

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 · 4/2 · 1990

SUOMALAISEN
LAKIMIESYHDISTYKSEN
JULKAISUJA
C-SARJA
N:o 22

SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISUJA
C-sarja N:o 22

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 • 4/2 • 1990

Toimituskunta

Antti Suviranta

Olli Sakki

Kari S. Tikka

Matti Myrsky

HELSINKI 1989

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 • 4/2 • 1990

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1989 Vammalan Kirjapaino Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-116-2

ISBN 978-951-855-868-5 (PDF)



Sam King

HALLINTONEUVOS, LAKITIEEEN TOHTORI

LASSI KILVELLE

HÄNEN TÄYTTÄESSÄÄN
SEITSEMÄNKYMMENTÄ VUOTTA

KUNNIOITTAVASTI

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS
TYÖTOVERIT JA YSTÄVÄT

Sisällys:

<i>Tabula gratulatoria</i>	XI
Presidentti <i>Antti Suviranta</i> : Lassi Kilpi 70-vuotias	1
Lainsäädäntöneuvos <i>Esa Aalto</i> : Vapaaehtoiset henkilövakuutukset tuloverotuksessa	7
Professori <i>Edward Andersson</i> : Uuden TVL:n epäneutraaleja kohtia	21
Veroylituomari <i>Raimo Anttila</i> : Ennakkopäätösten soveltamisesta liikevaihtoverotuksessa	37
Hallintoneuvos <i>Pekka Hallberg</i> : Oikeusturva ja verotus	47
Hallintoneuvos <i>Toivo Holopainen</i> : Valitusoikeus ja valituskielto hallinnossa	53
Pääjohtaja <i>Lauri Honkavaara</i> : Verohallitus oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistäjänä	59
Uudenmaan lääninoikeuden ylituomari <i>Eero Kivikari</i> : Näkökohtia lääninoikeuksista tuomioistuimina	69
Varatoimitusjohtaja <i>Eero Koivukoski</i> : Kunnallisverotus ja kuntien itsehallinto	75
Hallintoneuvos <i>Pekka Kurvinen</i> : Ulosottolainsäädännön uudistamisen suuntaviivoja	87
Professori <i>Esko Linnakangas</i> : Kielletyn toiminnan verotus ...	101
Oikeustieteen tohtori <i>Pauli K. Mattila</i> : Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän taloudellisista vaikutuksista	115
Oikeustieteen tohtori <i>Matti Myrsky</i> : Jatko-opinnoista aiheutuvien menojen vähennyskelpoisuudesta henkilöverotuksessa ...	133
Hallintoneuvos <i>Auvo Nieminen</i> : Liikevaihtoveroa puolisen vuosisataa	145
Professori <i>Heikki Niskakangas</i> : Kotiuttavatko suomalaiset yritykset ulkomaisten sijoitustensa tuotot?	163

Hallintoneuvos <i>Erkki Onikki</i> : Kahdessa kunnassa oleskelevan verotuspaikasta ja verotuspaikkaratkaisun vaikutuksista verotukseen	171
Hallintoneuvos <i>Raimo Pekkanen</i> : Ympäristövahinkojen korvaaminen	181
Hallintoneuvos <i>Kalle O. Pesonen</i> : Onko liikevaihtoveron omaaloitteisen kuukausimaksun laiminlyönti säädettävä rikokseksi?	191
Verojohtaja <i>Pertti Puronen</i> : Lahjaverotuksen alueellisesta ulottuvuudesta	203
Ministeri <i>Esko Rekola</i> : Säännelty teletointa ja vapaa televisointi	211
Hallintoneuvos <i>Ahti Rihto</i> : Hallintomenettelylain sovellettavuudesta verotuslaissa säädellyssä verotusmenettelyssä	217
Hallintoneuvos <i>Olli J. Sainio</i> : Työnantajan sosiaaliturvamaksun kansainvälisistä rajoista	227
Hallintoneuvos <i>Olli Sakki</i> : Kirkollisverotusta koskevia näkökohtia erityisesti evankelisluterilaisen kirkon osalta	239
Hallintoneuvos <i>Timo Silenti</i> : Virkamiehen vaitiolovelvollisuutta koskevat uudet säännökset	255
Hallintoneuvos <i>Sakari Sippola</i> : Valtion virkaan nimittämisestä ja siirtämisestä	265
Ylitarkastaja <i>Eero Stenman</i> : Eräistä kirjanpidon ja liikeverotuksen sidonnaisuuksista	287
Vt. esittelijäneuvos <i>Paula Tenkanen</i> : Veroviranomaisten antamien neuvojen ja ennakkoratkaisujen sitovuudesta	297
Professori <i>Kari S. Tikka</i> : Tuloverotuksen yksinkertaistaminen ja kokonaisverouudistus: askel eteen- vai taaksepäin?	313
Professori <i>Jaakko Voipio</i> : Prejudikaatit ovat vain sivutuotteita ...	325
Vanhempi hallintosihtööri <i>Marina Äimä</i> : Korkeimman hallinto-oikeuden oikeudenkäyntimaksuista	333
Luettelo <i>Lassi Kilven</i> kirjallisesta tuotannosta	343

Tabula gratulatoria

A. Ahlström Osakeyhtiö

Esa Aalto

Aimo O. Aaltonen

Janne Aer

Matti L. Aho

Erkki Ailio

Edward Andersson

Raimo Anttila

Antti Arola

Asianajotoimisto Franck & Holmia

Asianajotoimisto Pekka Havo

Asianajotoimisto Markku Hiekkala

Asianajotoimisto Järvenpää &

Knuutila Ky

Asianajotoimisto Kurki-Suonio

Asianajotoimisto Varatuomari Kari Kuula

Asianajotoimisto Kari Moisander Ky

Asianajotoimisto Veikko Palotie & Co

Asianajotoimisto Peltonen, Örndahl &

Ruokonen

Asianajotoimisto Tulokas & Pinomaa Ky

Olli ja Kirsti Blomqvist

Jouko ja Elina Brade

Castrén & Snellman

Elina Degener

ELE-Laskenta Oy

Eläke-Varma

Hilkka ja Reino Erma

Ritva Erma

Pekka Gestrin

Matti Halen

Pekka ja Taru Hallberg

Veikko Harjunkoski

Esko Haukkala

Hemmingin Tilitoimisto Ky

Harri Hietala

Sirkku ja Toivo Holopainen

Kari Honkanen

Lauri Honkavaara

Esko Hoppu

Huhtamäki Oy

Salme Hukkanen

Veikko O. Hyvönen

Veikko Hyytiäinen

Olli Ikkala

Imatran Voima Oy

Heikki Jaatinen

Tapani Jatkola

Lars W. Johansson

Petri Jokinen

Urpo Järvi-Laturi

Juhani Karjalainen

Leena Kartio

Matti Kataja

Arvo Kauppinen

Mauri Keinonen

Leena Keituri

Keski-Suomen lääninverovirasto

Eero Kivikari

Eero Koivukoski

Lauri Korkealaakso

Pirkko ja N. Seppo Koskinen

Touko Kosonen

Anneli Kukkonen

Kuopion lääninoikeus

Jorma Kuopus

Tapio Kuosma

Anna-Liisa ja Pekka Kurvinen
 Matti Kärmeniemi
 Raimo Lahti
 Heikki Laiho
 Lapin lääninverovirasto
 Veli J. Lappalainen
 Unto Leino
 Martti Leistén
 Reino Lindström
 Anita Linnakangas
 Esko Linnakangas
 Bertel Lithén
 Kalevi Liukkonen
 Henry Lönnfors
 Pauli K. Mattila
 Tore Modeen
 Matti Myrsky
 Heikki Mälkönen
 Timo Narinen
 Auvo Nieminen
 Pertti Niemistö
 Paavo Nikula
 Heikki Niskakangas
 Yrjö Nummelin
 Pirkko ja Gunnar Nyman
 Olga ja Kaarle Oskari Laitisen Säätiö
 Olof ja Lisbet Olsson
 Erkki Onikki
 Juhani K. Parkkari
 Eeva ja Raimo Pekkanen
 Seppo Penttilä
 Ilkka Pere
 Kalle O. Pesonen
 Göran Portin
 Pertti Puronen
 Erkki Pärnänen
 Jarmo Rankinen
 Anna-Liisa ja Esko Rekola
 Peter Rif
 Ahti Rihto
 Olli Ruokonen

Maarit ja Olavi Rytkölä
 Vihtori Rähmönen
 Olli J. Sainio
 Olli Sakki
 Paavo Salervo
 Salmi, Virkkunen & Helenius Oy
 Helge Salminen
 Rauni Salopuro
 Pentti Santavuo
 Maija-Leena Sarkko
 Oiva Sartamo
 Liisa ja Timo Silenti
 Salme ja Sakari Sippola
 Liz ja Hillel Skurnik
 Suomen Asianajajaliitto
 Eero Stenman
 Annikki ja Antti Suviranta
 Outi Suviranta
 Erkki-Juhani Taipale
 Anja ja Tapio Takki
 Ismo Talikka
 Tampereen Seudun Osuuspankki
 Kari Tapiovaara
 Olli Tarkka
 Paula Tenkanen
 Kari S. Tikka
 Tilintarkastustoimisto Lauri Ranta Ky
 Markku O. Tunturi
 Anneli Turkkala
 Vaasan lääninoikeus
 Bror Wahlroos
 Vakuutusosakeyhtiö Pohjola
 Tapio Vanamo
 Pentti Wavela
 Timo Viherkenttä
 Juhani Wirilander
 Elli ja Jaakko Voipio
 Raimo Väisänen
 Matti Ylöstalo
 Marina ja Harri Äimä

Lassi Kilpi 70-vuotias

Hallintoneuvos, lakitieteen tohtori Lassi Topias Taavetti Volter Kilpi täyttää 70 vuotta helmikuun 4 päivänä 1990. Hän syntyi Turussa kustavilaiseen merenkulkija-, kirjailija- ja tiedemiessukuun. Kaikki tästä ilmenevät piirteet — kustavilaisuus ja turkulaisuus, sanan taito, tutkimuksen työ ja meren kyntäminen — ovat Lassi Kilvälle ominaisia. Nimenomaan sanan taito ja asioiden syvällinen tutkiminen yhdessä oikeamielisyyden ja tehokkuuden kanssa ovat hänelle ominaisia myös hänen tärkeimmässä elämäntyössään, ylimmän oikeusasteen tuomarina.

Turussa Lassi Kilpi kävi koulunsa ja kirjoitti ylioppilaaksi Turun suomalaisessa klassillisessa lyseossa viimeisissä todellisissa rauhanajan ylioppilaskirjoituksissa keväällä 1939. Opiskeltuaan Helsingin yliopiston lainopillisessa tiedekunnassa sotatehtävien ohessa ja niiden päätyttyä hän suoritti ylemmän oikeustutkinnon 30. 5. 1945. Aloitettuaan heti tämän jälkeen valtion virkamiehen uran monen muun lailla maatalousministeriön asutusasiainosastossa hän jatkoi tehokkaasti oikeustieteen opintojaan saaden jo seuraavana keväänä, 25. 4. 1946 lakitieteen kandidatin arvon (eli oli suorittanut nykyistä lisensiaatin tutkintoa vastaavat opinnäytteet). Tämän jälkeen oli edelleen ASO:sta käsin vuorossa alioikeuspalvelu Vehmaan ja Euran tuomiokunnissa ja varatuomarin arvo vuoden 1948 lopulla.

Kandidatin arvon jälkeen seurasi väitöskirjatyö. ASO:kin jäi aikaan, mutta virkaura jatkui, niin ettei »virattomia» kausia väitöskirjatyön aikanakaan näytä olleen kuin muutama kuukausi. Virkauran tältä jaksolta on syytä mainita 14 kuukautta kaupunginviskaalina Turussa. Tieteellisen työn ensimmäisinä tuloksina tuli julkisuuteen kaksi aiheiltaan jo Lassi Kilvälle ominaista artikkelia, »Saannin kertymis- ja kulun suorittamisajankohdasta tuloverotuksessa» (LM 1951) ja »Ennakkopäätösten merkityksestä verolain tulkinnassa» (DL 1952). Väitöskirjakin oli jo valmistumassa: »Pääomanvähennys» tarkastettiin julkisesti 14. 5. 1952.

Nykyisinä vero-oikeudellisen tutkimuksen runsauden aikoina kuulostaa uskomattomalta, että »Pääomanvähennys» oli ensimmäinen ai-

neellisen vero-oikeuden piiriin kuuluva tohtorinväitöskirja Suomessa. Kirjan keskeinen tutkimusongelma selviää alaotsikosta: »Vero-oikeudellinen tutkimus pääomanvähennyksen suhteesta luonnollisiin vähennyksiin tulo- ja omaisuusverolaissa». Silloisessa vero-oikeudessa tämä ongelma oli tosiaan hyvin keskeinen, vaikka uusi lainsäädäntö onkin sen jo vienyt historian lehdille.

Lassi Kilven väitöskirjan tutkimusongelmalla on tavallaan hyvin konkreettinen lähtökohta: vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolain 28 §:n 4 kohta, jossa verovelvollinen oikeutetaan vähentämään tuloistaan »elinkeinotoiminnassa syntynyt tappio, jota ei ole katsottava pääomanvähennykseksi». Laki ei kuitenkaan määrittele, mitä on — tai ei ole — »katsottava pääomanvähennykseksi», eikä edes nimenomaan kiellä pääomanvähennyksen vähentämistä; eikä näiden seikkojen selvittämiseksi saada apua esitöistäkään. Kilven tutkimusmenetelmä onkin ennen kaikkea syvällistä käsitteiden määrittelemistä. Hän ei määrittele vain alaotsikon ilmaisemia 'pääomanvähennyksen' ja 'luonnollisen vähennyksen' käsitteitä. Näihin päästäkseen hän selvittelee ensin vero-oikeudessa käytettyjä käsitteitä yleensä ja sitten erityisesti erilaisia tulon käsitteitä. Eri tuloteoriat ja sitten eri pääomanvähennysteoriat samoin kuin näiden ilmenemisen eri maiden vero-oikeudessa hän selvittää yksityiskohtaisesti käyttäen hyvin laajaa saksalaista ja pohjoismaista aineistoa: Saksasta etenkin kirjallisuutta, mutta Pohjoismaista myös oikeustapauksia, joilla on suuri merkitys varsinkin kirjan jälkiosassa, käytäessä pääomanvähennyksen ja luonnollisen vähennyksen rajaa eri meno- tai kulutyyppeiden kohdalta.

Vaikka pääomanvähennys verolainsäädännön terminä onkin siirtynyt historiaan, »Pääomanvähennys» tieteellisenä tutkimuksena ei suinkaan ole. Itsekunkin vero-oikeuden tutkijan ja muunkin harrastajan on syytä joskus selvittää itselleen se käsite- ja teoriapohja, jolle verolainsäädäntömme rakentuu, ja tässä Lassi Kilven väitöskirja on oivallisen oppaana. Tässä yhteydessä on syytä mainita myös Kilven laaja artikkeli »Käsitteistä elinkeino, yritys, liike ja ammatti» (LM 1955). Se on luonteeltaan syvällistä käsite- ja teoriaselvittelyä niin kuin väitöskirjakin. Sen kohteena olevat käsitteet eivät kuitenkaan ole pelkästään eivätkä ensi sijassakaan vero-oikeudellisia, eivätkä ne liioin ole vailla aktuaalista merkitystä lain soveltamisessa.

Jo vähän ennen väittäjäisiä Lassi Kilven virkaura oli saanut uuden suunnan: hän oli kevästä 1952 yhdeksän vuotta eduskunnan oikeusasiamiehen sihteerinä. Sen ohessa hän toimi yli kuusi vuotta oikeusasiamiehen varamiehenä, hoiti hyvin moneen otteeseen oikeusasiamiehen tehtäviä ja oli nelisen vuotta eduskunnan lakivaliokunnan sihteerinä.

nä. Näin hän pääsi perusteellisesti ja monipuolisesti syventämään lainsäädäntövallan, hallinnon ja oikeuslaitoksenkin tuntemustaan — ja oli tietysti samalla mukana antamassa kansalaisille oikeusturvaa. Vero-oikeuden alalla Kilpi oli tärkeällä tavalla myös käytännön toiminnassa, puolenkymmentä vuotta Uudenmaan lääninverolautakunnan puheenjohtajana.

Tiede ei näinä vuosina suinkaan jäänyt, päinvastoin. Joka vuosi ilmestyi useita artikkeleita, parhaina lähes kymmenen. Toinen kirja, »Harkintataksoitukset kiinteistön ja liikkeen laadun ja laajuuden perusteella kunnallisverolainsäädännössämme» valmistui vuonna 1955. »Harkintataksoitukset» eroaa »Pääomanvähennyksestä» silmiinpistävällä, mutta samalla hyvin luonnollisella tavalla: aineisto on lähes yksinomaan kotimaista, tasapuolisesti — ja hyvin tyhjentävästi — esitöitä, oikeuskäytäntöä ja kirjallisuutta.

Lassi Kilven sekä käytännön toiminta että tieteellinen työ olivat hyvinä perusteina, kun hänet syksyllä 1960 kutsuttiin neljäksi kuukaudeksi ylimääräiseksi hallintoneuvokseksi ja kun hänet vuoden 1961 maaliskuun alusta nimitettiin korkeimman hallinto-oikeuden jäseneksi ja vakinaiseksi hallintoneuvokseksi. Hän tulee siis olleeksi ylimmän hallintotuomioistuimemme jäsenenä 29 vuotta eli — presidentti U. J. Castrénin ennätyksen rikkoen — kauemmin kuin kukaan muu. Lähes koko ajan hän on toiminut välitöntä verotusta käsittelevällä KHO:n jaostolla, vuodesta 1973 varapuheenjohtajana ja vuodesta 1977 puheenjohtajana. Näiden varapuheenjohtaja- ja puheenjohtajakausien välillä hän oli vuoden päivät mm. huolto- ja virkamiesasioita käsitelleen III jaoston puheenjohtajana. Vuodesta 1977 Kilpi on ollut myös KHO:n presidentin sijaisena, aluksi virassa vanhimpana hallintoneuvoksena ja vuoden 1978 alusta KHO:n täysistunnon tähän tehtävään uuden KHO-asetuksen nojalla valitsemana.

Lassi Kilvellä on ollut keskeinen ja vuosien mittaan yhä keskeisempi asema veroasiain oikeuskäytäntömme kehittämisessä. Sitä olisi hoidettavaa analysoida tarkemminkin, mutta siihen minulla ei valitettavasti ole tilaisuutta. Sitä paitsi hän on itse parhaana asiantuntijana pitänyt huolta oikeuskäytännön kehittymisen analysoinnista, itseään luonnollisestikaan esille tuomatta.

Myös hallintoneuvoksena Lassi Kilpi on näet jatkanut tieteellistä työtään suunnilleen entiseen tahtiin. Kaksi kirjaa on ilmestynyt: »Yhteisön ja sen jäsenen kahdenkertainen verotus» (1962) ja »Kiinteistöverotus» (1968). Jo »Kahdenkertaisesta verotuksesta» antamassaan kiitävässä arvioissa presidentti Reino Kuuskoski viittasi tämän teoksen syntymiseen sen jälkeen, kun Kilpi oli jo toiminut KHO:n jäsenenä ja

siten virassaan perehtynyt hallintolainkäyttömme käytännön ongelmiin. »Kiinteistöverotuksenkin» Kilpi oli suunnitellut kirjoittavansa pääasias-
sa oikeuskäytäntöön nojautuen. Työn aikana annettiin kuitenkin uudet
lait maatilatalouden tuloverotuksesta ja elinkeinotulon verottamises-
ta, ja tulo- ja omaisuusverolain säännökset kiinteistöjä koskevasta omai-
suusverotuksesta uudistettiin. Alkusanoissaan Kilpi sanoikin joutu-
neensa esittämään »vakiintuneeksi todettavien tulkintojen» sijasta
»omia tulkintojaan» — tietenkin asianmukaisesti perustellen ja uusia
säännöksiä tarvittaessa kritisoiden.

Oikeuskäytännön perusteellinen tuntemus »sisältäpäin», sitä itse
yhä tärkeämpänä ja jo pitkän aikaa tärkeimpänä luomassa olleena, on
myös Lassi Kilven hallintoneuvoksena kirjoittamien lukuisten ja varsin
laajojenkin artikkelien perustana. 1980-luvulla voi artikkelituotannos-
sa nähdä tiettyä rutiinia: joka vuosi ilmestyy Defensor Legisissä analy-
soiva ja taustojakin selvittävä katsaus KHO:n oikeuskäytäntöön tulo-
ja varallisuusverotuksen piirissä edellisenä vuonna ja Verotus-lehdessä
jotakin asiakokonaisuutta koskeva kirjoitus. Rutiini on kuitenkin aivan
ulkonaista, niin että siihen kiinnittää huomiota sisällyslueltojen, ei
Kilven kirjoitusten lukija. Kirjoitukset ovat tuoreita ja — tarpeetonta sa-
noakin — asiantuntevia ja ajankohtaisia.

Vaativat tuomarin tehtävät ja korkeatasoinen tieteellinen julkaisu-
toiminta eivät mitenkään ole tyhjentäneet Lassi Kilven kapasiteettia.
Hän on tuomarin virkansa ohella hoitanut Kauppakorkeakoulun julkis-
oikeuden professorin virkaa viisi lukuvuotta ja — viran täyttämisen jäl-
keen — ollut samassa korkeakoulussa ylimääräisenä opettajana 13 lu-
kuvuotta. Toistakymmentä kertaa hän on ottanut vastaan työläänsä ja lä-
hes vastikkeettoman, mutta toisaalta — niin kuin hän on itse todennut
— varsin kiinnostavan ja haastavan tehtävän asiantuntijana eri korkea-
koulujen opettajanvirkoja täytettäessä.

Lassi Kilven kaikki neljä kirjaa ovat ilmestyneet Suomalaisen Laki-
miesyhdistyksen julkaisusarjoissa ja useat hänen artikkelinsa Lakimie-
hessä ja yhdistyksen piirissä syntyneissä juhlaulkaisuissa. Vuodesta
1985 hän kuuluu yhdistystä lähellä olevan Olga ja Kaarle Oskari Laiti-
sen Säätiön hallitukseen ja on siellä voinut vaikuttaa mm. siihen, että
säätiö myöntää apurahoja ylimpien tuomioistuimien esittelijöille
oikeuskäytäntöä koskevien kirjoitelmien laatimiseen ja julkaisemiseen.

Kirjoitus Lassi Kilvestä jäisi vajanaiseksi, jos siinä ei mainitsisi Lassi
ja Heidi Kilven Lintukotoa Kustavin Ströömien rannalla. Tätä Lassi Kil-
ven äidin Hilja Kilven suunnittelemaa, Volter Kilven navigaatiohytin (vai
pitäisikö sanoa kapteenin salongin?) ja monta muuta erikoisuutta si-
sältävää, ympäristöineen erinomaisen viehättävää kesäkotia Lassi ja

Heidi hoitavat kuin silmäteräänsä — eikä tämäkään ole heille räsitykseksi, vaan mitä ilmeisimmin virkistykseksi. Samalla Lintukoto on kotisatama monelle kesäiselle purjehdukselle. Talvisin taas matkustetaan muilla keinoin kaukomaille.

Suomalainen Lakimiesyhdistys sekä Lassi Kilven virkatoverit, ystävät, oppilaat ja lukijat esittävät hänelle sydämelliset onnittelunsa sekä toivovat ja hänet tuntien uskovatkin näkevänsä vielä monen vuoden ajan hänen viisaita sanojaan eri julkaisujen palstoilla.

Vapaaehtoiset henkilövakuutukset tuloverotuksessa

1. Yleistä

Kokonaisverouudistukseen liittyvä uusi tulo- ja varallisuusverolaki (1240/88) on korvannut vuodelta 1974 olevan tulo- ja varallisuusverolain siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen. Uusi laki on tullut voimaan 1. 1. 1989, ja sitä sovelletaan vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa. Kysymyksessä on siis yksivuotinen verolaki. Myös elinkeinonharjoittajien ja maatilatalouden harjoittajien verotus on uudistunut.

Verouudistuksen tavoitteiden mukaisesti vakuutusmaksujen ja vakuutuskorvausten käsittelyssä on ollut keskeisenä pyrkimyksenä lisätä pääomatulojen verotuksen neutraalisuutta. Ensisijainen tavoite on ollut pääomatulojen verotuksen sisäinen johdonmukaisuus. Tällöin osinkoja, korkoja, vuokria, luovutusvoittoja, vakuutussäästämisen tuottoa ja muita vastaavia tuloja pitäisi käsitellä mahdollisimman yhdenmukaisin perustein tekemättä tarpeettomia eroja eri säästämis- ja sijoitusmuotojen kesken. Erityisesti pankkitalletukset ja vakuutussäästäminen ovat taloudellisessa mielessä lähellä toisiaan.

Vahingonkorvaus tai muu siihen verrattava korvaus on uuden tulo- ja varallisuusverolain (TVL) mukaan veronalaista tuloa siinä tapauksessa, että se on saatu veronalaisen tulon sijaan tai muutoin korvaukseksi tulojen tai elatuksen vähentymisestä (56,1 §). Säännös sisältää vuoden 1974 lain vahingonkorvauksen ja siihen rinnastettavan muun korvauksen, kuten vakuutuskorvauksen, veronalaisuutta koskevan pääsäännön. Sairaudesta tai vammasta kertasuorituksena saatu vahingonkorvaus tai vakuutuskorvaus on uuden lain mukaan veronalaista tuloa; aikaisemmin vain vastaavat jatkuvat suoritukset olivat veronalaisia.

Henkilökorvausten osalta pääsääntönä on jo ennestään ollut, että työtulon menetystä korvaavat vakuutussuoritukset, lähinnä päivärahat ja eläkkeet, ovat samalla tavalla veronalaista tuloa kuin se tulo, jota ne on tarkoitettu korvaamaan. Vakuutussuoritusta ei nimitetä eläkkeeksi vaan päiväraha (päiväkorvaukseksi), jos toimeentuloturva on rajattu

lyhytaikaiseksi, kuten tavallisesti sairausvakuutuksessa.¹ Sen sijaan esinevahingosta saatu vahingonkorvaus on henkilöverotuksessa edelleen verovapaa.

Tulo- ja varallisuusverolaissa on nimenomaisesti todettu, että veronalaisia korvauksia eivät ole pakollisen tapaturmavahinkoturvan nojalla ennen 1. 1. 1982 sattuneen vakuutustapahtuman perusteella maksettu päiväraha, elinkorko ja huoltoeläke tai niihin liittyvät lisät, myös silloin, kun ne on saatu työnantajalta palkkana tai ennakkona (56,2 § 2 k.). Siltä osin kuin elinkoron tai huoltoeläkkeen vuotuinen määrä ylittää 20 000 mk, korvaus on kuitenkin entiseen tapaan veronalaista tuloa.

Tässä kirjoituksessa käsittelen nimenomaisesti yksityishenkilöiden vapaaehtoisia henkilövakuutuksia ja niiden verotusta, josta pääsäännöt ovat tulopuolella TVL 58—63 §:ssä alaotsikolla »Yksityisvakuutusetuudet». Yksityisvakuutuksella tarkoitetaan lähinnä sosiaalivakuutuksen vastakohtaa. Eräiltä osin tarkastelu on ulotettava myös yksityisiin elinkeinonharjoittajiin ja maatilatalouden harjoittajiin. Esityksen ulkopuolelle jäävät veron kiertämistä (verotuslain 56 §) ja peiteltyä osingonjakoa (verotuslain 57 §) koskevat säännökset, joihin ei verouudistuksessa ole tehty muutoksia.²

2. Henkilövakuutuksen käsite

Yksityisvakuutuksella tarkoitetaan henkilön itsensä ottamaa vakuutusta oman ja perheen toimeentulon ja elintason turvaamiseksi. Yksityisvakuutus jaetaan henkilövakuutukseen ja vahinkovakuutukseen. Henkilövakuutuksiin lasketaan kuuluvaksi henkivakuutus ja eläkevakuutus sekä tapaturma-, sairaus- ja työkyvyttömyysvakuutukset. Henkilövakuutukset voidaan jakaa niiden pääasiallisen sisällön perusteella kahteen ryhmään: säästömuotoisiin vakuutuksiin ja riskivakuutuksiin. Säästöhenkivakuutuksessa eli pääomavakuutuksessa vakuutuksen säästö-pääoma maksetaan määräiän täytyessä. Riskivakuutuksessa korvaus maksetaan määrätyn riskin, kuten kuoleman, työkyvyttömyyden tai sairastumisen, sattuessa. Riskivakuutuksessa toteutuu vakuutuksen keskeinen sisältö eli riskintasauksen periaate.³

¹ Teivo Pentikäinen: Vakuutusoppi. Kahdeksas, uudistettu painos. Porvoo 1984 s. 82, s. 254.

² Lassi Kilpi on sivunnut tämän kirjoituksen aihepiiriin kuuluvia kysymyksiä muun muassa väitöskirjassaan Pääomanvähennys, vero-oikeudellinen tutkimus pääomanvähennyksen suhteesta luonnollisiin vähennyksiin tulo- ja omaisuusverolaissa, Vammala 1952 s. 207 ss., s. 255 ss. ja teoksessaan Yhteisön ja sen jäsenen kahdenkertainen verotus, Porvoo 1962 s. 46 ss., s. 128 ss., s. 151 ss., s. 156 ss., s. 173, s. 271 ss.

³ Ks. vakuutusetuuksien ja sosiaalisten tulonsiirtojen verotustyöryhmän muistio, työryhmämuistio 1987: VM 30 s. 26.

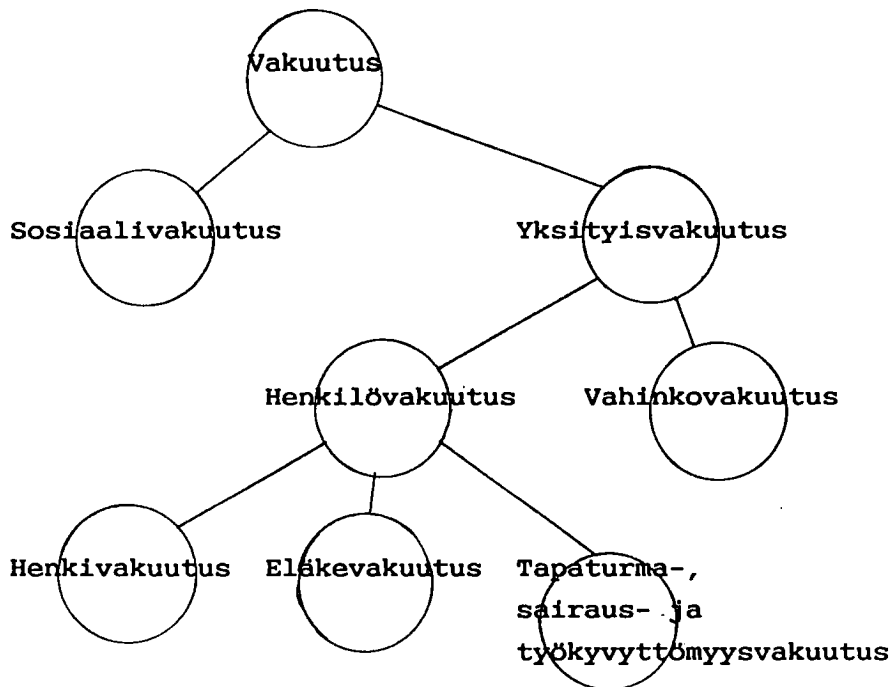
Vapaaehtoiset henkilövakuutukset tuloverotuksessa

Verolainsäädännössä on kiinnitettävä erityistä huomiota siihen, kenen kustantamasta vakuutuksesta on kysymys. Tällä perusteella vakuutukset on mahdollista jakaa seuraavasti:

- 1) vakuutetun itse kustantamat vakuutukset
- 2) vakuutetun työnantajan kustantamat vakuutukset
- 3) muulla tavoin kustannetut vakuutukset: esim. osakeyhtiön tai henkilöyhtiön osakkailleen kustantamat vakuutukset silloin, kun osakas ei samalla ole yrityksen työntekijä.

Näistä vapaaehtoisista henkilövakuutuksista käsittelemme ennen kaikkea ensimmäistä ryhmää eli vakuutetun itse kustantamia vakuutuksia. Toimihenkilövakuutuksessa on kuitenkin kysymys liikeyrityksen työntekijöilleen ottamasta henkivakuutuksesta. Jos työnantaja maksaa vakuutetun itselleen ottaman henkilö- tai vahinkovakuutuksen vakuutusmaksut, suoritus on pidettävä vakuutetun veronalaisena palkkatulona. Vakuutusmaksu on tällöin vastiketta työntekijän suorittamasta työstä, tehtävästä tai palveluksesta.

Vakuutustoimintaa ja henkilövakuutuksen asemaa siinä voidaan hahmottaa seuraavan kuvion avulla.



Kuvio 1. Vakuutustoiminta.

Systemaattisessa esityksessä käsitellään yleensä ensin tulon veronalaisuutta ja sen jälkeen menon vähennyskelpoisuutta. Seuraava esitys on kuitenkin jäsennetty tapahtumajärjestykseen. Sen vuoksi tarkastelen ensin vakuutusmaksun vähennyskelpoisuutta, vakuutusmaksun jaksottamista menona ja vakuutusmaksua vakuutetun työntekijän tulona. Vasta sen jälkeen on vuorossa vakuutuskorvauksen veronalaisuus ja vakuutuskorvauksen jaksottaminen tulona. Lopuksi käsitelen vuotta 1989 koskevia voimaantulosäännöksiä ja vuotta 1990 koskevia muutosehdotuksia sekä esitän oman arvioni asiasta.

3. Vakuutusmaksun vähennyskelpoisuus

Yksityisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan tapaturmavakuutusmaksujen vähennysoikeutta on laajennettu niin, että maksut ovat vähennyskelpoisia elinkeinotulosta tehtävänä luonnollisena vähennyksenä (laki 1248/88 8 § 4 a k.). Pakolliset eläkevakuutusmaksut vähennetään ensisijaisesti elinkeinotulosta. Vapaaehtoiset maksut ovat erikseen vähennyskelpoisia tulo- ja varallisuusverolain mukaisesti kokonaistulosta tehtävänä vähennyksenä. Jos puoliset ovat yhdessä harjoittaneet liike- tai ammattitoimintaa, tapaturmavakuutusmaksut ja pakolliset eläkevakuutusmaksut ovat molempien puolisojen osalta vähennyskelpoisia elinkeinotulosta.

Maatalouden harjoittajan ja hänen perheenjäsenensä pakollisesta eläkevakuutuksesta suoritettut maksut ja maatalousyrittäjien tapaturmavakuutuslain perusteella suoritettut maksut ovat maatalouden tulosta vähennyskelpoisia luonnollisia vähennyksiä. Sama koskee maatalousyrittäjien eläkelaisissa tarkoitetun ryhmähenkivakuutuksen maksuja (laki 1250/88 6,1 § 1 k.). Sen sijaan metsätalouden verotuksessa ei vakuutusmaksuista voida tehdä luonnollisia vähennyksiä, koska metsäverotus perustuu eräitä Pohjois-Suomen kuntia lukuun ottamatta pinta-alaverotukseen.

Kokonaistulosta valtion- ja kunnallisverotuksessa tehtäviä vähennyksiä koskevaan lukuun uudessa tulo- ja varallisuusverolaissa sisältyy 98 §:n säännös eläkevakuutusmaksuvähennyksestä. Säännöksen mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää omasta ja puolisonsa pakollisesta eläkevakuutuksesta suorittamansa maksut. Lisäksi verovelvollinen saa vähentää vapaaehtoisia omia ja puolisonsa eläkevakuutusmaksuja, ei kuitenkaan kertamaksuja eikä erillisenä myönnetyn työkyvyttömyyseläkevakuutuksen maksuja, enintään 15 % ansiotulon määrästä. Kansaneläkevakuutusmaksu ei ole vähennyskelpoinen (98,1 §).

Vapaaehtoiset henkilövakuutukset tuloverotuksessa

TVL 98,2 §:ään sisältyy vapaaehtoisen eläkevakuutuksen määritelmä, joka on tarkoitettu yhtä hyvin tulo- kuin menopuolta koskevaksi yleiseksi määritelmäksi vapaaehtoisesta eläkevakuutuksesta. Sen mukaan vapaaehtoisena eläkevakuutuksena pidetään vakuutusta, johon perustuvat suoritukset on tarkoitettu maksettaviksi

- toistuvina erinä puolivuositain tai lyhyemmin väliajoin
- verovelvollisen jäljellä olevan eliniän tai vähintään kahden vuoden ajan.

Eläkevakuutusmaksujen vähennysoikeuden edellytyksenä on lisäksi, ettei maksuja ole vähennetty elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tai maatilatalouden tuloverolain nojalla (98,3 §). Uudet säännökset merkitsevät yleensä vapaaehtoisten eläkevakuutusmaksujen vähennysoikeuden laajentumista elinkeinonharjoittajilla ja maatilatalouden harjoittajilla, koska pakolliset vakuutusmaksut eivät enää supista vähennyskelpoista määrää. Vapaaehtoiset eläkevakuutusmaksut saadaan vähentää, toisin kuin ennen, pakollisten eläkevakuutusmaksujen lisäksi. Toisaalta vapaaehtoiset eläkevakuutusmaksut voidaan vähentää vain kokonaistulosta. Sitä vastoin sellaisen yksityishenkilön, jolla ei ole lainkaan pakollisia eläkevakuutusmaksuja maksettavanaan, vapaaehtoisten eläkevakuutusmaksujen vähennysoikeus supistuu 18 %:sta 15 %:iin ansiotulon määrästä.

Eläkevakuutusmaksuvähennys kuuluu perhekohtaisiin vähennyksiin. Siten kumpikin puoliso voi vähentää omien ansiotulojensa perusteella vapaaehtoisia eläkevakuutusmaksuja 15 % ansiotulojensa määrästä riippumatta siitä, kumpi puoliso on maksun suorittanut ja kumman puolison vakuutuksesta on kyse. Vähennyskelpoisia ovat aikaisemmasta poiketen vain verovelvollisen ja hänen puolisonsa, eivät enää muiden perheenjäsenten eläkevakuutusmaksut. Jollei vähennystä voida tehdä sen mukaan kuin puoliset ovat sitä vaatineet, vähennys tehdään ensisijaisesti sen puolison tuloista, jonka valtionverotuksen kokonaistulon määrä on suurempi.

Eri säästämis- ja sijoitusmuotojen verokohtelun yhtenäistämiseksi henki- ja henkilövakuutusmaksujen vähennysoikeus on poistettu. Henki- ja henkilövakuutusmaksuina on käsitelty myös sairaus- ja avustuskassoille suoritettuja jäsenmaksuja ja lisäjäsenmaksuja. Kotiapulaiselle maksetusta ennakonpidätyksen alaisesta palkasta suoritettua työnantajan sairausvakuutus-, kansaneläke-, työeläke- ja tapaturmavakuutusmaksut eivät ole vähennyskelpoisia. Valtion tuloverosta tehtävä lastenhoitajan palkan sosiaalikustannusvähennys on poistettu.

4. Vakuutusmaksun jaksottaminen menona

Maatilatalouden verotuksessa ja tulo- ja varallisuusverolain mukaan toimitettavassa henkilöverotuksessa menojen jaksottamisessa noudatetaan kassaperiaatetta, kun taas elinkeinotulon verotuksessa jaksottaminen perustuu pääsäännön mukaan suoriteperiaatteeseen. Jatkuvamaksuisessa vakuutuksessa ei näiden periaatteiden välillä ole suurta eroa tai ne johtavat samaan lopputulokseen.

Jos sen sijaan vakuutusmaksut voidaan maksaa loppuun vakuutus-aikaa lyhyemmässä ajassa eli lyhennetyllä maksuajalla tai jopa kertamaksuna, jaksottamisperiaatteiden ero voi olla merkittävä. Tällöin kassaperiaatteen mukainen vakuutusmaksun vähentäminen maksuvuoden menona on verovelvolliselle huomattavasti edullisempaa kuin suoriteperiaatteen mukainen vähentäminen.

5. Vakuutusmaksu vakuutetun työntekijän tulona

Pakollisten vakuutusten lisäksi työnantaja voi ottaa työntekijöille vapaaehtoisia henki-, eläke-, tapaturma- ja sairausvakuutuksia. Laaja tulokäsite edellyttäisi sinänsä, että työnantajan näistä vakuutuksista työntekijän puolesta maksamat vakuutusmaksut katsottaisiin työntekijän veronalaiseksi tuloksi ja työntekijälle myönnettäisiin erikseen mahdollinen vakuutusmaksuvähennys. Lainsäätäjän ratkaisu on mennyt tähän suuntaan vain toimihenkilövakuutusten osalta.

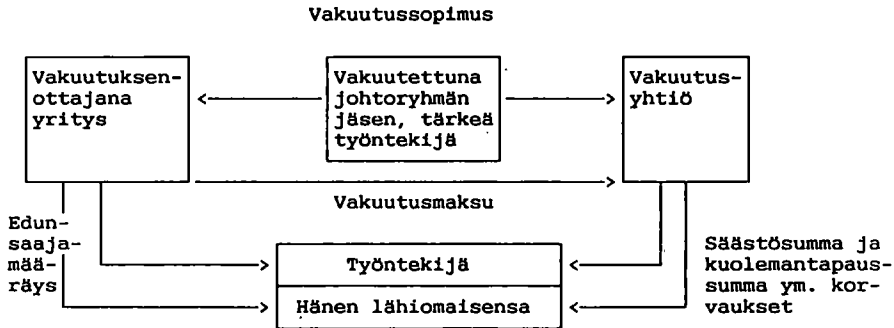
Toimihenkilövakuutuksella tarkoitetaan yrityksen työntekijälleen ottamaa ja maksamaa henkivakuutusta, jossa säästösumman osalta edunsaajana on vakuutettu työntekijä itse ja kuolemantapaussumman osalta yleensä hänen lähiomaisensa. Toimihenkilövakuutus on säästömuotoinen vakuutus; siihen voidaan yhdistää samat lisävakuutukset kuin muuhunkin henkivakuutukseen.

Vuoden 1986 alusta on ollut voimassa nimenomainen säännös, jonka mukaan vakuutetun verotuksessa veronalaiseksi tuloksi ei katsota vakuutusmaksua, jonka hänen työnantajansa on vakuutuksenottajana maksanut toimihenkilövakuutuksesta. Tämä koskee myös niitä tapauksia, joissa työnantaja on antanut edunsaajalle sitoumuksen edunsaajamääräyksen voimassa pitämisestä.⁴

Verouudistuksessa toimihenkilövakuutusten verotusta on edelleen tiukennettu. Työnantajan maksamista vakuutusmaksuista 10 % katso-

⁴ Ks. Pekka Rautajoki: Toimihenkilövakuutusten verottaminen vuoden 1985 jälkeen, Verotus 1985 s. 341 ss.

Vapaaehtoiset henkilövakuutukset tuloverotuksessa



Kuvio 2. Toimihenkilövakuutus.

taan vuosittain työntekijän veronalaiseksi tuloksi riippumatta siitä, onko työnantaja sitoutunut pitämään edunsaajamääräyksen voimassa. Vakuutetun saavutettua määräiän vakuutuksenantaja on velvollinen suorittamaan työntekijälle tai hänen määräämälleen edunsaajalle säästösumman, joka on entiseen tapaan saajansa veronalaista tuloa. Puhtaat riskivakuutukset jäävät sääntelyn ulkopuolelle.

Toimihenkilövakuutuksen vakuutusmaksuista, joihin luetaan paitsi säästöosuusmaksu myös vakuutukseen sisältyvästä kuolemanvaraturvasta maksettu vakuutusmaksu, 10 % luetaan työntekijän veronalaiseksi palkkatuloksi. Tämän vuoksi työnantaja on velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen tästä osuudesta vakuutusmaksuja ja maksamaan siitä työnantajan sosiaaliturvamaksun ja muut palkan sivukustannukset. Mainittu 10 %:n sääntö koskee myös vanhaa toimihenkilövakuutuskantaa 1. 1. 1989 lähtien.

6. Vakuutuskorvauksen veronalaisuus

6.1. Veronalaiset vakuutuskorvaukset

TVL 58,1 §:ssä lausutaan yksityisvakuutusetuksia koskeva pääsääntö: »Veronalaista tuloa on jäljempänä säädetyin poikkeuksin vapaaehtoisen henkilövakuutuksen (henkilövakuutus) nojalla saatu vakuutussuoritus.» Vakuutuskorvaus eli vakuutussuoritus on vakuutustapahuman johdosta maksettavaksi eräänntynyt suoritus. Vakuutuskorvauksen veronalaisuutta koskeva pääsääntö ulottuu myös vakuutusmaksujen palautukseen tai takaisinostolla saatua määrää samoin kuin siihen arvoon, joka on luettu vakuutuksenottajan hyväksi muutettaessa tällaista vakuutusta muunlaiseksi vakuutukseksi (muutosarvo). Viimeksi

mainittu säännös koskee käytännössä lähinnä eläkevakuutuksen muuttamista säästöhenkivakuutukseksi.

Henkivakuutuksen nojalla saatu vakuutuskorvaus on kokonaan, osittain tai ei lainkaan veronalaista tuloa. Eläkevakuutukseen perustuvat jatkuvat suoritukset ovat entiseen tapaan kokonaan veronalaista tuloa. Kertamaksulliseen eläkevakuutukseen perustuvat eläkkeet ovat kuitenkin veronalaisia vain osittain. Kuten edellä on todettu, eläkevakuutusmaksut saadaan vähentää eräin rajoituksin, kun taas henkivakuutusmaksun vähennysoikeus on poistettu.

TVL 59,1 § koskee säästöhenkivakuutusten verotusta. Tässä vakuutuksessa on olennaista se, että vakuutuksenottajana oleva vakuutettu saa määräiän täytettyään säästösumman. Säästösumma voidaan maksaa myös eräille laissa mainituille lähiomaisille: vakuutuksenottajan puolisolalle tai puolison lapselle, vakuutuksenottajan suoraan yleneväsä tai alenevassa polvessa olevalle perilliselle, ottolapselle tai kasvatilapselle. Näissä tapauksissa veronalaista tuloa on vakuutussuorituksen se osa, joka ylittää maksettujen vakuutusmaksujen yhteismäärän. Maksettujen vakuutusmaksujen yhteismäärä käsittää paitsi säästö-osuusmaksun myös vakuutukseen sisältyvästä kuolemanvaraturvasta maksetun vakuutusmaksun.

Veronalaista tuloa vakuutuksenottajana olevalle vakuutetulle tai hänen lähiomaisilleen on 59,1 §:n mukaan vakuutuksen tuotto: vakuutuksen tuotto = vakuutussuoritus ./ maksetut vakuutusmaksut. Vähintään 10 vuotta voimassa olleen edellä mainitun vakuutuksen tuotosta on veronalaista tuloa vain 50 %. Aikaisemmin vakuutuksen tuotto oli kokonaan verovapaata tuloa.

Säästöhenkivakuutuksen säästösumma voidaan suorittaa myös muille henkilöille kuin vakuutetulle itselleen tai hänen lähiomaisilleen. Tällöin säästösumma on 58,1 §:n pääsäännön mukaan koko määrältään veronalaista tuloa riippumatta siitä, onko vakuutus ollut voimassa alle 10 vuotta vai vähintään 10 vuotta.

TVL 59,2 §:n mukaan henkilövakuutukseen perustuvasta pysyvän työkyvyttömyyden johdosta kertakorvauksena saadusta vakuutussuorituksesta on veronalaista tuloa 50 %. Tässä säännöksessä ei siis ole kysymys vakuutuksen tuotosta vaan itse vakuutuskorvauksesta. Työkyvyttömyysvakuutus on luonteeltaan riskivakuutus, joten sen nojalla saadussa vakuutuskorvauksessa ei voi olla kysymys tuotosta tai säästöstä; kertakorvaus maksetaan vain niille vakuutetuille, joiden osalta riski on toteutunut. Tällainen korvaus on puolestaan 56,1 §:n mukaan veronalaista tuloa, jos se on saatu veronalaisen tulon sijaan tai muutoin korvaukseksi tulojen tai elatuksen vähentymisestä. Työkyvyttö-

Vapaaehtoiset henkilövakuutukset tuloverotuksessa

myyskorvaus ei kuitenkaan ole koko määrältään veronalaista; verolle on pantu vain 50 % korvauksesta. Jatkuva korvaus pysyvästä työkyvyttömyydestä on sen sijaan kokonaan veronalaista tuloa (58,1 §).

