnitelma; 1941 II 365, kaupunkia saaresta, jonka se oli vuokrannut eräälle raittiusyhdistykselle kansanpuistoksi ja josta oli ollut menoja enemmän kuin tuloja; 1941 II 406, kaupunkia erotetuista, mutta rakentamattomista ja myymättömistä rakennustonteista, jotka sijaitsivat pääasiallisesti valmiiksi rakennettujen teiden varrella ja joille jo oli johdettu vesijohdot ja viemärit (Tapauksessa KHO 1941 II 506 olivat kysymyksessä samat asianosaiset ja myös rakentamattomat tontit, joita ei

C. Yleishyödyllinen yhteisö.

Kuten jo edellä mainittiin, niin nykyisen kunnallisverolainsäädäntömmme mukaan aatteellinen yhtymä, laitos tai säätiö on verovelvollinen ainoastaan kiinteistöstä sekä elinkeinosta ja liikkeestä saadusta tulosta.¹⁹ Myöskään näiden saaman kiinteistö- ja liike-tulon laskemisesta ei ole olemassa mitään säännöksiä, vaan se tapahtuu ilmeisesti aivan normaalisti. Näin ollen ei käsitykseni mukaan näidenkään osalta ole olemassa mitään periaattellista estettä harkintataksitoituksen käyttämiselle.

ilmeisesti kuitenkin ollut palstoitettu. Siinä ei katsottu olleen edellytyksiä harkintataksitoituksen käyttöön, mutta syynä tähän eivät luultavasti olleet niinkään paljon subjektiiviset kuin kiinteistön laatua koskevat syyt.); 1943 II 719, kaupunkia taimipuutarhasta, jossa oli kasvatettu taimia 54.160 markan arvosta ja myyty niitä 12.000 markan arvosta kaupungin talouden ulkopuolelle; 1930 II 3128 ja 1931 II 332, seurakuntaa niistä kiinteistöstä saaduista vuokratuloista, jotka olivat kertyneet muille kuin seurakunnan asunnon saantiin oikeutetuille virkamiehille luovutetuista huoneistoista; 1937 II 2399, kreikkalaiskatolista seurakuntaa kiinteistöstä; 1933 II 896, uskonnollista yhdyskuntaa kiinteistöstä, jossa oli sen kirkko, seurakuntasali ja kanslia, muusta kuin kirkkoa varten käytetystä kiinteistön osasta, sekä 1932 II 269, osuuskuntaa, joka ilmoitti tarkoituksenaan olevan rakentaa ja ylläpitää kirkkoja ja rukoushuoneita Suomen vapaakirkon paikallisseurakunnille, talosta, jossa oli paitsi osuuskunnan matkustajakotia, erään vapaakirkollisen seurakunnan kirkko, seurakuntasali ja toimistohuoneisto, joista kaikista osuuskunta kantoi vuokraa. Tässä siis kirkkoakin katsottiin voitavan harkintataksitoittaa, mutta kysymyksessähän ei ollut uskonnollinen yhdyskunta itse, vaan siitä ainakin oikeudellisesti erillinen osuuskunta. Suunnilleen samanlainen on tapaus KHO 1939 II 3775. Siinä oli verovelvollinen ostanut 18.12.1936 sekä saanut haltuunsa 1.4.1937 talon, josta oli vuokrattu 25 vuoden ajaksi kirkkokuoneisto 300 markan vuosivuok-rasta. Asianomaista harkintataksitoitettiin kiinteistöstä vuodelta 1937.

¹⁹ Näin KpKunA:n 53 §:n 2 mom. ja MKunA:n 78 §:n 2 mom. VLE:n 16 §:n 1 mom. 4 kohdassa on tätä säännöstä selvennetty ja tarkemmin yksilöity. Tämän mukaan ovat tuloverosta vapaat sellainen kotimainen opetuslaitos, aatteellinen yhdistys ja muu yhteisö, jolla, sen tarkoittamatta toiminnallaan välittömästi tuottaa siihen osallisille taloudellisia etuja, on tieteellinen, taiteellinen, kansanvalistusta, maanpuolustusta tai kotimaista elinkeinoelämää edistävä tai muu yleishyödyllinen tarkoitus, ei kuitenkaan kunnallisverotuksessa liikkeen eikä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tulosta.

Mainittakoon, että tämän saman pykälän 3 kohdan mukaan tuloverosta vapaa on sellainen kotimainen eläkelaitos tai leski- ja orpokassa, joka saa avustusta yleisistä varoista tahi, joka on perustettu valtion, kunnallisen yhdyskunnan, seurakunnan tai muun uskonnollisen yhdyskunnan palveluksessa olevia varten, samoin kuin sellainen työttömyyskassa, jolla on oikeus saada apurahaa valtion varoista.

Oikeuskäytännössäkin on näihin yleisesti sovellettu harkintataksoitusta.²⁰

Vaikkakaan täten ei se seikka, että verosubjektina on yleishyödyllinen yhteisö, sinänsä estä harkintataksoituksen käyttämistä, niin se voi kuitenkin merkitä, ettei harkinnan katsota olevan paikallaan siitä syystä, ettei tätä voida pitää kohtuullisena.²¹ Harkintataksoitusta koskevissa säännöksissähän nimenomaan viitataan tähän kohtuullisuuteen.

²⁰ Näin mm. KHO: 1929 II 2199, yhtiötä, jonka osakkeet olivat siirtyneet lauttausyhdistyksen haltuun, kalanviljelyslaitoksesta, jota yhdistys piti voidakseen täyttää lauttaussäännön määräyksen pitää yllä kalanviljelyslaitosta kalakannan hävittämisen estämiseksi ja josta oli myyty tappiolla kalanpoikasia (näin 4 jäsentä yhden jäsenen katsoessa, ettei harkintataksoituksen edellytyksiä ollut olemassa); 1933 II 1027, yhtiötä ylläpitämästään parantolasta; 1933 II 2315, teatteritalosta osakeyhtiötä, joka toimi näyttämötaiteen edistämiseksi ja omisti teatteritalon; 1937 II 604, osuuskassaa; 1938 II 3054, kiinteistöstä säätiötä, jonka tarkoituksena sääntöjensä mukaan oli varata sävel- ja näytelmätaiteen harjoittajille tämän kiinteistön käsittävissä taiteilijakodissa vapaa asunto-, lämpö ja valo; 1939 I 4, palovakuutusyhdistystä (Näin 10 jäs. 3 jäsenen katsoessa, ettei harkintataksoitus olisi ollut yhdistyksen laatuun nähden mahdollinen; tapauksessa 1929 I 51 onkin katsottu, ettei paloapuyhdistystä voitu harkintataksoitaa); 1939 II 856, yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetystä kiinteistön osasta säätiötä, joka oli saanut tämän kiinteistön testamentilla sillä ehdolla, että säätiön tuli ylläpitää talossa vanhainkotiä niillä varoilla, jotka saatiin vuokraamalla muu osa vieraille; 1941 II 48, osakeyhtiötä katsottiin kyllä periaatteellisesti voitavan harkintataksoitaa sairaalasta, mutta kun tästä saatu tulo oli riittävän suuri, niin harkintataksoitus poistettiin, sekä 20. 2. 1952 T 869 (selostettu LM 1952 s. 424) kirjeoppilaitoksesta osakeyhtiötä, jonka eräät teollisuuden alalla toimivat keskusliitot olivat perustaneet teknillisen kirjeopiston ylläpitämistä varten ja jonka voittoa ei jaettu osakkaille, vaan käytettiin kokonaisuudessaan teknillisen opetuksen hyväksi (13 jäsentä katsoi yhtiön harjoittaneen verovelvollista liikettä 7 jäsenen ollessa sillä kannalla, ettei kysymyksessä ollut verovelvollinen liike).

Mainittakoon, että tapauksessa KHO 1937 II 1867 oli taksoituslautakunta harkintataksoitannut maanviljelysseuraa rakennustoimistosta. Seura kuitenkin esiintoi, että seuran, jonka jäseninä olivat maamiesseurat ja teolliset yhtymät, tarkoituksena oli maatalouden ja sen sivuelinkeinojen edistäminen, jota se suoritti mm. rakennustoimistonsa välityksellä rakennusneuvonnalla, laatien palkkiota vastaan rakennussuunnitteluja ja toimittaen jäsenilleen rakennustöiden valvontaa. Toiminnan synnyttämä vajeus oli täytetty valtiolta, kunnilta ja manttaalikunnilta saaduilla avustuksilla. Katsottiin, ettei seura ollut harjoittanut sellaista itsenäistä elinkeinoa tai liikettä, josta se olisi ollut verovelvollinen.

²¹ Näin on ilmeisesti edellä alav. 20 selostetussa tapauksessa KHO 1941 II 48 käynyt sairaalaoosakeyhtiön kohdalla.

VI LUKU.

HARKINTATAKSOITUKSEN OBJEKTIIVISET EDELLYTYKSET.

A. Kiinteistö-käsite.

Harkintataksoitusta koskevassa lainkohdassa ymmärretään tietenkin kiinteistöllä aivan samaa kuin yleensäkin vero-oikeudessa.¹ Harkintataksoituksen kannalta on pääasia, että kysymyksessä on kiinteistöstä saatu tulo siitä riippumatta, kuka on tämän tulon saaja eli onko hän kiinteistön omistaja, vuokraaja² tai muu sen käyttöoikeuden haltija.

Kun lähdetään siitä, että muutkin kuin kiinteistön omistajat voivat saada kiinteistötuloa, niin käytännössä muodostuu hyvin lukuisia selaisiä tilanteita, joissa on vaikeaa erottaa toisistaan kiinteistö- ja liiketuloa. Kun kumpaakin voidaan harkintataksoitaa ja molempia verotetaan, kunnallisverotuksessa kiinteistön tai liikkeen sijaitsemispaikkakunnalla riippumatta asianomaisen asuinpaikasta, niin tällä erottelulla ei tosin ole kunnallisverotuksemme kannalta kovin suurta merkitystä. Aivan vailla vaikutusta ei se kuitenkaan harkintataksoituksen kannalta ole. Yleensä voidaan näet lähteä siitä, että liike tuottaa laajuuteensa verrattuna suhteellisesti enemmän kuin kiinteistö. Näin ollen voi syntyä tilanteita, joissa liikkeenä harkintataksoituksen edellytykset olisivat olemassa, mutta eivät kiinteistönä.

¹ Ilmeisesti myös kunnallistaksoitukseen soveltuu TOL:n 3 §:ssä oleva kiinteistö-käsitteen laajennus, jota vastaava säännös on myös VLE:n 3 §:ssä. Näiden mukaan pidetään kiinteistönä myös sellaista toisen maalla olevaa rakennusta tai muuta laitosta, joka hallintaoikeuksineen maahan voidaan omistajaa kuulematta luovuttaa kolmannelle henkilölle. Mainittakoon, että *Jalonen*, s. 114, katsoo kiinteistöksi verolain tarkoittamassa mielessä sellaisenkin toisen maalla olevan laitoksen ja rakennuksen, jonka kiinnittäminen ei tule kysymykseen.

Liikkeen ja kiinteistön toisistaan erottamisessa on ratkaisevaa se, onko kysymys varsinaisesta omistusoikeuteen sisältyvästä vallankäytöstä, missä asianomaisen henkilön oma toiminta jää kokonaan tämän omistusoikeuden varjoon.³ Jos näin on, niin kysessä on kiinteistötulo, Kysymys ei tällöin ole niinkään paljon omistajan varsinaisesta toiminnasta, joka on tunnusmerkillistä liikekäsitteelle, vaan omistusoikeuden mukanaan tuomasta vallankäytöstä. Liikkeessä toiminnan lähtökohtana on yrittäjän oma toiminta, kiinteistössä sen sijaan tämä kiinteistö itse.

Mitä erityisesti maatalouteen tulee, niin se olisi tosin tältä kannalta arvosteltaessa yleensä luettava lähinnä liiketoimintaan,⁴ sillä siinä juuri työ ja toiminta saavat usein ylivallan. Kun maatalous on kuitenkin verotuksessa totuttu lukemaan kiinteistötulojen piiriin, niin ei tähän seikkaan ole kiinnitettävä huomiota. Verolakiemme kanta on sitä paitsi tässä suhteessa jo vanhastaan täysin selvä.

Aivan yksinkertaista ei ole maaliskuun 24 päivänä 1943 annetun kaivoslain mukaisten kivennäisesiintymien valtausten hyväksikäytöstä saadun tulon aseman määrittely.⁵ Tämä hyväksikäyttö ei lain mukaan edellytä välttämättömästi omistusoikeuden olemassaoloa, vaan on siitä riippumaton. Se vaatii tavallisesti siksi suuren työn, että sitä voidaan ainoastaan silloin pitää tavallisena kiinteistön käyttämisenä, kun se tapahtuu aivan rajoitetuissa puitteissa. Muiden kuin kaivoslaissa mainittujen kivennäislöydösten hyväksikäytöstä saatua tuloa lienee sitä vastoin yleensä pidettävä kiinteistötulona, milloin siinä ei itse työpanos saa aivan ratkaisevaa merkitystä.⁶ Nyt pu-

² Ks. *Rekola*, Maatalouskiinteistöistä s. 265. Tapauksessa KHO 1941 II 222 katsottiin voitavan uittoyhdistystä taksoittaa harkinnan mukaan työnjohtajien asunnoista, vaikka yhdistyksen puolesta vedottiin siihen, ettei tämä ollut mahdollista, koska ne sijaitsivat vuokramaalla eivätkä näin ollen olleet mitään kiinteistöjä.

³ Ks. *Strutz*, Einkommensteuergesetz II s. 318.

⁴ Ks. *Strutz*, Einkommensteuergesetz I s. 507.

⁵ *Strutz*, Einkommensteuergesetz II s. 348, katsoo, ettei tällaista voida pitää kiinteistötulona. Vrt. myös *Richard Rosendorff—Friedrich Herrmann*, Das Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin 1932 s. 344.

⁶ Ruotsissa katsotaan, että tällaisesta toiminnasta saatua tuloa on aina pidettävä kiinteistöstä saatuna, vaikka toimintaa olisi harjoitettu huomattavassa mittakaavassakin. Näin esim. *Sandström*, Rörelse s. 99.

Mainittakoon, että VLE:n 31 §:n 1 kohdan mukaan kiinteistötulona pidetään mm. vuokratuloa sekä puutarha- tai muusta siihen verrattavasta viljelyksestä, ka-lavedestä, metsämaasta ynnä muiden sellaisten etuuskien hyväksi käyttämisestä ja luovuttamisesta saatua puhdasta tuloa. Viimeksi mainittuihin sanoihin sisältyy

heena olevien kivennäislöydösten esille ottaminen on näet yleensä vain niiden irroittamista maakuoresta, mikä ei vaadi kovin korkeatasoisia laitteita. Erityisen huomattavassa määrässä harjoitettuna tällainenkin muodostuu liiketoiminnaksi. Missä raja kulkee, on vaikea yleisellä säännöllä määrätä, minkä vuoksi se on pyrittävä erikseen kussakin yksityistapauksessa toteamaan.⁷ Jossain määrin on myös merkitystä toiminnassa käytettyjen teknillisten apuvälineiden laadulla ja määrällä.

Liike- ja kiinteistötulon toisistaan erottaminen on edelleen vaikeaa, milloin kysymyksessä on liiketoiminnassa joko suorastaan tai liikkeen palveluksessa olevan henkilökunnan asuintarkoituksiin käytetty kiinteistö.⁸ Koska kerran laissa nimenomaan vaaditaan kiinteistöstä pantavaksi erikseen veroäyryjä, niin tuntuu siltä, ettei kiinteistön käyttäminen joihinkin liikkeen tarkoituksiin voi muuttaa tätä

ilmeisesti myös erilaisten kivennäislöydösten välitön käyttäminen. 3 kohdan mukaan kiinteistötuloksi katsotaan myös kaivoksen tai muun kivennäislöydöksen käyttöoikeuden korvaus, kuin myös muusta kiinteän omaisuuden käyttämisestä saatu voitto-osuuskorvaus. Näihin ei kuitenkaan voida katsoa kuuluvan kiinteistön haltijan itsensä toimesta tapahtuva kivennäislöydösten käyttäminen.

⁷ Tapauksessa KHO 1936 II 2960 yhtiön toisessa kunnassa olevan rautatehtaan tarpeisiin harjoittama kivenlouhinta katsottiin elinkeinotoiminnaksi; KHO 1932 II 542, yhtiö oli verovuoden aikana kunnan alueella vuokraamallaan kivilouhimolla harjoittanut graniitin louhintaa ja osaksi jalostustakin, mutta tämän toiminnan tarkoituksena ei ollut harjoittaa tässä kunnassa itsenäistä liikettä vaan ainoastaan hankkia raaka-aineita yhtiön toisessa kunnassa omistamaa kiviveistämöä varten. KHO katsoi, ettei yhtiö ollut harjoittanut kunnassa sellaista itsenäistä liiketoimintaa, josta se olisi verovelvollinen. Päätöksessä on ilmeisesti asetettu sille kannalle, ettei kysymyksessä ollut kiinteistö- vaan liiketulo, sillä edellisessähän tapauksessa olisi yhtiö ollut toiminnastaan sanotussa kunnassa verovelvollinen, vaikka kiinteistön käyttö liittyikin epäitsenäisenä toisessa kunnassa harjoitettuun liiketoimintaan. Tapauksessa KHO 1935 II 450 kaupunkikunnan maalaiskunnassa osittain omien laitosten tarpeiksi ja osittain myytäväksi harjoittama kivenlouhinta katsottiin verovelvolliseksi kiinteistötuloksi.

⁸ Tapauksissa KHO 1949 II 450 ja 499 harkintatakoitettiin yhtiötä erikseen sen vuosina 1945–6 työväen saamiseksi rakennuttamista asuinrakennuksista. VLE:n 31 §:n 4 kohdan mukaan kiinteistötuloksi katsotaan liikkeen tai ammatin harjoittamiseen tai liikkeen henkilökunnan asuntotarkoituksiin käytetystä kiinteistöstä saatu etu rahaksi arvioituna, joten tällaisen säännöksen nojalla tähän asti erilaista tulokintaa aiheuttanut kysymys saadaan pois päiväjärjestyksestä.

Linni, s. 18, mainitsee, että yhtiötä on katsottu voitavan verottaa sen omistamasta asuntokiinteistöstä saadusta tulosta erikseen yhtiön tehdasliikkeestä saamasta tulosta, vaikka kiinteistöä käytettiin yksinomaan tehtaan palveluskunnan asunnoiksi. Milloin taas tehtaan toiminnan kannalta on ollut välttämätöntä rakentaa sen työväkeä varten asunnot tehtaan läheisyyteen, on tehtaan omistajan niistä saama etu voitu sisällyttää tehdasliikkeen verotukseen.

laissa lausuttua sääntöä, joten myös tällaisesta kiinteistöstä saatava tulo on erikseen arvioitava, ellei se ole muulla tavalla laskettavissa.

Vaikka täten periaattellisesti onkin selvää, että myös teollisuus- tai muihin liiketarkoituksiin käytetystä kiinteistöstä on pantava erikseen kiinteistötuloja koskevat veroäyrit, niin käytännössä ei kuitenkaan sellaisissa tapauksissa, joissa alueella ei varsinaisena kiinteistönä ole juuri mitään arvoa, siitä panna erikseen veroäyriä vain aivan mitättömästä kiinteistötulosta. Siihen taas, onko kysymyksessä katsottava olevan kiinteistö- vai liiketulo, vaikuttaa kysymyksessä olevan toiminnan intensiivisyys.⁹

Kiinteistön myynnistä saatua satunnaista myyntivoittoa on nykyisen lainsäädäntömme mukaan pidettävä henkilökohtaisena tulona.¹⁰ Tämä ei tunnu täysin kohtuulliselta, sillä kuuluuhan tämä lähinnä juuri siihen kuntaan, jossa kiinteistö sijaitsee. Kiinteistön myynnistä saatu voitto voi joutua kiinteistön sijaitsemispaikkakunnalla verotettavaksi muunakin kuin henkilökohtaisena tulona vain siinä tapauksessa, että kysymyksessä on ammattimainen kiinteistöjen myynti, jolloin se tulee verotettavaksi liiketoiminnan harjoittamiskunnassa, mutta ei kiinteistötulona tällöinkään vaan liiketulona.

B. Kiinteistöjen eri lajit.

Kunnallisverolainsäädäntömme mukaisesti voidaan erottaa seuraavat eri kiinteistölajit:

1) Varsinainen maatalouskiinteistö on kiinteistö, jolla harjoitetaan varsinaista maanviljelyä eli siis peltoviljelyä ja kar-

⁹ Käytännössä on tuottanut vaikeuksia varsinkin sen arvosteleminen, onko maa-alueiden käyttäminen puutavaran varastopaikoiksi katsottava kiinteistön käyttämiseksi tai liiketoiminnaksi. Tämä on luettu kiinteistötuloksi mm. tapauksissa KHO 1937 II 1948 ja 1941 II 32, mutta liiketuloksi KHO 1939 II 661. Tämän lisäksi löytyy varsin lukuisa joukko sellaisia tapauksia, joista ei käy selvästi ilmi, kummasta saaduksi tulo on katsottu. Tuntuu siltä, että pelkkää puutavaran säilyttämistä, johon ei liity varsinaista jalostustoimintaa, on pidettävä kiinteistötulona. Vasta jonkinlaisen jalostustoiminnan harjoittaminen paikalla tekee toiminnan liiketoiminnaksi. Tällaisena ei kuitenkaan vielä voida pitää pelkkää puiden kuorimista tai veistämistä, mutta kyllä jo liikkuvalla sahalla tapahtuvaa sahausta.

¹⁰ VLE:n 31 §:n 5 kohdan mukaan katsotaan kiinteistötuloksi myös kiinteistön ja sen tarkoituksiin käytetyn irtaimiston satunnaisesta luovutuksesta saatu voitto. Samalla kannalla oli myös *Komiteanmietintö* 6/1927 ss. 46 ja 68.

janhoitoa, mutta ei puutarhaviljelyä tai muuta voimaperäisyydeltään suunnilleen siihen verrattavaa viljelyä.¹¹

2) Muu maatalouskiinteistö kuin varsinainen maatalouskiinteistö, jolla harjoitetaan sellaista voimaperäistä maanviljelyä kuin puutarhanhoitoa tai sitä vastaavaa jotain muuta viljelyä.¹²

3) Metsätalouskiinteistö, jolla puolestaan ymmärretään varsinaiseen metsätalouteen tarkoitettua kiinteistöä.¹³ Meillä tämä yleensä liittyy varsinaiseen maatalouskiinteistöön. Täten voidaankin oikeastaan puhua varsinaisesta maa- ja metsätalouskiinteistöstä, mikä lieneekin käsitteellisesti oikein nimitys, koska sekä varsinainen maa- että varsinainen metsätalouskiinteistö ovat verotukselliselta perusluonteeltaan aivan toisiaan vastaavia.

4) Muu metsätalouskiinteistö kuin varsinainen metsätalouskiinteistö. Tähän soveltuu täysin, mitä juuri edellä mainittiin, joten olisi oikeampaa puhua muusta maa- ja metsätalouskiinteistöstä kuin varsinaisesta maa- ja metsätalouskiinteistöstä.

5) Muu kiinteistö kuin maa- ja metsätalouskiinteistö, johon kuuluvat kaikki muut kuin edellä mainituissa ryhmissä mainitut kiinteistöt.¹⁴

Varsinaisella maa- ja metsätalouskiinteistölle on verotuksellisesti ominaista, ettei siitä todella saatua tuloa katsota verotettavaksi, vaan siihen sovelletaan objektiivisesti etukäteen laskettuja keskimääräisiä pinta-alan mukaan laskettuja tuottoarvoja, joiden katsotaan osoittavan kiinteistöstä kertyvien verotettavien tulojen määrää, kuten asiaa koskevista lain säännöksistä ilmenee.

Varsinaisesta maa- ja metsätalouskiinteistöstä saataviin tuloihin luetaan muitakin tuloja kuin keskimääräisen pinta-alaperusteen mukaan laskettavat tulot. MKunA:n 81 §:n 3 kohdan mu-

¹¹ Ks. erityisesti VLE:n 25 §:n 1 mom., 28 §:n 1 mom. ja 31 §:n 1 kohta.

¹² Ks. erityisesti VLE:n 31 §:n 1 kohta.

¹³ Ks. VLE:n 25 §:n 2 mom.

¹⁴ *Rekola*, Maatalouskiinteistöstä s. 240, kutsuu pinta-alaperusteiden mukaan verotettavia tuloja verolainsäädännön kannalta katsellen varsinaisiksi maataloustuloiksi. Maatalouden sivutuloiksi hän kutsuu yleensä kaikkia maatalouskiinteistöstä tai maataloustoiminnan yhteydessä tavallisesti harjoitetuista sivuansioista saatuja tuloja. Hänen mukaansa edelleen varsinaiset maataloustulot, tulot maatalouden sivuelinkeinoista ja maasta saadut muut sivutulot muodostavat yhdessä maataloustulon sanan laajemmassa merkityksessä.

kaan¹⁵ on, jos kiinteistön tuotto hallan, tulvaveden tai raesateen vuoksi tai muusta sellaisesta syystä taikka poronhoidosta saatu tulo porokarjaa kohdanneen vahingon johdosta on vähentynyt huomattavasti enemmän kuin paikkakunnalla yleensä, tämä otettava kohtuullisesti huomioon tuloa arvioitaessa. Milloin maatalouskiinteistöllä käytetty viljelystapa olennaisesti poikkeaa paikkakunnalla yleensä käytetystä viljelystavasta,¹⁶ on täten saatu lisätulo kohtuullisessa määrässä myös otettava huomioon taksoituksessa. Nämäkään säännökset eivät merkitse siirtymistä todellisen tulon mukaiseen verotukseen, vaan tällöinkin pysytään periaatteessa edelleen tuottoverotuksellisella pohjalla, mutta tuottoverotuksellisilla perusteilla laskettua tuloa korjataan arvion perusteella sen mukaan kuin maataloudesta todella kertyneiden tulojen arvellaan poikenneen tästä yleisen keskiarvon mukaisesta laskelmasta.

Sen kannalta, onko kulloinkin kysymyksessä varsinainen maa- ja metsätalous- vai jonkin muun laatuinen kiinteistö, ei ole ratkaisevaa kiinteistön luonnontieteellinen luonne vaan sen tosiasiallinen käyttötarkoitus.¹⁷ Täten ei ole välttämätöntä, että kasvavaa metsämaata aina myös verotuksellisesti käsitellään metsämaana. Tämä vain muodostaa sen verotuksen jonkinlaisen alarajan. Metsämaata voidaan myös käyttää esimerkiksi tonttialueeksi, jolloin sitä ei myöskään verotuksellisesti voida pitää varsinaisena metsätalous- vaan muuna kiinteistönä.

¹⁵ Suunnilleen samoin myös VLE:n 28 §.

¹⁶ VLE:n 28 §:n 2 momentin mukaan viljelys- tai muun tuotantotavan katsotaan poikkeavan kunnassa yleensä käytetystä viljelys- tai tuotantotavasta, jos kiinteistöllä on peltoviljelyksenä huomattavassa määrässä viljelty sellaisia kasveja, joiden viljelemistä ei ole otettu huomioon 25 §:n 1 momentissa mainittuja tuotto-perusteita määrättäessä, tai tavallista voimaperäisempää viljelystapaa vaativia kasveja, joiden viljeleminen peltokasveina ei ole kunnassa tavanmukaista, taikka, jos maataloustuotteiden rahaksi muuttaminen on tapahtunut olennaisesti toisin ja edullisemmalla tavalla kuin kunnassa yleisesti.

¹⁷ Näin *Rekola*, Maatalouskiinteistöistä s. 243. Myös tapauksessa KHO 1933 II 854 katsottiin voitavan osuuskuntaa harkintatakoittaa rakentamattomasta Varasto RN:o-nimisestä kiinteistöstä, joka osuuskunnan ilmoituksen mukaan oli ollut kokonaan käyttämätön ja jota näin ollen sen mielestä voitiin verottaa vain pinta-alan mukaisesti tuotosta, sekä tapauksessa KHO 1941 II 406 kaupunkikuntaa sen kauppalan alueella omistamista, valmiiksi rakennettujen teiden varsilla olevista, rakentamattomista ja jo palstoitetuista sekä vesijohdoilla ja viemäreillä varustetuista tonteista, mutta ei tapauksessa KHO 1941 II 506, jossa oli ilmeisesti kysymys palstoitamattomista tonteista. Kaupungin käsityksen mukaan sitä olisi voitu näistä verottaa vain tuotto-perusteiden mukaisesti metsämaasta. Tapauksessa KHO 1940 II 187 ei katsottu voitavan taksoittaa pinta-alaperusteiden mukaisesti turvepehku-

C. Harkintataksoituksen soveltaminen kiinteistöihin.

Mitä sitten tulee harkintataksoituksen soveltuvuuteen kiinteistötuloihin ja sen sallittavuuteen niistä, niin on aivan selvää, ettei sitä voida kohdistaa varsinaisiin maa- ja metsätalouskiinteistöihin,¹⁸ koska näiden osalta laissa on määrätty yleiset kaikkiin nähden aivan samanlaiset verotusperusteet. Toisaalta on myös selvää, että harkintataksointi on periaatteellisesti mahdollista muihin kuin maatalous- ja metsätalouskiinteistöihin nähden.¹⁹ Täten varsinaiseksi tulintakysymykseksi vain jää muun maa- ja metsätalouskiinteistön kuin varsinaisen maa- ja metsätalouskiinteistön käsittely. MKunA:n 83 §:n 13 kohta, jossa harkintataksoituksen ulkopuolelle jätetään »muusta kiinteistöstä kuin maatalouskiinteistöstä säästynyt tulo»²⁰ kyllä tuntuisi sanamuodoltaan viittaavan siihen, että tähän olisi luettava kaikki maataloustulo.²¹ Samaan suuntaan voisi myös viitata se, että harkintataksointi on luonteeltaan poikkeuksellista, mutta kuten jo aikaisemmin olemme havainneet,²² niin asianlaita ei varsinaisesti ole näin. Päinvastoin on katsottava poikkeukseksi se, että varsinaiset maa- ja metsätalouskiinteistöt on suljettu pois harkintataksoituksen piiristä. En näekään mitään perustetta muiden maa- ja metsätalouskiinteistöjen paitsi varsinaisten maa- ja metsätalouskiinteistöjen jättämiselle harkintataksoituksen ulkopuolelle. Ne ovat aivan muihin kiinteistöihin verrattavia ja niiden verotettavana tulona pidetään niiden todellista, samalla tavalla kuin muidenkin kiinteistöjen osalta laskettua tuloa.

tehtaan raaka-aineen saannin turvaamiseksi hankittuja suo- ja santamaita, joista otettiin teitä varten tarvittavaa santaa, vaikka kunnan väittämän mukaan alueet olivat 6—9 kilometriä tehtaalta eikä niiltä ollut ainakaan 20 vuoteen otettu raaka-ainetta.

¹⁸ MKunA:n 82 §:n 12 kohdan mukaan maatalouskiinteistöstä saatu tulo on nimenomaan jätetty harkintataksoituksen ulkopuolelle. VLE:n 48 §:ssä säännöstä on vielä täydennetty käyttämällä vastaavassa kohdassa sanontaa »muusta kiinteistöstä, kuin varsinaisesta maatalouskiinteistöstä».

¹⁹ Täten on harkintataksointi katsottu mahdolliseksi tapauksissa KHO 1933 II 490 sekä 1936 II 1329 ja 1581, kesähuvilakiinteistöstä; 1939 II 3133, rakenteilla olevasta, kaupungin maalaiskunnan alueella omistamasta satama-alueesta; 1939 II 3182, koskitilasta, jonka KHO katsoi muuksi kuin maatalouskiinteistöksi, sekä 1941 II 405, kaupungin kauppalan alueella omistamasta tonttialueesta. Kuitenkaan ei tapauksessa KHO 1933 II 896 katsottu voitavan uskonnollista yhdyskuntaa verottaa kirkkokiinteistöstä harkinnan mukaan, mutta tapauksessa KHO 1932 II 269 kyllä osuuskuntaa, jonka tarkoituksena oli hankkia ja pitää yllä huoneistoja erään uskonnollisen yhdyskunnan tarpeisiin, talosta, jossa oli uskonnollisen yhdyskunnan kirkko.

D. Elinkeino- ja liikekäsitteet.

KpKunA:n 55 §:n 7 kohdan ja MKunA:n 82 §:n 13 kohdan mukaan harkintatakoitus voidaan kohdistaa elinkeinon ja liikkeeseen. Ryhtymättä tässä laajemmin selostamaan, mitä näillä käsitteillä on ymmärrettävä, koska tämä kysymys vaatisi niin laajan selvittelyn,²³ ettei se tässä yhteydessä ole mahdollista, katson kuitenkin aiheelliseksi tässäkin viitata eräisiin näitä koskeviin pääpiirteisiin. Kuten kunnallisverolain-säädäntömme käsitteistö yleensäkin, niin se varsinkin tässä kohdin on varsin epämääräinen. Aivan ilmeistä näet on, etteivät käsitteet elinkeino ja liike ole kaksi aivan erillistä toisiinsa rinnastettavaa käsitettä, vaan että ne ainakin jossain määrin sisällyttävät itseensä samoja ilmiöitä. Huomattakoon, että VLE on täysin hylännyt elinkeino-käsitteen käyttämisen. Siinä puhutaan täten sekä yleisesti että myös sen harkintatakoitusta koskeneessa 48 §:ssä vain liikkeestä saadusta tulosta. Ilmeistä on, ettei tämä elinkeino-käsitteen mainitsematta jättäminen tarkoita varsinaista lainmuutosta vaan ainoastaan käsitteiden täsmällistämistä.

²⁰ Vaikkakin VLE:n 48 § on tässä suhteessa selvempi, siinä kun jätetään harkintatakoituksen ulkopuolelle »muusta kiinteistöstä, kuin varsinaisesta maatalouskiinteistöstä» saatu tulo, niin sen 2 momentissa käytetään jälleen pelkkää sanontaa »maatalouskiinteistöstä», joten sanallisesti tulkittuna tämän viimeksi mainitun säännöksen mukaan kaikki muut saman verovelvollisen samassa kunnassa saamat tulot käsiteltäisiin harkintatakoituksellisesti yhdessä paitsi muut maatalouskiinteistöstä saadut tulot paitsi varsinainen maataloustulo, jota siis voitaisiin siitä huolimatta, että kokonaistulos kaikista yrityksistä olisi hyvä, edelleenkin harkintatakoittaa. Tällainen tulkinta lienee sentään tuskin mahdollista.

²¹ Tälle kannalle asettuvat *Ståhlberg*, s. 611, ja *Linni*, s. 13. *Willgren*, *Finansrätt* s. 562, kuitenkin katsoo, ettei valtiota voi harkintatakoittaa maataloustoiminnasta saadusta tulosta, olkoon kysymys sitten pinta-alan mukaan laskettavasta tai maatalouden sivutulosta. *Rekola*, *Maatalouskiinteistöstä* s. 263, mainitsee siitä, ettei harkintatakoitus tule kysymykseen varsinaisiin maataloustuloihin nähden, mutta se on mahdollista sivuyritysten osalta sikäli, kuin nämä yritykset perustuvat kiinteän omaisuuden käyttämiseen tai ovat luonteeltaan itsenäistä liiketoimintaa. S. 262 hän mainitsee, kuinka harkintatakoitus voi tulla kysymykseen substanssiyrityksestä ja koskesta, sekä s. 245, että tämä voi tapahtua joutomaan osalta samoin s. 247 puutarhaviljelystä siitä riippumatta, katsotaanko tämä kiinteistön käyttämiseksi tai itsenäiseksi liiketoiminnaksi.

²² Ks. s. 41.

²³ Viittaan tässä kohdin lähinnä kirjoitukseeni »Käsitteistä elinkeino, yritys, liike ja ammatti», *Lakimies* 1955 s. 73, jossa olen yrittänyt näitä käsitteitä luonnehtia.

Ennen kuin varsinaisesti ryhdytään tarkastamaan mitä käsitteillä elinkeino ja liike laissa on tarkoitettava, niin on huomattava, että KpKunA:n 53 §:n 1 momentissa ja MKunA:n 78 §:n 1 momentissa velvollisuudesta puhuttaessa mainitaan käsitteet elinkeino, liike ja ammatti. Täten on minusta selvää, ettei elinkeino-käsite meidän kunnallisverolainsäädäntömme merkityksessä sisällytä itseensä ammatin harjoittamista.

Käsitykseni mukaan on elinkeinotoiminnalla ymmärrettävä²⁴ jatkuvaa, suunnitelmallista ja ulospäin suuntautuvaa pysyvien taloudellisten etujen saavuttamiseksi harjoitettua toimintaa, joka lisäksi on itsenäistä ja luvallista, elinkeinoksi kuitenkin lukematta maatalouden, metsätalouden, kalastuksen ja metsästyksen harjoittamista.

Liiketoimintana puolestani pidän²⁵ elinkeinotoimintaa, jota harjoitetaan julkisesti kokoamalla yhteen eräitä aineellisia hyödykkeitä ja eräitä voimia sivulliselle ulkonaisesti havaittavaksi organisaatioksi ja saattamalla tähän toimintaan käytetyt arvot suuruudeltaan ennakolta arvaamattoman taloudellisen menetyksen vaaralle alttiiksi. Sitä teknillis-organisatorista liiketoimintaa palvelevaa yksikköä, joka on kokoonpantu aineellisista hyödykkeistä ja erilaisista voimista ja jolla on ulkonainen selvästi havaittavissa oleva olemus, kutsutaan liikkeeksi.

Mainittakoon vielä, että ammatilla on käsitykseni mukaan ymmärrettävä²⁶ itsenäistä ammattimaista ansiotoimintaa, jossa toiminnan harjoittaminen ei edellytä jo olemassa olevien omaisuusarvojen sanottavaan menettämisen vaaraan asettamista.

Edellä olevan perusteella voidaan siis havaita, että elinkeino-käsite sisällyttää itsensä liike- ja ammattikäsitteet. Näin ollen tuntuu kutakuinkin selvältä, ettei kunnallisverolainsäädännössämme, ei ainakaan sen harkintatakoitusta koskevassa kohdassa mainittua elinkeino-käsitettä ole ymmärrettävä täysin edellä selostetussa merkityksessä. Käsitykseni mukaan voidaankin päätyä tyydyttävään tulokseen vain, jos se samastetaan liike-käsitteen kanssa, kuten VLE:ssä on tapahtunut. Näin ollen päädyn siihen tulokseen, että harkintatakoituksen on katsottava kohdistuvan kiinteistöjä lukuunottamatta vain liikkeisiin. Harkintatakoitusta koskevien yleisperiaatteiden mukaisesti juuri liike tuollaisena ulospäin suuntautuvana, jossain määrin reaalisena toiminnan ilme-

²⁴ Ks. Kilpi mk. s. 98.

²⁵ Näin Kilpi mk. s. 109.

²⁶ Näin Kilpi mk. s. 111.

nemismuotona juuri soveltuukin erityisen hyvin harkintataksoituksen kohteeksi. Elinkeino on näet jo huomattavasti abstraktisempi.

Harkintataksoituksen kannalta on käytännöllisesti tärkeintä liike- ja ammattikäsitteiden toisistaan erottaminen. Kuten jo edellä mainittiin, niin näiden pääasiallinen ero on siinä, että liike edellyttää riskin olemassa oloa, mutta ammatti ei.²⁷ Muut näiden käsitteiden väliset eroavaisuudet ovat paremminkin vain tämän ulkonaisia ilmenemismuotoja kuin varsinaisia itsenäisiä ominaisuuksia, vaikkakin ne antavat eräitä lisävivahduksia ammatti-käsitteelle.

Ammattitoiminta tapahtuu ilman palkattuja apulaisia.²⁸ Apulaisten palkkaaminen näet merkitsee tappion vaaran syntymistä tai suurentumista. Tässä suhteessa ei kuitenkaan voida aivan ehdottomia vaatimuksia esittää, vaan toisarvoisen palkatun aputyövoiman käyttö voi tulla kysymykseen. Ei täten esimerkiksi lääkäri vielä sillä, että hän palkkaa vastaanottoapulaisen, muutu liikkeenharjoittajaksi, sillä tämän apulaisen toiminta on vain suhteellisen toisarvoista. Toisaalta on huomattava, että liikettäkin voi harjoittaa ilman palkattuja apulaisia.²⁹

Yleensäkin ammattitoiminnassa on juuri henkilökohtaisella toiminnalla suurempi merkitys kuin liiketoiminnassa.²⁹ Se työsuoritus, joka ammattitoiminnassa aikaansaadaan, liittyy läheisesti juuri työn suorittajaansa. Kysymyksessä ei niinkään paljoa ole jokin objektiiv-

²⁷ Ks. Kalle Kauppi, Kaupparekisteristä Suomen oikeuden mukaan rekisterimerkintäin yksityisoikeudellisia vaikutuksia silmällä pitäen, Helsinki 1927 ss. 165-6.

²⁸ Näin Rekola, TOL s. 100.

²⁹ Täten on tapauksessa KHO 1933 II 167 valokuvaajan, joka ilmoitti harjoittavansa tätä toimintaa ilman apulaista vain »till självförsörjning» katsottu harjoittavan liikettä; samoin tapauksessa KHO 1932 II 1881 räätälin, joka ilmoituksensa mukaan oli käyttänyt työapulaisinaan vain oman perheensä jäseniä. Mahdollisesti tässä viimeksi mainitussa tapauksessa ei kuitenkaan KHO:ssa ole varsinaisesti pyritty ratkaisemaan sitä, oliko kysymyksessä ammatti tai liike, joten siihen on suhtauduttava tietyllä varovaisuudella. Myöskään kuorma-autoilijan (KHO 1931 II 2050) ja ajurin (KHO 1931 II 611) ei ole katsottu harjoittaneen liikettä vaan ammattia. Sitä vastoin tapauksessa KHO 1925 I 23 hammasteknikon, joka toimi ammattimaisesti omaan lukuunsa ja palkattujen työläisten avulla, katsottiin harjoittaneen elinkeinoa.

²⁹ Näin Georg Strutz, *Ergänzungsband zum Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925. Die deutschen Finanz- und Steuergesetze in Einzelkommentaren Band 9.* Berlin 1930 s. 245. Ks. myös Oppikofer, *Das Unternehmensrecht in geschichtlicher, vergleichender und rechtspolitischer Betrachtung*, Tübingen 1927 s. 10.

nen työn tulos kuin juuri tietyn henkilön aikaansaannos. Tosin liikkeessäkin voi tällä olla merkitystä.

Liiketoiminta tapahtuu tavallisesti erityisessä liikehuoneistossa, kun ammattitoimintaa voidaan harjoittaa ilman tällaistaakin. On kuitenkin huomattava, että myös ammattitoiminnan harjoittaminen vaatii sentään jonkinlaista työskentelypaikkaa. Liiketoiminnassa käytettävän liikehuoneiston ja ammattitoiminnassa käytettävän työhuoneen välinen ero lieenee siinä, että ensiksimmäin kääntyy suuremman määrän kuin jälkimmäinen ulospäin yleisön puoleen.

Edelleen voidaan erona mainita, että kun liiketoiminta tarkoittaa ennakkolta tietämättömän taloudellisen edun hankkimista, niin ammattitoiminnassa pyritään varsinaisesti vain oman elatuksen saamiseen. Tässä suhteessa ei kuitenkaan varmaa rajaa ainakaan käytännössä ole. Täten tunnettu lääkäri tai asianajaja, jonkin esimerkin mainitakseni, voi kerätä toiminnallaan huomattavia rikkauksia ja liikkeen harjoittaja saada liikkeestään hädin tuskin elatuksensa.

Edelleen ammattitoiminnassa työt suoritetaan yleensä tilaajan laskuun, kun liikkeessä töiden valmistaminen tapahtuu varastoon.³⁰ Tämäkään ei ole poikkeukseton sääntö. Edelleen mitä enemmän toiminnassa käytetään hyväksi teknillisiä välineitä, niin sitä paremmin on kysymyksessä liiketoiminta, mutta on huomattava, että ammattitoiminnassakin voi olla käytössä hyvin arvokkaita ja monimutkaisia laitteita, kuten esimerkiksi jollain erikoislääkärillä.

Yleensä voidaan huomauttaa, että käytäessä rajaa liikkeen ja ammatin välillä on huomattava merkitys sosiaalisilla ja historiallisilla näkökohdilla. Täten toimintaa, joka vanhastaan on totuttu lukemaan ammatteihin, sellaisena helposti pidetään edelleenkin, vaikka se tosiasiaa olisi jo kadottanut ammatin tunnusmerkit ja muuttunut liiketoiminnaksi.

Huomautettakoon lopuksi vielä siitä, ettei ammattitoimintaa meillä voi missään tapauksessa rajoittaa vain vapaita ammatteja tarkoittavaksi, kuten näkyy jossain ulkomailla, etenkin Saksassa, tehtävän, ja jota meilläkin on esitetty.³¹

³⁰ Näin *Rekola* TOL s. 100. Ks. myös *Lauri Cederberg*, *Lisiä oppiin kauppiaskäsitteestä Suomen siviilioikeuden mukaan*. LM 1912 s. 116.

³¹ Näin *Kauppi* s. 123. Toisin kuitenkin *Aarne Rekola*, LM 1950 s. 471.

VII LUKU.

HARKINTATAKSOITUKSELLISIA KÄSITTEITÄ.

A. Tulon laskemisesta.

Kuten harkintataksoitusta koskevista säännöksistä ilmenee, niin sen käyttämisen edellytyksenä on, ettei tuloa ole ollut lainkaan tai että tämä on ollut vähäinen. Ennenkuin kuitenkin voidaan arvostella tulon vähäisyyttä, on tietenkin selvitettävä, mitä tulon vaihetta säännöksessä tarkoitetaan. Vaikkakin kysymyksessä olevissa lainkohdissa puhutaan tulosta,¹ niin käsitteellisesti ei ole olemassa kiinteistöstä eikä liikkeestä saatua tuloa vaan tuottoa. Tulo näet edellyttää henkilöä, jolle eri lähteistä kertyneet tuotot kerääntyvät.² Milloin kysymyksessä on kuitenkin vain yhdestä kiinteistöstä tai liikkeestä saatu tuotto, ei se käsitteellisesti voi olla tuloa, ei varsinkaan, jos samalla henkilöllä on muistakin lähteistä peräisin olevia veronalaisia saanteja.

Näin ollen käsitteellisesti tuntuisi, että kysymyksessä täytyisi olla puhdas tuotto, sillä ilmeistä on, ettei laki ole voinut tarkoittaa varsinaiseksi vertailuperusteeksi otettavaksi pelkkää tuottoa.³ Eräistä lain sanonnoista kuitenkin voi päätyä toisenlaiseen tulokseen. KpKunA:n 55 §:n 7 kohdan ja MKunA:n 82 §:n 13 kohdan mukaan on har-

¹ KpKunA:n 55 §:n 7 kohta ja MKunA:n 82 §:n 13 kohta, joissa puhutaan kiinteistöstä jne. säästyneen tulon arviosta sekä VLE:n 48 §:n 1 mom. kiinteistöstä ym. saatu edellä määrätyn tavoin laskettu verotettava tulo tai yhtymän 22 §:n mukaisesti jaettava tulo.

² Ks. s. 6.

³ Tuntuu siltä, että Jalonen, s. 116, pitää lähtökohtana kiinteistön antamaa nettotuloa. Ståhlbergin, s. 614, mukaan ei harkinnan mukaan määrätystä verotettavasta tulomäärästä enää saa vähentää veroja, korkoja, lapsivähennyksiä eikä osuuskunnalle tulevaa huojennusta, sillä ne on kaikki pitänyt ottaa huomioon laskettaessa, onko verotettavalle tullut suhteettoman vähän verotettavaa säästöä tai ei ollenkaan.

kinnan kautta arvioitava se kohtuullinen määrä, josta verovelvolliselle on pantava veroäyryjä. Tämä sanonta viittaisi siihen, että harkinnalla tulisi vahvistaa asianomaisen verovelvollisen se lopullinen tulomäärä, minkä perusteella hänelle pannaan veroäyryt eikä tästä määrästä voitaisi enää tehdä edes vähennystä tulojen pienuuden perusteella eikä muistakaan henkilökohtaisista syistä.⁴ Vielä selvemmin on tämä periaate lausuttuna VLE:n 48 §:n 1 momentissa. Tässä näet puhutaan nimenomaan verotettavasta tulosta, millä puolestaan VLE:n 24 §:n 2 momentin mukaan tarkoitetaan sitä jäännöstä, joka saadaan, kun veronalaisesta tulosta tehdään mainituissa laissa sallitut vähennykset, siis ilmeisesti aina erityisiä vähennyksiä ja VLE:n 45 §:ssä mainittuja lapsi- ja perusvähennyksiä myöten.

Tämä laissa jo nimenomaan tarkoitettu tai ainakin sen säännöksistä selvästi johdettava menetelmä voi kuitenkin tuntua ihmeelliseltä. Kun aiheeksi, joka oikeuttaa harkintataksoitukseen, mainitaan vain parin ansaintalähteen tuottama tulos, niin tähän ei saisi missään vaiheessa sekoittaa aivan vieraita aineksia. Vaikealta tuntuu menettelytavan keksiminen silloin, kun vuokratalon omistajalla on myös osinkotuloja arvopapereista. Hänen verotettava tulonsa on tietenkin näiden molempien puhtaan tuoton yhteismäärä, kun tästä vielä vähennetään yleiset ja erityiset sekä lapsi- ja perusvähennykset. Kun kaikki nämä on suoritettu, niin voi olla tosiaan vaikeaa arvostella, onko kiinteistöstä saatu tulo niin vähäinen, että olisi siirryttävä harkintaan.

Vaikkakin siis lain sanat ulkonaisesti näyttävät tässä suhteessa selviltä, niin järjelliseen tulkintaan pääsemiseksi on käsitykseni mukaan kaikki henkilökohtaiset ainekset karsittava tulosta pois ja päädyttävä puhtaaseen tuottoon. Tämän perusteella päätellään, onko siirryttävä harkintataksoitukseen, mutta harkinnan kautta on määrättävä se verotettavaa tuloa vastaava määrä, minkä mukaan veroäyryt pannaan. Tämä ei tosin käsitteellisesti ole verotettavaa tuloa, eikä sitä kysymyksessä olevissa lainkohdissakaan sellaiseksi kutsuta. Jos asianomaisella on myös muita henkilökohtaisia tuloja, niin yleiset ja erityiset vähennykset on ilmeisesti tehtävä näistä. Ainoastaan täten menettelemällä voidaan toteuttaa harkintataksoituksen pohjana oleva tulolähdeverotuksellinen ajatustapa.

⁴ Näin KHO 1948 II 485. Tapauksessa KHO 1950 II 87 ei harkinnalla asetusta määrästä saanut enää tehdä lapsivähennystä.

Vaikka täten katsonkin harkintataksoitusta koskevien säännösten varsinaisesti viittaavan puhtaaseen tuottoon, niin tämä ei merkitse sitä, ettei harkintataksoituksen edellytyksiä kussakin yksityistapauksessa punnittaessa voitaisi myös kiinnittää huomiota muihin tulon vaiheisiin. Mainittakoon tästä vain esimerkkinä se, kuinka yrityksen laajuutta arvosteltaessa ilmeisesti tuoton suuruudella on huomattava merkitys.⁵

Kun verovelvollisella voi tietyissä olosuhteissa olla hyötyä siitä, ettei hänen yrityksensä puhdas tuotto jää kovin pieneksi ja avaa siten mahdollisuutta harkintataksoitukseen siirtymiseen, niin hän voi jättää tekemättä joitakin lain mukaan hyväksyttäviä vähennyksiä. Tällöin herää kysymys, ovatko viranomaiset oikeutettuja ilman muuta vastoin verovelvollisen tahtoa laskemaan nämä hänen vähennyksiinsä.

Verovelvollisella ei käsitykseni mukaan ole omaan verotukseensa nähdén, ei ainakaan yleisesti, määräysoikeutta. Kunkin vuoden verotuksen suuruuden määräävät vain verolait ja näiden säännösten nojalla on verotettavan tulon suuruus myös laskettava. Verolaki on jakaantumismnormi, minkä perusteella julkisen yhdyskunnan varojen tarpeesta aiheutunut tietyn ajanjakson taloudellinen rasitus jaetaan eri henkilöiden kesken. Veroviranomaisten on huolehdittava tämän verorasituksen jakamisesta, mikäli mahdollista, juuri tuon määrätyn normin mukaan eikä verovelvollisella ole tässä mitään määräämisvaltaa. Hän voi vaatia omaa verotustaan oikaistavaksi vain siinä tapauksessa, että hän katsoo verotuksensa tapahtuneen tämän normin vastaisesti. Näin ollen asetun periaatteellisesti sille kannalle, että veroviranomaisilla on oikeus tehdä vastoin verovelvollisen tahtokin vähennyksiä. Jos nämä veroviranomaisten suorittamat korjaukset on suoritettu virheellisesti, on verovelvollisella tietenkin mahdollisuus vaatia valitusteitse tähän oikaisua, kuten mihinkä muuhun löytämäänsä virheeseen tahansa.

Poikkeuksen muodostavat kuitenkin ne tapaukset, joissa verolaki nimenomaan myöntää verovelvolliselle määräämis-oikeuden jostain seikasta. Tästä esimerkkinä mainittakoon Ruotsin tuloverolainsäädännössä hyväksytyt vapaat poistot. Tällaisissa tapauksissa veroviranomaisilla ei ole oikeutta muuttaa verovelvollisen itsensä tekemien poistojen määrää. Erityisen vaikea on kysymys

⁵ Jalonen, s. 116, katsoo, että kiinteistön laajuudella tarkoitetaan bruttotulojen suuruutta.

meilläkin tavallisten arvonvähennyksen osalta. Nämäthän on yleensä vahvistettu vain enimmäismäärältään. Verovelvollisen katsotaan yleensä olevan oikeutettu jättämään nämä tekemättäkin. Periaatteellisesti eivät arvonvähennykset käsitykseni mukaan tässä kohdin ole eri asemassa kuin muutkaan vähennykset. Koska niiden suuruus kuitenkin riippuu erityisesti kussakin tapauksessa vallitsevista olosuhteista, niin veroviranomaisten on hyvin vaikeaa niitä muuttella. Ei voida katsoa olevan periaatteellisesti väärin, vaikka verotusviranomaiset myöntäisivätkin anottua suuremmat arvonvähennykset. Näin voidaan käsitykseni mukaan kuitenkin menetellä ainoastaan silloin, kun olosuhteista selvästi ilmenee, että arvonvähennyksen pienuus johtuu tietoisesta pyrkimyksestä suurentaa tuloa, kuten esimerkiksi, milloin verovelvollinen, joka jo kauan on jostain omaisuudesta, kuten kiinteistöstä, tehnyt yhtä suuria arvonvähennyksiä, eräänä vuonna tätä pienentää, pystymättä esittämään tälle asiallista perustetta.

Kun verovelvollisella ei ole määräämisoikeutta verotukseen nähden, niin eivät periaatteellisesti myöskään verovelvollisen verovuoden aikana kirjanpidossaan suorittamat verotuksellisesti vaikuttavat uudistukset saa vaikuttaa harkintataksoitukseen ja tulon laskuun sillä tavalla, että ne johtaisivat verovelvollisen lopulliseen vapautumiseen suorittamasta veroa joltain ajalta tai jostain erästä, josta hän muutoin olisi verovelvollinen. Täten ei esimerkiksi verovelvollisen tilivuoteensa tekemä muutos, josta aiheutuu verokauden pidentyminen vuotta pitemmäksi, merkitse verovelvollisen harkintataksoituksen rajoittamista vain vuotta vastaavalta ajanjaksolta toimitettavaan verotukseen, vaan harkinnassa täytyy tietenkin ottaa huomioon tämä verokauden pidentyminen tai lyhentyminen harkinnan määrää vahvistettaessa.⁶

B. Laatu.

Harkintataksoituksen edellytyksenä laki vaatii, että liikkeestä tai kiinteistöstä saatavan tulon täytyy liikkeen laatuun ja laajuuteen verrattuna olla vähäinen. Ennen kuin siis varsinaisesti voidaan lähteä selostamaan harkintataksoitusta koskevia säännöksiä, on ensin selvitettävä, mitä nämä harkintataksoitusta koskevat peruskäsitteet merkitsevät. Tämän johdosta tullaan seuraavassa tarkastamaan, mitä laadulla, laajuudella ja tulon vähäisyydellä kullakin erikseen on ymmärrettävä.

⁶ Näin KHO 1938 II 1524.

VLE:n 48 §:ssä tosin mainitaan monia muitakin harkintataksoitusta arvosteltaessa huomioon otettavia näkökohtia, kuten kiinteistön käyttötapa, liikkeen toimiala sekä niiden muu laatu ja tuottavuus, niin myös aikaisempien ja tulovuoden vuosivaihto, tuotto ja toiminnan muu laajuus sekä jatkuva toimimismahdollisuus ynnä varallisuusasema. Lähempi tarkastelu kuitenkin osoittaa, että melkein kaikki nämä ominaisuudet voidaan varsinaisesti sisällyttää käsitteisiin laatu ja laajuus sekä verotuksen kohtuullisuus, joten ne ovat niiden lähempiä määrittelyjä.

1. **Ulkonainen laatu.** Kiinteistön ja liikkeen laatu tietenkin ilmenee lähinnä niiden ulkonaisessa laadussa. Onhan tavallaan tähän kuuluva jo sekin, onko kysymyksessä kiinteistö vai liike.

Edelleen laatuun on luettava kiinteistön tai liikkeen sijaintipaikka, mikä usein, varsinkin kiinteistön kohdalla, määrää suurimmaksi osaksi kiinteistön todellisen laadun. Hyvän esimerkin tästä tarjoaa liikekiinteistö. Jos tämä on jonkin suuren kaupungin keskustassa, niin sen luonne on aivan toinen kuin hiljaisella syrjäkaupungilla. Huomattava merkitys kiinteistön laadulle on myös sillä, sijaitseeko se kaupungissa sähkö-, vesi-, viemäri- ja kaasujohdoilla, tieverkostolla sekä raitiotiellä tai muilla liikennevälineillä varustetulla alueella sekä onko lähellä kouluja, urheilukenttiä tai muita vastaavia yhteisiä laitoksia. Myös ympäristö voi vaikuttaa kiinteistön laatuun. Täten on tavalista, että tietyt yhteiskuntaluokat yleensä asuttavat jotkin kaupunginosat. Vaikkakin jossain köyhälistökorttelissa olisi jokin hyvin kaunis tontti, niin tähän ei kukaan halua rakentaa loistopalatsia, vaan sijoittaa sen yleensä sellaiseen ympäristöön, jossa on muitakin samanlaisia palatseja, vaikka tontti sinänsä olisi huonompi.

Liikkeen kannalta sen laatuun vaikuttavana seikkana voidaan ennen kaikkea mainita paikkakunnan liikennemahdollisuudet, kuten onko lähellä satama, rautatie, uittoväylä tai muuta sen kaltaista.

Edelleen kiinteistön laatuun vaikuttaa rakennusten rakennusaine.⁷ Huomattava laatuero on tietenkin tiili- ja puurakennuksella toisiinsa verrattuna samoin kuin erilaisilla pienemmillä rakennusainetta koskevilla eroavaisuuksilla, kuten katon kattamisaineella, seinien päällystysaineella sekä myös samanlaatuisilla rakennuksen sisätiloja koskevilla eroavaisuuksilla.

⁷ Näin Jalonen s. 116.

Edelleen laatuun kuuluu, onko kysymyksessä u u d e n a i k a i n e n tai v a n h a n a i k a i n e n k i i n t e i s t ö tai liike. Vanhoja rakennuksia, vaikka ne sinänsä olisivat hyvässä kunnossakin, voi olla vaikea saada vuokratuksi. Ajanmukaisessa liikkeessä käy yleensä kauppa paremmin kuin ulkonaisesti vanhanaikaisessa.

Kiinteistöjen osalta vaikuttaa laatuun tietenkin edelleen se, onko kysymyksessä rakennettu vai rakentamaton kiinteistö samoin kuin kiinteistön käyttötapa. Viimeksi mainittuja voidaan tietenkin luetella vaikka minkä verran, mutta pääasiallisimmat ovat kiinteistön käyttäminen asuntona, liikkeenä, teollisuuskiinteistönä, varastona, maatalous- tai metsätalouskiinteistönä, kalastuskiinteistönä sekä muihin mitä erilaisimpiin tarkoituksiin, joita kaikkia tässä on tarpeetonta edes ryhtyä luettelemaan.

Kiinteistön käyttötappaa vastaava laatuun vaikuttava seikka on liikkeen toimiala. Liiketaloudellisesti liikkeet jaetaan yleensä⁸ kauppa-, teollisuus-, pankki-, vakuutus-, kiinteistö-, maatalous- sekä liikenneyrityksiin. Omalta kohdaltani lisäisin tähän vielä erillisinä ryhminä rakennus- ja palveluliikkeet, joihin viimeksi mainittuihin luen sellaiset kuin parturit, pesulat, sairaanhoito- jne. yritykset. Jos jaottelu viedään kovin pitkälle, voidaan erottaa vaikka minkälaituisia liikkeitä, mutta edellä lienee lueteltu käytännön ja harkintataksitoituksen kannalta tärkeimmät eri ryhmät.

Vaikkakin liikkeiden laatu suur- tai pienliikkeenä varsinaisesti kuuluukin paremmin niiden suuruuteen kuin itse laatuun, niin jälkimmäiseltäkin kannalta tällä on jonkinlainen merkitys. Tämä niiden luonne näet vaikuttaa ainakin jossain määrin myös niiden organisaatioon.

2. Toiminnan intensiivisyys vaikuttaa myös jossain määrin sekä kiinteistön että liikkeen laatuun. Lähinnä juuri tämän perusteella arvostellaan, onko jotain viljelystoimintaa pidettävä varsinaisena maataloutena vai puutarhaviljelynä. Liikkeiden, varsinkin valmistustoimintaa harjoittavien osalta, toiminnan intensiivisyys usein ratkaisee sen, onko kysymyksessä käsityöläinen vai teollisuusliikkeen harjoittaja.

Laadusta⁹ riippuvaksi on myös katsottava t u k k u- ja v ä h i t t ä i s-

⁸ Näin V. P. Nurmilahti, Der formale Aufbau der Jahresvermögensbilanz. Helsinki 1937, s. 9.

⁹ Koski, s. 324, katsoo laadun merkitsevän, onko kysymyksessä tukku- tai vähittäisliike, sekatarvakauppa vai spesialisoitunut erikoisliike.

liikkeiden välinen ero. Jälkimmäinen on toiminnaltaan edellistä huomattavasti intensiivisempää.

3. Myös kiinteistöjen ja varsinkin liikkeiden organisatorinen järjestely vaikuttaa niiden laatuun. Liikkeiden laadun arvostelun kannalta on huomattava merkitys sillä, onko liikkeen omistajana yksityinen henkilö vai osakeyhtiö, osuuskunta tai muu vastaava oikeushenkilö. Täten eivät esimerkiksi yksityisen ja yhtiön omistaman liikkeen tulokset ole täysin toisiinsa verrattavia, sillä jälkimmäinen vähentää palkat kaikille toimihenkilöilleen, kun sitä vastoin yksityisen omistaman liikkeen tulokseen sisältyy myös liikkeen omistajan liikkeen hyväksi suorittaman työn arvo. Muutoinkin yksityisen ja yhtiön omistamat liikkeet poikkeavat järjestelynsä kannalta toisistaan huomattavasti. Liikkeen laatuun vaikuttaa edelleen se, onko kysymyksessä pää- vai sivuliike. Sivuliikkeen toiminta on vähemmän intensiivistä kuin saman kokoisen ja samalla alalla toimivan täysin itsenäisen liikkeen. Sivuliikkeen toiminnoista näet suuri osa, kuten tavaroiden tilaukset, laskutukset, kirjanpito jne. hoidetaan tavallisesti pääliikkeestä käsin. Toisaalta tosin pääliike, jolla on sivuliikkeitä, edustaa intensiivisempää yritysmuotoa kuin muutoin samansuuruinen liike, jolla ei ole mitään haarakonttoreita, koska edellisessä hoidetaan myös sivukonttorien asioita.

Lähellä edellä mainittua voidaan liikkeen laatuun vaikuttavana seikkana mainita, onko se täysin itsenäinen täydellinen liike vai ainoastaan jonkin toisen, muodollisesti tosin erillisen subjektin omistuksessa olevan liikkeen apuelin, kuten voi olla laita esimerkiksi saman alan liikkeiden ylläpitämän osto- tai myyntikonttorin.

Laadullinen ero on myös siinä, onko kysymyksessä keskus- vai paikallisliike. Edellinen toimii laajempaa ja jälkimmäinen vain rajoitettua aluetta varten. Tämä tietenkin vaikuttaa jossain määrin liikkeen laajuuteen, mutta sittenkin on tällöin paremminkin kysymys laadusta. Se, onko kysymyksessä keskus- vai paikallisliike, näet antaa leimansa liikkeen organisaatioon ja yleensäkin sen toiminnalle asetettaviin vaatimuksiin.

Liikkeen laatuun kuuluu edelleen, onko se erikoistunut jollekin suppealle alalle vai toimiiko se laajemmalla alalla. Tämä vaikuttaa jossain määrin toiminnan intensiivisyyteenkin.

Varsinkin kiinteistöjen osalta on laatuun vaikuttavaksi seikaksi katsottava se, harjoittaako kiinteistöllä toimintaa asianomaisen kiinteistön omistaja itse vai onko hän vuokrannut tämän jollekin toiselle.

Merkittävin tämän erottelun seurauksista on se, että vuokraajan toiminnaan saama puhdas tulo on yleensä vähäisempi kuin omistajan saama, koska hän joutuu suorittamaan esineen tai kiinteistön käyttämisestä myös vuokraa sen omistajalle.

Lähellä tätä on se laadullinen ero, joka on olemassa siitä riippuen, käytetäänkö jotain omaisuutta, lähinnä kiinteistöä omiin tarkoituksiin tai välittömästi tuloa tuottamaan kuten esimerkiksi vuokraamalla sitä vieraille henkilöille.

4. Kiinteistön tai liikkeen varallisuusasema vaikuttaa myös sen laatuun. Tällä tarkoitettaneen yleensä yrityksen omaisuuden ja velkojen välistä suhdetta, mutta tämä ei ole ainoa varallisuusasemaan vaikuttava seikka, vaan hyvin tärkeä on myös se, kuinka hyvä yrityksen maksukyky on verrattuna sen harjoittamaan toimintaan. Kaikilla aloilla ei näet edellytetä lainkaan samanlaista maksukykyä, vaan eräillä aloilla voidaan toimia, vaikka ei olisi sanottavia käteisiä varoja lainkaan. Varallisuusasemaan liittyvänä ja yrityksen laatuun vaikuttavana seikkana voidaan vielä mainita yrityksen velkojen suuruus.¹⁰

Yrityksen laatuun vaikuttaa edelleen huomattavasti, onko kysymyksessä toimintaansa huomattavia pääomia vaativa yritys vai ei.¹¹ Sellainen näet voi asettaa eräitä vaatimuksia yrityksen toiminnalle ja sillä tavalla lyödä siihen leimansa.

C. Laajuus.

1. Ulkonainen ilmenemismuoto. Laajuudesta puhuttaessa tulee lähinnä mieleen asianomaisen esineen ulkonainen fyysillinen koko ja tilavuus, ennen kaikkea tietenkin tilavuutena laskettavissa oleva suuruus. Aina ei kuitenkaan tilavuusmitta ole käytettävissä ja silloin tarjoutuu tavallisesti pinta-ala laajuuden arvosteluperusteeksi kuten yleensä maakiinteistöjen osalta. Kaivoskiinteistön

¹⁰ Koski, s. 324, ja Arle, s. 9, mainitsevat liikettä rasittavat velat sekä Jalonen, s. 116, »muina asianhaaroina» kiinteistöä rasittavat velat.

¹¹ Haveri, s. 344, katsoo laadun tarkoittavan liikkeeseen käytettyä pääomaa eli veronalaisen varallisuussuhteita, näitä arvosteltuna lähinnä liikkeen alkamisen aikoina vallitsevien olosuhteiden perusteella, mutta Koski, s. 323, ei puolestaan tätä hyväksy.

kohdalla voi kuitenkin olla merkitystä tilavuudellakin ja rakennuksia arvostellaan yleisesti tämän perusteella samoin usein myös eräitä teollisia laitteita. Tällä suoranaaisella ulkonaisella tilavuudella voi olla merkitystä myös arvosteltaessa jonkin yrityksen tuotannon suuruutta. Tällöin tarjoutuvat käytettäväksi paitsi varsinaisia tilavuusmittoja, olkoot nämä sitten lausuttuina tavallisina tai nesteen tilavuusmittoina kuten litroissa, myös painomitat. Myös myytävien tavaroiden määrää voidaan arvostella samalla tavalla ja siten tehdä johtopäätöksiä asianomaisen toiminnan laajuudesta.

Edellä on mainittu pääasiassa vain varsinaisia fyysillistä laajuutta osoittavia seikkoja. Kun vero-oikeus kuitenkin liikkuu lähinnä taloudellisilla aloilla, niin tällöin on yrityksen ulkonaista suuruuttakin yleensä arvosteltava taloudellista laajuutta kuvaavien seikkojen nojalla. Tällaisena voidaan ennen kaikkea mainita yritykseen sijoitetun pääoman suuruus, jonka perusteella juuri lähinnä voidaan tehdä päätelmiä yrityksen taloudellisesta laajuudesta. Varsin merkityksellinen on myös se laajuus-arvostelma, joka voidaan tehdä yritykseen kiinnitetyn reaali-pääoman suuruuden mukaan. Tämähän on jo suhteellisen lähellä fyysillistä laajuutta, mutta ei ole kuitenkaan täysin verrannollinen, sillä kooltaan suhteellisen vähäpätöinen esinekin voi edustaa suurta reaali-pääoma-arvoa.

Ulkonaisina taloudellista laajuutta osoittavina seikkoina voidaan edelleen mainita yrityksessä työskentelevän työväestön ja muun henkilökunnan lukumäärä samoin kuin käytetyn raaka-aineen määrä, mitattakoon sitä sitten tilavuus-, arvo- tai painomittoja käytäten.

Edellä on lähinnä kuvattu jonkinlaista staattista laajuutta osoittavia seikkoja, mutta laajuus voi ilmetä myös laadultaan toiminnallisena kuten tuotannon tai siihen läheisesti verrattavissa olevan liikevaihdon suuruutena samoin kuin edelleen bruttotulojen¹² eli, aikaisempaa terminologiaamme käyttääksemme, tuottojen suuruutena. Näitä kaikkia arvostellaan yleensä niiden osoittamien rahamäärien mukaan, mutta mahdotonta ei ole, että eräissä tapauksissa katsottaisiin ratkaisevaksi näiden volyyymi, mitattakoon tätä sitten jollain tilavuus- tai painomitalla.

¹² Jalonen, s. 116, katsoo tämän kuvaavan kiinteistöjen osalta laajuutta. Haveri, s. 344, ja Koski, s. 324, katsovat laajuuden viittaavan liikevaihtoon.

Laajuutta kuvaa tietenkin myös nettotulon eli siis puhtaan tuoton suuruus. Tätä tuskin laajuudella kuitenkaan harkintataksoituksen yhteydessä tarkoitetaan, sillä tällähän on merkitystä verotettavan tulon suuruudelle ja harkintataksoituksessa pyritään verotusjuuri rakentamaan muiden kuin tämän näkökohdan varaan.

Yrityksen toimihenkilöilleen ja työväestölleen suorittamien palkkojen voidaan myös jossain määrin katsoa kuvaavan laajuutta. Näiden avulla on ainakin mahdollista arvostella yrityksen asemaa jollakin paikkakunnalla muihin yrityksiin verrattuna. Sitä vastoin osakeyhtiön maksamien osinkojen tai osuuskunnan suorittamien ylimäämpalautusten tai muiden vastaavien suuruudella ei ole sanottavaa merkitystä yrityksen toiminnan laajuutta arvosteltaessa, sillä näiden suuruus määräytyy varsin suurella määrin muiden näkökohtien mukaan. Mainittakoon tässä yhteydessä myös siitä, kuinka osakeyhtiön osakepääoman ja osuuskunnan osuuspääoman suuruudella ei ole sanottavaa merkitystä niiden laajuutta arvosteltaessa, vaan tähänkin vaikuttavat eräät vallan muut seikat.

Sellaisina varsinaisesti toiminnan laatua osoittavina seikkoina, joilla kuitenkin on yrityksen toiminnan laajuuttakin arvosteltaessa jonkinlaista merkitystä, voidaan vielä mainita se, onko kysymyksessä tukku- tai vähittäisliike, suur- vai pienliike, pää- tai sivuliike sekä keskus- tai paikallisliike, joista edelliset edustavat yleensä suurempaa laajuutta kuin jälkimmäisenä mainitut.

D. Tulon vähäisyys.

Kuten jo aikaisemmin mainittiin,¹³ niin harkintataksoitusta koskevissa säännöksissä tarkoitettulla tulolla ymmärretään kiinteistöstä tai liikkeestä saatavaa puhdasta tuottoa. Tämän vähäisyyttä voidaan arvostella toisaalta absoluuttiselta kannalta, jolloin huomio kiinnitetään tämän tulon suuruuteen sinänsä, siis sen markkamäärään, ja tehdään välittömästi tästä johtopäätöksiä tulon vähäisyydestä. Tätä tietä tuskin kuitenkaan yleensä päästään mihinkään hedelmällisiin tuloksiin, Lieneekin niin, että melkein aina tuloa on verrattava johonkin toiseen suureeseen, joten voidaan puhua suhteellisesta tulon pienuudesta edellä mainitun absoluuttisen pienuuden asemasta.

¹³ Ks. s. 89.

1. Vertailu omaan toimintaan. Kun lähdetään hakemaan vertailukohteita, joihin tuloa voidaan verrata, niin tällöin tietenkin lähinnä tarjoutuu asianomaisen oma toiminta ja ennen kaikkea oma tulo aikaisempina vuosina. Vertailu voidaan suorittaa omaan edellisen vuoden tai johonkin muuhun tarkasti määrätyn vuoden tuloon taikka useamman vuoden tulon keskimäärään. Tällöin saadaan selville, kuinka kysymyksessä olevan vuoden tulos suhtautuu saman yrityksen aikaisempaan tulokseen. Jos tällöin vielä halutaan erityisesti ottaa huomioon mahdollisesti havaittavissa oleva yleinen kehityssuunta, niin keskiarvoksi voidaan ottaa jonkinlainen punnitus keskiarvo. Tässä suhteessa tarjoaa hyvän menetelmän esimerkiksi se, että huomioon otetaan kolmen edellisen vuoden tulolaskelma mutta, että edellisen vuoden tulo otetaan huomioon kolme kertaa, sitä edellisen kaksi kertaa ja vanhimman vuoden tulo vain kerran. Täten se kehityssuunta, joka on ollut viime vuosina havaittavissa, saa huomattavamman merkityksen kuin tavallisessa keskiarvon mukaisessa laskussa.

Oman yrityksen aikaisempaan tuloon suoritettu vertaus antaa kumminkin suhteellisen vähän. Samankin yrityksen piirissä näet on olemassa sellaisia vaihteluja vuodesta toiseen, etteivät absoluuttiset tulon suuruutta osoittavat luvut useinkaan pysty antamaan tarpeeksi selvyyttä tulon vähäisyyden arvostelemiselle. Tämän vuoksi onkin yleensä katsottu tarpeelliseksi verrata kunkin vuoden tulosta saman vuoden liikevaihtoon. Tällöin saadaan tietää, voidaanko kunkin vuoden tulosta yrityksen saman vuoden toimintaan verrattuna pitää vähäisenä vai ei. Kun tulosta verrataan vuosivaihtoon, saadaan tietää, kuinka monta prosenttia vuosivaihdosta on katsottava kysymyksessä olevana aikana jääneen yrityksen puhtaaksi tuloksi. Tätä kutsutaan seuraavassa voittoprosentiksi.

Kysymyksessä olevan vuoden voittoprosenttia voidaan verrata aivan samoin kuin absoluuttista vuositulosta joko edellisen vuoden tai jonkin muun määrätyn vuoden tulokseen taikka jonkinlaiseen saman liikkeen edellisten vuosien keskimääräiseen tulokseen, joko tavallisten perusteiden mukaan tai jonkinlaisen punnitun keskiarvon mukaan laskettuun.

Liikevaihdon lisäksi voidaan jonkin vuoden tulosta verrata oikeastaan mihin vain niistä seikoista, joiden edellä katsottiin osoittavan yrityksen laajuutta. Ennen kaikkea tällaiseen tarkoitukseen soveltuu pääoman suuruus, jolloin saadaan tietää yrityksen tuottopro-

sentti. Toinen peruste on myös vertailu osakepääomaan, mikäli kysymyksessä on osakeyhtiö. Olkoon vertailuperuste mikä tahansa, jona harkintatakoituksessa tuskin kuitenkaan muut kuin edellä mainitut tulevat kysymykseen, niin tästä vertailusta saatua, yrityksen suhteellista tuottoisuutta osoittavaa summaa voidaan sitten verrata, kuten edellä jo todettiin, joko saman yrityksen jonkin tietyn edellisen vuoden taikka edellisten vuosien keskimäärän osoittamaan samalla tapaa laskettuun lukuun.

2. Vertailu muiden toimintaan. Paitsi omaan toimintaan jonakin tai joinakin vuosina voidaan kysymyksessä olevan yrityksen tulon vertailu suorittaa myös joidenkin toisten henkilöiden olosuhteisiin. Tällöin voidaan tuloksen suuruutta sinänsä markkamääräisesti verrata toisten yritysten vastaavalla tavalla laskettuun tulokseen. Vertailu voidaan suorittaa jonkin yksilöllisesti määrätyn toisen henkilön tuloon, samassa kunnassa toimivien saman alan yrittäjien keskimääräiseen tulokseen tai koko maan tai muun laajemman piirin saman alan yrittäjien keskimääräiseen tulokseen samana vuonna taikka edelleen saman alan yrittäjien normaaliin, siis useamalta vuodelta laskettuun keskimääräiseen tuloon.

Tämä suoranainen vertailu toisten tuloihin ei kuitenkaan yleensä liene juuri suositeltavaa. Parempiin ja havainnollisempiin tuloksiin päästään yleensä käyttämällä vertailuperusteena voittoprosenttia eli liikevaihdon ja tuloksen mukaista suhdetta, jota voidaan verrata jonkin toisen yrityksen, saman paikkakunnan saman alan yrittäjien, jonkin laajemman alueen, kuten koko läänin tai maan yrittäjien saman vuoden vastaavasti laskettuun keskimääräiseen kannattavuusprosenttiin. Vertailukohteeksi voidaan ottaa myös koko maassa pitemmältä ajalta laskettu keskimääräinen kannattavuusprosentti, jolloin laskelmissa voidaan käyttää sillä tavalla punnittua keskiarvoa kuin mitä edellä on tarkemmin selostettu.

Vertailu muihin yrittäjiin voidaan tietenkin suorittaa muidenkin perusteiden, paitsi kannattavuusprosentin mukaan, kuten yrityksen tuoton ja osakepääoman välisen suhteen perusteella lasketun suhdetuvun mukaan. Muutoin suoritetaan tämä vertailu aivan samoin kuin edellä juuri selostettiin.

Paitsi omaan tai muiden yrittäjien vastaavaan tuottoon voidaan vertailu suorittaa myös eräisiin toisiin suureisiin nähden. Kun kysymyksessä on verotuksellinen menettely, niin voidaan ilmeisesti yrityksen

verotettavaa tuloa verrata myös koko kunnan veroäyrien lukumäärään ja erityisesti kiinnittää huomio siihen, vastaako tämä kulumassa olevana vuonna samaa suhdetta koko kunnan veroäyrien määrään kuin jonakin tai joinakin edellisinä vuosina.

Edelleen voidaan yrityksen kysymyksessä olevan vuoden tuottoa verrata niiden rahallisten uhrausten määrään, joita kunnan on katsottava tehneen joko välittömästi tai mahdollisesti vain välillisestikin asianomaisen yrityksen hyväksi. Tämä vertailu voi joko tapahtua kunnan omien kustannusten tai toisaalta sen rahaksi lasketun hyödyn mukaan, jonka yrityksen katsotaan saaneen näiden toimenpiteiden johdosta.

Paitsi edellä mainittuja vertailuperusteita, joiden mukaan voidaan arvostella tuloksen vähäisyyttä, voidaan tietenkin esittää melkein lukematon joukko muita vertailuperusteita, jotka eivät kuitenkaan liene yhtä soveliaita harkintataksoituksen kannalta.

VIII LUKU.

HARKINTATAKSOITUS EQVIVALENTTI-
TEORIAN POHJALTA.

A. Yleistä.

Harkintataksotus eqvivalenttiperiaatteen toteuttajana merkitsee, että kiinteistön tai liikkeen puhdasta tuottoa, tai paremminkin siitä pantavaa normaalia veroa verrataan asianomaisesta yrityksestä kunnalle aiheutuneisiin kustannuksiin. Tällöin siis pääasiallinen merkitys on yrityksen puhtaalla tuotolla sinänsä eikä vuosivaihtoon tai johonkin muuhun vastaavaan suureeseen suoritettun vertailun kautta saavutetuilla suhdeluluilla. Vertailuperusteet siis ovat puhdas tuotto ja kunnan kustannusten määrä.

Eqvivalenttiteorian mukaan voidaan toisaalta kiinnittää huomio kunnan kustannuksiin kysymyksessä olevasta yrityksestä,¹ Koska näitä on aivan mahdotonta laskea ehdottoman tarkkaan, on tässä tosin tyydyttävä vain jonkinlaiseen arvioon. Koska harkintataksotus luonteensa mukaisesti jo itsessään merkitsee toimimista vapaan arvion varassa, niin se ei vaadi mitään tarkkaa laskelmaa. Jossain vähäisessä kunnassa on vielä edes jollain tapaa mahdol-

¹ Willgren, Finanssioppi s. 217, mainitsee, että maksut voidaan jakaa kolmen periaatteen mukaan: kustannusten, hyödyn tai maksukyvyn perusteella. Kustannusperiaatetta ei voida soveltaa muihin kuin erikoismaksuihin, koska varsinaisella verolla ei ole mitään vastasuoritusta, minkä kustannukseksi vero olisi käsitettävä. Ei myöskään hyötyä voida hänen mukaansa käyttää yleisenä jakoperusteena, koska se yksityinen hyöty, joka johtuu valtion menotaloudesta, ei ole tarkemmin mitattavissa. Toinen asia on hänen mukaansa se, että jokin erityinen vero, esimerkiksi kiinteistölle pantu, voi määräytyä ottamalla huomioon, missä suhteessa valtion toiminta tuottaa hyötyä kullekin verosubjektille. *Lainvalmistelu* 1/1898, s. 907, mainitaan verotuksellisesti vaikuttavina asianhaaroina kunnalle yrityksestä aiheutuneet kustannukset sekä yrityksen kunnan toimenpiteistä saama hyöty.

lista yksilöllisesti laskea kunnan tiettyyn toimintaan tai jonkin yrityksen hyväksi uhraamien kustannusten määrä, mutta mitä suuremmasta kunnasta on kysymys, sitä vaikeammaksi tämä muodostuu.² Samoin sitä vaikeuttaa kunnan ikä tai paremminkin se, kuinka kauan kunta on toiminut niissä tehtävissä, joista yrityksen on katsottava hyötyn. Varsinkin suurehkoissa kunnissa on näin ollen tyydyttävä vain hyvin summittaisiin, pääasiassa tilastollisiin tietoihin perustuviin arvioihin. Jos täten esimerkiksi halutaan tietää, paljonko kunnan on katsottava uhranneen sellaisen tontin hyväksi, jonne kunnan toimesta on rakennettu katu, vedetty vesi-, kaasu- ja sähköjohdot samoin kuin viemärit sekä suoritettu muita vastaavia rakennustoimia, niin on parasta lähteä siitä, mitä tällaisten töiden suorittamisen on puheenaolevana aikana katsottava tulevan maksamaan jotain yksikköä, kuten metriä kohden, ja tätä perustetta käyttäen laskettava kunnan kustannusten suuruus tästä kysymyksessä olevaa tonttia kohden.