Henkilö voi olla työkyvytön paitsi pysyvästi myös tilapäisesti vaikkapa yhden kuukauden ajan, minkä jälkeen hänen työkykynsä palaa ennalleen. Työkyvyttömyysvakuutuksen perusteella saadut päivärahat ovat tällöin kokonaan veronalaista tuloa 58,1 §:n pääsäännön mukaan. Päiväkorvaus, joka maksetaan tilapäisestä työkyvyttömyydestä pääomitettuna kertakorvauksena, on kokonaan veronalaista tuloa.

6.2. Osittain veronalaiset vakuutuskorvaukset

Kertamaksullisen eläkevakuutuksen maksut eivät ole lainkaan vähennyskelpoisia, kuten TVL 98,1 §:stä nimenomaisesti käy ilmi. Toisaalta tällaiseen vakuutukseen perustuva eläkekään ei ole koko määrältään veronalaista tuloa, vaan ainoastaan eläkkeensaajan iän perusteella porrastetun asteikon mukaisesti (62 §). Sääntely on samanlainen kuin ennen.

Kiinteistön luovutuksen yhteydessä määrääjäksi tai eliniäksi pidetty kiinteistöeläke eli syytinki ei ole ollut veronalaista tuloa. Vero-uudistuksessa asuntoetuna, luonnontuotteina tai palveluina saadun syytingin verokohtelu on jäänyt ennalleen. Sen sijaan rahana tai muuna tavarana kuin luonnontuotteina saatu uusi syytinki on muuttunut veronalaiseksi tuloksi (63 § ja 164 §).

6.3. Verovapaat vakuutuskorvaukset

Vakuutetun kuoleman johdosta kertakorvauksena maksettu vakuutussuoritus (kuolemantapauskorvaus) tai siihen verrattava julkisoikeudellisen yhteisön tai eläkelaitoksen maksama taloudellinen tuki ei ole veronalaista tuloa, jos edunsaajina ovat vakuutetun lähiomaiset tai kuolinpesä (TVL 60 § 1 ja 2 k.). Mainittu sääntö koskee sekä yksilöllisten henkilövakuutusten nojalla saatuja vakuutussuorituksia että ryhmähenkivakuutukseen perustuvia suorituksia.

TVL 60 §:n 3 kohdan mukaan henkilövakuutuksen nojalla saatu sairaudesta tai tapaturmasta aiheutuneiden kustannusten korvaus ja muu niihin verrattava korvaus ei ole veronalaista tuloa. »Muu niihin verrattava korvaus» tarkoittaa muun muassa sellaista vapaaehtoisen tapaturmavakuutuksen nojalla saatua korvausta pysyvästä viasta ja haitasta (haittakorvaus), joka ei ole tullut veronalaisen tulon sijaan. Sitä vastoin

veronalaisuus koskee kaikkia päivärahoja ja muita tulojen tai elätyksen vähentymisestä maksettavia korvauksia.

Vapaaehtoisesta sairauskulu- tai sairaanhoitovakuutuksesta korvataan sairaanhoitokustannukset, kuten lääkkeet, lääkärinpalkkiot ja sairaalamaksut, siltä osin, kuin niitä ei korvata esim. sairausvakuutuslain nojalla. Tällaiset kustannusten korvaukset ovat verovapaita. Sama koskee sairauskassan kautta saatuja sairauskulujen korvauksia.

Sairauskulu- tai sairaanhoitovakuutuksesta korvattavien sairaalan hoitopäivämaksujen täydennykseksi voidaan ottaa sairaalavakuutus. Sairaalavakuutuksesta maksetaan hoitopäiväkorvausta sairaalassaoloajalta enintään kahdelta vuodelta. Korvaus on veronalaista tuloa, mutta siitä saadaan vähentää verovelvolliselle sairaalassaolosta aiheutuneet kustannukset, kuten sairaalamaksut.

Voidaan siis todeta, että kustannusten korvaukset ovat verovapaita. Sen sijaan ei-kulusidonnaiset päivärahat ovat veronalaisia. Verovapaita ovat myös immateriaalikorvaukset, joita suoritetaan aineettomasta vahingosta, kuten invalideitettiin perustuvasta pysyvästä viasta ja haitasta. Invalideitettiin tarkoitetaan sairaudesta tai vammasta vakuutetulle aiheutunutta yleistä haittaa. Pysyvän invalideitteen perusteella saatu vakuutuskorvaus on verovapaata riippumatta siitä, maksetaanko korvaus jatkuvana vai kertakorvauksena. Myös kivusta ja särystä saatu korvaus on verovapaa.

Vapaaehtoisen vakuutuksen korvauksia ja verotusta voidaan havainnollistaa seuraavalla esimerkillä, joka koskee matkustajavakuutusta.

Korvaus	Verotus
Hoitokulut ja muut kulujen korvaukset	Verovapaa
Päiväraha	Veronalainen
Invaliditeettikorvaus - jatkuva - kertakorvaus	Verovapaa Verovapaa
Kuolemantapauskorvaus (kertakorvaus)	- Lähiomaisille ja kuolinpesälle verovapaa - Muille veronalainen
Korvaus menetetyistä matkapäivistä	Verovapaa

Esimerkki. Matkustajavakuutus.

7. Vakuutuskorvauksen jaksottaminen tulona

Tulojen jaksottamisessa kassaperiaatteen ja suoriteperiaatteen välillä on yleensä pienemmät erot kuin menojen jaksottamisessa tai nämä periaatteet johtavat samaan lopputulokseen. Vakuutuskorvaus on henkilöverotuksessa sen verovuoden tuloa, jona se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu vallintaan (TVL 114,1 §).

TVL 115 §:n jaksottamissäännös koskee nimenomaan lakisääteiseen eläketurvaan perustuvia takautuvasti maksettuja eläkkeitä. Muiden eläkkeiden osalta sovelletaan kassaperiaatetta eli ne verotetaan sen vuoden tulona, jona ne on saatu, riippumatta siitä, miltä ajalta eläke on kertynyt. Takautuvasti maksettujen eläkkeiden jaksottamissäännös (115 §) ja tulontasaussäännös (149 §) ovat käsitykseni mukaan toinen toisensa poissulkevat.

8. Muita näkökohtia

8.1. Yleistä

Vapaaehtoisen eläkevakuutuksen nojalla saatu eläke on pääsäännön mukaan veronalaista pääomatuloa, kun taas pakollisen eläkevakuutuksen nojalla saatu eläke on veronalaista ansiotuloa. Henkivakuutukseen perustuva säästösumma on veronalaista pääomatuloa, mutta työnantajan maksamista toimihenkilövakuutuksen vakuutusmaksuista 10 % luetaan työntekijän veronalaiseksi ansiotuloksi. Tällä erottelulla on vuonna 1989 huomattava merkitys, koska puolisoiden ansiotulot ovat erillisverotuksen piirissä. Muista kuin vähäisistä pääomatuloista toimitetaan puolestaan yhteisverotus.

Henkivakuutuksesta saatu kertakorvaus oikeuttaa tietyin edellytyksin tulontasaukseen valtion tuloveroa määrättäessä. Tämä ei kuitenkaan koske sellaista henkivakuutusta, jota on pidettävä elinkeinotulona (149 §). Tulontasausta toimitettaessa henkivakuutuksesta saadun kertakorvauksen katsotaan kertyneen vakuutuksen voimassaoloajalta, kuitenkin enintään viideltä vuodelta. Eläkevakuutusmaksut saattavat oikeuttaa verovelvollisen tappiontasaukseen siinäkin tapauksessa, että ne vähennetään kokonaistulosta.

8.2. Voimaantulosäännös

Tulo- ja varallisuusverolakiin sisältyy voimaantulosäännös paitsi toimihenkilövakuutuksia myös säästöhenkivakuutuksia silmällä pitäen.

Ennen lain voimaantuloa 1. 1. 1989 otetusta säästöhenkivakuutuksesta on verovelvollisen veronalaista tuloa määrä, joka saadaan, kun vakuutussuorituksesta vähennetään vakuutuksella 31. 12. 1988 ollut muutosarvo korotettuna 10 %:lla ja 1. 1. 1989 tai sen jälkeen maksetut vakuutusmaksut. Vähintään 10 vuotta voimassa olleen edellä mainituin tavoin lasketun vakuutuksen tuotosta on veronalaista tuloa vain 50 % (163,1 §). Asetelma on seuraava:

Vakuutussuoritus 1. 1. 1989 lähtien

./ vakuutuksen muutosarvo 31. 12. 1988 korotettuna 10 %:lla

./ maksetut vakuutusmaksut 1. 1. 1989 lähtien

= vakuutuksen tuotto, joka on veronalaista tuloa

a) 100 %:sti, jos vakuutus on ollut voimassa alle 10 vuotta

b) 50 %:sti, jos vakuutus on ollut voimassa vähintään 10 vuotta.

Vakuutusyhtiön on lisäksi otettava huomioon ne ennakonpidätyksen toimittamista ja verovalvontaan liittyvien tietojen ilmoittamista koskevat säännökset, jotka ovat enakkoperintälaissa ja verotuslaissa. Oikeutta henkilövakuutuksen säästösummaan ei ole ehdotettu säädettyväksi veronalaisiksi varoiksi varallisuusverotuksessa. Verouudistusta jatkettaessa on tarkoitus selvittää erikseen perintö- ja lahjaverolain muutostarve kuolemantapauksen johdosta maksettavien henkivakuutuskorvausten osalta.⁵

8.3. Vuotta 1990 koskevat muutokset⁶

Eduskunta on vuonna 1989 hyväksynyt pysyvän lain elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta (661/89), jota sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1990 toimitettavassa verotuksessa. Yksityisvakuutusetuuksien osalta pysyvä laki vastaa vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa sovellettavaa väliaikaista lakia.

Puolisoiden pääomatulojen yhteisverotuksesta on tarkoitus luopua vuoden 1990 alusta. Avustuskassalaissa (471/42) tarkoitettujen sairauskassojen maksamat, sairausajan palkkaa korvaavat täydennys- ja lisäpäivärahat on tarkoitus panna verolle niin ikään vuoden 1990 alusta.

⁵ Ks. myös Pekka Karras: Yksityishenkilöiden henki- ja pääomavakuutuksista erityisesti perintö- ja lahjaverolain kannalta, Verotus 1988 s. 239 ss.

⁶ Vakuutuksia koskevista kysymyksistä uuden tulo- ja varallisuusverolain mukaan ks. myös Lasse Arvela: Uusi tulo- ja varallisuusverolaki I ja II, Verotus 1989 s. 35 ss. ja s. 114 ss., Jorma Heikkinen—Guy Rosqvist: Vakuutus ja verotus, 5. painos. Helsinki 1989 ja verohallituksen vuonna 1989 antamat seuraavat ohjeet lääninverovirastoille ja vero-toimistoille: 26. 5. n:o 1565/31/89 (vakuutukset), 9. 6. n:o 5192/43/89 (MVL), 13. 6. n:o 4953/31/89 (TVL) ja 31. 8. n:o 6974/41/89 (EVL).

Suomen Vakuutusyhtiöiden Keskusliitto on valtiovarainministeriölle 2. 6. 1989 toimitetussa kirjelmässä n:o VM 38/50/89 ehdottanut eräitä muutoksia tulo- ja varallisuusverolain yksityisvakuutusetuksia koskeviin säännöksiin. Merkittävin näistä ehdotuksista on säästöhenkivakuutuksen tuoton veronalaisen osan portaittainen alentaminen. Vähintään viisi vuotta voimassa olleen vakuutuksen tuotosta olisi veronalaista tuloa 75 % vähennettynä viidellä prosenttiyksiköllä kutakin vuotta kohti, jonka vakuutus on ollut voimassa yli viisi vuotta. Veronalaista olisi kuitenkin aina vähintään 25 % tuotosta.

9. Lopuksi

Säästöhenkivakuutuksen verokohtelussa on verouudistuksessa tapahtunut suuri muutos: henki- ja henkilövakuutusmaksujen vähennys-oikeus on poistettu samalla kun henkivakuutuksen tuotto on säädetty veronlaiseksi tuloksi. Pääomatulojen neutraalin verokohtelun kannalta toimenpide on oikeansuuntainen varsinkin, jos tarkastellaan pankkitalletusten ja vakuutussäästämisen verotusta rinnakkain. Sijoituspanos eli talletuksen tekeminen pankkiin tai vakuutusmaksun maksaminen vakuutusyhtiölle ei ole vähennyskelpoinen, kun taas sijoituksen tuotto eli pankkitalletuksen korko tai säästöhenkivakuutuksen tuotto on veronalaista tuloa.

Voidaan kuitenkin kysyä, ovatko pankkitalletukset ja obligaatiot oman määräaikaisen veronhuojennuslakinsa (726/88) ja omaisuustulovähennyksen (TVL 97 §) ansiosta tätä nykyä verotuksessa edullisemmassa asemassa kuin säästöhenkivakuutuksen tuotto. Näin saattaa olla asian laita; toisaalta lyhytaikaisen säästämisen (pankkitalletukset) ja pitkäaikaisen säästämisen (vakuutussäästäminen) asettaminen samalle viivalle ei näytä olevan aivan yksinkertainen tehtävä.

Oman näkemykseni mukaan vakuutussäästäminen olisi mahdollista rinnastaa alkupäästään pankkisäästämiseen, kun taas säästöajanjakson pidentyessä inflaation osuus nimellistuotosta olisi otettava huomioon samantapaisella tekniikalla kuin luovutusvoittoverotuksessa. Tämä ajatusmalli edellyttäisi säästöhenkivakuutuksen tuoton sisällyttämistä omaisuustulovähennyksen piiriin lyhytaikaisessa vakuutussäästämisessä ja alenevan portaittaisen asteikon ottamista käyttöön määritettäessä pitkäaikaisen vakuutussäästämisen tuoton veronalaista osuutta.

Valtiovarainministeriö on 21. 9. 1989 asettanut toimikunnan, jonka tehtävänä on selvittää mahdollisuudet siirtyä pankkitalletuksista ja jouk-

kovelkakirjalainoista saadun koron verotuksessa suhteellisen, enintään 25 %:n suuruisen lopullisen veron perimiseen koron maksamisen yhteydessä. Toimikunnan on selvitettävä, miten sen esittämä ratkaisuvaihtoehto toteuttaisi kokonaisverouudistukselle asetetun omaisuustulosten sekä eri säästämis- ja sijoitusmuotojen verotuksen yhtenäistämistavoitteen. Tässä yhteydessä toimikunnan on kiinnitettävä erityistä huomiota vakuutussäästämisen verokohteluun.

Vapaaehtoisten eläkevakuutusmaksujen rajoitettua vähennysoikeutta on puollettu sillä perusteella, että aikanaan maksettava eläke on koko määrältään veronalaista tuloa. Myös mahdollinen perhe-eläke verovelvollisen omaisille on saajansa veronalaista tuloa.⁷ Menetelmä on verovelvolliselle silti edullinen, koska maksu saadaan vähentää välittömästi, kun taas sitä vastaavan vakuutusmaksun verotus lykkäytyy tulon realisointisajankohtaan.

Eläkevakuutusmaksujen vähennysoikeuden osalta voidaan kysyä, onko 15 %:n vähennys ansiotulosta yksityishenkilöille vieläkin ylimoitettu. Se tarjoaa joka tapauksessa merkittävän keinon harjoittaa verosuunnittelua kotitalouden piirissä ja tehokkaan tavan alentaa veroprosenttia valtionverotuksessa. Näin on asian laita varsinkin, jos otetaan huomioon verovelvollisen mahdollisuus muuttaa ns. verokeidasmaahan siinä vaiheessa, kun eläkettä pitäisi alkaa verottaa Suomessa.⁸ Joka tapauksessa voitaisiin ajatella, että eläkevakuutusmaksujen vähennysoikeuden enimmäismäärään sisällytettäisiin myös työnantajan työntekijälle ottaman vapaaehtoisen eläkevakuutuksen maksut.

⁷ Ks. myös Terttu Virmavirta: Yksilöllinen eläkevakuutus ja verotus, Verotus 1981 s. 95 ss.

⁸ Vähennys voisi olla esim. 10 % verovelvollisen ansiotulon määrästä. Lisäksi sille olisi mahdollista asettaa markkamääräinen katto tai muita ehtoja. Ks. omaisuustulosten verotustoimikunnan mietintö, KM 1987: 37 s. 50 ss. Ks. myös työtulosten verotustyöryhmän muistio, työryhmämuistio 1987: VM 29 s. 29 ss., s. 58.

Uuden TVL:n epäneutraaleja kohtia

1. Yleistä

Oli hyvä asia, ettei vireillä oleva verouudistus, joka hyvin monella tavalla muuttaa tulo- ja varallisuusverolain sisältöä, johtanut vain muutosten tekemiseen v. 1974 TVL:iin vaan että päätettiin säätää kokonaan uusi tulo- ja varallisuusverolaki (1240/88), joka tosin ensin toteutui vain yksivuotisena. Edellinen TVL (ETVL), joka puolestaan perustui omiin edeltäjiinsä, oli systematiikaltaan melko epätydyttävä ja vanhentunut. Se sisälsi joukon ylipitkiä pykälä, joiden sisällöstä oli vaikea päästä selville. Uudistuksen merkittävyys ilmenee esim. siitä, että ETVL käsitti n. 80 pykälää, kun taas uuden TVL:n pykälämäärä on 170. Uudistamalla lain sisäistä systematiikkaa oli mahdollista parantaa erityisesti tulon veronalaisuutta koskevan III osan (43—80 §) yleiskatsauksellisuutta.

Pidän siis uudistusta lakiteknisesti perusteltuna. Veropoliittisiin kysymyksiin pyrin tässä olemaan ottamatta kantaa, mutta haluan kuitenkin lausua, että yhdyn uudistuksen keskeisiin lähtökohtiin, joita olivat veropohjan laajentaminen ja sen kautta veroprosenttien laskun mahdollistaminen.

Vaikka siis yhdyn TVL:n uudistuksen veropoliittisiin lähtökohtiin ja pidän uudistuksen peruslinjaa myös veroteknisesti onnistuneena, ei uudistus ollut kaikilta osiltaan moitteeton. Tässä kirjoituksessa tarkastelen eräitä uudistuksen kohtia, joissa mielestäni on perusteettomasti poikettu jonkinlaisen loogisen ja taloudellisesti samanarvoisia tapauksia yhtäläisesti käsittelevän eli neutraalin järjestelmän vaatimuksista. Käsittelemäni tapaukset ovat valtiontaloudelliselta painoarvoltaan mitättömiä ja minun on vaikea kuvitella, että niihin liittyisi mainittavia poliittisia intohimoja. Mielestäni on kysymys lähinnä teknisesti huonosta lainsäädäntötuotteesta, kun tällaisia puutteita on tullut uuteen lakiin tai siirretty siihen ETVL:sta. Ne ovat enemmänkin sellaista verotekniikkaa, joka ei kiinnosta poliitikkoja sanottavasti.

2. Puolisoiden yhteisverotuksen jäänteet

Puolisoiden yhteisverotus pääomatuloista on määrä lopettaa 1990, mikä on monessa suhteessa hyvä asia. Mutta asian lähempi tarkastelu osoittaa, että yhteisverotuksesta jää useita piirteitä jäljelle. Jotkut niistä jäävät tarkoituksellisesti, verovelvollisten aseman helpottamiseksi; tämä koskee esim. eräiden vähennysten perhekohtaisuutta (TVL 112 §). Näistä minulla ei ole tässä mitään sanottavaa.

Mutta yhteisverotus säilyy eräissä kohdin ilman asiallisia perusteita myöskin verovelvollisten vahingoksi. Periaatteellisesti räikein on ehkä 156,2 §:n säännös, jonka mukaan kattosääntöä sovellettaessa yhdistetään jopa puolisoiden ansiotulot, vaikka ansiotulot muutoin vapautettiin yhteisverotuksesta jo 1976. Jos esim. miehen tulo- ja varallisuusverot ylittävät 70 % hänen valtionverotuksessa vahvistetusta verotettavasta tulosta, vertailulaskelmaan lisätään vaimon tulot ja verot. Tämä merkitsee sitä, että vaimo joutuu maksamaan tavallisesta palkkatulostaankin veroa 70 %, palkkatulon ensimmäisestä markasta lukien. Olen kuullut tapauksesta, jossa tuo 70 % on toteutettu jopa ennakonpidätyksessä. — Vaikka 156,2 §:n säännös ei koskene monta verovelvollista, olisi ollut syytä luopua yhteisverotuksesta ainakin ansiotulojen osalta. Voin vielä ymmärtää, jos puolisoja käsitellään kattosääntöä sovellettaessa yhtenä yksikkönä pääomatuloistaan, vaikka tämäkin on uudistuksen peruslinjan vastaista.

Useampia verovelvollisia koskeva epäkohta aiheutuu TVL 26 §:n säännöksestä. Sen mukaanhan varsinaisena yrittäjänä pidettävää puolisoa verotetaan aina puolisoiden yhteisesti harjoittaman elinkeinotoiminnan ja maatilatalouden tulosta, jota ei katsota ansiotuloksi; ansiotulo taas jaetaan yleensä puolisoiden kesken. Metsätulo muodostaa tosin tässä suhteessa muista pääomatuloista poikkeuksen, sillä siitä verotetaan sitä puolisoa, joka omistaa metsän. Mutta muista pääomatuloista verotetaan miestä, jos häntä pidetään varsinaisena yrittäjänä, vaikka yritys tai maatila olisi vaimon omistama. Tällaisia tuloja, jotka siis entisen yhteisverotuksen jäänteenä allokoidaan yksityisoikeudellisesti väärälle puolisolle, ovat esim. vuokratulo, asuntotulo ja soranmyyntitulo. On vaikea nähdä enää tälle järjestelmälle mitään asiallisia perusteita. Tämä on eräs niistä kohdista, jotka selvästi rankaisee avioliittoa.

3. Rahana maksettu syytinki ja erät eläkkeet

Kiinteistön luovutuksen yhteydessä määrääjäksi tai eliniäksi pidetty etuus eli *syytinki* on ollut monien lainsäädäntövaiheiden kohteena.

na. Taloudellisesti luonteeltaan syytinki on osaksi tulevaisuuteen lykätty kauppahinnan osa ja osaksi tälle ostajan velkana ja myyjän saatavana olevalle määrälle laskettavaa korkoa. Jos jätetään verotekniset seikat huomiotta, syytinkiä tulisi siis käsitellä pääoman osalta kauppahintana ja koron osalta saajan tulona ja maksajan korkomenona. Se on kuitenkin käytännössä hankala ratkaisu ja yleensä syytinki katsotaan joko tuloksi tai kauppahinnaksi. Tuloksi se katsottiin v. 1924 TOL:n (ETOL) mukaan.

Vuoden 1943 TOL:ssa (24 § 7 k.) luovuttiin tuloksi katsomisesta ja säädettiin, että kiinteistösytytinki oli kokonaan kauppahintaa ja siten verovapaata tuloa saajalle ja tietenkin vähennyskelvoton meno maksajalle.¹ Kun kiinteistön myyntivoitto silloisten säännösten mukaan useimmiten oli verovapaa, myyntivoiton verotus ei mutkistanut syytinkiproblematiikkaa. Niissä tapauksissa, joissa myyntivoitto oli veronalainen, syytinki oli kapitaloituna lisättävä myyntihintaan.² Samalla tavoin syytinki vaikutti ostajan hankintameno.

Nämä säännökset siirtyivät asiallisesti muuttamattomina v. 1974 ETVL:iin. Syytinkisäännökset koskivat kuitenkin vain kiinteistökaupan liittyviä eläke-ehtoja. Käytännössä tällaisia ehtoja liitetään kuitenkin myös osakekauppoihin. Kun niistä ei ollut vastaavaa säännöstä, katsottiin oikeuskäytännössä aivan oikein, että sellaiseen eläkkeeseen oli sovellettava TOL 21 §:n 4 kohdan ja ETVL 20 §:n 3 kohdan säännöstä, jonka mukaan eläke on laissa olevan asteikon mukaisesti osittain veronalainen (KHO 22. 10. 1979/4369 ja KVL 1981: 60). Oli kuitenkin vaikea nähdä oikeuspoliittisia perusteita sille, että kiinteistökaupan ja osakekaupan yhteydessä saatavia eläkkeitä oli käsiteltävä verotuksessa aivan eri tavalla. Olettamukseni mukaan tämä johtui siitä, ettei TOL:ia säädettäessä vielä tiedetty osakekauppoihin liittyvistä eläke-ehtoista, mutta haluttiin helpottaa maaseudulla tavallisten syytinkikauppojen verotusta.³

Uutta TVL:ia säädettäessä olisi ollut luonnollista ryhtyä käsittelemään kiinteistökauppoihin sekä osake- ja muihin irtaimistokauppoihin liittyviä eläkkeitä samalla tavoin. Enää ei ollut aihetta antaa erityishelpotusta maataloudelle, mutta vielä vähemmän syytä ryhtyä käsittele-

¹ Ks. *Rekola*, Tulo- ja omaisuusverolaki (1948) s. 210. — *Suviranta* käsittelee vastaavuusperiaatetta väitöskirjassaan Palkkatyön käsite vero-oikeudessa (1961) s. 42 ss. TOL 27 §:n 2 kohdassa oli säädetty vähennyskielto kiinteistöeläkemaksuille vastaavuusperiaatteen mukaisesti. Samaa säännöstä ei katsottu tarvittavan ETVL:ssa.

² Ks. KHO 3. 3. 1978/925 ja *Andersson*, JFT 1988 s. 6.

³ *Rekola* selittää, mt. s. 210, että kiinteistöeläkkeen pitäminen veronalaisena tulona oli asiallisesti suurempi virhe kuin sen jättäminen kokonaan verovapaaksi, koska kauppahintatekijä oli vahvempi kuin korkotekijä.

mään maataloudessa esiintyviä kauppoja muita kauppoja ankarammin. Näin ei kuitenkaan tehty, vaan TVL 63 §:ssä säädetään, että veronalaista tuloa ei ole syytinki, joka suoritetaan asuntoetuna, luonnontuotteina tai palveluina. Sellainen säännös on sinänsä paikallaan, koska usein perhepiirin sisällä annettujen luontaisetu- ja palvelujen selvittäminen ja arviointi eivät ole suotavia. Mutta säännöksestä seuraa e contrario, että rahana tai muuna tuotteena annettu syytinki on täysimääräisesti veronalainen⁴ (tosin 164 §:n mukaan vain 1989 tai myöhemmin tehtyihin kiinteistökauppoihin perustuvana). Irtaimistokauppoihin liittyviä eläkkeitä käsitellään edelleen osittain veronalaisina (TVL 62 §).

Havaitsemme siis, että kiinteistökauppaan liittyvää rahaeläkettä käsiteltiin vuoteen 1943 asti veronalaisena, 1944—88 kokonaan verovapaana ja 1989 taas veronalaisena. Osakekauppaan liittyvä eläke on taas koko ajan ollut osaksi veronalainen. Miksi tämä ero on vielä perusteltu? Minä en osaa sitä selittää eikä selitystä anneta hallituksen esityksessä? Loogista perustelua ei löytyne ja järkevintä olisi ollut käsitellä kaikkia kerralla ostettuja rahaeläkkeitä samalla tavoin 62 §:n mukaisesti. Kyseessä on esimerkki sellaisesta muutoksesta, joka on tehty enemmän sormituntuman perusteella tarkastelematta laajempia yhteyksiä.

Uusi 63 §:n säännös aiheuttaa ongelmia myös luovutusvoittojen verotuksessa. Kun rahasyytinki nyt on koko määrältään kiinteistön myyjän veronalaista tuloa sitä mukaa kuin se kertyy, sitä ei tietenkään voi kapitaloida muun myyntihinnan lisäksi ja verotettavaksi 67—69 §:n mukaan, koska siten sitä verotettaisiin kahteen kertaan. Toisaalta lainsäätäjän olisi tullut ottaa kantaa rahasyytinkin vähennysoikeuteen sen maksajan kannalta. Vastavuoroisuusperiaatteen mukaan, joka ei ole lakisääteinen sääntö, sen tulisi olla vähennyskelpoinen. Itse olen sellaisen ratkaisun kannalla. Mutta varmaa tämä ei ole, koska vähennykseen oikeuttava normi puuttuu.⁵ Jos ratkaisuna on, että maksaja vain saa lukea maksetun rahaeläkkeen ostamansa kiinteistön hankintamenoon, jää vielä epäselväksi, luetaanko se kapitaloituna vai todellisten eläkemaksujen mukaan vuosittain lisääntyvänä määränä. Kun kauppahinta pitäisi ostajan poistopohjan laskemiseksi voida määrittää jo heti kaupan tapahduttua, tuntuu kaavamainen kapitalointi oikealta ratkaisulta.

TVL 63 §:n säännös on malliesimerkki siitä, että on haluttu tehdä muutos, joka sinänsä voi olla perusteltukin, mutta ei ole otettu huomioon kaikkia tästä johtuvia seurannaisvaikutuksia, jolloin aiheutetaan paljon epäselvyyttä. Selvää on, että maatilojen syytinkikaupat käyvät entistä selvästi epäedullisemmiksi. Tulee kuitenkin kestäämään vuosia,

⁴ Tämä lausutaan selväkielellä hallituksen esityksessä n:o 109 1988 vp.

⁵ Ks. *Andersson*, Myyntivoittoverotus (1989) s. 62 ja JFT 1988 s. 5 ss.

ehkä vuosikymmeniä, ennenkuin tämä tieto menee perille ruohonjuuritasonalle ja sinä aikana näitä kauppvoja tultaneen tekemään entisessä laajuudessa ja entisin ehdoin.

Vakuutusasuorituksiin ja eläkkeisiin liittyy toinenkin uuden TVL:n säännös, jota pidän epäjohdonmukaisena. Oletetaan, että verovelvollinen ottaa itselleen säästövakuutuksen luonteisen henkivakuutuksen, jonka mukaan hän saa 200 000 markan kertasumman täyttäessään 65 vuotta. Vakuutuksesta hän maksaa 15 vuoden aikana vakuutusmaksuja esim. 80 000 mk, joten vakuutuksen tuotto on 120 000 mk. Tästä on veronalaista tuloa 50 % = 60 000 markkaa (TVL 59,1 §). Tähän vakuutukseen voi olla liitettynä myös oikeus saada samansuuruinen kertamäärä pysyvän työkyvyttömyyden sattuessa. Jos hänelle sattuu onnettomuus vaikkapa kaksi kuukautta ennen 65 vuoden ikää, hänen saamastaan kertakorvauksesta on 59,2 §:n mukaan veronalaista 50 % = 100 000 mk, sillä tässä tapauksessa ei oteta huomioon hänen maksamiaan vakuutusmaksuja. Pitäisikö verovelvollisen tässä tapauksessa olla ilmoittamatta vakuutusyhtiölle tapaturmastaan ja nostaa vakuutus säästösummana?

Pidän ihmeellisenä sitä, että sosiaalisin perustein (tapaturma) saatu kertasumma tulee ankarammin verotetuksi kuin puhtaana sijoituksena saatu säästösumma, jos verovelvollinen on itse maksanut vakuutusmaksut. Jos ne on puolestaan maksanut työnantaja, tuntuu johdonmukaiselta, että säästösumma verotetaan ankarammin kuin työkyvyttömyyden johdosta saatu kertasumma (58 §, vrt. 59,2 %). Olisi syytä muuttaa lakia siten, että itse maksetun vakuutuksen kertasumma olisi työkyvyttömyystapauksissa saman eikä ankaramman verotuksen kohteena kuin säästösumma. Valitun linjan puolesta on esitetty vain joitakin teknisiä perusteluja, joita en ole ymmärtänyt. Olen melko varma siitä, että nyt toteutetusta sääntelystä ja sen oikeudenmukaisuudesta vielä tulee vilkasta keskustelua, kun ensimmäiset räikeät tapaukset sattuvat.

4. Hankintamenopresumtio eräissä tapauksissa

Luovutusvoittojen verotusjärjestelmä ei merkittävästi muuttunut uudessa TVL:ssa verrattuna v. 1986 alusta toteutettuun uudistukseen. Tässä käsittelen vain eräitä voiton määrän laskentaa koskevia yksityiskohtia.

Siirryttäessä järjestelmästä, jossa useimmat myyntivoitot olivat verovapaita, järjestelmään, jossa kaikki luovutusvoitot ainakin periaatteessa ovat veronalaisia, ei voida asettaa kansalaisille taannehtivasti vel-

vollisuutta selvittää luovutettujen hyödykkeiden hankinta- ja siihen li-
sättäviä perusparannusmenoja. Jo tästä syystä oli välttämätöntä omak-
sua kaavamainen järjestelmä hankintamenon määrittämiseksi. Sitä var-
ten lakiin otettiin 1985 säännös 50 %:n hankintamenopresumtiosta.
Tuolloin tapahtui kuitenkin asiantuntijoiden eduskunnan valiokunnas-
sakin esittämistä huomautuksista huolimatta se erehdys, että hankin-
tamenopresumtio ulotettiin myös satunnaisen myyntivoittoveron alai-
siin tapauksiin, jopa sellaisiin joissa suurella voitolla myyty hyödyke
oli ollut vain lyhyen ajan myyjän omistuksessa. Tästä aiheutui käytän-
nössä tapauksia, joissa hinnalla 100 ostetut hyödykkeet (esim. osak-
keet) voitiin myydä jopa samana vuonna hinnalla 1 000 ja selviytyä 500
(eikä 900) markan voitosta maksettavalla verolla. En voi nähdä, että täl-
laiselle veroalennusmyynnille oli asiallisia perusteita.

Uuden TVL:n 70 §:ssä tätä erehdyistä onkin pyritty paikkaamaan
muuttamalla hankintamenopresumtiota siten, että se on 25 % sellai-
sen omaisuuden osalta, joka on omistettu vähemmän kuin kaksi vuot-
ta. Tämä muutos poistaa valtaosan aiemman säännöksen aiheuttamasta
epäkohdasta, mutta merkitsee edelleen sitä, että todellista voittoa pie-
nempi määrä tulee verolle, jos myydyn hyödykkeen arvo on alle kah-
den vuoden ajassa noussut yli nelinkertaiseksi. Itse en ymmärrä, että
hankintamenopresumtio on lainkaan tarpeen satunnaisen myyntivoi-
ton tapauksissa (TVL 67 §). Siinä verovelvollinen voidaan hyvin — aivan
kuten ennen vuotta 1986 — velvoittaa selvittämään todellinen hankin-
tamenomeno.

Muuttamalla hankintamenopresumtiota 50 %:sta 25 %:ksi niissä
tapauksissa, joissa luovutettu hyödyke oli omistettu vähemmän kuin
kaksi vuotta, saatiin kuitenkin aikaan uusi huomattava epäkohta, jäl-
leen puutteellisen valmistelun johdosta. Tuo 25 %:n presumtio koskee
nimittäin myös niitä omaisuuden luovutusvoiton tapauksia, joissa saan-
to on vastikkeeton. Vastikkeettomien saantojen kohdalla vaihtoehto-
na 25/50 prosentin hankintamenopresumtiolle on perintö- tai lahjave-
rotuksessa sovellettu arvo. Jos se on vahvistettu edes läheskään käy-
vän arvon tasoiseksi, se ei voine olla alempi kuin neljäsosa ao. hyödyk-
keen todellisesta luovutushinnasta, joten 25 %:n presumtion ei pitäisi
näissä tapauksissa johtaa epäkohtiin. Päin vastoin on jopa hyvä, että
perintö- ja tuloverotuksen välillä vallitsee tietty arvojen jatkuvuus. Mutta
on myös vastikkeettomia saantoja, joissa perintö- tai lahjaverotus ei
tule kysymykseen. Tärkeimmät näistä tapauksista ovat osituksen ta-
sinkosaannot. Kun perintö- tai lahjaverotusarvoa ei ole, on 25 %:n han-
kintamenopresumptio tällöin lain mukaan ainoa sovellettava vaihtoeht-
to. Tämä saattaa johtaa räikeään kohtuuttomuuteen, kuten seuraava esi-
merkki osoittaa.

Puolisot A ja B saavat avioeron. A:n omaisuus on 2,1 Mmk ja B:n omaisuus on 0,1 Mmk, joten A luovuttaa B:lle tasinkona 1 Mmk:n arvoiset teollisuusosakkeet. B, joka on asunnon tarpeessa, myy seuraavana päivänä nämä osakkeet 1 Mmk:lla ja ostaa samalla määrällä itselleen asunnon. Asiallisesti hänelle ei synny mitään verotettavaa arvonnousua. Mutta TVL 69—70 §:n mukaan hän on saanut 750 000 markan voiton, josta $40\% \times 550\,000 = 220\,000$ mk on veronalaista tuloa.

Esimerkki osoittaa selvästi järjettömän seurauksen TVL 70 §:n säännöksestä. Voisi puhua jopa *veroansasta*. Tilanne ei muutu merkittävästi sillä, että presumtio muutetaan ositussaantojen osalta aina 50 %:ksi.⁶ Käyttämällä 50 %:n presumtiota veronalainen määrä B:lle olisi esimerkiksi tapauksessa 120 000 mk, vaikka on selvää, ettei arvonnousua ole B:n omistusaikana tapahtunut ja ettei siis ole mitään, josta häntä pitäisi verottaa. Muusta kuin arvonnoususta B:tä ei pidä verottaa; hänen ositussaantonsa on TVL 74 §:n nojalla tuloverosta vapaa, mutta 70 §:n säännös voi merkitä sen »piiloverottamista». Jos B olisi saanut tasinkonsa 1 Mmk rahana, ei häneltä myöskään olisi voitu periä tuloveroa. Arvonnousuhan on tapahtunut A:n omistusaikana, jos sitä on lainkaan tapahtunut, ja vain A:ta olisi perusteltua verottaa siitä. — On selvää, että vuodelle 1989 säädettyä 25 %:n hankintamenopresumtiota on muutettava. Mutta en voi nähdä muuta tyydyttävää ratkaisua kuin että todelliseksi hankintamenoksi hyväksytään osituksessa käytetty arvo. Vain näin voidaan välttää, että B:tä verotetaan arvonnoususta, joka ei ole hänen omistusaikanaan tapahtunut.⁷

5. Omaisuustulovähennys

Omaisuustulovähennyksen (ETVL 34 §, 32 a §, TVL 97 §) lainsäädäntöhistoria on erikoinen. Tuo vähennyshän myönnetään verovelvollisen osinko-, asunnonvuokra- ja veronalaisten korkotulojen perusteella. Osinko- ja korkotuloihin ei yleensä liity sanottavia tulonhankkimisme-

⁶ Tällaista lainmuutosta on ehdotettu vuodelle 1990.

⁷ Tämä kannanotto B:n verotukseen vaatii myös A:n verotusaseman tarkastelua. Jos A on elinkeinonharjoittaja, tasingon antaminen on tietenkin yksityiskäyttöön otto, johon sovelletaan EVL 51 b §:n säännöstä. Mutta jos A on yksityishenkilö, ei ole säännöstä, jonka perusteella se, että hän on luovuttanut tasinkona esim. osakkeet tai kiinteistön, voisi aiheuttaa hänelle tuloverotuksen. Yhtä vähän lahjatapauksissa voidaan verottaa lahjan luovuttajaa satunnaisesta myyntivoitosta tai muulla perusteella. Voisi kuitenkin olla paikallaan, ettei lahjan tai tasingon antaminen merkitsisi tilaisuutta välttyä muutoin veronalaisen arvonnousun verotuksesta. Mutta tämä vaatii lainmuutosta ja EVL 51 b §:n säännöstä ankarammaksi tällaista säännöstä ei voitaisi muotoilla.

noja, joten on melko yhdentekevää, määräytyykö vähennys näiden tulojen netto- vai bruttomäärän perusteella. Vuokratulojen kohdalla tilanne on toinen, sillä vuokratulojen hankintaan liittyy lähes aina tulonhankkimismenoja, esim. osakehuoneistojen kohdalla yhtiövastikkeen muodossa.

Alunperin, kun silloinen osinkotulovähennys (ETVL 34 §) koski vain osinkotuloja, ei kysymys vähennyksen määräytymisestä brutto- vai nettotulon perusteella lainkaan aktualisoitunut. Sitä vastoin, kun vähennys säädettiin omaisuustulovähennyksen nimellä koskemaan myös korko- ja vuokratuloja, tämä ongelma tuli ajankohtaiseksi. Hallituksen esityksessä (n:o 123 1980 vp. oli lausuma vähennyksen määräytymisestä bruttotulon perusteella, mutta lakitekstistä tämä ei mitenkään ilmenyt. KHO saattoi sen vuoksi pitkän ja ansiokkaan perustelun mukaan selittää, että vähennys oli laskettava nettovuokratulon perusteella (KHO 1984 I 55).⁸ Tämä KHO:n kanta johti siihen, että ETVL 32 a §:n uuteen 2 momenttiin otettiin v. 1985 alusta säännös siitä, että omaisuustulovähennys määräytyy bruttotulon perusteella.⁹

Tämä ETVL 32 a §:n 2 momentin sinänsä selvä kanta omaisuustulovähennyksen laskutapaan johtaa siihen outoon lopputulokseen, että verovelvollinen, jolla tosin on brutto- muttei lainkaan nettotuloja, voi silti saada hyväkseen omaisuustulovähennyksen. Tästä, joka toteutuu esim. tapauksessa, jossa verovelvollinen on antanut asunnon vuokralle pelkästä yhtiövastikkeesta ja hänellä siis ei ole lainkaan verotettavaa vuokratuloa, olen huomauttanut TVL-kirjassani (1986 s. 292). KHO on äskettäin päätenyt samaan laista ilmenevään kantaan (KHO 1988 II 564, tosin äänin 4—3).

On vaikea nähdä, miksi verovelvollisen, jolla ei ole verotettavaa nettovuokratuloa, tulee silti saada hyväkseen omaisuustulovähennys, jonka määrä voi 1989 olla enintään 10 000 mk ja 1990 ennakkotietojen mukaan jopa 20 000 mk. Onko asunnon vuokraaminen esim. sukulaiselle pelkkää yhtiövastiketta vastaan todella niin sosiaalinen teko vai vaikuttaako se siinä määrin veronmaksukykyä alentavasti, että siitä on perusteltua palkita alentamalla verovelvollisen *muun* tulon verotusta? (Kai-kissa muissa tapauksissa toteutuu omaisuustulovähennyksen tarkoitus lieventää juuri *niiden* tulojen verotusta, johon vähennys perustuu.) Vastaus tähän kysymykseen voinee olla vain kielteinen. Olen keskus-

⁸ Ks. Andersson, Tulo- ja varallisuusverolaki (1982) s. 299 s., jossa tästä epäkohdasta huomautettiin. Ks. myös Kilpi, DL 1985 s. 12 s.

⁹ Hallituksen esityksessä n:o 131/1984 vp. 4 s. viitataan perusteluna vain v. 1980 esityksen lausumaan ja todetaan KHO:n olleen toista mieltä, minkä vuoksi ehdotetaan nimenomaista säännöstä. Varsinaista asiallista perustelua 32 a §:n 2 momentille ei ole.

tellut asiasta usean veropoliittisen ministerivaliokunnan jäsenen ja myös eduskunnan verojaoston jäsenen kanssa ja kaikki ovat pitäneet sääntelyä perusteettomana, jopa älyttömänä. Silti se siirrettiin sellaisena TVL 97,2 §:ään. Ei voi muuta kuin kysyä: miksi?

6. Tulontasauslainsäädännös

Toinen veronmaksukyvyyn periaatteen kanssa toisinaan räikeässä ristiriidassa oleva ja perusteetonta etua antava säännös, joka myös siirrettiin tältä osin muuttumattomana uuteen TVL:iin, on tulontasauslainsäädännös (TVL 149 §). Sanottu säännös oli alkuperäisessä muodossaan (TOL 48 a §, ETVL 60 § ennen lainmuutosta 845/80) loogisesti rakennettu ja johti siihen alunperin tarkoitettuun tulokseen, että tulontasaus vain poisti sen ylimääräisen verorasituksen, jonka progressiivinen asteikko ja kassaperiaate aiheuttivat verovelvollisen saadessa useamman vuoden työhön perustuvan kertatulon.¹⁰ Tulontasausaika oli alunperin 5 vuotta. Vuoden 1980 lainmuutos aiheutui siitä, että Kemijoen kalastuskorvaukset kohdistuivat peräti 30 vuoteen taaksepäin, jolloin tulontasaus vain 5 vuodelle tuntui riittämättömältä. Kun haluttiin myöntää tulontasaus 20 vuodelle, ei ollut enää mahdollista soveltaa alkuperäisistä, (kylläkin veroteknisesti hankalaa) järjestelmää, joka edellytti kaikkien tasausvuosien veroilmoitusten hyväksikäyttöä, vaan oli perusteltua muuttaa järjestelmä. Mutta muutos ei ollut säännösten alkuperäisten tavoitteiden mukainen eikä neutraali, vaan se teki tulontasauksesta (yleensä) selvän veronhuojennuksen.

Järjestelmä, johon päädyttiin 1980, siirrettiin melko vähäisin muutoksien uuden TVL:n 149 §:ään. Ainoa merkittävä muutos oli tulontasausajan lyhentäminen jälleen 20 vuodesta 5 vuoteen. Järjestelmä on teknisesti helppokäyttöinen. Mutta se ei täytä kohtuullisia veronmaksukyvyyn ja johdonmukaisuuden vaatimuksia. Kuvaan tätä seuraavalla esimerkillä:

Vakuutusyhtiö X maksaa tietyssä aikana ehtojen täytyttyä vakuutetuille 10 säästöhenkivakuutussummaa, joiden ottajaksi oletetaan vakuutetun työnantaja. Uuden TVL 58 §:n mukaan nämä säästösummat ovat sinänsä veronalaista tuloa, mutta ne voivat olla tulontasauksen kohteena (149,2 § 6 k; ETVL 60 a §). Yhdelle (A) maksetaan 500 000 markan, kahdelle (B ja C) 200 000 markan ja muille seitsemälle (D—K) 50 000 markan säästösumma. Tulontasauksen edellytykset eivät täyty C:lle, jolla sattuu sinä vuonna

¹⁰ Ks. ETVL 60 §:n säännöksen muuttamisesta ja säännökseen liittyvistä epäkohdista Andersson, Verotus 1985 s. 156 ss.

olemaan yli 600 000 mk muuta tuloa, eikä D—I:lle, joiden vuositulot säästösumma mukaan luettuna ylittävät 200 000 mk. Vain A, B ja K saavat siis tulontasauksen, mikä heille kaikille merkitsee sitä, että 80 % säästösummasta verotetaan 15 %:n valtionveron mukaan. C—I joutuvat sitä vastoin maksamaan koko säästösummasta valtionveroa marginaaliveronsa mukaan, joka (1989 asteikon mukaan) useimmille heistä on 44 %, mutta ehkä jollekin heistä 37 %; alempi se ei voi olla.

Havaitsemme siis, että tulontasauksen ansiosta kolmelta saajalta peritään 15 %:n mutta muilta yleensä 44 %:n valtionvero. Se, kuka jouuu maksamaan alemman, kuka taas korkeamman prosentin mukaan, ei määräydy mitenkään veromaksukyvyn mukaan, vaan aivan mielivaltaisten tekijöiden perusteella. Useimmin tämän ratkaisee saadun säästösumman suuruus siten, että mitä suurempi säästösumma, sitä varmemmin se täyttää tulontasauspykälän edellytykset.

Progressiivisen verotuksen peruseriaate on, että suuremmista tuloista maksetaan veroa korkeamman prosentin mukaan. Tulontasauksessa sen nykyisessä muodossa periaate on lähinnä päinvastainen: mitä suurempi kertatulo, sitä varmemmin pääsee nauttimaan valtionverotuksessa vain 15 %:n verokantaa. Vielä tulontasauksen kohteena olevan kertatulon ollessa 1 500 000 mk, valtionvero neljästä viidesosasta kertatuloa on (1989 veroasteikon mukaan) 30 %. Kun valtionvero yhdestä viidesosasta on 44 %, voidaan sanoa keskimääräisen veron alenevan 44 %:sta 32,8 %:iin.