Toisinaan on kunta kuitenkin sijoittanut kyseessä olevaan toimintaan suhteettoman paljon varoja nauttijalle toiminnasta koituvaan hyötyyn nähden. Kunnalliset laitokset voivat esimerkiksi olla alunperin rakennetut paljon suurempaa käyttöä varten, kuin mihin ne sitten joutuvat pitkään aikaan. Tällöin olisi kohtuutonta velvoittaa näiden laitteiden käyttäjää yksinään korvaamaan niistä aiheutuneet kustannukset kokonaan. Näin herääkin toisaalta tarve ottaa equivalenttiteorian mukaiseksi arvosteluperusteeksi asianomaisen yrityksen kunnan toimenpiteistä samaa hyötyä.

Mitä tulee näiden kunnan omien kustannusten ja yritysten toimenpiteistä saaman hyödyn keskinäiseen suhteeseen, niin käsittääkseni on jo equivalenttiteorian perusajatusten mukaisesti kiinnitettävä ensi sijassa huomio kunnalla olleisiin kustannuksiin. Vasta silloin, kun yrityksen toimenpiteistä saama hyöty alittaa nämä kustannukset, on siirryttävä arvostelemaan kysymystä yrityksen toimenpiteistä saaman hyödyn kannalta, sillä ei ketään voitane velvoittaa suorittamaan korvauksia samaansa hyötyä enempää.

Edellä on vain pyritty esittämään jonkinlainen equivalenttiteorian mukainen puhdas teoreettinen kaava, jonka pohjalta tapauksen arvostelun tulisi tapahtua. Tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, että harkintatakoituksessa tulisi juuri noin menetellä. Paitsi sitä, ettei equivalenttiteoria ole suinkaan ainoa harkintatakoituksen pohjana oleva ajatus-

² Reitzenstein, s. 110, huomauttaa siitä, kuinka maanomistuksen kunnan toimenpiteistä saama hyöty ajan kuluessa alinomaan kasvaa.

tapa, niin on huomattava, ettei kunta myöskään ole mikään kauppias, joka myy tavaroitaan enimmänsä tarjoavalle ja joka huolehtisi tiukasti korvauksen saamisesta jokaisesta palveluksestaan. Kunta on olemassa auttaakseen jäseniänsä voittamaan sellaiset yhteiset vaikeudet, joiden hoitaminen muutoin ei olisi mahdollista. Ei sen tarvitse saada jäseniltään, joihin myös kiinteistön ja liikkeen omistajat kuuluvat, jokaisesta palveluksestaan korvausta, täydestä korvauksesta puhumattakaan. Harkintataksoituksen pohjana siltä osin kuin se nojaa equivalenttiteoriaan, on vain se ajatus, ettei kenenkään pidä hyötyä kunnan toimenpiteistä kohtuuttomasti toisten kunnan jäsenten kustannuksella. Näistä seikoista johtuu, ettei kunnan suinkaan ole harkintataksoituksella perittävä täysin niitä kustannuksia, mitä sille on aiheutunut sen toiminnasta kiinteistöjen ja liikkeiden hyväksi.

Arvioitaessa kunnan johonkin toimintaan panemien taloudellisten uhrausten määrää, voidaan pääpaino kiinnittää kunnan kustannuksiin juuri kysymyksessä olevana aikana tai toisaalta kunnan kokonaiskustannuksiin siihen asti. Jos kerran lähdetään equivalenttiteorian mukaisesta ajatustavasta, niin tällöin täytynee päätyä siihen, että kaikki kunnan toimintaan uhraamat kustannukset on otettava arvioinnissa huomioon. Aivan erityistä huomiota on kuitenkin kiinnitettävä juuri nykyisiin kustannuksiin ja näille pantava huomattavampi arvo kuin aikaisempiin kustannuksiin.

Eräissä tapauksissa jonkin yrityksen hyväksi suoritettut toimenpiteet ovat voineet aiheuttaa kunnalla vallan erityisiä kustannuksia kuten esimerkiksi, milloin kunta on antanut jollekin teollisuuslaitokselle ilmaisen tontin. Selvää on, että tällainen on otettava huomioon harkintataksoituksen edellytyksiä equivalenttiteorian kannalta arvosteltaessa ja juuri tällaisissa tapauksissa sen käyttäminen onkin erityisesti paikallaan. Tällöin kunnan yritykselle tarjoamien etujen hinta on melkein katsottava kunnan yritykselle antamaksi velaksi, jonka kunta on oikeutettu perimään takaisin verojen muodossa.

Käytännössä muodostuu hyvin vaikeaksi kunnan asianomaisen yrityksen hyväksi suorittamien kustannusten määrän arvosteleminen. Osa kustannuksista voi näet johtua sellaisista toimenpiteistä, joista yritys hyötyy vain välillisesti, kuten koko jonkin elinkeinonharjoittajien ryhmän hyväksi tehdyistä toimenpiteistä. Tällainen on esimerkiksi sataman rakentaminen. On yleensä hyvin vaikeaa arvostella kunkin liikkeenharjoittajan siitä saaman hyödyn määrää, kun tämä sitä vastoin ehkä on mahdollista jonkin elinkeinonharjoittajain ryhmän osalta. Tämän vuoksi onkin usein eri yritysten kunnan toimenpiteistä

saaman hyödyn selvittämiseksi parasta laskea koko tällaisen elinkeinonhaaran verotettavat tulot ja verrata niitä kunnan uhrauksiin tätä elinkeinonharjoittajan ryhmää hyödyttäviin toimintoihin ja tämän perusteella arvostella koko tämän yrittäjäryhmän kohdalla equivalenttiteorian ajatusten mukaisesti harkintatakoituksen tarvetta. Jos tälle on edellytyksiä, saadaan kunkin yksityisen elinkeinonharjoittajan osuus selville siten, että kysymyksessä olevan yrityksen osalle katsotaan langenneen yhtä suuri osa näistä kustannuksista kuin tämä yritys vastaa koko elinkeinonharjoittajien ryhmän kunnassa harjoittamasta toiminnasta. Jos tämä osuus on yrityksen puhtaaseen tuottoon nähden suuri, niin tämä viittaa harkintatakoituksen mahdollisuuteen kysymyksessä olevassa tapauksessa.

Päädyttäisiin kuitenkin kohtuuttomiin tuloksiin, jos vertailu suoritettaisiin ainoastaan asianomaisesta toiminnasta kunnalle aiheutuneiden kustannusten ja kysymyksessä olevan yrityksen verotettavan tulon kesken. Equivalenttiteorian mukaan ei yrityksen suorittama vero yksinään osoita kunnan asian hyväksi tekemistään uhrauksista saamaa vastiketta. Yritys näet voi aiheuttaa kunnalle myös monia välillisiä etuja, kuten verotulojen yleistä kasvua. Olisi kohtuutonta syrjäyttää nämä equivalenttiteorian mukaista vertailua suoritettaessa, minkä vuoksi nämä onkin siinä otettava huomioon yrityksen omaa verovelvollisuutta vähentävinä tekijöinä.

Tällaisista kunnan eduksi koituneista seikoista voidaan ennen kaikkea mainita yrityksen toiminnasta aiheutunut palkkatulojen kasvu.³ Useimmissa tapauksissa ei tätä tosin voi sellaisenaan ottaa asiaan vaikuttavana asianhaarana huomioon, koska osa näistä palkkatuloista saatavista verotuloista on käytettävä sellaisten kunnan menojen peittämiseen, joita ei olisi ollut, ellei kysymyksessä olevaa yritystä olisi paikakunnalle sijoitettu ja se aiheuttanut uuden väestön sinne siirtymistä.

Equivalenttiteorian kunnalta ei myöskään ole unohdettava yhtiön jakamia osinkoja, joiden verottaminen jo sinänsä merkitsee eräänlaista kaksinkertaista verotusta. Niistä suoritettavista veroista saa kunta korvausta yrityksen hyväksi tekemistään kustannuksista ja ne on equivalenttiteorian mukaisessa arvioinnissa kohtuullisessa mää-

³ Ks. *Komiteanmietintö* 1/1894 s. 26. *Komiteanmietintö* 2/1938, s. 28, käy selvästi ilmi, kuinka teollisuuslaitosten huonoista taloudellisista suhdanteista aiheutunut tulojen vähentyminen merkitsee myös palkkatulojen vähentymistä. Siitä ilmenee myös, että teollisuuskeskuksissa palkkatulojen osuus on huomattavampi kuin yleensä muissa kunnissa.

ilmaisen tontin siinä tapauksessa, että yritys sijoittautuu kuntaan. Jos tämä merkitsee myös asianomaisen teollisuusyrityksen omistavan yhtiön pääosakkaan muuttamista samaan kuntaan, niin on ilmeistä, että myös hänen osinkotulonsa muodostavat yhtiön omien tulojen kanssa yhtenäisen kokonaisuuden arvosteltaessa yrityksen kunnallisen veronmaksuvelvollisuuden laajuutta *eqivalenttiteorian* kannalta.⁴ Kun avoimen yhtiön ja verotuksellisen yhtymän jakamia osinkoja ei katsota verotettavaksi tuloksi, niin näillä ei ole nyt puheena olevassa suhteessa merkitystä myöskään *eqivalenttiteorian* mukaisesta katsantotavasta lähtien.

B. Yrityksen laadun merkitys.

Kuten jo aikaisemmin mainittiin,⁵ niin kiinteistön tai liikkeen laatu on eräs tärkeimpiä harkintaksoitukseen vaikuttavia näkökohtia. Sillä on myös *eqivalenttiteorian* kannalta huomattava merkitys harkintaksoituksessa.

Yrityksen sijaintipaikkaan on *eqivalenttiteorian* kannalta kiinnitettävä huomiota. Varsinkin kiinteistön osalta on näin, sillä sen sijainti suurelta osalta määrää, paljonko sen on katsottava hyötyvän kunnan toimenpiteistä. Toisaalta tämä hyöty voi tulla sen hyväksi aivan suoranaisesti, kuten esimerkiksi hyöty vesijohdoista, viemäreistä, teistä ja sähköjohdoista. Niiden olemassa olon johdosta kiinteistön sekä käyttö- että tuottoarvo kasvavat huomattavasti. Näistä kiinteistön hyväksi välittömästi koituvista toimenpiteistä aiheutuneet kustannukset onkin varsin huomattavassa määrässä otettava huomioon harkintaksoituksen edellytyksiä *eqivalenttiteorian* kannalta arvosteltaessa.

Hyöty kunnan toimenpiteistä voi tulla kiinteistön tai liikkeen hyväksi sen sijaintipaikan johdosta myös välillisesti. Kunnan huomattavista uhrauksista uuden teollisuuden tai muun paikkakunnan liike-elämää elvyttävän ja asukaslukua lisäävän toiminnan⁶ sinne aikaan-

⁴ Pekkala, s. 74, katsoo, että yhtiön suorittamien osinkojen suuruuteen on kiinnitettävä huomiota, kun yhtiön verotettavaa tuloa harkintaksoitusta silmälläpitäen verrataan muiden vastaavien yritysten saamaan tuloon.

⁵ Ks. ss. 91—97.

⁶ *Komiteanmietintö* 2/1938, s. 26, ilmenee selvästi, kuinka kaupunkien ja kauppaloiden sijainnilla on merkitystä liike- tulojen määrään. Täten sisämaassa olevien ja vähäisten rannikkokaupunkien, joissa tapahtuu kauppaa vain lähiympäristön kanssa, liike- tulot jäävät vähäisiksi. S. 28 käy esiin, kuinka pikkukaupungeissa kiinteistötulotkin jäävät vaatimattoman kysynnän ja asunnoille asetettavien pienien vaatimusten johdosta vähäisiksi.

saamiseksi hyötyvät yleensä eniten kaupungin tai kauppalan keskustassa ennestään toimivat liikelaitokset ja liiketonteiksi kelpaavat kiinteistöt. Siitä, missä määrin kukin kiinteistö saa tällaisista toimenpiteistä etua ja missä määrin on katsottava kohtuulliseksi sen osallistuminen tästä aiheutuneiden kustannusten korvaamiseen, ei kuitenkaan voida antaa minkäänlaisia tarkkoja yleisiä sääntöjä eikä tämä seikka yleensä edes ole lähimain tarkkaan arvioitavissa. Tässä suhteessa lie-
neekin tyydyttävä vain aivan ylimalkaiseen arvioon.

Kiinteistön rakennusaineella ei ole equivalenttiteorian kannalta juuri mitään merkitystä samoin kuin ei myöskään yrityksen vanhan- tai uudenaikaisuudella eikä paljon suurempi myöskään sillä, onko kysymyksessä rakentamaton tai rakennettu kiinteistö. Viimeksi mainitun osalta tämä supistuu lähinnä siihen, että rakennettu kiinteistö edustaa tietenkin huomattavasti tehokkaampaa kiinteistön käyttötapaa ja se siten hyötyy kunnan toimenpiteistä suhteellisesti enemmän kuin rakentamaton tai vain puutteellisesti rakennettu kiinteistö.

Sitä vastoin kiinteistön rakennustavalla on huomattava merkitys equivalenttiteorian kannalta. Asuntokiinteistö hyötyy jo monella tavalla kunnan toimenpiteistä, varsinkin kunnan rakennustoiminnasta, kuten tie-, viemäri-, vesijohto-, kaasujohto-, sähköjohto- ja puhelinverkon rakentamisesta. Tällaiset kiinteistön sekä käyttöarvoon että tuottavuuteen vaikuttavat seikat on otettava huomioon arvosteltaessa equivalenttiteorian mukaisia harkintatarkoitusten edellytyksiä. Nämä toimenpiteet ovat sellaisia, etteivät ne koidu kunnan asukkaiden hyväksi yleensä vaan juuri niiden asukkaiden ja kiinteistöjen, jotka ovat tällaisen rakennustoiminnan välittömän kohteen läheisyydessä. Näin ollen on kohtuullista, että lähinnä juuri näistä toimenpiteistä hyötäviltä pyritään verotuksen muodossa perimään näistä olleet kustannukset.

Tämän lisäksi asuinkiinteistöt voivat myös välillisemmällä tavalla hyötyä kunnan toimenpiteistä. Jo edellä sijaintipaikasta puhuttaessa todettiin, kuinka hyvällä liikepaikalla olevat kiinteistöt suuresti hyötyvät kunnan paikkakunnan elinkeinoelämää vilkastuttavista toimenpiteistä. Aivan merkityksettömiä eivät asuinkiinteistöille myöskään ole ne toimenpiteet, joihin kunnan puolesta on ryhdytty koulujen, urheilu- ja leikkikenttien sekä muiden virkistyslaitosten rakentamiseksi kiinteistön lähetyville. Nämä tarkoittavat kuitenkin ensi sijassa kunnan yleistä sosiaalista toimintaa, joka lähinnä kohdistuu kunnan asukkaisiin eikä kiinteistöihin ja liikkeisiin. Tämän vuoksi ei niillä kuitenkaan ole

eqivalenttiteorian mukaisessa ajattelussa sanottavaa merkitystä. Vain jos tällaisista toimenpiteistä on selvästi havaittavissa kiinteistön tuottoarvon nousemista, niin tällaisetkin seikat voidaan ottaa huomioon suoritettaessa eqivalenttiteorian mukaista arvostelmaa kiinteistön kunnan toimenpiteistä saamasta hyödystä.

Edellä sanottu soveltuu myös pääpiirteissään **liikekiinteistöihin**, joilla lähinnä tarkoitetaan kauppa- ja konttorihuoneistoiksi käytettyjä kiinteistöjä. Näihin eivät tosin kunnan toimenpiteet kovinkaan suuressa määrin kohdistu välittömästi, mutta tuskin minkään muun ryhmän on katsottava enemmän kuin niiden välillisesti hyötyvän kunnan toimenpiteistä. Liikkeiden toimintaan vaikuttavat huomattavasti kunnan yleinen liike-elämän vilkkaus ja asukasluvun muutokset. Kunnan toimenpiteiden vaikutuksen liikekiinteistöjen tuottoisuuteen ollessa vain välillistä laatua ei niiden osalta yleensä voida esittää mitään tarkkoja lukuja siitä, kuinka suureksi niiden eqivalenttiteorian mukainen osuus kunnan verorasituksesta olisi laskettava, vaan niiden saaman hyödyn määrä on vain tyydyttävä arvioimaan suhteellisen epämääräisten tunnusmerkkien perusteella. Erilaisilla tilastollisilla ja kaavamaisilla menettelyillä voidaan tällöinkin, kuten aikaisemmin jo selostettiin, päästä jonkinlaisiin tuloksiin.

Erityisesti tulee eqivalenttiteorian mukaisen ajatustavan käyttö esille harkittaessa **teollisuuskiinteistöjen** harkintataksoituksen edellytyksiä. Nykyaikaisessa kunnallispolitiikassa, varsinkin kaupungeissa ja kauppaloissa, kiinnitetään hyvin suurta huomiota teollisuusalueiden varaamiseen ja kunnostamiseen. Tällä pyritään osittain ohjaamaan teollisuutta omaan kuntaan ja osittain saamaan aikaan järjestelmällisyyttä asemakaavallisissa olosuhteissa. Tällaisten teollisuusalueiden muodostaminen kysyy tietenkin huomattavasti kunnan varoja, joten nämä kustannukset voidaan tietenkin ottaa huomioon harkintataksoituksen edellytyksiä harkittaessa.

Aivan samoin kuin edellä asunto- ja liikekiinteistöjen osalta selostettiin, niin myös teollisuuskiinteistöt hyötyvät välillisesti huomattavasti sellaisista kunnan toimenpiteistä, jotka merkitsevät elinkeinoelämän edistämistä yleensä. Tällaisina mainittakoon satamien ja liikennevälineiden kehittäminen ja teollisuuslaitosten tarvitseman käyttövoiman saannin turvaaminen. Teollisuuskiinteistön tällaisesta saaman hyödyn määrä voidaan ottaa huomioon eqivalenttiteorian mukaisia harkintataksoituksen edellytyksiä punnittaessa aivan samoin kuin edellä jo on selostettu.

On kuitenkin huomattava, että suurin osa edellä selostetun laatusista harkintataksoitukseen vaikuttavista seikoista on paremminkin yhteydessä itse siihen teollisuustoimintaan, jota kiinteistöllä harjoitetaan, ja on lähinnä otettava huomioon tämän verotuksessa, mutta joissakin tapauksissa nämä on muistettava jo kiinteistöstä saatavaa tuloa verotettaessa, kuten esimerkiksi vuokralle annetun teollisuuskiinteistön kohdalla. Vuokranantajan harkintataksoituksellista verottamista on tällöin arvosteltava juuri mainittujen näkökohtien kannalta.

Suunnilleen samanlainen kuin liike- ja teollisuuskiinteistöjen on myös varastokiinteistöjen asema equivalenttiteorian mukaisia harkintataksoituksen edellytyksiä punnittaessa. Nehän sijaitsevat usein joko teollisuus- tai satama-alueilla, jotka kunta on nimenomaan omilla toimenpiteillään pyrkinyt sellaisiksi muodostamaan. Varsinkin liikennevälineisiin uhrattujen kunnan varojen on katsottava erityisen suuressa määrin koituvan tällaisten kiinteistöjen hyväksi. Varastokiinteistöt voivat myös merkitä huomattavaa rasitusta teille ja kaduille raskaan liikenteensä vuoksi, joten ne usein aiheuttavat kunnalle huomattavia menoja samalla kun niistä itsestään saatava puhdas tuotto voi jäädä suhteellisen pieneksi. Näin ollen tuntuu equivalenttiteorian mukaan näiden osalla olevan huomattavia harkintataksoituksen edellytyksiä. Samalla tavalla kuin liike- ja teollisuuskiinteistöt niin nekin hyötyvät sitä paitsi huomattavasti kunnan sellaisista toimenpiteistä, jotka edistävät paikkakunnan elinkeinotoiminnan edellytyksiä yleensä.

Milloin varastokiinteistöt kuitenkin sijaitsevat kunnan huolehtimien tieverkostojen ulkopuolella tai sellaisilla alueilla, joille kunnan välittömät toimenpiteet eivät muutoinkaan ulotu, kuten yleensä on asianlaita maaseudulla, niin equivalenttiteorian mukaisia edellytyksiä harkintataksoitukselle ei yleensä ole olemassa muuta kuin kunnan välillisten elinkeinotoiminnan edistämistä tarkoittavien toimenpiteiden osalta.

Paitsi edellä mainittuja kiinteistöjen laadullisia pääryhmiä voi olla erilaisia muitakin kiinteistöryhmiä. Näistä mainittakoon erilaiset virkistys- tai sivistystarkoituksia palvelevat kiinteistöt, kuten urheilukentät, puistot, puutarhat, teatterit ja näyttelyhuoneistot. Kunnan taloudelliset uhraukset näiden hyväksi voivat olla olleet huomattavia ja näiden kunnan toimenpiteistä saama hyöty voi samoin olla varsin merkittävä, joten tästä näkökohdasta lähtien edellytykset harkintataksoitukseen, vieläpä varsin korkeaan, olisivat olemassa. Paitsi sitä, että tällaiset kiinteistöt voivat eräistä subjektiivisista ja objektiivisista

sistä syistä, kuten edellä jo on selostettu,⁷ jäädä kokonaan kunnallisverotuksen ulkopuolelle, niin muista syistä ei eqivalenttiteorian mukainen harkintataksoitus kuitenkaan voine yleensä, ei ainakaan täydessä määrässä, tulla kysymykseen näiden osalta.⁸ Kunnan näihin yrityksiin tekemät sijoitukset johtuvat tavallisesti siitä, että kunta tällä tavoin haluaa toteuttaa muita tarkoituksiaan ja erityisesti edistää jäsenistönsä kuuluvien fyysillisten henkilöiden etuja. Usein näet, ellei se jollain tavalla tukisi tällaista yksityisten aloitteesta syntynyttä toimintaa; sen olisi pakko siihen ryhtyä itse, ehkä huomattavasti suuremmilla kustannuksilla. Näin ollen, koska kunta suorittaa uhrauksensa erityisesti tukemistarkoituksessa, ei olisi asiallista enää verottaa yritystä tästä kunnan antamasta tuesta. Tällainen verotus pakottaisi useassa tapauksessa kunnan laajentamaan yritykselle antamaansa taloudellista apua. Tällaisessa tapauksessa siis eqivalenttiteorian mukaisen ajatuksen on katsottava kadottavan merkityksensä, ehkä kuitenkin lähinnä kohtuussyistä.

Suunnilleen samanlaiset näkökohdat kuin kiinteistöjen kohdalla vaikuttavat arvioitaessa eqivalenttiteorian mukaisia harkintataksoituksen edellytyksiä erilaatuisten liikkeiden osalta. Kuten jo edellä todettiin,⁹ niin teollisuuskiinteistöt hyötyvät monella eri tavalla kunnan toimenpiteistä. Melkein samanlainen on teollisuusliikkeiden asema. Myös ne saavat sekä suoranaisesti että välillisesti huomattavaa etua varsin monista kunnan toimenpiteistä, joista osa voi olla suoritettu juuri tämän yksilöllisesti määrätyn liikkeen hyväksi. Näin ollen on eqivalenttiteorian perusajatuksen mukaista, että näitä vaaditaan osallistumaan kunnallisen veroräsituksen kantamiseen siitä huolimatta, ettei niiden puhdas tuotto nouse siksi suureksi, että tämän nojalla voitaisiin yritystä riittävästi verottaa.

Myös kauppaliikkeiden asema vastaa eqivalenttiteorian mukaisessa ajattelussa suunnilleen edellä liikekiinteistöistä selostettua. Kauppaliikkeiden on katsottava erityisesti hyötyvän kunnan elinkeinoelämän kohentamista yleensä tarkoittavista toimenpiteistä. Näin on varsinkin keskeisellä liikepaikalla toimivien liikkeiden laita. Sitä vastoin ne eivät yleensä samassa määrin kuin teollisuusliikkeet hyödy sellaisista

⁷ Ks. ss. 67—87.

⁸ Mainittakoon, että oikeuskäytännössä on katsottu voitavan harkintataksoitaa teatteritaloa (KHO 1933 II 2315), puistoaluetta (KHO 1935 II 180) ja raittiusyhdistykselle luovutetusta kansanpuistoalueesta saatua vuokratuloa (KHO 1941 II 365).

⁹ Ks. s. 107.

kuin liikennevälineisiin, katuihin ja muihin samanlaisiin kohdistetuista toimenpiteistä. Poikkeustapauksessa tosin näin kuitenkin voi olla riippuen huomattavassa määrässä liikkeen sijaintipaikasta.

Vakuutus- ja pankkiliikkeiden sitä vastoin voidaan katsoa vain varsin rajoitetussa määrässä hyötyvän kunnan erilaisista toimenpiteistä. Ei yleensä sattune, että kunta ryhtyisi johonkin vain niiden toiminnan edistämiseksi. Tosin nekin hyötyvät kunnan yleisestä elinkeinotoiminnan vilkastumisesta ja sen asukasluvun kasvusta samoin kuin kaiken muunkin taloudellisen elämän ja elinehtojen parantumisesta, mutta niiden osalta on kuitenkin kunnan toimenpiteillä tähän niin kovin kaukainen syy-yhteys, ettei harkintataksoitus eqivalenttiteorian mukaisista perusajatuksista juuri voine niiden osalta tulla kysymykseen.

Liikenneyritysten suhde kunnan toimenpiteistä saamaan hyötyyn on hyvin erilainen siitä riippuen, tapahtuuko niiden harjoittama toiminta kunnan rajojen sisä- vai ulkopuolella. Jälkimmäisessä tapauksessa ei niiden osalta juuri tule kysymykseen harkintataksoitus eqivalenttiteorian perustalta. Tällaisesta voidaan mainita esimerkkinä laivanvarustustoiminta yleensä, varsinkin elleivät laivat säännöllisesti edes poikkea asianomaisen kunnan alueella, sekä myös linja-auto- ja muukin autoliikenne, mikäli se tapahtuu kokonaan kunnan ulkopuolella. Toisin on, jos autolinja ulottuu myös kunnan alueelle. Pelkän linjan päätepisteen sijaitsemisen siellä ei kuitenkaan yleensä voida katsoa oikeuttavan eqivalenttiteorian mukaisesti sanottavassa määrässä harkintataksoitukseen. Jos kunta pitää linja-autoasemaa, niin tällainen tosin voisi tulla kysymykseen.

Tilanne on toinen sellaisten liikenneyritysten osalta, joiden toiminta tapahtuu suurimmaksi osaksi kysymyksessä olevan kunnan omalla alueella. Varsinkin kaupungissa tällaisten liikenneyritysten on katsottava varsin suuressa määrin välittömästi hyötyvän kunnan tie- ja katu- laitoksen hyväksi tekemistä uhrauksista sekä välillisesti lisäksi kunnan talouselämän vilkastumisesta ja ennen kaikkea asukasluvun kasvusta. Täten paikallisten liikenneyritysten verottaminen voi tapahtua eqivalenttiteorian periaatteiden mukaisesti. Tällöin niiden voidaan katsoa olevan velvollisia omalta osaltaan ainakin jossain määrin osallistumaan kunnan tieliikenteen hyväksi suorittamiin taloudellisiin uhrauksiin.

Varsinkin kaupungeissa ja eritoten nopeasti kasvavissa kaupunginosissa rakennusliikkeet hyötyvät varsin suuressa määrin kunnan toimenpiteistä uusien asutusalueiden muodostamisesta ja sinne rakennetuista tieverkostoista. Nämä toimenpiteet tavallaan muodosta-

vat edellytyksen koko niiden toiminnalle. Koska tällä alalla kuljetukset ovat varsin raskaat, niin ne rasittavat myös sangen suuressa määrin teitä ja siten lisäävät kunnan tiekustannuksia. Rakennusliikkeet hyötyvät sitä paitsi varsin huomattavasti kunnan asukasluvun kasvusta, sen muusta vaurastumisesta ja elinkeinoelämän kohentumisesta. Kaikesta tästä edellä kuvatusta johtuu, että niiden verotuksessa voidaan equivalenttiteorian mukaisille ajatuksille antaa huomattava arvo.

Palvelusliikkeiden on equivalenttiteorian mukaiseen ajattelutapaan nähden katsottava olevan suunnilleen samassa asemassa kuin edellä selostetut kauppaliikkeet. Vain harvoin näet kunnan toimenpiteet edistävät suoranaisesti tällaisten yritysten toimintaa. Ne tosin hyötyvät kunnan kehityksestä yleensä, ainakin keskeisissä paikoissa toimivat. Sen sijaan jonkin syrjäkaupungin palvelusliikkeen, kuten parturiliikkeen kannalta ei kunnan asukasluvun kasvamisella ole juuri merkitystä, ellei se ulota välittömiä vaikutuksiaan juuri tämän liikkeen toimialueelle. Yleensä voidaankin todeta, että palvelusliikkeiden verottamiseen harkintataksitoituksella on equivalenttiteorian pohjalta lähtien suhteellisen vähäiset edellytykset.

Siihen, missä määrin jonkin yrityksen voidaan katsoa hyötyvän kunnan toimenpiteistä, vaikuttaa huomattavasti yrityksen toiminnan tehokkuus. Määrätietoisesti toimiva yritys hyötyy niistä tietenkin enemmän kuin vähemmän tehokkaasti toimiva. Mitä tulee kunnalle aiheutuneisiin kustannuksiin, niin siinä suhteessa ei läheskään aina intensiivisemmän toiminnan tarvitse merkitä kunnalle sanottavasti suurempia kustannuksia, mutta toisinaan voi näin olla. Täten vilkkaampi katuliikenne vaatii tietenkin kadun päällystämistä toisella tavalla kuin pienempi liikenne. Mikäli toiminnan tehostuminen on luonteeltaan omiaan lisäämään kunnan kustannuksia asiassa, niin tämä on otettava harkintataksitoituksen edellytyksiä arvosteltaessa huomioon. Jos toiminnan suurempi tehokkuus sitä vastoin vaikuttaa ainoastaan sen, että yrityksen on tämän takia vain katsottava enemmän hyötyvän kunnan toimenpiteistä, niin sitä ei samalla tavalla tarvitse ottaa equivalenttiteorian mukaisena harkintataksitoituksen edellytyksenä huomioon, mutta vaikuttaneen sentään jossain määrin asiaan. Toiminnan tehokkuutta, ilmaisee tavallisesti yrityksen ulkonaisen koon tai ilmenemismuodon suhde sen liikevaihdon, tuoton tai muun vastaavan asianomaisen toiminnan laajuutta ilmaisevan seikan suuruuteen.

Equivalenttiteorian kannalta ei sillä, onko kysymyksessä tukku- tai vähittäisliike ole sanottavaa merkitystä. Toisin on sen

suhteen, omistaako yrityksen yksityinen henkilö, osakeyhtiö, osuuskunta tai jonkinlainen verovelvollinen yhtymä. Paitsi aikaisemmin selostettuja seikkoja¹⁰ on syytä kiinnittää huomiota siihen eroon, mikä on olemassa oikeus- ja yksityishenkilön tulon välillä siinä suhteessa, että jälkimmäiseen sisältyy asianomaisen liikkeenharjoittajan palkka, kun sen sijaan oikeushenkilön osalta vastaava erä on yleensä suoritettu jollekin sen toimihenkilölle verotuksessa vähennettävänä palkkana. Näin ollen oikeushenkilön tulo näyttää vähäisemmältä kuin yksityisen henkilön.

Equivallenttiteorian kannalta ero pää- ja sivuliikkeen välillä vaikuttaa lähinnä siinä suhteessa, että sivuliikkeen toiminta on katsottava vähemmän intensiiviseksi kuin täysin itsenäisen liikkeen. Tästä voidaan myös jossain määrin katsoa johtuvan, ettei sivuliike käytä samassa määrin kuin itsenäinen liike hyväkseen kaikkia kunnan laitoksia. Toisaalta taas sellainen pääliike, jolla on sivuliikkeitä muissa kunnissa, edustaa intensiivisempää toimintaa kuin muutoin samankokoinen ilman sivuliikkeitä toimiva liike ja niin ollen se käyttää myös jossain määrin enemmän kunnan toiminnan kautta syntyneitä laitoksia. Mitään huomattavaa eroa ei tässä suhteessa kuitenkaan ole, ei ainakaan normaalitytapauksessa, joten tähän ei ole kiinnitettävä mainittavaa huomiota. Suunnilleen samanlainen merkitys on myös equivallenttiteorian kannalta sillä, onko kysymyksessä vain jonkin toisen yrityksen epäitsenäinen apu elin tai suurella alueella toimiva keskusliike.

Edelleen on equivallenttiteorian pohjalta verovelvollisuutta arvosteltaessa kiinnitettävä huomiota siihen, onko kysymyksessä omistajan itsensä vai vuokraajan harjoittama toiminta. Vuokraajan on näet suoritettava omistajalle vuokraa, joka vähentää hänen puhdasta tuottoaan. Asianomaisen yrityksen verotuottoa equivallenttiteorian pohjalta tarkasteltaessa on kuitenkin lähtökohdaksi otettava asianomaisesta objektista lähtevien eri henkilöille kertyvien puhtaiden tuottojen summa, joten siihen vaikuttaa sekä omistajan että vuokramiehen saamat puhtaat tuotot. Vasta täten saatua yhteenlaskettua tuottoa voidaan käyttää perusteena suoritettaessa arvostelmia kysymyksessä olevan objektin kunnalta saamistaan eduista suorittaman vastikkeen suuruudesta.

Equivallenttiteorian kannalta ei juuri ole merkitystä yrityksen varallisuusasemalla eikä sen toiminnassaan käyttämien pääomien laadulla.

¹⁰ Ks. s. 94.

C. Yrityksen laajuuden merkitys.

Se, missä fyysisessä laajuudessa yritys toimii, vaikuttaa tietenkin yleensä sen kunnallisista laitoksista saaman hyödyn määrään. Tässä suhteessa on toiminnan laadulla merkitystä, sillä ei suinkaan kaikkien yritysten kunnan laitosten käyttäminen kasva samassa suhteessa kuin niiden fyysillinen koko. Mitään yleistä sääntöä ei tässä suhteessa voida antaa. Yritykseen kiinnitetyn pääoman suuruus ei sinänsä merkitse equivalenttiteorian kannalta mainittavia, jollei tämä pääoma esiinny reaali-pääoman muodossa, jolloin se tietenkin voi ilmaista sitä, missä määrin yrityksen on katsottava käyttäneen kunnallisia laitoksia.

Suhteellisen suuri merkitys equivalenttiteorian kannalta on yrityksen työntekijöiden ja siitä elatuksensa saavien henkilöiden lukumäärällä. Nämä eivät tosin aina välittömästi vaikuta siihen, missä määrin yrityksen on katsottava käyttäneen jotain kunnallista laitosta hyväkseen, vaikka näinkin voi olla, mutta näiden mukaan voidaan arvostella ennen kaikkea sitä, missä määrin voidaan katsoa yrityksen korvanneen kunnalle siitä aiheutuneet kustannukset. Kuten jo aikaisemmin on todettu, niin tällöin on otettava huomioon myös yrityksen maksamat palkat, koska kunnalla on mahdollisuus niistä saada osa korvauksesta.

Luotettavimpia mittapuita liikkeiden kunnan toimenpiteistä saaman hyödyn määrän arvioimiselle on tuotannon tai liikevaihdon suuruus. Nämä ovat yleensä ainakin silloin hyvin käyttökelpoisia, kun voidaan todeta jonkin kunnallisen toimenpiteen hyödyn koituneen pääasiassa yhden liikkeenharjoittajain ryhmän hyväksi, mutta on epäselvää, kuinka paljon kunkin liikkeen erikseen on katsottava toimenpiteestä hyötynneen. Tämän hyödyn tai kustannusten jakaminen käynee juuri parhaiten tuotannon tai vuosivaihdon suuruuden mukaisesti. Yleensäkin liikevaihdon tai tuotannon suuruus ilmentää sitä laajuutta, jossa toiminta on tapahtunut. Rakennusliikkeen osalta esimerkiksi voidaan tämän perusteella tehdä päätelmiä siitä, kuinka paljon se on joutunut käyttämään katuja ja teitä raskaaseen liikenteeseen. Samaa se ilmaisee myös linja-autoliikenteen osalta. Liikevaihdon suuruuden perusteella tosin vain harvoin voidaan suorastaan tehdä päätelmiä siitä, kuinka paljon yritys on käyttänyt jotain kunnallista laitosta, mutta sitä voidaan kuitenkin käyttää tässä apuna.

Yrityksen kunnallisten laitosten käyttämisen laajuutta kuvaa tietenkin myös jossain määrin se, onko kysymyksessä yritystyypiltään

suur- vai pienliike, pää- vai sivuliike, keskus- vai paikallisliike, vaikka näillä seikoilla ei aivan ratkaisevaa merkitystä ole näilläkään.

Edellä olevan perusteella voidaan siis havaita, että yrityksen laadun perusteella arvostellaan, onko kysymyksessä sellainen toiminta, johon equivalenttiteorian periaatteiden mukaisesti harkintataksoitusta voidaan soveltaa. Yrityksen laajuuden mukaan päätellään sitten, missä määrässä yrityksen on katsottava aiheuttaneen kunnalle kustannuksia tai hyötynneen sen toimenpiteistä.

IX LUKU.

HARKINTATAKSOITUS JAKOVEROTUKSEL-
LISEN AJATUSTAVAN POHJALTA.

A. Yleistä.

Perustuessaan kunnallisveron jakoveroluonteeseen harkintataksoitus pyrkii ensi sijassa estämään siitä johtuvat epätasaisuudet, että eräiden veronmaksajain verotettava tulo jonakin vuonna on tilapäisesti jäänyt suhteettoman alhaiseksi. Kunnallisverotuksessa jakoverona, etenkin milloin kysymyksessä on sekä alueeltaan että väkiluvultaan suhteellisen pieni kunta, näet joidenkin veronmaksajien tulon jääminen vähäiseksi johtaisi muiden veronmaksajien osalta jäävän veron ehkäpä vallan kohtuuttoman suureen kasvuun. Tämän estämiseksi harkintataksoitus on tarpeen. Kuten aikaisemmin olemme havainneet,¹ niin eräät muutkin jakoverotukselliset näkökohdat vaativat harkintataksoituksen käyttämistä kunnallistaksoituksessa. Koska nämä näkökohdat kuitenkin käytännössä ilmenevät lähinnä tuottoverotuksellisina piirteinä, niin niiden käsittely ei ole aiheellista tässä yhteydessä. Täten keskityn seuraavassa ainoastaan tarkastamaan pyrkimystä harkintataksoitusta koskevalla säännöksellä turvata veroäyrin tasaisuus vuodesta toiseen.

Harkintataksoitusta voidaan puheena olevalta kannalta tarkastella joko kollektiivisesta tai yksilöllisestä näkökulmasta. Jälkimmäisen mukaan huomio kiinnitetään lähinnä yksityisen verovelvollisen harkintataksoituksen alaisen yrityksen puhtaaseen tuottoon ja arvostellaan välittömästi tämän riittävyyttä kunnallisveron perusteeksi. Kollektiivisessa katsantotavassa² ei vielä ensimmäisessä vai-

¹ Ks. ss. 48—49.

² Linni, s. 45, ottaa jossain määrin huomioon tällaisen kollektiivisen arvosteluperusteen. Hänen mukaansa näet harkintataksoitus on paremmin paikallaan silloin, kun liikkeet ja kiinteistöt ovat verovuonna yleensä tuottaneet huonosti kuin silloin, kun näin on käynyt vain jollekin liikkeelle tai kiinteistölle.

heessa tutkita jonkin yksityisen yrityksen tulosta, vaan koetetaan selvittää, kuinka kysymyksessä olevan vuoden tulot ovat muodostuneet suuremmissa tulonsaajien ryhmässä. Näin hankittujen tietojen perusteella tehdään sitten päätelmiä niistä vaikutuksista, joita tällä on koko kunnan verotukseen ja tämän mukaan arvostellaan harkintataksoituksen edellytyksiä. Jos jonkin ryhmän osuus tuntuu jäävän niin vähäiseksi, ettei sitä voida hyväksyä kunnallisveron suorittamisen perusteeksi, on tähän ryhmään nähden tutkittava harkintataksoituksen edellytyksiä. Jos nämä ovat olemassa, on tämä ryhmä pyrittävä jaottelemaan edelleen sopiviin alaryhmiin ja tarkasteltava näitä kutakin erikseen. Näin on jatkettava siihen asti, kunnes päädytään yksityiseen yritykseen.

Keisarillisen esityksen 34/1882 perustelut,³ joissa selvästi edellytetään harkintataksoituksen tulevan kysymykseen lähinnä tulojen alenemisen ollessa joukkoilmiö, viittaisivat tosin siihen, että harkintataksoituksessa olisi merkityksellinen vain kollektiivinen katsantotapa. Harkintataksoituskäytännössä ei kuitenkaan ole näin menetelty, vaan käytetty sitä usein silloinkin, kun vain jonkin yksityisen henkilön tulot ovat alentuneet. Näin ollen on seuraavassakin kiinnitettävä huomio sekä kollektiiviseen että yksilölliseen ajatustapaan.

Harkintataksoitettaviksihan voivat joutua ainoastaan⁴ muut maa- ja metsätalouskiinteistöt kuin varsinaiset maa- ja metsätalouskiinteistöt sekä muut kiinteistöt samoin kuin liikkeet. Mitä tulee suurimpaan osaan maalaiskuntia, niin niissä on kaikkien näiden harkintataksoitettavien kiinteistöryhmien merkitys suhteessa koko kunnan talouselämään hyvin vähäinen. Tällaisia kiinteistöjä on niissä ensiksikin hyvin harvoja ja näidenkin puhdas tuotto vaatimaton.⁵ Maaseudulla on näet rakennuspohjaa suhteellisen vapaasti saatavissa, joten sen kysyntä jää vähäiseksi. Tällöin ei myöskään maapohjan eikä itse rakennusten myyntihinnat ja vuokrat voi muodostua vallan korkeiksi. Rakennuksissa ei myöskään ole mukavuuksia samassa määrin kuin kaupunkiasumuksissa, joten tämäkin alentaa niiden tuottoa. Koko kunnallistaloudessa näiden laadultaan harkintataksoitettavien kiinteistöjen merkitys jääkin perin vähäiseksi. Sitä paitsi on huomattava, ettei voida tarkasti erottaa toisis-

³ Ks. s. 34. *Haveri*, s. 346, katsoo, viitaten Keis. esityksen 34/1882 perusteluihin, että harkintataksoitus tulee kysymykseen vain, milloin tulojen vähäisyys on joukkoilmiö ja tämä aiheuttaisi muiden veronmaksajien verotuksen nousemisen kohtuuttoman raskaaksi. Hän muistuttaa lisäksi tämän näkökohdan unohtumisesta käytännössä.

⁴ Ks. s. 83.

⁵ Ks. *Komiteanmietintö* 2/1938 s. 28.

taan varsinaisia maatalouskiinteistöjä suurimmasta osasta maaseudun muista kiinteistöistä. Ne ovat näet monessa suhteessa toisiaan lähellä. Tuntuisi tällöin suhteellisen väkinäiseltä tehdä suurta eroa varsinaisten maa- ja metsätalouskiinteistöjen ja muiden kiinteistöjen käsittelyn välillä.

Useimmissa maalaiskunnissa on myös liiketulojen suhteellinen merkitys kunnallistaloudessa vähäinen.⁶ Poikkeuksia tietenkin on, mutta nämä ovat tavallisesti sellaisia maalaiskuntia, joiden alueelle on sijoittunut muutama suurteollisuuslaitos, joka muodostaa koko kunnan huomattavimman veronmaksajan. Tällöin olosuhteet kuitenkin tavallisesti muodostuvat siksi erikoislaatuiseksi, että niitä olisi vaikea käsitellä minäkään yleisen kaavan mukaisesti. Sitä paitsi on tällaisen yksityisen suurliikkeen harkintataksoitumahdollisuuksia arvosteltava lähinnä jälempänä selostettavan yksilöllisen perusteen mukaan.

Täten jäävät maalaiskunnissa yleensä liikkeiden ja harkintataksoituksen alaisten kiinteistöjen veronalaiset tulot koko kunnan tulomäärään nähden suhteellisen vähäisiksi. Niiden kollektiivinen harkintataksoitus ei voisi ratkaisevasti vaikuttaa kunnan koko taksoituksen lopputulokseen. Näin ollen ei maalaiskunnissa tämä tule yleensä lainkaan kysymykseen, minkä vuoksi en sen varsinaista käsittelyä katso tässä lainkaan tarpeelliseksi. Jos jossain maalaiskunnassa kuitenkin poikkeuksellisesti olisi tarvetta kollektiiviseen harkintataksoitukseen, niin se voi tällöin tapahtua suunnilleen samojen perusteiden mukaan kuin kaupungeissa ja kauppaloissa. Keskitynkin tässä lähinnä viimeksi mainittujen käsittelyyn.

B. Kollektiivinen menettelytapa.

Kaupungeissa ja kauppaloissa harkintataksoituksen alaisten kiinteistöjen ja liikkeiden tuottama puhdas tuotto muodostuu sekä absoluuttisesti että suhteellisesti hyvin huomattavaksi. Suuresta kysynnästä ja kiinteistöjen tarjoamista moninaisista mukavuuksista joh-

⁶ *Komiteanmietintö 2/1938 ss. 18—24* olevista tilastoista voidaan helposti havaita, kuinka ainakin teollisuuden tuotannon bruttoarvo maalaiskunnissa on ollut vähäinen. Ilmeisesti muidenkin elinkeinotulojen merkitys on täytynyt olla pieni, koska se taulukoissa mainituissa monissa pikkukaupungeissakin, joissa ei ole varsinaisia teollisuuslaitoksia, on jäänyt perin vaatimattomaksi, vaikka nämä sentään yleensä toimivat niitä ympäröivän maaseudun jonkinlaisina kauppakeskuksina.

tuu, että niistä suoritettavat vuokrat nousevat korkeiksi ja siten myös kiinteistötulojen osuus koko kunnan taloudessa suureksi. Kaupungeissa ja kauppaloissa tapahtuu myös varsin monenlaista liiketoimintaa ja tuotto siitä on suuri. Näin ollen kiinteistöjä ja liikkeitä voidaan kunnallistalouden kannalta käsitellä erillisinä itsenäisinä ryhminä ja harkintataksoituksen edellytyksiä arvostella näiden ryhmienkin eikä vain yksityisten yritysten kannalta.

Kun kunnallistaksoituksessa veroäyrit pannaan erikseen kiinteistö- ja elinkeinotuloista, niin lieenee selvää, että nämä kunnallistaksoituksessa myös on otettava huomioon ryhminä, joilla sellaisinaan voi olla merkitystä arvosteltaessa harkintataksoituksen toimittamisen edellytyksiä. Se, että näihin molempiin ryhmiin sisältyy sellaisiakin tuloja, jotka eivät ole harkintataksoitettavissa, tuottaa kuitenkin vaikeuksia. Kiinteistötuloihin näet luetaan myös varsinaisesta maa- ja metsätaloudesta saadut tulot sekä elinkeinotuloihin ammatista saadut tulot, mitkä kummatkaan ryhmät eivät ole harkintataksoitettavissa. Pyrittäessä selvittämään näiden pääryhmien kannalta harkintataksoituksen edellytyksiä, ne on puhdistettava kaikista harkintataksoituksen ulkopuolelle jäävistä aineksista.

Varsinaiset maa- ja metsätalouskiinteistöt on vapautettu harkintataksoituksesta siksi, että niiden verotus tapahtuu tuloveron yleisten periaatteiden vastaisesti muutoinkin tulolähdeverotuksellisten näkökohtien mukaisesti. Tämä vapauttaminen on siis eräällä tavalla poikkeuksellista, mistä voitaisiin ajatella seuraavan, ettei varsinaisia maa- ja metsätalouskiinteistöjä voitaisi erottaa muista kiinteistöistä erilliseksi ryhmäksi punnittaessa jakoveroluonteiden kannalta harkintataksoituksen kollektiivisia edellytyksiä. Niiden pysyttäminen muiden kiinteistöjen yhteydessä muodostuisi kuitenkin selvästi muiden kiinteistöjen rasitukseksi. Niiden mukanaolo nostaisi kiinteistöjen osuutta koko kunnallistaloudessa ja kiinteistöjä kokonaisuutena olisi siis arvosteltava tämän merkittävämmän aseman pohjalta lähtien. Jos tällöin päädyttäisiin kiinteistöjen kohdalla harkintataksoitukseen, niin muut kiinteistöt joutuisivat ilmeisesti tällöin kantamaan myös varsinaisten maa- ja metsätalouskiinteistöjen osalle lankeavan osuuden. Näin ollen on, jotta ei oikeudettomasti rasitettaisi muita kiinteistöjä varsinaisten maa- ja metsätalouskiinteistöjen kustannuksella, nämä jätettävä kokonaan erilliseksi ryhmäksi muiden kiinteistötulojen ulkopuolelle.

Vaikkakin liike- ja ammattituloista pannaan veroäyrit yhdessä, erottelematta näitä varsinaisesti toisistaan, niin niitä tuskin voidaan harkintataksoituksellisesti nyt kysymyksessä olevassa suhteessa käsitellä yh-

tenä ryhmänä. Liiketulojen harkintatakoitettavuus on eräällä tavalla poikkeuksellista. Ammattituloihin sitä vastoin sovelletaan tavallisia tulonlaskemista koskevia säännöksiä. Näin ollen ei tunnu mahdolliselta, arvosteltaessa liikkeiden osalle kunnallisesta rasituksesta lankeavaa osuutta, ottaa samaan yhteyteen myös ammatinharjoittajia. Tämä näet tulisi merkitsemään myös liiketulojen aiheetonta rasittamista.

Näin ollen on harkintatakoituksen edellytyksiä kollektiiviselta kannalta arvosteltaessa otettava erilliseksi ryhmäksi kaikki muut kiinteistöt paitsi varsinaiset maa- ja metsätalouskiinteistöt sekä toiseksi ryhmäksi liikkeet. Kolmanteen, harkintatakoituksen ulkopuolelle jäävään ryhmään, kuuluvat kaikki muut kunnassa olevat verotuskohteet, jotka tietenkin voidaan, jos tarve vaatii, jaotella edelleen omiin alaryhmiin.

Tuottaa vaikeuksia perusteen löytäminen kunnallisrasituksen jakamiselle edellä mainittujen kiinteistöjen ja liikkeiden kannettavaksi. Huomattava merkitys tässä suhteessa on tietenkin equivalenttiteorian mukaisilla ajatuksilla. Tavallaan onkin suhteellisen helppo laskea, kuinka suuri osa kunnan menoista on katsottava johtuneen sellaisista tehtävistä, joihin kunta on ryhtynyt kiinteistöjen tai liikkeiden hyväksi, kummankin erikseen. Näiden määrien perusteella voidaan myös arvostella niiden osallisuuden riittävyttä kunnallisen verorasituksen jaossa. Equivalenttiteorian mukainen ajattelutapa ei kuitenkaan ole ainoa eikä ilmeisesti myöskään tärkein, vaan on myös muita.

Kun harkintatakoitusta koskevan säännöksen omaksumisella⁷ kunnallisverotukseemme on lähinnä pyritty varautumaan niitä haittoja vastaan, mitä voisi syntyä siitä, että huonojen taloudellisten olojen vallitessa kunnan tuloissa, varsinkin juuri kiinteistöistä ja liikkeistä kannetuissa verotuloissa, tapahtuisi huomattavaa vähennystä, niin tästä seuraa, että juuri kollektiivinen arvostelutapa muodostuu käytännössä tärkeäksi. Vain laajalla alalla tapahtunut tulojen vähentyminen voi näet vaikuttaa veroäyrin suuruuteen.⁸

Edellä olevasta johtuu, että eri ryhmien osuutta vahvistettaessa on käytettävä edellisen vuoden vastaavia olosuhteita, taikka koska nämä voivat olla luonteeltaan täysin poikkeuksellisia, edellisten vuosien keskimäärää. Tällöin on vallitsevan kehityksen suunta otettava huomioon, vieläpä käsittääkseni siten, että edellisinä

⁷ Ks. s. 34.

⁸ Vrt. s. 115.

vuosina vallinneen selvän kehityssuunnan oletetaan edelleen jatkuneen, ellei jostain seikoista voida nimenomaan päätellä, ettei näin ole asianlaita. Vain tilapäisillä vaihteluilla ei ole merkitystä, sillä juuri näiden vaikutusten eliminoimiseksi harkintataksoitus on otettu käytäntöön. Yleisestä kehityssuunnasta voidaan mainita esimerkkinä yleinen siirtyminen pärekatoista muihin kattamisaineisiin, mikä voi vaikuttaa pärehöyläämön toimintaan pysyvästi. Tilapäinen vaihtelu on taas se, että pärekattojen tarve rakennustoiminnan hetkellisen supistumisen takia vähenee.

Veroäyrien jakamisen eri tuloryhmien, kiinteistö-, liike- ja muiden tulojen kesken tulee siis tapahtua lähinnä edellisten vuosien olosuhteiden perusteella. Jos jonkin ryhmän osuus kysymyksessä olevana vuonna on pienempi kuin edellisinä vuosina, niin sen osalta voi harkintataksoitus tulla kysymykseen, varsinkin jos equivalenttiteorian mukaiset edellytykset ovat lisäksi olemassa.

Jakoverotuksellisia harkintataksoituksen edellytyksiä punnittaessa tarjoutuu kaksi arvosteluperustetta. Toisen mukaan verrataan kysymyksessä olevan vuoden äyrimäärää edellisen vuoden äyrimäärään. Toisen mukaan selvitetään ryhmän oman äyrimäärän suhde koko kunnan äyrimäärään kysymyksessä olevana vuonna sekä verrataan tätä samanlaiseen suhteeseen jonakin edellisellä vuonna. Inflaatioaikana, jolloin rahanarvon voidaan edelliseen vuoteen verrattuna todeta huomattavasti laskeneen, on ilmeisestikin noudatettava jälkimmäistä menettelyä, sillä äyrien absoluuttisella luvulla ei silloin ole sanottavaa merkitystä. Toisin on tilanne, milloin rahanarvo on vakaa.

Koska edellisenkin vuoden verotus on jo voinut tapahtua harkintataksoituksen nojalla, niin vertailuperusteeksi ei ole otettava asianomaisille todella pantua äyrimäärää, vaan se veroäyrimäärä, johon olisi päädytty, jos verotus olisi kokonaan toimitettu puhtaan tuoton mukaan. Näinkin menetellen voi tosin verossa syntyä suhteellisen suuri vaihtelu vuodesta toiseen, jos edelliselläkin vuonna on käytetty harkintaa. Mutta nähdäkseni on tästä huolimatta pakko näin tehdä. Muutoin näet voitaisiin päätyä kaavamaiseen menetelmään, jonka mukaan harkintataksoitukseen olisi vuosi toisensa jälkeen turvauduttava aivan samanlaisin määrin.

Yleensä on siis lähdettävä samasta absoluuttisesta veroäyrimäärästä kuin mihin kysymyksessä olevan veronmaksajaryhmän veroäyrimäärä edelliselläkin vuonna nousi. Paitsi edellä mainituissa inflaatio-oloissa voidaan tästä periaatteesta poiketa, milloin verovuoden aikana on tapahtunut huomattavaa lisäystä kysymyksessä olevan ryh-

män verotettavien yritysten lukumäärässä. Tällöin voidaan summittain arvioida, suurtako veroäyrimäärän lisäystä näiden uusien yritysten on katsottava edustavan. Tämä määrä vähennetään ryhmän kuluvan vuoden yhteisestä veroäyrimäärästä ja siten saatua määrää verrataan edellisen vuoden veroäyrimäärään. Jos täten päädytään edellisen vuoden vastaavan määrän alittavaan lukuun, niin ryhmän harkintatakoitus voi tulla kysymykseen. Edelleen voi tämä tapahtua eräissä tapauksissa silloin, kun jossain kiinteistö- tai liikeryhmässä on tapahtunut ilmeisesti sellaista veroäyrimäärän nousua, että sitä korvaa toisella alalla tapahtunut lasku. Tällöin voidaan edelleen harkintatakoittaa sitä ryhmää, jonka tulot täten ovat nousseet.

Koska jakoverotuksellisen harkintatakoituksen edellytyksenä on, että verotettavien tulojen lasku jonkin ryhmän osalta merkitsee toisten verovelvollisten verorasituksen kasvua, niin se ei tule kysymykseen, milloin muiden ryhmien tulojen nousu huomattavasti ylittää kysymyksessä olevan ryhmän tulojen vähentämisen. Tällöin ei näet kysymyksessä olevan ryhmän tulojen aleneminen ole lainkaan johtanut toisten verovelvollisten verokuorman kasvuun. Toisinaan voi tapahtua suoranaista tulonsiirtoa ryhmästä toiseen. Tällöin pysyy muiden kuin niiden, joiden kesken tällainen tulonsiirto on tapahtunut, verorasitus täysin entisellään. Viimeksi mainitun laatusilla tapauksilla on kai yleensä suurempi merkitys tarkasteltaessa yrityksiä yksilöllisesti kuin nyt kysymyksessä olevasta kollektiivisesta ajatustavasta lähtien, mutta tämänkin kannalta voi ilmetä tapauksia, joissa tällä on merkitystä. Tällainen tulonsiirto voi tapahtua esimerkiksi silloin, jos omistajan itsensä aikaisemmin välittömästi harjoittama elinkeinotoiminta järjestetään osakeyhtiön muotoon. Tällöin osa aikaisemmin kokonaisuudessaan liiketuloksi katsotusta tulosta suoritetaan nyt entiselle liikkeenharjoittajalle palkan muodossa. Tästä aiheutuu liiketulojen väheneminen ja palkkatulojen lisääntyminen vastaavilla määrillä.

Varsinkin kollektiivisessa arvostelutavassa voisi jakoveroluonteen kannalta harkintatakoituksen käyttö tulla kysymykseen silloin, kun kunnan varojen tarve edelliseen vuoteen verrattuna on huomattavasti noussut, kunnan verotulojen kuitenkin jäädessä tästä noususta jälkeen. Tämän perusteella ei kuitenkaan voida lähteä jakamaan kunnallista verorasitusta uudella tavalla. Varojen tarpeen lisääntyminen vaikuttaa ainoastaan veroäyrimäärän suuruuteen, mutta sen perusteella ei saa ruveta muuttamaan veroäyrien lukumäärää. Näin on asianlaita yleensä. Jos kuitenkin kunnan menojen kasvu johtuu erityi-

sistä liikkeiden tai kiinteistöjen hyväksi suoritetuista toimenpiteistä, niin harkintatakoitus voi tosin tulla kysymykseen, mutta tällöin varsinaisesti ekvivalenttiteorian perusteella ja sen mukaisilla edellytyksillä.

Suunnilleen samalla tavalla kuin arvosteltaessa harkintatakoituksen kannalta kiinteistöjä ja liikkeitä kokonaisina yhtenäisinä ryhminä menetellään alaryhmien puitteissa harkintatakoituksen edellytyksiä punnittaessa. Mihin alaryhmiin jaottelu on suoritettava, siitä ei voitane antaa mitään yleispätevää sääntöä, vaan se riippuu olosuhteista kussakin yksityistapauksessa. Siinä on ilmeisesti ainakin pyrittävä sijoittamaan sellaiset yritykset samaan ryhmään, joiden asema ekvivalenttiteorian kannalta on suunnilleen sama.

Jos on tultu siihen tulokseen, että harkintatakoitus koko kunnan kannalta on kiinteistötuloihin nähden paikallaan, niin tämän jälkeen on vahvistettava suunnilleen se veroäyrimäärä, joka on kiinteistötulojen osalle yhteensä pantava. Tämän jälkeen on suoritettava kiinteistöjen jako alaryhmiin ja verrattava, ottaen lähinnä huomioon ryhmän edellisen vuoden tulot, sen puhtaiden tuottojen riittävyyttä. Jos josakin ryhmässä puhtaat tuotot sinänsä ovat riittävät, niin ryhmän harkintatakoittaminen ei tule kysymykseen.

Kunnan suuruudesta riippuu, onko alajaotteluja suoritettava useampiakin. Kun on päädytty jaottelussa niin pitkälle, että on olemassa samanlaisten yritysten muodostama ryhmä, niin tämän sisällä, mikäli ryhmä on kokonaisuudessaan katsottava harkintatakoitettavaksi, lienee yleensä parasta suorittaa veromäärän jako yritysten liikevaihdon mukaisessa suhteessa, ellei jostain erityisistä syistä jokin toinen peruste muodostu soveliaammaksi. Liikevaihdon perusteella näet voidaan yleensä parhaiten arvostella yritysten keskinäistä suuruutta. Edellä sanottu pätee kuitenkin lähinnä ainoastaan, milloin kaikkien saman alan yritysten tuotto on laskenut suunnilleen samalla tavalla. Jos eri yritysten tuotto on kuitenkin muodostunut kovin erilaiseksi, niin silloin on lähinnä noudatettava niitä muita näkökohtia, joiden mukaan arvostellaan harkintatakoituksen yksilöllisiä edellytyksiä jakoverotuksen kannalta.

Tällä kollektiivisella kunnallisverorasituksen jakotavalla on kuitenkin harkintatakoituksen kannalta suhteellisen vähäinen merkitys. Toisaalta näet se on hyvin epämääräinen ja toisaalta sen käytännöllinen toteuttaminen varsinkin suurissa kunnissa on kovin suuritöinen, joten koko menetelmällä on lähinnä vain teoreettista merkitystä.

C. Yksilöllinen menettelytapa.

Harkintataksoituksen edellytyksiä jakoveroluonteeseen kannalta arvosteltaessa onkin ilmeistä, että yksilöllisillä näkökohdilla on suurempi merkitys kuin vaikeasti arvosteltavissa olevilla kollektiivisilla. Kuten harkintataksoitusta yleensäkin niin on sen edellytyksiä myös jakoveroajatuksen pohjalta arvosteltava yrityksen laadun ja laajuuden kannalta. Ennen kuin tähän kuitenkaan ryhdytään, on kiinnitettävä huomio muutamaa yleiseen näkökohtaan.

Myös yksilölliseen arvostelutapaan soveltuvat yleensä ne yleiset periaatteet, joita edellä kollektiivisen katsantotavan yhteydessä selostettiin. Harkintataksoituksen pääasiallisena tarkoituksena jakoveron kannalta on estää yrityksen tilapäisestä huonosta tuloksesta aiheutuneeseen puhtaan tuoton vähäisyyden haitallinen vaikutus muiden verorasitukseen sen johdosta, että veroäyri voisi tästä syystä tilapäisesti nousta. Näin ollen tuntuu luonnolliselta, että tällöin kiinnitettäisiin pääasiallinen huomio siihen, ettei yksityisen verovelvollisen veroäyrimäärä saisi pienentyä edellisestä vuodesta.⁹ Täten ratkaisevaa on veroäyrien lukumäärän absoluuttinen eikä suhteellinen suuruus. Ellei tälle kannalle asetettaisiin, niin harkintataksoitettavat liikkeet ja kiinteistöt voisivat eräissä tapauksissa joutua aivan syyttömästi kärsimään joidenkin toisten veronmaksajien tulojen verokauden aikana tapahtuneesta noususta.

Kuten jo aikaisemmin huomautettiin,¹⁰ niin tämä, ettei harkinnalla voida jakoveroajatuksen perusteella harkintataksoitaa sen suuremmasta määrästä kuin edellisenä vuonna, on voimassa ainoastaan, milloin rahan arvo on vakaa. Inflaatioaikana täytyy tästä periaatteesta luopua, mutta ei silloinkaan sen enempää kuin mikä aiheutuu rahan arvon laskusta. Ekvivalenttiteoriaan tai johonkin muuhun vastaavaan perusteeseen nojautuvassa harkintataksoituksessa tosin ehkä tulee kysy-

⁹ *Haveri*, s. 345, katsoo, ettei harkintataksoitusta voida toimittaa, milloin asianomaisen verotettava tulo on noussut samaan määrään kuin edellisenä vuonna; suunnilleen samoin myös *Koski*, s. 324, ja *Linni*, Maalaiskunta 1933 s. 15, joka huomauttaa siitä, kuinka vähäinen vähentyminen ei vielä ole riittävää. Lisäksi *Linni* mainitsee siitä, ettei verovelvolliselle hänen käsityksensä mukaan saa panna samaa äyrimäärää kuin mitä hän on edellisinä vuosina suorittanut tai veromäärän keskiarvoa. Tämän käsityksen hän nojaa kuitenkin pääasiassa kohtuusnäkökohtiin. *Jalonen*, s. 116, mainitsee muina harkintataksoitukseen vaikuttavina seikkoina asianomaista edellisinä vuosina kohdanneet taksoitukset; samoin myös *Ståhlberg* s. 614.

¹⁰ *Ks.* s. 120.

mykseen ankarampikin harkintataksoitus, mutta tällöinhän ei enää liikuta jakoverotuksellisen ajatustavan piirissä, joten tähän ei tässä yhteydessä ole kiinnitettävä huomiota.

Yleensä siis otetaan vertauskohdaksi saman yrityksen aikaisempien vuosien puhdas tuotto. Tämä on varsinainen jakoverotuksellinen harkintataksoituksen pohja. Tämä ei yksin riitä, vaan lisäksi täytyy puhtaan tuoton mukaisen verotuksen tulla merkitsemään kunnan veroäyryn nousua. Tavallisesti ei kuitenkaan yhden ainoan yrityksen huono tuotto voi tätä yksinään aiheuttaa. Näin ollen puheena oleva vaikutus on ymmärrettävä jossain määrin laajemmin, nimittäin siten, että on otettava huomioon myös muut yritykset, joissa tämän mukaisesti voisi harkintataksoitus tulla kysymykseen. Jos kunnassa on niin paljon sellaisia yrityksiä, joiden tuotto kuluvana vuonna on jäänyt edellistä vuotta vähäisemmäksi, että tämä tulisi aiheuttamaan veroäyryn kohoamisen, niin harkintataksoitus voi tulla näiden kaikkien yritysten osalta kysymykseen. Yksilöllisessä arvostelutavassa ei ole merkitystä sillä, toimivatko nämä huonotuottoiset yritykset samalla vai eri aloilla.

Kun vertauskohtana käytetään varsinaisesti yrityksen edellisen vuoden puhdasta tuottoa tai paremminkin sitä vastaavaa veroäyrimäärää eikä edellisenä vuonna todella pantua äyrimäärää, niin tästä johtuu, että tulon pysyessä vähäisenä kaksi vuotta voi toisena vuonna tapahtua kovin jyrkkä taksoitettavien määrien aleneminen. Tämän välttämiseksi onkin käytettävä vertauskohteena useamman edellisen vuoden keskimäärää ja mieluiten sellaista punnittua keskimäärää, että edellisen vuoden puhdas tuotto otetaan kolmin-, sitä edellisen kahden- ja vielä sitä edellisen yhdenkertaisena ja näiden summa jaetaan kuudella. Jos edellisenä vuonna on käytetty harkintataksoitusta, niin tällöinkin tosin voi tämä laskutapa merkitä taksoitettavan määrän vähenemistä, mutta tämä on tällöin aivan oikeutettua, sillä jos tulos on useita vuosia ollut huono, niin silloin ei kysymyksessä enää ilmeisesti ole sellainen tilapäinen tulojen väheneminen, jota harkintataksoitus jakoverotukselliselta kannalta suoritettuna tarkoittaa vaan kysymyksessä olevan liikkeen toiminnan luonteeseen vaikuttanut pysyvä muutos, joka on myös harkintataksoituksessa otettava huomioon.

Jakoveronäkökohdasta voisi ajatella harkintataksoituksen tulevan kysymykseen myös silloin, kun asianomaisen yrityksen puhdas tuotto verrattuna muihin saman alan ja muutoin samassa asemassa olevien yritysten puhtaaseen tuottoon on jäänyt vähäi-

seksi.¹¹ Ilmeisesti tähän perustuu, ainakin osittain se käytännössä runsaasti edustettu, niin vieläpä melkein vallitseva kanta, jonka mukaan harkintataksoitus suoritetaan liikevaihdon perusteella ottaen määrääväksi jokin tästä laskettu prosenttimäärä.¹² Jakoveroajatuksessa huomio lähinnä kiinnitetään siihen, mitä veroäyrin suuruus toisten verovelvollisten kannalta vaikuttaa ja sen mukaan halutaan suojella heitä jonkin verovelvollisen tuloissa tapahtuneilta tilapäisiltä vaihteiluilta. Puheena oleva liikevaihdon pohjalla tapahtuva verotus taas asettaa kaikki saman alan yrittäjät verotuksellisesti suunnilleen samaan asemaan. Tällä ei kuitenkaan jakoverotuksellisesti ole varsinaisesti merkitystä. Se, että eri yritysten puhdas tuotto verrattuna niiden bruttotuottoon on erilainen, riippuu lähinnä yrityksen suorittamien vähennysten laadusta. Tämä kysymys ei kuitenkaan ole varsinaisesti jako- vaan tuottoverotuksellinen. Sen vuoksi sen käsittely soveltuu parhaiten tuottoverotuksellisten näkökohtien yhteyteen.¹³ Käsitykseni mukaan ei jakoverotukselliselta kannalta harkintataksoitus tule tällä perusteella kysymykseen. Se, että toinen saman alan yritys saa bruttotuotostaan suhteellisesti enemmän puhdasta tuottoa kuin jokin toinen saman alan yritys, ei varsinaisesti koske kunnan muita veronmaksajia. Jakoveron kannalta suoritetaan puhtaan tuoton lasku aivan normaalin verolaissa säädetyn laskutavan mukaan, ottaen huomioon kaikki sitä koskevat säännökset. Näin saatua tulosta verrataan sellaisiin seikkoihin, joista voidaan päätellä, siirtyykö tapahtunut vähentyminen muiden veronmaksajien kannettavaksi.

D. Yrityksen laadun ja laajuuden merkitys jakoverotukselliselta kannalta.

Kun harkintataksoitus jakoverotukselliselta kannalta varsinaisesti tapahtuu puhtaan tuoton perusteella ja sitä arvostellaan pelkkien lukujen pohjalta, niin yrityksen laadulla ja laajuudella on tältä näkökannalta arvosteltuna suhteellisen vähäinen merkitys. Lä-

¹¹ Tähän ajatukseen viitataan mm. *Hall. esityksen* 26/1928, s. 10, perusteluissa, kun niissä mainitaan harkintataksoituksen asunto-osakeyhtiöihin nähden tulevan kysymykseen sillä perusteella, että niiden verotettava tulo jää alhaisten yhtiövuokrien vuoksi pienemmäksi kuin tavallisten vuokratalojen.

¹² Ks. s. 62 etenkin alav. 17.

¹³ Ks. ss. 128–134.

hinnä näihin onkin kiinnitettävä huomiota vain kollektiivisten harkintatarkoituksen edellytysten kannalta suoritettaessa harkinnalla pantavan veromäärän jakoa saman alan eri yritysten kesken. Tämän vuoksi seuraavassa tarkastellaan jossain määrin yrityksiä niiden laadun ja laajuuden kannaltakin.

Yrityksen ulkonaisesta muodosta johtuvilla laadullisilla croilla ei jakoveronäkökohdan mukaan ole sanottavaa merkitystä samoin kuin ei myöskään kiinteistön käyttötavalla, liikkeen toimialalla eikä kysymyksessä olevan toiminnan intensiivisyydellä. Kuten jo edellä lyhyesti todettiin,¹⁴ niin yrityksen organisatorisella järjestysmuodolla on, kun tämä ilmenee siinä, onko kysymyksessä osakeyhtiö tai muu verotuksellisesti siihen verrattava oikeushenkilö tai yksityinen henkilö, merkitystä siinä tapauksessa, että yritysmuoto on edelliseen vuoteen verrattuna muuttunut. Samanlaatuisten yritysten keskinäisessä vertailussa tähän on kuitenkin joka tapauksessa kiinnitettävä huomiota, koska yhtä suuren tulon omaavista liikkeistä osakeyhtiötä on pidettävä suurempana siitä syystä, että se saa osittain vähentää sellaisia toimihenkilöille suoritettuja palkkoja, joista vastaavat erät yksityisen yrittäjän kohdalla luetaan liiketuloon.¹⁵

Myös siihen on kiinnitettävä huomiota, onko kysymyksessä vuokrakiinteistö tai asunto-osakeyhtiön omistama kiinteistö,¹⁶ sillä jälkimmäisen kantamat vastikkeet eroavat luonteensa puolesta tavallisista vuokrista eivätkä ole näihin täysin verrattavia.¹⁷ Suunnilleen samanlainen ero on erityisesti kiinteistöjen kohdalla siinä, onko kysymys omasta tai vuokrakiinteistöstä, koska jälkimmäisen osalta suoritettut vuokrat ovat vähennyskelpoisia ja siis pienentävät kiinteistöstä saatua puhdasta tuottoa. Kunnallisverotuksessa ne kuitenkin tulevat otetuiksi huomioon kiinteistön omistajan vastaavana tulona, joten kiinteistöjen yhteinen tulo pysyy kuitenkin samana.

Yleensä voidaan todeta, että yrityksen laadulla on jakoveronäkökohdan mukaan suhteellisen vähäinen merkitys. Enemmän huomiota onkin kiinnitettävä sen laajuuteen. Sitähän jo oikeastaan kuvastaa edellä selostettu vertailu edellisten vuosien veroäyrimäärään. Puh-
taalla ulkonaisella ilmenemismuodolla ei tässä suhteessa

¹⁴ Ks. s. 121.

¹⁵ Tästä huomauttaa Pekkala, s. 72.

¹⁶ Ks. Koski, s. 330.

¹⁷ Ks. s. 170.

ole pääasiallista merkitystä vaan taloudellista suuruutta osoittavilla seikoilla kuten pääomalla. Yritykseen sinänsä kiinnitetyllä pääomalla ei kuitenkaan jakoveronäkökohdan mukaan ole ratkaisevaa asemaa, vaikka sitäkin voidaan tietenkin käyttää saman alan liikkeiden keskinäisen vertailun perusteena.¹⁸ Jakoveroluonteiden kannalta on merkitystä enemmänkin sillä yrityksen edustamalla pääoma-arvolla, joka saadaan kapitalisoimalla yrityksen puhdas tuotto. Tämä pääoma-arvo ilmaiseekin eräällä tavalla yrityksen puhdasta tuottoa, mutta eroaa tästä siinä suhteessa, että tällä tavalla kapitalisoitu tuotto osoittaa pysyvämpää arvoa kuin pelkkä tuotto. Tällaisen kapitalisoidun tuoton mukaan voidaan sopivasti suorittaa veroäyrien jako samanlaisten yritysten kesken. Suunnilleen samassa asemassa on tuotannon tai liikevaihdon suuruus.¹⁹ Kun on kysymys veroäyrien jakamisesta saman alan yritysten kesken, niin tämä muodostaa suhteellisen soveliaan jakoperusteen. Sehän juuri kuvaa sitä suhdetta, missä saman alan yritykset toisiinsa nähden toimivat.

¹⁸ *Linni*, Maalaiskunta 1933 s. 15, antaa harkintataksoituksessa merkityksen liikkeeseen kiinnitetylle pääomalle, varsinkin milloin muita asiaan vaikuttavia periaatteita ei ole. Lähtökohdaksi voidaan hänen mukaansa ottaa se summa, jonka pääoma kohtuullisella korolla olisi tuottanut, mutta myös tulojen vähyys on otettava huomioon. Myös *Koski*, s. 324, kiinnittää huomiota pääomaan. S. 327 hän ei hyväksy sitä näkökohtaa, ettei harkintataksoitukselle olisi tilaa, jos liikkeen tuotama verotettava tulo vastaa käyvää korkoa liikkeeseen sijoitetulle pääomalle, vaan antaa pääomalle vain asiaan vaikuttavan merkityksen kussakin yksityistapauksessa.

¹⁹ *Haveri*, s. 344, vertaa liikevaihdon ja tulon suhdetta ko. liikealalla yleisen kauppatajan mukaan kohtuulliseksi katsottuun voittoon.

X LUKU.

HARKINTATAKSOITUS TUOTTOVEROTUKSEL-
LISEN AJATUSTAVAN POHJALTA.

Kuten aikaisemmin olemme todenneet,¹ niin tuottoverotukselliselta kannalta on harkintataksoituksen omaksumisella haluttu jostain yrityksestä saatavasta tuotosta tehdä merkityksettömäksi erityisesti vähennysten kohdalla se aines, joka ei liity itse tuohon yritykseen vaan ainoastaan sen harjoittajan henkilöllisyyteen. Tämän vuoksi on seuraavassa pyrittävä selvittämään, millä tavalla tämä henkilökohtaisen aineksen poissulkeminen vaikuttaa harkintataksoitukseen ottaen huomioon yrityksen laatu ja laajuus.

Nyt puheena olevalta kannalta yrityksen laadulla ja laajuudella on sinänsä suhteellisen vähäinen merkitys. Täten ei kiinteistön ja liikkeen ulkonaisella ilmenemisellä ole tässä suhteessa vaikutusta aivan riippumatta siitä, ilmenevätkö eroavaisuudet sijaintipaikan, liikennemahdollisuuksien, rakennusaineen tai kiinteistön käyttötavan tai liikkeen toimialan alalla. Samoin on asianlaita yrityksen toiminnan intensiivisyyden sekä sen suhteen, onko se tukkui- tai vähittäisliike.

Merkitystä on sitä vastoin eräillä organisatorisilla järjestelyillä, lähinnä sillä, harjoittaako toimintaa yksityinen henkilö vai osakeyhtiö. Koska yksityishenkilön itse välittömästi harjoittamassa toiminnassa ei yrittäjän oman työn palkkaa vähennetä, kuten oikeushenkilön toiminnassa, niin ensiksi mainittu edustaa henkilökohtaisempaa yritysmuotoa kuin jälkimmäinen. Näin ollen pitäisi, jos haluttaisiin olla johdonmukaisia, puhtaasti tuottoverotuksellisesta ajatustavasta lähtien erottaa yksityisen henkilön yritystoiminnasta kertyneestä tuotosta erikseen se osa, joka on katsottava korvaukseksi hänen yritykseen panemastaan työstä, ja luettava se palkanluonteiseksi tuloksi.

¹ Ks. s. 43.

Ettei näin kuitenkaan ole meneteltävä, ilmenee siitä, että kunnallisverolaissamme on myös ammatinharjoittajat erotettu toimipaikalleen verovelvollisiksi ja veroäyrit pantavaksi palkkatuloista erillään. Ammattituloissahan on sääntönä, että toimintaa harjoittaa asianomainen itse eikä siinä yleensä voida toisistaan erottaa yrittäjänvoittoa ja varsinaista elätyksen luontoista osaa.

Ei myöskään oikeushenkilön johtaville toimihenkilöilleen suorittama palkka muodosta sellaista asianomaisen yrittäjän henkilökohtaisiin olosuhteisiin liittyvää vähennystä, jota ei voitaisi harkintataksoitukselliselta kannalta vähentää, vaan jota olisi puhtaasta tuottoverotuksellisesta näkökulmasta katsottuna pidettävä osana yrityksen omasta tuotosta. Oikeushenkilön johtaville toimihenkilöilleen ja muille maksamat palkat eivät luonteeltaan näet eroa toisistaan niin kauan, kuin kysymyksessä on todellinen palkka eikä peitetty osingonjako, joten niitä ei myöskään verotuksellisesti voida normaalitapauksessa käsitellä eri tavoin. Jos kuitenkin osakeyhtiö on osakkeenomistajalleen taikka tämän puolisolle, lapselle, vanhemmalle tai muulle omaiselle palkan, lahjapalkkion, osapalkkion, asuntoedun, edustus- tai matkakustannusten tai muun sellaisen hyvityksen nimelle suorittanut enemmän kuin on pidettävä kohtuullisena, taikka jos yhtiö on hintana, vuokrana, korkona, provisiona tai muuna kustannuksena edellä mainituille henkilöille maksanut olennaisesti enemmän tai heiltä kantanut vähemmän kuin mitä on tavallista, voidaan tällainen ottaa huomioon harkintataksoituksen edellytyksiä tutkittaessa. Nämä näet ovat sellaisia asianomaisen henkilöön kohdistuvia suorituksia, joilla ei ole välitöntä tekemistä itse tuloa tuottavan toiminnan kanssa. Tässä suhteessa voidaan johtona pitää samanlaisia tapauksia koskevaa TOL:n 30 §:ää, jota olenkin edellä lainannut. Kun harkintataksoituksessa kuitenkin jätetään veroviranomaisille varsin vapaa harkintavalta, niin minusta voidaan mennä pitemmälle kuin TOL:n tulkinnassa. Harkintataksoituksessa voidaan käsitykseni mukaan aina ottaa huomioon sellaiset ulkopuolisille suoritettut hyvitykset, jotka eivät vastaa asianomaisen yritykselle suorittamaa palvelua tai vastiketta. Tällaiset kohtuuttomat hyvitykset eivät näet enää palvele varsinaisesti yrityksen omaa toimintaa, vaan johtuvat yrittäjään liittyvistä henkilökohtaisista seikoista. Epäsuhteen täytyy tietenkin olla suhteellisen huomattava, koska verotuksessa yleensä noudatetaan subjektiivista arvostelutapaa.² Tällaiset erät, joita

² Ks. Lassi Kilpi, Pääomanvähennys, Vammala 1952 s. 127.

ei edellä olevan perusteella voida hyväksyä vähennyskelpoisiksi, lisätään harkintataksoituksen edellytyksiä nyt puheena olevalta näkökohdalta arvosteltaessa yrityksen puhtaaseen tuottoon ja täten lisätystä määrästä voidaan sitten taksoitus suorittaa.

Edellä selostetulta kannalta on merkitystä myös sillä, onko kysymyksessä pää- tai sivuliike taikka itsenäinen täydellinen liike vai jonkin toisen pelkkä apuyritys. Epäitsenäisten liikkeiden osalta voi näet huomattavassa määrässä tapahtua samantapaista voiton siirtoa yritykseltä toiselle. Tässä suhteessa on erityisesti huomattava, että harkintataksoitusta koskevan säännöksen on katsottava sisällyttävän itseensä pyrkimyksen estää voiton siirtäminen³ toisessa kunnassa verovelvolliselle yrityksestä kiinnostuneelle henkilölle. Kuten peitetystä osingonjaosta, niin tästäkin on säännös TOL:ssa sen 23 §:ssä. Tämän 1 momentin mukaan voidaan, milloin tulo Suomessa harjoitetusta liikkeestä, joka välittömästi tai välillisesti on riippuvainen ulkomaisesta liikkeestä tai ulkomailla asuvasta henkilöstä, jää huomattavasti pienemmäksi kuin muista samanlaisista liikkeistä yleensä saatu tulo, liikettä harkinnan mukaan verottaa tulosta, jota liikkeen laatuun ja laajuuteen nähden on pidettävä kohtuullisena. Samoin on, jos sellaisen liikkeen tulo muutoin on katsottava kohtuuttoman pieneksi. Ilmeisesti tämän säännöksen sisältämä periaate soveltuu myös kunnalliseen harkintataksoitukseen.⁴

Kun peitettyssä osingonjaossa on yleensä kysymys yksityisistä eristä, jotka voidaan todeta todelliselta luonteeltaan osingonjaoksi, niin nyt kysymyksessä olevissa tapauksissa ei yleensä ole mahdollista tarkkaan osoittaa joitakin erityisiä eriiä, joissa on tapahtunut tuollaista voiton siirtymistä yritykseltä toiselle. Tavallisesti tämä tapahtuuakin siten, että koko yrityksen toiminta on järjestetty tätä silmällä pitäen. Näissä tapauksissa ei harkintataksoitusta voida toimittaa lisäämällä puhtaaseen tuottoon vain yksityisiä jollain tapaa arvioituja eriiä, mikä menettely oikeastaan olisikin vastoin harkintataksoituksen yleistä luonnetta, vaan harkintataksoitus on kohdistettava yritykseen sellaisenaan.

Nyt puheena olevissa tapauksissa on pyrittävä selvittämään, paljonko suunnilleen samanlaisissa olosuhteissa toimineen normaalin yrityksen, siis sellaisen, jossa tuollaista voiton siirtämistä subjektilta toiselle ei voida todeta tapahtuneen, on katsottava

³ Ks. s. 48.