Mielestäni edellä esitetty esimerkki osoittaa, ettei tulontasausjärjestelmä täytä nykyisellään kohtuullisia loogisuuden vaatimuksia. Taloudellisia toimia kannattaa nykyisin suunnitella ja konstruoida siten, että tulontasauksen tuottama veroetu saavutetaan. Tulontasauksen käyttö onkin lisääntynyt valtavasti v. 1980 lainmuutoksen jälkeen. Tulontasauksesta on muodostunut veronhuojennus, mikä ei vastaa sen alkuperäistä tarkoitusta. Mutta myös huojennusta se antaa mielivaltaisinkin perustein, mikä on seurausta säännöksen epäonnistuneisuudesta. Hieman karrikoiden voidaan sanoa, että mitä suurempi absoluuttisena lukuna on kertatulon määrä, sitä varmempaa on huojennuksen saaminen. Henkilön, joka aina on yltänyt korkeimpaan marginaaliveroprosenttiin (1967—88: 51 %, 1989: 44 %) on erittäin edullista päästä 15 %:n valtionverokantaan suuresta kertatulostaan.

7. Näkökohtia jaksotussäännöksistä

Oli hyvä, että TVL:iinkin otettiin *jaksotussäännökset*. Näin jo senkin vuoksi, että siten saadaan verovelvolliset tiedostamaan, että tämän-

kin lain soveltamisalalla ilmenee jaksotusongelmia. Tosin on tultu yllättävän hyvin tähänkin asti toimeen pelkästään soveltamalla jonkinlaisena »luonnollisena normina» käteis- eli kassaperiaatetta. Uuden TVL:n 114 ja 116 §:n säännökset vastaavatkin niitä periaatteita, joita yleisen kassaperiaatteen pohjalta on sovellettu oikeuskäytännössä. TVL 114,1 §:n mukaan tulo katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu vallintaan. Viimeksi mainitulla sanonnalla tarkoitetaan hallituksen esityksen mukaan »niitä tuloja, joihin verovelvollisella on määräämisoikeus».¹¹ — En näe aihetta moittia 114 §:n säännöstä, mutta haluan jonkin verran kommentoida sitä.

Tulojen jaksottamisesta kassaperiaatteen mukaan lausutaan kirjallisuudessa yleensä, että verovelvollinen ei saa omilla toimillaan siirtää nostettavaksi jo tullutta tuloa seuraavaan vuoteen, vaan ratkaiseva ajan kohta on se, jona tulo tuli nostamiskelpoiseksi.¹² Itsekin olen aina korostanut tätä sääntöä. Olen ymmärtänyt, että vallintaan saaminen tarkoittaa samaa.

KHO katsoi päätöksessään 1984 II 571, ettei verovelvollisen tarvinnut tulouttaa 29. 12. maksettavaksi erääntyneitä obligaatiokorkoja, kun hän ei niitä nostanut ennen vuoden vaihdetta. Tuo päätös yllätti minut suuresti, varsinkin kun perusteluna lopullisen tuloverotuksen jaksotusratkaisulle päätöksessä viitattiin ennakkoperintäsäännöksiin. Epäjohdonmukaiselta tuntui myös, että kun ratkaisussa KHO 30. 4. 1982/1891 oli katsottu, että vuoden viimeisenä päivänä verovelvollisen pankkitilin hyvitykseksi merkitty korko oli ao. vuoden tuloa, vaikkei sitä ollut tuona vuotena edes vielä mahdollista nostaa, niin ratkaisussa 1984 II 571 jätettiin verovuosi verovelvollisen vapaasti määrättäväksi ja riippuvaksi siitä, nostiko verovelvollinen koron vai ei.¹³ Mielestäni tuo ratkaisu sotki järjestelmän. Mutta ymmärrän uuden 114,1 §:n säännöksen siten, että korko olisi nyt tuloutettava jo joulukuussa, koska verovelvollisella on jo silloin siihen määräämisoikeus. Jollei tämä tulkintani ole oikea, joudutaan harkitsemaan, miten pitkäksi ajaksi verovelvollinen saa lykätä esim. korkokuponkien lunastuksen ja samalla niiden verotuksen. Kun tietenkin on myönnettävä hyödylliseksi, että lopullinen verotus ja ennakonpidätys on synkronoitu, olisi perusteltua säätää suorastaan laissa esimerkiksi, että verovelvollisella on 15 päivää aikaa nostaa tu-

¹¹ Näin hallituksen esitys n:o 109 1988 vp. s. 41.

¹² Ks. *Andersson*, Resultatutjämning vid inkomstbeskattningen (1962) s. 79 ss. ja Tulo- ja varallisuusverolaki (1986) s. 321.

¹³ Näin *Andersson*, Tulo- ja varallisuusverolaki (1986) s. 321. — *Kilpi*, DL 1984 s. 256 puolestaan esittää, että omaksuttu kanta »vastaa yksityishenkilön kohdalla yleensä noudatettua maksuvuosiperiaatetta».

lonsa.¹⁴ Tällöin esim. 29. 12. erääntyvä kuponki voitaisiin nostaa tammi-kuun alussa ja verotuskin määräytyisi tämän mukaan. Mutta 1. 11. erääntyvän korkokupongin verotusta ei voitaisi siirtää seuraavaan vuoteen.

Hyvin ihmeellisenä pidän TVL 90,1 §:n säännöstä, joka ei ole jaksotussäännös, vaikka sen kaiken järjen mukaan pitäisi sitä olla. Säännöksen mukaanhan TVL:n nojalla verovelvollisen etukäteen maksama kertakorko on kokonaan vähennyskelpoton siltä osin kuin se kohdistuu verovuotta seuraavan kalenterivuoden jälkeiseen aikaan. Sinänsä en näe mitään aihetta suosia sellaista jaksotuskeinottelua, jota koron maksaminen pitkäksi ajaksi etukäteen usein merkitsee. Mielestäni oli valitettavaa eikä aivan välttämätöntä, että KHO ratkaisussa 25. 2. 1986/710 hyväksyi tuollaisen kertakoron vähennettäväksi kassaperiaatteen mukaan.¹⁵

Mutta kyllä tällaisia moneksi vuodeksi etukäteen maksettuja kertakorkoja liittyy myös rehellisiin ja kunniallisiin transaktioihin. Kun korko on — tosin eräin rajoituksin — vähennyskelpoinen meno, ei ole loogista, että sen vähennyskelpoisuus kokonaan evätään tietyn jaksotusratkaisun tapauksissa. Jälkikäteen maksettu kertakorko on edelleen kiistatta vähennyskelpoinen. Tuloverotuksemme järjestelmän vuoksi olisi pitänyt säätää — samalla tavoin kuin Ruotsissa on tehty — että etukäteen maksettu kertakorko pääsäännöstä eli kassaperiaatteesta poiketen on jaksotettava kohdistamisvuosien menoksi.

Voidaan tietenkin sanoa, että kun näiden kertakorkojen vähennyskeltvottomuus nyt on laissa säädetty, niin säännös ohjaa käytäntöä siten, ettei tällaisia korkosopimuksia enää tehdä. Tämä pätee varmaan useimmissa tapauksissa ja se on aivan hyvä asia. Mutta uuden lain detaljisäännökset eivät mene niin hyvin perille, etteikö aina löytyisi sellaisia, jotka eivät niitä tunne. Nämä ovat ne, jotka joutuvat kärsimään johdonmukaisuutta ja loogiikkaa vailla olevista säännöksistä. Jos verolaki on johdonmukainen ja looginen, tällaisia selviä veroansoja ei sen

¹⁴ Ruotsissa käytetään käsitettä *årsskiftesbetalningar* (ks. KL 41 § anv. k. 4), millä tarkoitetaan sitä, että kassaperiaatetta sovellettaessa lähellä vuoden vaihdetta tapahtuneiden maksujen verovuoden suhteen on pientä pelivaraa, ks. *Englund. Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning* (1962) s. 203 ss. — Näiden »vuoden vaihteen maksujen» käsittely joko päättyneen tai seuraavan vuoden tulona ja menona on ollut valinasta. Nyt ehdotetaan niiden säätämistä pakollisiksi, ks. SOU 1989: 33/II s. 37.

¹⁵ Ruotsissakin ennakokorkojen käsittely on aiheuttanut ongelmia käteisperiaatteen soveltamisessa, ks. *Lodin—Lindencrona—Melz—Silfverberg, Beskattning av inkomst och förmögenhet* (1989) s. 46 s. Kun oikeuskäytäntö oli hyväksynyt vähennyksen, lakiin otettiin hyvin pian säännös, jonka mukaan korko saadaan vähentää vain vuodeksi eteenpäin, muutoin se kohdistetaan vuoteen, johon se kuuluu taloudellisesti.

sijaan yleensä synny. Nyt laki sallii vain maanviljelijöille keinotellun suurilla etukäteen maksetuilla kertakoroilla.

8. Maatilatalouden tappion rajoitettu vähennyskelpoisuus

Lopuksi käsittelen vielä uuden TVL 104 §:n säännöstä *maatilatalouden tappion rajoitetusta vähennyskelpoisuudesta* valtionverotuksessa. Valtion tuloverotuksemmehan on aina ollut kokonaistulon verotusta, jolloin tulolähteen tappion vähennyskelpoisuus on toteuttanut tavoitellun lopputuloksen. TOL 28 §:n 4 kohdassa tosin puhuttiin »verovelvollisen elinkeinotoiminnassa» syntyneestä tappiosta, mutta erimielisyyttä ei ollut siitä, että säännös tarkoitti juuri tulolähteen tappiota. Oikeuskäytännössä tätä säännöstä sovellettaessa elinkeinotoiminnan käsitteelle annettiin laaja merkityssisältö. ETVL:ssa (33 § 7 k.) siirryttiinkin puhumaan tulolähteen tappiosta, johon lisättiin »mikäli se ei johdu elantokustannuksista». Tämä lisäys oli sinänsä merkityksetön, sillä tulolähteen tappiota laskettaessa ei tietenkään voida ottaa elantokustannuksia huomioon, koska ne ovat yleissäännön mukaan vähennyskeltottomia. Mutta haittaa ei tästä lisäyksestä voinut olla; ehkä se päin vastoin kiinnitti lainsoveltajien huomiota siihen, että elantokustannukset olisi tappiollisenkin tulolähteen osalta jätettävä vähentämättä.

Julkisuudessa on puhuttu siitä, että eräät — jopa nimeltä mainitut — henkilöt harjoittavat sellaista maatilataloutta, joka osoittaa jatkuvasti tappiota. Tappiot vähennetään sitten valtionverotuksessa heidän suuria muista tuloistaan, jolloin voidaan sanoa tappiollisen maatilatalouden ylläpidon kannattavan, koska muiden tulojen verotus kevenee. TVL 104 §:ään otettiin nyt säännös siitä, että maatilatalouden tappio saadaan vähentää kokonaistulosta vain 10 000 markkaan saakka. Tämä markkamääräinen rajakin oli kompromissi; alunperin ehdotettiin täyttävä vähennyskieltoa ilman tätä pientäkään vähennysoikeutta. Säännöstä perustellaan hallituksen esityksessä¹⁶ sillä, että »maatilatalouden tappioiden avulla ei voitaisi keinotekoisesti lieventää muiden tulojen verotusta.» — Olen tietoinen siitä, että tämän uuden säännöksen takana on myös poliittisia tavoitteita, mutta käsittelen asiaa teknisenä kysymyksenä.

On syytä todeta, että tämä uusi säännös merkitsee *periaatteessa* suurta muutosta, vaikkei se ehkä koske kovin monta verovelvollista. Valtionverotuksemme on aina ollut kokonaistulon verotusta ja nyt tästä ensimmäisen kerran poiketaan. Esitetty perustelu tälle poikkeamis-

¹⁶ Hallituksen esitys n:o 109 1988 vp. s. 23.

le on niukka, vaikka tällaista periaatteellista muutosta pitäisi perustella hyvin. Mutta onko perustelu edes paikkansa pitävä ja olisiko asia ehkä voitu hoitaa muulla tavoin?

Totean ensin, että jos A harjoittaa sekä maanviljelyä että elinkeinotoimintaa ja hänen maatilataloutensa tappio on $-60\,000$ mutta elinkeinotoiminnan tulos on $+100\,000$, häntä verotetaan $+90\,000$ markasta, todellisen tuloksen ollessa vain $+40\,000$. Mutta jos maatilatalous tuotikin $+100\,000$ mutta elinkeinotoiminta $-60\,000$, verotettava tulo on $+40\,000$ eli sama kuin todellinen tulos. Perustelut tälle maatilatalouden diskriminaatiolle eivät tunnu selviltä.

Mistä sitten maatilatalouden tappio, jota lainsäätäjää pitää niin moittittavana, voi johtua? Voin ajatella kolmea syytä:

- I. On ollut huono vuosi (kato tai satovahingot), joiden johdosta menot ylittävät tulot;
- II. Maatilatalouden käyttöomaisuudesta on tehty ylisuuret mutta lailliset poistot tai hankittu paljon vaihto-omaisuutta taikka maatilatalouteen liittyy suuria korkomenoja, joiden johdosta tulos muodostuu tappiolliseksi, tai
- III. Kyseessä on ns. ylellisyysmaatila, jonka menot ovat osaksi elanto-menoja, mitä verottaja ei kuitenkaan ole oivaltanut.

Vaihtoehdossa I TVL 104 §:n säännös on selvästi diskriminatoorinen ja sille on vaikea nähdä asiallisia perusteita. Tappiontasauksen kautta verovelvollinen saa kuitenkin tulevana viitenä vuotena vähentää ko. tappion, mikäli maatilatalous noina vuosina on jälleen voitollista. — Vaihtoehto II on ehkä se, johon hallituksen esityksen perustelu soveltuu. Ainakin sikäli kuin on kyse varakkaista, muualta päätulonsa hankkivista ja pääosan vuodesta muualla asuvista henkilöistä on täysin mahdollista, että he suorittavat tilallaan suuria investointeja, joiden poistoja ei tilan tuotto kestä vaan tulos jää miinuksien puolelle. On myös muistettava, että maatalouden vaihto-omaisuuden hankintameno saadaan heti vähentää, mikä vastaa 100 %:n aliarvostusta. Korot taas on saatettu kohdistaa maatilatalouteen, jossa ne ovat rajoituksetta vähennyskelpoisia, vaikka ne asiallisesti kuuluvat johonkin muuhun, vähennysrajoitusten alaiseen hankintaan. Näissä tapauksissa jokin rajoitettava säännös saattaa olla paikallaan, sillä maatalouden edulliset verotussäännökset on tarkoitettu lähinnä päätoimiselle viljelijälle. Mutta sitä ei olisi tarvinnut muotoilla siinä määrin tuloverotuksen yleisperiaatteiden vastaiseksi. Esim. poistojen kohdalla olisi voitu säätää, että tulolähteen tappiota ei saa suurentaa poistoilla, jotka ylittävät tietyn minimiprosentin.

Ulkomailla on kirjallisuudessa paljon puhuttu ns. ylellisyysmaailloista. Ilmiö on siellä varmasti paljon tavallisempi kuin meillä ja se käsittelee sen, että varakas, muualla päätulonsa ansaitseva henkilö hankkii asumistaan varten maatilan, johon upotetaan paljon sellaisiakin menoja, jotka eivät asiallisesti palvele asumisen ohella harjoitettavaa maatilataloutta mutta jotka pyritään saamaan näyttämään normaaleilta tulonhankkimismenoilta. Tällöin näiden menojen vähennyskelpoisuus pitäisi ainakin osaksi evätä, koska ne ovat itse asiassa elantomenoja. Elantomenojen luonne voi ilmetä esim. siitä, että maatilatalouden tulos on jatkuvasti ollut negatiivinen, samalla kun omistaja on käyttänyt tilaa vakinaisena tai kesäasuntonaan. Tällaisia tapauksia ei meillä varmaankaan löydy paljon, mutta joitakin kyllä esiintyy. En tunne ainoatakaan oikeustapausta, jossa olisi selvästi evätty tällaisen »ylellisyysviljelijän» joidenkin menoerien vähennyskelpoisuus. Mutta olen kyllä nähnyt sellaisia KHO:ssakin käsiteltyjä verovalitusasioita, joissa sellainen lopputulos olisi ollut asiallisesti perusteltu. Olisiko niin, että TVL 104 §:n uuteen toiseen virkkeeseen ei olisi ollut tarvetta, jos oikeuskäytäntömme olisi ajoissa ryhtynyt operoimaan ylellisyysmaanviljelijän käsitteellä.¹⁷

Palatakseni vielä edellä II-kategoriana käsiteltyihin tapauksiin on syytä todeta, että esim. maatilan rakennusten uudelleenrakentaminen ja kunnostaminen voi olla hyvinkin mielekästä, jos ja kun tilan arvo näiden toimenpiteiden ansiosta nousee. Jos näistä investoinneista lisäksi saa tehdä joko melko hyvät poistot tai (korjauksista) välittömät kulkukirjaukset, niiden kannattavuus lisääntyy. Korkean marginaaliveroprosentin mukaan verotetulle maatilatalouden tappio voi siten olla erityisen arvokas, sillä se merkitsee veronalaisen tulon muuntamista lievästi ja vasta realisoituessaan verotetuksi arvonnousuksi.

9. Kokoavat ajatukset

Nykyisin puhutaan veropoliittisessa kirjallisuudessa hyvin paljon verotuksen neutraalisuudesta. Se kausi näyttää olevan päättymässä, jolloin verotuksen muille kuin fiskaalisille tavoitteille annettiin hyvin paljon painoa. Tällaisten ei-fiskaalisten tavoitteiden painottaminen ei voi tapahtua neutraalisuuden jollakin tavoin kärsimättä. Nyt neutraalisuus tekee paluutaan tärkeänä veropoliittisena normina.

Ne uuden TVL:n kohdat, joihin tässä on kiinnitetty huomiota, ovat

¹⁷ Ks. tästä *Andersson, Maatalousverotus* (1981) s. 10 s.

Edward Andersson

pääosin juuri neutraalisuuden loukkauksia. Tällaiset loukkaukset ja muunlaiset epäloogisuudet voivat olla edelleen paikallaankin verolais-
sa, mutta niitä on voitava perustella. Näissä tapauksissa kestävät pe-
rustelut mielestäni puuttuvat.

Ennakkopäätösten soveltamisesta liikevaihtoverotuksessa

Kun puhutaan ylimpien tuomioistuinten ratkaisujen ennakkopäätösluonteisuudesta, tämä perustuu ainakin osaksi ajatukseen, että konkreettiseen yksittäistapaukseen annetun ratkaisun perusteella voidaan pelkistää esiin yleinen oikeusohje. Tuomioistuin ei tämän käsityksen mukaan anna pelkästään yksittäistapausta koskevaa sovellutusratkaisua, vaan ottaa kantaa myös yleisluontoiseen ongelmaan lainsäädännön tulkinnasta.¹ Ajatus lienee yleisesti hyväksytty samoin kuin sekin, että oikeuslähdeopillisesti ennakkopäätökset ovat jonkinasteisesti velvoittavia. Erisuuntaisia ajatuksia on sitä vastoin esitetty kysymyksestä, ovatko ylimpien tuomioistuinten ennakkopäätökset siinä mielessä sitovia, että esimerkiksi alempien viranomaisten on noudatettava ratkaisuisaan niistä ilmenevää oikeusohjetta, viime kädessä rangaistusseuraamuksen uhalla.

Vero-oikeudessa ei ole enemmälti keskusteltu ennakkopäätösten sitovuudesta. Korkein hallinto-oikeus itse lienee sillä kannalla, että sen antamat päätökset eivät ole edellä tarkoitetulla tavalla sitovia. Alemmat viranomaiset ovat kuitenkin yleensä pitäneet tarkoituksenmukaisena noudattaa samaa tulkintaa, jonka korkein hallinto-oikeus on omaksumut ennakkopäätökseksi katsotussa ratkaisussa. Tällainen tarkoituksellinen sidonnaisuus on perusteltua jo yksinomaan sen vuoksi, että jos alemman viranomaisen toisen sisältöisestä päätöksestä valitetaan, ratkaisu viimeistään korkeimmassa hallinto-oikeudessa todennäköisesti muuttuu tuon ennakkopäätöksen mukaiseksi.² Ennakkopäätösten noudattaminen myös edistää oikeusturvaa, koska verovelvolliset voivat ennakoida viranomaisten päätökset ja lisäksi välttyä tarpeettomilta muutoksenhauilta.

¹ Ks. esim. Aulis Aarnio, Oikeudellisen ajattelun perusteista s. 58 ss.

² Ks. Hannu Tapani Klami, Ennakkotapausten sitovuudesta Suomen oikeudessa, DL 1986 s. 170.

Ennakkopäätökset keskeisimpänä oikeuslähteenä

Liikevaihtoverotuksessa on korkeimman hallinto-oikeuden päätöksillä ollut ja on edelleen monistä syistä ehkä poikkeuksellisenkin suuri merkitys oikeuslähteenä. Nykyinen lainsäädäntö on pääosaltaan valmisteltu 1950-luvulla ja seuraavan vuosikymmenen alussa. Elinkeinoelämä on sen jälkeen monipuolistunut ja muuttunut niin olennaisesti, että yhä useammin joudutaan tilanteisiin, joissa lainsäädännöstä ja sen esitöistä ei löydy vastausta kysymykseen, mikä on jonkin liiketoimen tms. verokohtelu. Lainsäädäntö on jäänyt ajastaan jälkeen. Liikevaihtoverotusta koskeva lainsäädäntö sisältää myös monia sellaisia käsitteitä ja määritelmiä, jotka poikkeavat esimerkiksi muusta verolainsäädännöstä ja joille ei löydy riittävän täsmällistä sisältöä myöskään yleisestä kielenkäytöstä. Molemmista syistä johtuvissa tulkintaongelmissa on jouduttu turvautumaan lähes yksinomaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin.

Ennakkopäätösten merkitystä oikeuslähteenä on lisäksi korostanut se, että liikevaihtoverotus ei ole sanottavasti kiinnostanut vero-oikeuden tutkijoita. Tieteellisin menetelmin tapahtuvaa järjestelmällistä tutkimusta ei juuri ole harjoitettu, vaan oikeuskirjallisuus — sikäli kuin sanotaan voidaan tässä yhteydessä käyttää — on pitkälti jäänyt vain käytännön kokemusta omaavien kirjoittajien yksittäisiä tulkintakysymyksiä käsittelevien artikkeleiden varaan. Verojärjestelmien erilaisuudesta johtuen ei ulkomaisesta kirjallisuudestakaan ole liiemmin ollut apua. Kun oikeuskirjallisuuden — tai oikeustieteen — puutteellisuuskin on ollut katettava korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta etsittäville oikeusohjeilla, liikevaihtoverolainsäädännön tulkinta on muodostunut erityisen ennakkopäätöskeskeiseksi.

Korkein hallinto-oikeus on antanut yli 7 000 nykyistä liikevaihtoverolakia ja siihen liittyvää lainsäädäntöä koskevaa päätöstä. Ne kattavat hyvin koko tulkinnallisen alueen siitäkin syystä, että liikevaihtoveroasioissa muutoksenhakua korkeimpaan hallinto-oikeuteen ei ole rajoitettu muutoin kuin veron määrän perusteella. Asiakohtaisia muutoksenhakurajoituksia ei ole. Ennakkopäätösten käyttämiselle tulkinnan oikeuslähteenä on tämän suhteen ollut hyvät edellytykset. Käytännössä asia on kuitenkin osoittautunut ongelmalliseksi. Muiden oikeuslähteiden puutteellisuus on johtanut liian pitkälle menevään ja orjalliseen korkeimman hallinto-oikeuden päätösten seuraamiseen. Ennakkopäätöksen luonteisina on pidetty lähes kaikkia, julkaisemattomiakin yksittäisiä ratkaisuja ja toisaalta samanlaisuuspäätelmiä on tehty tarkistamatta oikeuskysymysten ja tosiseikkojen riittävää yhdenmukaisuutta.

Hyvästä tarkoituksesta huolimatta tällainen tarkoituksellinen ennakkopäätössidonnaisuus on aikaansaanut verotuskäytännössä pikemmin rönstyilyä ja epäyhtenäisyyttä kuin tavoitteena ollutta ennakoitavuutta ja käytännön vakiintumista.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätösten epäonnistunut ja osin virheellinenkin käyttäminen tulkintatilanteissa oikeuslähteenä johtuu sekin liikevaihtoverotuksessa ainakin osittain tieteellisin menetelmin tapahtuvan tutkimuksen puutteesta. Tällä tavoin suoritettuja, esimerkiksi kelpaavia oikeustapausanalyysijä ei juuri ole löydettävissä eivätkä vastaavat mallit muilta oikeuden aloilta ole vaikeuksista sovellettavissa liikevaihtoverotukseen. Tämän vuoksi käytännön lainsoveltajalle ei aina ole niinkään helppoa havaita, millä ratkaisulla on ennakkopäätösarvoa, mikä on päätökseen sisältyvä oikeusohje ja miten laajalti sitä voidaan soveltaa. Nämä käyvät ratkaisusta usein ilmi vain viitteellisesti ja muodostuvat siten enemmän itsenäisiksi tulkinnan kohteiksi kuin ratkaistavana olevan tulkintaongelman oikeuslähteeksi.

Mitkä ratkaisut ovat ennakkopäätöksen luonteisia

Sen seikan, että korkein hallinto-oikeus ei muodollisesti anna sitovia ennakkopäätöksiä, on arveltu vaikuttaneen ratkaisujen kirjoitustapaan. Sellaisissakaan tapauksissa, joissa yksittäinen ratkaisu perustuu yleisemmin sovellettavaksi tarkoitettuun oikeusohjeeseen, tätä ei kirjoiteta päätökseen oikeussäännön muodossa vaan yleisluontoisena viittauksena niihin seikkoihin, jotka ovat vaikuttaneet ratkaisun muotoutumiseen.³ Puuttumatta tällaisen kirjoitustavan arveltuihin tai muihin syihin voidaan todeta, että liikevaihtoverotusta koskevissa asioissa se on suhteellisen yleinen mutta ei suinkaan poikkeukseton. Lisäksi oikeusohje, vaikka sitä ei olisi kirjoitettu normiluonteisen oikeussäännön muotoon, voidaan yleensä kuitenkin pelkistää esiin muiden tunnusmerkkien avulla.

Korkeimman hallinto-oikeuden merkittävimmistä ratkaisuista julkaistaan vuosittain selostuksina ja tietoina ratkaisukokoelma, Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirja. Vuosikirjan julkaisemista koskevien ohjeiden mukaan siinä julkaistaan päätöksiä, joilla on merkitystä lain soveltamiselle muissa samanlaisissa tapauksissa tai joilla on muutoin yleistä merkitystä. Vuosikirjassa julkaistut ratkaisut ovat siten säännönmukaisesti sellaisia, jotka on tarkoitettu yleisemmin sovellettaviksi ja joita voidaan siis käyttää ennakkopäätöksen luonteisina.

³ Ks. *Klami*, mk s. 162.

Kaikki vuosikirjaratkaisut tallennetaan lyhennelminä korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätösrekisteriin, joka samalla muodostaa osan Finlex-tietopankista. Ennakkopäätösrekisteriin tallennetaan lisäksi muitakin sellaisia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja, joilla on lainkäyttöä ohjaavaa ja yhtenäistävää merkitystä. Näilläkin päätöksillä on usein ennakkopäätösarvoa, mutta niihin sisältyvän oikeusohjeen yleistämisessä on syytä olla varovainen. Ratkaisu voi koskea jonkin yleisen tulkintaperiaatteen rajatapausta tai muuta erityiskysymystä ja sen ottamisella ennakkopäätösrekisteriin on tarkoitus korostaa vain tätä seikkaa. Ennakkopäätösrekisterissä julkaistuja ratkaisuja voitaneen kuitenkin tietyin varauksin yleensä käyttää ennakkopäätöksen luonteisesti.

Liikevaihtoverotuksessa on muiden oikeuslähteiden puuttuessa pyritty seuraamaan julkaisemattomiakin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja ennakkopäätöstenomaisesti. Aina ei ole kiinnitetty huomiota edes siihen, että vertailtavana oleva päätös on ratkaistu näytön perusteella tai ettei ratkaisussa muutoin ole esitettyjen vaatimusten raajamisesta tai vastaavista syistä voitu ottaa aidosti kantaa taustalla olevaan oikeuskysymykseen.⁴

Uutta lainsäädäntöä tai muutoin uudenlaista oikeuskysymystä koskeissa asioissa annettavat päätökset ovat aina erityisen mielenkiinnon kohteina. Uudet asiat tulevat kuitenkin muutoksenhakuviranomaisissa esille usein »väärässä järjestyksessä». Tapauksen, josta ennakkopäätös annetaan, tulisi olla asianomaista asiaa hyvin valaiseva. Ensiksi ratkaistaviksi tulevat asiat saattavat kuitenkin koskea tulkintaa ajatellen rajatapauksia tai jotain erityiskysymystä taikka olla tosiseikoiltaan huonosti selvitettyjä. Tällaisessa tilanteessa ei korkein hallinto-oikeus voi tehdä yleisesti sovellettavaksi tarkoitettua ja julkaistavaa päätöstä, koska siitä olisi enemmän haittaa kuin hyötyä.⁵ Uusissa asioissa annettaviin julkaisemattomiin päätöksiin tulisiikin yleistämistä ajatellen suhtautua erityisen varovasti. Verotuskäytäntö voi muutoin saada heti alkuun virheellisen suunnan.

Ennakkopäätöksiksi tarkoitetuista ratkaisuista ei yleensä ilmene, miten laajalti niihin sisältyvää oikeusohjetta voidaan soveltaa. Tämä selviää vasta myöhempien ratkaisujen yhteydessä ja usein tähän kuluu pitkään aika. Ratkaisuja, joihin oikeusohjeen katsotaan soveltuvan, ei normaalisti ole tarpeen julkaista, vaikka tapaukset tosiseikoiltaan tai josain muussa suhteessa poikkeaisivat ennakkopäätöksestä. Siitä huolimatta, että ne ovat yleisesti sovellettavaksi tarkoitetun tulkinnan mu-

⁴ Ks. Jussi *Karilainen*, KHO:n päätökset liikevaihtoverolain tulkintaperusteina, Verotus 1984 s. 346 ss.

⁵ Ks. Lassi *Kilpi*, Veroasian ajaminen KHO:ssa, DL 1987 s. 10 s.

Ennakkopäätösten soveltamisesta liikevaihtoverotuksessa

kaisia, ne eivät itse ole ennakkopäätöksen luonteisia eikä niiden perusteella voida tehdä yleistyksiä uusissa tulkintatilanteissa. Muussa tapauksessa alkuperäiseen ennakkopäätökseen sisältyvän oikeusohjeen soveltaminen laajenee helposti sellaisiin tapauksiin, joihin se ei ole tarkoitettu sovellettavaksi.

Osa julkaisemattomistakin ratkaisuksista saattaa olla periaatteellisia ja yleisluonteiseen asiaan kantaa ottavia. Vielä useammin ne käytännön lainsoveltajan mielestä tuntuvat sellaisilta. Koska julkaisemattomia ratkaisuja ei kuitenkaan ole tarkoitettu käytettäväksi ennakkopäätöksinä, niiden perusteella ei pitäisi tehdä sen kaltaisia johtopäätöksiä. Virheellisten päätelmien mahdollisuus on liian suuri.

Suomessa ei yleensä ole ollut tapana antaa ennakkopäätösarvoa muille kuin ylimpien tuomioistuinten päätöksille. Tilanne on kuitenkin jossain määrin muuttunut sen jälkeen, kun esimerkiksi hovioikeuksien ja läänioikeuksien päätöksiä on alettu julkistaa Finlex-tietopankissa. Näiden tuomioistuinten antamien päätösten yleistä merkitystä korostaa lisäksi se, että muutoksenhakua ylimpään tuomioistuimeen on olennaisesti rajoitettu. Liikevaihtovero-oikeuden päätöksiä ei toistaiseksi ole julkaistu Finlexissä eikä muutoinkaan, vaikka siihen liikevaihtoverolain 73.1 §:n nojalla olisi mahdollisuus. Tästäkään syystä liikevaihtovero-oikeuden ratkaisuja ei voida käyttää ennakkopäätöksenomaisesti. Tämä merkitys tulisi liikevaihtoveroasioissa varata vain korkeimman hallinto-oikeuden julkaistuille ratkaisuille.

Ennakkopäätökseen sisältyvä oikeusohje

Kun ennakkopäätökseen sisältyvä oikeusohje on ratkaisun perusteluissa kirjoitettu norminluonteisen oikeussäännön muotoon, se on helposti havaittavissa ja sitä voidaan soveltaa vastaavalla tavalla kuin lain säännöksiä. Vuosikirjaratkaisuissa sääntö ilmenee yleensä myös ratkaisuselostuksen otsikosta. Useimmissa tapauksissa oikeusohjetta ei kuitenkaan ole eikä aina ole voitukaan kirjoittaa normin kaltaiseksi säännöksi, vaan se on ilmaistu viitteellisesti. Liikevaihtoverotuksessa on tavallista kirjoittaa näkyviin vain ne kriteerit, joihin päätöksen lopputulos perustuu. Ratkaistaessa esimerkiksi sitä, harjoitetaanko jotain toimintaa liiketoiminnan muodossa, kriteereiksi ovat muodostuneet toiminnan jatkuvuus ja julkisuus sekä ansiotarkoitus. Päätöksen perustelut kirjoitetaan silloin yleensä muotoon »ottaen huomioon toiminnan jatkuvuus ja julkisuus sitä katsotaan harjoitettavan liiketoiminnan muodossa».

Ratkaisuperusteina käytettävät kriteerit näkyvät yleensä myös vuosikirjan otsikosta ja ennakkopäätösrekisterin hakusanoina. Oikeusohjeen pelkistäminen ratkaisun perusteena olevien kriteereiden avulla ei kuitenkaan aina ole ennakkopäätöksen soveltajalle ongelmatonta. Soveltaja tietää kyllä, mihin seikkoihin tulisi kiinnittää huomiota, mutta oikeusohjeen tarkempi sisältö jää epämääräiseksi. Kriteerit ovat lisäksi usein kovin suhteellisia. Esimerkiksi liikevaihtoverolain 14 §:ssä tarkoitettujen välittömästi ensikäytössä kulutettavien tavaroiden kohdalla on yhtenä kriteerinä lyhyt käyttöikä. Eräissä tapauksissa tämän on katsottu merkitsevän vain muutaman tunnin kestäväää käyttöä, kun taas joissakin toisissa tapauksissa on hyväksytty useiden kuukausien pituinen käyttöikä. Tulkinta vaihtelee tavaroista ja toimialoista riippuen. Tällaisiin suhteellisiin kriteereihin perustuva oikeusohje täsmentyy vasta vähitellen useiden asiaa koskevien ratkaisujen myötä.

Ennakkopäätökseen ratkaisumallina vetoavan lainsoveltajan kannalta hankalimpia — ja toisaalta helpoimpia — ovat yksinomaan »on katsottava» -päätelmään perustuvat ratkaisut. Niiden soveltaminen ennakkopäätöksinä on turvallisinta rajoittaa identtisiin tapauksiin, koska yleisempää soveltamista varten tarvittava oikeusohje jää suurelta osin soveltajan oman tulkinnan varaan.

Samanlaisuuden vaatimus

Ennakkopäätöksen soveltuvuus kulloinkin tulkittavana olevan tapauksen ratkaisumalliksi edellyttää paitsi oikeuskysymyksen myös tosiseikaston samanlaisuutta. Vaatimus samanlaisuudesta ei kuitenkaan merkitse identtisyyttä, vaan riittävää on olennaisten seikkojen samanlaisuus. Muutoinhan ennakkopäätösten käyttöarvo jäisi kovin vähäiseksi. Edellä on todettu, että ennakkopäätökseen sisältyvän oikeusohjeen pelkistäminen ja sen täsmällisen sisällön selville saaminen ei aina ole helppoa. Samalla tavoin tulkinnanvaraista on usein, mitkä ovat olennaisia tosiseikkoja ja vallitseeko niiden välillä riittävä samanlaisuus.

Liikevaihtoveroasioissa on tapana päätösten perusteluissa kuvata melko laajasti ne olosuhteet ja muut tosiseikat, joissa liiketoimi tai vastaava on tapahtunut. Kuvaus sisältää usein myös sellaisia seikkoja, joilla ei ainakaan suoranaisesti ole vaikutusta päätöksen lopputulokseen. Olennaiset tosiseikat ilmenevät perustelujen päätelmäosasta, jossa oikeusohjetta sovelletaan tapauksen tosiseikastoon. Oikeussäännön muotoon kirjoitetut perustelut samoin kuin ratkaisuperusteena käytettävät kriteerit osoittavat, mitkä tosiseikat ovat olleet lopputuloksen kan-

nalta olennaisia. Ne käyvät usein selville myös vuosikirjapäätösten ratkaisuselostusten otsikoista ja ennakkopäätöskorttien hakusanoista.

Aina ei kuitenkaan ole mahdollista päätellä, mitkä tosiseikat on ennakkopäätöstä tehtäessä katsottu olennaisiksi. Olennaista voi olla myös tosiseikaston muodostama kokonaisuus. Tässäkin suhteessa »on katsottava» -päätelmään perustuvat ratkaisut ovat hankalimpia. Tosiseikkojen olennaisuus jää paljolti lainsoveltajan oman käsityksen varaan.

Liikevaihtoveroasioissa on käytettävänä runsaasti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja koskevaa aineistoa. Niitä sisältyy korkeimman hallinto-oikeuden julkaiseman vuosikirjan ja ennakkopäätösrekisterin lisäksi verohallituksen julkaisemaan Liikevaihtoverotiedotuksia-lehteen ja liikevaihtoverotusta koskevaan Verohallinnon käsikirjaan (Verohallituksen julkaisu No 30). Kaikissa näissä olevat tiedot ovat paitsi viranomaisten myös muiden käytettävissä. Sen lisäksi liikevaihtovero-oikeus toimittaa vain alan viranomaisten käyttöön tarkoitettuja ns. annaaleja sekä lyhyitä selostuksia kaikista korkeimman hallinto-oikeuden liikevaihtoverotusta koskevista ratkaisuksista. Annaalit sisältävät täydellisen selostuksen tapauksen kulusta, eri vaiheissa esitetyistä vaatimuksista ja kunkin viranomaisportaan antamasta päätöksestä. Ne ovat korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjan ohella ainoat julkaisut, joista tapausten tosiseikastot käyvät ilmi täydellisinä. Muut julkaisut ovat luonteeltaan hakemistoja ja näin ollen tosiseikkojen kuvauksen osalta vajavaisia.

Kun lainsoveltaja etsii ratkaistavanaan olevaan tapaukseen mallia korkeimman hallinto-oikeuden antamista päätöksistä, hänellä on taipumus pitää riittävänä hakemistoista saatavaa tietoa. Varsinkin sellaisissa tapauksissa, joissa olennaiset tosiseikat eivät ole selvästi osoitettavissa tai tapausten samanlaisuus ei muutoin ole riidaton, tällainen menettely voi johtaa virheellisiin päätelmiin ja yleistyksiin. Tulkinanvaraisemmissa tapauksissa olisi ennakkopäätökseksi katsotun ratkaisun koko tosiseikasto selvitettävä vuosikirjasta tai annaalista. Muiden kuin alan viranomaisten kohdalla tällaisen selvittämisen mahdollisuus tosin käytännössä rajoittuu vuosikirjaratkaisuihin.

Hakemistoissa olevien ratkaisuselostusten lyhennelmien perusteella tehdään helposti päätelmä, että korkein hallinto-oikeus on ratkaissut jonkin asian aikaisemman tulkintalinjan vastaisesti tai peräti muuttanut kantaansa. Tapauksiin liittyvän tosiasia- ja muun aineiston lähempi tarkastelu kuitenkin yleensä osoittaa tällaisen päätelmän virheelliseksi. Kannan muutokset ovat suhteellisen harvinaisia ja ne aiheuttavat verotuksessa niin laajoja seuraamuksia, että tällaisen päätelmän tekeminen edellyttää aina ratkaisuja vertailtaessa sekä oikeuskysymyk-

sen että tosiseikaston samanlaisuuden varmistamista koko käytettävänä olevan aineiston perusteella.

Eräitä liikevaihtoverotuksen erityispiirteitä

Osa liikevaihtoverolainsäädännön normeista on kirjoitettu tyhjentäviksi tarkoitettujen luetteloiden muotoon. Tällaisia ovat esimerkiksi liikevaihtoverolain 3 §:ssä oleva verottomien tavaroiden ja lain 4 §:n 1 momentissa oleva ns. alkutuotevähennykseen oikeuttavien tavaroiden luettelo. Säännösten mukainen verokohtelu on tarkoitettu varata vain luetteloihin sisältyville tavaroille ja niillekin vain siinä muodossa tai sillä tavoin käsiteltyinä kuin ne on luetteloissa mainittu. Tästä syystä niin säännöksiä kuin niitä koskevia ennakkopäätöksiäkin on tulkittava ahtaasti. Ennakkopäätöksiä voidaan ilman erehtymisen vaaraa soveltaa vain olennaisilta tosiseikoiltaan identtisiin tapauksiin.

Liikevaihtoverolain soveltamisalaa koskevat ennakkopäätökset ovat myös sellaisia, joiden perusteella tehtävissä yleistyksissä tulisi olla varovainen. Erityisesti tämä koskee palvelujen tulkitsemista verollisiksi. Liikevaihtoverotus on nykyisen lain mukaan tavaroihin, niiden vaihdantaan kohdistuvaa verotusta. Palvelut eivät — telepalveluja lukuun ottamatta — kuulu liikevaihtoverotuksen piiriin silloinkaan, kun palvelusuorituksen luovuttaminen tapahtuu jonkin esineen välityksellä tai siihen liittyy esineen omistus-, käyttö- tai muun oikeuden luovutus. Tämän vuoksi sellaisia ennakkopäätöksiä, joissa jokin palveluluonteinen suoritus on tulkittu tavarann myynniksi ja siten verolliseksi, ei tulisi yleistää muita vastaavatyypiksiäkään palveluja koskeviksi. Muutoin lain soveltamisala alkaa vähitellen laajentua hallitsemattomasti palvelujen suuntaan. Palvelujen kohdalla on uudessa tulkintatilanteessa pidettävä aina lähtökohtana, että lainsäädännön ja sen esitöiden mukaan, jotka ovat oikeuslähteinä velvoittavampia kuin ennakkopäätökset, palvelut eivät kuulu liikevaihtoverotuksen piiriin.

Investointien vähennysoikeutta koskevat säännökset ovat osoittautuneet tulokannalta monessa suhteessa ongelmallisiksi. Säännösten sanamuoto ei ole erityisen onnistunut ja investointien verokohtelu muuttuu käytännössä usein sellaisessa paikassa, jota on vaikea ymmärtää. Säännösten tulkinta on lisäksi ollut ehkä tarpeettomankin tiukasti sanamuodossa pitäytävää ja ahdasta. Tämä johtunee ainakin osittain siitä, että niitä pidetään poikkeussäännöksinä. Tällaisella ajattelulla on ollut oikeutuksensa sen vuoksi, että investointien vähennys-oikeus ei alunperin kuulunut nykyiseen liikevaihtoverojärjestelmään ja

vähennysoikeus oli aluksi voimassa väliaikaisena. Investointien vähennyssäännöstö on kuitenkin ollut pysyvänä voimassa jo vuodesta 1981 lähtien ja sen soveltamisalaa on myöhemmin eräiltä osin laajennettu. Sen voidaankin sanoa olevan — rajoituksistaan huolimatta — olennainen osa liikevaihtoverotuksen nykyistä vähennysjärjestelmää, jossa vähennysoikeus on pääsääntö ja vähennyskeltottomuus poikkeuksellista joskin melko yleistä. Tämän vuoksi on jossain määrin kyseenalaista, voidaanko tulkinnan yleisenä lähtökohtana enää pitää investointien vähennyssäännösten poikkeusluonteisuutta.

Myös ennakkopäätösten soveltamisessa on havaittavissa käsitys investointien vähennysoikeuden poikkeuksellisuudesta. Vähennysoikeuden hyväksyviä päätöksiä sovelletaan suppeasti, kun taas vähennysoikeuden epäävistä ennakkopäätöksistä tehdään tähän suuntaan pitkälle meneviä yleistyksiä. Esimerkkinä viime mainitusta voidaan ottaa korkeimman hallinto-oikeuden 10. 10. 1985 antama päätös, taltio 4367 (KHO 1985 II 628) ja sen soveltaminen. Asiassa oli kysymys tehtaan höyryvoimalaitoksen ja sen polttoaineiden kuljetusjärjestelmään kuuluvien kuoren ja lietteen käsittelylaitteiden vähennyskelpoisuudesta. Ratkaistavana oikeuskysymyksenä oli, käytettiinkö laitteita välittömästi tavaravalmistustoiminnassa. Päätöksen perustelujen keskeiset kohdat oli kirjoitettu — tässä hieman lyhennettynä ja mukailtuna — seuraavasti: »Höyryenergia eli vesihöyry, jota käytetään yhtiön teollisuuslaitoksissa, ei ole liikevaihtoverolaissa tarkoitettu tavara. Yhtiö ei siten käytä kuorijätettä ja lietettä välittömästi tavaravalmistustoiminnassa eikä yhtiö ole voimalaitostoimintansa osalta liikevaihtoverolain 1 §:ssä tarkoitettu liiketoiminnan harjoittaja. Näin ollen ei myöskään voida katsoa, että yhtiö käyttää verovelvollisena tai muutoinkaan voimalaitoksessa olevia tai pysyvänä rakennelmana pidettävään kuljetusjärjestelmään kuuluvia kuoren ja lietteen käsittelylaitteita välittömästi tavaravalmistustoiminnassa.» Yhtiö ei saanut tehdä kone- ja laitevähennystä.

Selostettu ratkaisu soveltuu hyvin käytettäväksi ennakkopäätökseksi, koska se on vuosikirjaratkaisu ja siihen sisältyvä oikeusohje on kirjoitettu perusteluissa avoimesti näkyviin. Sen perusteella voidaan tehdä yleinen päätelmä, että tehtaan voima-asemalla ja sen yhteydessä energian tuotantoa palvelevia koneita ja laitteita ei käytetä välittömästi itse tehtaassa tapahtuvassa tavaroiden valmistuksessa. Verotuskäytännössä ratkaisun on kuitenkin katsottu tämän lisäksi soveltuvan lähes kaikkiin tehtaan sisälläkin sijaitseviin koneisiin ja laitteisiin, joilla energiaa siirretään, muunnetaan tms. tuotantokoneiden käyttöön. Tällaista yleistystä ei tuon ratkaisun perusteella kuitenkaan voida tehdä, koska tosiseikat poikkeavat toisistaan aivan olennaisesti. Virheelli-

sen yleistyksen seurauksena verotuskäytäntö on näiden laitteiden kohdalla muodostunut sekavaksi ja epäjohdonmukaiseksi.

Investointien vähennysoikeutta koskevista ennakkopäätöksistä ei myöskään pitäisi tehdä minkäänlaisia yleistyksiä tai päätelmiä sellaisissa tapauksissa, joissa on kysymys myyntitarkoitukseen perustuvasta vähennysoikeudesta. Näiden kahden vähennyssäännösten perusteet ovat siinä määrin toisistaan poikkeavat, että on suoranainen virhe käyttää toista vähennysoikeutta koskevaa ratkaisua ennakkopäätöksenomaisesti toisen vähennysoikeuden tulkintaohjeena.

Lopuksi

Liikevaihtoverotusta koskevan lainsäädännön tulkinta on korostetun ennakkopäätössidonnaista. Jos lainsoveltajan ratkaistavana olevaan tulkintakysymykseen näyttää löytyvän malli jostakin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä, sitä noudatetaan kriittittömästi ja varmistumatta siitä, että päätös on tarkoitettu yleisesti sovellettavaksi ja että se on oikeuskysymyksen ja tosiseikaston suhteen riittävän samanlainen ratkaistavana olevan tapauksen kanssa. Tästä on aiheutunut epäyhtenäisyyttä verotuskäytännössä tavoitteena olleen yhtenäisyyden asemesta.

Tämän kirjoituksen tarkoituksena ei ole pyrkiä vähentämään ennakkopäätösten merkitystä liikevaihtoverolainsäädännön tulkinnassa. Muiden oikeuslähteiden, erityisesti oikeuskirjallisuuden puutteellisuudesta johtuen ennakkopäätösten asema tulee vastaisuudessaakin säilymään keskeisenä. Virheellisten päätelmien ja yleistysten välttämiseksi olisi ennakkopäätöksen luonteisuus rajattava kuitenkin vain niihin ratkaisuihin, jotka on tarkoitettu yleisesti sovellettaviksi. Ennakkopäätöksiä olisi lisäksi aikaisempaa enemmän pyrittävä analysoimaan niihin sisältyvän oikeusohjeen pelkistämiseksi ja olennaisten tosiseikkojen selville saamiseksi.

Oikeusturva ja verotus

1. Oikeusturvan takaaminen on valtiovallan keskeisiä tehtäviä. Hallinnon oikeussuojajärjestelmää kehitettäessä on olennainen merkitys verolainsäädäntöä, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevilla uudistuksilla. *Lassi Kilpi* on selvitellessään tuloverolainsäädäntömme monimutkaisuutta todennut, että tuskin mikään muu lainsäädäntö yhtä paljon koskettaa yksityistä kansalaista. Vaikka ongelmien juuret ovat lainsäädännön monimutkaisuudessa ja käytetyn käsitteistön epäjohtamukaisuudessa¹, myös menettelyä ja virheiden korjaamisjärjestelmää koskevilla uudistuksilla on merkitystä pyrittäessä entistä tasapuolisempaan oikeusturvaan.

2. Kansanvaltaisen oikeusvaltion perusteet, lainalaisuusperiaate ja lainsäätäjän aseman korostaminen, vakiintunut hallinto sekä yleinen muutoksenhakuoikeus antavat periaatteellisesti hyvät lähtökohdat myös verotuksen oikeussuojajärjestelmän kehittämiseen. Verolaeilta voidaan hallitusmuodon 61 §:n mukaisesti edellyttää paitsi selkeyttä, mikä turvaa ennalta arvattavuuden soveltamistilanteissa, myös riittävien oikeusturvakeinojen takaamista. Toisaalta eduskunnan perustuslakivaliokunta on todennut, että riittävä oikeusturva ei toteudu pelkästään muutoksenhakumahdollisuudella. Muutoksenhaun on oltava sekä asiallisesti että ajallisesti tehokas. Tähän nähden perustuslakivaliokunta on katsonut, että verovalitusten lisääntyvä ruuhkautuminen ei ole kansalaisten yleisen oikeusturvan, verolainsäädännössä edellytetyn riittävän oikeussuojan vaatimuksen eikä hyvän hallinnon periaatteiden kanssa yhteensovitettavissa. Tältäkin kannalta on kiireellisesti selvi-

¹ Kirjoituksessaan Oikeusturva ja verolaki, *Lassi Kilpi*, Aarne Nuorvalan juhlaulkaisu, SLY:n julkaisuja C-sarja s. 95 ss., on todennut tuloverojärjestelmäämme vaivaavan monimutkaisuuden ja sen seurauksena lakien liiallisen laajuuden.

Lainsäädännölle asetettaviin vaatimuksiin hän on kiinnittänyt huomiota myös korkeimman hallinto-oikeuden Hallituskonselji — Senaatin toiminnan aloittamisen 175-vuosisimuiston johdosta järjestämässä tilaisuudessa 5. 10. 1984, LM 1985 s. 673 ss.

tettava mahdollisuudet nykyisinkin vielä esiintyvien epäkohtien korjaamiseksi.²

3. Oikeusturvakysymyksissä on korostettava toiminnallista näkökulmaa, jonka mukaisesti hallinto eri viranomaisasteissa ja hallintolainkäyttö muodostavat kokonaisuuden. Pääpaino on lainsäädännössä. Eduskuntalait määrittävät yhteiskunnallisen toiminnan perustan. Jos lainsäädäntö on käsitteellistä tai monimutkaista, sen toimivuus kärsii. Tieto säännöksistä ei mene perille, ja päätöksiä joudutaan tekemään puutteellisen informaation pohjalta.³ Verolainsäädäntö asettaa suuria vaatimuksia niin verovelvollisille kuin veroviranomaisillekin.⁴

Verotusmenettelyssä on säännöksiin turvattu yleiset muutosidonnaisuuden ja tasapuolisuuden periaatteet. Verotuslain 55 §:n mukaisesti verotuksessa on »tunnollisesti sekä valtion ja kunnan että verovelvollisen etua silmälläpitäen» selvittävä verotukseen vaikuttavat tosiseikat ja tarvittaessa verotusasetuksen 39 §:n mukaisesti vaadittava verovelvolliselta myös täydentäviä tietoja. Käytännössä ongelmana onkin usein ilmoitettujen tietojen puutteellisuus.

Kuulemisvelvollisuudesta on erityissäännöksiä lähinnä arvio- ja harkintaverotuksen osalta (verotuslain 72 §:n 1 momentin 4 kohta ja 74 §). Oikeuskäytännössä kuulemisvelvollisuutta on korostettu.⁵ Selvitetäessä mahdollisuuksia kuulemismenettelyn kehittämiseen on kiinnitetty huomiota myös verotuksen massaluonteeseen, mistä johtuen pakollinen kuuleminen kaikissa tapauksissa muodostuisi kankeaksi menettelyksi. Tähän nähden on pidetty tavoitteena ilmoitusmenettelyn muodostamista mahdollisimman yksinkertaiseksi ja selkeäksi sekä tarpeeseen informoida verovelvollisia verovalmistelun kuluessa. Tällaiseen lisättyyn tiedottamiseen voitaisiin liittää mahdollisuus reagoida niissä tapauksissa, joissa verovalmistelun tulos ei verovelvollista tyydytä.⁶ Kuulemismenettelyn kehittämistä onkin syytä tarkastella laajemmin verotuksen informaatiojärjestelmän kannalta. Tästä huolimatta voidaan edellyttää kuulemisvelvollisuuden järjestämistä myös asianmukaisin säännöksiin niissä tapauksissa, joissa verotus tulisi huomattavasti poik-

² Eduskunnan perustuslakivaliokunnan mietintö n:o 25/1979 vp. Hallituksen toimenpiteistään 1978 antaman kertomuksen johdosta.

³ Norjalainen oikeussosiologi Vilhelm Aubert, *Rettens sosiale funksjon* 1976 s. 129 ss., on kehittänyt lainsäädäntötiedon välittymismallin, joka osoittaa havainnollisesti tiedonvälityksen lukuisia vaiheita ja niihin vaikuttavia tekijöitä. Mallia on Suomessakin käytetty mm. oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuissa.

⁴ Lassi Kilpi, em. julkaisu s. 99, on todennut nimenomaan EVL:n toimivan sitä huonommin, mitä alemmaksi yrittäjäportaassa siirrytään. EVL rakentuu paljolti kirjanpito-käsityksiin eikä toimi pienyrittäjän yksinkertaisemmassa järjestelmässä.

⁵ Ks. aikaisemmista ratkaistuista mm. KHO 1963 B II 407 ja 423.

⁶ Ks. Hallintolainkäyttötoimikunta 1973: 114 s. 241.

keamaan ilmoitetuista tiedoista. Teknisten apuvälineiden, lähinnä automaattisen tietojenkäsittelyn lisääntyminen verovalmistelussa antavat tällaiseen kuulemiseen käytännön mahdollisuudet.

4. Verotuksen oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmää on kehitetty osittaisuudistuksin. Mahdollisuuksia veronoikaisuun verolautakuntaportaassa lisättiin lainmuutoksella 1974 (1024/74). Aikaisemmat veronoikaisusäännökset antoivat vain rajoitettuja mahdollisuuksia virheiden korjaamiseen. Verotuksenkin alalla yleisillä oikeusvoimaperiaatteilla oli hallitseva asema.⁷ Uudistuksen avulla saatiin verovalitusten määrää lääninoikeuksissa samoin kuin korkeimmassa hallinto-oikeudessa alenemaan. Laajentunut veronoikaisu jäi tässä vaiheessa kuitenkin sopeuttamatta tutkijalautakuntamenettelyyn, jolla on tähän asti ollut enemmän merkitystä verotuksen virheiden korjaamisessa. Myöhemmissäkin uudistuksissa (399/82 ja 74/87) veronoikaisu- ja tutkijalautakuntamenettely ovat jääneet osin rinnakkaisiksi.

Välittömän verotuksen alalla on verolautakunnille viime vuosina tehty keskimäärin 40 000 oikaisuvaatimusta sekä tutkijalautakuntiin noin 120 000 veromuistutusta eli yhteensä noin 4 %:ssa verotuspäätöksiä. Veronoikaisuvaatimuksista on hyväksytty noin 90 % ja veromuistutuksista vastaavasti runsaat 70 %, mikä osoittaa tarvetta ensiasteen oikaisumahdollisuuksien laajenemiseen.

5. Verovalitusten osuus hallintolainkäytössä on huomattavan suuri. Aikaisempina vuosina lääninoikeuksien käsiteltävistä asioista jopa 80 % oli veroasioita ja korkeimmassa hallinto-oikeudessaakin lähes 50 %. Lääninoikeuksien veroasioiden ruuhka, joka on hidastanut hallintolainkäytön yleistä kehittämistä, on viime vuosien toimenpiteillä⁸ saatu suurelta osin purettua. Vuosia valmisteltu, lääninoikeuksien aseman yleisinä hallintotuomioistuimina selkeyttänyt lainsäädäntöuudistus (242—270/89) tuli voimaan 1. 11. 1989. Tämän jälkeen on entistä paremmat edellytykset kehittää hallintolainkäyttöä kokonaisuutena.

6. Eräs keino verovalitusten määrän vähentämiseen on ollut vuonna 1968 käyttöön otettu valituslupajärjestelmä. Järjestelmä pyrittiin nimenomaisesti rajaamaan sellaisiin asiaryhmiin, jotka ovat oikeudellisesti laadultaan yksinkertaisia tai muutoin vähäisiä.⁹ Valituslupajärjestelmän kohteeksi valikoitiin siten merkitykseltään vähäisiksi määritellyt asiat. Uudistusta valmisteltaessa kiinnitettiin huomiota siihen, että

⁷ Lassi *Kilpi*, Veronoikaisun edellytyksistä, *Verotus* 1962 s. 3.

⁸ Käytännön toimenpiteitä verovalitusten määrän vähentämiseksi lääninoikeuksissa on sisältynyt oikeusministeriön, sisäasiainministeriön ja valtiovarainministeriön sekä KHO:n ja lääninoikeuksien kesken laadittuun muistioon 30. 1. 1980 samoin kuin KHO:n lääninoikeuskäynneistä laadittuun kertomukseen, KHO:n julkaisusarja 1/1981.

⁹ HE n:o 52/1968 vp. s. 2.

valitukset korkeimmassa hallinto-oikeudessa painottuvat enemmän kuin korkeimmassa oikeudessa oikeuskysymyksiin eikä näyttökysymyksiin. Tältä kannalta korostettiin alemmanasteiselle lainkäytölle asetettavia vaatimuksia.¹⁰

Valituslupajärjestelmän toimivuutta ja vaikutuksia oikeusturvan kannalta ei ole perusteellisesti tutkittu. Valituslupan myöntämisen edellytyksistä todettakoon, että käytännössä näyttää vain ns. prejudikaattidispenssi tulleen kysymykseen. Sen mukaisesti valituslupa voidaan myöntää vain, jos lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeitä saatava asia korkeimman hallinto-oikeuden tutkittavaksi. Edellinen peruste viittaa lähinnä niihin tilanteisiin, jolloin samanlaisia tapauksia on odotettavissa ja joissa on kysymys usein esiintyvistä kysymyksistä. Jälkimmäinen peruste suuntautuu aikaisemman käytännön mahdolliseen ristiriitaisuuteen tai yleensäkin oikeuskäytännön epäyhtenäisyyteen tai ohjaamistarpeeseen. Valituslupaa ei ole käytännössä myönnetty niissä tapauksissa, joissa tosiseikastoa ei ole pidetty riittävästi selvitettyinä. Näyttökysymyksissä valituslupia ei yleensä ole myönnetty.

7. Verotuksen oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmän kehittämiseksi on tehty lukuisia ehdotuksia. Korkein hallinto-oikeus perusteli valtiovarainministeriölle 1981 osoittamassaan kirjelmässä¹¹ tarvetta tutkijalautakuntien toimivallan laajentamiseen ja niiden muodostamiseen mahdollisuuksien mukaan muutoksenhakuasteiksi. Samoin hallinnon oikeusturvakomitea¹² päätyi esittämään paitsi veronoikaisun laajentamista ja verovelvollisten kuulemisen lisäämistä myös tutkijalautakuntien muodostamista pakolliseksi muutoksenhakuasteeksi. Verotuslakia onkin muutettu edellä jo mainituin tavoin tarkistamalla lain 82 §:n säännöksiä veronoikaisusta (399/82 ja 74/87). Mietinnöstä antamassaan lausunnossa korkein hallinto-oikeus¹³ totesi, ettei tutkijalautakunt uudistuksen pikainen toteutuminen ollut näköpiirissä.

Alemman asteen menettelyn kehittämisestä sisältyi sittemmin ehdotus verohallinnon lautakuntatoimikunnan mietintöön (1984: II 28), minkä mukaisesti verotuspäätökseen olisi aina ensin haettava muutosta verolautakunnalle tehtävällä veronoikaisuvaatimuksella. Hallintolain-

¹⁰ KHO-komitea 1967: B 93 s. 12. Valituslupajärjestelmällä arveltiin alunperin vähennettävän noin 700:lla korkeimpaan hallinto-oikeuteen tulevia verovalituksia. Työtilastot osoittivatkin muutoksenhaun lupajärjestelmän alaisissa asiaryhmissä seuraavina vuosina olennaisesti vähentyneen. Samoin aikaisempaa monimutkaisempien valitusosoitusten laatimisesta aiheutuneet pulmat tasaantuivat.

¹¹ KHO:n kirje 1. 6. 1981 n:o 2585 a.

¹² Hallinnon oikeusturvakomitea 1981: 64 ss. 102, 227 ja 326.

¹³ KHO:n lausunto, vuosikirja 1983 III s. 330.

käyttökomitea pitikin tätä ehdotusta oikaisuvaatimusmenettelyn kehittämisestä kiireellisenä. Samalla komitea kiinnitti huomiota siihen, että oikaisumenettelyssä turvattaisiin riittävä asiantuntemus ratkaisevan viranomaisen kokoonpanossa, asioiden valmistelussa ja esittelyssä sekä menettelymuodoissa. Valituslupajärjestelmän laajentamisen edellytykseksi komitea asetti lääninoikeusuudistuksen toteuttamisen. Korkein hallinto-oikeus asettui lausunnossaan samalle kannalle.¹⁴

8. Kehittämistyön painopiste on esitetyin tavoin ensiasteessa. Ennen muutoksenhakua lääninoikeuteen tulisi olla käytettävissä riittävät ja johdonmukaiset oikaisumahdollisuudet, jolloin asianosaiset saamaan perustellun ja joka suhteessa moitteettoman päätöksen vaatimukseensa voivat harkita muutoksenhaun tarpeellisuuden.

Eräs mahdollisuus olisi kehittää järjestelmää mainitun verohallinnon lautakuntatoimikunnan ehdotuksen mukaisesti niin, että lääninoikeuteen voitaisiin valittaa vasta verolautakunnan veronoikaisupäätöksestä. Jos verolautakunta ei joltain osin hyväksyisi tehtyä oikaisuvaatimusta, asiaa ei viran puolesta nykyiseen tapaan siirrettäisi lääninoikeuden ratkaistavaksi. Verolautakunta antaisi perustellun ja valitusosoituksella varustetun oikaisupäätöksen, joka lähetettäisiin mahdollista muutoksenhakua varten verovelvolliselle. Asianosaisen olisi erikseen tehtävä valitus lääninoikeuteen.

Se kysymys, kehitetäänkö ensiasteen virheiden korjaaminen veronoikaisun vai aikaisemmin ehdotetun tutkijalautakuntamenettelyn varaan, on lopullisesti vielä ratkaisematta. Oleellisempaa on se, miten menettelyä voidaan vahvistaa ja muodostaa oikaisusta todellinen muutoksenhaku. Vaikka tällainen muutoksenhakuvaihe olisi mahdollista kehittää tutkijalautakuntien ympärille, tähän vaihtoehtoon ei ole päädytty uusimmissa selvityksissä. Etualalla on ollut veronoikaisumenettelyn kehittäminen, jolloin kiinnitetään huomiota myös tällaisissa oikaisuasioissa noudatettavaan menettelyyn ja ratkaisukokoonpanolle asetettaviin vaatimuksiin. Oikaisuasioiden todellinen erottautuminen riippuisi myös siitä, missä määrin verotuksen toimittamista painotetaan vero-toimistojen tehtäväksi.

9. Harkittaessa valituslupajärjestelmän laajentamista on syytä muistaa myös periaatteelliset lähtökohdat. Yleinen muutoksenhakuoikeus on nimenomaan muotoutunut hallinnon lainalaisuuden varmistamiseksi yksittäisissä tapauksissa. Hallintotuomioistuinelaitos on pääosaltaan kaksiasteinen ja korkein hallinto-oikeus toimii suuressa osassa asioita ensimmäisenä tuomioistuinasteena. Korkeimman hallinto-oikeuden

¹⁴ KHO:n lausunto, vuosikirja 1986 III s. 286 ss.

muodostaminen korkeimman oikeuden tavoin yleisin säännöksi enakkopääöstuomioistuimeksi ei sovi ratkaisumalliksi.

Näihin periaatteellisiin näkökohtiin on hallintolainkäyttökomitea-kin¹⁵ kiinnittänyt huomiota. Onko sitten veroasioissa, tehtyjen ehdotusten tavoin toteutettava yleinen valituslupajärjestelmä? Vastaus edellyttää selvityksiä. Siihen saadaan lisäaineistoa verotusmenettelyn ja veronoinaisun kehittämistä, lääninoikeuksien aseman ja työskentelyn vakaantumisesta entisestään sekä verovalituksen lukumäärän kehityksestä. Lähtökohdaksi on asetettava oikeusturvan toteutumisen varmistaminen alemmissa asteissa. Selvitettäessä valituslupajärjestelmän uudistamista on samalla tarpeen kiinnittää huomiota luvan myöntämisen perusteisiin sekä mahdollisuuksiin poistaa markkamääräisistä rajoituksista aiheutuvia epäoikeudenmukaisuuksia verovelvollisten välillä ja korostaa muutoinkin painavia syitä lupaharkinnassa. Tässä suhteessa on vertailukohtia vesiasioissa ja eräissä sosiaaliasioissa toteutettuihin valituslupajärjestelmiin. Käytännön kokemusta ns. painavan syyn toivuudesta lupaedlytyksenä ei tosin vielä ole käytettävissä.

10. Edellä on tarkasteltu vain eräitä verotuksen oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmään liittyviä kysymyksiä yrittäen liittää ne *Lassi Kilven* hahmottamiin, lainsäädännön monimutkaisuudesta aiheutuviin ongelmiin ja niiden poistamistarpeeseen. Oikeussuojajärjestelmää voidaan kehittää muun lainsäädäntötyön ohella parantamalla verotuksen tietojärjestelmää, käyttämällä automaattista tietojenkäsittelyä myös kuulemismenettelyn lisäämiseen, karsimalla osittaisuudistuksin syntyneen oikaisumenettelyn epäjohtonmukaisuuksia ja muodostamalla todellinen muutoksenhakumenettely ennen lääninoikeutta. Tältä pohjalta voidaan parantaa hallintotuomioistuinten edellytyksiä verovalituksen joutuasaan ratkaisemiseen ja toteuttaa muutoksenhakuakin koskevia uudistuksia. Näin tarpeelliset uudistukset voidaan sovittaa oikeussuojajärjestelmämme periaatteellisiin lähtökohtiin sekä lisääntyviin käytännön tarpeisiin.

¹⁵ Ks. hallintolainkäyttökomitea 1985: 48 lähinnä s. 38.

Valitusoikeus ja valituskielto hallinnossa

1. Oikeusturva hallinnossa

Suomen oikeusjärjestyksessä on omaksuttu muodollinen oikeusturvakäsitys. Tämän käsityksen mukaan aineellinen ja muodollinen oikeus samaistuvat. Sitä koskeva säännös on Suomen Hallitusmuodon (HM) 92.1 §:ssä. Sen mukaan »kaikessa virkatoiminnassa on laillisen seuraamuksen uhalla tarkoin lakia noudatettava». HM:ssa säädetty lainnoudattamisvelvollisuus virkatoiminnassa merkitsee yleisesti virkatointaa harjoittavien (joita tässä yleisesti kutsun viranomaisiksi) velvollisuutta noudattaa tarkoin lakia. Niille, joita virkatointa koskee, viranomaisten lainnoudattamisvelvollisuudesta johtuu, että he saavat (heidän on saatava) lain tai yleisemmin sanottuna oikeusjärjestyksen mukaisen ratkaisun. Se, millainen tämä ratkaisu on, määräytyy laissa. Viranomaisilla ei ole oikeutta (toimivaltaa) määrätä tästä ratkaisusta, vaan todeta se. Päätöksentekijän harkinnan laajuus riippuu normin väljyydestä. Virkatointinnan perusta on joka tapauksessa laki. Virkatointintaa HM 92.1 §:ssä tarkoitettussa merkityksessä ovat hallinto ja lainkäyttö. Ensisijaista on hallinto, jossa tehdään ratkaisut. Lainkäytön tehtävänä on, kun hallinnon ratkaisujen lainmukaisuus saatetaan sen tutkittavaksi, selvittää ja ratkaista, ovatko hallintoviranomaiset niissä toimineet niinkuin HM 92.1 §:ssä säädetään. Vastaavasti myös lainkäyttöviranomaisten on samalla tavoin tarkoin noudatettava lakia. Hallintoviranomaisen ja lainkäyttöviranomaisen sidottisuus lakiin on samanlainen.

Lainkäytön asiana on hallinnon ratkaisujen lainmukaisuuden valvonta. Sen tehtävä on tässä mielessä toissijainen ja hallinnon tehtävän kanalta passiivinen.

2. Valitusviranomaisen tehtävä

Hallinto-oikeudellisen lainkäytön perusmuoto on, kuten HM 56 §:stä ilmenee, valitus. Sillä asianosainen hakee muutosta viranomaisen pää-

tökseen, jota hän pitää lainvastaisena. Lainkäyttöviranomaisen tehtävänä on ratkaista päätöksen lainmukaisuus. Lainkäytössä otetaan kanta vain päätöksen lainmukaisuuteen, ei päätöksen hyvyteen tai sen sisältöön muuten. Lainvastainen päätös loukkaa valittaja-asiaainosaisen oikeutta lainvastaisuutensa takia. Lainvastaisuus voi olla sisällöllistä norminvastaisuutta tai johtua viranomaisen lainvastaisesta menettelystä. Tuomioistuimen asiana ei ole ottaa kantaa lain sisältöön eikä näin ollen päätöksenkään sisältöön, joka määräytyy sitä koskevien säännösten mukaisesti. Niiden mukaisesti hallintoviranomaisenkin on ollut tehtävä päätöksensä.

Kun hallintopäätös on viranomaisen yksipuolinen päätös, valittaminen päätöksestä antaa asianosaiselle mahdollisuuden saattaa päätöksen lainmukaisuus lainkäyttöviranomaisen tutkittavaksi. Lainkäyttöviranomaisena on HM 2.4 §:n mukaisesti lähtökohtaisesti riippumaton tuomioistuin.

3. Valitusoikeuden yleisyys

Suomessa on omaksuttu v. 1950 annetulla lailla muutoksenhausta hallintoasioissa (Hallintovalituslaki) valitusoikeuden yleisyyden periaate. Tämä tarkoittaa sitä, että valitusoikeus on tehty pääsäännöksi. Kaikkien hallintoviranomaisten päätöksistä saa tehdä valituksen, ellei toisin ole säädetty. Hallintovalituslain mukaan valitusmahdollisuus voidaan kieltää laissa tai asetuksessa. Valituskielto merkitsee poikkeusta lain lähtökohtasäännöstä. Asianmukaisena ei tämän vuoksi voida pitää sitä, että valitusoikeus kielletään ilman perusteltua syytä.

Korkein hallinto-oikeus ratkaisee HM 2.4 ja 56 §:n mukaan ylimpänä oikeusasteena hallintopäätösten lainmukaisuuden. Korkeimmasta hallinto-oikeudesta annetun lain 5.1 §:n mukaan valitus, jonka ratkaisu pääasiassa riippuu päätöksen tai toimenpiteen tarkoituksenmukaisuuden harkitsemisesta, on jätettävä hallituksen ratkaistavaksi.

4. Valitusoikeuden kieltäminen arvopaperimarkkina- laissa

Huolimatta siitä, että yleinen valitusoikeus on oikeusjärjestyksemme lähtökohta ja pääsääntö, valituskiellot ovat olleet lainsäädännössämme varsin yleisiä. Valituskielloja on annettu laissa ja asetuksissa usein varsin heikoin perustein ja kokonaan perustelemattakin. (Valitusoikeuden yleisyydestä ja valituskiellosta ks. *Hallberg*, Hallinto-

oikeudellisen valituksen käyttöalasta, Vammala 1978 s. 134—144 ja 149—154 ja Hallinnon oikeusturvakomitean mietintö, KM 1981: 64 s. 217—220.) Tällainen on säädetty 26. 2. 1989 annettuun ja 1. 8. 1989 voimaantulleeseen arvopaperimarkkinalakiin. Tässä laissa valituskieltojen käytännöllinen merkitys lienee varsin vähäinen. Hallituksen esityksen perusteluissa näitä valituskieltoja on runsaasti perusteltu. Perustelut ovat kuitenkin kritiikille alttiita.

Arvopaperimarkkinalain asetelma on seuraava. Lain 9 luvun 3.1 §:ssä, kuten säännöksen perusteluissa (s. 57—58) sanotaan, »poistetaan valitusoikeus valtiovarainministeriön arvopaperimarkkinalain 3 luvun 2 §:n 1 momentin ja 4 §:n 2 momentin nojalla antamista päätöksistä.» Päätökset koskevat lupaa arvopaperipörssitoimintaan ja arvopaperipörssin ohjesäännön vahvistamista, jota koskevat säännökset ovat lain 3 luvussa.

Esitykseen sisältyvän lain elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain 3 §:n muuttamisesta mukaan mm. arvopaperipörssitoiminta on tehty elinkeinolain 3 §:n mukaiseksi lailla erikseen säännellyksi elinkeinoksi, jota arvopaperimarkkinalain 3 luvun 1 §:n mukaan ei saa harjoittaa ilman valtiovarainministeriön lupaa. Luvan myöntämisen edellytyksistä on otettu säännökset mainittuun 2 §:ään. Saman luvun 4 §:n mukaan arvopaperipörssillä on ohjesääntö, joka sisältää lakia täydentävät määräykset pörssitoiminnasta. Ohjesäännönkin vahvistaa valtiovarainministeriö. Valituskielto koskee myös tätä ministeriön päätöstä.

Yleisestä säännöstä poikkeavaa valituskieltoa perustellaan esityksessä laajasti. Perustelujen mukaan »valtiovarainministeriölle arvopaperimarkkinalain nojalla kuuluva ratkaisu arvopaperipörssin toimiluvan myöntämisestä koskee kansantalouden ja arvopaperimarkkinoiden kehityksen kannalta turvallista, luotettavaa ja tarkoituksenmukaista markkinarakennetta. Arvopaperipörssitoimintaa ei ole tarkoitettu varsinaisesti yksityiseksi elinkeinotoiminnaksi, vaikka ehdotuksessa onkin katsottu tarkoituksenmukaiseksi antaa yksityisoikeudellisten yhteisöjen huolehtia arvopaperipörssitoiminnasta maassamme. Valtiovarainministeriön päätös arvopaperipörssin ohjesäännön vahvistamisesta rinnastuu hallinnollisen säädösvallan käyttämiseen, koska arvopaperipörssin ohjesääntö velvoittaa arvopaperipörssissä toimivia eri tahoja ja pörssi-yhtiöitä, koska pankkitarkastusvirasto viranomaisena valvoo sen noudattamista ja koska ohjesääntö on keskeinen sijoittajan suojan yksityiskohtaisen säännöstämisen sisältävä säännöstö. Arvopaperipörssi-toiminnan ja arvopaperipörssin ohjesäännön korostuneesti yleistä etua palveleva luonne perustelee sen, ettei ole aiheellista sallia säännönmukaista muutoksenhakua toimiluvan myöntämisen ja ohjesäännön

vahvistamispäätöksen osalta. Kummankin päätöksen osalta valitusoi-
keuden käyttäjänä tulisi kysymykseen lähinnä arvopaperipörssi tai sen
perustajat. Sekä arvopaperipörssin toimiluvan että sen ohjesäännön si-
sällön osalta oikeussuojan kohteena on pidettävä sijoittajakuntaa ja ar-
vopaperimarkkinoiden yleistä etua, eikä kenelläkään tule katsoa ole-
van yksityistä oikeutta arvopaperipörssin toimiluvan saamiseen tai sen
ohjesäännön vahvistamiseen tietyn sisältöisinä.»

Perusteluista ilmenee ensiksikin, että arvopaperipörssin toimiluvan
myöntämistä pidetään ratkaisuna, joka koskee kansantalouden ja ar-
vopaperimarkkinoiden kehityksen kannalta turvallista, luotettavaa ja tar-
koituksenmukaista markkinarakennetta. Tämän perustelun paikkansa-
pitävyyttä tuskin voi asettaa kysymyksenalaiseksi. Perustelujen totea-
mus, jonka mukaan arvopaperipörssitoimintaa ei ole tarkoitettu varsi-
naisesti yksityiseksi elinkeinotoiminnaksi, ilmaisee puolestaan esityk-
sen käsityksen toiminnan luonteesta. Tämän vuoksi sekin jää sellaise-
naan kritiikin ulkopuolelle. Se toteamus on kuitenkin tehtävä, että tä-
män muutoksenhakua koskevan perustelun ja sen pohjana olevien
aineellisten säännösten, lain 3 luvun 1 ja 2 §:n välillä on ristiriita. Näis-
sä säännöksissä arvopaperipörssitoiminta säädetään luvanvaraiseksi
elinkeinoksi, jonka harjoittamiseen on edellytykset täyttävälle suoma-
laiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle myönnettävä toimilupa, jollei
toiminnan aloittaminen ole yleisen edun vastaista. Edellytyksenä on,
että toimiluvan hakijan taloudelliset toimintaedellytykset ja hallinto täyt-
tävät luotettavalle arvopaperipörssille asetetut vaatimukset ja että toi-
minnan järjestäminen sekä toiminnassa noudatettavat säännöt tarjoa-
vat riittävän suojan sijoittajille.

Nämä luvan myöntämisen edellytykset ovat tyypillisiä oikeusharkin-
taan luettavia oikeudellisia ehtoja. Yleistä etua koskeva ehto on väljyy-
destään huolimatta myös oikeusharkintaan laskettava ehto, joka ei
oikeuta vapaaseen harkintaan, vaan jonka olemassaoloa koskeva eri-
mielisyys yleisesti katsotaan voitavan ratkaista lainkäytössä.

Perustelujen mainintaa pörssin ohjesäännön vahvistamisen rinnas-
tumisesta hallinnollisen säädösvallan käyttämiseen ei myöskään voi
pitää asianmukaisena, koska vahvistamisessa ei ole kysymys säädös-
vallan käyttämisestä.

Pörssitoiminta on siis nimenomaisesti säädetty 3 luvun 1 ja 2 §:ssä
säännellyksi elinkeinoksi.

Se, että sillä on korostuneesti yleistä etua palveleva luonne, jollai-
nen on myös monilla muilla elinkeinoilla, ei sinänsä ole oikeudellises-
ti hyväksyttävä peruste valitusoikeuden poistamiselle. Tämä seikkahan

liittyy luvan myöntämisen harkitsemiseen, jota valitusoikeuden olemassaolo ei millään tavalla koske.

5. Valitusoikeuden poistaminen ja lain materiaaliset säännökset

Perusteluja valitusoikeuden kieltämiselle ei näin ollen voi pitää asianmukaisina. Perustelut eivät myöskään anna oikeata kuvaa valituksen oikeudellisesta luonteesta ja merkityksestä.

Valitusoikeus ei vaikuta, eikä ainakaan saisi vaikuttaa luvan myöntämisen edellytyksiin, jotka säännellään aineellisissa säännöksissä, tässä tapauksessa siis lain 3 luvussa. Ne ovat samat hallinto- ja lainkäyttöviranomaisille. En usko, että valitusviranomainen käytännössäkään suhtautuisi niihin eri tavalla kuin hallintoviranomaisen on niihin suhtauduttava. Lain 3 luvun 2 §:ssä säädetty edellytykset jättävät tietenkin mahdollisuuden erilaiseen harkintaan, kuten joustavat oikeusnormit yleensä. Kun lainkäytössä on merkitystä sillä, mitä asianosaiset esittävät, niin kuin lainkäytön luonteen mukaisesti on oltavakin, eri henkilöiden erilaiset arvioinnit saattavat tietenkin johtaa erilaiseen tulokseen. Kun lainkäyttöviranomaisen on otettava huomioon molempien asianosaisten, tässä tapauksessa siis luvanhakijan ja luvanmyöntäjän esittämät näkökohdat, lopputulos saattaisi rajatapauksissa olla erilainen kuin luvanmyöntäjän harkinta. Tällaisessa tapauksessa eri henkilöiden harkinta saattaisi myös hallintoviranomaisen kohdalla johtaa erilaisiin tuloksiin.

Yleinen etu on erityisen suuren harkintaväljyyden jättävä käsite, eikä sellaista yleensä pitäisikään käyttää esittämättä joko laissa tai perusteluissa ainakin suuntaa antavia kriteerejä sille, mitä yleisellä edulla kulloinkin tarkoitetaan.

Valitusoikeus on tietenkin voitu lailla poistaa. Sen poistaminen ilman hyväksyttäviä perusteluja on siis kuitenkin ristiriidassa valittamista koskevan pääsäännön kanssa.

Valitusoikeuden poistaminen ei kuitenkaan korjaa laissa olevia edellä mainittuja puutteellisuuksia. Nämä voitaisiin poistaa ainoastaan lain aineellisia säännöksiä muuttamalla. Lain saaminen sisällöltään sellaiseksi, jota tarkoitetaan em. valituskiellon perusteluissa, voitaisiin toteuttaa esimerkiksi seuraavasti. Arvopaperipörssitoimintaa koskevan luvan myöntämisedellytyksiä koskevan lain 3 luvun 2.1 §:n säännöksiä voitaisiin täydentää sellaisilla säännöksillä, jotka on mainittu em. valituskieltoa koskevissa lain 9 luvun 3.1 §:n perusteluissa. Nyt mainittu momentti (siis 9 luvun 3.1 §) kuuluu seuraavasti: »Lupa arvopaperipörssin toiminnan harjoittamiseen on myönnettävä suomalaiselle osakeyhti-

tiölle tai osuuskunnalle, jonka taloudelliset toimintaedellytykset ja hallinto täyttävät luotettavalle arvopaperipörssille asetetut vaatimukset ja jonka toiminnan järjestäminen sekä toiminnassa noudatettavat säännöt tarjoavat riittävän suojan sijoittajille, jollei toiminnan aloittaminen ole yleisen edun vastaista.» Jos ja kun valitusoikeuden kieltämistä pidetään tarpeellisena, kuten arvopaperimarkkinalaissa nyt on tehty, luvan saamista koskevan 2 luvun ehdoton säännös »on myönnettävä» olisi ollut muutettava ainakin kielellisesti vähemmän ehdottomaan muotoon »voidaan myöntää». Tällöin ei olisi syntynyt luvan saamista koskevan säännöksen ja valituskieltoa koskevan, väljään harkintaan viittaavan perustelun välille sellaista ristiriitaa, joka laissa nyt on. Luvan myöntämisestä koskeva säännös yleisen edun vastaisuudesta olisi pitänyt kirjoittaa erilleen luvanmyöntämisedellytyksiä koskevasta kappaleesta, koska niissä on kysymys eri asioista. Tämä olisi voitu tehdä poistamalla 3 luvun 2.1 §:n lopusta kappale »jollei toiminnan aloittaminen ole yleisen edun vastaista» ja ottamalla sillä ilmaistu säännös saman pykälän 3 momentiksi esim. näin: »Lupaa ei saa myöntää, jos myöntäminen (hakemuksen tarkoittaman toiminnan aloittaminen) on yleisen edun vastaista.»

Jos lain aineellisiin säännöksiin olisi tehty edellä hahmotellun tapaiset muutokset, valituskiellolla tarkoitettuun ja aikaansaatuunkin tavoitteeseen olisi päästy ilman valituskieltoa. Tällöin ei olisi ollut tarpeen poiketa oikeusturvan kannalta keskeisestä, oikeusjärjestyksemme edellyttämästä yleisestä valitusoikeudesta.

Olisiko sitten edellä mainitulla aineellisten säännösten muuttamisella asiallista merkitystä? Tähän kysymykseen voidaan vastata myöntävästi ainakin siltä osin, että laki tulisi säännöksiä muuttamalla sellaiseksi kuin lainsäätäjä on tarkoittanut. Lain tarkoitettu sisältö ilmenee säännöksistä eikä perusteluista. Nyt säännökset antavat lain 3 luvun 2.1 §:stä toisenlaisen kuvan kun lainsäätäjä on tarkoittanut. Muutetun säännöksen soveltamisenkaan kannalta valitusoikeus ei olisi merkityksetön. Säännöstä sovellettaessa saisivat esittää käsityksensä sekä yksityinen oikeussubjekti luvanhakijana että viranomaisen luvanmyöntäjänä. Viranomaisen ei enää olisi autoritäärinen julkisen vallan käyttäjä, vaan lupahakemuksen käsittelyssä syntyisi asiallinen kaksiasianosaissuhde. Tämä soveltuu paremmin kuin viranomaisen yksipuolinen vallankäyttö sellaiseen hallintoon, johon Suomessakin on pyritty. Luvanhakijan ja viranomaisen lainkäytössä syntyvässä keskustelussa tulee usein esille sellaisia lainsoveltamista ja tosiasioita koskevia näkökohtia, jotka jäävät sivuun viranomaisen yksipuolisessa asiankäsittelyssä.

Verohallitus oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistäjänä

Yleistä

Verohallinnosta annetun lain (960/87)¹ mukaan verohallintoa johtaa ja valvoo valtiovarainministeriön alaisena keskusvirastona verohallitus. Verohallituksen piirihallintoviranomaisena on jokaisessa läänissä lääninverovirasto. Jokaisessa veropiirissä on lääninveroviraston alaisena paikallishallintoviranomaisena verotoimisto. Lisäksi verohallinnossa on lautakuntia² sen mukaan kuin niistä on erikseen säädetty. Verohallituksen yhteydessä on verotuslaissa tarkoitettu keskusverolautakunta.

Verohallinnon tehtävänä on verohallintolain mukaan valtionveron, kunnallisveron, kirkollisveron, kansaneläkevakuutusmaksun, sairausvakuutusmaksun, metsänhoitomaksun, sosiaaliturvamaksun, perintö- ja lahjaveron, liikevaihtoveron, vakuutusmaksuista suoritettavan veron sekä muiden verojen ja maksujen, joiden osalta niin on säädetty, määrääminen, maksuunpano, kanto ja perintä.

Verohallinnosta annetun lain 4 §:n 1 momentin mukaan verohallituksen tehtävänä on erityisesti edistää oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toimittamista antamalla veroviranomaisille neuvoja ja ohjeita sekä huolehtimalla verovelvollisiin kohdistuvasta verotuksen toimeenpanoa koskevasta tiedotustoiminnasta. Saman pykälän 2 momentin mukaan keskusverolautakunnan tehtävänä on sen lisäksi, mitä verotuslain 69 §:ssä on säädetty, edistää oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toimittamista antamalla, sen mukaan kuin siitä asetuksella säädetään, veroviranomaisille neuvoja ja ohjeita.

¹ Laki on tullut voimaan 1. 1. 1989 ja sillä on kumottu verohallituksesta annettu laki (739/69) ja välittömän verotuksen piiri- ja paikallishallinnosta annettu laki (1002/75) niihin myöhemmin tehtyine muutoksineen.

² Verolautakunnasta ja tutkijalautakunnasta sekä lääninverolautakunnasta säädetään verotuslaissa ja perintöverolautakunnasta perintö- ja lahjaverolaissa (L verohallinnosta 3 § 1).

Kun verohallitus perustettiin vuonna 1969 lailla verohallituksesta (739/69), korostettiin hallituksen esityksen perusteluissa tarvetta erottaa verolainsäädännön valmistelutehtävät ja varsinaiset hallintotehtävät. Esityksessä painotettiin verotarkastuksen saattamista yhtenäisen johdon ja valvonnan alaiseksi. Esityksessä todettiin, että ennalta ehkäisevän oikeussuojan alaan kuuluvilla periaatteilla, menettelytavoilla ja järjestelyillä on verotuksessa tärkeä merkitys ja että tämä puoltaa verotustoimen johdon ja valvonnan antamista keskusvirastolle.

Lakiin verohallituksesta ei tuolloin sisällytetty säännöstä oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämistehtävästä eikä siihen viitattu sanotussa hallituksen esityksessäkään. Tätä koskeva tehtävä annettiin verohallitukselle asetuksella³, johon otettu säännös (täydennettynä vuoden 1974 asetuksessa) vastaa nykyisen verohallintolain 4 §:n 1 momentin säännöstä. Viimeksi mainittua säännöstä perusteltiin verohallintolakia koskevan hallituksen esityksen yleisperustelussa⁴ toteamalla, että verohallituksen toimivaltaa sitomattomien verotuksen yhtenäistämisohjoiden antajana ehdotetaan selkeytettäväksi säätämällä asiasta laissa. Edelleen perusteluissa todettiin lainkohdan vastaavan sisällöltään verohallituksesta annetun asetuksen 1 §:n 2 momenttia. Sitä vastoin voimassa olevasta verohallintolaista puuttuu kumotun verohallituslain 2 §:n 2 momentin säännös, jonka mukaan verohallitus seuraa ja kehittää myös maan verotusoloja sekä tekee valtiovarainministeriölle tarvittaessa aloitteita lainsäädäntö- ja muihin toimenpiteisiin ryhtymiseksi ja suorittaa ne tehtävät, jotka sille erikseen säädetään tai määrätään.

Verotuksessa noudatettavista normeista

Hallitusmuodon 61 §:n mukaan verosta säädetään lailla. Lainsäätäjällä siis asettaa verotuksessa sovellettavat normit, joihin verohallinnon päätöksentekijät (verohallitus ja keskusverolautakunta, lääninverovirasto ja lääninverolautakunta, verotoimisto ja verolautakunta) nojaavat ratkaisunsa. Hallinnolliset tuomioistuimet taas käyttävät tuomiovaltaa verotusta koskevissa valitusasioissa ja antavat siten oikeusturvaa virheellisiä verotuspäätöksiä vastaan.

³ A verohallituksesta (27/70) 1 § 2 ja A verohallituksesta (273/74) 1 § 2.

⁴ HE n:o 65 1987 vp., s. 2. Esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan asiasta (oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistäminen) seuraavaa: »Pykälän (4 §) 1 momenttiin sisältyvä säännös selkeyttää verohallituksen toimivaltaa sitomattomien neuvien ja ohjeiden antajana pyrittäessä yhdenmukaiseen verotuskäytäntöön.

Verotuksessa päätöksenteko nojautuu ensi sijassa niihin normeihin, jotka on ilmaistu eduskunnan säätämissä laeissa. Päätöksenteossa sovellettava sitova normi voi kuitenkin olla sallitun valtuutuksen puitteissa myös alemmanasteisessa säädöksessä eli asetuksessa tai valtioneuvoston taikka valtiovarainministeriön tahi verohallituksen päätöksessä.

Verohallituksen sitovia normeja ovat sellaiset päätökset, joiden antamiseen on laissa selvä valtuutussäännös. Tällaiset verohallituksen päätökset julkaistaan yleensä Suomen säädöskokoelmassa. Näitä ns. lainsäädäntönormeja ovat alemmat viranomaiset velvoitettuja noudattamaan ratkaisutoiminnassaan. Myös hallintotuomioistuinten tulee ratkaisutoiminnassaan noudattaa näitä normeja sitovina.

Kun korkein hallinto-oikeus päätöksessään ilmaisee tietyn periaatteen, se itse asiassa asettaa noudatettavaksi säännön, jota voidaan kutsua prejudikaattinormiksi. Säätämällä tulkinnanvaraisia verolakeja lainsäätäjän voidaan katsoa delegoivan valtaansa hallinnollisille tuomioistuimille, viime kädessä korkeimmalle hallinto-oikeudelle, joka siten jatkaa lainsäätäjän työtä asettamalla prejudikaattinormeja täydentämään tulkinnanvaraista tai aukolliseksi jäänyttä lakia. Myös jotkut keskusverolautakunnan ennakkotiedot ja lääninverovirastojen ennakkoratkaisut saattavat muodostua prejudikaattinormeiksi. Vaikka laissa oleva aukko voidaan periaatteessa tukkia vain lakia lainsäädäntöteitse täydentämällä, on meillä esim. ammattimaisen kiinteistömyynnin verotusjärjestelmä syntynyt ja kehittynyt verotuskäytännön ja prejudikaattinormien varassa.

Verotuspäätös saattaa perustua myös muusta lähteestä kuin suoraan laista tai alemmanasteisesta normista taikka prejudikaatista johdatettavissa olevaan sääntöön. Verotuspäätökset perustuvatkin varsin usein verohallituksen ilman laissa olevaa yksilöityä valtuutusta eri muodoissa antamiin ratkaisuhjeisiin ja kannanottoihin. Vaikka tällainen ohjaus ei ole sitovaa, ovat alemmat viranomaiset verraten yleisesti noudattaneet ohjeita sitovina.

Hallintokäytännössä on päätöksenteon perusteeksi asetettujen muiden kuin laissa säädettyjen normien tai sääntöjen käsitteissä ja niiden antamisessa vallinnut epäselvä tilanne. Ministeriöiden ja niiden alaisen hallintoviranomaisten norminannon selkeyttämiseksi onkin säädetty laki viranomaisten määräyksiä ja ohjeita koskevista toimenpiteistä (573/89), joka tulee voimaan 1. 1. 1990. Lain 3 §:n mukaan määräyksillä tarkoitetaan viranomaisen päättämiä yleisiä sääntöjä, joita on velvoittavana noudatettava niissä tarkoitetuissa yksittäistapauksissa ja ohjeilla viranomaisen päättämiä yleisiä sääntöjä, jotka eivät ole velvoittavia.

Tässä kirjoituksessa käytetään sitovista normeista⁵ ja sitomattomista ohjeista em. laissa määriteltyjä käsitteitä.

Verohallituksen määräykset ja ohjeet

Verohallituksen toiminnassa oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämiseksi ovat keskeisessä asemassa verohallituksen antamat määräykset ja ohjeet.

Määräykset

Verohallitukselle on annettu lainsäädännössä lukuisia valtuutuksia antaa verotusta koskevia sitovia määräyksiä. Verohallituksen antamat tällaiset määräykset koskevat lähinnä aineellisia verokysymyksiä, ennakoperintää tai verotusmenettelyä.

Lähes kaikki verohallituksen määräykset koskevat välitöntä verotusta. Välillisen verotuksen alueella verohallitukselle on annettu vain kaksi valtuutusta sitovan määräyksen antamiseen. Valtuutukset on annettu pääsääntöisesti lain tasoisissa säännöksissä, mutta myös asetuksen säännöksissä. Säädökset, joihin tässä tarkoitettuja valtuutuksia sisältyy, ovat mm. tulo- ja varallisuusverolaki (1240/88)⁶, laki elinkeinotulon verottamisesta (360/68)⁷, laki rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta (627/78) eli lähdeverolaki⁸, verotuslaki (482/58)⁹, ennakoperintälaki (418/58)¹⁰ ja ennakoperintäasetus (904/78)¹¹, liikevaihtoverolaki (532/63)¹² sekä leimaverolaki (662/43)¹³.

Valtuutussäännökset on tavallisesti yksilöity siten, että niissä on rajattu määräyksen sisällölliset rajat. Rajausta on yleensä kirjoitettu siten, että se sisältää yleisluonteisen määräyksen, joka voi olla esimerkiksi »käypä arvo» tai »kohtuulliset kustannukset». Säännöksessä on

⁵ Hallinnon hajauttamiskomitean asettama asiantuntijaryhmä käytti raportissaan »Verohallituksen norminanto ja muu ohjaustoiminta, 30. 12. 1985» käsitettä »Lainsäädäntönormi», joka vastaa sisällöltään lain (573/89) käsitettä »määräys».

⁶ TVL 47 §, 50 § 1, 3 ja 4, 51 § 2, 83 § 2, 124 § 1 ja 4, 128 § 2, 130 § 4, 133 §.

⁷ EVL 8 § 8 k ja 12 k.

⁸ Lähdeverol 6 § 2.

⁹ VerotusL 33 § 5, 35 § 5, 45 § 1 ja 2, 105 § 1 ja 3.

¹⁰ EnnakoperintäL 4 § 3, 8 § 4, 11 §, 12 §, 13 §, 15 § 1, 16 § 1, 20 §, 24 § 4, 25 § 2, 32 § 3.