⁴ Ks. s. 125.

tuottaneen puhdasta tuottoa. Tätä on tietenkin yleensä mahdotonta tarkalleen määrätä, sillä vain harvoin on olemassa kaksi täysin toisiinsa rinnastettavaa yritystä. Yleensä onkin otettava yleisemmät lähtökohdat. Jos jokin luotettava keino jossain yksityistapauksessa on löydetty, niin on käytettävä sitä, mutta muussa tapauksessa on paras pyrkiä selvittämään, montako prosenttia toisten samalla alalla ja mikäli mahdollista samalla paikkakunnalla ja muutoinkin mahdollisimman samalaisissa olosuhteissa toimivien yritysten on katsottava tuottaneen puhdasta tuottoa verrattuna niiden tuotannon tai liikevaihdon suuruuteen. Tätä voittoprosenttia pidetään lähtökohtana ja tämän perusteella voidaan arvioida, kuinka paljon kysymyksessä olevan yrityksen olisi katsottava tuottaneen, ellei mitään voiton siirtoa olisi tapahtunut. Tällä tavalla lasketun puhtaan tuoton perusteella voidaan sitten harkintatarkoitus suorittaa. Tuottoverotukselliselta kannalta ei ole merkitystä sillä, onko kysymyksessä erikois- vai yleisliike, samoin kuin kiinteistöjen osalta ei myöskään sillä, onko kysymyksessä vuokraajan tai omistajan itsensä harjoittama toiminta, koska vuokramaksu tulee joka tapauksessa verotettavaksi kiinteistön sijaitsemispaikkakunnalla, vaikka vuokraaja saakin sen vähentää. Liikkeen osalta on asianlaita toisin. Tällöin näet voidaan ajatella, ettei liikkeen vuokraamisesta saatua tuloa voida pitää liiketulona ja se voi siis joutua verotettavaksi jossain toisessa kunnassa. Ryhtymättä tässä yhteydessä sen laajemmin käsittelemään kysymystä liikkeen vuokraamisesta saadun tulon luonteesta liiketulona, voidaan todeta, että meillä näkyy yleensä katsotun se liiketuloksi.⁵ Käsitäkseni mukaan ei kysymykseen voida antaa yleispätevää vastausta, vaan ratkaisevia ovat

⁵ Näin *Ståhlberg*, s. 432, ja *Linni*, s. 25; samoin Ruotsissa *Sandström*, Rörelse s. 16, ja oikeuskäytäntö, esim. RA 1909 ref. 61, majatalon vuokralleanto, ja 1911 not. 54, apteekkiliikkeen vuokralleanto. Meillä on myös oikeuskäytännössä useassa tapauksessa katsottu tällainen vuokra liiketuloksi. Näin esim. KHO 1928 II 1994 ja 1946 II 137, haara-apteekin vuokra; 1929 II 374, apteekkarinlesken apteekin vuokraamisesta kantama vuokra; 1936 II 659, vuokrattu ajuriliike; 1941 II 396, laulu-yhdistyksen ravintolaksi vuokraamastaan kerhohuoneistosta kantama vuokra, ja 1939 II 4001, linja-autoyhtiön osakkailleen vuokraamastaan linjaliikenneoikeuksista kantama vuokra. Tapauksessa KHO 1931 II 1397 ei kuitenkaan katsottu olleen liiketuloja, kun yhtiö oli toimitusjohtajalleen vuokrannut liikkeensä 3.000 markan vuosivuokrasta, eikä tapauksessa 1947 II 222, jossa yhtiö oli vuokrannut omistamansa tiilitehtaan.

Mainittakoon, että Saksan tuloverolainsäädännössä olleen nimenomaisen säännöksen mukaan vuokraa ei voida pitää liiketulona.

kussakin yksityistapauksessa vallitsevat olosuhteet. Pääasiallinen merkitys minusta on suoritettun vuokran suuruudella. Jos vuokra on niin pieni, että se vastaa vain kohtuullista korvausta toisen käytettäväksi luovutetuista esineistä, niin kysymyksessä on tavallinen vuokraus, josta saatua tuloa ei voida pitää liike tulona. Jos kysymyksessä on suurempi korvaus, niin silloin lienee yleensä kysymyksessä liiketulo.

Jos liikkeestä maksettu vuokra ei tule verotettavaksi paikkakunnalla, niin vuokramaksu voidaan käsitykseni mukaan ottaa harkintataksitoituksessa huomioon yrittäjän henkilöllisyyteen liittyvänä kuluna. Periaatteellisesti olisi tietenkin asianlaita samoin myös kaiken sellaisen vuokran suhteen, jota ei voida pitää liike tulona. Jos se kuitenkin tulee kunnassa muutoin verotettavaksi, niin yleiset harkintataksitoitukset periaatteet eivät vaadi sen vähennyskelpoisuuden kieltämistä.

Yrityksen varallisuusasemaan liittyvistä seikoista on huomattava merkitys yrityksen velkaantuneisuudella. Juuri veloista suoritettut korot edustavat erityisen suuressa määrin puhtaasta tuotosta tehtäviä henkilökohtaisia yrittäjään itseensä liittyviä vähennyksiä. Toimintaa voi näet yhtä hyvin harjoittaa velatonkin yrittäjä. Kuten historiallisesta katsauksesta ilmenee,⁶ niin velkojen vähennys-oikeuteen kiinnitettiin kunnallisasetusten säätämisaikavälissä erityistä huomiota. Rajoituksia asetettiin kiinnitettyjen velkojen korkojen vähennys-oikeudelle, mutta ei muiden. Ilmeistä on, että harkintataksitoitusta koskevan säännöksen omaksumisessa on tällä velkojen korkojen puhtaaseen tuottoon aiheuttamalla vähennyksellä huomattava merkitys. Täten voitaneen nyt puheena olevalta näkökannalta katsoa myös yritystä rasittavien velkojen korot puhtaaseen tuottoon lisättäväksi eräksi. Muilla yrityksen vakavaraisuuteen vaikuttavilla syillä ei nyt puheena olevalta kannalta liene sanottavaa vaikutusta.

Laajuutta osoittavien seikkojen merkitys tuottoverotuksen kannalta on myös vähäinen. Tosin tässä voidaan vielä huomauttaa siitä aikaisemmin mainitusta seikasta,⁷ että suuri bruttotuotto verrattuna puhtaaseen tuottoon voi usein merkitä, että vähennysten joukossa on sellaisia verovelvollisen henkilöllisyyteen liittyviä eriä, joita ei puhtaasti tuottoverotuksellisen ajatustavan mukaan voida hyväksyä vähennettäviksi. Näin ei aina tarvitse olla, mutta tällaisiin tapauksiin on parasta suhtautua erityisen suurella varovaisuudella ja tutkia tarkasti erilaisten vähennysten todellinen luonne.

⁶ Ks. s. 30.

⁷ Ks. s. 43.

Lähdettäessä yksityistapauksessa ratkaisemaan, onko tuottoverotuksellisia edellytyksiä harkintataksoitukselle olemassa, niin on huomattava, etteivät edellä selostetut perusteet vielä anna suoranaista vastausta siihen, onko harkintataksoitukseen ryhdyttävä, vaan niistä voidaan vasta todeta, että on olemassa hyvin suuri mahdollisuus harkintataksoitukseen siirtymiseksi. Niiden nojalla voidaan myös paljon tarkemmin kuin minkään muun perusteen mukaan laskea, mihin määrään verotus on harkinnalla määrättävä. Varsinaisesti on kuitenkin se, onko harkintataksoitukseen ryhdyttävä, ratkaistava muilla perusteilla.

Harkintataksoitusta koskevien säännösten epämääräisyys⁸ osoittaa lainsäätäjän tarkoituksena olleen, ettei tällaiseen tuottoverotukselliseen verotusmuotoon siirryttäisi aina, milloin sen mukaiset ulkonaiset edellytykset ovat olemassa. Jos lainsäätäjän tarkoitus olisi ollut toinen, olisi ollut varsin helppoa sovittaa tätä koskevista seikoista yksityiskohdaiset ja selvät säännökset suoraan lakiteksteihin. Näin ollen voidaankin tuottoverotuksellisia näkökohtia käyttää lähinnä vain apuna arvosteltaessa, onko olemassa edellytyksiä eqvivalenttiperiaatteen tai kunnallisveron jakoveroluonteeseen perusteella siirtyä harkintataksoitukseen.

Jos eqvivalentti- ja tuottoveroperiaatteiden mukaiset harkintataksoituksen edellytykset molemmat yhtyvät, niin silloin voidaan käsitykseni mukaan hyvinkin helposti, sanoisinpa melkein säännöllisesti, siirtyä harkintataksoitukseen. Tällöin vielä liikutaankin suhteellisen selvällä alueella, sillä näiden molempien mukaan on ainakin jossain määrin mahdollista melkein markkamääräisesti ilmaista, missä harkintataksoituksen raja kulkee.

Jakoveroluonteeseen kannalta perusteet harkintataksoitukseen ryhtymiselle tosin ovat huomattavasti epämääräisemmät. Jos kuitenkin tuottoverotukselliset harkintataksoituksen edellytykset ovat olemassa samalla kertaa kuin aikaisemmin selostetunlaiset jakoverotukselliset edellytykset, niin harkintataksoitukseen voitaneen aina ryhtyä.

Mikäli kysymyksessä on peitetty osingonjako tai voiton siirtäminen toisessa kunnassa toimivalle taloudellisesti verovelvollisesta yrityksestä kiinnostuneelle henkilölle, niin itsenäiset edellytykset harkintataksoitukselle ovat melkein aina olemassa, mutta tuskin muissa tapauksissa. Ainakin täytynee

⁸ Vrt. edellä s. 36.

vaatia, että yhden tai useamman yrityksen puhtaan tuoton jääminen normaalia tulonlaskutapaa käytettäessä pieneksi merkitsisi toisten verovelvollisten verorasituksen aiheutonta kasvamista. Tällöin itsenäisellä harkintataksoituksen käyttömahdollisuudella tarkoitetaan sitä, että yrityksen puhdasta tuottoa on sinänsä pidettävä vähäisenä, suorittamatta varsinaisia vertailuja saman yrityksen aikaisempien vuosien puhtaaseen tuottoon tai muiden yritysten puhtaaseen tuottoon.

XI LUKU.

HARKINTATAKSOITUS OBJEKTIVEROTUKSELLISEN AJATUSTAVAN POHJALTA.

Kuten aikaisemmin olemme havainneet,¹ niin objektiverotukselliselta kannalta on harkintataksoituksella haluttu turvata eräiden luonteeltaan pysyvien ja huomattavaa verokykyä sinänsä omaavien verotuskohteiden osallistuminen kunnallisen verorasituksen kantamiseen sellaisinakin vuosina, jolloin niiden puhtaan tuoton pienuus ei niitä varsinaisen tuloveron pohjalta riittävässä määrässä tähän velvoittaisi. Objektiverotuksellinen näkökohta pyrkii siis lähinnä turvaamaan verotuksen jatkuvaisuuden. Kunnallisverotuksesta muodostuu tältä kannalta eräänlainen yhdistetty tulo- ja objektivero, ei tosin samalla tavalla yhdistetty kuin tulo- ja omaisuusvero meillä on. Jälkimmäisessä nämä näet aina vaikuttavat molemmat täydellä teholla, kun kunnallisverotuksessa sitä vastoin nämä varsinaisesti sulkevat toinen toisensa pois. Näistä käytetään sitä, joka antaa suuremman määrän pantavaksi veroäyrien laskemisen perusteeksi.

On huomattava, että objektiverotukselliselta kannalta tuloveroon liitetty täydennysvero ei ole varallisuusvero, vaikkakin objektiverotus on alkujaan tällaisesta kehittynyt, vaan tämä täydennysvero on luonteeltaan nimenomaan objektivero. Tämä merkitsee, että sen laskuperusteeksi otetaan asianomainen verotuskohde sinänsä, sellaisena kuin se on fyysillisessä ilmenemismuodossaan. Mitkään velkojen tai muiden vastaavien sen arvoa vähentävien velvoitteiden huomioon ottaminen ei tule kysymykseen. Veronmääramisperusteena ei kuitenkaan varsinaisesti voi olla tuo verotuskohde sellaisenaan omassa fyysillisessä ilmenemismuodossaan, vaan lähinnä tietenkin sen raha-arvo. Tämä näet määräytyy sen perusteella, mikä katsotaan sen säännöllisen puhtaan tuoton olevan. Sen raha-ar-

¹ Ks. s. 45.

voksi muodostuu tämä vuotuinen puhdas tuotto kapitalisoituna vallitsevien olosuhteiden perusteella. Tällöin sen raha-arvo otetaan juuri sen nykyisessä käyttötarkoituksessa, sillä vain tässähän se antaa kysymyksessä olevan tuoton. Sen pääoma-arvolla irrallisena esineenä ei sitä vastoin ole merkitystä.

Tätä omaisuusarvoa ei kuitenkaan voi ottaa täysin päivän hintojen mukaisesti. Tilapäisetkin suhdanteiden heikkenemiset voivat näet, varsinkin jos on pelättävissä kysymyksessä olevalla alalla pitempiaikainen lamakausi, jo alentaa käyvää hintaa. Näin ollen on varsinaisesti pysyttädyttävä pitemmän ajanjakson keskihinnassa. Objektiverotukselle näet on ominaista, että siihen vasta hyvin hitaasti vaikuttavat yleisessä talouselämässä tapahtuvat vaihtelut.

Objektiverotuksellisessa ajattelussa on itse verotuskohteen ulkonaisella ilmenemismuodolla huomattava merkitys. Tämä verotusmuoto näet liitetään yleensä sellaisiin toimintoihin, joilla on huomattava ulkonainen ilmenemismuoto, lähinnä juuri kiinteistöihin. Tämä tapahtuu usein vieläpä siinä määrin ja niin kiinteästi, että objektiverotuksesta muodostuu suorastaan kiinteistörasite (reallast). Jos näin on käynyt, niin silloin tämä vero on jo aivan riippumaton varsinaisesta kiinteistön tuotosta ja on suoritettava myös tuottamattomaan tarkoitukseen käytetystä kiinteistöstä. Tämä asiantila antaa käsitykseni mukaan myös harkintataksoituksen kannalta huomattavasti väriä koko objektiverotukselliselle ajattelulle, joten juuri tuohon verotuskohteen ulkonaiseen ilmenemismuotoon sinänsä on kiinnitettävä suhteellisen suuri huomio. Täten ulkonaisesti mahtava verotuskohde tältä kannalta soveltuu paremmin verotuksen kohteeksi kuin vähäpätöinen. Varsinaista objektiverotusta ei tavata esimerkiksi pääoman omistukseen kohdistuneena, vaan tätä verotetaan tuottoveron muodossa kuten esimerkiksi jonkinlaisena kuponkiverona.

Kaikista harkintataksoituksen perusteista tämä objektiverotuksellinen lienee kaikkein epämääräisin. On näet hyvin vaikeaa esittää yleisiä normeja siitä suhteesta, missä varsinaisen omaisuusobjektin ja siitä pantavan veromäärän tulee olla keskenään. Objektiverotuksessa saadaan näet yleensä ne luvut, joiden perusteella vuotuisen verorasituksen suuruus voidaan määrätä, suoraan katasterista. Katasterin laadinnassa, mikä kuitenkin on hyvin suuritöinen ja kallis, käytetään apuna asianomaisen omaisuuden varallisuusarvoja ja tuottavuuslukuja. Viimeksi mainittuihin ei kuitenkaan kunkin vuoden verotusta välittömästi nojata, vaan, kuten mainittu, tämä tapahtuu katasterien välityksellä.

Meillä kuitenkin puuttuvat nuo katasterit ja juuri tämä tuottaa tavattoman vaikeuden objektiverotuksellisen harkintatarkoituksen käytännöllisessä toteuttamisessa. Näin sen alalla joudutaan liikkumaan aivan tyystin tietynlaisessa vaistonvaraisessa veronmäärämismenettelyssä.² Tämä suuri epämääräisyys onkin käsitykseni mukaan merkinä siitä, että harkintatarkoituksen toimittamisessa on tällä perustalla noudatettava kovin suurta varovaisuutta. Seuraavassa tulen yrityksen laadun ja laajuuden pohjalta tarkastelemaan eräitä sellaisia näkökohtia, joihin kysymystä arvosteltaessa voidaan kiinnittää huomiota.

Mitä tulee yrityksen ulkonaiseen laatuun, niin kiinteistön sijaintipaikalla ja liikennemahdollisuuksilla on objektiverotuksellisesti merkitystä. Hyvällä liikepaikalla sijaitseva kiinteistö edustaa huomattavasti verokykyisempää verotuskohdetta kuin syrjässä sijaitseva. Vaikka se ei varsinaisesti fyysilliseltä olemukseltaan olekaan sen mittavampi kuin syrjäpaikan kiinteistö, niin se kuitenkin ulkonaiselta ilmenemismuodoltaan on tätä. Hyvällä liikepaikalla ja liikenneyhteyksien varrella oleva kiinteistö säilyttää verokykyisyytensä paljon paremmin kuin syrjäseudun kiinteistö.

Objektiverotukselliselta kannalta on myös rakennuksen rakennusaineella merkitystä. Täten kivirakennus edustaa huomattavasti verokykyisempää verotusobjektia kuin puurakennus. Se on myös ulkonaiselta ilmenemismuodoltaan merkittävämpi. On kuitenkin huomattava, että rakennusaineen täytyy olla jossain suhteessa itse kiinteistön nykyiseen käyttötarkoitukseen. Hylätty mahtava kivimajakka asunnottomalla ulkosaarella ei edusta mitään verokykyä, vaikka sillä siihen uhrattujen kustannusten kannalta voi olla ollut hyvinkin suuri arvo. Rakennuksen täytyy olla rakennettu sellaisista rakennusaineista ja sellaisella tavalla, että sillä yleisen käsitystavan mukaan on tämän rakennustapansa mukaista käyttöä sijaitsemispaikkakunnalla. Suunnilleen sama asema kuin varsinaisella rakennuksen rakennusaineella on muilla siihen liittyvillä rakenteellisilla seikoilla, kuten katon kattamisaineella, mukavuuksilla ja huoneistojen sisustuksen muulla laadulla.

Edelleen objektiverotukselliselta kannalta on merkitystä sillä, onko kysymyksessä ajanmukainen yritys vai jo vanhentuneeksi kat-

² Koski, s. 325, mainitsee, kuinka harkittaessa sitä määrää, josta veroa on suoritettava, on perustana ja lähtökohtana pidettävä sitä nettotuloa, jonka samanlaatuisten ja samanlaajuisten liikkeen samassa kunnassa normaalisten liikeolojen vallitessa katsotaan keskimäärin tuottaneen.

sottava. Nykyajan vaatimuksen mukainen kiinteistö tai liike näet edustaa huomattavasti suurempaa verokykyisyyttä kuin vanhanaikainen. Sen ulkonaista ilmenemismuotoa voidaan myös pitää huomattavampana, vaikkei se kooltaan olisikaan vastaavaa vanhanaikaista yritystä lainkaan suurempi. Ajanmukainen yritys ilmentää lisäksi yleensä tiettyä elinvoimaa ja silläkin tavalla verokykyisyyttä.

Suunnilleen samaa voidaan sanoa rakennetun ja rakentamattoman kiinteistön suhteesta. Edellinen edustaa yleensä huomattavasti verokykyisempää ja mittavampaa objektia, joten harkintatakoitus siis sen kohdalta on objektiverotuksellisesta näkökohdasta arvostellen paremmin paikallaan kuin rakentamattoman.

Liikkeissä, joitakin teollisuuslaitoksia lukuunottamatta, varsinainen konkreettinen ulkonaisesti havaittavissa oleva puoli on suhteellisen vähäinen. Liike on luonteeltaan toiminnallinen. Siinä on kerätty eri tuotantovoimat yhteen tietyn päämäärän saavuttamiseksi. Kiinteistö sitä vastoin on aineellisten tuottavien kappaleiden yhteenliittymä. Objektiverotuksen kohteena ei juuri voida ajatella jotain sellaista kuin pientä agentuuriliikettä, jolla tuskin on kunnan toimistoakaan sen ulkonaisena ilmenemismuotona. Tuonlaatuiheen toimintaan ei puhdasta objektiverotusta voida liittää, koska siltä puuttuvat yleensä ne ulkonaiset ilmenemismuodot, joihin objektiveron määrääminen nojautuu. Se olisi tuollaisen yrityksen kohdalla kerrassaan mahdotonta. Pelkkä objektin verokykyisyys ei riitä objektiverotuksellisten harkintatakoituksen edellytysten synnyttämiseksi. Vaaditaan lisäksi, että kysymyksessä on myös jonkinlaisen ulkonaisen ilmenemismuodon omaava yritys.

Erilaatuisista liikkeistä teollisuusliikkeet varsinaisesti soveltuvat parhaiten objektiverotukselliselta kannalta harkintaverotuksen kohteeksi. Ne ovat yleensä sekä verokykyisiä että omaavat ulkonaisesti merkittävän olemuksen. Myös kauppaliikkeet täyttävät usein nämä edellytykset, vaikka niiden ulkonainen ilmenemismuoto saattaakin jo olla melkoisesti pienempi. Tosin niiden harjoittama huomattava mainostus lisää niiden mittavuutta. Objektiverotukselliselta kannalta ei ole näet annettava ratkaisevaa merkitystä pelkälle ulkonaisissa mittoissa laskettavalle suuruudelle vaan sille, kuinka hyvin tämä ulkonainen muoto näkyy ulospäin. Juuri tätä edistää mainostus, jonka nimenomaisena pyrkimyksenä tämä mittasuhteiden kasvattaminen on, ei tosin verotuksellisia vaan kaupallisia tarkoituksia varten. Tähän tarkoitukseen sinänsä ei kuitenkaan sovi kiinnittää huomiota.

Liikenneyritysten asema ei nyt kysymyksessä olevassa suhteessa ole yhtenäinen. Nekin edustavat yleensä huomattavaa verokykyyä, joten siltä osin asia on selvä, mutta niiden ulkonaisen mittavuuden suhteen on olemassa erilaisuutta. Täten esimerkiksi laivanvarustus, kun otetaan huomioon itse laivat, edustaa hyvin huomattavat mitat saavuttanutta toimintaa, joten sitä voidaan harkintataksioittaa objektiverotuksellisista näkökohdista. Tosin on huomattava, että tämä toiminta tapahtuu tavallisesti melkein kokonaisuudessaan kunnan alueiden ulkopuolella, joten toiminnan ulkonaisesta mittavuudesta ei tavallisesti kotikunnassa ole muuta tunnusmerkkiä kuin pieni kilpi konttorin ovesa. Eräät liikenneyritykset, kuten esimerkiksi autoliikenne, toimivat kuitenkin suhteellisen vaatimattomissa ulkonaisissa puitteissa.

Palvelusliikkeet eivät yleensä ulkonaiselta laajuudeltaan ole huomattavia eivätkä siis tämän vuoksi yleensä juuri tule objektiverotukselliselta kannalta kysymykseen harkintataksioituksen kohteena. Pankki- ja vakuutusliikkeiden ulkonainen ilmenemismuoto on tavallisesti suhteellisen vaatimaton niiden sisäiseen suuruuteen verrattuna. Täten ne eivät tulisi sanottavasti nyt puheena olevalta kannalta kysymykseen. Todellisuudessa ne, etenkin pankit, edustavat kuitenkin talouselämässä varsin mahtavaa tekijää. Tähän vaikuttavat niiden käytettävissä olevat suuret pääomat. Samalla tapaa kuin mainostus suurentaa kauppa-liikkeiden ulkonaista ilmenemismuotoa, niin käsitykseni mukaan nämä pääomat ja niihin liittyvä suuri taloudellinen voima saavat myös jonkinlaisen ulkonaisen ilmenemismuodon, joten olisin valmis hyväksymään nämäkin objektiverotuksen kannalta harkintataksioituskelpoisiksi verotuskohteiksi. Tällä tosin ei käytännössä liene vallan suurta merkitystä, sillä luulen, että kaikissa sellaisissa tapauksissa, joissa pankkia voitaisiin nyt kysymyksessä olevalla perusteella harkintataksioittaa, tämä voisi tapahtua myös jakoveron kannalta.

Mitä rakennusliikkeisiin tulee, niin usein varsinainen liike edustaa ulkonaisesti varsin vaatimatonta yritysmuotoa, sillä eihän niillä aina ole käytettävissään sanottavasti edes rakennustyökoneita. Rakennustoiminnan kohde omaa kuitenkin varsin mittavat ulkonaiset muodot ja näin ollen sitä voidaan, ottaen huomioon sen tavallisesti edustaman varsin huomattavan verokykyyden, täysin mitoin harkintataksioittaa objektiverotukselliselta kannalta.

Samanlainen merkitys kuin liikkeen toimialalla on myös kiinteistön käyttötavalla. Täten liike- ja teollisuuskiinteistöt edustavat sekä varsin verokykyyistä että ulkonaiselta ilmenemismuodoltaan

hyvin huomattavaa kiinteistönomistusmuotoa. Varastokiinteistöt jäävät molemmissa suhteissa huomattavasti edellisistä jälkeen. Myös asuntokiinteistöt edustavat yleensä suhteellisen verokykyistä ja ulkonaisestikin huomattavaa kiinteistömuotoa. Maatalouskiinteistöt jäävät tässä suhteessa huomattavasti asuinkiinteistöistä jälkeen. Huomattakoon kuitenkin, että kussakin tapauksessa vallitsevat yksilölliset olosuhteet vaikuttavat asiaan. Sitä paitsi tässä käsitellään kiinteistöjä pelkän laatunsa kannalta, joten niiden laajuus, jolla objektiverotukselliselta kannalta arvosteltuna on tietenkin tavattoman suuri merkitys, jätetään täysin syrjään.

Vaikeuksia aiheuttavat tuottamattomiin tarkoituksiin käytetyt suhteellisen huomattavan ulkonaisen ilmenemismuodon omaavat kiinteistöt, kuten loistokesähuvilat. Harkintataaksoituksen kannalta nyt kyseessä olevilla kiinteistöillä on varsin suuri merkitys objektiverotuksellisessa suhteessa, sillä näitä ei yleensä voida millään muullakaan perusteella katsoa harkintataaksoituskelpoisiksi. Useimmissa tapauksissa ne eivät sanottavasti hyödy eivätkä käytä kunnallisia laitoksia, joten eqivalenttiteorian mukaisia edellytyksiä niiden harkintataaksoittamiseen ei ole olemassa. Koska niitä ei ole aikaisemminkaan verotetun suuremmista määristä, niin jakoveroluonteeseen kannaltakaan harkintataaksoituksen käyttö ei ole mahdollista. Myöskään tuottoerotuksellinen ajatustapa ei niihin sen paremmin yleensä sovellu. Ne osoittavat yleensä varsin huomattavan verokyvyn olemassaoloa, mutta, ja se on huomattava, ne eivät itse omaa verokykyä. Niiden arvosta voidaan suorittaa vero ainoastaan realisoimalla niiden omaa olemusta, mutta ei niiden tuotosta. Tämä onkin käsitykseni mukaan asiassa ratkaisevaa. Kun ne eivät ole luonteeltaan tuottavaa omaisuutta eivätkä siis itsessään omaa mitään verokykyä, niin niitä ei myöskään voida harkintataaksoittaa. Harkintataaksoitus ei näet meillä ole sentään muodostunut miksikään kiinteistösuoritteen kaltaiseksi menoeräksi eikä omaisuuden konfiskaattioksi. Harkintataaksoitus ei myöskään ole mitään kulutusverotusta.

Objektiverotukselliselta kannalta suurliike yleensä soveltuu paremmin harkintataaksoituksen kohteeksi kuin pienliike, mutta tällä luonne-erolla ei ole huomattavaa merkitystä eikä myöskään sillä, onko kysymyksessä tukku- tai vähittäisliike.

Toiminnan intensiivisyydellä ei liene myöskään välitöntä merkitystä harkintataaksoituksen edellytysten kannalta objektiverotuksellisesta näkökohdasta arvosteltuna. Tosin intensiivisempi yritysmuoto

tavallisesti edustaa suurempaa verokykyä ja ilmenee yleensä myös ulkonaisesti paremmin mutta ei aina. Täten esimerkiksi maataloustila edustaa ulkonaisesti suhteellisen huomattavaa yritystä, mutta se on melko epäintensiivinen kiinteistön käytön muoto esimerkiksi teollisuus-kiinteistöön verrattuna.

Objektiverotukselliselta kannalta ei ole merkitystä sillä, onko kysymyksessä fyysillisen tai juriidisen henkilön hallussa oleva yritys samoin kuin ei myöskään, onko se pää- tai sivuliike. Toisissa tapauksissa näet sivuliike voi olla ulkonaisesti huomattavampi kuin pääliike, toisissa taas aivan päinvastoin, miten olosuhteet kussakin yksityistapauksessa vain sattuvat olemaan. Verokykyisyyden kannalta ei näillä myöskään ole keskinäisiä eroavaisuuksia. Paljonkaan suurempaa merkitystä ei ole myöskään sillä, onko kysymyksessä aivan täydellinen yritysmuoto, joka suorittaa itse kaikki sille kuuluvat tehtävät, vai ainoastaan epätäydellinen apuelin. Tosin jälkimmäinen yleensä esiintyy myös ulkonaisesti vaatimattomammissa muodoissa, mutta näin ei aina tarvitse olla asianlaita. Samanlainen suhde on olemassa keskus- ja paikallisliikkeen sekä yleis- ja erikoisliikkeen välillä.

Objektiverotukselliseen näkökohtaan ei varallisuusasemalla ole juuri vaikutusta eikä myöskään velkojen suuruudella. Kuten jo aikaisemmin mainittiin,³ niin sillä, käyttääkö liike huomattavia pääomia, voi olla objektiverotukselliseltakin kannalta merkitystä. Täten pankkeja ja vakuutusliikkeitä katsottiin juuri tämän perusteella voitavan harkintataksoittoa. Jotta kuitenkin pääoman käytön takia harkintataksoituksen edellytykset objektiverotukselliselta kannalta olisivat olemassa, niin sen täytyy olla erityisen huomattavaa.

Paitsi laatua niin myös laajuus on toinen näkökohta, jonka pohjalta harkintataksoituksen edellytyksiä objektiverotukselliselta kannalta on arvosteltava. On selvää, että laajuudella täytyy tässä suhteessa olla huomattava merkitys, koska objektiverotuksellinen ajatustapa jo itsessään kiinnittää huomiota yrityksen ulkonaiseen ilmenemismuotoon.

Laajuutta osoittavat objektiverotukselliselta kannalta tietenkin lähinnä asianomaisen verotuskohteen pinta-ala ja tilavuus. Nämä tulevat kysymykseen varsinkin kiinteistöjen osalta. Toisten kiinteistöjen laajuus ilmenee pääasiassa pinta-alan toisten tilavuuden muodossa. Joskus on harkintataksoituksen edellytyksiä harkittaessa suori-

² Ks. s. 139.

tettava vertailu tilavuus- ja pinta-alayksikköinä mitattavien kiinteistöjen kesken. Se voidaan tehdä, mutta mitään yhtenäistä mittapuuta, jonka mukaan se voisi tapahtua, ei kuitenkaan liene esitettävissä. Varsinaista rakentamatonta kiinteistöä mitataan yleensä pinta-alayksikköinä mutta rakennettuja eli siis rakennuksia itseään tilavuusyksikköinä. Tällaisen ulkonaisen laajuuden perusteella ei oikeastaan voida tehdä päätelmiä siitä, onko harkintataksoitus mahdollista vai ei, vaan tämä määräytyy lähinnä edellä laadun yhteydessä selostetunlaisten näkökohtien mukaan. Laajuuden pohjalta voidaan ainoastaan tehdä päätelmiä siitä tulomäärästä, johon asianomaisen yrityksen puhtaan tuoton täytyy nousta, jotta sitä ei voitaisi harkintataksoitaa.

Kun objektiverotukselliselta kannalta asianomaisen verotuskohteen verokykyisyydellä on huomattava merkitys, niin tästä tietenkin seuraa, että näin on myös siihen sijoitetun pääoman suuruudella. Onhan näet niin, että tavallisesti huomattava pääoma edustaa myös suurempaa verokykyä. Ratkaisevaa ei niinkään paljoa ole yritykseen aikanaan sijoitetun pääoman suuruus vaan se pääoman määrä, jota sen katsotaan juuri nyt edustavan. Kun objektiverotuksellisessa suhteessa kuitenkin pääpaino kiinnitetään yrityksen ulkonaiseen ilmenemismuotoon, niin tästä puolestaan seuraa, että asiaan vaikuttavaksi on lähinnä katsottava yrityksessä olevan reaali-pääoman suuruus, sikäli kuin se on sijoitettu ulkonaisesti selvästi havaittavissa oleviin kohteisiin. Tämän mukaisesti objektiverotus kohdistuu pääasiassa kiinteistöihin ja sellaisiin liikkeisiin, jotka toimivat käyttäen ulkonaisesti selvästi havaittavissa olevia välineitä, siis lähinnä teollisuusliikkeisiin.

Myös sellaisilla laajuutta osoittavilla seikoilla kuin yrityksessä työskentelevien henkilöiden lukumäärällä ja siinä käytetyn raaka-aineen määrällä voi olla objektiverotuksellisesti merkitystä. Osoittavathan nämä varsin suuressa määrin yrityksen ulkonaista ilmenemismuotoa. Sitä paitsi voisi hyvinkin olla mahdollista, että jokin puhdas objektivero liikkeiden osalta olisi sidottu juuri liikkeessä työskentelevien lukumäärään. Tämä näkökohta näet hyvin useissa tapauksissa, ainakin kun on kysymys saman alan liikkeistä, osoittaa eri yritysten keskinäistä kokoa. Näin on asianlaita varsinkin silloin, kun yrityksen toiminta on luonteeltaan sellaista, että se laajetessaan tarvitsee uutta työvoimaa samassa suhteessa kuin toiminta suurenee. Sitä vastoin objektiverotukselliselta kannalta ei ole merkitystä yrityksen palveluksessaan oleville suorittamien palkko-

jen rahamäärällä. Tällainen laskutapa ei näet ole luonteenomaista objektiverotukselliselle ajatustavalle. Raaka-aineen määrällä, mikäli sillä on merkitystä, tarkoitetaan lähinnä sitä mitattuna paino, tilavuus tai muun tuollaisen ulkonaisen perusteen mukaisesti.

Objektiverotukselliselta kannalta ei tuotannon ja liikevaihdon suuruudella, kun nämä mitataan rahassa, ole sanottavaa merkitystä, vaan tämä on paremminkin yhteydessä tuottoverotuksellisiin näkökohtiin. Sitä vastoin, kuten jo raaka-aineiden osalta huomautettiin, ei olisi mahdotonta, että tuotannon ja liikevaihdon fyysilliseen laajuuteen kiinnitettäisiin huomiota. Tämä olisi selvä objektiverotuksellinen veronmääräämistapa. Kunnallisverolaistamme ei kuitenkaan löydy mistään edes viittausta tämänlaatuihin ajatustapaan.

Osakeyhtiön osakepääoman ja osuusliikkeen osuuspääoman suuruudella ei juuri ole merkitystä. Nämä eivät näet ole missään suoranaisessa ja välttämättömässä suhteessa mihinkään objektiverotuksellisiin näkökohtiin. Hyvinkin suuressa laajuudessa toimivan osakeyhtiön osakepääoma voi olla suhteellisen vaatimaton.

Täten voidaan objektiverotukselliselta kannalta todeta harkintatarkoituksen tulevan kysymykseen silloin, kun on olemassa ulkonaisesti huomattavan ilmenemismuodon omaava ja tiettyä verokykyisyyttä edustava kiinteistö tai liike, josta ei tämän ulkonaisen ilmenemismuodon ja sen verokykyisyyden huomioon ottaen ole kysymyksessä olevana vuonna syntynyt riittävän suurta puhdasta tuottoa. Kuten jo aikaisemmin mainittiin,⁴ niin tämä on kovin epämääräinen verotusperuste. Ei näet voitane esittää mitään ehdotonta suhdetta, mikä tämän ulkonaisen ilmenemismuodon, verokykyisyyden ja puhtaan tuoton välillä tulisi olla. Kun kunnallisverotuksen kannalta tämän objektiverotuksellisen ajatustavan mukaan pääasiallisesti pyritään turvaamaan verotulojen tasaisuus, niin vertailu lienee suoritettava saman yrityksen aikaisempina vuosina tuottamaan tulokseen sekä samanlaisten yritysten yleensä jo pitemmän ajan kuluessa samalla paikkakunnalla tuottamaan tulokseen.

Vaikka tämä objektiverotuksellinen näkökohta harkintatarkoituksen perusteena tuntuu monissa kohdin ja melkein kokonaan käyvän yhteen

⁴ Ks. s. 136.

jakoverotuksellisen ajatustavan kanssa, niin todellisuudessa ei kuitenkaan näin ole asianlaita. Jakoverotuksellisen ajatustavan mukaan pyritään turvaamaan kunnalle kysymyksessä olevasta yrityksestä suunnilleen sama verosuoritus kuin edellisinäkin vuosina silloinkin, kun sen toiminta on supistunut. Objektiverotuksellisen ajatustavan mukaan tämä ei kuitenkaan varsinaisesti määräydy edellisen vuoden verotettavan tulon mukaan, kuten jakoverotuksellisessa ajatustavassa, vaan läheisessä myötävaikutuksessa tähän ulkonaiseen ilmenemismuotoon. Objektiverotuksellisessa ajatustavassa oikeastaan lasketaan suurenko verosuorituksen on tämän ulkoisen ilmenemismuodon kukin osayksikkö edellisinä vuosina kantanut. Verovuonna pannaan jälleen kullekin tällaiselle yksikölle samanlainen veromäärä ja tämä kerrotaan yksikköjen luvulla, jolloin päädytään harkinnalla objektiverotuksellisen ajatustavan mukaan pantavaan veromäärään. Kun jakoveroluonteen kannalta ei yleensä harkinnalla vahvistettava määrä voi ylittää edellisenä vuonna verotettua määrää, niin objektiverotukselliselta kannalta tämä on mahdollista, mikäli yrityksen ulkonainen ilmenemismuoto on edelliseen vuoteen verrattuna kasvanut.

Voidaan ottaa esimerkiksi 10.000 m³ vuokrakiinteistö, jonka puhdas tuotto edellisenä vuonna on ollut 1.000.000 markkaa eli 100 markkaa kuutiometriä kohden. Vuoden vaihteessa otetaan käyttöön 1.000 m³ lisärakennus, jota vuokrataan aivan samoilla ehdoilla kuin vanhempaa osaa. Seuraavana vuonna muodostuukin koko kiinteistön puhdas tuotto 900.000 markaksi. Harkintataksoituksen ulkonaiset edellytykset ovat ilmeisesti objektiverotukselliselta kannalta olemassa. Verotettava määrä saadaan siten, että talon tilavuus 11.000 m³ kerrotaan sen aikaisempana vuonna tuottamalla keskimääräisellä 100 markan puhtaalla tuotolla kuutiometriä kohden, joten koko kiinteistöstä harkinnalla pantava verotettava määrä muodostuu 1.100.000 markaksi.

Kuten aikaisemmin olemme havainneet,⁵ niin harkintataksoitussäännöksen omaksumisen yhteydessä yritettiin aikaansaada pysyvää objektiverotusta koskevia säännöksiä nykyisenlaisten harkintataksoitussäännösten sijaan, mutta nämä ehdotukset hylättiin. Tämä asia-tila viittaa siihen, ettei varsinaista objektiverotuksellista ajatustapaa ole täysin hyväksytty kunnallisverolainsäädäntömme mukaiseksi, mistä puolestaan seuraa, ettei harkintataksoitusta suinkaan

⁵ Ks. s. 36.

voida aina silloin käyttää, kun edellä mainitut objektiiveroitukselliset näkökohdat tähän oikeuttaisivat. Tuntuukin näin ollen siltä, että objektiiveroituksellinen harkintataksoitustulisi lähinnä kysymykseen vain silloin, kun joko on olemassa ekvivalenttiteorian mukaiset edellytykset, tai silloin, kun verotettavien tuottojen vähäisyys aiheuttaisi ilmeisesti muiden verovelvollisten verorasituksen kasvamisen korkeamman veroäyryn muodossa. Ellei näitä edellytyksiä ole, niin harkintataksoitus ei nyt kysymyksessä olevalla perusteella voine tulla kysymykseen.

Lisäksi objektiiveroitukselliselta kannalta tuottaa hyvin suuria vaikeuksia sen määrääminen, mikä kulloinkin otetaan määrääväksi edellä selostetuista lukuisista objektiiveroituksellisen arvostelun pohjaksi kelpaavista ulkonaisen esiintymismuodon mittapuista. Tässä suhteessa ei voitane esittää mitään selvää sääntöä, vaan on pyrittävä toimimaan kussakin tapauksessa vallitsevien olosuhteiden mukaisesti. Enemmän kuin yhden perusteen käyttö kerrallaan ei kuitenkaan voine tulla kysymykseen.

XII LUKU.

HARKINTATAKSOITUKSESSA HUOMIOON
OTETTAVIA YLEISIÄ NÄKÖKOHTIA.

A. Harkinnan kohtuullisuus.

Harkintataksoitus ei ole itsetarkoitus. Sen pyrkimyksenä on turvata kunnan verovarojen jatkuva kertyminen, joten harkintataksoitusta ei saa missään tapauksessa käyttää siten, että sen kautta pysyvästi vaarannettaisiin kunnan verotulojen saanti. Jo tämäkin seikka asettaa rajan harkintataksoituksen pohjaksi otettavalle summalle. Sitä paitsi harkintataksoitusta koskevissa säännöksissä nimenomaan korostetaan harkinnan kohtuullisuutta.¹

Sitä, minkä mukaan harkintataksoituksen kohtuullisuutta olisi arvosteltava, on hyvin vaikea määritellä. Jossain määrin asiaan vaikuttaa peruste, millä kussakin tapauksessa harkintataksoitukseen on ryhdytty. Suurin sija kohtuudella on käsitykseni mukaan tuotto- ja objektiverotuksellisista syistä tapahtuneessa harkintataksoituksessa. Nämä ajatustavat näet pohjautuvat lähinnä siihen ajatukseen, että eräät ulkonaiset tunnusmerkit ilmaisevat myös tietyn verokykyisyyden olemassaoloa. Voi kuitenkin olla sellaisia tapauksia, ettei näin todellisuudessa ole asianlaita, jolloin on ilman muuta luovutettava harkintataksoituksesta näillä perusteilla.