¹¹ EnnakoperintäA 2 §, 9 §, 19 § 3, 20 § 1, 23 § 2, 26 §, 50 § 2.

¹² Liikevaihtoverol 46 § 3.

¹³ Leimaverol 70 § 3.

jätetty määräyksen sisällön tarkempi määrittely verohallitukselle usein ilmauksella »sen mukaan kuin verohallitus tarkemmin määrää».

Verohallituksen tulo- ja varallisuusverolaissa olevien valtuutussäännösten nojalla antamat määräykset ovat koskeneet mm. tuloverotukseen liittyviä kysymyksiä kuten luontoisetujen laskentaperusteita, verovapaaksi katsottavien matkakustannusten korvausten perusteita ja määriä sekä valtiollisen luottamustehtävän hoitamisesta aiheutuneiden kustannusten vähentämistä. Varallisuusverotukseen liittyvät verohallituksen määräykset ovat koskeneet mm. maapohjan arvostusta, sala-ojitetun maatalousmaan arvostusta sekä kotieläinten arvon määrittystä.

Ennakkoperintälain ja -asetuksen nojalla verohallitus on antanut useita määräyksiä, jotka ovat koskeneet mm. luontoisetujen laskentaperusteita, työn suorittamisesta aiheutuneiden kustannusten arvioimista, ennakonpidätysperusteiden voimaantuloa, ennakonpidätyksen toimittamistapoja ja määriä sekä ennakonpidätystä koskevia lähinnä teknillisluonteisia asioita.

Liikevaihtoverolain nojalla verohallitus on tehnyt päätöksen jälki-verotuksen toimittamatta jättämisestä liikevaihtoverotuksessa.

Verotusmenettelyä koskevat verohallituksen määräykset sisältävät mm. ilmoittamisvelvollisuutta koskevia määräyksiä.

Edellä tarkoitetut määräykset käsitellään ja hyväksytään verohallituksen istunnossa. Yleensä ne julkaistaan verohallituksen päätöksellä Suomen säädöskokoelmassa. Verohallituksen antamiin määräyksiin sisältyy sekä vuosittain annettavia että toistaiseksi voimassaolevia päätöksiä.

Ohjeet

Verohallitus harjoittaa laajaa sitomatonta ohjaustoimintaa. Tällainen ohjaustoiminta voidaan perustaa verohallinnosta annetun lain 4 §:n 1 momentin säännökseen. Sen mukaan verohallituksen tehtävänä on erityisesti edistää oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toimittamista antamalla veroviranomaisille neuvoja ja ohjeita sekä huolehtimalla verovelvollisiin kohdistuvasta verotuksen toimeenpanoa koskevasta tiedotustoiminnasta.

Verohallituksen ohjaustoiminnan muotoja ovat yhtenäistämisohteet, yleiskirjeet, käsikirjat ja oppaat, erilaiset tiedotteet sekä yksittäistapauksellinen ohjaus ja neuvonta. Myös koulutus¹⁴ on tärkeä ohjaustoiminnan muoto.

¹⁴ Verohallinnon erilaisten koulutustilaisuuksien oppilaspäivien lukumäärä oli vuonna 1988 n. 12 200.

Yhtenäistämisohteita on annettu erityisesti välittömästä verotuksesta. Niihin sisältyy ohjeita muun muassa henkilökohtaisen tulon verotuksesta, maatilatalouden tuloverotuksesta, elinkeinotulon verotuksesta, kiinteistöjen harkintaverotuksesta, varojen arvostuksesta varallisuusverotuksessa, veronkorotuksesta tulo- ja varallisuusverotuksessa sekä perintö- ja lahjaverotuksessa.

Välitöntä verotusta varten laaditaan runsaasti myös yleiskirjeitä. Säännönmukaisesti verohallitus on antanut uusiin lakeihin liittyviä soveltamisohteita tässä muodossa. Eräistä ongelmaryhmistä verohallituksessa on laadittu myös laajempia muistioita, jotka on lähetetty piiri- ja paikallishallinnolle tiedoksi.

Välillistä verotusta on aiemmin ohjattu ensisijassa käsikirjoin, tiedottein ja verovirkamiesten koulutuksella. Nytemmin on liikevaihtoverotuksen¹⁵ aineellisista ja muodollisista ongelmista laadittu runsaasti yleiskirjeitä ja muistioita.

Verovelvollisiin kohdistuvasta verotuksen toimeenpanoa koskevasta tiedotustoiminnasta voidaan tässä mainita ns. sarjajulkaisut, jotka sisältävät ajankohtaista tietoa uusista säädöksistä kommentteineen sekä oikeustapauksia. Tällaisia julkaisuja ovat »Ennakkoperintä», »Liikevaihtoverotiedotuksia» ja »Elinkeinoverotus». Verovelvollisiin kohdistuvista tiedotteista on vielä mainittava erilaiset veroilmoituksen täyttämisohteet, joita julkaistaan vuosittain. Näitä täyttämisohteita ovat »Täytämme veroilmoituksen» (henkilökohtaista tulo- ja varallisuusverotusta varten), »Maatilatalouden veroilmoituksen täyttämisohteet», »Liikkeen- ja ammatinharjoittajan veroilmoitus» ja »Yhteisön ja yhtymän veroilmoitus» sekä ohjeita eri henkilöryhmien verotusta varten (koululaiset, eläkeläiset).

Voidaan todeta, että verohallitus on jo kauan ollut merkittävä vero-oikeudellisen kirjallisuuden kirjoittaja ja tuottaja.¹⁶

Keskusverolautakunta ohjeiden antajana

Keskusverolautakunnasta annetun asetuksen 1 §:n mukaan keskusverolautakunnan tehtävänä on sen lisäksi, mitä verotuslain 69 §:ssä on sen tehtäväksi säädetty, antaa verohallituksen välityksellä veroviranomaisille yleisiä neuvoja ja ohjeita välitöntä verotusta ja ennakkoperintää varten, milloin lautakunta oikean ja yhdenmukaisen verotuksen

¹⁵ Liikevaihtoverolain merkittävät muutokset ja organisaatiouudistus ovat lisänneet tuntuvasti ohjauksen tarvetta.

¹⁶ ks. Jaakko Voipio, Verohallitus vero-oikeudellisen kirjallisuuden tuottajana, Verotus 1985 s. 301 ss.

Verohallitus oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistäjänä

edistämiseksi katsoo uuden lainsäädännön johdosta tai muusta syystä siihen olevan aihetta sekä tehdä verohallitukselle tarpeelliseksi katsomiaan esityksiä ja pyynnöstä antaa sille lausuntoja edellä tarkoitetuista kysymyksistä. Toimintansa aikana keskusverolautakunta on antanut kaikkiaan kahdeksan yleistä ohjetta tai lausuntoa. Näistä merkittävimmät ovat koskeneet verotuslain 83 §:n tulkintaa, keskinäisten kiinteistöyhtiöiden verotusta, vuoden 1962 asuntotuotannon verohuojennuslain tulkintaa, eräiden liikevaihtoveropalautusten verottamista ja asunto-osakeyhtiöiden osakkeen omistajan osakemääräänsä vastaavan velkaosuuden suorittamista etukäteen. Keskusverolautakunnan viimeinen yleisohje on annettu vuonna 1966. Keskusverolautakunnasta annetun asetuksen 1 §:n säännös on siten vähitellen jäänyt kuolleeksi kirjaimeksi.

Verohallituksen määräysten ja ohjeiden arviointia

Verohallituksen määräyksiä arvioitaessa on ensinnäkin vastattava kysymykseen, ovatko määräykset sinänsä tarpeellisia. Vaikka verotuksen sisältöön vaikuttavat päätöksenteon perusteet on määriteltävä mahdollisimman tarkasti eduskuntalailla, ovat verolait kuitenkin usein jääneet epätäydellisiksi ja tulkinnanvaraisiksi. Niistä ei siten ole saatavissa riittävästi ohjeita päätöksentekoa varten. Yksityiskohtainen laintasoinen sääntely ei ole verotuksessa aina edes tarkoituksenmukaista, koska esim. rahanarvon ja muiden taloudellisten seikkojen muuttumisen vuoksi lakeja jouduttaisiin vuosittain muuttamaan. Lain selkeyskin saattaa kärsiä, jos yksityiskohtia liiallisesti lisätään. Siten on perusteltua, että yksityiskohtainen sääntely jätetään tietyissä tapauksissa alemmanasteisen sääntelyn varaan.

Mitä verohallituksen määräysten valtuutusperustaan tulee, on määräysten anto-oikeutta esim. tulo- ja varallisuusverolaissa delegoitu verohallitukselle verraten harvoissa tapauksissa ja delegointi on yleensä mahdollistanut määräyksen antamisen ahtaan kehikon puitteissa¹⁷. Myös muissa vastaavissa tapauksissa, kun määräykset perustuvat lain tasoihin, yksilöityihin valtuutussäännöksiin, on valtuutusperusta asianmukainen. Sitäpaitsi kaikki sitovat määräykset eivät ole delegoitua lainsäädäntöä, vaan sidotun harkintavallan käyttämistä eli lain soveltamista. Kysymys on siten eri hallintoviranomaisten keskeisestä työnjaosta, jossa osa niistä tehtävistä, jotka yleensä kuuluvat yksittäistä

¹⁷ Esim. arvostusta koskevilla määräyksillä ei voida ylittää laissa säädettyä käypää arvoa.

pausten ratkaisemiseen, annetaankin keskitetysti, ennakolta määrittämätöntä yksityistapausten joukkoa varten¹⁸.

Mitä erityisesti tulee enakkoperintälain nojalla delegoituun päätöksenteko-oikeuteen, on huomattava, että päätökset eivät koske lopullista veroa vaan enakkoperinnässä huomioonotettavia, usein teknillisiä seikkoja. Enakkoperintä-, ilmoituksenteko- ja veron perimisjärjestelmät sitoutuvat entistä enemmän atk-tekniikkaan, mikä edellyttää keskitetysti annettuja sitovia määräyksiä.

Arvio määräysten antamisen asianmukaisesta tasosta riippuu siitä, minkälaiset asiat katsotaan aiheellisiksi saattaa parlamentaarisen vastuun piiriin ja minkälaisille asioille katsotaan viranomaisorganisaatio parhaaksi ratkaisutasoksi. Näkemykset ovat tässä asiassa vaihtelevia. Kun laissa olevalla valtuutussäännöksellä annetaan laissa olevan säännöksen tarkempi määrittely esim. verohallituksen tehtäväksi, on kysymys lainsäädännön täsmentämisestä, joka hyvin sopii ratkaistavaksi keskusviraston asiantuntemuksella. Verohallituksen määräysten suhteen ei viime aikoina juurikaan ole esitetty niiden antotasoon liittyviä epäilyksiä¹⁹.

Verotuspäätöksiä tehtäessä noudatettavien verohallituksen sitomattomien ohjeiden ja muun ohjauksen antamisen oikeutusta ja luonnetta arvioitaessa on erityisen merkittävää, että verohallituksen tehtäväksi on laissa säädetty erityisesti edistää oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toimittamista. Kun verotuspäätöksen tekeminen on oikeudellisesti sidottua massatoimintaa ja kun lainsäädännöllä ei voida riittävästi ohjata verovelvollisten oikeusturvan kannalta tärkeää päätöksenteon yhdenmukaisuutta, voidaan yhdenmukaisuuden varmistamiseksi annettavia sitomattomia ohjeita pitää perusteltuina. Tällaisten ohjeiden etuna voidaan pitää myös sitä, että niillä voidaan edistää verotuksen yhdenmukaisuutta säilyttäen kuitenkin tarpeellinen joustavuus ja siten verovelvollisten oikeudenmukainen kohtelu. Jos verovelvollinen ei tyydy esim. yhtenäistämisohjeen mukaiseen verotuspäätöksen, hän voi haakea verotukseensa muutosta normaalissa järjestyksessä. Vaikka tässä tarkoitettut ohjeet eivät ole sitovia, on niitä noudatettu verohallinnossa varsin hyvin.

Verohallituksen perustamisen jälkeen ei ohjeiden antopaineita keskusverolautakuntaan ole sanottavasti kohdistunut, mikä johtuu siitä,

¹⁸ Tyypillinen tällainen määräys on verohallituksen arvopapereiden arvostamista koskeva päätös, joka itse asiassa ei ole norminluonteinen määräys, vaan hallintopäätös.

¹⁹ Mm. uudessa TVL:ssa (130 § 4) lisättiin verohallituksen määräysvaltaa siten, että verohallitus vahvistaa vuosittain kunkin kunnan osalta ne tarkemmat perusteet, joiden mukaan maapohjan verotusarvo lasketaan.

että tällaisten ohjeiden antamisen on katsottu joustavammin tapahtuvan verohallituksen toimesta.

Verohallituksen määräyksiä ja ohjeita arvioitaessa on huomiota kiinnitettävä myös vuoden 1990 alussa voimaantulevaan lakiin viranomaisien määräyksiä ja ohjeita koskevista toimenpiteistä. Kuten edellä todettiin, sisältää laki periaatteet valtion hallintoviranomaisten määräysten ja ohjeiden antamisen rajoittamisesta, selkeyttämisestä ja uudistamisesta. Laki sisältää määräysten ja ohjeiden määritelmät, säännökset määräysten valmistelusta, julkaisemisesta, voimaantulosta ja rekisteröimisestä sekä määräysten voimassaoloajasta. Lain mukaan valtioneuvosto voi antaa määräyksiä määräysten ja ohjeiden sisällöstä, valmistelusta, saatavillapitamisestä ja seurannasta. Laki merkitsee hallintoviranomaisten määräysten ja ohjeiden antamiseen liittyvien periaatteiden selkeyttämistä. Verohallitus on jo nyt menetellyt lain useimpien keskeisten säännösten mukaisesti²⁰.

Lopuksi

Verohallituksen oikeutta antaa sitovia määräyksiä nykyisessä laajuudessa ei voida asettaa kyseenalaiseksi. Verolainsäädännön tulkinallisuus ja aukollisuus edellyttävät, että lainsäädäntöä voidaan tämentää alemmanasteisilla säännöksillä. Tällainen tämentäminen sopii hyvin verohallitukselle niiden valtuuksien puitteissa, joita sille on laissa annettu.

Mitä tulee sitomattomien ohjeiden antamiseen, on verotuksen yhdenmukaisuusvaatimus, oikeusturvavaatimus, ennustettavuusvaatimus ja joutuisuusvaatimus huomioon ottaen perusteltua, että verohallitus asiantuntijaviranomaisena²¹ jatkaa tällaisten ohjeiden antamista. Jos verohallituksen mahdollisuuksia oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämiseksi halutaan tehostaa, voitaisiin osa nyt sitomattomista ohjeista laissa olevia valtuuksia lisäämällä muuttaa sitoviksi määräyksiksi.

Verohallitukselle voitaisiin siirtää joidenkin nyt valtiovarainministeriölle delegoitujen määräysten anto-oikeus. Eräs tällainen määräys on valtiovarainministeriön päätös rakennusten jälleenhankinta-arvon pe-

²⁰ Verohallinnon normirekisterissä oli elokuussa 1989 verohallituksen antamia määräyksiä 104 kpl ja ohjeita 450 kpl.

²¹ Valtioneuvoston hallinnon kehittämistä koskevassa päätöksessä (12. 5. 1988) on lähdetty siitä, että keskusvirastoja kehitetään asiantuntijaviranomaisiksi ja samalla tarkistetaan niiden johto-organisaatiota vastaamaan muuttuneita olosuhteita. Myös verohallituksen johto-organisaation kehittäminen on käynnistetty valtiovarainministeriön 14. 3. 1989 tekemällä päätöksellä.

rusteista. Kun verohallituksella on oikeus vahvistaa verotusta varten maapohjan arvostuksen perusteet, olisi luontevaa, että tämä oikeus koskisi myös rakennuksia. Tämä on perusteltua siitakin syystä, että jo nyt rakennusten arvostuspäätöksen luonnos laaditaan käytännöllisesti katsoen valmiiksi verohallituksessa.

Verohallituksen yhteydessä toimivan keskusverolautakunnan toimintaa arvioitaessa näyttäisi asianmukaiselta kehittää keskusverolautakuntaa ennakkotiedon antajana ja mahdollistaa se, että lautakunta voisi antaa ennakkotietoja myös muista veroasioista kuin valtionverosta tai kunnallisverosta taikka ennakkoperinnästä voimassa olevien säännösten mukaan tapahtuvasta ennakon pidättämisestä tai suorittamisesta. Sitä vastoin keskusverolautakunnalle nyt kuuluva mutta käyttämättä jäänyt oikeus antaa verohallituksen välityksellä yleisiä neuvoja ja ohjeita verotusta ja ennakkoperintää varten voitaisiin poistaa ja lähteä siitä, että tällainen toiminta kuuluu verohallitukselle sen harkinnan mukaan hoidettavaksi.

Lähteet:

Lauri Honkavaara: Verotuksessa sovellettavista normeista ja niiden keskinäisistä suhteista, Verotus 5/1985.

Kauko Sipponen: Lainsäädäntövallan delegeoiminen, 1965.

Antti Suviranta: Hallintosäädöksen ja -päätöksen rajankäyntiä, Juhlajulkaisu Kaarlo Kaira & Urho Castren, 1961.

Kari S. Tikka: Onko lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välinen tehtävänjako verotuksen sääntelyssä muotoutunut tarkoituksenmukaiseksi? Juhlajulkaisu Aarne Nuorvala 1912, 1982.

Verohallituksen norminanto ja muu ohjaustoiminta; Hallinnon hajauttamiskomitean asettaman asiantuntijaryhmän raportti, 30. 12. 1985.

Näkökohtia lääninoikeuksista tuomioistuimina

Taustaa

Lääninoikeusuudistus on ollut periaatteessa vireillä varsin pitkän ajan. Taustan valaisemiseksi voisi valita monia kirjoituksia ja kannanottoja, mutta olen lukijalle poiminut vain muutamia sen ilmentämiseksi miten tärkeänä asiaa on vuosien saatossa pidetty.¹

Voi sanoa, että lääninoikeusuudistus harppasi pitkän askeleen eteenpäin kun vuonna 1974 annettiin lääninoikeuslaki (1021/74), joka tuli voimaan 1. 10. 1975 sekä vastaava asetus (751/75). Tämä lainsäädäntö ei kuitenkaan merkinnyt, jo 1955 lailla aloitettua, lääninoikeuksien tuomioistuinasetaman kiistatonta tunnustamista vaan lääninoikeuksista tuli kuten on sanottu »alemmmanasteisia tuomioistuimia, joissa on eräitä muodollisorganisatorisia puutteita».

Varsinainen lääninoikeusuudistus aloitettiin hallintolainkäyttöoimikunnan mietinnöllä², jota ansiokkaasti jatkoi hallinnon oikeusturvakomitean mietintö.³ Ratkaisevin osuus lääninoikeusuudistuksessa on kuitenkin KHO:n presidentti Antti Suvirannan johtamalla hallintolain-

¹ Kehittyvä hallintolainkäyttö. (Korkeimman hallinto-oikeuden julkaisusarja I 1972); *Aarne Nuorvala*: Hallintolainkäytöstä ja hallintotuomioistuinlaitoksesta. (Lakimies 1970 s. 770) ja Lääninoikeuksien kehittämisestä oikeusturvan lisäämiseksi hallinnon alalla (Lakimies 1971 s. 191) sekä Oikeusturvanäkökohtia (Verotus 1975 s. 211). *Tauno Ellilä*: Tuomarin pätevyysvaatimuksista (Lakimies 1970 s. 4). *Edward Andersson*: Verovalitusten käsittelyn nopeuttamisesta lääninoikeusvaiheessa (Verotus 1970 s. 129). *Paavo Kastari* on kirjassaan Suomen valtiosääntö (1977) kiinnittänyt huomiota tuomarin riippumattomuuteen ja heikon arvovallan syihin. *Eero Vilkkonen* käsittelee kirjassaan: Hallintolainkäyttö I (1977) hallintotuomioistuimet virastoyksikköinä. *Eero Kivikari*: Hallintotuomioistuinten asemasta, Verotus nro 2/1977 ja Lääninoikeuksien kehittämisestä, Verotus nro 3/1983 kirjallisuusviitteinen sekä hallintotuomioistuimet ja oikeuslaitoskeskustelu, Lakimies-uutiset 1971 nro 6—7 ja III tuomarinpäivien pöytäkirja 1982. *Tuomo Rapola*: Tuomiovalta ja oikeushallinto. Sama III tuomarinpäivien pöytäkirja. Korkeimman hallinto-oikeuden 70-vuotisjuhlamuistio 1988.

² Ks. KM 1973: 114 s. 198 ss.

³ Ks. KM 1981: 64 s. 239 ss.

käyttökomitean mietinnöllä. Se oli mittava työ.⁴ Eräällä tavalla lainvalmistelutyön tosiasialliseen edistymiseen vaikutti myös se, että pääministeri Harri Holkerin hallituksen ohjelmaan (s. 11) otettiin tietääkseni paljolti entisen oikeusministerin Christoffer Taxell'in aloitteesta lausuma: Lääninoikeudet muodostetaan itsenäisiksi, alemmanasteisiksi hallintotuomioistuimiksi.

Edellä hahmotetuista sanoisinko »eväistä» alkoi oikeusministeriössä lainvalmistelutyö lainsäädäntöneuvos Heikki Kannisen johdolla. Tämä johti hallituksen esitykseen eduskunnalle 65/88, jonka eduskunta hyväksyi 10. 3. 1989/242 lailla lääninoikeuslain muuttamisesta. Samassa yhteydessä jouduttiin muuttamaan useita lakeja.⁵ Lääninoikeusasetus katsottiin aiheelliseksi uusia kokonaan. Se annettiin lääninoikeuslain 32 §:n nojalla 2. 6. 1989/522. Uudistukseen liittyvät myös lääninoikeuksien työjärjestysuudistukset, joista oikeusministeriön asettama hallintoneuvos Rauno Karvosen johdolla toiminut työryhmä teki malliehdotukset. Lääninoikeuksien tulee ja ne voivat nyt itse vahvistaa toimintaansa sopivat työjärjestykset ensi kerran kuuden kuukauden kulluttua lääninoikeusasetuksen voimaantulosta. Työjärjestys on toimitettava tiedoksi KHO:lle. Lääninoikeusuudistus tuli voimaan 1. 11. 1989.

Asiaan liittyi, kuten näin suuressa hallintoalan muutoksessa on luonnollista, monenlaista »kädenvääntöä» lähinnä siitä, miten lääninoikeudet, Ahvenanmaan lääninoikeutta lukuunottamatta, in concreto siirretään sisäasiainministeriön hallinnonalalta oikeusministeriön hallinnonalalle. Eräs keskeinen liitännäiskysymys oli lääninoikeuksien suurentaminen virastoyksikköinä eli niiden määrän (11) supistaminen vähintään kuuteen, joka on hovioikeuksienkin lukumäärä. Kammarrätten-tuomioistuimia on Ruotsissa neljä. Kun lisäksi mainitsen, että pääosin lääninhallituksista itsenäisiin lääninoikeuksiin siirrettävän virkakunnan lukumäärä on n. 350 eritasoista virkamiestä sekä vielä sen näkökohdan, että lääninoikeudet ratkaisivat v. 1988 yhteensä 32 082 asiaa, saanee arvoisa lukija taustakäsityksen siitä kuinka merkittävästä ja laajakantoisesta uudistuksesta asiassa oli kysymys.

Tänään ollaan siis tilanteessa, että lääninoikeus on yleinen alueellinen hallintotuomioistuin, jonka tuomiopiirinä on lääni (LOL 1 §). Yleisesti hahmottaen voinee ehkä sanoa, että lääninoikeudet hoitavat nyt kansalaisten hallinnollisen oikeusturvan samalla tasolla ja periaatteella kun hovioikeudet hoitavat oikeusturvan niille kuuluvissa asioissa.

⁴ Ks. KM 1985: 48 s. 13 ss.

⁵ Ks. Suomen Säädoskokoelma N:o 242—270. Asian yhteydessä suoritettiin myös asiallisen toimivallan rajaamista lääninhallitusten ja lääninoikeuksien kesken.

Kokoonpanosta ja toiminnasta

Vuoden 1974 lääninoikeuslain nojalla lääninoikeudessa oli lääninoikeuden puheenjohtajana toimiva lääninneuvos, jaoston puheenjohtajina toimivia lääninneuvoksia, vanhempia ja nuorempia lääninasesoreita, lääninoikeudensihteeri ja lääninsihteerit esittelijöinä. Nyt lääninoikeudessa on puheenjohtajana lääninoikeuden ylituomari ja muina jäseninä lääninoikeudentuomareita sekä asioiden valmistelua ja esittelyä varten lääninoikeudensihteerejä (LOL 4 §). Ylituomarit ja lääninoikeudentuomarit nimittää tasavallan presidentti, ylituomarit ns. ilmoittautumisvirkana ja lääninoikeudentuomarit hakuvirkana. Molemmilla on hallitusmuodon mukainen tuomarin asema. Ehdollepanoa ei suoriteta. Nimitysasioissa on KHO:n esitys tai lausunto keskeisessä asemassa. Tämä onkin hyvä järjestelmä. Se takaa tuomaripätevyyden ja estää osaltaan ns. poliittisia- ja suosikkinimityksiä. Lääninoikeudensihteerit nimittää lääninoikeus. Muun virkakunnan ottaa ylituomari.

Asian yhteydessä oli tuomaripiireissä ja pyydetyissä lausunnoissa vilkas mielipidevaihto mainituista virkanimikkeistä. Omasta puolestani on vain jotenkin »sääli» historiallisen asessori-virkanimen poistuminen. Korostamalla nimikkeissä tuomari-sanaa pyrittiin vahvistamaan lääninoikeuden tuomioistuinluonnetta ja onhan mm. »ukkotuomari» sanalla kansalaisten keskuudessa perinteisesti arvostettu ja luottamusta herättävä kaiku. Neuvoksia on sen sijaan monella alalla ja sopiikin se nimike ylioikeuksien jäsenille. Uutena kokoonpanoa koskevana näkyvänä seikkana tulivat eräisiin asiatyyppeihin asiantuntijajäsenet, jotka nimittää valtioneuvosto kolmen vuoden toimikaudeksi. He vannovat myös tuomarin valan (LOL 7 ja 11 §).

Lääninoikeus voi toimia jaostoihin jakautuneena siten kun työjärjestyksissä määrätään. Jaoston puheenjohtajana on ylituomari tai lääninoikeudentuomari sekä muina jäseninä vähintään kaksi lääninoikeudentuomaria. Esittelyn lääninoikeudessa toimittaa lääninoikeuden lainoppinut jäsen, lääninoikeudensihteeri tai esittelijä. Notaari voidaan määrätä esittelemään yksinkertaisia asioita.

Lääninoikeus voi suorittaa myös asian suullisen käsittelyn ja toimittaa katselmuksen. Olisikin tarpeen lisätä ajan mittaan ja työvoimaresurssien salliessa nimenomaan suullisia käsittelyjä. Tästä on ollut keskustelua jopa kansainvälisesti mm. AIHJA:n hallintotuomarikokouksessa 19. 6. 1989 Helsingissä. Lääninoikeus voi asian niin vaatiessa koontua täysistuntoon ja eräissä tapauksissa se on pakollistakin.

Lääninoikeuden hallinto

Lääninoikeusuudistuksen myötä keskittyy tulosvastuu ja siihen verrattavat asiat keskeisesti ylituomarille ja lääninoikeudentuomareille jaoston puheenjohtajana. Ylituomari voi määrätä jonkun lääninoikeudentuomareista tai lääninoikeudensihteereistä toimimaan hallintopäällikkönä. Tämä tehtävä vastaa periaatteessa entistä lääninhallituksen veroasiaintoimiston toimistopäällikön virkaa. Hallintopäällikkö onkin ehdottomasti tarpeen ns. suurissa lääninoikeuksissa (Uusimaa, Turku ja Pori, Häme). Hallintopäälliköllä on keskeinen asema monissa jokapäiväisen työn asioissa, (LOA 16 §).

Oikeuskäytännön yhdenmukaisuuden valvonnan vuoksi oli jo ennenkin monissa lääninoikeuksissa pidetty työjärjestysten pohjalta ns. neuvosten palaverejä. Lääninoikeusasetus (12 §) vahvistaa voimakkaasti tätä käytäntöä toteamalla, että lääninoikeudessa voi olla johtoryhmä lääninoikeuden hallintoa koskevien asioiden valmistelua (vert. KHO kansliaistunto) sekä oikeusperiaatteiden soveltamisen ja laintulkinnan yhdenmukaisuuden valvomista varten. Johtoryhmän vakiokokoonpano on ylituomari puheenjohtajana, jaostojen puheenjohtajat sekä hallintopäällikkö. Lääninoikeusasetus määrittelee selkeästi mitkä asiat ylituomari ratkaisee ilman esittelyä, mitkä hallintopäällikkö yksin ja mitkä asiat ovat täysistuntoasioita. Lääninoikeuksien hallinto on nähdäkseni nyt periaatteessa hyvin toimivasti järjestetty verrattuna siihen, mitä se oli lääninhallituksen osastona. Ylituomarin ja lääninoikeudentuomareiden jaoston puheenjohtajana toiminta ja työteho kuitenkin pitkälti ratkaisee miten hallinto toimii arkipäivän työssä (LOL 8 § ja LOA 17 §). Huomattava piirre on myös se, että täysistunnossa määrätään ne virkamiehet, jotka voivat ratkaista käytännön lainkäytössä tärkeitä ulosoton kiel tämistä ja keskeyttämistä koskevia hakemuksia (LOA 10 §).

Ratkaisumenettelystä

Lainkäyttöasiat ratkaistaan pääsääntöisesti lääninoikeuden jaostossa. Jaostojen työ on keskeistä. Jaostojen istunto on ratkaisutoiminnassaan itsenäinen.⁶ Riippuen lääninoikeuden koosta jaostoja on vaihteleva määrä ja suurin se on Uudenmaan lääninoikeudessa, jossa on kuusi jaostoa. Lääninoikeus toimii jaoston osalta nyt selkeästi kolmijäsenisenä. Vuoden 1974 lääninoikeuslain 10 §:ää muutettiin, pyrkimyksenä purkaa asiaruuhkia, lailla 1022/78 siten, että lääninoikeuden työtilan-

⁶ Ks. tästä periaatteesta erityisesti hallituksen esitys eduskunnalle s. 27.

teen niin vaatiessa voi esittelijä toimia esittelemässään asiassa lääninoikeuden jäsenenä (ns. esittelijäjäsen) eli luotiin väliaikainen ns. kolmen jäsenen kokoonpano. Lailla 588/82 konstruointiin samassa tarkoituksessa jopa rajoitettuihin asiaryhmiin ns. yhdenjäsenen kokoonpano lääninoikeuslain 9 §:n väliaikaisella muutoksella. Nyt nämä säännökset on poistettu. Lääninoikeuden jaosto toimii normaalikokoonpanossa kolme jäsentä ja esittelijä. Lääninoikeuden jäsenen toimiessa esittelijänä asiassa on kolmen jäsenen kokoonpano.⁷ Lääninoikeuslain 15 §:ssä määritellään ketkä esittelevät lääninoikeudessa. On todettava, että lääninoikeudensihteerit muodostavat esittelijöiden perusjoukon.⁸ On siis keskeistä, että lääninoikeudensihteerit ovat pätevää, koulutettua ja työhönsä motivoituneita lakimiehiä. Yhdyn siihen, mitä eri lakimiestilaisuuksissa on perustellusti sanottu mm. tuomioistuinten palkkaussasioista.

Mikä on tulevaisuus?

Käsitykseni mukaan on selvää, ettei lääninoikeusuudistus heti paranna mullistavasti lääninoikeustoimintaa ja kansalaisten hallinnollista oikeusturvaa varsinkaan sen pahinta puutetta, joka on liian pitkä ratkaisuaika.⁹ On kuitenkin varmaa, että lääninoikeuksien ratkaisujen oikeusvarmuus, ennalta ennustettavuus ja perusteluselkeys tulevat parantumaan entisestään. Ylituomari ja jäsenet voivat tuomarinvastuun nimessä saada mahdollisuuden periaatteellisten asioiden syvälliseen käsittelyyn (mm. johtoryhmytyöskentely ja LOA 17 §:n mukainen muistiolaadinta).¹⁰ Niin ikään syntyy tilaisuus perehtyä lääninoikeudelle ehkä tulevien tehtävien ennakointiin.¹¹ Lääninoikeusuudistuksen keskeisin asia onkin luoda pohja tulevalle kehitykselle. Uudistuksen tärkein merkitys on käsitykseni mukaan lääninoikeuden tuomarikunnan työmotivatiivisen aineksen sekä ns. profiilin nousun ja vihdoin työskentelyn arvostuksen puolella. Myös valmisteilla oleva hallintoprosessilaki tulee luomaan selkeät periaatteet lääninoikeustyölle. Lääninoikeudet kykenevät nyt luodulla pohjalla vastaamaan taitoyhteiskunnan vaatimuksiin sillä myös lääninoikeuksien tietojärjestelmiä kehitetään. Tämä kaik-

⁷ Ks. tästä hallituksen esitys eduskunnalle s. 28.

⁸ Asiaa on selostettu hallituksen esityksessä eduskunnalle s. 30.

⁹ Ks. aiheesta yleisesti oikeusministeriön OHOI-tiedotuslehti nro 1/1989, Raimo Pekkanen, Antti Suviranta, Eero Jauhiainen.

¹⁰ Ks. tästä mm. *Timo Silenti*: Osaratkaisujen antaminen, valituskelpoisuus ja sitovuus hallintomenettelyssä ja lainkäytössä. LM 1989 s. 52.

¹¹ Ks. tästä mm. *Olli Mäenpää*: Euroopan ihmisoikeussopimus ja oikeusturvan taaket hallintoasioissa, LM 1989 s. 306.

ki taas lisää kansalaisten luottamusta hallinnolliseen oikeusturvaan. Ruotsissa on hallinnollisesta oikeusturvasta varsinkin veroasioissa äskettäin käyty monitahoinen keskustelu.¹² Sekin osoittaa kuinka merkityksellistä oli saada Suomeen lääninoikeudet tuomioistuimina, en malta olla sanomatta »vihdoin ja viimein». On myös todettava, että veronoikaisumenettelyn kaikinpuolinen kehittäminen on mitä keskeisin asia lääninoikeuksien toiminnalle tulevaisuudessa. Sama koskee lainsäädäntöä ns. yleisten hallintolainkäyttöasioiden alueella. Hallintomenettely kehittyy maailmanlaajuisesti. Äskettäin on tietääkseni esim. Ranskassa perustettu Conseil d' Etat alapuolelle välituomioistuin hallinnollisen oikeusturvan lisäämiseksi. Lääninoikeuksien tehokas toiminta tuomioistuimina antaa myös mahdollisuuksia korkeimman hallinto-oikeuden kehittämiselle prejudikaattituomioistuimen suuntaan, jos niin hyväksi katsotaan.

¹² Ks. tästä mm. *Jan Sundin*: Skattedomstolar under debatt. Skattenytt nro 5/1989 s. 228.

Kunnallisverotus ja kuntien itsehallinto

Historiaa

Paikallishallinnon tie nykyaikaiseen kunnallishallintoon on maasamme satojen vuosien mittainen. Tiheimmin asutuilla ja väkirikkaimmilla paikkakunnilla paikallishallinnon kehitys on ollut jonkin verran muita alueita poikkeava. Kaupungeissa on ollut vanhastaan voimassa ns. Mauno Eerikinpojan kaupunkilaki 1300 luvulta. Tämän mukaan kaupungeissa oli vouti eli kuninkaan käskynhaltija, pormestari ja raatimiehet. Raatimiesten raatia alettiin kutsua maistraatiksi. Kustaa II Adolfin 1600-luvulla toteuttamassa uudistuksessa tulivat hallintoelimiksi myös kaupunkien vanhimmat.

Maaseudulla oli totuttu hoitamaan oikeudenkäyntiä ja muitakin asioita käräjillä. Käräjiltä jäivät vähitellen hallinnolliset asiat pois ja ne siirtyivät 1600—1700-luvuilla pitäjänkokouksille. Pitäjänkokousten ensimmäisiä asioita oli kirkon ja pappilan rakentaminen sekä papin valinta. Näin seurakunnat alkoivat pitää huolta sekä maallisesta että hengellisestä hallinnosta¹. Seurakuntien hallinto sai esikuvia ja vaikutteita kirkollisesta perinteestä.

Sekä kaupunkien että maaseudun paikallishallinnolla oli perustavissa asioissa samoja piirteitä. Haluttiin ratkaista yhteiset asiat omassa piirissä. Yhteisten asioiden, silloisen paikallisen julkisen hallinnon, menoja varten kerättiin hallintoalueelta veroja ja muita tuloja samoin omien päätösten mukaan.

Veroperusteet päätti kukin paikallishallintoyksikkö itse. Tästä johtuen verotusolot muodostuivat kirjaviksi. Paikalliset olosuhteet olivat osaltaan ohjaamassa verotustapaa.

Puolivälissä 1800-lukua alkoi olemaan paineita paikallishallinnon tehostamiseksi. Pitäjänkokoushallinto ei enää vastannut asukkaiden vaatimuksia. Kun naapurimaassamme Ruotsissa toteutettiin paikallishal-

¹ Hannu Soikkanen, Kunnallinen itsehallinto kansanvallan perusta, Maalaiskuntien itsehallinnon historia, Helsinki 1966, ss. 24—63.

linnon uudistus vuonna 1862 säätämällä kunnallislaki, oltiin meilläkin tähän kypsiä. Helmikuun 6 päivänä 1865 annettiin asetus kunnallishallituksesta maalla (4/65). Seurakunnan rinnalle oli luotu maallinen yhteisö, maalaiskunta.

Kaupunkien paikallishallinto sai joulukuun 8 päivänä 1873 oman kunnallislakinsa, asetuksen kunnallishallituksesta kaupungissa (49/73). Näin oli siirrytty koko maan osalta uuteen kunnallishallintoon. Se perustui aikaisemman kaupunkihallinnon sekä käräjä- ja pitäjänkokoushallinnon periaatteisiin, joiden lähtökohtana oli asukkaiden itsehallinto.

Siirtyminen uuteen kunnallishallintoon ei tapahtunut yht'äkkisesti vaan useissa kunnissa pitkäaikaisenkin siirtymisvaiheen jälkeen. Tämä heijastui myös kuntien määrätessä veroja kunnan menojen rahoittamiseksi. Vuoden 1865 asetus kunnallishallituksesta maalla antoi kunnille oikeuden määrätä veroja mutta jätti veron perusteet avoimiksi. Pitäjänhallinnon aikaan vallinnut verotuksen kirjavuus jatkui. Sama tilanne oli kaupunkien hallinnossa. Sielläkin verotusperusteet vaihtelivat kaupungeittain.

Kunnallisveron perusteena saattoi olla tulo tai omaisuus. Veroa määrättiin joskus myös sillä perusteella, mihin yhteiskuntaluokkaan henkilö kuului. Veroperuste riippui siitä kuuluiko verovelvollinen maanomistajiin, mäkitypalaisiin, torppareihin, itsellisiin, loisiin, käsityöläisiin, eläkkeensaajiin, mylläreihin, tuulimyllyn omistajiin, papistoon jne. Miehellä saatettiin määrätä veroa enemmän kuin naisella. Kunnan kassaerillisyydestä johtuen veroja määrättiin erikseen vaivaishoitorahastoon, koulukassaan, tienpitoa varten ja kunnantuvan rakentamiseen².

Kaupungeissa olivat verotusolot maaseudun tapaan alunperin varsin kirjavat. Kaupunkilaki jätti veroperusteet kaupungin itsensä määrättäviksi. Verotuskohteena olivat erityisesti kauppiaat, käsityöläiset ja kiinteistönomistajat. Veroina olivat käytössä muun muassa tonttiäyrit, pelto- ja laidunrahat, tuulaaki ja eräät valmisteverot eli aksiisit³.

Kunnallisverotusta koskevan lainsäädännön kannalta vuonna 1873 annettu asetus kunnallishallituksesta kaupungissa oli historiallisestikin merkittävä. Silloin lopetettiin kaupunkien oikeus määrätä itse verotuksen perusteet. Uudessa laissa säädettiin kunnallisen verotuksen perusteeksi verovelvollisen saama tulo. Näin oli ensimmäisen kerran kunnallisverotuksen peruste sidottu lakiin. Lakisääteisenä ja tuloon perustuvana kunnallisverotus on edelleenkin.

² Kyösti Järvinen, Suomen maalaiskunnat ja niiden talous 1890-luvun alussa, 1899, ss. 167—177.

³ Suomen kaupunkilaitoksen historia I, Suomen Kaupunkiliitto, Vantaa 1981, ss. 100—104.

Kunnallisverotus ja kuntien itsehallinto

Myös maalaiskunnissa siirryttiin tuloon perustuvaan verotukseen vuonna 1898 annetulla asetuksella maalaiskuntain kunnallishallinnosta (21/98), joka korvasi vuoden 1865 vastaavan asetuksen. Uusi asetus oli eräin poikkeuksin sisällöltään vuonna 1873 annetun kaupunkiaseuksen kaltainen.

Sekä 1873 että 1898 vuosien asetukset säätivät, että kunnan oli itse toimitettava verotus. Sitä varten kunnat valitsivat taksoitus- ja tutkijalautakunnat sekä taksoitussihteerit.

Kuntien oma »takseeraus» jatkui aina 1950-luvun loppuun. Vuoden 1960 alusta voimaantulleella verotuslailla (482/58) kunnallisverotus sekä valtion tulo- ja varallisuusverotus yhdistettiin samaan menettelyyn. Kunnallisverotuksen ovat siitä saakka toimittaneet valtion elimet, verolautakunta ja lääninverolautakunta. Kunta on kuitenkin saanut olla mukana vero- ja tutkijalautakuntien valinnassa. Nykyisin kunnanvaltuusto valitsee molempien lautakuntien jäsenet puheenjohtajaa lukuunottamatta. Lääninverolautakuntien kaikki jäsenet määrätään kuntien keskusjärjestöjen ehdottamista henkilöistä. Kunnallisen verotuksen tason eli veroäyrin hinnan on kunta aina saanut määrätä.

Verotuslakia valmisteltaessa oli esillä kysymys, loukataanko kuntien itsehallintoperiaatteita siirtämällä kunnan verotusoikeus valtion viranomaisille. Näin ei katsottu käyvän erityisesti siitä syystä, että kunnallisverotus oli jo 1800-luvulta saakka ollut säännöksiin sidottua hallintolainkäyttöä.

Kunnallisveron merkityksestä

Kunnallisvero on aina ollut kuntien suurin tuloerä. Vuonna 1890 veroina kannetut tulot olivat koko maassa 62,6 %. Määrä on suhteellisesti laskenut. Esim. vuonna 1960 verotulojen osuus kaikista kuntien tuloista oli vajaat 50 % ja viime vuosina noin 42 %. Yksittäisten kuntien kohdalla verojen osuus vaihteli vuonna 1890 alle 29 %:sta aina 80 %:iin. Viime vuosina vaihtelut ovat olleet vajaasta 30 %:sta noin 60 %:iin.

Kunnan verotulojen määrään vaikuttaa luonnollisesti veroäyrin hinta. Se on vaihdellut kunnittain yleensä niin, että niissä kunnissa, joissa veroäyrien määrä on suhteellisen vähäinen, äyrinhinta on ollut keskimääräistä korkeampi. Viime vuosina veroäyrin hinnan vaihtelut ovat olleet 14 pennistä 19 penniin. Verotettavien tulojen vaihtelut olivat vuodelta 1987 toimitetussa kunnallisverotuksessa 83 283 markasta (Kauksiainen) 22 311 markkaan (Merijärvi) asukasta kohti laskettuna.

Kunnallisvero on kuntien ainoa merkittävä vero. Tänä päivänä kun-

nat kantavat myös koiraveroa, jonka tuotto on vähäinen (viime vuosina reilut 20 milj.mk). Merkittävämpi on veronluontoiseksi maksuksi mainittu katumaksu, jonka tuotto vuonna 1987 oli vajaat 400 milj.mk. Katumaksun nousu alunperin suunnitellulle tasolle pysäytettiin valtiovalan toimesta lailla (1063/86). Koiraverosta luopumisesta on silloin tällöin keskusteltu ja katumaksun korvaamista uudella kiinteistöverolla ehdotti vuonna 1989 mietintönsä jättänyt kiinteistöverotoimikunta (1989: 2). Aikoinaan kunnilla oli oikeus kantaa ns. köyhäinsadannesta kuolinpesästä. Tätä koskeva säännöstö, joka oli peräisin vuodelta 1698, kumottiin kuitenkin vuonna 1980.

Vertauksen vuoksi mainittakoon, että valtiolla on nykyisin noin 30 veroa ja veronluontoista maksua. Niiden tuotto kattaa noin 85 % valtiontalouden kokonaismenoista (v:n 1989 tulo- ja menoarvion mukaan yht. 124,2 mrd.mk). Kunnallisveroa vastaava valtion tulovero on arvioitu vuodelle 1989 alle 30 %:ksi kaikista valtion tuloista. Vuoden 1987 tuloista maksuunpantiin valtion tuloveroa 30,5 mrd.mk. Kunnallisveroa maksuunpantiin vastaavalta vuodelta kaikkiaan 36,3 mrd.mk ja sen osuus kuntien tuloista on reilut 40 % niinkuin edellä jo mainittiin.

Kunnallisverolla katettiin maassamme sekä kuntien että kuntainliittojen menoja. Paikallis- ja aluehallintojärjestelmäämme ei ole mahtunut maakuntaveroa, jota kannetaan esim. Ruotsissa, Norjassa ja Tanskassa. Itsehallintoon nojautuva aluehallinto on maassamme ainakin vielä tänä päivänä sekava ja hajanainen. Se perustuu pääasiassa alueellisiin kuntainliittoihin. Kun kunnat ovat kuntainliittojen jäseniä ja ylläpitäjiä, alueellista itsehallintoa toteutetaan tätä kautta.

Kunnallisverotus on alunperin ollut kuntien itsehallinnon vankin peruskivi. Kunnallisverotuksen kautta kunta saa omaa tuloa, jonka käytöstä se voi periaatteessa itsenäisesti päättää. Rajoituksena käytölle ovat tietenkin ne lukuisat lait, jotka sitovat kuntien toimia. Mitä suurempana osana kunnan verotulot sen kaikista tuloista ovat sitä vahvempi on kunnan itsehallinnollinen asema. Kunnallishallinnon periaatteiden kannalta ei ole yhdentekevää rahoitetaanko menot kunnallisverolla vai esim. valtionavulla. Valtionapu tuo mukanaan itsehallinnolle vierasta valvontaa, joka ulottuu myös kunnan rahoittamaan osuuteen valtionavunalaisesta toiminnasta. Valtiolta saatavista avustuksista soveltuu itsehallintoon parhaiten verotulojen täydennys. Sitä suoritetaan niille kunnille, joiden verotettavat tulot asukasta kohti ovat alle keskimääräisen tason. Verotulojen täydennys tulee ikäänkuin puuttuvien verotulojen sijaan. Siihen ei liity samanlaista valvontaa kuin esimerkiksi tehtäväkohtaisiin valtionosuuksiin.

Kunnallisverosäännösten kehittymisestä

Sen jälkeen kun valtion- ja kunnallisverotus yhdistettiin vuoden 1960 alusta samaan menettelyyn, on verotussäännöksiä pyritty yhtenäistämään. Vähennykset on pyritty saamaan samansisältöisiksi molemmissa verotuksissa. Sama koskee veronalaisen tulon käsitettä. Kaikilta osin näin ei ole kuitenkaan voinut toimia, koska kunnallisverotuksen periaatteet poikkeavat osaksi valtion tuloverotuksesta. Poikkeamista mainittakoon kunnallisveron määrän suhteellisuus, josta poiketaan vain pienituloisten kohdalla myöntämällä heille perusvähennys. Kunnallisverotus toimitetaan jokaisessa kunnassa (kuntia 1. 1. 1989 460 kpl). Kunnallisverotukseen liittyy kysymys tulon jakamisesta kuntien kesken, milloin verovelvollisen toiminta on ulottunut useamman kunnan alueelle. Kiinteistö- ja liiketulon harkintaverotusta ei tunneta valtionverotuksessa. Kunnallisverotuksessa myönnetään lapsivähennys, jota vastaava vähennys on nyt poistettu valtion tuloverotuksesta. Oman ongelmakentänsä muodostaa valtion kassaan sekä ennakoon että lopullisesti kertyvien kunnallisverojen tilittäminen asianomaisille kunnille.

Verotussäännösten sisällön yhtenäistäminen on ollut perusteltua erityisesti verotuksen yksinkertaistamista ajatellen. Kuntapuoli on ollut aina lämmin yksinkertaistamisajatukselle, jota kautta helpotetaan sekä verottajan että verovelvollisen työtä ja säästetään kustannuksia. Säännösten yhtenäistämisestä on kuitenkin seurannut kunnallisen verotuspohjan kaventumista. Esimerkkeinä mainittakoon kunnallisverotuksessa myönnettävien vähennysten saattaminen samalle tasolle kuin valtionverotuksessa sekä kiinnitettyjen velkojen korkojen rajoitetusta vähennysoikeudesta ja liiketulon tulolähdejaosta luopuminen. Aivan viimeaikaisista toimenpiteistä on mainittava konserniavustuksesta verotuksessa koskevien säännösten ulottaminen myös kunnallisverotukseen. Verotussäännösten yhtenäisyyden alttarille on uhrauksia tehnyt yleensä vain kuntapuoli.

Verotussäännösten kehittäminen on ollut ja erityisesti verotuslain voimaantulon jälkeen eli vuodesta 1960 alkaen vankasti valtiojohtoista. Kunnallisverotuksen merkitys kuntien tulojen turvaajana on jäänyt liian vähälle huomiolle. Samaa intoa kuin kuntien menojen lisäämiselle olisi pitänyt riittää kuntien tulopuolen ja erityisesti kunnallisverotuksen kehittämiseksi. Poikkeuksellisesti on kunnallisverotuksen pohjaa laajennettu. Näin tapahtui 1980-luvulla kun eräät sosiaaliset edut saatettiin veronalaisiksi. Samalla kuitenkin kunnat veloitettiin osallistumaan uusittujen järjestelmien kustannuksiin vähintään samalla määrällä kuin verotuspohja vahvistui. Kunnallisveropohjaa on heikennetty

muutoinkin kuin valtion- ja kunnallisverosäännösten sisällön yhtenäistämisellä. Esimerkkinä mainittakoon arpajaisvero, joka on säädetty vuodesta 1986 lähtien meneväksi kokonaan valtiolle. Näin on tapahtunut siitä huolimatta, että arpajaisvero korvaa myös kunnallista tuloveroa arpajaistulon osalta. Vastoin yksinkertaisia verotusperiaatteita valtio on säättänyt näistä tuloista menevän kunnallisveron itselleen.

Kuntapuolelta on tehty useita ehdotuksia kunnallistalouden verotuspohjan laajentamisesta myös muulla tavoin kuin veroäyrin hintaa nostamalla. Ehdotukset osan liikenne-, liikevaihto- sekä perintö- ja lahjaveron tuotosta säättämisestä kunnille on valtiovarainministeriössä tyrmätty enemmittä selvityksittä. Vuonna 1982 asetettiin valtiovarainministeriön yhteyteen veronsaajien neuvottelukunta, jossa kuntapuolikin oli edustettuna. Neuvottelukunnan tehtävänä oli mm. tehdä aloitteita verolainsäädännön kehittämiseksi erityisesti kunnallis- ja kirkollisverotuksen osalta. Neuvottelukunnassa selvitettiin muun muassa nykyistä verojärjestelmää. Siihen liittyen tarkoituksena oli selvittää, miten on perusteltua ja oikeudenmukaista jakaa verotuskohteet veronsaajien kesken⁴. Tämä ei ollut valtiovarainministeriön mieleen ja neuvottelukunta lakkautettiin vuoden 1988 alusta. Tällöin oli jo ryhdytty toimiin ns. kokonaisverouudistuksen toteuttamiseksi.

Kunnallisverolainsäädännön kehittämistä on vielä menneeltä ajalta palautettava mieliin, ettei kuntapuolta ole aina edes kuultu uusittaessa tai muutettaessa po. säännöksiä. Ottaen huomioon kunnallisveron merkityksen kunnille ja niiden hallintoperiaatteille on tietenkin perusteltua, että kuntapuoli on edustettuna jo valmistelussa.

Kunnallisverotus ja verouudistus

Pääministeri Harri Holkerin hallituksen ohjelman yksi keskeisiä kohtia on verouudistus. Verouudistuksella tarkoitetaan valtion tulo- ja varallisuusveroa, kunnallisveroa ja kirkollisveroa sekä näihin liittyvää kansaneläkevakuutus- ja sairausvakuutusta koskevien säännösten uusimista. Hallitusohjelmassa lausutaan nimenomaan, että kuntien verotulot turvataan uudistuksen kaikissa vaiheissa.

Verouudistuksen lähtökohtana oli välittömän verotuksen korkea taso. Erityisesti oli huomion kohteena marginaaliverotus. Tätä kautta tul-

⁴ Esa Aalto, Verotuslähteiden jako valtion ja kuntien kesken, Suomen Kunnat -lehti 4/1985 ss. 16—19 ja 5/1985 ss. 22—24 sekä Eero Koivukoski, Kunnallista verotuspohjaa laajennettava, Suomen Kunnat -lehti 15/1985 ss. 23—27, sekä Suomen Kunnat -lehden pääkirjoitus 2/1986: Kuntien verotuspohja kaipaa vahvistusta.

laan valtion tulo- ja varallisuusverotuksen ongelmiin. Kunnallisvero on tosin osa marginaaliveroa mutta ongelmat syntyvät nimenomaan valtionverosta. Marginaaliveroa on tuloverotuksessa kasvattanut nopeasti nimenomaan progressiivinen valtionvero eikä suhteellinen kunnallisvero.

Verouudistukseen lähdetessä ei puhuttu eikä haluttu puhua kannettavan veromäärän vähentämisestä, koska tämä olisi edellyttänyt julkisen talouden menojen supistamista. Menojen supistamiseen ei ollut silloin lääkkeitä eikä niitä ole helppo yleensääkään löytää. Marginaaliveron alentaminen nähtiin mahdolliseksi saattamalla verotuksen piiriin tuloja aikaisempaa enemmän ja karsimalla verotuksessa myönnettäviä vähennyksiä.

Veronalaisten tulojen lisääminen ja vähennysten supistaminen näytti sopivan myös kunnallisväen ajatuksiin. Tätä kautta oli mahdollista kasvattaa myös kunnallisverotuksen pohjaa. Uudistussuunnitelmat herättivät kunnallisväessä toiveikkuutta. Veropohjan laajentamisella saataisiin lisää omaa tulopohjaa ja näin enemmän liikkumavaraa itsehallinnossa.

Kunnallisväen toiveikkuutta ei kestänyt kauan. Jo ennenkuin ryhdyttiin varsinaisiin verouudistustoimiin saatiin esimakua siitä, mihin valtiovalan toimet tähtäävät. Talousneuvosto antoi vuoden 1986 lopulla tulopoliittisen selvitystoimikunnan tehtäväksi laatia laskelmia tulevasta verouudistuksesta⁵. Keväällä 1987 valmistuneissa laskelmissa lähdettiin siitä, että kunnallisverotuksen lapsivähennystä korotettiin rajusti, 10 000—25 000 mk:aan porrastettuna lapsiluvun mukaan (aikaisemmin 3 100—3 900 mk). Ajatuksen tausta kaipaa lyhyen selvityksen.

Vanhastaan on sosiaalipoliittisia toimia hoidettu myös verotuksen kautta. Tästä ovat esimerkkeinä sekä valtion- että kunnallisverotuksessa käytännössä olleet lapsivähennykset sekä vähennykset sairaskulujen ja veronmaksukyvyn heikentymisen vuoksi. Yhä enemmän on saanut kannatusta ajatus, jonka mukaan sosiaaliset avustukset pitää hoitaa verotuksesta erillään⁶. Suorat avustustoimet johtavat parempaan ja oikeudenmukaisempaan tulokseen kuin välillinen tukeminen verotuksen kautta. Suorassa tukemisessa ei ole ns. välinputoojia. Heitä on sensijaan verotuksen kautta tapahtuvassa tukemisessa silloin kun esim.

⁵ Tulopoliittisen selvitystoimikunnan muistio »Laskelmia verouudistuksesta», 1987, ja Eero Koivukoski, Kunnallisverotus kokonaisverouudistuksessa, Suomen Kunnat -lehti 14/1987 ss. 6—9.

⁶ Sosiaalisten verovähennysten ja tulonsiirtojen selvittelytoimikunnan mietintö (1972: B 97). Tässä mietinnössä ehdotettiin mm. verotuksen lapsivähennysten korvaamista korottamalla jo silloin valtion varoista maksettavia lapsilisä.

lapsivähennyksestä ei verovelvollinen pääse osalliseksi täysimääräisesti pienten veronalaisten tulojensa vuoksi.

Suoran tukemisen etuja on korostettu myös siinä keskustelussa, jota on käyty meneillään olevan verouudistuksen yhteydessä. Erityisesti lapsivähennys ja muut tähän verrattavat perhepoliittiset vähennykset ovat olleet esillä. Tulopoliittisen selvitystoimikunnan ottama kanta lapsivähennyksessä on toteutunut niin, että vähennyksen määräksi hallitus esitti ja eduskunta myös hyväksyi 9 500 markkaa lapselta. Näin kävi säädettäessä uusi tulo- ja varallisuusverolaki (1240/88).

Kunnallisverotuksen rajusti korotetulla lapsivähennyksellä oli toinenkin tarkoitus. Näin haluttiin siirtää julkisen vallan perhepoliittista vastuuta valtiolta kunnille. Valtionverotuksesta poistettiin kokonaan kunnallisverotuksen lapsivähennystä vastaava huoltajavähennys. Samoin valtionverotuksesta poistettiin yksinhuoltajavähennys, joka jätettiin tuntuvasti korotettuna edelleen kunnallisverotukseen, lastenhoitajan palkan sosiaaliturvavähennys ja puoliso-vähennys, jolloin lapsesta tuleva puoliso-vähennyksen korotus on myös poistettu. Valtionverotuksessa myönnetään vain erityinen lapsenhoitovähennys (12 000 mk), milloin perhe on elättänyt alle 7-vuotista lasta.

Uusi lapsiperheiden vähennysjärjestelmä verotuksessa tarkoittaa siirtää väestöpoliittista vastuuta valtakunnan tasolta paikallisiin toimenpiteisiin. Tämä merkitsee kehityksen pyörän taaksepäin kääntämistä. Väestöpoliittisia toimia hoidetaan tänä päivänä koko maata koskevinä eikä paikallisina asioina. Hyvänä esimerkkinä ovat meilläkin valtion varoista maksettavat lapsilisät. Tätä kautta olisi asia voitu nytkin hoitaa oikeudenmukaisemmin kuin kunnallisverotuksen kautta.

Paitsi sitä, että roimasti korotettu kunnallisverotuksen lapsivähennys ja siihen liittynyt valtion tuloverotuksen järjestelyt siirsivät perhepoliittista vastuuta valtiolta kunnille, aiheutettiin toimenpiteillä muitakin vakavia seurauksia. Niissä kunnissa, joissa on paljon lapsirikkaita perheitä, kaventui verotuspohja keskimääräistä enemmän. Kun tällaiset kunnat sijaitsevat sellaisilla alueilla, joissa verotettavat tulot ovat tulotason pienuudesta johtuen muutoinkin niukat, on lopputulos tältäkin kannalta katsoen kaikkea muuta kuin tasapuolinen. Epätasaisuutta lisää vielä korotettu ja uusittu kunnallisverotuksen perusvähennys (8 000 mk, aikaisemmin 5 200 mk), joka pienenee aikaisempaa hitaammin ja poistuu kokonaan vasta 48 000 markan verotettavasta tulosta. Korotettu lapsivähennys tuo verovelvollisia entistä enemmän perusvähennyksen piiriin. Edellä mainitut väliinputoojat, jotka jäävät ilman taroitettua perhetukea, lisääntyvät.

Kunnallisen verotuspohjan heikentäminen on samalla itsehallinto-

periaatteiden vesittämistä niinkuin edellä jo mainittiin. Itsehallinnon perusteita kavennettiin erityisesti jo muutoinkin vähäosaisten kuntien kohdalta. Vastapainoksi tulopohjan menetyksille säädettiin vuosia 1989—1990 koskeva muutos sosiaali- ja terveydenhuollossa sovellettavaan ns. Valtava-valtionosuusasteikkoon. Siinä ylimpään kantokykyluokkaan kuuluvien kuntien avustusmäärää alennettiin 1—2 %-yksiköllä ja vastaavasti korostettiin alimpien kantokykyluokkien kunnissa (1070/88). Tulomenetysten korvaamiseen tähtää myös uusitut säännökset verotulojen täydennyksestä (1273/88). Molemmat kompensatiojärjestelyt tulivat voimaan 1. 1. 1989. Edellä on jo käsitelty valtionosuuden ja verotulojen täydennyksen suhdetta itsehallintoperiaatteisiin.

Uusi ja edeltäjänsä laajempi TVL on kunnallisverotuksessa keskeinen laki. Sen perusteella määrätään henkilöverotuksen veroäyrit, jotka ovat koko maan osalta yli 80 % kaikista veroäyristä. Kunnittaista vaihtelua tälläkin kohtaa on. Positiivista laissa on tulopohjan laajennus vaikka alkuperäisiin tavoitteisiin ei päästykään. Samaa on sanottava vähennysten karsimisesta. Näiltä osin kunnallisväki suhtautuu uudistukseen myönteisesti. Kunnallisverotuksen tulopohjan laajennukset ja vähennysten supistamiset ovat sopusoinnussa itsenäisen kunnallisen toiminnan vahvistamispyrkimysten kanssa. Kun edellä puheena olleiden lapsi- ja perusvähennysjärjestelmien muutosten seurauksena kunnallisverotuksen pohja on kuitenkin kokonaisuudessaan kaventumassa, niinkuin etukäteisarvot osoittavat, on lopputulos kunnallishallintoa heikentävä.

Verouudistukseen kuuluu myös elinkeinoverotusta ja maatilatalouden verotusta koskevien säännösten muuttaminen. EVL:ään tehtiin aluksi yksivuotisia muutoksia (1248/88), jotka eräin poikkeuksin saatettiin pysyviksi vuonna 1989 annetulla lailla (661/89). Uudet säännökset, joilla mm. kavennettiin varausmahdollisuuksia ja saatettiin myyntivoitot aikaisempaa laajemmin verotuksen piiriin, laajentavat jonkin verran myös kunnallisverotuksen pohjaa. Konserniavustuksesta verotuksessa annettu laki (825/86) ulotettiin koskemaan 1. 1. 1990 alkaen myös kunnallisverotusta (1249/88). Uudet säännökset tekevät mahdolliseksi tulonsiirrot kuntien välillä, mikä on vastoin kunnallisverotuksen periaatteita. Konserniavustusta ei kuitenkaan saada vähentää harkinnalla vahvistetusta määrästä. Investointivarauslain muutos, joka merkitsee varausten tekemismahdollisuuksien supistamista mutta myös ulottamista liiketoiminnan ohella ammatinharjoittamiseen, säädettiin myös aluksi yksivuotiseksi (1253/88) ja myöhemmin pysyvästi (660/89).

Elinkeinoverotukseen liittyy vielä kunnallisverotuksen harkintaverotuksesta luopuminen liiketulon osalta vuodesta 1991 lähtien. Tätä koskevaa lainmuutosta ei ole vielä tehty mutta maan hallituksen piirissä

asiasta on tehty periaatepäätös. Tämä on jälleen kaventamassa kuntien verotuspohjaa. Kavennus kohdistuu epätasaisesti kuntiin. Maasamme on kuntia, joille liiketoiminnasta harkintaverotuksin määrätty veroäyrit merkitsevät useita pennejä veroäyrien hinnasta. (Vuoden 1986 tulojen verotuksessa suurin vaikutus 6,31 p). Suuri osa kunnista on sellaisia, joille liike-tulon harkintaverotuksesta ei sanottavasti kerry veroäyriä. Kaiken kaikkiaan liike-tulon harkintaverotuksen poistaminen merkitsee kunnallisverona sadoissa miljoonissa markkoissa laskettavan menetyksen. Onko tämä jotenkin kompensoitavissa kunnille jää erikseen selvitettäväksi.

Harkintaverotuksesta aiotaan luopua myös kiinteistätulon osalta. Tähän tähtää edellä mainittu kiinteistövero-toimikunnan ehdotus. Uudella kiinteistöverolla on tarkoitus korvata sanottu harkintaverotus, asunnotulon verotus, katumaksu ja manttaalimaksu. Ehdotus on lausunto-kierroksen jälkeen selvitettävänä valtiovarainministeriössä. Jos ehdotus toteutuu, on kuitenkin pelättävissä, ettei kuntien verotuspohja tätä kautta ainakaan vahvistu.

Yhtiöveron hyvityksestä annettu laki (1232/88) säädettiin yksivuotisena 1. 1. 1990 alkaen mutta uusi järjestelmä jatkuu ilmeisesti myöhemminkin. Uudet säännökset merkitsevät jaetun osingon kaksinkertaisesta verotuksesta luopumista kunnallisverotuksessa eli siis kunnallisveropohjan kaventumista. Yhtiöveron hyvityksenä kertyneen määrän tilittämistä koskevat säännökset suosivat niitä kuntia, joille osinkoa jakavat yhtiöt ovat verovelvollisia. Jaettavasta kunnallisverosta jäävät kokonaan ilman osingonsaajien kotikunnat.

Maatilatalouden verotukseen säädetyt ja suunnitellut muutokset merkitsevät jonkin verran kuntien verotuspohjan vahvistumista. Metsätalouden verotusperusteiden tarkistaminen on osoittautunut sitkeäksi kysymykseksi (ks. esim. metsäverotoimikunta -88 mietintö, 1988: 32).

Verouudistuksen valmistelu suoritettiin pääasiassa valtion virkamiesten toimin. Maan hallitus asetti keskuudestaan ministerivaliokunnan uudistusta varten. Siltäkään osin kuin oli kysymys kunnille tärkeästä kunnallisverotuksesta, ei kuntapuoli päässyt mukaan valmistelutyöhön lukuunottamatta yhtiöveron hyvityslain ja vielä keskeneräisenä olevan kiinteistöveron kehittelyä. Vuoden 1987 loppupuolella asetetussa verouudistuksen seurantatoimikunnassa kunnilla oli edustajansa mutta tämänkin työ jäi vain laskelmien tekemiseksi eri vaihtoehdoista. Niistä toimikunnan tekemät johtopäätökset kaikuivat kuuroille korville. Erityisesti TVL:n perustavaa laatua olevat alkuvalmistelut jäivät kokonaan valtion virkamiesten ajatusten ja suunnitelmien varaan. Kuntapuolen esityksiä ja lausuntoja ei otettu huomioon maan hallituksen piirissä.

Eduskunnassakin kuntapuolen perustellut ajatukset tyrmättiin, tosin äänestyksen jälkeen.

Yhteenvetoa

Kunnallisverotus on aikojen kuluessa menettänyt asemiaan kuntien itsehallinnon kulmakivenä. Hallitusmuodon kunnille takaama itsehallinto on muutoinkin vesittynyt. Näin on käynyt erityisesti kunnille lakisääteisesti lisättyjen tehtävien vuoksi. Niiden rahoittamisessa on kunnallisverotulojen niukkuuden johdosta tukeuduttu ulkopuolista valvontaa sisältäviin valtionosuuksiin ja -avustuksiin. Kunnallishallinto on näin kokenut itsehallintoperusteiden nakertamista sekä tulojen että menojen puolella.

Kunnallisveroperusteiden lakisääteisyys on sinänsä perusteltu. Kuntien kannalta tähän liittyy käytännössä esiintullut valtiojohtoisuus. Kuntapuolen perusteltuja tarpeita ja näkemyksiä ei ole otettu tarpeellisessa määrin huomioon veroja koskevia lakeja valmisteltaessa ja säädetäessä. Hyvänä esimerkkinä kuntapuolen sivuuttamisesta on vuonna 1987 alettu kokonaisverouudistus, jonka valmistelussa kunnat sivuutettiin miltei kokonaan. Niiden taholta esitettyjä näkökohtia ei myöskään otettu huomioon. Näin uudistusta on toteutettu keskeisiltä osiltaan ja muutoinkin lähes yksinomaan valtion näkemyksin ja ehdoin.

Menojen paisuessa olisi kuntien verotuspohjaa pitänyt vahvistaa. Kuntapuolen pyrkimyksistä huolimatta tähän ei ole päästy. Entisellä verotuspohjalla toimiminen on kiristänyt kunnallista veroastetta⁷ ja kasvattanut valtionapujen osuutta menojen rahoittamisessa. Tämä suuntaus on sopinut valtion keskushallinnon ajatuksiin, joita on siivittänyt voimakas halu julkisen hallinnon ja talouden keskittämiseen. Kuntien itsehallintoa on erityisesti viime vuosikymmeninä pala palalta naikerrettu.

Keskitetty hallinnon suuntaus on aiheuttanut vastareaktioita. Pyritään palauttamaan paikallisen päätöksenteon liikkumavaraa. Esimerkkinä tästä olkoon vaikkapa vapaakuntakokeilu, johon on meilläkin ryhdytty muiden pohjoismaiden esimerkkinä seuraten. Tämänkin ajatuksen läpivieminen on osoittautunut vaikeaksi sen vuoksi, että kunnallishallinto on sidottu erityisesti valtiovallan tiukkaan ja monitahoiseen valvontaan.

Kuntien itsehallinnon kohentamispyrkimyksiin pitäisi kuulua myös

⁷ Aivan viimeaikaisesta kehityksestä mainittakoon, että vuodelle 1987 korotti väyryn hintaa 79 kuntaa. Vuonna 1988 vastaava luku oli 81 ja vuodeksi 1989 korotti väyryn hintaa kaikkiaan 101 kuntaa.

verotuspohjan vahvistaminen. Tätä ajatusta ei pidä heittää pois vaikka vastus tulee kaikesta päätellen olemaan tiukka. Verotuspohjan vahvistamista on tarkasteltava paitsi jo säädettyjen verojen tuoton uusjaon että myös uusien verojen kannalta. Esim. ympäristönsuojelun merkeissä kannettavien verojen tuoton säätäminen myös kunnille olisi täysin perusteltua ottaen huomioon ne velvoitteet, jotka kunnille ympäristönsuojelussa on säädetty⁸.

Edellä olevat kunnallisverotusta koskevat periaatteet soveltuvat pääosin myös kirkollisveroon, jonka tuotolla on kuntia suurempi merkitys seurakuntien talouteen. Kirkollisvero on nimittäin ollut viime vuosina noin 75 % seurakuntien tuloista.

⁸ Ks. laki kuntien ympäristönsuojelun hallinnosta (64/1986).

Ulosottolainsäädännön uudistamisen suuntaviivoja

1. Ulosoton uudistuksen tavoitteet¹

Yleistavoitteena ulosottouudistuksessa on *täytäntöönpanotuloksen*, tuomiossa oikeaksi ja pakkotoimin toteutettavaksi vahvistetun olo-tilan aikaan saaminen asianosaisten elinoloissa, *nopeasti*, mutta aiheuttaen velalliselle niin *vähän vahinkoa* kuin mahdollista, menettelyn *järkeistäminen* sekä velallisen, velkojan ja sivullisen *oikeusturvan tehostaminen*.

Lähin tavoite on *saada velallinen* oma-aloitteisesti tai painostuksen tuloksena *itse maksamaan velkansa tai täyttämään muu velvoitteen*sa. Jollei tämä onnistu, jäljellä on pakkokeinojen vaihtoehto taikka sen toteaminen, että velallinen on varaton tai kyvytön täyttämään velvollisuutensa taikka häntä ei tavata eikä hänen olinpaikkaansa saada selville.

2. Aikaisempia osittaisuudistuksia

Viime vuosisadan viimeisten vuosikymmenten oikeus- ja yhteiskuntakäsityksen pohjalta tuon ajan yhteiskuntaa varten kirjoitettu *ulosottolaki* (3. 12. 1895) on varsin hyvin pitänyt puolensa ajan hammasta ja muutoksien tuulia vastaan. Silloinen agraariyhteiskunta on käynyt läpi sosiaalisen, taloudellisen, yhteiskunnallis-poliittisen ja teknisen kehityksen, suorastaan mullistuksen, joka ei ole jättänyt mitään yhteiskunnan rakenteita koskemattomiksi.

Yksityisten kansalaisten keskinäiset perussuhteet samoin kuin heidän muodostamiensa yhteisöjen ja muiden toimintayksiköiden perusteet ovat kuitenkin säilyneet siinä määrin entisellä pohjalla, että niitä

¹ Kurvinen Ulosottotoimen tavoitteet ja niiden toteuttamiskeinot, LM 1985 s. 27 ss.

koskevien tuomioiden täytäntöönpanojärjestelmän perusteet ovat voineet pysyä ennallaan.

Täytäntöönpanolaitoksen jälkeenjääneisyys kehityksen keltasta on kuitenkin jo pitkään ollut yksimielisesti tunnustettu tosiasia.² Ulosotto-organisaation ja ulosottolainsäädännön kokonaisuudistukseen tähtäävien, laajahkojen osauudistusten valmistelu aloitettiin jo 1950-luvun lopulla. Sysäyksen tähän antoi valtion, kunnan ja kirkollisverotuksen yhdistäminen, verotuslain (482/58) aikaansaaminen. Kun kunnilla ja seurakunnilla oli ollut omat ulosottomiehensä, laki verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin (VeroUL, 367/61) keskitti veronulosottoasiat valtion ulosottomiesten ja ulosottoapulaisten hoidettaviksi ja uudisti veronulosoton menettelyn.³

Seuraava osauudistus oli *sakkojen* ja niiden yhteydessä perittävien valtiolle *menetetyksi tuomitun omaisuuden arvon* ja prosessiperusteisten *korvausten* ulosoton uudistaminen (318/63).⁴ Sen jälkeen uudistettiin 1960-luvun jälkipuoliskolla tapahtuneen valmistelun pohjalta *palkkaan kohdistuvaa täytäntöönpanoa* koskevat säännökset sekä toteutettiin siihen astisisia laajin ensi asteen *ulosottomenettelyn osauudistus* (389 ja 394/73).⁵

Tuossa vaiheessa ulosottolainsäädännön uudistusohjelma keskeytyi. Oikeusministeriössä katsottiin, että osauudistusten tie oli kuljettu loppuun ja aika oli kypsä kokonaisuudistuksen toteuttamiselle.⁶

Käytettävissä olleet voimavarat eivät kuitenkaan riittäneet koko ulosottolainsäädännön keskitettyyn uudistamiseen. Uudistustarpeiden paine pakotti osittaisuudistusten jatkamiseen. Niinpä 1970-luvulta alkaen

² Suomen Lakimiesliitto on kirjeessä 10. 6. 1985 kiinnittänyt oikeusministeriön huomiota ulosoton ongelmiin ja kiirehtinyt ulosottolainsäädännön kokonaisuudistuksen toteuttamista. Sitä odottamatta tuli lakimiesliiton mielestä jatkaa aloitettuja, mutta keskeytyneitä osittaisuudistuksia niillä ulosoton osa-alueilla, joilla ongelmia tai epäkohtia oli ilmennyt.

Valmistelutyön suorittamista varten oli komitean tai toimikunnan asettaminen tarpeen. Lakimiesliiton kirjelmään oli liitetty muistio, jossa kartoitettiin ulosottolainsäädännön ongelmallisia osa-alueita. Tarpeellisten uudistusten suunnasta vallitsi liiton mukaan asianomaisilla tahoilla yksimielisyys.

³ Veronulosottokomitean ehdotus verojen ja maksujen ulosottoa suorittavien viranomaisten uudelleenjärjestämisestä 4. 3. 1960. Em. komitean mietintö n:o 8/1960 s. 19–21, 27 ja 74–75.

⁴ Toimikunnan ehdotus sakkorangaistuksen sekä eräiden muiden rikosoikeudellisten seuraamusten ja valtiolle maksettaviksi tuomittujen korvausten täytäntöönpanoa koskevien säännösten uudistamisesta, KM n:o 8/1962, ja laintarkastuskunnan siitä antama lausunto n:o 8/1962.

⁵ Lainvalmistelukunnan julkaisut n:o 1 ja 7/1967 ja laintarkastuskunnan lausunto n:o 6/1970.

⁶ Lindholm Ulosottolainsäädännön uudistamisesta, Käytännön ulosotto-oikeutta (1974) s. 12–14.

ulosotto-organisaatiota kehitettiin⁷ ja ulosottoasioiden kirjanpidon automatisointi pantiin alulle.⁸

Tällä vuosikymmenellä toteutuneista osittaisuudistuksista on syytä erikseen mainita *elinkeinotulon ja eräiden muiden etuuksien* samoin kuin *eläkkeiden* ulosmittausta koskevat lainmuutokset (470/86 ja 939/88). Nämä uudistukset valmisteltiin osaksi oikeusministeriön täytäntöönpanotoimistossa, osaksi vuonna 1982 ulosottouudistusta valmistelemaan asetetussa lainvalmisteluosaston virkamiestyöryhmässä.

Ulosottolakityöryhmä uudistettiin 1. 12. 1987 alkaen. Uuden toimeksiannon mukaan työryhmän tuli valmistella koko ulosottolainsäädännön uudistusehdotus, joka toteutettaisiin perättäisinä, laajahkoina osauudistuksina. Ensi vaiheessa tuli valmistella säännökset ulosottoviranomaisen itseoikaisusta ja siihen liittyvät muutoksenhakusäännökset. Sen jälkeen olisivat vuorossa säännökset ulosmitatun omaisuuden rahaksi muuttamisesta sekä pantinhaltijan asemasta ulosotossa. Jäljelle jääviä ulosottolain lukuja uudistettaessa oli erillisissä laeissa olevat säännökset verojen ja maksujen sekä sakkojen ja valtion korvaus- saamisten ulosotosta sisällytettävä ulosottolakiin. Summittaista ulosottoprosessia (lainhaku, häätö, virka-apu ja ulosoton turvaamistoimet) koskevien säännösten uudistaminen valmistellaan alioikeusuudistuksen yhteydessä ja ulosotto-organisaation uudistaminen oikeusministeriön ja sisäasiainministeriön yhteisessä työryhmässä.

3. Ulosoton muutoksenhaku-uudistus

Ensimmäisenä osaehdotuksenaan ulosottolakityöryhmä valmisti mietinnön *ulosoton muutoksenhaku-uudistuksesta*⁹. Sen sisältämiä uutuuksia ovat:

— *oikaisuvaatimusmenettely*, jossa ulosmittauksen tai muun ulosottotoimen toimeenpanon jälkeen saadun uuden selvityksen aiheuttamat tarkistukset voidaan toteuttaa sekä selvät erehdykset ja virheet korjata joko asianosaisen vaatimuksesta tai viranomaisaloitteisesti ulosottopiirin sisällä ulosottomiehen päätöksellä, oikaisuvaatimusmenettely olisi ulosmittausvalituksen edellytys ja esivaihe (UL 9: 1—6),

— ulosoton asianosaiselle ja sivulliselle, jonka oikeutta ulosmittaus loukkaa, avautuva mahdollisuus saattaa ulosoton riittaiset siviili-

⁷ Pekka Louekoski Ulosottolaitoksen uudistamisesta, Ulosotto, Suomen Kaupunginvoutien Yhdistys 50 v. (1984) s. 324 ss.

⁸ *Merenheimo* Automaattisesta tietojenkäsittelystä ulosotossa, Ulosotto s. 341 ss.

⁹ Ehdotus muutoksenhakua ulosottoasioissa koskevan lainsäädännön uudistamisesta 28. 6. 1988 (Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu (LAVO) 10/1988.

oikeudelliset esikysymykset, ennakkokysymykset ja sivukysymykset *täytäntöönpanoriitoina* paikkakunnan yleisen alioikeuden, ts. tulevan *käräjäoikeuden ratkaistaviksi* (9: 7),

— *muutoksenhakutie* sekä ulosottomiehen oikaisupäätöksestä että täytäntöönpanoriidassa annetusta tuomiosta menisi asianomaiseen *hovi-oikeuteen*, ja ulosotonhaltijaporras lakkaisi⁹ (9: 14—17); ehdotus kaipa vielä täsmennystä niiden ulosottopiirien osalta, jotka sijaitsevat eri hovioikeuden toimialueella kuin se lääninhallitus, jonka alainen ulosottomies on.

— yksityiskohtainen säännös *täytäntöönpanon kiello- ja keskeytyspäätöksen* edellytyksistä ja ehdoista sekä voimassaolosta ja vaikutuksesta vireillä olevaan ulosottotoimitukseen.¹⁰

Tästä ulosottolakityöryhmän ensimmäisestä osamietinnöstä on hankittu asianomaisten viranomaisten ja järjestöjen lausunnot ja asia on (marraskuussa 1989) oikeusministeriössä valmisteltavana.

4. Lapsen elatusavun ulosoton uudistaminen

Sen jälkeen kun *ulosottoasiain neuvottelukunta* ja *lapsen elatusavun perimisen tehostamistoimikunta* olivat antaneet mietintönsä elatusavun ulosotossa ilmenneiden epäkohtien korjaamiseksi¹¹ ja mietinnöistä oli hankittu viranomais- ja järjestölausunnot, ulosottolakityöryhmälle annettiin erillistoimeksiantona tehtäväksi valmistella edelleen hallituksen esitystä asiassa. Työryhmän ehdotus valmistui 26. 8. 1988, ja siitä hankittiin laintarkastuskunnan lausunto (n:o 2/1989): Ehdotus on oikeusministeriössä edelleen valmisteltavana.

Elatusavun ulosottouudistuksen toiminta-ajatuksena on yhdenmukaistaa, selkeyttää ja yksinkertaistaa säännökset laiminlyödyn elatusavun perimisestä viranomaisvoimin. Noita säännöksiä oli lasten asemaa koskevien laajempien lainsäädäntöhankkeiden yhteydessä paikalltu ja korjailtu, minkä seurauksena säännökset olivat tulleet sekä ristiriitaisiksi että sotkuisiksi.

Esitysehdotuksen mukaan erääntyneet elatusavut olisi perittävä *ai-kajärjestyksessä* vanhimmasta päästä siten, että päättyneiden kalenterivuosien rästinä olevat elatusavut laskettaisiin yhteen ja perittäisiin

⁹ Ehdotuksen ulosotonhaltijalle kuuluvien tehtävien siirtämisestä muille viranomaisille oli tehnyt jo *oikeushallintokomitea*, KM 1978: 35 (IV osa Ulosotto) s. 87 ss.

¹⁰ Kurvinen Täytäntöönpanon kieltämisestä ja keskeyttämisestä. DL 1985, s. 214 ss.

¹¹ KM 1980: 21 ja KM 1984: 62. Ks. myös *Mälikki*: Elatusavun ulosotosta, Ulosotto s. 184 ss. sekä *sama* Korkolaki ja elatusapu, LM 1983 s. 648 ss. ja Kurvinen Lapsen elatusavun perimisjärjestelmän uudistamisesta, DL 1986 s. 326 ss.

yhtenä summana. Rästiin jääneiden maksuerien *vanhentumisaika* olisi viisi vuotta¹² ja se laskettaisiin kalenterivuosittain vuoden päättymisestä lukien. Koko perittävällä määrällä olisi *työpalkan etuoikeus*. Elatusrästeille ei laskettaisi korkoa, mutta niitä *korotettaisiin* elinkustannusten nousua vastaavasti. Elatusavun ulosmittaamista elatusvelvollisen työpalkasta rajoittava poikkeuksellinen vanhentumissäännös (UL 4: 6, 4 mom., 709/75) kumottaisiin tarpeettomana.

5. Ulosoton realisointi-, jako- ja tilitysuudistus

Ulosottolakityöryhmän kolmantena suoritteena valmistui 28. 4. 1989 ehdotus ulosottolainsäädännön *realisointi-, jako- ja tilityssäännösten* (UL 5 ja 6 luvut) uudistamisesta (LAVO 2/1989).

Ehdotus on laadittu siltä pohjalta, että elatusavun ulosottouudistus ja ulosoton muutoksenhaku-uudistus toteutuvat ensin. Jos näin ei tapahdu, on realisointiuudistusta vastaavasti täydennettävä ja muutettava.

5.1. Maksukehotus ja maksuohjelma

Ulosotossa kertyvistä varoista (v. 1988 2,73 mrd mk) on arvioitu kertyneen yhteensä 67 % eli 2/3 siten, että velallinen suoritti varat ulosottomiehelle *ilman ulosmittausta* hänelle annetun *maksukehotuksen* tai hänen kanssaan sovitun *maksuohjelman* mukaisesti. Ulosmittauksen toimittamisen jälkeen, mutta *ilman myyntiä* kertyi *lisäksi* 11 %. Näin ollen saatiin perimistuloksesta kokoon lähes 80 % ns. »pehmeiden perimieskeinojen avulla, välitöntä pakkoa käyttämättä. Tällaisista pehmeistä keinoista tai niiden käyttämisestä ei ulosottolaissa kuitenkaan ole yhtään säännöstä.

Tämän periaatteessa vakavan puutteen poistamiseksi ehdotetaan realisointiuudistuksen yhteydessä ulosottolakiin lisättäväksi säännökset *maksukehotuksesta* (UL 3: 24 a) sekä *maksuohjelmasta* (4: 1 a). Pyrkimys on ollut kirjata nykyinen käytäntö lakiin, joten säädösehdotukset itse asiassa sisältävät ainoastaan kirjoitetun lain täydennyksen.

5.2. Ulosmitatun omaisuuden myyminen ilman huutokauppaa

Pakkohuutokaupalla myydystä omaisuudesta on arvioitu vuonna

¹² *Aarne Rekola* Ehdotus laiksi saamisen vanhentumisesta perusteluineen, KM 15/1957 (yhdenmiehen komitean sihteeri Matti Ylöstalo) s. 5 (3 §:n 3 k.), sekä s. 26 ja 63. Rekola ehdotti elatusapuerien vanhentumisajaksi kolme vuotta, mikä kansainvälisesti lienee tavallisin elatusmaksujen vanhentumisaika.

1988 kertyneen noin 5 % perimistuloksesta. Kiinteistöjä myytiin 550 kpl ja osakehuoneistoja 60 kpl. Muun irtaimen omaisuuden realisointiksi toimeenpantiin 800 pakkohuutokauppaa. Siten oli pakkohuutokauppojen arvioitu volyymi noin 13,5 milj.mk.

Numerotiedot osoittavat, että vahinkojen minimoimisen tavoite on ulosottotoimessa pääsääntöisesti velallisten omatoimisuuden ansiosta varsin hyvin saavutettu. Ulosmitatun omaisuuden realisointiuidustuksen taloudellinen merkitys valtakunnan rahavirroissa ei siis ole mullistava. Niille ihmisille, joiden omaisuutta ulosottotoimin realisoidaan tai jotka saavat myyntihinnasta suorituksen saamisestaan, kysymys on kuitenkin tärkeä.

Yleinen käsitys lienee, että hintataso pakkohuutokaupoissa on matala ja että velallinen niissä menettää kohtuuttoman arvokasta omaisuutta ulosotossa suoritetuksi tulevan velan määrään verrattuna. Tutkimustulokset eivät tosin tue tätä käsitystä. Keskimääräisesti myyntihinnat ovat olleet lähes käypä¹³. Kuitenkin vallinneen yksimielisyys siitä, että ne tapaukset, joissa huutokauppahinta on jäänyt kohtuuttoman alhaiseksi, olisi jo lainsäädännön keinoin mahdollisimman tarkoin eliminotava.

Tässä tarkoituksessa lakiehdotukseen on otettu säännös siitä, että *huutokauppa ei olisi ulosottotoimessa ainoa käytettävissä oleva realisointikeino*. Jos ulosottomies katsoo, että huutokaupassa tarjottava hinta syystä tai toisesta jää esineen käypää arvoa pienemmäksi, taikka että muulla tavalla myytäessä omaisuudesta on saatavissa korkeampi hinta, ulosottomies saisi päättää myymisestä omaisuudesta hankkimiansa taikka velallisen tai velkojan hankkimien *tarjousten perusteella*. Samoin perustein ulosottomies voisi antaa omaisuuden myytäväksi *erikoisliikkeessä* tai *erikoishuutokaupassa* (esim. antiikkiesineet, taide-esineet, postimerkkikokoelma, vanhojen rahojen kokoelma jne). Tavaravarasto voitaisiin myydä myös *vähittäin*, loppuunmyynnin tapaan ulosottomiehen hyväksymän hinnoittelun perusteella.

Tavoitteena myyntitavan valinnassa on, että omaisuudesta saadaan, mikäli mahdollista, käypä hinta, sekä että myymisestä aiheutuu vähin mahdollinen vahinko. Lisäksi edellytetään, että hakijan oikeutta ei loukata eikä vaaranneta (5: 2—5).

5.3. Ostajan saantosuoja ulosottorealisoinnissa

Nykyisen lain mukaan henkilö, joka on pakkohuutokaupassa ostanut omaisuutta, on suojattu saantonsa laillisuuteen kohdistuvia väit-

¹³ Linna: Ulosottorealisoinnista de lege ferenda (1987) s. 164—179.

teitä vastaan, jos *kiinteistö oli ulosmitattu ja myyty kiinnitetystä saamisesta*.¹⁴ Muussa tapauksessa saantosuoja on ollut käytännössä lähes ehdoton, mutta laissa sääntelemätön ja oikeussystemaattisesti epäselvä¹⁵. Pakkahuutokaupan saatua lainvoiman kanne ostajaa vastaan voi tuskin menestyä sillä perusteella, että velallinen ei ollutkaan kiinteistön omistaja, vaikka hakijan saamisella ei olisi ollutkaan kiinnitysvakuutta. Irtaimen esineen takaisin saaminen ostajalta, joka hinnan maksettuaan on saanut esineen haltuunsa, voi olla jo teknisesti ylivoimaista — esine ehkä ei ole tallella eikä ostajan henkilöllisyydestäkään ehkä ole varmaa tietoa.

Lakiehdotuksessa on säännös ostajan saantosuojasta. Kiinteistön, määräälan, aluksen ja ilma-aluksen ostajan ehdoton saantosuoja alkaisi, kun myyntihinta on maksettu ja ostaja on saanut kauppakirjan. Tuoloin olisi huutokauppa tai ulosottomiehen myyntipäätös jo lainvoimainen. Muun omaisuuden kohdalla ehdoton saantosuoja alkaisi, kun ostaja myyntihinnan maksettuaan saa omaisuuden haltuunsa (5: 40, 1 mom.). Jos kolmannen henkilön vaatimus hyväksytään oikaisuvaatimukseen tai ulosmittausvalitukseen annetulla päätöksellä taikka täytäntöönpanoriidassa annetulla tuomiolla sen jälkeen, kun ostajan saantosuoja on alkanut, valituksen tai kanteen voittanut henkilö saa esineen sijasta siitä ulosottomiehelle kertyneen myyntihinnan.

5.4. Rahaksimuuttomenetelmät erityistapauksissa

Eräissä tilanteissa on ulosmitatun omaisuuden välitön myyminen pakkahuutokaupalla sekä hakijavelkojalle että velalliselle erityisen tapioillista. Tällaisten tapausten varalta on lakiehdotukseen koottu erityissäännöksiä, joilla pyritään omaisuuden reaaliarvon, *käyvän arvon* saamiseen suoritukseksi hakijalle ja velan vähennykseksi velalliselle (5: 9—19). Nämä tapaukset ovat seuraavat:

— Yhteenkuuluvat esineet, jotka muodostavat toiminnallisen kokonaisuuden, voidaan myydä yhdessä, jos niistä siten uskotaan saatavan parempi hinta (5: 9, 1 mom.).

— Esine, josta *velallinen omistaa vain osan*, voidaan *jakaa* tai, jos se ei teknisesti onnistu tai taloudellisesti kannata, *myydä kokonaan*, jolloin *ulosottomies jakaa hinnan* osaomistajien kesken. Jollei ulosottomies saa tästä sopimusta aikaan, hän hakisi siihen alioikeuden määräyksen.¹⁶ Vain poikkeustapauksessa velallisen osuus esineeseen voitaisiin myydä erikseen.

¹⁴ L lainhuudatuksesta ja kiinteistönsaannon moittimisajasta (86/30) 9 §:n 2 mom.

¹⁵ *Zitting-Rautiala* Esineoikeuden oppikirja (1966) s. 254—255.

¹⁶ Vrt. L eräistä yhteisomistussuhteista (180/58) 9 §.

— Velallisen kokonaan omistamasta esineestä voidaan myydä vain osa, jos siten saadaan parempi taloudellinen tulos tai jos osa riittää hakijan saamisen suoritukseen (esim. metsästä voidaan myydä puutavaraa, kiinteistöstä tontti tai muu määräala jne., 5: 9, 2 mom.).

— Lakiehdotuksessa on lisätty ulosottomiehen mahdollisuuksia ja valtuuksia valvoa, ettei sen jälkeen, kun *velallisen osuus kuolinpesässä* on ulosmitattu, pesän omaisuutta hävitetä, vaan että pesä viivyttyksettä jaetaan ja hakijan saaminen suoritetaan velallisen pesänosuudesta. Nämä säännökset koskisivat myös puolison ositusosuutta avioerossa¹⁷ ja niistä aiheutuisi muutoksia myös perintökaareen (18: 8, 19: 2 ja 18, 23: 12).

— *Velallisen osuus avoimessa tai kommandiittiyhtiössä* voitaisiin edelleen ulosmitata osakkaan velasta, mutta osuutta ei myytäisi, vaan suoritus saataisiin joko yhtiöstä, taikka siten, että yhtiö tai toiset yhtiömiehet lunastavat velallisen yhtiöosuuden taikka yhtiö puretaan siinä järjestyksessä kuin avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetussa laissa (389/88) säädetään (5: 12).

— *Osamaksulla myydyin esineen* käyttämisestä ostajan velan suoritukseen nykyisin osamaksukaupasta annetussa laissa (91/66) oleva säännös ehdotetaan siirrettäväksi ulosottolakiin (5: 18).

— Ulkomaan rahan ja arvopapereiden rahaksimuuttoa koskeissa säännöksissä on otettu huomioon myös arvopaperimarkkinain (495/89) ja sijoitusrahastolain (480/87) uudet säännökset (5: 13).

— *Velalliselle kuuluvan saamisen* käyttäminen ulosmittausvelkojan hyväksi tapahtuisi siten, että saaminen peritään ulosottomiehen toimesta ja, jos saamista ei ole tuomittu maksettavaksi, ulosmittausvelkoja tarvittaessa oikeutetaan ja osoitetaan ajamaan velkomiskannetta »velallisenvelallista» vastaan (5: 19).

5.5. Myymisen valmistelu

Ulosmitatun omaisuuden myymistä valmisteltaessa esinettä voitaisiin *kunnostaa*, jos se katsotaan kannattavaksi, ja laatia yleisen markkinoimiskäytännön mukainen *myyntiesite*. *Panttioikeuksien selvittämisestä* koskevia säännöksiä on pyritty kehittämään ja yhdenmukaistamaan. Samoin eri omaisuuslajien *myyntimenettelyä* ja *alinta tarjousta* samoin kuin *saamisen siirtymistä ostajan vastattavaksi* koskevia säännöksiä on kehitetty ja yhdenmukaistettu. Henkilöitä, joilla on ulosmitattuun omaisuuteen kohdistuvia pantti- tai muita vaatimuksia, kuultaisiin erikseen järjestettävässä *asianosaiskeskustelussa* ja myymisessä tai hin-

¹⁷ AL 85 (411/47), vrt 82 § (681/48).

nan jaossa huomioon otettavista vaatimuksista laadittaisiin *asianosaistelu*¹⁸ (5: 20—29).

5.6. *Maksuaika*

Vaatus *käteismaksusta* rajoittaa niiden henkilöiden piiriä, jotka voivat tehdä tarjouksia ulosmitatusta omaisuudesta. Nykyinen laki sallii *maksuaikaa* vain kiinteistön, aluksen ja ilma-aluksen ostajalle. Paremman myyntituloksen saamiseksi lakiehdotuksessa *maksuajan saaminen* ei enää olisi riippuva omaisuuden laadusta, vaan *tarjotun hinnan suuruudesta*. Maksamatta olevalle myyntihinnan osalle olisi maksettava *korko*, ja *vakuuden asettaminen* olisi tarpeen samaan tapaan kuin nykyisin kiinteistön pakkohuutokaupassa.