Mitä tulee jakoveroluonteeseen johdosta toimitettuun harkintataksoitukseen, niin tässä ei kohtuudella enää ole aivan niin määräävä

¹ Näin KpKunA:n 55 §:n 7 kohta; MKunA:n 82 §:n 13 kohta sekä VLE:n 48 §, jossa tähän seikkaan ilmeisesti kiinnitettiin aivan erityistä huomiota, koska siinä käytettiin sanontaa: »...jatkuva toimimismahdollisuus ynnä varallisuusasema... harkittava se kohtuullinen määrä...» Harkintataksoituksen kohtuullisuutta koskevan lauselman liittämistä asiaa koskeviin säännöksiin esitettiin *Komiteanmietinnässä* 18/1921 s. 7.

asema kuin edellisissä tapauksissa. Tässä toisen verovelvollisen vapautuminen verosta merkitsee toisten verorasituksen kasvamista. Näin ollen kohtuullisharkinnassa ei voida kiinnittää huomiota vain verovelvolliseen itseensä vaan myös muihin kunnan veronmaksajiin. Kohtuuden vaatimus on otettava huomioon heidänkin kannaltaan. Tästä intressivertailusta voi johtua, että sitä, mitä kohtuuden katsottaisiin juuri verovelvollisen osalla vaativan, ei voida toteuttaa, koska se johtaisi muiden veronmaksajien kannalta kohtuuttomaan tulokseen. Kaikesta huolimatta on jakoveroluonteinkin kannalta verotuksen kohtuullisuudelle, myös verovelvollisen silmin arvosteltuna, annettava huomattava merkitys. Ilmeisesti kohtuuttomaan tulokseen johtavasta harkintataksoituksesta on luovuttava.

Suhteellisen vähäinen merkitys on kohtuusnäkökohdalla *equivalenttiteorian* mukaan tapahtuvassa harkintataksoituksessa. Tämähän lähtee korvauksen ja hyödyn periaatteesta. Jokaisen on suoritettava kustannukset kunnalta saamastaan hyödystä. Tällaisessa ei kohtuudella tietenkään voi olla määräävää merkitystä, mutta aivan ei sitä voida syrjäyttääkään. Ei suinkaan ole tarkoitus, että harkintataksoituksella kunnan toimenpiteistä hyötyneiltä otetaan hinnalla millä hyvänsä tästä korvaus. Ei kunta ole näihin toimenpiteisiin varsinaisesti ryhtynyt saadakseen niistä korvausta vaan edistääkseen niillä omia tarkoituksiaan. Tässäkin syntyy eräänlainen intressivertailu sen suhteen, kumpi on kohtuullisempaa, että kunta saa korvauksen kustannuksistaan taikka että verovelvollinen vapautuu niitä suorittamasta.

Edelleen herää kysymys, onko yrityksen puhtaan tuoton suuruudella tai tämän mahdollisella tappiollisuudella asiassa mitään merkitystä.² Tuntuisi kohtuuttomalta, että kaksi aikaisemmin suunnitteleen samassa asemassa ollutta liikettä, joista toisen toiminta on ollut peräti tappiollista, harkintataksoitettaisiin samasta summasta, vaikka toinen on tuottanut suhteellisen hyvän tuloksen, mutta kuitenkin sellaisen, että senkin osalta olisi harkintataksoitukseen siirryttävä.

Ilmeistä on, että puhtaan tuoton suuruus on otettava huomioon harkintataksoituksen suuruutta määrittäessä. Tämä tapahtuu kuitenkin vain kohtuusharkintana eikä välittömästi tuoton vähäisyyden vuoksi. Kun kunnallisvero yleensä rakentuu tuloverotuksen pohjalle, niin tun-

² Jalonen, s. 116; Koski, s. 328, ja Linni, s. 45, katsovat, että tällä on merkitystä harkintataksoituksen suuruutta määrittäessä.

tuu jossain määrin kohtuuttomalta vaatia sellaiselta, jonka tulo on hyvin vähäinen tai jolla ei ole ollut minkäänlaisia tuloja, verosuoritusta, joka voi ylittää sen, mitä muutoin suunnilleen samassa asemassa olevat ja sinä vuonna parempia tuloja saaneet suorittavat.

Harkintataksoituksen kohtuullisuutta arvosteltaessa on lähinnä kiinnitettävä huomio yrityksen jatkuvaan toimintamahdollisuuteen. Kunnallinen tuloveromme on vuotuinen vero ja harkintataksoituksella ei saa olennaisesti vaarantaa tulevien vuosien veronmaksukykyä.³ Vaikka verotusta toimitettaessa yleensä ei siihen voida kiinnittää huomiota, pystyykö verovelvollinen suoriutumaan hänelle asetettavasta verosta ja vaikka vero on yleensä hänelle pantava siitä huolimatta, että tiedettäisiin verotuksen johtavan hänen konkurssiinsa, niin harkintataksoitus muodostaa tässä suhteessa poikkeuksen. Siihen voidaan ryhtyä vain silloin, kun voidaan olettaa verotettavan todella selviytyvän tällaisesta verosuorituksesta.⁴ Arvosteltaessa yrityksen verokykyisyyttä voidaan huomio muiden muassa kiinnittää yrityksen liikevaihdon suuruuteen, sillä suuri liikevaihto osoittaa yleensä elinvoimaa.⁵

Taksoituksen kohtuullisuuteen vaikuttaa edelleen kysymyksessä olevan yrityksen varallisuusasema. Juuri tämän näkökohdan perusteella voidaan usein arvostella, onko verotusta pidettävä kohtuullisena ja kuinka on katsottava yrityksen tulevan siitä selviytymään. Varsinaisesti varallisuusasema riippuu yrityksen käytettävissä olevan pääoman ja sen tulojen suuruudesta. Jotta voitaisiin puhua vakavaraisuudesta, niin toinen mutta ei välttämättä molempia näistä edellytyksistä pitää olla olemassa. Suuret tulot voivat korvata, ainakin tiettyssä määrässä, pääoman vähäisyyden ja toisaalta taas suuri pääoma tulojen pienuuden. Sellaistakin pääomaköyhää yritystä, jolla kuitenkin yleensä on huomattavat tulot, vaikka ne ehkä ovat kysymyksessä olevana vuonna jostain satunnaisesta syystä jääneet vähäisiksi, voidaan harkintataksoitaa, jos vain on olemassa toiveita siitä, että nuo huomattavat tulot tulevat vastaisuudessa vielä uusiutumaan.

³ Linni, Maalaiskunta 1933 s. 16, mainitsee, että kunnan kannalta on parempi lehmä lypsää kuin tappaa.

⁴ Tosin ei tapauksessa KHO 1930 II 3012 katsottu tappiota tuottaneen yhtiön konkurssiin joutumisen olleen esteenä harkintataksoituksen toimittamiselle.

⁵ Näin Linni, Maalaiskunta 1933 s. 16, joka erityisesti huomauttaa siitä, että jatkuva liikevaihdon vähäisyys ennustaa toiminnan pysähtymistä.

Varsinaisesti kuitenkin varallisuusasemaa arvostellaan yrityksen pääoman perusteella.⁶ Velkojen olemassa olo sinänsä ei estä harkintataksoituksen toimittamista, ei ainakaan, milloin tämä tapahtuu ekvivalenttiteorian mukaiseen ajatukseen nojautuen. Myös objekti- ja tuottoverotuksellisten näkökohtien mukaan tapahtuvassa harkintataksoituksessa ei velkojen olemassaoloon sinänsä ole juuri kiinnitettävä huomiota.⁷ Nämä on yleensä otettava huomioon vain, milloin velkaantuneisuus todella vaikeuttaa asianomaisen yrityksen toimintaa ja harkintataksoitukseen siirtyminen näin ollen voisi muodostua yritykselle taloudellisesti kohtalokkaaksi.

Kohtuullisuuskäsitteenä vakavaraisuuteen liittyy vielä kysymys siitä, onko asianomaisella verovelvollisella käteisiä tai muita ilman kohtuuttomia hankaluuksia veronmaksuun irroitettavia varoja. Yleensä tällainen seikka ei vaikuta mitään verotukseen, mutta kohtuullisuuden mukaan toimitettavassa harkintataksoituksessa voidaan tämäkin ottaa huomioon. Näin on kuitenkin ainoastaan siinä tapauksessa, että harkintataksoituksesta aiheutuneen veron suorittaminen merkitsisi verovelvolliselle aivan kohtuuttoman suurta vaikeutta, kuten hänen elinkeinotoimintaansa tarvittavan tärkeän hyödykkeen realisointia. Mikään pieni suoritusvaikeus ei vielä ole riittävä. Jos näyttää mahdolliselta saada lainaa veron suorittamiseen, niin likviditeettinäkökohdasta riippuvia esteitä harkintataksoituksen toimittamiseen ei tällöin ole.

Harkintataksoitukseen kohtuullisuuteen liittyy läheisesti asianomaisen yrityksen yksilöllisten olosuhteiden huomioon ottaminen harkintataksoitusta toimittaessa.⁸ Tämän tulee tapahtua sillä tavalla kuin edellä eri harkintataksoituksen pohjana olevia verotuksellisia katsantotapoja koskevassa esityksessä on esiintuotu. Mikään kiinteän harkintataksoituksessa aina noudatettavan osuuden määrittäminen ei näin ollen tule kysymykseen, vaan tilanne on kunakin vuonna arvioitava erikseen ottaen huomioon kaikki silloin vaikutta-

⁶ Pekkanen, s. 73, mukaan on otettava huomioon, kuinka suuret pääomat yksityisellä liikkeenharjoittajalla on käytettävissään; samoin Ståhlberg, s. 614, joka katsoo, että jos säästö, vaikka se olisi tavallista pienempi, vastaa kohtuullista korkoa liikepääomalle säännöllisten liikeolojen vallitessa, ei harkintataksoitukselle ole tilaa eikä harkinnalla kernaasti voida verottaa sitä enemmän.

⁷ Ks. s. 132. Koski, s. 324; Jalonen, s. 116; Arle, s. 9, ja Westin, s. 57, tosin katsovat, että harkintataksoitusta koskevissa asioissa on otettava huomioon yrityksen kannettavana olevien velkojen aiheuttama lisärasitus.

⁸ Näin Koski, s. 325; Linni, s. 45, ja Arle, s. 9.

massa olevat asianhaarat, joita on pyrittävä arvostelemaan niiden todellisen luonteen perusteella eikä tyydyttävä vain pelkkiin ulkonaisiin tunnusmerkkeihin.⁹ Tästä olosuhteiden arvioinnin yksilöllisyydestä huolimatta harkinnan on samalla kuitenkin myös oltava objektiivista ja nojaututtava vain puhtaasti verotuksellisiin periaatteisiin. Missään tapauksessa ei saa tulla kysymykseen esimerkiksi erilaisten yhteiskunnallisten luokkaetujen ja poliittisten tarkoituksien ajaminen.

Siihen määrään, joka harkintataksoituksella pannaan verovelvollisten kannettavaksi, ei myöskään saa välittömästi vaikuttaa kunnan varojen tarve.¹⁰ Harkintataksoituksen välitön tarkoitus ei ole turvata kunnalle verovarojen jatkuva kertyminen. Se ei varsinaisesti ole tarkoitettu kunnan itsensä, vaan sen veronmaksajain hyväksi. Sen avulla ainoastaan estetään muiden verovelvollisten verorasituksen huomattava kasvaminen sellaisessa tapauksessa, jossa kiinteistöistä tai liikkeistä saatavien tulojen määrä jonakin vuonna tilapäisestä syystä huomattavasti laskee.

B. Usean verotuksellisen periaatteen yhteensattuminen.

Kuten aikaisemmin olleesta selostuksesta havaittiin, niin harkintataksoituksen perusteeksi kelpaavia näkökohtia on olemassa aivan lukematon joukko. Tämän vuoksi vaikeudeksi muodostuukin sen selvittäminen, mikä näiden kaikkien eri näkökohtien lopullisen merkityksen on kussakin yksityistapauksessa katsottava olevan. Jos ne kaikki otettaisiin huomioon täydellä tehollaan, niin ilmeisesti jouduttaisiin kohtuuttomuuksiin.

Yleensä voidaan todeta, että nämä eri näkökohdat toisensa peittävinä syrjäyttävät toinen toisensa, eivätkä saa siis kaikki vaikuttaa samalla kertaa täydellä tehollaan. Täten esimerkiksi kiinteistöä, jonka equivalenttiteorian mukaisen harkintataksoituksen katsottaisiin nousevan 1.000 veroäyriin, tuottoverotuksellisen 500 veroäyriin, objektiiverotuksellisen 400 veroäyriin ja jakoveroluonteen kannalta huomioon otettavan 850 veroäyriin mutta jonka puhdas tuotto on vain 300 veroäyriä, ei voida taksoittaa näiden yhteissumman 2.750 veroäyriin vaan ainoastaan 1.000 veroäyriin mukaan, koska yhden näkökohdan, tässä eqviva-

⁹ Ks. *Westin*, s. 57.

¹⁰ Tätä korostaa erityisesti *Arle*, s. 8.

lenttiteorian mukaisen on katsottava sisältävän kaikki muut. Yleensä on päädyttävä siihen, että näistä näkökohdista on se ratkaiseva, joka antaa korkeimman harkintataksoitettavan määrän. Se voi olla myös puhdas tuotto.

Kun kiinteistöjen ja liikkeiden verotus sentään yleensä toimitetaan todellisen puhtaan tuoton mukaisesti eikä harkintataksoitusta käyttäen, niin ensiksi mainitulle on annettava tietty ensisijaisuus. Täten ei käsitykseni mukaan ole tarpeettomasti siirryttävä harkintataksoitukseen, sillä niin kauan kuin pysytään puhtaan tuoton perusteella tapahtuvan verotuksen piirissä, on olemassa varma kiinteä pohja verotuksen toimittamiselle, millä on oikeusturvallisuuden kannalta varsin suuri merkitys. Näin ollen harkintataksoitukseen siirtymistä on jossain määrin pyrittävä välttämään. Harkintataksoituksen edellytyksenä on, että se veroäyrimäärä, mikä katsotaan aiheelliseksi harkinnalla määrätä, on huomattavasti suurempi¹¹ kuin se, mihin päädyttäisiin puhtaan tuoton perusteella tapahtuvassa verotuksessa. Kuinka paljon suuremman harkinnalla määrättävän tulomäärän tulee olla, siitä on aivan varmaa sääntöä vaikea antaa.¹²

C. Eräitä erikoislaatuista puhtaan tuoton vähäisyyden aiheuttaneita syitä.

Yrityksen puhdas tuotto on voinut jäädä vähäiseksi sillä olleiden huomattavien verovapaiden saantien takia. Tällöin herää kysymys tällaisten yritysten harkintataksoituksellisesta käsitteystä. Tässä tarkoitetaan kuitenkin vain sellaisia tapauksia, joissa verovapaat saannit käsitteellisesti luetaan tuloksi verolainsäädännön merkityksessä, vaikka ne sitten johonkin lain nimenomaiseen säännökseen perustuen onkin vapautettu veronalaisuudesta. Se, että yrityksellä on ollut jotain sellaisia saanteja, joita ei periaatteellisesti ole katsottava tuloksi vaan jonkinlaisiksi muiksi saanneiksi, ei vaikuta mitään harkin-

¹¹ Näin Koski, s. 326, ja Linni, Maalaiskunta 1933 s. 14, sekä Jalonen, s. 116, joka katsoo, että kun harkintataksoitusta on pidettävä poikkeuksellisenä, niin ei tulojen pieni aleneminen siitä määrästä, josta vastaavanlaatuisia kiinteistöjä on kunnassa taksoitettu ja joka kysymyksessä oleviin kiinteistöihin nähden on aikaisemmin hyväksytty verotuksen perusteeksi, oikeuttane käyttämään harkintataksoitusta. Vähentymisen pitää olla huomattava.

¹² Ks. s. 123 alav. 9.

tataksoitukseen, vaan näitä saanteja käsitellään, ikään kuin niitä ei lainkaan olisikaan. Tällaisista voidaan mainita esimerkkinä satunnainen myyntivoitto irtaimesta omaisuudesta, joka on ollut verovelvollisen hallussa yli 5 vuotta. Se ei ole veronalainen eikä sitä myöskään voida käsitteellisesti lukea tuloksi vaan varallisuudenlisäykseksi.

Jos verolainsäädännöllä vapautetaan esimerkiksi valtion obligatioista suoritettavat korot veronalaisuudesta, niin tällöin on kysymys verovapaasta tulosta. Tällaisen erän määrittämiseen verovapaaksi on yleensä syynä jokin verotuspolittinen tai jokin muu julkisen yhdyskunnan etua edistävä tarkoitus. Tuntuisi oudolta, jos tämä tarkoitus voitaisiin harkintataksoituksen kautta kokonaan mitätöidä. Seurauksena tästä olisikin, ettei käytännössä kiinteistöjen ja liikkeiden osalta olisi lainkaan edes olemassa mitään tällaisia verovapauksia taikka ne olisivat joka tapauksessa huomattavasti rajoitetummat kuin muiden verovelvollisten osalta. Ne voitaisiin usein tehdä merkityksettömiksi juuri sellaisissa tapauksissa, joissa verovapauden tarve on suurin.

Myös puhtaasti laintulkinnallisista näkökohdista asiaa arvostellen on päädyttävä siihen tulokseen, että tällaisille verovapauden säätävälle säännöksille on annettava myös harkintataksoituksessa etusija. Kuten aikaisemmin on todettu,¹² niin harkintataksoitusta ei kunnallisverolainsäädäntömme mukaan voi käsittää varsinaiseksi poikkeukselliseksi menettelyksi vaan tavallaan puhtaan tuoton perusteella tapahtuvan verotuksen rinnakkaisilmiöksi. Jos laki sisältää jotain poikkeussäännöksiä ja nämä ovat ristiriidassa harkintataksoitusta koskevien säännösten kanssa, niin silloin ei ole olemassa kaksi toistensa kanssa ristiriitaista poikkeussääntöä vaan toisaalta yleiseksi säännöksi katsottava harkintataksoitusta koskeva säännöstö ja toisaalta tämä poikkeussäännöstö, joka näin ollen muodostaa ilmeisesti myös poikkeuksen harkintataksoitusta koskevista periaatteista.

Näin ollen katson, että harkintataksoitusmahdollisuudesta huolimatta täytyy kunnioittaa sellaisia lain säännöksiä, jotka sallivat jättää verotettavan tulon ulkopuolelle eräitä tuloeriä. Vaikeudeksi vain muodostuu sen määrittäminen, kuinka tämä verovapaus käytännössä on toteutettavissa. Toinen tie on, että harkintataksoitus kohdistetaan vain siihen osaan asianomaisen toiminnasta, josta saatu tulo on veronalaista.¹³ Käytännössä kuitenkin usein muodostuu sangen hankalaksi tä-

¹³ Tapauksessa KHO 1945 II 557 on sovellettu tätä periaatetta. Siinä oli kysymys säästöpankista, jolla oli ollut verovapaita obligaatioiden korkotuloja. Suunnilleen samoin myös KHO 1946 II 399 ja 1947 II 604.

män verovapaan osan erottaminen muusta toiminnasta. Ajateltakoon, kuinka olisi mahdollista soveltaa tuollaiseen osatoimintaan eqivalenttiai objektiverotuksellisia näkökohtia. Ne näet yleensä edellyttävät, että tarkastettavana on yritys kokonaisuudessaan. Näin ollen minusta tuntuukin paremmalta menettelytavalta se, että määrääväksi otetaan k o k o t o i m i n t a ja pidetään tässä vaiheessa ratkaisevana sitä puhdasta tuottoa, jossa myös verovapaat saannit ovat mukana.¹⁴ Tämä muodostaa sen vertailuperusteen, jonka mukaan määrätään harkintataksoituksen edellytysten olemassaolo. Jos nämä ovat olemassa, niin ensin määrätään se tulomäärä, minkä katsotaan vastaavan harkintataksoituksellisia vaatimuksia, ja suoritetaan tästä verovapautta vastaava vähennys, joten ollaan siinä määrässä, minkä nojalla veroäyrit pannaan. Tämän menetelmän käyttämisistä tosin haittaa se, että näiden verovapaiden saantien määrän samoin kuin niistä tehtävien vähennysten selvittäminen voi tuottaa käytännöllisiä vaikeuksia, mutta tästä huolimatta täytyy tälle menetelmälle antaa etusija:

Puhtaan tuoton pienuus voi edelleen johtua p o i k k e u k s e l l i s e n suurista vähennyksistä. Harkintataksoituksen kannalta ei puhtaan tuoton vähäisyyden aiheuttaneella syyllä ole sanottavaa merkitystä. Pääasia on, että tuotto sinänsä on vähäinen. Näin ollen on selvää, että harkintataksoitusta voi tulla kysymykseen silloinkin, kun tulo jää suurten vähennysten vuoksi pieneksi.¹⁵ Näin on asianlaita varsinkin, milloin vähennykset ovat luonteeltaan normaaliin tulokäsitteseen liittyviä ja siitä johtuvia. Tilanne kuitenkin muuttuu jossain määrin sellaisten poikkeuksellisten vähennysten osalta, jotka eivät varsinaisesti liity tulokäsitteseen, vaan johtuvat paremminkin jostain hallinnollisista tai muista vastaavista tarkoituksenmukaisuus-syistä. Nämä vähennykset ovat luonteeltaan täysin verrattavissa edellä selostettuihin verovapaisiin saanteihin. Kun verolaissa kerran tällaiset erät nimenomaan mainitaan vähennyskelpoisiksi, niin sitä ei saisi tehdä tyhjäksi harkintataksoituksen kautta, vaan kysymyksessä on ilmeisesti myös harkintataksoituksen piirissä kunnioitettava verotuk-

¹⁴ Näin on menetelty tapauksessa KHO 1945 I 450, jossa oli kysymys Suomen valtion obligaatioista verovapaita korkotuloja saaneesta säästöpankista.

¹⁵ Täten katsottiin tapauksessa KHO 1938 II 1789 harkintataksoitusta mahdolliseksi, kun elokuvateatteri oli tuottanut suurten muutos- ja korjaustöiden vuoksi tappiota. Pekkala, s. 71, katsoo, ettei kiinteistöjen osalta harkintataksoitusta useinkaan ole mahdollinen. Hän kuitenkin mainitsee eräänä sellaisena tapauksena, jossa näin sentään on asianlaita, sen, että vuosikorjaukset ovat olleet huomattavat.

sellinen periaate.¹⁶ Näin asia tietenkin teoreettisesti onkin, mutta käytännössä muodostuu hyvin vaikeaksi vähennysten erottaminen itse tulokäsitteeseen yhteydessä oleviin ja sellaisiin, joiden peruste on löydettävissä jostain muista seikoista. Melkein kaikki vähennykset ovat näet alkujaan perustuneet joihinkin erityisiin syihin, mikä kuitenkin myöhemmin on varsinaisesti unohtunut ja ryhdytty katsomaan tuolaista vähennystä suorastaan tulokäsitteestä johtuvaksi.

Puhtaan tuoton vähäisyys voi johtua siitä, että kysymyksessä oleva yritys on toiminut vain osan verovuotta. Tietenkin myös tällaista yritystä voidaan harkintatakoittaa,¹⁷ mutta tällöin on muistettava sen toiminta-ajan lyhyys,¹⁸ millä on huomattava merkitys ainakin ekvivalenttiteorian ja jakoveroluonteiden kannalta. Näiden mukaan on tämä toiminta-ajan lyhyys otettava harkintatakoituksessa suhteellisesti huomioon. Myös tuottoverotuksellisessa ajatustavassa on tällä merkitystä eikä sitä aivan voida syrjäyttää objektiverotuksellisissa suhteissa.

Eräiden yritysten, kuten esimerkiksi raakasokeritehtaan, luonteeseen kuuluu, että ne toimivat vain osan verovuotta tai ainakin että niiden toiminta on todella aktiivista vain tämän aikaa. Tällaisenkin yrityksen on todellisuudessa kuitenkin katsottava toimivan myös väliaikoina. Sitä onkin käsitykseni mukaan käsiteltävä verotuksellisesti ikään kuin se aktiivinen toiminta, joka todellisuudessa on kestänyt vain osan verovuotta, olisi ulottunut yli koko verovuoden, jonka kuluessa tuotanto kokonaisuudessaan kuitenkin on ollut vain sen suuruinen, kuin mitä se todellisuudessa on ollut tuona käynnissä olleena aikana.

Toiminta voi olla täysin keskeytyneenä sekä yritys tästä johtuen kokonaan tuloja tuottamattomana, aiheuttaen menoillaan vain tappiota. Verovuoden aikana toimimatta ollut kiinteistö on josain määrin eri asemassa kuin liike. Kiinteistö pysyy toimettomuudestaan huolimatta edelleen kiinteistönä. Kun kerran kiinteistöjä voidaan

¹⁶ Tapauksessa KHO 1949 II 628 KHO:n enemmistö asettui täysi-istunnossa ratkaistussa asiassa sille kannalle, että tulon pienuutta arvosteltaessa oli otettava huomioon se, mitä yhtiö oli 27.8.1944 annetun alusverolain 15 §:n nojalla siirtänyt luokitusrahastoon.

¹⁷ Tapauksessa KHO 1928 II 38 verovuonna heinäkuun alussa toimintansa aloittanut ja tappiota tuottanutta yritystä katsottiin voitavan harkintatakoittaa.

¹⁸ Näin Koski s. 328.

harkintataksioitaa, niin ilmeisesti näin voidaan menetellä myös käyttämättömänä olleen kiinteistön osalta.¹⁹ Toisin on liikkeen laita. Liike ei ole käsitteellisesti vain jokin varallisuuskompleksi, vaan siihen kuuluu olennaisesti toiminta. Ei jostain esineistä sinänsä synny liikettä, vaan vasta näiden esineiden käyttämisestä tietyllä tavalla. Näin ollen toimintansa verovuoden ajaksi keskeyttänyt liike ei enää käsitteellisesti ole mikään liike vaan ainoastaan joukko liiketarkoituksiin käytettäväksi kelpaavia esineitä. Käsitykseni mukaan ei siis ole periaatteellisesti mahdollista harkintataksioitaa toimintansa keskeyttäneitä liikettä.²⁰ Käytännössä tuskin aivan näin jyrkkää kantaa voidaan kuitenkaan noudattaa. Käsitykseni mukaan on erotettava toisistaan tapaukset, joissa keskeytyminen on ollut luonteeltaan aivan tilapäistä ja sellaiset, joissa tämä on muodostunut pysyväksi. Edellisessä on toiminta tosin ulkonaisesti loppunut, mutta tahto toimia on edelleen olemassa. Olotila on verrattavissa uneen. Vaikka nukkuva ihminen ei osallistu hänen ulkopuolellaan tapahtuvaan toimintaan, niin hän kuitenkin elää. Herättyään hän on jälleen valmiina toimimaan. Samanlainen on tilanne väliaikaisesti toimintansa keskeyttäneen liikkeen suhteen. Teollisuuslaitos voi esimerkiksi lopettaa toimintansa joksikin ajaksi siitä syystä, ettei se ole saanut tuotteilleen menekkiä. Tästä toimettomuudestaan huolimatta liikkeen puolesta seurataan koko ajan markkinoiden kehitystä ja pannaan tehdas jälleen käyntiin, kun tilanteessa tapahtuu muutos. Se pysyttää edelleen toiminnassa sellaiset elimet, joiden avulla toiminnan uudelleen avaaminen on mahdollista. Tällainenkin liike toimii, vaikka vain hyvin rajoitetuissa puitteissa ja sitä on mahdollista harkintataksioitaa. Sitä

¹⁹ Tapauksessa KHO 1933 II 490 katsottiin voitavan harkintataksioitaa verovuonna asumattomana olleesta huvilasta.

Tapauksessa KHO 1950 II 450 lieenee asetuttu sille kannalle, ettei seisovaa teollisuusyritystä voida harkintataksioitaa. Lh. lausui näet siinä »ja vaikka yhtiön H:n kp:ssa omistama tehdas ei verovuonna ollut ollut toiminnassa... siihen nähden, että yhtiön muilla paikkakunnilla olevien tehtaiden myynti oli tapahtunut pääkonttorista käsin, oli ollut oikeutettu taksoittamaan 10 % kokonaisliiketulosta...» KHO alensi verotuksen vain 5 %:iin kokonaisliiketulosta. Tapauksessa KHO 1950 II 477 katsottiin, ettei laivayhtiötä voitu harkintataksioitaa verovuonna poissa liikenteestä olleen laivan osalta.

²⁰ Tapauksessa KHO 1942 II 648 yhtiötä katsottiin voitavan harkintataksioitaa monta vuotta seisoneesta tehtaasta. Tapauksen selostuksesta ei selvästi ilmene, oliko kysymyksessä kiinteistöä vai liikettä kohdannut verotus, mutta ilmeiseltä tuntuu, että veroäyrit oli pantu liikkeestä.

vastoin sellaista toimintansa lopettanutta liikettä, joka jo on kadottanut koko toimintaorganisaationsa, ei voida harkintatakoittaa, koska se ei millään tavalla enää toimi eikä näin ollen myöskään enää ole mikään liike lainkaan.

Lähellä edellä mainittua kysymystä on se, täytyykö omaisuuden, kiinteistön tai liikkeen luonteensa mukaisesti olla tuloa tuottavaa. Liike-käsitteeseen jo kuuluu ominaisuus pyrkiä taloudellisen edun saavuttamiseen, joten liikettä ilman tätä ei voi olla. Näin ollen kysymys keskittyykin vain kiinteistöihin.

Harkintatakoitus ei ole luonteeltaan mikään tuloveron korvike tai sen täydentäjä vaan siitä erillinen ja sen kanssa rinnakkainen verotusmuoto. Näin ollen ei tältä kannalta käsitykseni mukaan olisi esteitä harkintatakoituksen soveltamiselle myös luonteeltaan tuottamattomiin kiinteistöihin. Toinen asia on, onko tällaisen kiinteistön harkintatakoittaminen verokykyisyyden periaatteen mukaista. Se, ettei harkintatakoituksella mennä asianomaisen veronmaksukyvyn yli, on näet eräs tärkeimmistä harkintatakoitusta koskevista periaatteista. Tästä täytynee johtaa myös se, etteivät täysin tuottamattomaan tarkoitukseen käytetyt kiinteistöt voi joutua harkintatakoitettaviksi²¹ ei edes ekvivalenttiteorian mukaisista perusteista lähtien. Esimerkkinä tällaisesta tuottamattomasta kiinteistöstä voidaan mainita puhdasta kalliota sisältävä ulkosaari tai muu kallioalue, jota ei voida millään tapaa käyttää hyödyksi. Tällaista ei voitane harkintatakoittaa silloinkaan, kun se on sinänsä verokykyisen henkilön hallussa.

Kiinteistö voi olla luonteeltaan sellainen, että vaikkakaan se ei suoranaisesti tuota tuloja, niin sen voidaan katsoa tuottavan omistajalleen veronalaista tuloa säästämällä häneltä menoja, kuten esimerkiksi oma asunto. Kun tämälapainen kiinteistöstä saatu etu katsotaan verotuksellisesti tuloksi, niin sen kohdalla on aivan ilmeisesti harkintatakoitusmahdollisuus olemassa. On kuitenkin sellaisiakin kiinteistöjä, kuten esimerkiksi urheilu-, sivistys- ja viihdytystarkoituksiin käytetyt kiinteistöt, joista saatua etua ei katsota verotettavaksi tuloksi. Kun nämäkin omalla tavallaan oikeastaan tuottavat antamansa edun muodossa tuloa, vaikka sitä ei yleensä verotuksessa oteta huomioon, niin lienee näidenkin osalta harkintatakoitus mahdollinen, vaikka kohtuussyyt voivatkin aiheuttaa sen, ettei harkintatakoitus käytännössä tule kysymykseen.

²¹ Ks. s. 54.

Vaikkakin siis liikekäsitteeseen kuuluu tarkoitus saavuttaa taloudellisia etuja, niin liikkeen ei kuitenkaan suoranaisesti tarvitse pyrkiä saavuttamaan itselleen tuloja. Se voi olla jonkinlainen toisten verovelvollisten apuelin, tarkoittaen liiketoiminnallaan varsinaisesti edistää näiden eikä omaa taloudellista etuaan ja toimintaansa. Liike voi siis sinänsä toimia omakustannusperiaatteen mukaisesti, vieläpä niin että toiminnasta kaikesta huolimatta mahdollisesti syntynyt voitto palauteetaan osakkaille alennettujen hintojen tai muiden vastaavien muodossa. Mahdollisesti syntynyt tappio voidaan periä erilaisten apumaksujen muodossa niiltä, joiden hyväksi yritys toimii. Myöskin tällaista yritystä voidaan harkintataksoitaa²² eikä sitä edes estä sekään, ettei se mahdollisesti pysty säännöllisistä tuloistaan harkinnalla pantavaa veromäärää suorittamaan. Sen organisatorinen järjestely tekee kuitenkin mahdolliseksi tarvittavien summien perimisen osakkailta taikka yrityksestä muutoin hyödyn saavilta yrityksiltä. Päinvastoin juuri tällaisten yritysten osalta harkintataksointi, on melkein kaikilla perusteilla, varsinkin tuottoverotukselliselta kannalta²³ erityisesti paikallaan, koska muussa tapauksessa se kunta, johon tällaisesta toiminnasta todella saadut tulot lähinnä kuuluisivat, voisi jäädä kokonaan ilman näiden verotamisoikeutta.

²² Myös oikeuskäytännössä on katsottu harkintataksointi tällaisissa tapauksissa mahdolliseksi, näin KHO 1946 II 609, voimalaitosyhtiö, joka oli luovuttanut kehittämänsä virran osakkailleen näiden osakkeiden omistuksen suhteessa ja perinyt näiltä vain kustannuksiaan vastaavan hinnan; suunnilleen samoin 1949 II 299; 1940 II 519, yhtiön tarkoituksena oli hankkia raaka-aineita eräälle selluloosatehtaalte sekä myydä ulkomaille muu puuraaka-aine, jota tehdas ei tarvinnut; vaikka raaka-aineesta oli peritty vain omakustannushinta, niin harkintataksointi katsottiin tälläkin osalta mahdolliseksi; 1941 II 318, kustannusyhtiö oli kustantanut »Talous ja Koti»-nimistä lehteä, jota levitettiin yksityisyrittäjiin tukemiseksi ja näiden välityksellä ja jonka tuloista suurimman osan muodostivat ilmoitustulot; 1944 II 517, Ruotsin valtion vuonna 1940 Petsamon liikennettä valvomaan perustama ja omakustannushintaan toimiva osakeyhtiö, joka valvoi ruotsalaisten autonkuljettajien etuja, säännösti liikennettä, kantoi rahat ja tilitti ne tavoittelematta voittoa; 1939 II 3132, hypoteekkiyhtiö, jonka osakkeet olivat joutuneet valtion käsiin ja jonka tarkoituksena oli yksinomaan järjestellä maatalouden luotto-oloja velkaantuneiden tilallisten pysyttämiseksi tiloillaan, sekä 1939 II 3631, yhdistys, jonka tarkoituksena oli edistää pääkaupungin talouselämää tarjoamalla jäsenilleen tilaisuus tavata toisiaan suljetussa seurassa vaihtaakseen ajatuksiaan, harkintataksoitettiin pitämästään ravintolasta alkoholitarjonnan osalta.

²³ Ks. s. 130.

Myöskään ei liiketoiminnan harjoittaminen lähinnä yleishyödylliseen toimintaan liittyen estä harkintataksoituksen käyttämistä, mikäli toiminta itsessään on tapahtunut liiketoimintana pidettävissä puitteissa.²⁴

Tulon vähäisyys voi edelleen johtua pelkistä tilinpidollisista syistä, kuten uuteen tilivuoteen siirtymisestä. Tällöin voi verovuodesta käytännössä muodostua kalenterivuotta pitempi tai lyhempi. Tällainen tulonlaskentakauden muuttuminen otetaan tietenkin huomioon suoritettaessa harkintataksoitusta varten tarpeellisia vertailuja, joissa on ilmeisesti käytettävä kalenterivuoden pituista ajanjaksoa edustavaa arvoa edellyttäen, että asianomaisen yrityksen toiminta koko ajan on tapahtunut aivan samoissa merkeissä.²⁵

Paitsi tilikauden vaihtamista voivat kirjanpidolliset seikat muutoinkin vaikuttaa tulokseen. Eri erien kirjanpidollisen käsittelyn muuttamisesta voi aiheutua yhden vuoden tuloksen aiheutonta kasvua tai pienenemistä. Liike, jonka liiketoiminnasta syntyneet saatavat on aikaisemmin kirjattu tuloksi heti niiden synnyttyä, voi siirtyä kirjaamaan ne tuloksi vasta niiden perimisvaiheessa. Tällainen menettelyhän ei sinänsä aiheuta kunnan verotulojen vähentymistä, vaan ainoastaan niiden siirtymistä vuodesta toiseen. Siitä johtuukin näin ollen lähinnä vain yhden vuoden puhtaan tuoton kasvu tai pieneneminen. Juuri viimeksi mainittuhan on sellainen tapaus, jossa harkintataksoitus sen peruseriaatteiden mukaisesti tulee kysymykseen.²⁶

Kun, kuten jo aikaisemmin on mainittu,²⁷ harkintataksoituksen käyttäntöön ottamisella pyrittiin lähinnä turvaamaan kunnat niiltä haitoilta, mitä voisi aiheutua kiinteistöistä ja liikkeistä saatavien tulojen satunnaisista vähenemisistä, niin on aivan ilmeistä, että harkintataksoitusta voidaan käyttää, milloin puhtaan tuoton pienuuteen on ollut syynä tilapäinen huonontuneista suhdanteista aiheutunut puhtaan tuoton väheneminen.²⁸ Tällainen on myös tuloksen jää-

²⁴ Ks. s. 75.

²⁵ Ks. mm. KHO 1938 II 1524.

²⁶ Ks. KHO 1940 II 440.

²⁷ Ks. s. 35.

²⁸ Arle, s. 9, katsoo, että harkintataksoituksen edellytyksiä arvosteltaessa on otettava huomioon suhdannevaihtelut. Tapauksessa KHO 1940 II 673 ei tosin seluloosatehtaan, jolle kysymyksessä oleva vuosi oli ollut epäedullinen, tulon katsottu olleen niin vähäinen, että harkintataksoituksen edellytyksiä olisi ollut, mutta tällä päätöksellä on nyt kysymyksessä olevassa suhteessa tuskin mitään periaatteellista merkitystä.

minen huonoksi valtion käytäntöön ottaman säännöstelyn vuoksi. Kun huono tulos tällöin johtuu täysin liikkeenharjoittajan oman määrääntävällän ulkopuolella olevista syistä, niin voitaisiin tosin ajatella mahdolliseksi, ettei se saisi verotuksellisesti vaikuttaa hänen vahingokseen. Harkintataksoituksessa ei kuitenkaan varsinaisesti kiinnitetä huomiota syyllisyyteen ja syyttömyyteen, vaan siihen, että puhdas tuotto todella on jäänyt vähäiseksi. Tähän vaikuttavilla syillä on vasta aivan toissijainen merkitys. Näin ollen katson, ettei ohimenevästä säännöstelystä johtunut tulojen väheneminen ole esteenä harkintataksoituksen toimittamiselle.²⁹

Jossain määrin toisenlaiseksi muodostuu tilanne silloin, kun säännöstelystä on muodostunut luonteeltaan pysyvä alentaen yrityksen tuottoa monena vuonna peräkkäin. Tällöin säännöstely on muuttunut poikkeuksellisesta tekijästä yrityksen säännölliseen toimintaan kuuluvaksi tapahtumaksi. Yrityksen on järjestettävä toimintansa ja myös kannattavuutensa sen puitteissa. Harkintataksoituksen kauttahan ei yleensä ole tarkoitus pysyvästi vahvistaa jotain osuuksia, joilla yritysten pitää osallistua kunnallisten rasitusten kantamiseen.³⁰ Näin

²⁹ Arle, s. 3, tuntuu kuitenkin katsovan, että säännöstely olisi otettava huomioon harkintataksoituksen edellytyksiä tutkittaessa. Hän lienee kuitenkin ajatellut lähinnä pysyväksi muodostunutta säännöstelyä. Oikeuskäytännössä on monasti harkintataksoituksen käyttö katsottu mahdolliseksi, vaikka tulojen vähäisyyteen on ainakin jossain määrin ollut syynä säännöstely, näin KHO 1941 II 502, agentuuriliike, jonka bruttovoitto oli edelliseen vuoteen verrattuna jäänyt siitä syystä vähäiseksi, että suu- ja sorkkataudin pelosta oli liikkeen pääuontiautartikkelina olevien väkirehujen tuonti kielletty ja että provisiot myös toisesta pääartikkelista, alkoholijuomista, olivat jääneet vähäisiksi, koska sodan johdosta kaikki toimittamatta jääneet tilaukset oli peruutettu (näin 3 jäsentä, 2 jäsenen katsoessa, ettei tulo ollut niin vähäinen, että harkintataksoitus olisi ollut mahdollinen); 1944 II 745, sekatarvakauppa, jonka myynnistä oli suurin osa säännöstelynalaista (näin 3 jäs., vähemmistön 2 jäsenen asettuessa samalle kannalle kuin vähemmistö edellisessäkin tapauksessa); 1943 II 497; 1944 II 752 ja 1949 II 177, kaikissa vuokra-säännöstelyn alaiset asuinkiinteistöt; 1947 II 169, autokorjausliike, jonka taksat kansanhuoltoministeriö oli säännöstellyt, sekä 1949 II 19, konepajaliike, jonka hinnat olivat säännösteltyjä.