5.7. *Kertyneiden varojen jakaminen*

Pääsääntöisesti ulosottomiehelle kertyneet varat tilitettäisiin velkojille säädettyä etuoikeusjärjestystä noudattaen, riippumatta siitä, ovatko varat kertyneet kiinteästä vai irtaimesta omaisuudesta (jäljempänä 5.8.). Jos asianosaisteskustelu on toimitettu ja velkojain keskinäinen etuoikeus määrätty asianosaisteluissa, varojen jakamisesta ja tilitämisestä olisi laadittava erityinen *jakoluettelo*.

Saamisesta, joka on merkitty asianosaisteluun *ehdollisena* tai *riitaisena* taikka ilman, että lain mukaan esitettävää *alkuperäistä saamistodistetta* olisi esitetty, jako-osaa ei tilitettäisi velkojalle, ennen kuin hän on toimittanut selvityksen siitä, että saamisen ehto on toteutunut tai riita on ratkaistu, taikka esittänyt alkuperäisen saamistodisteen. Jos saaminen on merkitty asianosaisteluun *enimmäismääräisenä*, olisi ennen jako-osan nostamista vastaavasti saamisen peruste ja jäljellä oleva määrä selvitettävä.

Jakoluetteluun olisi merkittävä myös se toissijainen jako-osan saaja, jolle varat tulevat siinä tapauksessa, että velkojan saamisen ehto ei täyty, hän häviää riidan tai laiminlyö tarpeellisen selvityksen esittämisen. Jos vaatus on riitainen, oikeudenkäynti olisi määrääjässä pantava viireille uhalla, että jako-osa annetaan toissijaiselle saajalle. Jollei alkuperäistä saamistodistetta tai puuttuvaa selvitystä taikka selvitystä siitä, että riita on edelleen viireillä, esitetä vuoden kuluessa jakoluettelon

¹⁸ UL 4: 9,1 momentin mukaan ulosmittausta ei saa toimittaa »toisen haitaksi, jolla on oikeus velallisen tavaraan». Kolmannen henkilön panttioikeutta tai muuta esinekohtaista oikeutta ulosmitattuun omaisuuteen ei saa loukata. Jos pantti- tai muita esineoikeuksia on usealla velkojalla, on myös heidän keskinäinen etusijansa ulosottoeräsoinnin yhteydessä selvitettävä ja sitä koskevat erimielisyydet ratkaistava.

nähtäville asettamisesta, velkojalle varattu jako-osa jaettaisiin samoin toissijaiselle saajalle.¹⁹

Jos asianosaisluettelossa tai jakoluettelossa on velkojalle osoitettu jako-osa saamisesta, jota ei ole maksettavaksi tuomittu tai josta ei ole esitetty muuta ulosottokelpoista täytäntöönpanon perustetta, velallinen ja toinen velkoja, jonka jako-osan suuruuteen kysymys vaikuttaa, voisi saattaa kysymyksen sellaisen saamisen valvoneen velkojan oikeudesta jako-osaan *täytäntöönpanoriitana* paikkakunnan alioikeuden ratkaistavaksi (6: 2—5).

5.8. Velkojen etuoikeus ulosmittauksessa

Säännös kiinnityksenhaltijoiden ja muiden kiinteistöön kohdistuvan panttioikeuden haltijoiden samoin kuin niiden, joilla on muu rajoitettu esineoikeus kiinteistöön, keskinäisestä etuoikeusasemasta pakkohuutokaupassa on nykyisin kiinnitysasetuksen 22 §:ssä. Säännökset alukseen, ilma-alukseen sekä kuorma- ja linja-autoon vahvistettuun kiinnitykseen perustuvan panttioikeuden etuoikeusasemasta ovat asianomaisessa erityislainsäädännössä.

Ulosottolakityöryhmän toimeksiannossa olevan ohjeen mukaisesti lakiehdotuksessa on koottu pantinhaltijoiden asemaa ulosmittauksessa ja heidän keskinäistä etuoikeuttaan koskevat säännökset UL 6 lukuun. Kiinteätä ja irtainta omaisuutta koskevia säännöksiä on samalla yhdenmukaistettu.²⁰

Sen jälkeen kun panttioikeuden ja muun esineoikeuden haltijat ovat saaneet osansa, olisi ulosmittauksessa kertyneet varat jaettava velkojille, joilla ei ole ulosmitattuun omaisuuteen esinekohtaista oikeutta, noudattaen etuoikeusasetuksessa säädettyä etuoikeusjärjestystä (6: 6—8).²¹

Ulosottouudistuksen yhteydessä ehdotetaan eri laeissa säädettyjen kiinteistöön kohdistuvien ns. *salaisten panttioikeuksien* yhdenmukaistamista²². Pääsääntö olisi, että kiinteistöstä vuosittain suoritetta-

¹⁹ Halila—Havansi Ulosotto-oikeuden oppikirja (1986) s. 217—220.

²⁰ Halila—Havansi mt. s. 174.

²¹ Kurvinen Saatavan etuoikeuden toteamisesta ja toteuttamisesta, DL 1974 s: 471 ss.

²² Ehdotus käsittää vain sellaiset salaiset panttioikeudet, joilla edelleen on käytännön merkitystä: JakoL (604/51) 270 §, L uusjakojen tukemisesta (24/81) 10 §, L eräistä vesitilujärjestelyistä (31/80) 20 §, Kaavoitusalueiden jakoL (101/60) 99 §, L maanmittausmaksusta (320/72) 5 §, MaatilaL (188/77) 82 §, MetsänparannusL (140/87) 35 §, L valtion osanotosta maa- ja vesirakennustöiden kustannuksiin (433/63) 26 §, L kunnalle suoritettavasta katumaksusta (670/78), 19 §, L jätevesimaksusta (670/73) 13 § sekä JätehuoltoL (673/78) 39 §.

vien korko-, lyhennys- ja korvauserien salainen panttioikeus ja etuoikeus suoritukseen ennen kiinnityksenhaltijoita olisi voimassa *kolme vuotta saamisen erääntymispäivästä*, ja velkoja säilyttäisi pantti- ja etuoikeutensa, jos hän *hakee ulosottoa* tuon määräajan kuluessa.

Maanhankintalainojen sekä maan- tai metsänparannuslainojen vuotuismaksut perittäisiin salaisen panttioikeuden nojalla edellä mainituksa järjestyksessä. Sen sijaan *lainojen tai avustusten pääoma*, jos se joudutaan yhdellä kertaa perimään tilasta, ei menisi kiinnityksiä paremmalla etuoikeudella salaisen panttioikeuden nojalla. Pääoma ilmoitetaan kiinnitysrekisteriin merkittäväksi ja saisi etuoikeuden merkitsemispäivästä lukien. Vuotuismaksut ovat kiinteistön hoitomenoja, joiden ottaminen kiinteistön myyntihinnasta päältäpäin on luonnollista. Lainojen tai avustusten pääoma taas vastaa varojen sijoitusta kiinteistöön, jolla ei saa loukata aikaisempien kiinnityksenhaltijoiden panttioikeutta.²³

5.9. Ulosotossa kertyneille varoille laskettava korko

Lakiehdotuksen mukaan olisi kertyneet varat, joita syystä tai toisesta ei voida viipymättä jakaa velkojille, talletettava korkoa kasvamaan. Koron saisi se, joka sittemmin nostaa ulosottomieheltä talletetut varat. Vastaavasti olisi henkilö, joka havaitaan velvolliseksi palauttamaan nostamansa varat, velvollinen maksamaan korkoa palautettavalle määrälle nostopäivästä takaisin maksupäivään (6: 16).

6. Summaarinen prosessi ulosotonhaltijan luona

Alioikeusuudistuksen yhteydessä tullaan oikeudenkäymiskaareen tai siihen liittyviin erityislakeihin sijoittamaan nykyisin ulosottolaissa olevat säännökset summaarisesta prosessista ulosoton haltijan luona, siis *lainhausta, hädöstä* ja esineen hallinnan suojaamiseksi myönnettävästä *virka-avusta* (UL 2 luku sekä 7: 14—15) sekä säännökset *taka-varikon* myöntämisestä velan vakuudeksi (UL 7: 1—4, 10—13 ja 17—21). Vastaava summaarinen prosessi käytäisiin vastedes alioikeudessa, pää-

²³ Vuotuismaksujen ja niiden perusteena olevan velan pääoman väliseen periaatteelliseen eroon on kiinnittänyt huomiota *Aarne Rekola* (Ehdotus laiksi saamisen vanhentumisesta perusteluineen s. 63): »Lisäksi ne (= vuotuismaksut) ovat suorituksia, jotka yleensä aina ajatellaan ikäänkuin »juoksevalta nauhalta» aikanaan maksettaviksi ilman että niiden edellytetään jäävän luoton varaan.» Rekola ehdotti vuotuismaksuun sisällyvälle korkoerälle 3 vuoden, mutta kuoletuserälle 10 vuoden vanhentumisaikaa. Nykyisin on samalle vuotuismaksulle mahdotonta antaa erilaisia pantti- ja etuoikeuksia tai vanhentumisaikoja siihen sisältyvien erilaatuisten erien kohdalta.

sääntöisesti yhden tuomarin istunnossa. Ulosottolakiin jäisivät ainoastaan säännökset noiden summaarisessa menettelyssä annettujen päätösten täytäntöönpanosta. Tämä uudistus on toteutettava ennen kuin ulosotonhaltija viranomaisena lakkautetaan.

7. Ulosottouudistuksen loppuunsaattaminen

Jos ulosottolakityöryhmän ehdotukset ulosoton muutoksenhaku- ja realisointiuudistuksiksi toteutuvat ja summaarinen ulosottoprosessi siirretään yleiseen alioikeuteen, ulosottolainsäädännön kokonaisuudistuksesta jää vielä valmisteltavaksi

- *täytäntöönpanon perusteita* ja
- *edellytyksiä* koskevat säännökset sekä säännökset *ensi asteen täytäntöönpanomenettelystä* (nykyiset UL 3 ja 4 luvut),
- säännökset *takavarikkopäätöksen täytäntöönpanosta* (UL 7 lukuun jäljelle jäävät säännökset) sekä nykyisin UL 8 luvussa olevat säännökset *ulosottoasiain kuluista*,
- *muutoksenhakua ulosotonhaltijan päätökseen* koskevat säännökset (UL 10 luku) poistetaan laista, kun ulosotonhaltija viranomaisena lakkaa,
- *verojen ja sakkojen ulosottoa* koskevat säännökset tullaan ulosottolakityöryhmälle annetun toimeksiannon mukaan työn loppuvaiheessa sisällyttämään ulosottolakiin ja samalla mahdollisuuksien mukaan yhdenmukaistamaan tuomioiden täytäntöönpanoa koskevien vastaavien säännösten kanssa, ja vielä

- *ulosoton organisaatiouudistuksen loppuunsaattaminen*.

Edellä (2., alaviite 3) mainittiin, että *veronulosoton* viranomaisorganisaatio uudistettiin veronulosottolain säätämisen yhteydessä.²⁴ Sittemmin ensi asteen ulosotto-organisaatiota koskevia säännöksiä koottiin *lakiin ulosottotoimesta* (343/76). Maistraatit ja kaupungin voudit, jot-

²⁴ Aikaisempi veronkanto- ja ulosottojärjestelmä perustui ulosottolain muutokseen vuodelta 1927 (68/27) ja siihen liittyvään asetukseen ulosottomiehistä veroja ja maksuja perittäessä (69/27). Ulosottomiehenä oli maalla kruunuvouti tai hänen sijaansa määräämä nimismies tai muu avustava ulosottomies, ja kaupungissa kaupunginvouti (pikkukaupungissa maistraatti) tai näiden sijaansa määräämä avustava ulosottomies. Lisäksi voitiin erityisiä asioita tai asiaryhmiä varten erikseen määrätä ulosottomiehiä. Kun kruunuvoudinvirat v. 1945 lakkautettiin (989/1944), ulosottomiehen tehtävät maalla siirtyivät nimismiehen hoidettaviksi.

Veronulosottolain säätämisen yhteydessä määriteltiin *ulosottoapulaisen* asema ja tehtävät nimismiehen ja kaupunginvoudin apuna ja lakkautettiin asteittain kunnallis- ja kirkollisverojen perintää suorittamaan määrättyjen erityisten ulosottomiesten toimet. Nimismiesten ja kaupunginvoutien sijaisiksi voitiin edelleen määrätä erityisiä *avustavia ulosottomiehiä*. (366—368/61)

ka vanhastaan olivat olleet ns. vanhojen kaupunkien itsehallinnon piiriin kuuluvia kunnanviranomaisia, vaikka niiden tehtäväkenttä periaatteessa kuuluu valtiolle, siirrettiin 1. 4. 1978 lukien muodollisesti, hallinnollisesti ja taloudellisesti valtion viranomaisiksi. Ulosottotoimilaki uudistettiin v. 1984 (866/84). Samassa yhteydessä ulosottoapulainen sai avustavan ulosottomiehen aseman ja valtuudet ja ulosottotehtäviä suorittaneen avustavat kaupunginvoudit ja nimismiespiirien osastopäälliköt itsenäisen ulosottomiehen aseman.

Jatkossa ulosoton organisaatiouudistus valmistellaan erillään ulosottolakityöryhmän valmistelutehtävästä. Hallinnon kehittämisen ministerivaliokunta on tuon valmistelutyön pohjaksi hyväksynyt 7. 6. 1989 julkistetun, sisäasiainministeriön ja oikeusministeriön kansliapäälliköiden johdolla valmistellun ehdotuksen paikallishallinnon uudelleenjärjestelystä. Uudistus käsittäisi paikallisen poliisi-, syyttäjän- ja ulosottoimen sekä näihin liittyvän paikallisen yleishallinnon järjestämisen siten, että edellä mainitut tehtävälohkot eriytettäisiin paikallishallinnon piirien puitteissa eri henkilöiden johdettaviksi. Paikallispiirejä tulisi koko valtakunnan alueelle noin 100 piiriä, joista 2/3 käsittäisi väestöpohjaltaan 30 000—50 000 asukasta. Näissä piireissä ulosottomiehen kanslia olisi paikallispiirin hallintoviraston osasto. Suuremmissa piireissä olisi erilliset ulosotto-, poliisi- ja syyttäjänvirastot. Nykyiset nimismiespiirien kansliat säilyisivät kuitenkin paikallishallinnon palvelupisteinä ja yhdistettävien pienten piirien nimismiehet tulisivat yhdistetyn paikallispiirin hallintoviraston ulosotto-, syyttäjän- tai poliisiosaston päälliköiksi.²⁵

8. Kysymys pienten konkurssipesien selvittämisestä ulosottomenettelyssä

Ulosoton realisointiuudistuksen valmistelun aikana on kiinnitetty huomiota siihen, että huomattava määrä konkurssiasioita raukeaa velallisen varojen osoittauduttua riittämättömiksi konkurssikustannusten suorittamiseen. On esitetty epäily, että konkurssiasioiden rautessa

²⁵ Ehdotus merkitsee ulosotto-, poliisi- ja syyttäjäpiirien tuntuvaa vähenemistä maaseudulla, suunnilleen poliisihallinnossa jo toteutettujen ns. *yhteistoiminta-alueiden* mukaisiksi. Näin voidaan toimintoja rationalisoida ja käyttää työvoimaresurssit tehokkaasti hyväksi samalla kun hajautettujen palvelupisteiden avulla säilytetään yleisönpalvelun taso. Tavoitteena on antaa eduskunnalle esitys laiksi paikallishallinnon uudelleenjärjestämisen perusteista syysistuntokaudella 1989. Ulosoton organisaatiouudistuksen yhteydessä tulisivat maistraatit lakkautettaviksi kokonaan ja lääninhallituksissa lakkaisivat ulosotonhaltijan tehtävät.

jää velkojen oikeutta loukkaavia väärinkäytöksiä sekä varojen kätkemisiä tai hukkaamisia selvittämättä.

Käytännössä myös tapahtuu, että velkoja hakee velallisen asettamista konkurssiin, mutta pyytää lykkäystä siinä tarkoituksessa, että velallinen konkurssiasian vireillä ollessa vähin erin maksaa hakijan saamisen. Tässä tilanteessa velallinen jatkaa liiketoimintaansa ja ottaa sitä varten uutta velkaa, kun taas liiketoiminnan tuotto käytetään hakijavelkojen hyväksi. Menettely on, paitsi velallisen, myös konkurssia hakeneen velkojan kannalta oikeudellisesti arveluttava.

Vähävaraisen velallisen konkurssissa saattaa konkurssivalvonta esiinhuutoineen ja konkurssituomioineen samoin kuin pesän realisoiminen ja selvittäminen uskottujen — ja toimitsijamiesten toimesta olla tarpeettoman kallis prosessi. Kustannukset voivat jäädä hakijavelkojan maksettaviksi, tai varat huveta konkurssikustannuksiin niin, ettei velkojille riitä lainkaan jako-osaa.

Tuollaisessa tapauksessa konkurssin loppuunsaattaminen, aloitteen tekeminen mahdollisten väärinkäytösten selvittämiseen, velkojainluettelon tarkastaminen ja jako-osien laskeminen ja vahvistaminen voisi tehokkaasti, vähin muodollisuuksin ja taloudellisesti tapahtua ulosottomenettelyssä samaan tapaan kuin jo nykyisin menetellään kiinteistön pakkohuutokaupassa.

Lakanneiden ja toimintansa lopettaneiden yritysten, sekä yhtiöliikkeiden että yksityisten elinkeinon- tai liikkeenharjoittajien, jotka on ulosotossa todettu varattomiksi, poistaminen yritys- ja kaupparekisteristä olisi annettava jonkun viranomaisen tehokkaasti hoidettavaksi ja valvottavaksi. Muuta viranomaista, jolla olisi edellytykset tuon tehtävän kunnolliseen suorittamiseen, ei ole näköpiirissä kuin ulosottomies. Sen vuoksi on esitetty ajatus, että myös tämä tehtävä olisi annettava ulosottomiehelle. Jos tämä hyväksytään, olisi asianmukaista sijoittaa sitä koskeva menettelysäännös ulosottolakiin.²⁶

Edellä tarkoitettujen tehtävien moitteeton suorittaminen on kiistämättä elinkeinoelämän ja koko kansakunnankin kannalta tärkeä ja kiireellinenkin tavoite. Asia erikseen on, saadaanko uudistus aikaan. Ulosottolakityöryhmän toimeksianto ei ainakaan sisällä määräystä sen valmistamisesta.

²⁶ Pekka Louekoski Ulosottolaitoksen uudistamisesta, Ulosotto s. 322—324. Vrt. myös Halila Konkurssioikeuden pääpiirteet (1972) s. 4.

Kielletyn toiminnan verotus

1. Kirjallisuudesta

Käsitystä, jonka mukaan rikollisesta toiminnasta ei kerry veronalaista tuloa, on puolustettu esimerkiksi sanomalla, ettei ole valtiovallan arvon mukaista ikään kuin osakkaana ottaa itselleen osuutta laittomasta saaliista. Toinen keskeinen näkökohta rikollisen toiminnan tulosten verovapauden puolesta perustuu siihen, ettei kysymyksessä voi olla lopullinen tulo, koska rikoksen tuottama hyöty määrätään palautettavaksi asianomistajalle tai tuomitaan valtiolle menetettäväksi.

Kielletyn toiminnan verotusongelmia koskevasta vanhemmasta suomalaisesta kirjallisuudesta mainittakoon *K. J. Ståhlbergin* seuraava kannanotto 1920-luvulta:¹

»Jos mieli elinkeinoa verottaa, tulee sen olla luvallinen; ja sen tähden esim. luvatonta väkijuomain myyntiä tai siveettömyyden harjoittamista ei voida kunnallisverotuksessa taksoittaa.»

Kielletyn toiminnan verotuksesta keskusteltiin 1940-luvulla mm. JFT-lehdessä (ks. JFT 1944 s. 194—196). Ongelmaa selvitettiin myös *Aarne Rekolan* vuonna 1947 ilmestyneessä teoksessa *Tulo- ja omaisuusverolaki* (s. 90). Hän totesi, että rikoksesta saatua hyötyä ei tavallisesti pidetty veronalaisena tulona. Kuitenkin tuohon sääntöön oli hänen mukaansa tehtävä rajoitus. Hyöty oli *Rekolan* mielestä verovapaata vain sikäli, kuin itse tulolähde eli siis koko välitön tulonhankkiminen oli rikos, jossa sen tekijä anasti itselleen toiselle kuuluvaa tai sai muutoin yksistään rikoksesta etua, kuten varkaudessa. Jos itse tulon lähde ulkonaisilta muodoiltaan oli laillinen, vaikka erityiset olosuhteet, joissa sitä käytettiin hyväksi, tekivät toiminnan lainvastaiseksi, kuten sellaisenaan laillisessa liiketoiminnassa tapahtunut hintakiskonta, toiminnasta saatu hyöty oli veronalaista.² Siten bordellinpitäjän ammatinmu-

¹ *Ståhlberg*, Lait ja asetukset maalaiskuntain hallinnosta, kolmas, uudistettu painos, 1926, s. 432.

² Ks. myös *Palme*, Vad beskattas såsom inkomst? DL 1948, s. 274.

kaisesta välitystoiminnasta saamat korvaukset eivät *Rekolan* mukaan olleet veronalaista tuloa, mutta kylläkin hänen tarkoitukseen luovuttamansa huoneen vuokra, juoma- ym. tarvikkeiden hinta jne., vaikkei hänellä olisikaan majoitus- ja ravitsemisliikkeen pitämisoikeutta.

Kilven väitöskirjassa Pääomanvähennys (1952) tarkasteltiin laajasti rikollisen toiminnan verotuskysymyksiä. *Kilven* (s. 469) mukaan ei ollut tietenkään oikein, että valtio tulee osakkaaksi kiellettyyn toimintaan. Hän korosti kuitenkin sitä, ettei rikollisen toiminnan verottaminen vielä merkitse toiminnan myöntämistä lailliseksi. *Kilven* mukaan oli kohtuutonta, jos valtio jättäisi koskematta epärehellisesti hankitut tulot samalla, kun se ottaa huomattavan osan kunniallisten ihmisten rehellisen työn tuloksista. Sekään, että asianomainen saattoi joutua palauttamaan rikollisella tavalla hankkimansa omaisuuden, ei *Kilven* mielestä estänyt sen katsomista veronalaiseksi. Menettämisseuraamuksen *Kilpi* (s. 473) katsoi vähennyskelpoiseksi vain, jos sen kanssa samana vuonna oli syntynyt myös vastaava veronalainen tulo.

Kilpi tarkasteli myös esimerkiksi sakkojen, oikeudenkäyntikulujen ja lahjomien vähentämistä. Koska rangaistus kohdistui asianomaiseen henkilöön eikä varsinaiseen tuloa tuottavaan tekoon, *Kilpi* piti sakkoja vähennyskelvottomina, vaikkakin oli sitä mieltä, että toisenlaistakin tulokintaa voitiin vahvoin perustein puoltaa. Samaan tulokseen hän tuli niiden sakkojen osalta, jotka yritys maksoi työntekijöidensä puolesta. Rangaistuksen kohdistumisesta pääasiallisesti asianomaiseen henkilöön seurasi *Kilven* mukaan, ettei myöskään verovelvollista vastaan nostetusta rikosasiasta syntyneitä oikeudenkäyntikuluja voitu vähentää, vaikka syyte hylättiinkin.

Lahjukset olivat *Kilven* mukaan (s. 490—491) jossakin määrin oikeudenkäyntikulujen kaltaisia, minkä lisäksi niitä oli vaikea erottaa edustuskuluista. Hän totesi voitavan puoltaa kantaa, ettei niitä hyvän tavan vastaisina voitaisi hyväksyä vähennyskelpoiksi. Pysyen kuitenkin ns. realistisella kannalla *Kilpi* katsoi, ettei mainittu ominaisuus saanut vaikuttaa niiden vero-oikeudelliseen käsittelyyn, jonka oli tapahduttava niiden taloudellisen luonteen mukaisesti. Hän siis piti mahdollisena lahjusten vähennyskelpoisuutta.

Vastaväittäjä *Aarne Rekola* (LM 1953, s. 766 ss.) ei kaikilta osin yhtynyt *Kilven* käsityksiin rikollisella toiminnalla saadun tulon verottamisesta vaan pysyi kirjassaan Tulo- ja omaisuusverolaki esitetyssä edellä mainitussa kannanotossaan. Hän piti myös *Kilven* väitettä lahjusten vähennyskelpoisuudesta hylättävänä.

Kilven ja *Rekolan* kiista liittyi mm. jonkinasteiseen käsityseroon siitä, minkälainen piti olla vero-oikeuden ja muiden oikeudenalojen suh-

de. *Kilpi* korosti enemmän taloudellista tarkastelutapaa ja vero-oikeuden omia periaatteita, siis suurempaa itsenäisyyttä.

Kielletystä toiminnasta saadun tulon veronalaisuutta on selvitetty myöhemmin varsinkin *Jaakko Voipion* vuonna 1968 ilmestyneessä väitöskirjassa »Verotuksen kiertämisestä».³ *Voipion* (s. 258—259) mukaan ratkaisuun vaikutti erityisesti se, oliko rikos selvitetty ja sen taloudelliset seuraamukset oikaistu.

Mainittujen kirjoitusten jälkeen lainsäädäntöömme on melkoisesti uudistettu. On esimerkiksi luovuttu ns. pääomanvähennyksen käsitteestä, mikä on laajentanut vähennyskelpoisuutta varsinkin elinkeinoverotuksessa. Vaikkakaan kielletyn toiminnan verotuksesta ei ole ollut eikä ole erityissäännöksiä, ovat muutokset sen verran merkittäviä, että vanhempaan kirjallisuuteen on suhtauduttava varauksin varsinkin, kun aihepiiristä on myös saatu runsaasti uusia oikeustapauksia.

Uudemmassa vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa rikollisesta toiminnasta saadun hyödyn veronalaisuutta on tarkastellut esimerkiksi *Andersson* teoksessaan Tulo- ja varallisuusverolaki (v. 1986 painos, s. 138—139). Sikäli kuin kysymys on toiminnasta, joka sinänsä on normaalia verovelvollisen toimintaa mutta johon liittyy kriminalisoituja piirteitä (esim. laittoman ylihinnan ottaminen tai muu säännöstelyrikos), on saatu hyöty *Anderssonin* mukaan epäilyksittä veronalaista. Jos tulo konfiskoidaan sen jälkeen, kun siitä on jo verotettu, menetetyksi tuomittu määrä saadaan kuitenkin vähentää joko konfiskaatiovuoden tulosta tai valituksen perusteella. Jos verovelvollisen toiminta on jo sinänsä vahvasti rikollista (elättää itseään ryöstöillä, varkauksilla, koronkiskonnalla tai salakuljetuksella), siitä saadun tulon veronalaisuus voi *Anderssonin* mukaan olla kyseenalaisempaa. Mutta varsinkin tapauksissa, joissa rikoksia ei ole selvitetty, verottaja voinee *Anderssonin* mukaan puuttua asiaan selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verotuksella. Myös hyvän tavan vastaisesti saadut tulot ovat *Anderssonin* mukaan veronalaisia.

Kilpi on myöhemmin sivunnut käsillä olevaa problematiikkaa mm. oikeustapauskommenteissaan. Esim. selostaessaan ylikuormamaksun vähennyskelpoisuutta koskevaa ratkaisua 1980-luvun lopulla hän on todennut kysymykseksi muodostuvan, onko asiaa arvosteltava koko yhteiskuntajärjestyksen kannalta vai onko verotus vain verotusta, jossa tuollaisella kokonaisnäkemyksellä ei ole merkitystä. Verotuksessa on *Kilven* mukaan pyritty kulkemaan jonkinlaista *keskitietä*.⁴

³ 1960-luvun kirjallisuudesta ks. myös mm. *Sjöholm*, Liikeverotus, 4. painos, 1966, s. 82.

⁴ *Kilpi*, DL 1988, s. 199—200.

Kielletyn toiminnan verotusta on selvitetty myös kirjoituksissa, joiden pääpaino on ollut rikosoikeudellisissa kysymyksissä. Esim. *Lehtosen* mukaan rikoksen tuottama hyöty ei ole rikosentekijälle jäävää lopullista varallisuuden lisäystä eikä sitä voida pitää veronalaisena tulona tai omaisuutena, minkä vuoksi rikoksella saadun edun ilmoittamatta jättäminen ei voi tulla rangaistavaksi veropetoksena.⁵ Ongelmalliseksi saattaa muodostua myös rikos- ja veroprosessin suhde, mm. se, miten itsenäisesti rikosprosessissa voidaan tulkita esikysymyksinä vero-oikeudellisia säännöksiä ja toisaalta veroprosessissa rikosoikeudellisia normeja.⁶

2. Oikeuskäytännöstä

Ilmeisesti vanhimmat julkaistut rikollisen toiminnan verotukseen liittyvät suomalaiset ratkaisut koskivat kiellettyä *väkijuomien myyntiä ja kuljetusta*. Päätöksissä *KHO 1925 I 10* ja *KHO 1926 II 1456* katsottiin, ettei tällaisesta toiminnasta mahdollisesti saatua voittoa voitu pitää veronalaisena tulona.⁷ Samantapainen oli myös ratkaisu *KHO 1930 II 12*. Siinä todettiin, että veronsaajien puolelta ei ollut väitettykään verovelvollisella olleen ansiotuloja enemmän kuin mitä hän oli verotettavaksi ilmoittanut, vaan oli selitetty lautakunnan korottaneen verotettavaa tuloa siitä hyödystä, mikä verovelvollisen oli katsottu saaneen rikoksen kautta. Koska rikollisella toiminnalla saavutettua hyötyä ei voitu pitää verotettavana tulona, verotusta alennettiin. Mainittakoon myös ratkaisu *KHO 1932 II 2549*. Siinä verovelvollisen ilmoittamaa tuloa oli verotusta toimitettaessa korotettu, koska hän toimi hämäräperäisissä liikeasioissa, joista häntä oli useita kertoja rangaistukin. Verovelvollisen valituksesta verotus alennettiin ilmoituksenmukaiseksi, koska veron-

⁵ *Lehtonen*, Veropetokseen ja ennakkoperintärikoksiin liittyvistä keskeisistä tulkintakysymyksistä, Taloudellinen rikollisuus (Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja n:o 32, 1981), s. 110.

⁶ Ks. *Lehtonen*, Verorikoksista, 3. painos, 1984, s. 190.

⁷ Tässä kirjoituksessa keskitytään vain tuloverotukseen. Kielletty toiminta synnyttää luonnollisesti ongelmia muissakin veroissa, kuten *liikevaihtoverotuksessa*. Ks. esim. *KHO 1968 T 3681*: Kun rikokseen perustuvat vaateet oli toteutettava oikeudenkäynnissä eikä hallinnollisessa järjestyksessä ja kun osittain rikollisella tavalla hankittujen väkijuomien luvatonta myyntiä ei voitu pitää liikevaihtoverolaissa tarkoitettuna liiketoimintana, sanotusta myyntitoiminnasta ei ollut määrättävä maksettavaksi liikevaihtoveroa. Ks. myös *KHO 1977 T 279*: Yhtymä oli harjoittanut alkoholijuoman valmistukseen soveliaiden kojeiden luvatonta myyntiä. Koska tätä toimintaa ei ollut pidettävä liikevaihtoverolaissa tarkoitettuna liiketoimintana, yhtymän osakas vapautettiin vastuusta yhtymälle määrätystä liikevaihtoverosta. Tarkemmin *Kotkansalo*, Tavarain myynti ja ulkomaankauppa liikevaihtoverotuksessa (1969), s. 108–109.

alaisia olivat ainoastaan laillisilla keinoilla saadut tulot ja kun näyttöä puuttui siitä, että verovelvollisella oli ollut senkaltaisia ansiotuloja yli tuloilmoituksensa mukaisen määrän.

Mainittujen päätösten perusteluissa ei ole ainakaan selvästi viitattu siihen, että rikoksella saatu hyöty konfiskoitiin.⁸ Myöhemmissä ratkaisuissa, jotka ovat koskeneet lähinnä *säännöstelyrikoksia*, rikoksella saadun *hyödyn menettämiseksi* on pantu keskeinen paino. Konfiskoitu hyöty voitiin ottaa vähennyksenä huomioon sinä *verovuonna kuin hyöty oli tuloutettu*; kuitenkin ei vaadittu, että hyöty olisi ollut palautettava jo tuona vuonna (*KHO 1942 I 35, 1942 II 544, 1945 II 182, 1948 II 478*). Vähennystä ei sen sijaan aluksi sallittu tehtäväksi muun vuoden, kuten hyödyn menettämismuoden tulosta (*KHO 1947 II 95*).

Myöhemmin hyväksyttiin vähentäminen *sinä vuonna, kun verovelvollinen oli tuomittu menettämään hyöty* ja se oli otettu kirjanpitoon (*KHO 1948 II 241 ja 1955 II 452*). Jos ei ollut selvitetty, että hyöty oli aikanaan verotettu, ei vähennystä kuitenkaan tällöinkään tehty (*KHO 1950 II 598*). Ilmeisesti *elinkeinonharjoittajalla* oli *oikeus valita*, tehtiinkö vähennys hyödyn tuloutusvuoden vain sen menetysvuoden tulosta. Kun jälkiverotuksella verotettuun tuloon sisältyi rikoksella saatua tuloa, joka sitten tuomittiin valtiolle menetetyksi, saatiin perustevalituksin vaatia sen vähentämistä sen vuoden tulosta, jonka tulona se oli verotettu (*KHO 9. 5. 1958 T 2493*).

Myös muiden kuin elinkeinonharjoittajien osalta pidettiin kiinni kannasta, jonka mukaan rikoksella saatu hyöty ei ollut veronalaista. Tapauksessa *KHO 4. 4. 1952 T 1848* rikoksen tuottama hyöty (virkamiehenä tehty *kavallus*), jonka korkein oikeus oli v. 1949 tuominnut valtiolle menetetyksi, oli sisällynyt vuodelta 1946 toimitetussa jälkiverotuksessa verovelvollisen tuloksi luettuun selvittämättömään omaisuudenlisäykseen. KHO katsoi, ettei näin syntynyttä omaisuuden lisäystä rikollisella menettelyllä saatuna voitu pitää verotettavan tulon laskemisen perusteena. Ratkaisussa *KHO 1955 II 601* hallitusneuvosta ei verotettu asunto-osakkeen hinnanalennuksesta, joka *lahjomana* oli tuomittu valtiolle menetetyksi.

Rikollisen toiminnan verotusseuraamukset ovat myöhemmin olleet esillä oikeuskäytännössä erityisesti 1980-luvulla.⁹ Tapauksessa *KHO*

⁸ Vrt. ratkaisussa *KHO 1925 I 10* vähemmistöön jääneen hallintoneuvoksen lausunto. Vrt. toisaalta oikeuskanslerin perustelu tuossa asiassa.

⁹ Rikollisella toiminnalla saadun tulon veronalaisuuteen joudutaan ottamaan kantaa esikysymyksenä myös rikosoikeudenkäynnissä. Tapauksessa *KKO 1983 II 66* syytetty oli harjoittanut matkatoimistoliikettä luvatta ja jättänyt saamansa tulot verotuksessa ilmoittamatta. Hänet tuomittiin rangaistukseen paitsi matkatoimistoliikkeen luvattomasta harjoittamisesta myös veropetoksesta. Kommentoidessaan päätöstä *Lehtonen* (Verope-

23. 5. 1986 T 1924 virkamies oli edustanut itselleen oikeudenvastaise-
na hyötynä haulikon, minkä vuoksi hovioikeus oli tuominnut hänet me-
nettämään valtiolle *lahjoman* arvona ja rikoksen hyötynä yhteisvastuul-
lisesti toisten henkilöiden kanssa 1.500 mk. Haulikon arvo ei ollut vir-
kamiehelle veronalaista tuloa.

Tapauksessa KHO 22. 5. 1985 T 2124 verovelvollinen oli harjoitta-
nut *luvattomasti tilausliikennettä*, minkä vuoksi kihlakunnanoikeus oli
tuominnut hänet *menettämään valtiolle* rikoksen tuottamana laittoma-
na hyötynä 23.000 mk. Kun tuo määrä oli sisältynyt verovelvollisen aika-
naan verotettuun tuloon, hänellä oli oikeus vähentää se sen vuoden tu-
lost, jona kihlakunnanoikeuden päätös oli julistettu (EVL 7 ja 22 §).

Tapauksessa KHO 1985 II 573 asuinkiinteistöyhtiöllä oli oikeus tu-
lon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneena TVL 25 §:ssä tarkoi-
tettuna menona vähentää tulostaan asuntotuotantolain 15 e §:n 1 ja
2 momentin säännösten rikkomisen johdosta saman lain 15 e §:n
3 mom:ssa tarkoitettuna korvauksena asuntolainoitettujen *vuokratalo-
jen huoneistojen lainvastaisesta* (huoneistoissa asuneet vuokralaiset,
joita kaupunki ei ollut hyväksynyt) käyttämisestä *valtiolle maksettavaksi
määrätty summa* (40.000 mk). KHO hylkäsi veronsaajan valituksen, jo-
ka perustui siihen, ettei ko. summaa olisi saanut vähentää, koska ky-
symyksessä ei ollut vahingonkorvaus vaan sakkoon verrattava painos-
tuskeino. Mainittakoon myös KHO 1985 II 533, jossa *ennakonpidätys-
ten ja työnantajan sosiaaliturvamaksujen korotuksia* pidettiin liiketu-
lost vähennyskelpoisina eikä hyväksytty veronsaajan valitusta, jossa
niitä väitettiin sakkoihin rinnastettaviksi vähennyskelvottomiksi erik-
si.¹⁰

Hyvin myönteistä tulkintaa kielletyn toiminnan taloudellisten seu-
raamusten vähentämiseen edustaa ratkaisu KHO 1985 II 529. Yhtiö har-
joitti raakaturkisten ns. kansainvälistä välitysmyyntiä myymällä Lon-
toossa olevasta varastostaan raakaturkiksia tuomatta niitä välillä Suo-
meen. Suomen Pankki oli, hyväksyessään mainitunlaiset kaupat, edel-
lyttänyt, että raakaturkisten myynnistä saadut tulot kotiutettaisiin nor-
maalisti *valuuttamääräysten* edellyttämällä tavalla. Maksaessaan ulko-
maille vastaavia ostolaskuja yhtiön oli määrä joka kerta erikseen toi-
mittaa asianmukaisesti täytetty A-valuuttahakemuslomake Suomen
Pankille hyväksyttäväksi. Välitysmyyntikaupan rahoittamiseksi yhtiön

toksesta 1986, s. 202) toteaa esikysymyksen ratkaisussa ja nettotulon laskemisesta oikeas-
taan unohtetun verotuksen ja konfiskaation suhde: rikollisella toiminnalla saatu hyöty
tulisi konfiskoida kokonaisuudessaan valtiolle eikä ottaa osaa siitä verotuksen kohteeksi
ja jakaa veroa eli liiketaloudellisesti voitto-osuuksia eri veronsaajille.

¹⁰ Veron viivästyskorosta ja jäämämaksusta annetun lain mukainen viivästyskorko
ja jäämämaksu eivät ole tuloverotuksessa vähennyskelpoisia (L 145/76, 10 §).

hallituksen puheenjohtaja B ja hänen veljensä C olivat 5. 12. 1977 toimittaneet 6 milj. mk Sveitsiin ilman edellä selostettua Suomen Pankin lupaa. Raastuvanoikeus oli 24. 8. 1978 antamallaan päätöksellä, jonka hovioikeus oli pysyttänyt, tuominnut yhtiön yhteisvastuullisesti B:n ja C:n kanssa menettämään valtiolle laittomana hyötynä 16.259,30 mk, *laittomasti viedyn valuutan osa-arvona* 500.000 sekä korvaamaan Suomen Pankin *oikeudenkäyntikulut* 100 mk:lla. B ja C oli tuomittu valuuttamääräysten rikkomisesta maksamaan sakkoa. Yhtiö suoritti v. 1979 ulosot-tovirastolle ko. erät sekä perimismaksuja 80 mk. KHO katsoi, että valuuttamääräysten rikkomisen johdosta valtiolle menetetyksi tuomittu laittomasti viedyn *valuutan osa-arvo* ja rikosoikeuden *oikeudenkäyntikulut* ja *perimiskulut* olivat EVL 7 §:n mukaisia yhtiön verovuoden 1979 vähennyskelpoisia menoja ja menetyksiä. On huomattava, että KHO:ssa ei enää ollut kysymys valtiolle menetetyksi tuomitusta hyödyistä 16.259,30 mk:sta. Lääninoikeus oli alentanut niiden määrällä verovuoden 1978 tuloa.

Kielletyn toiminnan verotusta sivuaa myös ratkaisu *KHO 1984 II 560*. Siinä *prostituoidun* tuloja satunnaisten sukupuolisuhteiden tarjoamisesta maksua vastaan on pidetty veronalaisina. Kantaa on perusteltu sillä, ettei toiminnasta ole säädetty rangaistusta eikä siitä saatua taloudellista hyötyä voida tuomita valtiolle menetetyksi ja ettei ko. tuloja ole säädetty verovapaiksi. Päätöksessä on viitattu tulon veronalaisuutta koskevaan perussäännökseen (silloinen TVL 19 §). Tämä merkinnee sitä, että prostituoidun tuloja ei pidetä elinkeinotulona vaan henkilökohtaisina tuloina.¹¹

Ylikuormamaksusta ollut kysymys tapauksessa *KHO 1987 II 518*. Verolautakunta vähensi ammattiautoilijan veroilmoituksen mukaisesti hänen tuloistaan 4.760 mk:n ylikuormamaksun, mikä oli määrätty hänen maksettavakseen hänen palveluksessaan olleen autonkuljettajan syyllistyttyä ylikuorman kuljettamiseen.¹² Valtion- ja kunnanasiainv. v. 1987 maksun palauttamista tuloon, koska ylikuormamaksu sakonluonteisena kustannuksena ei ollut vähennyskelpoinen. Lääninoikeus katsoi, ettei ylikuormamaksua ollut pidettävä verotuksessa vähennyskelpoise-
na tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneena menona ja ko-
rotti verotusta. KHO puolestaan verovelvollisen valituksesta katsoi, että

¹¹ Koska kysymyksessä ilmeisesti on ansiotulo mutta ei palkkatulo, tällaiset tulot pitäisi kai ilmoittaa verolomakkeella no 1 kohdassa »muut ansiotulot, kuten palvelurahat, toimituskirjan lunastukset yms.» (kohta 14 verovuoden 1988 lomakkeella). *Linnakan-gas*, Urheilu ja verotus 1984, s. 233 s.

¹² Ruotsissa ylikuormamaksut (samoin kuin mm. pysäköintivirhemaksut) ovat vähennyskeltottomia. Ks. *Bratt—Fernström—Tolstoy—Andersson*, Deklaration och beskattnng '89 (Lund 1988), s. 26.

ko. maksua oli pidettävä EVL 7 §:n mukaisena vähennyskelpoisena menona ja hyväksyi autoilijan valituksen (äänestys 5—1—1).¹³ Toinen vähemmistöön jääneistä olisi hylännyt autoilijan valituksen, koska oli jäänyt selvittämättä, että ylikuorman kuljettamisesta olisi verovelvolliselle ollut sellaista ylimääräistä tuloa, josta häntä olisi verotettu.

Ylikuorman kuljettamisen tuottamaa taloudellista hyötyä ei tuomita valtiolle menetetyksi, jos samasta teosta määrätään ylikuormamaksu (L ylikuormamaksusta 51/82, 10.2 §). Maksu siis tulee tavallaan menettämisseuraamuksen sijaan.¹⁴ Ylikuormamaksun kuljettamisesta säädetään rangaistus tieliikennelaisissa (L ylikuormamaksusta 10.1 §).¹⁵ Kun ottaa huomioon KHO:n nykyisen kannan menettämisseuraauksiin, ylikuormamaksun vähennysoikeuden myöntäminen tuntuu johdonmukaiselta. Tosin kanta ei saa tukea eduskunta-asiakirjoista, vaan tilanne on päinvastainen.¹⁶ Lakivaliokunta nimittäin totesi ylikuormamaksua koskevaa hallituksen esitystä käsitellessään, että ylikuormamaksu on rangaistuksenluonteinen maksu, jonka tarkoitus on olla varoituksena lainvastaisesta toiminnasta ja ettei tällaista maksua voida hyväksyä verotuksessa vähennyskelpoiseksi (lausunto no 2, 29. 10. 1981, s. 7). Lausuman arvoa heikensi ilmeisesti sekin, ettei sitä esitetty verolain säätämisen yhteydessä.

Mikään ei viittaa siihen, että KHO:n kanta ylikuormamaksun vähennyskelpoisuudessa perustuisi siihen, että auton kuljettaja saisi veronalaisen palkkaedun työnantajan maksaessa ylikuormamaksun ja että ylikuormamaksu olisikin itse asiassa vähennyskelpoinen palkkamen.

Sakkoja ei ole pidetty verotuksessa vähennyskelpoisina.¹⁷ Elinkei-

¹³ Ks. myös KHO 1971 II 658. Moottoriajoneuvoveron lisävero, jonka autorekisterikeskus oli jälkiverotuksin määrännyt kuorma-autoilijan maksettavaksi sen johdosta, että autossa oli luvattomasti käytetty verotonta polttoainetta, katsottiin TOL 25 §:ssä tarkoitetuksi verotuksessa kuorma-autoilijan ammattitulosta vähennyskelpoiseksi kustannukseksi. Äänestys 3—1. Vähemmistöön jäänyt jäsen katsoi, ettei po. lisäveroa rangaistusluontoisena seuraamuksena ollut pidettävä vähennyskelpoisena kustannuksena.

¹⁴ HE 20/81, s. 2: »Maksujärjestelmän etuna olisi lisäksi, että se voisi korvata hyödyn konfiskaation. Rikoksella saadun hyödyn laskeminen on yleensä vaikeata. Tämä johtuu erityisesti siitä, että välitön hyöty ylikuorman kuljettamisesta voi olla pieni verrattuna ylikuorman kuljettamisen välillisiin hyötyihin pitemmän ajan kuluessa, koska tällainen menettely vaikuttaa kilpailutilanteeseen.»

¹⁵ HE 20/81, s. 3: »Ylikuormamaksusta huolimatta ylikuorman kuljettamisesta olisi edelleenkin tuomittava rangaistukseen.»

¹⁶ Perustelujen ja lakitekstin välisestä jännitteestä verolakien tulkinnassa yleensä ks. Wikström, Verolakien tulkinnasta, Juhlajulkaisu Allan Huttunen 1988, s. 284 s.

¹⁷ Kanta ei perustu siihen, että sakot määrätään bruttotulojen perusteella. Toisaalta on esitetty vaatimuksia sakkojen määräämisestä nettotulojen perusteella mm. sen vuoksi, että nykyinen sakotuskäytäntö johtaa usein kohtuuttomuuksiin verotuksen vuoksi. Ks. esim. Himanen, Sakotusjärjestelmää ei hallita, Lakimiesuutiset 5/1989, s. 12—13, ks., myös Peltonen, Nettotulot päiväsakon pohjaksi, Lakimiesuutiset 5/1989, s. 12—13. Vrt.

notoimintaan liittyessään voidaan *sopimussakkoa* sen sijaan pitää vähennyskelpoisena. Samoin edellytyksin saatettaneen *uhkasakkoa* ja *hyvityssakkoa* pitää vähennyskelpoisina, koska ne eivät liity yhtä kiinteästi henkilöön kuin varsinaiset sakot.¹⁸ Asia tosin ei ole läheskään yhtä selvä.

Oikeuskäytäntö ei ole aikaisemmin hyväksynyt yrityksen vähennyskelpoisiksi menoiksi edes *työntekijöiden puolesta maksettuja sakkoja* (ylikuorma KHO 1960 II 731, työturvallisuussäännösten rikkominen KHO 1971 II 586). Toisaalta työntekijän ei tällöin ole katsottu saavan veronalaista palkka- tai muutakaan etua (KHO 1962 I 23, säännöstelymääräysten rikkominen), vaikka työnantaja on hänen puolestaan sakon maksanut. Ratkaisut lienevät ainakin osaksi perustuneet »sijaiskärsijäajattelun» eli tosiasiallisena syyllisenä on pidetty työnantajayhtiötä, jota ei kuitenkaan rikosoikeudessa tunnusteta sakotuskelpoiseksi.