³⁰ Tapauksessa KHO 1946 II 92 katsottiin kuitenkin voitavan harkintataksoitaa laivanvarustamoyhtiötä, jonka omistama ainoa laiva oli 2 vuotta aikaisemmin upotettu ja joka oli verovuonna harjoittanut laivanvarustusliikettä tappiollisesti vuokraamallaan pienellä aluksella. Tässä tulojen pieneneminen oli ilmeisesti pysyvä. Harkintataksoituksen teki kuitenkin luultavasti oikeutetuksi se, että laivan upottamisesta oli kulunut suhteellisen pitkä aika ja että yhtiö oli jo ehtinyt järjestää toimintansa uudelle pohjalle vuokraamalla toisen laivan.

ollen ei säännöstelyn ollessa luonteeltaan pysyvä harkintataksoitus ole paikallaan sillä perusteella, että yrityksen puhdas tuotto on aikaisempiin hyvän ajan vuosiin taikka johonkin kysymyksessä olevan alan säännöissä oloissa laskettuun tuottoon verrattuna vähäinen. Tämä ei kuitenkaan ehdottomasti estä harkintataksoitamasta yritystä. Siitä saatu puhdas tuotto näet voi olla verrattuna edellisten säännöstelyvuosien tuloon tai muutoin niin vähäinen, että harkintataksoitus tämän vuoksi on mahdollinen.³¹

Tulon vähäisyys voi edelleen johtua siitä, että yritys on vasta aivan hiljakkoin alkanut toimintansa taikka muuttanut huomattavasti toimialaansa.³² Varsinkin aloittelevan toiminnan osalta eivät ne syyt, mitkä yleensä tekevät harkintataksoituksen oikeutetuksi, vaadi samassa määrin kuin jo toiminnassa olevan yrityksen kohdalla harkintataksoituksen kohdistamista tällaiseenkin yritykseen. Ekvivalenttiteorian kannalta ei tosin ole varsinaisesti välitöntä merkitystä sillä, onko liike juuri aloitteleva vai jo aikaisemmin toiminut. Aivan tästä seikasta riippumatta pitää yrityksen suuressa määrin turvautua sellaisiin laitteisiin, joihin kunta on uhrannut huomattavia rahamääriä. Kun kysymyksessä kuitenkin on vasta toimintansa aloittanut liike, niin, milloin se on turvautunut luonteeltaan pysyviin kunnan laitoksiin, joiden käyttäminen ei sanottavasti lisää kunnan vuotuisia kustannuksia, on toiveita siitä, että yritys vastaisuudessa myöhemminä toimintavuosiensa tulee verojen muodossa korvamaan kunnalle näistä peruskustannuksista aiheutuneet kulut. Näin on varsinkin, jos yritys on kiinteistö tai se toimii omissa, sen toimintaa varten rakennetuissa tai kunnostetuissa rakennuksissa. Kun on olemassa toiveita saada kustannukset myöhemminkin takaisin, ei ole välttämätöntä kiirehtiä perimään niitä asianomaiselta heti harkintataksoituksen kautta.

Tämä hitaasti kiiruhtamisen menettely saa tukea verokäytännön periaatteesta, jolla harkintataksoituksessa on varsin huomattava merkitys. Aloitteleva toiminta ei yleensä ole mainittavan verokäytännön, ei ainakaan siinä mielessä, että sillä olisi helposti käytettävissään veronmaksuun tarvittavia käteisiä varoja. Nämä menevät yleensä yrityksen perustamiskustannuksiin ja uudet yritykset

³¹ Täten on katsottu voitavan harkintataksoitaa esimerkiksi apteekkeja, vaikka ne ovat hinnoiltaan ja muutoinkin pysyvästi tarkoin säännösteltyjä, näin esimerkiksi KHO 1933 II 1305, 1938 II 83 ja 3598 sekä 1943 II 623.

³² Arle, s. 9, katsoo, että nämä on otettava huomioon harkintataksoituksen edellytyksiä punnittaessa.

ovat tavallisesti ennen varsinaisen tuotannon alkamista rahoitusvaikeuksissa. Mainittakoon, että TOL:n 10 §:n 3 kohdan mukaan teollisuuden harjoittamista varten perustettu kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta on 3 ensimmäiseltä verovuodelta sen perustamisesta lukien vapaa suorittamasta omaisuusveroa. Tämäkin säännös on sen periaatteen ilmaus, että yrityksen alkaessa sen verokyky on heikompi kuin myöhemminä vuosina. Kun harkintataksoituksessa on varsin suuressa määrin otettava verokykyisyys huomioon ja vältettävä verotuksen kautta huomattavasti vaikeuttamasta yrityksen toimintaa, katson, ettei edes ekvivalenttiteorian mukaisesti ole syytä kiirehtiä ensimmäisinä toimintavuosina harkintataksottamaan uutta yritystä. Muodolliset edellytykset tällaiseen verotukseen tosin voivat olla.

Vielä vähemmän perusteita on muiden kuin ekvivalenttiteorian nojalla ryhtyä harkintataksoitukseen aloittelevan yrityksen osalta. Jakoveron kannalta arvostellen ei tällainen uusi yritys ole vielä saavuttanut kunnan talouselämässä sellaista asemaa, että sen tulojen vähäisyys lisäisi toisten verotaakkaa. Sen tuottamat veroäyrit merkitsevät yleensä päinvastoin lähinnä vain sellaista veroäyrien lisäystä, jota ei aikaisemmin ole ollut. Vaikkakin yrityksellä jostain syystä jo edellisenä vuonna olisi ollut huomattavastikin veroäyriä, niin nämäkin ovat vielä olleet luonteeltaan eräällä tapaa tilapäisiä, joten niilläkään ei voi olla perustavaa merkitystä seuraavien vuosien verotuksen kannalta. Edellä olevaa ei kuitenkaan ole myöskään tulkittava siten, ettei jakoveroluonteidenkin kannalta joskus voisi olla paikallaan harkintataksoitaa aloittelevaa yritystä. Jos tällainen on muodostunut edellisenä vuonna jo varsin huomattavaksi veronmaksajaksi ja varsinkin, jos on olemassa vielä jotain ekvivalenttiteorian mukaisia perusteita, niin harkintataksoitus voi olla varsin paikallaan.

Tuottoverotukselliselta kannalta tosin uuttakin yritystä voitaisiin harkintataksoitaa, mutta siihen soveltuu melkein sama kuin ekvivalenttiteorian osalta jo edellä esitettiin, varsinkin siltä osin kuin koskee verokykyisyyttä. Objektiverotuksellisen ajatustavan mukaan on puolestaan päädyttävä suunnilleen samaan tulokseen kuin jakoverotuksellisesta lähtien.

Vanha yritys, joka on muuttanut huomattavasti toimialaansa, on tosin monessa suhteessa suunnilleen samassa asemassa kuin kokonaan aloitteleva yritys. Katson kuitenkin, ettei asianlaita ole näin harkintataksoituksellisissa suhteissa. Varsinkaan siihen eivät sovellu edellä jakoveron osalta esitetyt perusteet. Verokykyisyyden

periaatteenkaan merkitys ei ole lainkaan sama kuin kokonaan uuden yrityksen kannalta, sillä toimialaansa muuttavan yrityksen toiminnan tiellä ei ole lainkaan samanlaisia vaikeuksia kuin kokonaan uuden yrityksen. Kun myös sillä tavallisesti kuitenkin on erinäisiä vaikeuksia, on verokykyisyyden periaatteen jossain määrin katsottava vaikeuttavan harkintataksoituksen soveltamista siihen, tosin vain suhteellisen vähän.

Milloin kysymyksessä olevan vuoden puhdasta tuottoa verrataan saman yrityksen jonkin aikaisemman vuoden tuottoon, on kiinnitettävä huomio siihen, ettei vertailukohteeksi valittu vuosi saa olla poikkeuksellisen edullinen³³ eikä muutoinkaan täysin epänormaali, sillä tällöinhän saadaan väärä kuva kysymyksessä olevan vuoden tuloksesta. Juuri tästä syystä onkin hyvin puollettavissa sellaisten punnittujen keskiarvojen käyttäminen, joita aikaisemmin on selostettu.³⁴ Erityisesti on syytä tarkastella edellisten vuosien vastaavia lukuja ja koettaa vetää niistä jonkinlaisia johtopäätöksiä siitä, mihin suuntaan kehityksen on katsottava olevan menossa.

D. Useamman kunnan alueella toimiva yritys sekä yhden henkilön omistamat monta yritystä.

Useamman kunnan alueella toimivan yrityksen osalta herää kysymys, onko liikkeen kussakin kunnassa tapahtunutta toimintaa harkintataksoituksellisissa suhteissa pidettävä erillisinä liikkeinä vai onko ne katsottava yhdeksi kokonaisuudeksi. Niiden näkökohtien valossa, joille edellä oleva harkintataksoitusta koskeva esitys on rakennettu, tuntuu aivan selvältä, ettei liikettä voida käsitellä yhtenä kokonaisuutena vaan kutakin sen eri kunnissa verovelvollista osaa erikseen.³⁵ Aivan mahdotonta tämä on equivalentti- ja objektivero-

³³ Näin Westin s. 60.

³⁴ Ks. s. 98.

³⁵ Tapauksessa KHO 1947 II 462 on ehkä asetettu toiselle kannalle. Tämä ei tosin ole käsitykseni mukaan selvästi päätöksen sanamuodosta luettavissa, vaikka Westin, s. 57, asian näin käsittää. Siinä KHO lausui, että koska ei ollut selvitetty, että N. yhtiön harjoittamasta liikkeestä taksoitettava kokonaistulo ja siitä L:n kp:lle jaoteltu osuus oli ollut niin vähäinen, että taksoitusviranomaisilla oli ollut aihetta taksoittaa yhtiötä liikkeestä sellaista harkintaa käyttäen, josta sää-

tuksellisten näkökohtien mukaan, sillä näissä voidaan arvostelun perusteeksi ottaa vain kysymyksessä olevan kunnan rajojen sisällä tapahtuva toiminta tai sen alueella oleva omaisuus. Vaikeuksia tuottaa yhtiönäisen verotuksen toimittaminen myös jakovero- ja tuottoverotuksellisten ajatustapojen nojalla. Näin ollen katson, että harkintataksoituksen edellytyksiä on arvosteltava yksinomaan asianomaisen kunnan alueella toimivan yrityksen osan mukaisesti, välittämättä muun yrityksen puhtaan tuoton suuruudesta mitään. Se voi tulla kysymykseen ainoastaan kohtuusharkinnassa.

Samalla verovelvollisella voi edelleen olla saman kunnan alueella useampia sellaisia yrityksiä, joista häntä voitaisiin harkintataksoitaa. Tällöin ja varsinkin silloin, kun asianomaisen henkilön kokonaistulo kaikista hänen yrityksestään muodostuu niin suureksi, ettei sen mukaan olisi edellytyksiä harkintataksoituksen suorittamiselle, mutta jonkin yksityisen yrityksen tulos jää niin heikoksi, että siitä voitaisiin sinänsä harkintataksoitaa, herää kysymys harkintataksoituksen mahdollisuudesta huonosti tuottavien yritysten osalta. Kunnallistaksoituksessa tosin verotuksellisesti eri liikkeitä ja kiinteistöjä pidetään erillisinä verotuskohteina, joista verotettava tulo vahvistetaan kustakin erikseen. Täten näkyy oikeuskäytännössä katsotun, että useammalle saman verovelvollisen yritykselle voidaan kullekin erikseen määrätä harkinnalla pantava veroäyrimäärä.³⁶ Siinä tapauksessa, että useampia saman verovelvollisen yrityksiä tulee harkintataksoitettavaksi, on kuitenkin menetelty siten, että näille on yhteisesti määrätty harkinnalla veroäyrimäärä, joka sitten on jaettu eri toimin-

dettiin..., sen vuoksi ja kun yhtiön tuloilmoitus niinollen oli pantava taksoituksen perusteeksi... (Näin 4 jäsentä; yksi jäsen katsoi, että harkintataksoitus olisi ollut mahdollinen).

³⁶ Näin KHO 1939 II 1030, osuuskassaa taksoitettiin kiinteistöstä harkinnalla liiketulojen lisäksi; 1940 II 358, hattutehdas ja kiinteistö, joille vahvistettiin harkinnalla yhteinen veromäärä, mutta tämä jaettiin molempien kesken; tämän lisäksi yhtiöä verotettiin erikseen palkkatuloihin verrattavista tuloista; 1940 II 902, höyläamoliikkeestä ja kiinteistöstä pantiin harkinnalla yhteinen veromäärä, joka jaettiin molempien kesken; 1941 II 60, osuuskuntaa voitiin erikseen harkintataksoitaa leipomoliikkeestä; 1942 II 349, yhdistetty kenkä- ja urheiluliike sekä kiinteistö, joita harkintataksoitettiin kumpaakin erikseen, sekä 1943 II 620, kaivosyhtiölle pantiin työväestön asuinrakennuksista ja liiketuloista harkinnalla yhteinen veromäärä, joka jaettiin molempien toimintojen kesken.

³⁶ Näin KHO 1943 II 132, 1945 II 188 ja 1948 II 393.

³⁷ Näin KHO 1945 II 189. Ks. myös 1949 II 450, selostettu edellä s. 79 alav. 8.

tojen kesken. Viime aikoina näkyy kuitenkin asetutun sille kannalle, että jos kysymyksessä on suurimmaksi osaksi liikkeen käyttöön tarkoitettu kiinteistö, niin siitä ei voida erikseen harkintataksioittaa, ellei liikettäkin harkintataksioiteta, vaan määrättävä siitä saatu tulo arviol- la.³⁷ Ellei kiinteistöä kuitenkaan pääasiallisesti ole käytetty liikkeen vaan joihinkin muihin tarkoituksiin, niin siitä on katsottu voitavan määrätä veroäyrit erikseen harkinnalla.³⁸ Vaikkakin tätä menettelyä on useimmissa tapauksissa pidettävä oikeana, niin käsitykseni mukaan ei kiinteistön harkintataksioittaminen ole periaatteellisesti mahdotonta. Ekvivalenttiteorian mukaiset periaatteet näet voivat vaatia harkintataksioituksen suorittamista.

Kun harkintataksioituksen omaksumisella kunnallistaksioitukseen on lähinnä pyritty liittämään kunnallistaksioitukseen eräät tulolähd- e- verotukselliset ajatukset ja kun tälle puolestaan on eri- tyisesti luonteenomaista, että ratkaisevaa varsinaisesti on kunkin tulo- lähteen erikseen antama tuotto, niin tämä viittaisi ehdottomasti siihen, että myös harkintataksioituksessa olisi huomio kiinnitettävä saman yrit- täjän yrityksiin kuhunkin erikseen ja punnittava näiden kunkin osalta harkintataksioituksen edellytyksiä kiinnittämättä varsinaisesti huomiota asianomaisen verovelvollisen eri kiinteistöistä ja liikkeistä kokonaisu- dessaan saamaan tulokseen.³⁹ Kun harkintataksioituksessa kuitenkin voidaan ottaa huomioon myös kohtuussyyt, niin tämän perus- teella ehkä voidaan jossain määrin tällaisissa tapauksissa lieventää har- kintataksioitusta, milloin kunkin yrityksen erikseen harkintataksioitta- minen muutoin muodostuisi vallan kohtuuttomaksi. Tällöinkään ei voida käsitykseni mukaan sanottavasti kiinnittää huomiota verovelvol- lisen henkilökohtaisiin tuloihin⁴⁰ paitsi, milloin ilmeisesti on tapahtunut tosiasiaassa liike- tai kiinteistötuloksi katsottavan tulon siirtymistä jos- tain syyistä henkilökohtaisiin tuloihin. Henkilökohtaiset seikat voidaan kuitenkin ottaa huomioon kohtuusharkinnassa.

³⁸ VLE:n 48 §:n 2 momentissa on tästä nimenomainen säännös. Tämän mu- kaan, milloin verovelvollisen samassa kunnassa omistamista liikkeistä ja muista kiinteistöistä kuin maatalouskiinteistöistä kertynyt tulos jonkin tulolähteen osalta on jäänyt niin vähäiseksi, että kunnallisverotus sen osalta olisi säännöksen 1 mo- mentin mukaan toimitettava harkinnan perusteella, ei harkintaverotusta kuitenkaan voida käyttää, jos näiden kunnassa sijaitsevien kaikkien liikkeiden ja kiinteistöjen yhteinen tulo on niiden laatuun ja laajuuteen nähden katsottava kaikkien niiden osalta riittäväksi.

⁴⁰ *Haveri*, s. 343, katsoo harkintataksioituksen ehdottomaksi edellytykseksi sen, ettei verovelvollisella ole muutoinkaan ollut verotettavaa tuloa.

E. Voidaanko harkintataksitoitukseen turvautua jatkuvasti?

Harkintataksitoituksen toimittamisessa on hyvin vaikea ratkaista, voidaanko sitä käyttää jatkuvasti vuodesta toiseen, vai onko se luonteeltaan vain poikkeuksellisissa oloissa käytettävä verotusmuoto. Tähän pulmakysymykseen ei saa minkäänlaista vastausta harkintataksitoitusta koskevasta säännöksestä eikä myöskään varmaa johtoa valtiopäivä- tai muista säännöksen pohjana olevista asiakirjoista. Ainoa kohta, jossa tätä asiaa edes jollain tavalla kosketellaan, on Keis. esityksen 34/1882 perusteluissa oleva maininta⁴¹ harkintataksitoituksen tarpeellisuudesta »huonojen asioimisolojen vallitessa». Tästä voitaisiin päätellä tarkoituksena olleen, että harkintataksitoitus tulee kysymykseen vain, milloin tulojen aleneminen on ollut luonteeltaan tilapäinen. Vaikkakin selostetussa lauseessa lähinnä puhutaan vain sellaisista tapauksista, joissa tulojen väheneminen on ollut tilapäinen, niin siitä tuskin sentään voidaan päätellä lainsäätäjän tarkoituksena olleen rajoittaa harkintataksitoitus vain tällaisiin tapauksiin. Kysymys on koetettava ratkaista muita teitä ja tällöin edellä mainitulla lauseella on tosin jonkinlainen ja minusta vieläpä suhteellisen huomattavakin todistusarvo, mutta kuten sanottu, tuskin ratkaisevaa merkitystä kuitenkaan.

Jatkuvaa harkintataksitoitusmahdollisuutta vastaan puhuu edelleen se, ettei laissa ole tarkemmin säännöstelty harkintataksitoituksen käyttöä. Jos lainsäätäjän tarkoituksena on ollut luoda harkintataksitoituksesta vain tilapäinen verotusmuoto, niin seuraukset sen jättämisestä yksityiskohtaisesti säännöstelemättä eivät ole niin merkittävät kuin pysyväisessä verotusmuodossa. Tilapäisessä harkintataksitoituksessa saman yrityksen puhdas tuotto eräinä lähivuosina määräisi sentään sille jonkinlaiset rajat eikä muutoinkaan vallan tavatonta ja pysyvää kohtuuttomuutta pääsisi syntymään, kun kuitenkin jonkin vuoden päästä jälleen siirryttäisiin puhtaan tuoton mukaan tapahtuvaan verotukseen. Tähän tilapäisyyteen viittaa sekin, että vuoden 1897 valtiopäivillä hylättiin⁴² esitykset pysyvien tuottoverotuksellisten normien vahvistamisesta sellaisissa tapauksissa, joissa liikkeestä ja kiinteistöstä saatua tuloa ei voitu sen vähäisyyden vuoksi panna kunnallisverotuksen pohjaksi.

⁴¹ Ks. tästä s. 34.

⁴² Ks. s. 36.

Vaikkakin historialliset syyt yleensä tuntuvat viittaavan siihen, että harkintataksoitusta ei olisi tarkoitettu pysyväksi verotusmuodoksi, niin toisenlaisiakin todistusaiheita ilmenee, kuten se, että kaupunkien verotus oli kokonaisuudessaan ennen vuotta 1873 vapaan harkinnan perusteella tapahtuvaa.⁴³ Täten harkintataksoitusta koskeva KpKunA:n säännös oikeastaan vain tarkoitti tämän verotusmuodon säilyttämistä eräissä tapauksissa suunnilleen entisellään. Tämän näkökohdan mukaan ei olisi olemassa mitään esteitä harkintataksoituksen käyttämiselle jatkuvasti.

Oikeuskäytännössä lieene meillä asetettu sille kannalle, että harkintataksoitus on jatkuvastikin mahdollista.⁴⁴

Näin ollen on olemassa sekä jatkuvan harkintataksoituksen puolesta että vastaan varsin merkittäviä näkökohtia eikä liene mahdollista antaa kysymykseen ehdotonta vastausta puoleen eikä toiseen. Ilmeisesti se onkin pyrittävä ratkaisemaan erikseen kustakin näkökohdasta, jolta harkintataksoitus ylimalkaan voi tulla kysymykseen.

Jatkuva harkintataksoitus on mahdollista ilmeisesti equivalenttiteorian mukaisesta ajatustavasta lähtien, sillä tässähan lähdetään hyödyn ja korvauksen periaatteesta. Sen, joka

⁴³ Ks. s. 55.

⁴⁴ Näin 1933 II 2700 ja 1944 II 752, molemmissa harkintataksoitettiin asunto-osakeyhtiötä; 1946 II 609, sähkölaitosta, joka myi energiansa omakustannushintaan harvalukuisille teollisuuslaitososakkailleen, harkintataksoitettiin, sekä 1947 I 18, Puutalo Oy:tä, joka toimi puutalotehtaiden myyntielimenä, pyrkimättä itse varsinaisesti tulon hankkimiseen ja saamatta myöskään sanottavia tuloja, harkintataksoitettiin. KHO:n 12.12.1951 antamassa päätöksessä (Ks. Verotus 1954, s. 11) on KHO täysi-istunnossaan (13 jäsentä 8 vastaan) katsonut puuteollisuuslaitosten myyntiyhdistystä voitavan harkintataksoittaa.

Mitä tulee myyntiyhdistysten verotukseen, niin Paavo Kastari, Puunjalostusteollisuuden myyntiyhdistysten oikeushenkilöllisyydestä sekä niiden avulla harjoitetun liiketoiminnan verotuspaikasta, Verotus 1954 s. 13, mainitsee niiden osalta: »Mutta kun voittoa ei ilmene myöskään silloin, kun myyntiyhdistyksen toiminta on antanut erinomaisen hyvän tuloksen, tuntuisi myös KpKunA:n 55 §:n 7 kohdan nojalla toimitettu harkintataksoitus niinkään väkinäiseltä. Harkintataksoituksesta muodostuisi silloin verovuoden toiminnan suuremmasta tai pienemmästä tuloksellisuudesta riippumaton pysyväinen menettely.» Tämän jälkeen hän, todettuaan ensin oikeuskäytännössä runsaassa määrin käytetyn harkintataksoitusta jatkuvasti, mainitsee: »Ellei näin meneteltäisi saattaisikin olla mahdollista vain verotusta silmällä pitäen suoritetuilla järjestelyillä siirtää ja hajottaa taloudellisen toiminnan tulos verotettavaksi vallan toisaalla taikka toisella tavalla kuin sen oma luonne edellyttäisi.» Täten hän tuntuu kuitenkin lopulta päätyvän jatkuvan harkintataksoituksen mahdollisuuteen.

saa hyödyn kunnan toimenpiteistä, on myös osallistuttava niiden aiheuttamiin kustannuksiin. Koska tämä hyöty samoin kuin kunnan kustannukset eivät ole vain tilapäisiä, niin yritys on myös velvollinen pysyvästi osallistumaan näiden kustannusten peittämiseen verojen muodossa.

Jakoverotuksellinen ajatustapa harkintataksoituksessa pyrkii lähinnä estämään ne kohtuuttomuudet ja epätasaisuudet, jotka voisivat aiheutua yhden vuoden verotettavan tulon huomattavasta pienentymisestä. Täten se suuntaa huomion vain yhden vuoden olosuhteisiin vertaillen niitä edellisiin vuosiin. Tältä kannalta onkin ilmeistä, että harkintataksoitusta on ajateltu vain kysymyksessä olevana vuonna käytettäväksi, mutta ei sitä vastoin jatkuvasti. Tämä näkökohta on lainsäätäjälläkin ollut lähinnä mielessään antaessaan 1882 vuoden valtiopäiville esityksen harkintataksoituksen osalta, kuten juuri edellä totesimme.

Tuottoverotukselliselta kannalta ilmeisesti harkintataksoitusta voisi tulla kysymykseen periaatteellisesti jatkuvasti. Täsähän on tarkoituksena eliminoida yrityksen tuotosta puhtaasti henkilökohtaiset ainekset ja verottaa yrityksen puhdasta tuottoa sinänsä. Tähän on tietenkin pyrittävä jatkuvasti vuodesta toiseen sillä ei ole olemassa mitään varsinaista perustetta tämän rajoittamiseen vain jonkin vuoteen. Näin asia on periaatteellisesti tuottoverotukselliselta kannalta. Kuten kuitenkin sen yhteydessä jo olemme todenneet,⁴⁵ niin tuottoverotuksellista arvostelutapaa on yleensä käytettävä läheisessä vuorovaikutuksessa eqivalenttiteorian ja jakoveroajatuksen mukaiseen ajattelutapaan ilman, että sille voidaan antaa täysin itsenäistä merkitystä. Näin ollen tämän tuottoverotuksellisen harkintataksoituksen jatkuvaisuuttakin on käytännössä lähinnä arvosteltava näiltä näkökohdilta lähtien, riippuen siitä, onko niistä jompikumpi kysymyksessä olevassa tapauksessa vallitsevana.

Milloin kuitenkin yrityksen voittoa on varsinaisesti siirretty joko toiselle siitä kiinnostuneelle henkilölle alennettujen hintojen tai peitetyn osingonjaon muodossa, niin tällöin on kysymyksessä aivan itsenäinen tuottoverotuksellinen harkintataksoitusta. Näissä oloissa on tietenkin myös mahdollista käyttää sitä jatkuvasti.

Vaikeimmaksi muodostunee sen arvosteleminen, voidaanko harkintataksoitukseen turvautua pysyvästi objektiiviselta

⁴⁵ Ks. s. 133.

t a kannalta. Tässähän pyritään turvaamaan eräiden huomattavan ulkonaisen ilmenemismuodon omaavien ja jatkuvasti verokykyisten omaisuusobjektien tasainen verottaminen sellaisinakin vuosina, jolloin niistä saatu puhdas tuotto on jäänyt vähäiseksi. Tälle on siis luonteenomaista tietty pysyväisyys, mikä tuntuisi viittaavan jatkuvan harkintataksitoituksen mahdollisuuteen. Toisaalta tämä objektiverotuksellinen ajatustapa nojautuu suorastaan verokykyisyyteen. Sen perusteella voidaan verottaa vain verokykyistä toimintaa. Jos kysymyksessä olevan yrityksen tuotto on kuitenkin pitkän aikaa ollut huono, niin sen osalta häviävät vähitellen objektiverotukselliset harkintataksitoituksen edellytykset. Näin ollen objektiverotukselliselta kannalta harkintataksitoitusmahdollisuus ei rajoitu yhteen vuoteen vaan voi jatkua useammankin vuoden ajan, ilman että se kuitenkaan voi muodostua täysin jatkuvaksi. Jonkin vuoden jälkeen sen on näet mukauduttava ainakin jossain määrin sen puhtaan tuoton mukaiseksi, mikä yrityksestä viime vuosina on kertynyt.

Edellä olevan perusteella voidaan siis todeta, että periaatteellisesti jatkuva harkintataksitoitus on mahdollista eqvivalentti- ja tuottoverotuksellisilla perusteilla sekä jossain määrin, vaikkei täysin jatkuvasti, myös objektiverotukselliselta kannalta. Jakoveroluonteen kannalta sitä vastoin näin ei ole asianlaista. Kun kuitenkin harkintataksitoitusta koskevan säännöksen esityöt sekä itse säännöksen epämääräisyys lähinnä viittaavat siihen, ettei harkintataksitoitusta voitaisi käyttää jatkuvasti, niin tästä on käsitykseni mukaan tehtävä se johtopäätös, että vaikkakin harkintataksitoituksen jatkuva käyttö edellä mainituilla perusteilla on mahdollista, niin siihen on kuitenkin suhtauduttava erittäin varovaisesti. Mitä useamman vuoden harkintataksitoitus jonkin yrityksen osalta on jatkunut, niin sitä pidättyvämmmin siihen on ryhdyttävä ja pyrittävä siihen, etteivät harkinnalla vahvistettava määrä ja yrityksestä kertynyt puhdas tuotto ole kovin kaukana toisistaan. Kun kunta ei jakele palveluksiaan saadakseen niistä korvauksen vaan täyttääkseen oman tarkoituksensa, niin ei voi olla oikein, että kunta jatkuvasti vaatisi harkintataksitoituksen kautta yritykseltä korvausta niistä kustannuksista, mihin se on yrityksen hyväksi ryhtynyt. Täysin jatkuva harkintataksitoitus on mahdollista vain, milloin on kysymyksessä varsinainen tulojen siirto verosubjektilta toiselle, tapahtukoon tämä alennettujen hintojen tai peitetyn osingonjaon muodossa.

F. Asunto-osakeyhtiön harkintataksitus.

Erityisiä vaikeuksia tarjoaa asunto-osakeyhtiön harkintataksitus.⁴⁶ Toisaalta on herännyt epäilyksiä siitä, onko osakkaiden yhtiölle huoneistoistaan maksamia rahasuorituksia lainkaan pidettävä vuokrina⁴⁷ sekä toisaalta siitä, minkälaiseksi on oikeudelliselta luonteeltaan katsottava osakkaan saama asuntoetu eli voidaanko sitä pitää osakkaan yhtiöltä saamana osinkona,⁴⁸ josta seuraisi, että

⁴⁶ Jännes, s. 18, ja Koski, s. 330, katsovat, ettei asunto-osakeyhtiötä voida harkintataksitoida, koska se heidän mukaansa merkitsisi saman taloudellisen edun kaksinkertaista verottamista.

VLE:n 38 §:ssä on kuitenkin asetettu sille kannalle, että tällainen kaksinkertainen verottaminen on mahdollista. Pykälän 1 kohdan mukaan ei näet valtion verotuksessa katsota veronalaiseksi tuloksi asunto-osakeyhtiölle taikka siihen verrattavalle kiinteistöosakeyhtiölle tai asunto-osuuskunnalle sitä asuntoetua, josta osakas tai jäsen on erikseen verovelvollinen. Kun tästä valtionverotuksen osalta on nimenomainen säännös laissa, niin se on ymmärrettävä siten, että kunnallisverotuksessa vastaava on katsottava veronalaiseksi tuloksi. Hall. esityksessä 26/1928 oli samanlainen säännös, joka siinä kuitenkin koski sekä valtion että kunnallisveroa. Esityksessä mainittiin nimenomaan, s. 10, kuinka yhtiötä voitiin verottaa kunnallistaksoituksessa harkinnalla, jolloin yhtiön tulo arvioitaisiin sen mukaan, millaisia tuloja yhtiön talo antaisi, jos vuokrat vastaisivat paikkakunnan käyppiä vuokria. Juuri tämän johdosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi valtiovarainvaliokunta ehdotti mietinnössään n:o 19/1928 s. 2, että verotus järjestettäisiin siten, että yhtiötä verotettaisiin asukkaan saamasta asuntoedusta, mutta asukas itse olisi tästä verovapaa. Ks. myös *komiteanmietintö* 1/1930. (J. K. Paasikiven puheenjohtolla toiminut osakeyhtiöiden verotuksen muuttamista valmistelemaan asetettu komitea.)

⁴⁷ Jännes, s. 18, huomauttaa, ettei se suhde, joka on olemassa osakeyhtiön ja sen osakkaiden välillä, ole, mikäli on kysymyksessä asukkaiden hallussa olevat huoneistot, vuokrasuhde eikä se vastike, minkä osakkaat hallitsemistaan huoneistoista suorittavat, ole vuokramaksu. Tämä käy hänen mielestään riidattomasti selvälle voimassa olevasta asunto-osakeyhtiölaista. S. 19 hän huomauttaa siitä, että tämän vastikkeen perusteet määrätään yhtiöjärjestyksessä. Jos nämä määrätäisiin jonkin muun perusteen, esimerkiksi vallitsevan vuokratason perusteella, ei osakas olisi sitä velvollinen suorittamaan. Lagus, s. 14, ajattelee suunnilleen samaan suuntaan. Hän pitää vastiketta korvauksena menoista ja huomauttaa siitä, kuinka asunto-osakeyhtiön on ensin määrättävä menonsa ja vasta, kun nämä on selvillä, osakkailta kannettavan vastikkeen suuruus. Tapauksessa KHO 1941 II 377 on kuitenkin katsottu asunto-osakeyhtiön osakkailtaan kantamat vastikkeet vuokriksi.

⁴⁸ Tapauksessa KHO 1944 II 752 hallintoneuvos Rekola katsoi, että se etu, mikä asunto-osakeyhtiön osakkeenomistajalla oli halvempaa vastiketta vastaan saamistaan asunnoista ollut, oli katsottava osingon luonteiseksi ja otettava huo-

samaa määrää on myös pidettävä asunto-osakeyhtiön veronalaisena saantina. Mitä tulee ensiksi mainittuun kiistakysymykseen, niin omasta puolestani katson myös asunto-osakeyhtiön kantaman vuokravastikkeen tosiasialliselta luonteeltaan vuokran kaltaiseksi saanniksi, vaikkakin sen suuruuden määrittämisperusteet ovat erilaiset, varsinkin oikeudelliselta luonteeltaan. Mikäli vastike näet on niin korkea, että se ylittää yhtiön omat talosta aiheutuneet menot, niin sen luonne vuokrana on selvä. Verotettavaksi tuloksi siitä jää joka tapauksessa vain se osa, joka ylittää menot, koska menot ovat vähennyskelpoisia tulonhankintakustannuksia ainakin suurelta osalta. Käsitykseni mukaan ei olisi mahdollista erottaa toisistaan tapauksia, joissa vastiketta olisi verotuksellisesti pidettävä vuokranluonteisena ja niitä, joissa näin ei olisi. Sitäpaitsi varsinaisista vuokristakin suuri osa käytetään samalaisten kiinteistöistä aiheutuneiden menojen peittämiseen kuin nyt kysymyksessä olevat vastikkeetkin. Varsinkaan viime vuosina vuokrasäännöstelyn vallitessa ei näillä ole ollut juuri muuta luonne-eroa paitsi ehkä se, että varsinaiset vuokrat ovat voineet eräissä tapauksissa alittaa osakkaiden suorittamat vastikkeet.

Käsitykseni mukaan ei myöskään ole mahdollista ymmärtää asukkaan saamaa asuntoetua yhtiön suorittamaksi osingoksi ja siten katsoa se myös yhtiön verotettavaksi tuloksi. Tosin tämä etu on TOL:n 30 §:n mukaisiin tapauksiin kuuluva, joten vero-oikeudellisen osingonjaon voitaisiin katsoa tulevan kysymykseen ja siis tämän erän lukeminen yhtiön tuloksi. Kunnallisverolainsäädännössämme ei tosin ole tätä koskevaa nimenomaista säännöstä, mutta sen sisältämä periaate, ehkä ainakin eräissä tapauksissa, voidaan sisällyttää IlmVelvL:n 16 §:n 2 momentin tarkoittamiin tapauksiin. Kun kunnallisverolainsäädännössä ei ole tästä kuitenkaan nimenomaista säännöstä, niin näin ei kuitenkaan voitane menetellä, milloin ei veron kiertämistarkoitusta voida todeta. Tällaista ei tavallisesti ole olemassa, vaan vastikkeen suuruus on asunto-osakeyhtiölainsäädännön periaatteiden mukaisesti määrätty sellaiseksi aivan normaalissa tarkoituksessa. Sitä paitsi on oikeuskäytäntö johdonmukaisesti asettunut sille kannalle, ettei tätä asuntoetua pidetä varsinaisesti verotuksellisesti osingon luonteisena. Täten ei liene juuri mah-

mioon yhtiön sellaisena tulona, jonka määrä voitiin arvioida. Tästä syystä hän päätyi kysymyksessä olevassa tapauksessa yhtiön osalta niin suureen verotettavaan tuloon, ettei sen vuoksi harkintataksoitusta enää voitu käyttää. *Komiteanmietintö 6/1927, s. 45, todetaan se etu, minkä asunto-osakeyhtiön osakkaat saavat halvempien asuntojen muodossa, osingonluonteiseksi.*

dollista ilman lainsäädännöllistä toimenpidettä pelkän tulkinnan kautta asettua sille kannalle, että tällaista etua olisi pidettävä osingon luonteisena. Näin ollen ei käsitykseni mukaan voida missään tapauksessa katsoa yhtiön hyötynneen tästä edusta eikä sitä myöskään voida lukea sen tuloveronalaiseksi saanniksi.

Yhteenvedona edellisestä voin sanoa, että asunto-osakeyhtiötäkin voidaan harkintataksoittaa⁴⁹ ja lähinnä eqivalenttiteorian mukaisesta ajatustavasta lähtien. Asunto-osakeyhtiön harkintataksoituksessa on kuitenkin otettava huomioon myös se, että osakkaatkin voivat olla verovelvollisia halvan asunnon muodossa saamastaan edusta.

⁴⁹ Jännes, s. 20, katsoo, että asunto-osakeyhtiöitä voidaan harkintataksoittaa vain siitä osasta toimintaa, joka kohdistuu huoneistojen vuokraamiseen vieraille.

XIII LUKU.

ERÄITÄ VEROTUSMENETTELYÄ KOSKEVIA NAKÖKOHTIA.

A. Todistusvelvollisuus harkintataksoituskysymyksissä.

Todistusvelvollisuudessa harkintataksoitusta koskevissa asioissa voidaan erottaa toisalta todistusvelvollisuus harkintataksoituksen edellytyksistä ja toisalta harkintataksoituksen määrästä.

Mitä tulee todistusvelvollisuuteen harkintataksoituksen oikeutuksesta yleensä, niin se kuuluneen ilman muuta kunnalle.¹ Vaikkei harkintataksoitussäännöstä voida pitää suorastaan poikkeuksellisenä,² niin harkintataksoitus kuitenkin poikkeaa siitä järjestyksestä, missä kunnallinen verotus meillä yleensä tapahtuu ja näin ollen se, jonka intresseissä tämä pääasiassa tapahtuu, on siihen nähden myös todistusvelvollinen. Ellei kunta pysty osoittamaan, että kulloinkin kysymyksessä olevassa tapauksessa harkintataksoitus on paikallaan, niin siihen ei voida siirtyä. Tässä suhteessa on tähänastinen oikeuskäytäntömme ollut aivan liian helläkätinen, mistä on ollutkin seurauksena tilanne, mihin harkintataksoituksessa on jouduttu.

Siihen nähden taas, että harkintataksoitus on kohtuuttoman ankara, on todistusvelvollisuus verovelvollisella.³

B. Harkintataksoitusasioissa hankittava selvitys.

Nykyisessä kunnallisverolaissamme ei ole mitään säännöksiä siitä, että veroviranomaiset olisivat velvollisia hankkimaan ennen vero-

¹ Näin Koski s. 327.

² Ks. s. 41.

³ Näin Koski s. 327.

tuksen toimittamista jotain erityistä selvitystä verovelvollisen tulon pienuudesta tai muista sellaisista seikoista, joilla on merkitystä harkintataksoitukseen ryhdyttäessä. Näin ollen ei mitään tällaista velvollisuutta myöskään voitane katsoa olevan olemassa.⁴

Kun todellisen tulon mukaan verottaminen luonteeltaan on kuitenkin ensisijainen, niin tästä johtuu, että ennen kuin harkintataksoitukseen voidaan ryhtyä, on taksoituslautakunnan täytynyt tutkia yrityksen puhtaan tuoton suuruus normaalia laskutapaa käyttäen. Verotettavan tulon laskeminen on suoritettava aivan tavallisessa järjestyksessä ja vasta sitten, kun taksoituslautakunta on vahvistanut yrityksen puhtaan tuoton määrän, vaikka arvioimalla,⁵ ellei sen laskeminen muutoin ole mahdollista, voidaan ryhtyä harkitsemaan harkintataksoituksen edellytyksiä. Taksoituslautakunnan vahvistamasta puhtaan tuoton määrästä on myös mainittava pöytäkirjassa samoin kuin tehtävä vastaavat merkinnät verovelvollisen veroilmoitukseen.

Jakoveroluonteen mukaisen harkintataksoituksen toimittaminen,

⁴ Tässä suhteessa kuitenkin VLE olisi merkinnyt huomattavaa parannusta. Sen 48 §:n mukaan on verolautakunnan, milloin tulo on jäänyt vähäiseksi tai sitä ei ole ollut lainkaan, huolellisesti tutkittava sellaiset näkökohdat, jotka voivat olla johtona asian arvostelemisessa sekä, annettuaan verovelvolliselle tilaisuuden tarpeellisten selvitysten esittämiseen, harkittava se kohtuullinen määrä, jonka perusteella verotus on toimitettava. Näin ollen jää verotettavalle mahdollisuus etukäteen puolustautua harkintataksoitushkaa vastaan, mikä on omiaan saattamaan harkintataksoituksen asiallisemmalle pohjalle, kuin millä se on tähän saakka ollut, sillä onhan tavallisesti paljon helpompi esittää asiaan vaikuttavat näkökohdat jo tässä vaiheessa kuin vasta joskus myöhemmin.

Tämän säännöksen tulkinnessa kiintyy kuitenkin huomio siihen, onko verolautakunnan vaatiessaan verovelvolliselta lisäselvityksiä myös ilmoitettava se peruste, jolla se on ajatellut harkintataksoituksen tapahtuvan. Säännöksen muotoilusta saa sen käsityksen, että verolautakunnan on jo ennen tällaisen selvityksen hankkimista täytynyt tehdä jonkinlainen periaatepäätös harkintataksoitukseen ryhtymisestä ja siis myös itselleen selvittää ne syyt, minkä vuoksi se tähän aikoo siirtyä. Näin ollen minusta tuntuu, että myös ne perusteet, joiden takia harkintataksoitukseen on tarkoitus ryhtyä, samalla olisi ilmoitettava verovelvolliselle. Muutoinhan hänen on hyvin vaikeaa esittää verolautakunnalle juuri sitä selvitystä, jota tämä asiaa arvostellessaan lähinnä tarvitsisi. Ehdotonta velvollisuutta ei kuitenkaan edellä selostetun säännöksen mukaan näiden syiden ilmoittamiseen voitane katsoa olevan.

⁵ Näin Ståhlberg, s. 611, ja Linni, s. 44.

mikäli se tapahtuu kollektiiviselta kannalta, edellyttää, että kunnan kaikkien muidenkin verovelvollisten puhtaan tulon mukainen verotus on jo ennen harkintataksoitukseen ryhtymistä laskettu, sillä vain täten saadaan todella luotettavat perusteet jakoveroajatuksen toteuttamiseen tarpeellisten vertailujen suorittamiseen.

C. Missä asteessa harkintataksoitukseen on siirryttävä?

Mitä sitten tulee siihen, täytyykö harkintataksoitukseen ryhtymisestä aina päättää taksoituslautakunnan itse vai voiko siihen siirtyä tutkijalautakunta, lääninhallitus tai korkein hallinto-oikeus myöhemmin käsitellessään verotuksen johdosta tehtyä valitusta, niin täytynee, koska säännön, joka kieltää muuttamasta asiaa valittajan vahingoksi, on katsottu yleensä koskevan vain lopputulosta mutta ei perusteluja, päätyä siihen, ettei periaatteessa ole estettä harkintataksoitukseen siirtymiselle vasta jossain myöhemmässä vaiheessa. Myös oikeuskäytännössämme on tämä kanta yleisesti hyväksytty.⁶ Tämä on välttämätöntä siitäkin syystä, että muutoin voisi syntyä huomattavaa epätasaisuutta suunnilleen samanlaisessa asemassa olevien verovelvollisten kesken. Täten esimerkiksi kahdesta yrityksestä toisen A-yrityksen verotettavan tulon on taksoituslautakunta voinut laskea 600.000 markaksi ja toisen B-yrityksen 400.000 markaksi. Viimeksi mainittua taksoituslautakunta pitää kuitenkin niin vähäisenä, että sen osalta on siirryttävä harkintataksoitukseen ja sitä verotetaan tämän johdosta harkinnalla 500.000 markan määrästä. A-yritys valittaa kuitenkin verotuksesta ja saakin ylemmässä asteessa verotettavan tulonsa alenemaan myös 400.000 markaksi. Vaikka se muissa suhteissa on harkintataksoituksen kannalta aivan samassa asemassa kuin B-yritys, niin se pääsisi vähemmällä verolla kuin B, ellei katsottaisi mahdolliseksi myöhemminkin siirtyä harkintataksoitukseen.

⁶ Näin esimerkiksi tapauksissa KHO 1947 I 3 ja 1948 II 115, joissa tutkijalautakunta samalla kuin se katsoi taksoituslautakunnan vahvistaneen asianomaisen puhtaan tuoton liian suureksi, tosin alensi tätä, mutta totesi samalla, että verotettava tulo jäi niin vähäiseksi, ettei sitä voitu hyväksyä verotuksen pohjaksi. Tapauksessa KHO 1949 II 41 siirryttiin harkintataksoitukseen vasta KHO:ssa, sen katsottua, ettei ollut edellytyksiä arvioverotukselle.

Näin ollen katson periaatteellisesti mahdolliseksi vielä myöhemmässä vaiheessakin siirtyä harkintatakoitukseen. Käytännössä ei kuitenkaan näin mielestäni olisi yleensä suoranaisesti tehtävä vaan palautettava asia takaisin takoituslautakuntaan. Ylemmillä asteilla ei tavallisesti näet ole käytettävissään sellaisia tietoja, joiden perusteella ne voisivat arvostella ei harkinnan edellytyksiä eikä myöskään sen suuruutta ja kohtuullisuutta. Sitä paitsi, jos harkintaan siirryttäisiin vasta KHO:ssa, niin verovelvollisella ei olisi mahdollisuutta lainkaan esittää asiasta omia näkökantojaan, joilla kuitenkin juuri harkintatakoituksen osalta on varsin suuri merkitys. Kysymys harkintatakoitukseen siirtymisestä ei näet ole pelkkä eikä juuri lainkaan oikeuskysymys vaan varsin monitahoisista seikoista riippuva harkintakysymys. Ainoastaan siinä tapauksessa, että kunnan puolesta on jo esitetty tarpeellinen selvitys sekä harkintatakoituksen edellytyksistä että sen määrästä, voidaan ehkä vielä lääninhallituksessa siirtyä harkintatakoitukseen, jos verovelvollisenkin on ollut tilaisuudessa lausumaan näistä käsityksensä, mutta ei missään tapauksessa enää korkeimmassa hallinto-oikeudessa.⁷

D. Koskeeko harkintatakoitukseen siirtyminen verotuksen perustetta?

Verotusmenettelyä koskeviin kysymyksiin kuuluu vielä, voidaanko harkintatakoituksesta tehdyn valituksen katsoa koskevan verotuksen perustetta. Kuten todistusvelvollisuuteenkin niin ilmeisesti myös tähän kysymykseen nähden on erotettava tapaukset, joissa on kysymys siitä, voidaanko harkintatakoitukseen lainkaan ryhtyä, ja ne, joissa on kysymys harkintatakoituksen suuruudesta. Aivan ilmeistä on, että kysymys harkintatakoitukseen siirtymisestä koskee verotuksen perustetta. Näin on sekä tietoisopissa⁸ että oikeuskäytännössä⁹

⁷ Mitä tulee VLE:een, niin sen mukaan harkintatakoitukseen siirtyminen ylemmissä astoissa on mahdotonta jo senkin takia, että laki velvoittaa antamaan asiasta ennen harkinnan toimittamista tiedon verovelvolliselle ja tämä ei voine tapahtua lain tarkoittamassa mielessä muuta kuin verolautakunnassa.

⁸ Näin Ståhlberg, s. 693; Haveri, s. 347; Koski, s. 332, sekä Linni, s. 44.

⁹ Näin mm. KHO 1937 II 231, 490 ja 1308; 1941 II 145 ja 218 sekä 1949 II 171 ja 419.

yleisesti katsottu. Sitä vastoin verotuksen suuruutta koskee valitus harkintataksoituksen määrästä eikä siitä siis myöskään voida valittaa perustevalituksesta säädetyssä järjestyksessä.¹⁰ Sama koskee myös kysymystä harkintataksoituksen kohtuullisuudesta.

¹⁰ Näin myös Koski, s. 332, ja KHO 1941 II 145.

XIV LUKU.

LOPPULAUSELMA.

Edellä selostettu ja nykyisestä käytännöstä huomattavasti poikkeava harkintataksitusjärjestelmä on hyvin monimutkainen ja vaikeasti hallittava. Katson kuitenkin sen perustuvan niihin ajatuksiin, jotka alunperin ovat aiheuttaneet harkintataksituksen pysyttämisen meidän kunnallisverojärjestelmässämme. Jos halutaan pysyä oikeusjärjestyksemme rajoissa, niin on löydettävä jokin pohja, jolle harkintataksitus oikeudellisesti rakennetaan. Sellaisena, kuin miksi harkintataksitus nykyään on käytännössä muodostunut, sellaista pohjaa ei ole, vaan koko harkintataksitus on täysin mielivaltaista.

Edellä olen koettanut esittää jonkinlaiset vaikkakin suhteellisen epämääräiset perusteet. Näissäkin varmasti on paljon muistuttamisen aihetta enkä ole tarkoittanutkaan, että niitä sellaisenaan olisi noudatettava, vaan olen ne esittänyt lähinnä ainoastaan uusien ajatusten herättämiseksi. Perusteita tullaan varmasti pitämään vallan liian monimutkaisina sovellettaviksi nykyaikaisissa oloissa ja varsinkin suurehkoissa kaupungeissa. Olen valmis myöntämään tämän väitteen aivan oikeaksi ja antamaan sille täyden arvon, vieläpä hyväksyn senkin, että tämän väitteen on päästävä vaikuttamaan myös käytännössä.

Tämän selvittämiseksi täytyy kuitenkin muutamalla sanalla vielä kerrata harkintataksituksen syntyvaiheita. Kuten alussa jo todettiin,¹ niin koko kunnallinen verotuksemme on aikoinaan perustunut harkintaan ilman, että oli olemassa kiinteää perustetta, jonka mukaan tämä toimitettiin. 1865 vuoden kunnallistaksoituksella tuotiin tulo erääksi ja tärkeimmäksi niistä perusteista, joihin harkinnan tuli nojata. Verotus sinänsä tapahtui kuitenkin edelleen harkintaa käyttäen. Seuraavassa vaiheessa tulosta tuli jo varsinainen veronmääräämisperuste,

¹ Ks. s. 23.

mutta tämän laskemista koskevat säännökset olivat niin epämääräisiä, ettei sen mukaan verotuksen toimittaminen eronnut huomattavasti harkinnan mukaan tapahtuneesta verotuksesta.² Sitä paitsi harkinta jätettiin edelleen veronmääräämisperusteeksi. Tämän jälkeen on sitten useassa eri vaiheessa tulon laskemisesta annettuja säännöksiä yhä selvennetty ja tehty niistä yksityiskohtaisempia, joten niitä voidaan nyt jo pitää hyvinkin tarkkoina, varsinkin kun käytäntö on vienyt siihen, että yleensä katsotaan samojen periaatteiden olevan vallitsevina sekä kunnallisessa että valtiollisessa tuloverotuksessa, ellei jostain lain säännöksestä nimenomaan ole katsottava olevan tultava toiseen tulokseen. Valtiollisen tuloveronhan säännökset ovat meillä jo varsin yksityiskohtaisia. Kunnallisverotuksessa on kuitenkin harkintatakoitusmahdollisuus edelleen säilytetty, kuten edellä olevasta esityksestäkin jo on voitu havaita. Sitä mukaa kuin tulon laskemista koskevat säännökset on saatu yhä tarkemmiksi, ovat myös tulon ja harkinnan mukaan tapahtuneet verotukset käsitteellisesti joutuneet yhä kauemmas toisistaan.

Harkintaa koskevissa säännöksissä ei ole tapahtunut sanottavaa kehitystä eikä myöskään sitä koskevassa oikeuskäytännössä. Se on polkenut suurin piirtein paikallaan.

Harkintatakoitusta koskevat lakimme säännökset ovat peräisin ajalta, jolloin sekä yhteiskunnalliset että taloudelliset olosuhteet olivat maassamme vallan toiset kuin nykyään. Ne olivat paljon yksinkertaisempia. Silloin oli myös liikkeiden ja kiinteistöjen asema täysin toinen kuin nyt. Niiden omistajien käsissä oli varsin suuressa määrin koko kunnallishallinto ja myös valtiollisissa asioissa heidän vaikutusvaltansa oli varsin huomattava.

Noihin aikoihin oli, olojen ollessa kaikin puolin huomattavasti nykyistä yksinkertaisempia, suhteellisen helppoa sellaisen harkintatakoituksen toimittaminen, joka kunnallista verorasitusta koskevissa säännöksissä oli säädetty. Eri verovelvollisten olosuhteet eivät vielä eronneet toinen toisistaan mainittavasti ja niiden arvosteleminen erinäisten ulkonaisten seikkojen perusteella ei tuottanut sanottavia vaikeuksia eikä myöskään johtanut virheellisiin tuloksiin. Kaksi liikettä, vaikka ne edustivatkin eri aloja, olivat kuitenkin olosuhteiltaan toisiinsa verrattavia ja niiden keskinäinen suuruussuhde

² Niinpä Rönnpäck esitti porvarissäädystä 1882 vuoden valtiopäivillä (*Porv. ptk. s. 1578/1882*), että harkintatakoitusta koskeva säännös vain vahvisti siihenkin asti noudatetun käytännön.

voitiin päätellä eräiden ulkonaisten seikkojen, kuten työntekijöiden lukumäärän perusteella. Myöskään ei liikkeenharjoittajien ja kiinteistönomistajien vertaaminen keskenään eikä muihin tulonsaajaryhmiin tuottanut vaikeuksia. Kun sitä paitsi kunnat asukasluvultaan olivat paljon pienempiä kuin nykyään ja siten asukkaat henkilökohtaisesti tunsivat toisensa sekä kunnallisverotuksen alaiseksi joutuvien piiri muutoinkin oli suhteellisesti vähäisempi, oli kunnallisen verorasituksen jakaminen erilaisia harkintamenetelmiä käyttäen suhteellisen helppoa. Näissä oloissa olikin ymmärrettävää, että harkintataksoitusta säilytettiin kunnallisverotuksessa. Sitä mukaa kun olot ovat kehittyneet ja taloudelliset olosuhteet tulleet monipuolisemmiksi, on harkintataksoituksen toimittaminen muodostunut yhä vaikeammaksi.

Kun harkintataksoitusta kuitenkin on syntynyt yksinkertaisia ja suhteellisen pieniä olosuhteita varten ja aikana, jolloin kunnan verorasitus oli vähäisempi kuin nykyään, niin minusta on kyseenalaista, voidaanko tällaista enää käyttää kehittyneemmissä ja monimutkaisemmissa olosuhteissa.³ Suurehkoissa kaupungeissa, joissa harkintataksoituksen toimittaminen tuottaa edellä selostetunlaisista lähtökohdista kaikkein suurimpia vaikeuksia, ei sitä paitsi harkintataksoituksen tarpeellisuus ole lainkaan yhtä polttava kuin pienissä kunnissa. Suurissa kunnissa on aina elinkeinoelämä monipuolisempaa, joten kunnan talous ei samassa määrin kuin pienissä kunnissa rakennu joltain yksityiseltä veronmaksajalta tai veronmaksajaryhmältä saatujen verotulojen varaan.

Näin ollen katson, että harkintataksoitussäännöstö on alunperin tarkoitettu vaatimattomia oloja varten ja käytettäväksi suhteellisen vähäväkisissä kunnissa, joissa sen toteuttaminen sillä

³ Tässä suhteessa on valaiseva kunnallisasiain valiokunnan mietintö s. 43, *Keis. esityksen* 6/1897 johdosta. Tässä näet asetuttiin kielteiselle kannalle harkintataksoitusta koskevaan säännökseen nähden. Mietinnössä sanotaan edelleen: »...että se melkein rajoittamaton tutkimisoikeus, joka siinä annetaan taksoituslautakunnalle, joskus yksinkertaisissa oloissa saattaisi helpottaa veronmaksukyvyyn mukaan todellisesti sovitettua, oikeudenmukaista verotusta. Mutta yleensä tulisi ehdotettu järjestelmä, kuten kokemus kyllä jo on osoittanut, viemään täydelliseen mieltänsä...»

Lainvalmistelu 1/1898, s. 908, katsotaan pienissä kunnissa erityisesti olevan paikallaan objektiverotuksen omaksuminen kunnallistaksoitukseen, koska siellä tulojen määrä voi helpommin tilapäisistä syistä vähentyä. Ks. myös *Hall. esitys* 62/1931, s. 2.

tavalla, kuin edellä on pyritty esittämään, ei tuota voittamattomia vaikeuksia.⁴ Kun sen toimittaminen suurissa kunnissa edellä esitettyjen perusteiden mukaisesti tuottaa ainakin suuria vaikeuksia ja toisinaan voidaan jopa pitää aivan mahdottomana, niin tämä merkitsee käsitykseni mukaan sitä, ettei tällaisissa kunnissa ole oikeutta lainkaan ryhtyä harkintataksoitukseen vaan tyydyttävä toimittamaan verotus todellisten tulojen mukaan. Näin ollen harkintataksoitus jää ainoastaan suhteellisen pienissä kunnissa käytettäväksi verotusmuodoksi. Näissä sen toteuttaminen tarkoituksensa mukaisesti on mahdollista. Silloin, kun harkintataksoituksen edellytyksiä ei enää voida punnita riittävän yksinkertaisten ja toteuttamiskelpoisten perusteiden pohjalta, silloin myös loppuvat siltä lailliset edellytykset ja siitä on luovuttava. Se, että harkintataksoituksesta muodostuu edellä selostettuja periaatteita sovellettaessa liian mutkikas, ei ole peruste näistä periaatteista luopumiselle ja siirtymiselle johonkin kaavamaiseen menettelyyn vaan syy, joka pakottaa luopumaan suunnitellusta harkintataksoituksesta tällaisissa tapauksissa.

⁴ *Lainvalmistelu* 1/1898, s. 752, huomautetaan siitä, ettei objektivero ole enää maataloudenkaan kohdalla niin paikallaan kuin aikaisemmin, koska kulkuneuvojen parantuminen ja siirtyminen viljan viljelyksestä karjatalousvaltaiseen maanviljelyyn ovat aiheuttaneet, että maatalouden alallakaan olosuhteet eivät ole niin vakavat kuin mitä objektiverotus oikeastaan edellyttää. Monessa kohden, kuten ss. 747 ja 907, viitataan myös siihen, kuinka objektiverotus soveltuu paremmin kunnan rajoitettuun toimintaan kuin valtion verotukseen.

ASIAHAKEMISTO

- Absoluuttinen tulon vähäisyys 97
 Agenttuuriliike 138
 Ajuriliikkeen vuokralleanto 131
 Alkava toiminta 160—1
 Alkoholiiliike 72—74
 Alusverolaki 154
 Ammatti, käsite 85—87
 Ammattitulojen harkintataksoitetta-
 vuus 85, 119
 — veronalaisuus 129
 Analyttinen menetelmä arvioissa 58
 Ansaintalähteet, erillään verotus 10, 12,
 43, 163
 Apteekki, harkintataksoitus 160
 — vuokralleanto 131
 Apuelin 94, 112, 130, 157
 Armeliaisuuslaitos 74
 Arvioverotus 57—58
 — suhde harkintataksoitukseen 56, 59,
 61, 62, 63, 174
 — suhde vapaaseen harkintaan 56
 Arvonvähennys, pakollisuus 91
 Aste, jossa harkintataksoitukseen siir-
 rytään 174
 Asuinpaikka, harkintataksoituksen poh-
 jana 49, 59
 — verovelvollisuuden pohjana 31, 34
 Asukasluvun muutokset 107
 Asunto, henkilökunnan 79
 Asuntoetu 57, 156, 169
 Asuntokiinteistö 93, 106, 140
 Asunto-osakeyhtiö 125—6, 166, 169—171
 Autoliikenne 86, 110, 113, 131, 139
 — valtion 68
 Bruttotuotto, merkitys verotuksessa 11,
 43, 132
 — vähennykset siitä 42
 Bruttovoitto 62
 Degressiivinen veroasteikko 53
 Edellisen vuoden harkintataksoitus 120,
 124
 Elatuksen saavien lukumäärä 113
 Elinkeino, käsite 84—85
 Elinkeinoverotus 7, 33, 40
 Eläkelaitos, verovelvollisuus 75
 Englannin tuloverotus 13, 29
 Ekvivalenttiteoria, harkintataksoituksen
 pohjana 35, 38—39, 50—52, 59, 71, 101
 —114, 119, 140, 146—147, 149, 154, 161
 —162, 164, 166
 — merkitys kaupungeissa ja kauppa-
 loissa 50
 — suhde kunnallisverotukseen 26, 32
 — suhde tulolähdeverotukseen 16, 20
 — suhde tuottoverotukselliseen ajatus-
 tapaan 133
 — verotuskohteet 20, 46
 — yleistä 16
 Erikoisliike 93—94, 131, 141
 Erikoismaksut 101
 Erikseen verottaminen, eri tulolähteiden
 163
 Evankelisluterilainen kirkko, verovel-
 vollisuus 74
 Fyysillinen laajuus 113
 Hammasteknikko 86
 Harkintataksoitus, alaspäin 60
 — asuinpaikalla 49, 59
 — esiintyminen muualla 39
 — jatkuvuus 165—168
 — monta perustetta 150—151

- Harkintataksitoitus, objektiiviset edelly-
tykset 77–87
- omaisuusverona 45
 - poikkeuksellisuus 40, 41, 71, 83, 151, 152, 172
 - siirtymisen edellytykset 41
 - subjektiiviset edellytykset 67–76
 - suhde arvioverotukseen 56–62, 63, 174
 - suhde tuloverotukseen 61, 63
 - tarpeellinen selvitys 172–173
- Harkintaverotus TOL:ssa 49, 60–61
- Hautausavustuskassa 74
- Henkilökohtaiset seikat harkintataksitoi-
tuksessa 63, 89, 129, 149
- Henkilökohtaiset vähennykset 42–43, 89
- Henkilökunnan asunnot 79
- Henkivero 1–2
- Historiaa, harkintataksitoituksen 33–39
- kunnallisverotuksen 22–29
- Hypoteekkipankki 72, 157
- Hyöty, merkitys verotuksessa 3, 101
- Ilmoittamisvelvollisuus 28, 56
- Inflaation vaikutus harkintataksitoituk-
seen 120, 123
- Intensiivisyys, toiminnan 80, 93, 111, 126, 128, 140
- Intressien mukainen verotus 20
- Intressiyhtymät 157
- Italia, tulovero 29
- Jakaantumismormi 14, 16, 90
- Jakovero 14, 19
- harkintataksitoituksen pohjana 35, 38 – 39, 46–51, 71, 115–127, 140, 147, 154, 161, 163, 167, 174
 - suhde kunnallisverotukseen 32
 - suhde objektiivisverotukselliseen ajatus-
tapaan 144
 - suhde tuottoverotukselliseen ajatus-
tapaan 133
 - valtion verovelvollisuuden pohjana 69
- Jatkuva harkintataksitoitus 165–168
- Jatkuva toimimismahdollisuus 148
- Joutomaa 84
- Julkinen talous 16
- Kaasujohtoverkosto 106
- Kaivoskiinteistö 95
- Kaksinkertainen verotus 169
- Kalanviljelylaitos 76
- Kalastuskiinteistö 93
- Kanava, verovelvollisuus 68
- Kansanpuisto 109
- Katasteri 136–137
- Kattamisaine 137
- Katulaitoksen menot 62
- Katurakennuskustannus 110
- Kaupala, suhde equivalenttiteoriaan 50, 105
- tärkeimmät memoryhmät 52
- Kauppaliiike 93, 109, 138
- Kaupunkikunta, suhde equivalentti-
teoriaan 50, 105
- tehtävät 24
 - tärkeimmät memoryhmät 52
- Kerhohuoneisto 131, 157
- Keskusliike 94, 97, 112, 114, 141
- Kesähuvila 83, 140, 155
- Kiinteistö, equivalenttiteorian kohteena 20, 37, 38, 68
- harkintataksitoitettavuus 83–84
 - käsite 77–78, 93
 - käyttötapa 92, 93, 126, 128, 139
 - lajit 80–82
 - liiketarkoituksiin käytetty 79, 164
 - suhde liiketuloon 77, 79
 - toiminta keskeytynyt 154
 - verokikyisyys 53
 - verorasituksen kantajana 48
- Kiinteistöasite 136, 140
- Kiinteistötulo, suhde tulolähdeverotuk-
seen 32, 40, 42
- verottaminen erikseen 30
- Kiinteistövero 33, 40, 42
- Kiinteistöyrittäjä 93
- Kiinteä normi harkintataksitoituksen
pohjana 35–36
- Kirjanpito, suhde harkintataksitoitukseen 63, 91
- uudistukset 91, 158
- Kirjeopilaite 76
- Kirkkokierteistö 83
- Kivennäisesiintymien valtaus 78
- Kivirakennus 137, ks. rakennusaine

- Kohtuus harkintatakoituksessa 123,
146—150, 156, 164, 176
— oikeuskäytännössä 63
— yleishyödyllisen toiminnan verotuk-
sessa 76, 109
— yleistä 92
Koko, merkitys harkintatakoituksessa
95
Kokonaiskustannusten merkitys eqviva-
lenttiteorian kannalta 103
Kokonaistulo, käsite 6
Kollektiivinen arvostelutapa 115, 117—
122, 174
Konfiskatorinen verotus 44, 140
Konkurssivaaran merkitys 148
Korkein hallinto-oikeus 174
Korot, henkilökohtaisina vähennyksinä
42, 132
— kiinnitettyjen velkojen 132
— missä vaiheessa vähennettävä 88
— valtion yrityksessä 69
— vähennyskelpoisuus 31, 39, 41
Koskitila 83, 84
Kotipaikka, verovelvollisuuden perusta-
jana 32
Koulujen merkitys 106
Koulumenot kunnallistaloudessa 52
Kreikkalaiskatolinen kirkko, verovel-
vollisuus 74
Kulutusverotuksen suhde harkinta-
takoitukseen 140
Kunnallinen äänioikeus, merkitys vero-
tuksessa 27
Kunnallisen jaotuksen mielivaltaisuus
19, 48
Kunnallishallinnon kehitys 22—23
Kunnallistalous, eri menoryhmien mer-
kitys 52
Kunnallisverotus, kohde 48
— kustannustekijänä 47
— suhde equivalenttiteoriaan 26
— suhde tulolähdeverotukseen 29, 31,
40, 45
— suhde tuloveroon 25, 27, 31, 40
— suhde verokykyy 20
Kunnan kustannukset verotuksen pe-
rusteena 101—103
Kunta, harkintatakoitettavuus 74
— jäsenet 48
— mahdollisuus tulon hankintaan 18
— menojen luonne 22, 45
— tehtäväpiiri 18—19
— varojen tarpeen kasvu 121
— verotusoikeus 18, 46
Kuorma-autoilija 86
Kuponkivero 136
Kustannukset verotuksen perusteena
101
Kustannukset välillisesti hyödyttävästä
toiminnasta 103
Käteiset varat 149, 160
Käyttötapa, ks. kiinteistö
Käyttövoiman saanti 105—107
Köyhäinhuoitomenot kunnallistaloudessa
52
Laajuus, käsite 62—63, 92, 95—97, 113—
114
— merkitys harkintatakoituksessa 113—
114, 125, 126—127, 132—134, 141—145
— tuoton suuruus 90
Laatu, käsite 62—63, 91—95
— merkitys harkintatakoituksessa 105—
112, 125—126, 128—132, 137—141
Lainajyvästö, verovelvollisuus 74
Laivaliikenne, valtion 68
Laivanvarustus 110, 139, 155, 159
Lapsivähennys 88—89
Laskelmaverotus 57, 59
Leikkikenttä 106
Leimaverotus 16
Lennätin, verovelvollisuus 68
Lentoliikenne, valtion 68
Leskikassa, verovelvollisuus 75
Liike, equivalenttiteorian kohteena 20,
37, 68
— kunnallistaloudessa 52
— käsite 84—85, 93, 155, 157
— suhde kiinteistöön 77
— suhde tulolähdeverotukseen 29, 40
Liike, toimiala 92, 93, 126
— toiminta keskeytynyt 155

- Liike, valtion verovelvollisuus 68, 70
 — verokykyisyys 53
 — verorasituksen kantajana 48
 — verottaminen erikseen 30
 — verotuksen kohteena 9, 68
 — vuokraaminen 131
 Liike-elämän vilkkaus 107
 Liikehuoneisto 87
 Liikekiinteistö 93, 107
 — sijaitsemispaikka 92
 Liikennemahdollisuudet 92, 107, 108, 110, 128, 137
 Liikenneyritys 93, 110, 139
 — verovelvollisuus 68
 Liiketulojen merkitys maaseudulla 117
 Liikevaihto, merkitys harkintataksoituksessa 92, 96, 111, 113, 127, 143, 148
 — merkitys käytännössä 63, 125
 Linja-autoliikenne 110, 113, 131
 Luokitusrahasto 153
 Luokkavero 2
 — suhde tuloveroon 13
 Lääkäri 87
 Lääninhallitus 174
 Maanviljelysseuran rakennustoimisto 76
 Maaomaisuus, verotuksen kohteena 4, 9
 Maaseutu, harkintataksoituksen soveltuvuus 51, 116
 Maatalouden sivutulot 81, 84
 Maatalouskiinteistö 80—81, 93, 95, 140, 141
 — harkintataksoitettavuus 83—84, 118
 — tuloverotuksen alaisena 26
 — valtion 67, 70—71
 Maatalousyritys 93
 Mainostus, merkitys objektiverotukselta kannalta 138
 Maksukyky, merkitys harkintataksoituksessa 95, ks. verokyky 101
 Menettely harkintataksoituksessa 172—175
 Menojen säästäminen 156
 Metsätalouskiinteistö 81, 93
 — harkintataksoitettavuus 83—84
 Metsätulot, valtion 67, 70
 Monta yritystä 163—164
 Mootoriajoneuvoverotus 16
 Mukautuvaisuus, verotuksen 15
 Myyntikonttori 94
 Myyntiyhdistys 157, 166
 Määräysoikeus, verovelvollisen 90—91
 Nettotulo, ks. puhdas tulo
 Näyttelyhuoneisto 108
 Näyttövelvollisuus, ks. todistusvelvollisuus
 Objektiviiset edellytykset, harkintataksoituksen 77—87
 Objektivero, harkintataksoituksen pohjana 135—145, 146, 149, 154, 161, 162, 167—168
 — kehitys 4
 — käsite 7—9, 180
 — maatalouskiinteistöjen osalta 81
 — mukautuvaisuus 15
 — suhde harkintataksoitukseen 44—46
 — suhde jakoverotukselliseen ajattelu-tapaan 144
 — suhde tuottoverotukseen 37
 Obligaatiot, verovapaus 152
 Oikeuskäytäntö harkintataksoituksessa 62
 Oikeusturvallisuus harkintataksoituksessa 64—66
 Omaisuuden arvo verotuskohteena 5, 44
 Omaisuudenluovutusvero 44
 Omaisuus, merkitys harkintataksoituksessa 95
 Omaisuusvero 12, 44, 135
 — kehitys 2, 4
 Omakustannushinta 157, 166
 Orpokassa, verovelvollisuus 75
 Osakepääoma 97, 99, 143
 Osakeyhtiö, yritysmuotona 94, 112, 121, 126, 128
 Osakeyhtiön osakkaille suoritettut erät 129, 130, 133
 Osinko, luonne 169
 — suuruus 97, 104
 Osittaitulovero 17
 Ostokonttori 94, 157
 Osuuskassa 76
 Osuuskunta, yritysmuotona 112
 — verohuojennus 88
 Osuuspääoma 97, 143

- Paikallisliike 94, 97, 114, 141
 Palkka, liikkeenharjoittajan oma 112
 — osakkaille 129
 — suoritettavien määrä 97, 104, 143
 — vähennyskelpoisuus 129
 Palkkatulojen kasvun merkitys 104
 Palolaitoksen menot kunnallistaloudessa 52
 Palovakuutusyhdistys 76
 Palveluliike 93, 110, 139
 Pankkiliike 93, 110, 139, 141
 Parantola 76
 Parturiliike 93, 110
 Peitetty osingonjako 129—130, 133, 167, 170
 Perustevalitus 175—176
 Perusvähennys 89
 Pesulaliike 93
 Pienliike 93, 97, 114
 Pinta-ala, merkitys harkintataksitoituksessa 95, 141
 Pinta-alan mukainen verotus 81
 Pohjois-Suomi, valtion verovelvollisuus 67, 71
 Poikkeukselliset vähennykset 153
 Poikkeuksellisuus, harkintataksitoituksen 40, 41, 71, 83, 151, 152, 172
 — valtion verovelvollisuuden 70
 Postiliikenne, verovelvollisuus 68
 Preussi, tulovero 25
 Progressiivinen tuloveroasteikko 12, 53
 — soveltuvuus kunnallisverotukseen 22, 53
 Puhdas tulo, käsite 6
 Puhdas tuotto, harkintataksitoituksen pohjana 101
 — käsite 6, 88, 89, 97
 Puhelinliikenne, verovelvollisuus 68, 70
 Puhelinverkosto 106
 Puhtaanapitomenot kunnallistaloudessa 52
 Puhtaan tuoton suuruuden merkitys harkintataksitoituksen määrään 147—148
 Puistot 108, 109
 Puurakennus 137, ks. rakennusaine
 Puutarhaviljely 84, 93, 108
 Puutavaran varastopaikka 80
 Pysyvä huono suhdanne 35, ks. suhdanne
 Pysyvä toiminnan keskeytyminen 155
 Pääliike 94—97, 112, 114, 130, 141
 Pääoma 62, 95, 96, 98, 112, 113, 127, 139, 141—142, 148—149
 Pääoman omistus verotuskohteena 136
 Raaka-aineen määrä 96, 142—143
 Radiolaitos, verovelvollisuus 68
 Rahanarvon lasku, ks. inflaatio
 Rakennus, verotuksen kohteena 9
 Rakennusaine 92, 106, 128, 137
 Rakennusliike 93, 110, 113, 139
 Rakentamattomuus 82, 83, 93, 106, 138, 142
 Rautatiet, verovelvollisuus 68
 Realipääoma 113, 142
 Riittävyys, verotuksen 15
 Rikki- ja superfosfaattitehdas 70
 Ruotsi, tulokäsite 13
 — vapaat poistot 90
 Räättäli 86
 Sairaala 76
 Sairaanhoidoliike 93
 Sairausavustuskassa, verovelvollisuus 74
 Saksa, tulokäsite 13
 — tulovero 25
 Satama, harkintataksitoitettavuus 83
 — kunnallistaloudessa 52
 — merkitys harkintataksitoituksessa 107
 — verovelvollisuus 68
 Satunnainen myyntivoitto 80, 151
 Sekatavarakauppa 93
 Seurakunta, harkintataksitoitettavuus 74
 Siemenrahasto, verovelvollisuus 74
 Sijaitsemispaikka, käsite 92
 — merkitys harkintataksitoituksessa 105, 128, 137
 — verovelvollisuuden perustajana 32
 Sisustus, huoneistojen 137
 Sivistystarkoituksia palvelevat kiinteistöt 108, 156
 Sivuliike 94, 97, 112, 114, 130, 141
 Sosiaalimenot kunnallistaloudessa 52
 Subjektiivinen arvostelutapa 129

- Subjektiiviset edellytykset, harkinta-
 taksoituksen 67—76
 Suhdanteet, vaikutus harkintataksoituk-
 seen 35, 136, 158
 Suhteellinen tulon vähäisyys 97
 Suojelumaksu 3
 Suojeluntarve 3
 Suurliike 93, 97, 114, 140
 Sähköverkoston merkitys 105, 106
 Säännöstely 159
 Taiteilijakoti 76
 Taloudellinen laajuus 96
 Taloudellisten olosuhteiden merkitys
 178
 Tappio, yhden tulolähteen 12, 31
 Teatteritalo 76, 108, 109
 Tehokkuus, ks. intensiivisyys
 Teollisuuskiinteistö 93, 107
 Teollisuusliike 93, 109, 138, 142
 Tie kunta 74
 Tieverkoston merkitys 105, 106
 Tilapäinen toiminnan keskeytyminen
 155
 Tilapäinen vaihtelu tulossa 120, 158
 Tilapäisyys, harkintataksoituksen 165—
 168
 Tilavuus, merkitys harkintataksoituk-
 sessa 95, 141
 Tilinpito, ks. kirjanpito
 Todistustaakka, yleistä 64, 172
 Toimiala, ks. liike
 — muutos 161—162
 Toimimismahdollisuus 92
 Toiminnan tehokkuus 80, 93, 111, 126,
 128, 140
 Toiminta monessa kunnassa 162—163
 Toiminta vain osan vuotta 154—156
 Tontti, ks. rakentamattomuus
 Tukkuliike 93, 97, 111, 128, 140
 Tulo, eri vaiheiden nimitykset 6
 — käsite 6, 13, 28, 42, 88
 — laskeminen 64
 — laskeminen valtion yrityksessä 69
 — suuruus 148
 — vähäisyys joukkoilmiönä 116
 — vähäisyys, käsite 97—100
 — vähäisyys, vähennys sen perusteella
 29
 Tulo- ja objektivero 135
 Tulo- ja omaisuusvero, merkitys kun-
 nallisverotuksessa 56
 Tulo- ja omaisuusverolaki, harkinta-
 verotus 49, 60—61
 Tulo- ja varallisuusvero 45, 135
 Tulolähde, itsenäisenä verotuskohteena
 10, 12, 43, 163
 Tulolähdeverotus, kehitys 5, 13
 — kohde 19, 29
 — käsite 7—8, 29
 — mukautuvaisuus 15
 Tulolähdeverotus, suhde equivalentti-
 teoriaan 21, 32
 — suhde harkintataksoitukseen 40—46,
 164
 — suhde kiinteistötuloihin 29, 118
 — suhde kunnallisverotukseen 29, 31—
 32, 40
 — suhde liiketuloihin 29
 — suhde tuloveroon 13, 17
 — suhde verokykyisyyteen 17
 — yleiset ominaisuudet 6
 Tulolähteen tappion vähennyskelpoi-
 suus 12, 31
 Tulonsiirto 49, 121, 130, 133, 167
 Tulovero, kehitys 2, 5, 25
 — kohde 12
 — mukautuvaisuus 15
 — soveltuvuus kunnallisverotukseen 25,
 31, 40, 46
 — soveltuvuus maataloustuloihin 26
 — suhde equivalenttiperiaatteeseen 16
 — suhde harkintataksoitukseen 40, 61,
 63
 — suhde tulolähdeverotukseen 13, 17,
 33, 36, 41
 — suhde tuottoveroon 11, 33
 — suhde verokykyisyyteen 17
 Tuotannon suuruus 96, 113, 127, 143,
 ks. liikevaihto
 Tuottamaton kiinteistö 136, 140, 156
 Tuottavuus, ks. laatu
 Tuotto, käsite 6, 10, 42, 88
 — merkitys laajuuden kannalta 90, 111
 — vertailu käyvään korkokantaan 127
 Tuottoprosentti, käsite 98

- Tuotovero, harkintataksitoituksen poh-
jana 128—134, 140, 146, 149, 154, 161,
163, 167
— kehitys 2, 4
— kohde 12
— käsite 7, 9—10
— suhde harkintataksitoitukseen 41—43
— suhde henkilöllisyyteen 42
— suhde intressiverotukseen 20
— suhde objektiverotukseen 6
— suhde tuloveroon 11
— vähennykset 42
Tutkijalautakunta 174
Työkyky, veronmääräämisperusteena 2
Työttömyyskassa, verovelvollisuus 75
Työväki, asunnot 79
— lukumäärä 96, 113, 142, 179
Täydellinen liike 94
Täydennysvero 46
Uhrausperiaate, ks. equivalenttiperi-
aate
Ulkomainen yritys 49, 60, 130
Ulkonainen ilmenemismuoto 95, 126, 128,
136—138
— laatu, käsite 92
— tunnusmerkki 9, 45, 111
Urheilulaitos 106, 108, 156
Usean veron yhdistelmä 46
Usea yritys 41
Uskonnollinen yhdyskunta, harkinta-
taksoitettavuus 74, 83
Uudenaikaisuus, verotuskohteen 94, 106,
137
Vakavaraisuus 148
Vakautettu tulo verotuksen kohteena
12, 46
Vakuutusliike 93, 110, 139, 141
Valokuvaaja 86
Valtio, harkintataksitoituksen kohteena
67—74
— tulon laskeminen 69
— verovelvollisuus 67—68
— verovelvollisuuden poikkeuksellisuus
70
Valtion laitokset, verovelvollisuus 72
Valtion obligaatiot, verovapaus 152
Valtionrautatiet, verovelvollisuus 68
Vanhainkoti 76
Vanhanaikaisuus, verotuskohteen 93,
106, 137
Vapaa ammatti 87
Vapaa harkinta kunnallisverotuksessa
55—56, 166
Vapaat poistot 90
Varallisuusasema 92, 95, 112, 132, 141,
148
Varallisuusvero 12, 44, 135, ks. omai-
suusvero
Varastokiinteistö 80, 93, 108, 140
Varsinainen maatalouskiinteistö 80—81
Varsinainen metsätalouskiinteistö 80—81
Velat, merkitys harkintataksitoituksessa
95, 141, 149
— valtion yrityksissä 69
— vähennettävyyden objektiverotukselli-
sen ajatustavan pohjalta 135
Velkojen korot, ks. korot
Verojärjestelmä 17, 45
Verokyky, merkitys harkintataksitoituk-
sessa 53—54, 95, 101, 162, 168, ks. koh-
tuus
— tulkintasääntönä 53
Verolaki jakaantumismäärä 14, 16, 90
Verolautakunta valtion elimenä 56
Veronmaksaja, verotuksen kohteena 12
Veronmaksukyky, merkitys kunnallis-
verotuksessa 53
— vaikutus verovelvollisuuteen 2, 6,
12, 17, 42
Veronmääräämisperuste 51
Veronsäästäminen 49
Veropakoiu 47
Verorasituksen tasaisuus 47
Verot, vähennyksinä 88
Verotettava tulo, käsite 6, 89
Verotuksen historiaa 1
— jatkuvuus 135
— mukautuvaisuus 15
— peruste 175—176
— riittävyys 15
— tuoton lisääminen 15
Verotulojen tasaisuus 143
Verotusperiaatteet 15—17
Verovapaat saannit 151—153

- Verovelvollisuus, valtion 67—68
 Veroäyrien lukumäärä, merkitys 123
 — lukumäärä vertailuperusteena 100
 Veroäyrien tasaisuus 51, 115
 Vertailu liikevaihtoon 98
 — muiden toimintaan 99
 — omaan tuloon aikaisempina vuosina 98, 124
 Vertailuperusteet 98—100, 119, 153, 160, 162
 Vesijohtoverkosto 105, 106
 Viemäriverkosto 105, 106
 Viihdytyslaitokset 156
 Virkamiehet verorasituksen kantajina 48
 Virkistyslaitokset 106, 108
 Voiton siirto, ks. tulonsiirto
 Voittoprosentti, käsite 98
 — merkitys käytännössä 63
 Vuokra, virkatalosta 68
 — vähennyskelpoisuus 30, 43, 126
 Vuokrakiinteistö 126
 Vuokraoikeus kiinteistönä 77
 Vuokrasuhde 169
 Vuokrattu liike 94, 112, 131
 Vuosittainen verotus 44, 148
 Vuosivaihto, ks. liikevaihto
 Vähennykset, henkilökohtaisuus 42, 89
 — pakollisuus 90—91
 — poikkeukselliset 153
 — tuottoverotuksessa 42
 Vähittäisliike 93, 97, 111, 128, 140
 Väkiuomayhtiö, ks. alkoholiliike
 Yhteiskunnalliset luokat, merkitys verotuksessa 2
 Yhteiskunnallisten olosuhteiden merkitys 178
 Yksilöllinen arvostelutapa 115, 123, 125, 149
 Yksityisyrittäjä 94, 112, 126, 128, 141
 Yleinen huono suhdanne 35
 Yleishyödyllinen toiminta 158
 Yleishyödyllinen yhteisö, harkintatarkoitettavuus 75
 Yleisradiotoiminta, verovelvollisuus 74
 Yritysten lukumäärän lisäys 158