Tapauksessa KHO 1986 II 588 yhtiö oli maksanut hallintojohtajalle määrätyn ylinopeussakon, jonka hallintojohtaja oli saanut ajaessaan yhtiön henkilöautolla työtehtävissä Turusta Poriin siellä pidettävään kokoukseen. Sakko oli henkilökohtaisiin kustannuksiin kuuluva meno. Työnantajan maksamana sitä oli näin ollen pidettävä hallintojohtajan ennakkoperintälain 4 §:ssä tarkoitettuna *palkan luontoisena etuna*. Vaikkakaan tässä tapauksessa rikos ei ehkä liittynyt aivan yhtä kiinteästi työnantajan toimintaan kuin äsken mainituissa, pidän mahdollisena, että »sijaiskärsijäajattelu» on menettämässä tehoaan ja että työnantajan maksaessa työntekijän sakon kysymyksessä katsotaan olevan palkkaetu, joka on toisaalta palkkamenojen tapaan vähennyskelpoinen¹⁹ (vrt. kuitenkin peiteltyä osingonjakoa sivuava KVL 26. 6. 1986/322).

Träskman, Sakkovilppi kriminalisoitava, Lakimiesuutiset 5/1989, s. 9, jossa todetaan, että sakkorangaistus voi toimia sinä rangaistusjärjestelmän keskeisenä seuraamuksena, joksi se on tietoisesti kehitetty, vain mikäli päiväsakon rahamäärä on hyvin merkittävä osa sakotettavan kokonaisansiosta. Teknisesti tähän hänen mielestään päästään helpommin sitomalla sakon suuruus brutto- kuin nettotuloon. Tästä aiheutuva eri tuloluokkiin kuuluvien henkilöiden erilainen kohtelu ei ole hänen mielestään kovin merkittävä ongelma. Hän viittaa siihen, että ylempiin tuloluokkiin kuuluvien maksukyky on selvästi suurempi kuin alempiin kuuluvien.

¹⁸ Hyvityssakoista ks. *Kilpi*, Pääomanvähennys, s. 479.

¹⁹ *Ikkala—Andersson—Nuorvala*, Uusi elinkeinoverolainsäädäntö, 1989, s. 165. Ks. myös *Tikka—Nykänen*, Yritysverotus I, s. 7: 37 (syyskuu 1988), jossa todetaan, että työnantaja voinee vähentää palkkana käsittelemäänsä sakkoa vastaavan määrän, jolloin sakon vähennyskeltottomuus toteutuu työntekijän verotuksessa. Ks. myös verohallituksen kirje 29. 12. 1988 Nro 10961/41/88, s. 2: »Jos kysymyksessä on työntekijän palkkatulo, suoritusta on toisaalta pidettävä palkkamenona työnantajan tulosta vähennyskelpoisena. Näissä tapauksissa sakko rasittaa työntekijän taloutta vain hänen verokantansa osuuden verran.»

Rikesakko ei eroa sakosta niin, että sitä verotuksessa voitaisiin käsitellä toisin.²⁰ Rikoslaisakin yleisinä rangaistuksina mainitaan sekä sakko että rikesakko (RL 2 luvun 1 §:n 1 mom.). *Pysäköintivirhemaksujen* osalta asia ei ole yhtä selvä. Pysäköintivirhemaksua ei määrätä, jos virheen johdosta nostetaan syyte tai annetaan tiedoksi rangaistusvaatimus (L pysäköintivirhemaksusta 248/70, 1.3 § ja 16 §). Pysäköintivirhemaksu on virheen tehneen kuljettajan suoritettava, mutta yleensä myös omistaja tai haltija on siitä vastuussa (ks. tarkemmin lain 8 §). Omistajalla ja haltijalla, joka on suorittanut pysäköintivirhemaksun, on kuitenkin oikeus saada korvaus kuljettajalta (17.2 §). Verotuskäytännössä ja julkaisemattomissa lääninoikeuden päätöksissä pysäköintivirhemaksuja on ainakin eräissä tapauksissa pidetty vähennyskelpoisina, jos ne selvästi liittyvät elinkeinotoimintaan.²¹ Kantaa voidaan puoltaa sillä, ettei kysymys ole rangaistuksesta ahtaassa merkityksessä ja että vastuu kohtaa myös ajoneuvon omistajaa ja haltijaa. Toisaalta saatetaan korostaa sitä, että pysäköintivirhemaksu on tavallaan rangaistuksen vaihtoehto ja että perimmäinen vastuu on kuljettajalla.²² Tämä viittaisi siihen, että kysymyksessä on kuljettajan henkilökohtainen sakkoon rinnastettava erä ja että jos työnantaja maksun suorittaa eikä peri sitä kuljettajalta, kuljettajalle syntyisi veronalainen palkkatulo, joka vastavasti voisi olla työnantajan vähennyskelpoinen palkkamenon. Palkkana käsittely olisi kai myös ennalta ehkäisevän vaikutuksen kannalta mieltä vaihtoehtoja tehokkaampi ratkaisu.

Varsinaisena rangaistuksena ei voida pitää myöskään joukkoliikenteen *tarkastusmaksua*. Tarkastusmaksua ei määrätä matkustajalle asianmukaisen matkalipun puuttumisen johdosta, jos asia päätetään ilmoittaa poliisille tai syyttäjälle siinä järjestyksessä kuin rikosasioista on säädetty (L joukkoliikenteen tarkastusmaksusta 469/79). Tarkastusmaksua lienee pidettävä matkakustannuksena, jonka vähennyskelpoisuus riippuu matkan yhteydestä tulonhankkimistoimintaan.²³

Lahjusten pitämiseen vähennyskelpoisina *tulonhankkimiskustannuksina* on oikeuskäytännössämme suhtauduttu kielteisesti.²⁴ Näin on

²⁰ Ks. myös *Tikka—Nykänen*, s. 7: 37 (syyskuu 1988).

²¹ Ks. *Tikka—Nykänen*, s. 7: 37 (syyskuu 1988) ja *Ikkala—Andersson—Nuorvala* 1989, s. 165 sekä verohallituksen kirje 29. 12. 1988 Nro 10961/41/88, s. 2.

²² Ks. myös *Puronen*, Ennakkoperintä, 1988, s. 33, jossa rinnastetaan sakot ja pysäköintivirhemaksut.

²³ Asunnon ja työpaikan välisten matkojen kustannukset vähennetään halvimman kuluneuvon mukaisesti. Tarkastusmaksu tuskin voi sen vuoksi tulla tässä vähennettäväksi.

²⁴ Ks. myös esim. *Ikkala—Andersson—Nuorvala* (1989), s. 138—139. Teoksessa todetaan, että jos teko sisältää lahjoman eli rangaistavan teon, siitä johtuvien menojen vähentäminen ei ole sallittua. Vaikka muistaminen ei olisi rangaistava teko, herättää me-

tehty jo vanhemmassa oikeuskäytännössä. Esim. ratkaisussa *KHO 1957 II 91* vähennyskeltvottomina pidettiin huolintaliikkeen joululahjoja tul-
lin, rautatien, satamalaitoksen sekä postin palveluksessa oleville. Ta-
pauksessa *KHO 28. 3. 1974 T 1390* lahjoman luontoista provisiota, jon-
ka maalaus- ja korjausliike oli suorittanut toimeksiantajansa palveluk-
sessa olevalle henkilölle, ei vähennetty. Uudemmissa ratkaisuista mai-
nittakoon *KHO 14. 11. 1985 T 5265*. Siinä rakennusliike oli antanut apu-
laiskaupunginjohtajalle lahjan luonteisen etuuden rakentaessaan hä-
nelle saunan tappiolla. Tappiota ei pidetty vähennyskelpoisena meno-
na. Lahjomien vähennyskeltvottomuudelle voidaan haluttaessa saada
tukea mainoslahjoja ja edustusmenoja koskevista elinkeinoverolain
säännöksistä (EVL 8 §:n 5 ja 8 kohdat). Vaaditaanhan mainoslahjoilta
»tavanomaisuutta» ja edustusmenoilta »kohtuullisuutta».

Vahingonkorvaukset eivät ole rangaistuksia. Niiden vähennyskelpoi-
suus riippuu niiden yhteydestä tulonhankkimistoimintaan. Vähennys-
kelpoisia voivat olla sekä yrityksen omat että työntekijän puolesta suo-
rittamat vahingonkorvaukset (jo ennen EVL:ia *KHO 1971 II 586*, äänes-
tys 4—4).

Myös palkansaaaja voi joutua maksamaan vahingonkorvausta, joka
on hänen tulostaan vähennyskelpoinen. Tapauksessa *KHO 1984 II 572*
henkilöt olivat tehneet A Oy:n kanssa työsopimuksen, jonka mukaan
he olivat sitoutuneet olemaan tietyn ajan sopimuksen päättymisestä
lukien työskentelemättä A Oy:n päämiehenä olleen yrityksen hyväksi
ja, jos he rikkoivat tämän sitoumuksensa, suorittamaan A Oy:lle kor-
vauksen. Henkilöiden mentyä B Oy:n palvelukseen vastoin mainittua
sopimusta heidät tuomittiin maksamaan A Oy:lle vahingonkorvausta
(100.000—300.000 mk), jonka B Oy puolestaan hyvitti heille. KVL:ssa
katsottiin, että hyvitetty määrä oli henkilöiden veronalaista tuloa, mut-
ta että vahingonkorvaus oli heidän tulostaan vähennettävissä. Verohal-
litus valituksessaan vaati lausuttavaksi, ettei vahingonkorvausta saa-
tu vähentää, mutta valitus hylättiin (äänestys 3—2).

Vähennysoikeus ei palkansaaajankaan kohdalla välttämättä rajoitu
siitä tehtävästä saatuihin tuloihin, joista vahingonkorvaus on aiheutu-
nut, kuten ilmenee seuraavasta ratkaisusta:

KHO 1983 II 568. Tekniikan lisensiaatti oli toiminut vuoteen
1978 erään osakeyhtiön hallituksen jäsenenä. Vuoden 1977 lopus-
sa ja 1978 alussa yhtiö oli jättänyt ennakonpidätykset tilittämät-
tä ja työnantajan sosiaaliturvamaksut suorittamatta. Toukokuus-

nojen vähentäminen epäilyjä ainakin, jollei lahja ole saajankin kannalta merkitykseltään
vähäinen. Muullekaan kuin virkamiehelle annettu lahjoman luontoinen etuus ei teoksen
mukaan ole vähennyskelpoinen.

sa 1978 yhtiö oli asetettu konkurssiin. Hovioikeus oli tuominnut yhtiön hallituksen jäsenet yhteisvastuullisesti valtiolle korvaamaan laiminlyönnistä aiheutuneet menetykset korkoineen. KVL katsoi vuosille 1982 ja 1983 antamassaan ennakkotiedossa, että lisensiaatti sai tulostaan vähentää tulon hankkimisesta johtuneina menoina ko. vahingonkorvaukset sekä niille suoritettavat korot ansiotoimintaan liittyvinä korkoina sen vuoden tulosta, jona maksuja oli tapahtunut. KHO hyläten verohallituksen valituksen pysytti KVL:n päätöksen. Verohallituksen valituksessa väitettiin mm., ettei hallituksen jäsenyys (palkkio vain n. 2.000 mk vuodessa) voinut olla verovelvollisen varsinainen päätulo vaan pikemminkin harrastus, josta aiheutuneet menetykset eivät olisi vähennyskelpoisia. KHO:n päätös syntyi äänestyksen 3—1 jälkeen vähemmistöön jääneen katsoessa, että po. vahingonkorvaus ei ollut verotuksessa verovelvollisen nykyisistä palkkatuloista vähennettävissä ja että vahingonkorvaukseen liittyvä korko oli vähennettävissä vain muuna kuin ansiotoimintaan liittyvän velan korkona.

Aina ei vahingonkorvauksella kuitenkaan ole riittävää yhteyttä verovelvollisen tulonhankkimistoimintaan, kuten tapaus *KHO 26. 6. 1988 T 3302* osoittaa. Henkilö oli tuomittu konkurssirikoksesta ehdolliseen vankeusrangaistukseen ja velvoitettu suorittamaan konkurssipesälle vahingonkorvausta. Katsottiin, että vahingonkorvaus ei ollut joutunut henkilön työstä eikä se siten ollut vähennyskelpoinen tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtunut meno. Vahingonkorvauksen maksamisesta otetun velan korot eivät olleet ansiotoimintaan kohdistuvan velan korkoja.

Oikeudenkäyntikulujen vähennyskelpoisuus riippuu niiden yhteydestä tulonhankkimistoimintaan. Tapauksessa *KHO 12. 4. 1988 T 1407 (vuosikirja)* oli kysymys verovelvollisesta, joka virkavelvollisuuksien laiminlyömisestä vuoksi oli kurinpitomenettelyssä erotettu virantoimituksesta kolmen kuukauden ajaksi. Hän vaati kurinpitomenettelyyn liittyvien asianajopalkkioiden 8.192 mk vähentämistä tulon säilyttämisestä johtuneina menoina. KHO katsoi, etteivät tuohon kurinpitomenettelyyn liittyvät asianajopalkkiot olleet verotuksessa vähennyskelpoisia menoja. Toisessa asemassa ovat esim. oikeudenkäyntikulut, jotka liittyvät vähennyskelpoiseen vahingonkorvaukseen (vrt. myös edellä selostettu valtuuttarikosoikeudenkäyntiä koskeva *KHO 1985 II 529*, jossa hyväksyttiin vähennykseksi myös oikeudenkäyntikulut).²⁵

²⁵ Ks. myös *Tikka—Nykänen*, s. 7: 37 (syyskuu 1988), jossa todetaan asianajo- ja oikeudenkäyntikulujen osalta pääsäännöksi, että ne ovat vähennyskelpoisia kohdistuessaan veronalaisiin tuloeriin tai vähennyskelpoisiin menoeriin.

3. Säännösten muuttamisesta

Nykyistä oikeustilaa on eräiltä osin arvosteltu ja vaadittu *säännösten muuttamisesta*. Oikeusministeriö on marraskuussa 1988 lähettänyt valtiovarainministeriölle kirjeen (7. 11. 1988 No 2504/41/88) ylikuormamaksun ja muiden hallinnollisessa järjestyksessä määrättävien *tie liikenteen maksuseuraamusten* vähennyskelpoisuudesta verotuksessa. Kirjeessä lausutaan (s. 5—6) mm.:

»Oikeusministeriö katsoo, että edellä tarkoitetut lainvastaisesta menettelystä aiheutuneet rangaistusluontoiset maksuseuraamukset ja konfiskaatioseuraamukset eivät saisi olla verotuksessa vähennyskelpoisia menoja ja menetyksiä. Oikeusministeriön käsityksen mukaan ei nimittäin voida pitää asianmukaisena, että elinkeinotulon verotuksessa rangaistusluontoinen maksuseuraamus tavallaan voidaan vyöryttää muiden veronmaksajien kustannettavaksi. Vähennyskelpoisuus vähentää myös seuraamuksen ennaltaehkäisevää vaikutusta. Lisäksi vähennyskelpoisuus asettaa kansalaiset eriarvoiseen asemaan, koska tuskin on ajateltavissa, että esim. työsuhteessa oleva autonkuljettaja voisi tulonhankkimiskustannuksina vähentää ylinopeussakkonsa tai edes ylikuorman kuljettamisesta tuomitut sakkorangaistukset. Nykykäytännön kestäättömyys ilmenee kärjistetysti sellaisessa konfiskaatiotapauksessa, jossa elinkeinotoimintaa harjoittava osakeyhtiö ja sen palveluksessa oleva toimihenkilö yhteisvastuullisesti on tuomittu vastaamaan arvokonfiskaatiosta ja kumpikin maksaa osan konfiskoitavaksi määrätystä arvosta. Tällöin yhtiö voisi vähentää maksamansa määrän verotuksessa, mutta toimihenkilö ei voisi menetellä näin.»

Oikeusministeriö esittää, että valtiovarainministeriö ryhtyisi lainsäädäntötoimiin mainittujen taloudellisten seuraamusten verovähennyskelpoisuuden poistamiseksi. Oikeusministeriö toteaa kirjeessään myös, että ministeriössä valmistellaan hallituksen esitystä *yhteisösakon* käyttöön ottamisesta ja että tuokaan seuraamus ei saisi olla verotuksessa vähennyskelpoinen.

Tätä kirjoitettaessa ei ole tietoa, tullaanko ja miten säännöksiä tarkistamaan. Voisi kuitenkin odottaa, että verolait ainakin ylikuormamaksun osalta muutetaan vastaamaan eduskunnan aikanaan ilmaisemaa tarkoitusta. Kokonaisverouudistuksessa korostettu verotuksen neutraalisuusvaatimus merkinnee kuitenkin, ettei nettotuloon pohjautuvaan tuloverotukseen kovin runsaasti kytketä esim. yleistä kriminaalipolitiikkaa tai moraalisia kysymyksiä.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän taloudellisista vaikutuksista

1 Mikä on yhtiöveron hyvitysjärjestelmä?

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä (avoir fiscal/imputation system) on verotekninen konstruktio, jolla voidaan poistaa tai lieventää yhteisön ja sen osakkaan kahdenkertaista verotusta jaetun voiton osalta. Kysymys on täten yhteisön ja sen osakkaan verotuksen integroinnista.

Yhteisön ja sen osakkaan verotus on perinteisesti nähty joko ns. klassisen mallin mukaisena, jolloin on pidetty kiinni verotuksen täydellisestä kahdenkertaisuudesta tai sitten verotusta on pyritty kahdenkertaisuuden osalta lieventämään.¹ Kahdenkertainen verotus on siedettävä, mikäli verokannat ovat kohtuullisen alhaiset. Osinkotulojen kahdenkertainen verotus synnyttää helposti neutraalisuusongelman korkotulojen yhdenkertaisen verotuksen kanssa.

Kahdenkertaista verotusta voidaan periaatteessa lieventää usealla eri tavalla. Lievennys voidaan kohdistaa osinkoa jakavaan yhtiöön tai osinkotulon saajaan. Yhtiön verotuksessa voidaan käyttää joko eriytettyä verokantaa jaetun ja jakamattoman voiton osalta (ns. kaksikantajärjestelmä) tai osinkovähennysjärjestelmää. Suomessa on käytetty viimeksi mainittua huojennustapaa (EVL 18 §:n 4 k. ja 61 §). Omaisuustu- lovähennys, joka on kohdistettu osinkoihin, on myös merkinnyt osinkotulojen kahdenkertaisen verotuksen periaatteellista lieventämistä (TVL 97 §).

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän käyttöönottoaminen verovuodesta 1990 alkaen merkitsee käytännössä sitä, että kahdenkertaisen verotuksen torjunnassa siirrytään Suomessakin verotuksen lieventämiseen osingonsaajan verotuksessa. Samalla luovutaan osinkoa jakavan yhteisön verotuksen lieventämisestä jaetun osingon osalta (osinkovähennyssäännöstö kumoutuu kokonaan vuoden 1993 jälkeen).

¹ Ks. malleista tarkemmin esim. *Matti Myrsky*, Osakeyhtiön ja sen osakkeenomistajan kahdenkertaisesta verotuksesta (1988) s. 36 ss. ja 46 ss.

Laki yhtiöveron hyvityksestä (1232/1988) on alkuperäisessä muodossaan voimassa yksivuotisena verolakina (ks. lain 14 §). On kuitenkin erittäin todennäköistä, että lain voimassaoloaikaa jatketaan. Suomessa omaksuttu yhtiöveron hyvitysjärjestelmä merkitsee sitä, että yhteisön jakamaa voittoa vastaava vero hyvitetään pääsääntöisesti kokonaisuudessaan osingonsaajalle. Täysimääräinen hyvitys on muissa maissa vielä suhteellisen harvinaista, joskin tavoitteena on lisätä hyvityksen määrää.²

Suomessa omaksuttu järjestelmä merkitsee osinkoihin kohdistuvan kahdenkertaisen verotuksen lähes poikkeuksetonta torjumista, mutta samalla sillä on turvattu tehokkaasti verotuksen yhdenkertaisuus.³

II Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän taloudellisista vaikutuksista

2.1. Yleistä

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmään siirtyminen on ehkä merkittävin rakenteellinen muutos vuoden 1988 kokonaisverouudistuksessa. Tällaisella suurella periaatteellisella muutoksella on tuntuvat taloudelliset vaikutukset. Nämä voidaan jakaa kahteen ryhmään. *Absoluuttisilla* muutoksilla tarkoitetaan niitä välittömiä muutoksia, joita uusi järjestelmä merkitsee yhteisön ja sen osakkaan verotuksessa. *Relatiivisilla* muutoksilla taas ymmärretään niitä suhteellisia muutoksia, joita järjestelmään liittyy. Näitä ovat esimerkiksi muutokset eri yritysmuotojen verotusasemassa, eri rahoitusmuotojen verotuskäsittelyssä jne.

Absoluuttisten ja relatiivisten muutosten voidaan olettaa heijastuvan yritysten ja niiden omistajien taloudellisessa käyttäytymisessä. Faktiset muutokset riippuvat laajalti siitä, miten hyvin ja nopeasti uusi järjestelmä ja sen tarjoamat mahdollisuudet opitaan yhteisöissä ja niiden omistajien parissa. Myös tapa, jolla veronsaajat ja muutoksenhakuins-tanssit reagoivat verovelvollisten uusiin käyttäytymismuotoihin, muo-vaa taloudellisen käyttäytymisen tulevaisuutta.

Tässä artikkelissa tarkastellaan tilannetta puhtaasti teoreettisesti.

² Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän valmistelua ja toimintaa on selostettu tarkemmin esimerkiksi seuraavissa lähteissä: *Ikkala—O/sson*, Verovähennysjärjestelmä — vaihtoehto osinkovähennysjärjestelmälle I—III, Verotus 1986 s. 36 ss., 142 ss. ja 263 ss., *Yhtiöveron hyvitysjärjestelmätyöryhmän muistio* (Työryhmämuistio 1988: VM 15) ja *Tikka*, Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä I—III, Verotus 1989 s. 16 ss., 105 ss. ja 201 ss.

³ Kahdenkertainen verotus poistuu vain avoimen voitonjaon osalta, mutta ei peitelystä osingonjaosta (VerL 57 §). Harkintaverotilanteissa myöskin avoimeen jakoon saat-taa kohdistua vielä osin kahdenkertaista verotusta. Verotuksen yhdenkertaisuus ei vielä takaa todellista verokertymää veronsaajille, jos osingonsaajan verokanta on 0.

Vasta jälkikäteen on mahdollista empiirisin havainnoin selvittää, johtiko uusi järjestelmä konkreettisiin muutoksiin talousyksiköiden käyttäytymisessä. Jälkikäteen saattaa olla vaikeata eristää juuri yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä seuraavat muutokset, koska samassa yhteydessä on verojärjestelmään tehty muitakin tuntuvia tarkistuksia. Muillakin kuin verotekijöillä on käyttäytymistä ohjaava vaikutus. Esimerkkinä voidaan mainita talouskehitys, jolla on suuri vaikutus jaetun osingon määrään.

2.2. Vaikutus veron määrään

2.2.1. Yleinen taso

Suomessa on ollut voimassa periaatteessa kahdenkertainen verotus jaetun voiton osalta eräin poikkeuksin. Käytännössä tilanne on ollut kuitenkin sellainen, että verotus on muodostunut pikemminkin nol-lakertaiseksi kuin kahdenkertaiseksi.⁴ Täten luopuminen teoreettisesta kahdenkertaisesta verotuksesta merkitsee ilmeisesti veronsaajille pienempää verotuoton menetystä kuin ne voittavat saadessaan turvatuksi yhdenkertaisen verotuksen.

Voitaneen siis olettaa, että yhtiöveron hyvitysjärjestelmä pikemmin-lisää kuin vähentää jaettuun voittoon kohdistuvaa verotuottoa. Tuoton kasvun markkamääräistä suuruutta on mahdotonta arvioida. Verokantojen jo toteutetuilla ja mahdollisilla lisäalennuksilla on asiassa ratkaiseva merkitys. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä merkitsee käytännössä sitä, että jaetun voiton verotus toteutuu lopulta osingonsaajan verokannan suuruisena.

2.2.2. Yhteisöt

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä merkitsee osinkoa jakavan yhtiön verotuksessa kahdenlaista muutosta aikaisempaan tilanteeseen verrattuna.⁵ Jaettuun osinkoon kohdistuva osinkovähennys (vain valtionverotus) poistuu ja osingonjaosta saattaa seurata velvollisuus täydennysveron maksamiseen.⁶

⁴ Tämä on johtunut osinkovähennysjärjestelmän sisältämisestä puutteista (esim. osinkovähennys myönnetty verovapaista tuloista) ja siitä, että arviolta noin 2/3 saaduista osingoista on jäänyt osakkaan verotuksessa vajaaverotuksen piiriin. Ks. tarkemmin *Kari*, Arvio Suomessa maksetuista osingoista vuosina 1985 ja 1986, KM 1987: 39, liite 12.

⁵ Muutokset koskevat myös osuuskuntia, säästöpankkeja, keskinäisiä vakuutusyhtiöitä ja vakuutusyhdistyksiä. Ks. laki yhtiöveron hyvityksestä (YHL) 1 §:n 2 mom.

⁶ Ks. YHL 9 §.

Monet osinkoa jakavat osakeyhtiöt ovat itse merkittäviä osinkotulon saajia. Osakeyhtiö on osingonsaajana oikeutettu samaan veronhyvitykseen kuin muutkin osakkaat. Järjestely poistaa automaattisesti ketjuverotusongelman.⁷ Saatuihin osinkoihin liittyvällä veronhyvityksellä on ratkaiseva merkitys usean pörssiyhtiön verotukseen vuodesta 1991 alkaen.⁸

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän vaikutus yhtiöiden verotuksen kiristymiseen on syytä arvioida erikseen pörssiyhtiöiden ja perheyhtiöiden osalta. Pörssiyhtiöihin voidaan tässä rinnastaa muutkin yhtiöt, jotka ovat periaatteessa osingonjakopakon edessä.

Vaikutusten suuruusluokka-arvioinnissa voidaan pörssiyhtiöiden osalta käyttää vuotta 1988 koskevia numerotietoja. Pörssiyhtiöt jakoivat tuolta vuodelta osinkoja karkeasti ottaen noin 3,3 miljardia markkaa ja saivat itse osinkoja noin 1,3 miljardia markkaa. Veroja yhtiöt maksoivat noin 700 miljoonaa markkaa. Kun verojen on oltava maksettuihin osinkoihin verrattuna vähintään 2/3 (1991), jotta yhtiö ei joutuisi täydennysverolle, edellä mainituin luvuin pörssiyhtiöiden täydennysveron määrä olisi yli 600 miljoonaa markkaa. Vuoden 1990 osalta luku olisi yli kaksi miljardia markkaa johtuen siitä, että yhtiöiden saamat omat osingot eivät vielä oikeuttaisi juurikaan veronhyvitykseen ja kokonaisyhtiöverokanta on vielä 42 %. Tosiasiassa luvut olisivat vieläkin korkeammat johtuen siitä, että yhtiöiden maksamista 700 miljoonan markan veroista suuri osa on harkintaverotuksin määrättyä. Näitä veroja ei oteta huomioon vertailuveroa laskettaessa.⁹ Toisaalta täydennysveron, mutta ei kokonaisveron, määrä alentaa se, että verouudistuksen yhteydessä supistettiin tuntuvasti yritysten kuluvarastoa. Moni pörssiyhtiö joutuu näiden veropohjalaajennusten vuoksi pakosti näyttämään aikaisempaa suuremman voiton. Tällöin täydennysveron osuus vastaavasti alentuu.

Verotuksen kiristyminen on todennäköisesti hyvin yritysکوhtaista. Verojen kasvu on suurinta niille yrityksille, jotka:

1. maksavat paljon osinkoja,
2. ovat maksaneet aiemmin vähän veroa ja
3. saavat itse vain vähän osinkoja.

⁷ Hyvitystä ei kuitenkaan myönnetä ulkomaalaiselle osakkaalle. Ks. YHL 1 §:n 1 mom. ja 3 §.

⁸ Pörssiyhtiöt eivät yleensä pysty hyödyntämään veronhyvitystä vielä vuodelta 1990 toimitettavassa verotuksessa, koska hyvitys myönnetään vasta niistä osingoista, jotka on jaettu 1. 1. 1990 tai sen jälkeen päätyneiltä tilikausilta.

⁹ Ks. YHL 7 §. Täydennysvero olisi edellä mainittua suurempi myös siitä syystä, että osa saaduista osingoista (100—200 miljoonaa markkaa) on ulkomailta saatua, jolloin niihin ei liity veronhyvitystä.

Vastaavasti verotus ei kiristy niille yhtiöille, joiden osalta täyttyvät seuraavat ehdot:

1. maksavat itse vähän osinkoa,
2. ovat tottuneet jo aikaisemmin maksamaan reilusti veroa ja
3. saavat itse runsaasti osinkoja.

Verotilastot tulevat oletettavasti lähivuosina osoittamaan yhteisöjen vero-osuuden tuntuvaa kasvua.¹⁰

Perheyhtiöiden kannalta tilanne näyttäytyy hyvin erilaiselta. Niiden suurin menetys on, sikäli kuin niissä on käytetty konsernirakennetta, sisäisen osingonjaon verokantaa laskevan vaikutuksen eliminoituminen. Täydennysvero ei ole niille uhka, koska osingonjako voidaan useimmiten mitoittaa maksettuja veroja vastaavaksi (näytettyyn voittoon perustuva vero vähintään 2/3-osaa jaetun osingon määrästä). Perheyhtiöt tulevat ilmeisen harvoin maksamaan täydennysveroa.

2.2.3. Osakkaat

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä merkitsee sitä, että kahdenkertaisen verotuksen torjunnassa painopiste siirtyy yhtiöiden suosinnasta osakkaiden suosintaan. Uudistuksella voi täten olettaa lähtökohtaisesti olevan suotuisan vaikutuksen osakkaiden verotuksessa. Tilannetta tarkastellaan tässä jaksossa vain fyysisten osakkaiden kannalta.

Yhtiöveron hyvitys on osingonsaajalle myönteinen siinä, että yhtiön jaettuun voittoon kohdistuva vero hyvitetään osakkaan verotuksessa täysimääräisesti. Vastaavasti veronhyvitys luetaan osakkaan veronalaiseksi tuloksi.¹¹ Veronhyvityksen lukeminen veronalaiseksi tuloksi on täten osakkaalle »negatiivinen» seikka. Periaatteessa yhtiön maksama vero vastaa tällöin ikään kuin osingosta maksettua ennakonpidätystä, jonka tulee luonnollisesti olla osa veronalaisen tulon kokonaismäärästä.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän käyttöönotto merkitsee omaisuustulovähennyksen poistumista osinkotulojen osalta. Omaisuustulovähennyksen merkitys saattaa eräin edellytyksin olla verovelvolliselle suurempi kuin on osinkoon liittyvä veronhyvitys. Asiaa voidaan havainnollistaa hyvin karkealla tavalla seuraavan kuvion avulla:

¹⁰ Vuonna 1987 osakeyhtiöt maksoivat valtiolle tulon perusteella veroa 1,7 miljardia ja kunnille 2,4 miljardia markkaa. Määrä vastaa kokonaisverokertymästä noin 5,5:tä prosenttia. Luku on hieman alle OECD:n keskiarvolukujen, mutta nousee uudistuksen jälkeen oletettavasti ehkä lähelle keskiarvoa.

¹¹ Jos yhtiön voitto on 100 ja verokanta 40, yhtiö voi jakaa osinkoa 60. Osakkaan veronalainen tulo on tällöin 100 (60 osinkoa ja 40 veronhyvitystä). Täydennysveron yhteydessä viitattu 2/3-osaa tarkoittava luku on juuri sama kuin 40/60.

	(4)	(3)
Osakkaalla korkea verokanta	- - - - - - - - - -	+ + + + + + + + + +
Osakkaalla matala verokanta	+ + + + + (1) + + + + +	+ + + + + (2) + + + + +
	Osakkaalla pienet osinkotulot	Osakkaalla suuret osinkotulot

Pienillä osinkotuloilla tarkoitetaan aluetta, jossa omaisuustulovähennyksellä on ollut olennainen vaikutus osingoista menevän veron määrään.

Jäljempänä olevat laskelmat perustuvat yhteisöverokantaan 40 % (1991).

Voittajat: Matala verokanta ja pienet osingot (neliö 1)

Omaisuustulovähennyksen menetys on pienempi kuin veronhyvitys. Esimerkiksi verokannan ollessa 0, 5 000 markan osinko muuttuu 8 333 markan arvoiseksi. Vanhassa järjestelmässä osinko säilyy 5 000 markan arvoisena.

Matala verokanta ja suuret osingot (neliö 2)

Osakkaalla on oltava riittävä kuluvarasto verokannan pitämiseksi matalana suurista osingoista ja niihin liittyvistä veronhyvityksistä huolimatta. Esimerkiksi verokannan ollessa 20 % (vain äyripohjaiset verot) ja osinkojen 100 000 markkaa, osingoista jäi »puhtaana käteen» 82 000 markkaa (omaisuustulovähennys 10 000 mk) ja yhtiöveron hyvitys huomioon ottaen osingon arvo on noin 133 333 markkaa. Tähän ryhmään kuuluvat ovat uudistuksen suurimmat voittajat.

Korkea verokanta ja suuret osingot (neliö 3)

Omaisuustulovähennyksen menetys on pienempi kuin yhtiöveron hyvityksen merkitys. Esimerkiksi verokannan ollessa 60 % ja osinkojen 50 000 markkaa, osingosta jäi ennen »puhtaana käteen» omaisuustulovähennyksen (10 000 mk) jälkeen 26 000 markkaa ja yhtiöveron hyvitys huomioon ottaen noin 33 333 markkaa.

Häviäjät: Korkea verokanta ja pienet osingot (neliö 4)

Omaisuuustulovähennyksen menetys painaa enemmän kuin veronhyvityksen saaminen. Esimerkiksi verokannan ollessa 60 % ja osinkojen 18 000 markkaa (= oikeuttaa 1989 täyteen omaisuustulovähennykseen), osingoista jäi ennen »puhtaana käteen» 13 200 markkaa ja yhtiöveron hyvitys huomioon ottaen vain 11 999 markkaa. Osingon ollessa 2 000 markkaa, vastaavat luvut ovat 2 000 markkaa ja 1 333 markkaa.

2.2.4. Vaikutus kuntien verokertymään

Osinkovähennysjärjestelmä koski vain valtionverotusta. Kunnallisverotuksessa ei täten ollut lainkaan yhtiön verotuksessa lievennyksiä jaetun voiton osalta. Osakkaan mahdollinen omaisuustulovähennys sen sijaan puri myös kunnallisverotuksessa.

Osinkoihin kohdistuvan kahdenkertaisen verotuksen muuttuminen nyt yhdenkertaiseksi verotukseksi voisi olettaa vaikuttavan kuntien verotuloja pienentävästi. Kuntien aseman kannalta on epämiellyttävää myös se, että täydennysvero tilitetään kokonaisuudessaan valtiolle (YHL 9 §). Kunnat eivät täten pääse hyötymään alkuvuosien kenties jopa runsaista täydennysveroapajista.

Siirryttäessä yhtiön ja osakkaan kahdesta erillisestä verotuksesta yhdenkertaiseen verotukseen on ratkaistava se, kuuluuko yhdenkertaisen verotuksen tuotto yhtiön vaiko osakkaan kotikunnalle. Periaatteessa tuotto voidaan jakaa myös eri veronsaajien kesken, jos yhtiön ja osakkaan verotuskunnat eivät ole samoja. YHL:n säätämisen yhteydessä on kuitenkin omaksuttu järjestelmä, jossa kunnallisvero ohjataan yhtiön verottamiseen oikeutetulle kunnalle.¹²

Tällöin osakkaan verotuskunta jää kokonaan vaille osinkoon perustuvia veroja.¹³

Kuntien asema on hankala myös osingonsaajina, koska niille ei myönnetä veronhyvitystä (YHL 2 §). Osinkojen mahdollinen markkamääräinen alentuminen näkyy täten suoraan kuntien saamien osinkotulojen pienentymisenä.¹⁴

Teoriassa, joskaan ehkä ei laajemmin käytännössä, yhtiöveron hyvitysjärjestelmän voi olettaa ohjaavan yhteisöjen sijoittumista. Järjes-

¹² Ks. Veronkantolain 18 c § (1237/88).

¹³ Ks. perustelut sille, että täydennysvero tilitetään kokonaisuudessaan valtiolle ja että verotulot ohjataan yhtiön verotuskunnalle, Yhtiöveron hyvitysjärjestelmätyöryhmän muistio (1988: VM 15) s. 27 ja 29 ss.

¹⁴ Ks. yleisemmin kuntien asemasta verouudistuksen jälkeen *Mattila*, Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä vaikuttaa kuntien talouteen, Suomen Kunnat 1989 s. 32 ss.

telmän toiminnassa keskeisessä asemassa olevan vertailuveron suuruus lasketaan kiinteän kunnallis- ja kirkollisäyrin hintaolettaman (17 penniä) varassa (YHL 7 §). Yhteisö maksaa kuitenkin todelliset äyriphajaiset veronsa aitojen äyrihintojen mukaan. Jos todellinen kunnallis- ja kirkollisäyrin hinta on alle 17 penniä, osakkaalle hyvitetään suurempi määrä kuin mitä yhteisö on itse maksanut veroa. Päinvastaisessa tilanteessa hyvitys jää pienemmäksi kuin todelliset verot. Yhteisön on täten edullista sijoittua mahdollisimman alhaisen äyrihinnan kuntiin. Tässä ei ole sinänsä uutta aikaisempaan tilanteeseen verrattuna.

2.3. Vaikutus emissioihin ja osingonjakoon

Käyttätymismuutokset tulevat olemaan erilaiset pörssiyhtiöiden ja perheyhtiöiden kohdalla. Aluksi tarkastelen tilannetta pörssiyhtiöiden näkökulmasta. Koska osingonjaosta aiheutuvat verokustannukset nousevat, emissiohalukkuuden voidaan olettaa jossain määrin heikentävän. Rahastoantien merkitys tuskin olennaisesti kasvaa, vaikkakin rahastoannilla osakkaille annetut »edut» eivät johda täydennysveroon. Maksullisissa anneissa todennäköisesti korostuu ylikurssin (emissiovoiton) merkitys.¹⁵

Osakeantien tilalle tai rinnalle voidaan ajatella syntyvän vaihtovelkakirjalaina- ja optiolainajärjestelyjä. Näillä instrumenteilla voidaan lykätä osingonmaksuun liittyviä lisärasitteita ajallisesti myöhemmäksi.

Osingonjaon markkamäärien voi olettaa hieman supistuvan, mikäli osinkoa jakavissa yhtiöissä pyritään pitämään osinkojen ja verojen yhteismäärä aikaisemmalla tasolla. Erään selvityksen mukaan vuonna 1988 koskevien numeroiden perusteella näyttäisi siltä, että osingonjaon supistamistarve olisi keskimäärin 15 prosenttia (yhteisöverokannan ollessa 45 %). Ongelmavuonna 1990 supistamistarve olisi niinkin korkea kuin 33 prosenttia. Tarve osingonjaon sopeuttamiseen vaihtelee tuntuvasti toimialoittain ja yrityskohtaisesti.¹⁶ Ks. edellä kohta 2.2.2.

Houkutusta alentaa osinkojen määrää lisää tieto siitä, että veronhyvitykseen oikeutetulle fyysiselle osingonsaajalle jää verojen jälkeen osingoista käteen vähintään entinen määrä, vaikka jaetun osingon määrä laskisikin. Tilanne on toinen esimerkiksi yleishyödyllisten yhteisöjen osalta, joiden painoarvo saattaa olla suuri arvioitaessa emissioiden onnistumista.

¹⁵ Ks. myös *Tikka*, Verotus 1989 s. 208.

¹⁶ Esimerkiksi ryhmässä vakuutus- ja sijoitustoiminta supistamistarvetta ei ole lainkaan johtuen ensisijaisesti tähän ryhmään kuuluvien yritysten saamista suurista osinkotuloista.

Alentamista vastaan taas puhuu se, että osingoista tulee hyvitykseen oikeutetuille osakkaille erittäin edullinen tulotyyppi. Sijoittajat alkavat kiinnittää entistä suurempaa huomiota efektiiviseen osinkotuottoon. Hyvän osingonjakajan maineessa olevalla yhtiöllä on mahdollisuus onnistua emissioissaan niukasti osinkoa jakavia yhtiöitä paremmin.

Tässä vaiheessa on mahdotonta luotettavasti arvioida osingonjakokäyttäytymisen muutoksia. Oletettavaa kuitenkin on, että osingonjako ei dramaattisesti tule putoamaan, mikäli yritysten tuloskehitys säilyy muutoin suotuisana.

Perheyhtiöissä ei emissioilla ole samaa merkitystä kuin pääomia keräävissä pörssiyhtiöissä. Samoin rahastoanneilla ei liene juurikaan mielenkiintoa perheomisteisissa yhtiöissä.

Osingonjaon kiristytävä verotus ei vaikuta kovin haitallisesti perheyhtiöiden osingonjakoon, koska osingonjako on usein mahdollista mitoittaa optimaalisesti yhtiön ja osakkaan muodostama verotuksellinen kokonaisuus huomioon ottaen.

Mikäli osakeyhtiö joka tapauksessa joutuu maksamaan positiivisen tuloksensa perusteella tuloveroa, osingonjako voidaan nähdä toisen askeen taisteluna verotorjunnassa. Jo kerran »hävityt» verot voidaan saada takaisin, jos osinko voidaan jakaa intressipiirin sisällä osakkaalle, jonka verokanta on selvästi alempi kuin yhtiön verokanta. Lopullinen verohan määräytyy osingonsaajan henkilökohtaisen verokannan perusteella. Yhtiön maksama vero on vain eräänlainen ennakonpidätys, jos voitto jaetaan osinkona edelleen. Täten on odotettavissa, että osakkaiden verotilanteen optimoinnissa tulee tapahtumaan tuotekehittelyä lähivuosina.

Mikäli yhtiö on maksanut voittonsa perusteella tuloveroa, osinko tulisi jakaa vähintään viiden vuoden sisällä, koska muutoin veroylijäämä vanhenee ja jaettu voitto jää kahdenkertaisen verotuksen piiriin. Uudet säännökset voivat johtaa tilanteeseen, jossa osinkoa tulisi maksaa viimeistään viiden vuoden välein. Vaarana on, että yhtiöt helposti tyhjennetään vapaista pääomista ainakin sikäli, kuin ne ovat kertyneet täysin verotetuista tuloista.

2.4. Vaikutus tulossuunnitteluun

Verosuunnittelu on perinteisesti painottunut tavoitteeseen, jossa yhtiön verotettava tulo on ollut 0 tai muutoin mahdollisimman alhainen, mutta silti yhtiölle on kertynyt kirjanpidollisesti osingonjakokel-

poisia varoja. Tällöin osinkoa on voitu jakaa ilman, että yhtiön itsensä on tarvinnut maksaa tuloveroa (harkintaveroa lukuun ottamatta). Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä murtaa tämän vanhan verosuunnittelukaavion selkärangan. Osinkoa ei enää voida jakaa ilman, että yhtiö itse maksaa tuloveroa vähintään 2/3-osaa jaetun osingon määrästä. Tästä pitää huolen täydennysvero, vaikka voitonjako muutoin olisikin kirjanpidollisesti ja yhtiöoikeudellisesti mahdollista. Täydennysvero pitää sisällään osinkoa jakavan yhtiön minimiveromallin.¹⁷

Osingonjakoon liittyvä minimiveromalli vähentää yritysten tulos- ja verosuunnittelussa mielenkiintoa eriin, joilla on aiemmin voitu kerryttää osingonjakokelpoisia varoja ilman yhtiön omia välittömiä tuloveroseuraamuksia. Tällaisia uuden arvioinnin kohteeksi joutuvia eriä ovat muun muassa seuraavat kohdat:

1. edulliset luovutusvoitot ja muut verovapaat erät,
2. verotekniset vähennykset¹⁸ (esim. osingonjakovähennys) ja
3. yhteisöverokannan degressioalueen hyödyntäminen.¹⁹

Käytännössä täydennysveron uhka tulee ilmeisesti johtamaan siihen, että yhteisöjen on järkevää purkaa tulosta myös verotuksellisesti niin runsaasti, että osinko voidaan jakaa ilman täydennysveroa. Täydennysverolle ei ole normaalitapauksissa syytä antautua.

Mikäli yhtiö jakaa osingon tarkoituksellisesti ja tietoisena sitä kohtaavasta täydennysverosta, täydennysvero voidaan nähdä tulonsiirtona yhtiöltä osingonsaajalle, jos tämä on oikeutettu veronhyvitykseen. Muussa tapauksessa täydennysvero on tulonsiirto yhtiöltä valtiolle (YHL 9 §).

Harkintaverotuksin määrättyä veroa (VerL 72 §:n 1 mom:n 4 k.) ei oteta huomioon laskettaessa vertailuveroa (YHL 7 §). Tästä sinänsä käsittelemättömästä periaatteesta seuraa, että osinkoa jakavan yhtiön ei yleensä ole syytä alistua harkintaverotukseen. Harkintaverotilanteissa kunnallisvero joudutaan helposti maksamaan tavallaan kahteen kertaan: ensin harkintaverotuksin kunnalle ja sitten uudestaan valtiolle täydennysveron muodossa.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä poistaa kahdenkertaisen verotuksen vain avoimen voitonjaon osalta. Peitellyn osingonjaon tilanteissa (VerL 57 §) peitelty jako otetaan huomioon jaettuna osinkona yhtiön verotuk-

¹⁷ Ks. minimiveroajatuksesta tarkemmin esim. *Tikka*, Verotus 1989 s. 208 ss.

¹⁸ Periaatteessa vielä vuodelta 1993 myönnettävä EVL 61 §:n mukainen 100 %:n osinkovähennys johtaa helposti täydennysveroon. Täydennysverolta voidaan kuitenkin välttyä, jos osingonjako sopeutetaan veroihin osinkovähennys huomioon ottaen tai yhtiöllä on reservissä vanhoja veroylijäämiä.

¹⁹ Suuret vahvistetut tappiot johtavat helposti siihen, että seuraavina vuosina on osinkoa jakavissa yhtiöissä vastassa täydennysvero. Ks. YHL 7 §.

sessä, mutta sille ei myönnetä osingonsaajan verotuksessa veronhyvitystä. Mallin takana on ajatus, että peitelty voitonjako ei saisi missään olosuhteissa olla lievemmin verotettua kuin avoin voitonjako.²⁰ Peitelty jako muodostuu täten ankarammin verotetuksi kuin OYL:n mukaisesti jaettu osinko. Käytännössä tämän tulisi johtaa siihen, että peiteltyä osingonjakoa tulisi varoa.

2.5. Vaikutus kompensatiopolitiikkaan

Erilaisten kompensatiomahdollisuuksien valinnassa voidaan nähdä kaksi erilaista taustaa: tilanteet, joissa osingonjako johtaa täydennysveroon ja tilanteet, joissa tätä vaaraa ei ole.

Mikäli vapaassa omassa pääomassa on osingonjaon kohteena kokonaan verotuksen välttäneitä tuloja tai vajaaverotettuja tuloja, varojen kanavoinnissa ulos osakkaille voidaan otaksua tapahtuvan kiinnostusta seuraaviin vaihtoehtoihin järjestelyihin:

1. Varat pyritään saamaan osakkaalle myyntivoiton (myydään osakkeet) kautta. Tämän vaihtoehdon merkitys on supistunut olennaisesti viime vuosien myyntivoittoverotuksen kiristymisen myötä.
2. Käytetään rahastoanteja. Tämänkään vaihtoehdon hyväksikäyttö tuskin muodostuu kovin laajaksi, koska myös rahastoanti johtaa tulevana vuosina osingonjaon markkamäärän nousuun ja vielä ilman emissiovoiton vetoapua.
3. Osakslainajärjestelyt. Tämän vaihtoehdon hyväksikäyttö on mahdollista oikeastaan vain perheyhtiöissä.
4. Osakkaiden lunastaminen osakepääomaa alentamatta. Tämä on varsin edullinen tapa, mikäli lunastus voi tapahtua ilman peiteltyyn osingonjaon pelkoa (VerL 57 §:n 2 mom.).²¹
5. Osakkaita hyvitetään edullisin vaihtovelkakirja- ja optiolainajärjestelyin.²²

Tilanteissa, joissa osingonjako ei johda tuntuvaan täydennysveroon, vaihtoehtoisten kompensatiokeinojen kehittäminen ei ole yhtä pakonomaista kuin edellä käsitellyissä tapauksissa. Erityisesti fyysisten osakkaiden verotuksessa myönnettävällä veronhyvityksellä on niin myön-

²⁰ Ks. tarkemmin *Yhtiöveron hyvitysjärjestelmätyöryhmän muistio* (1988: VM 15) s. 18 ss. ja *Tikka*, Verotus 1989 s. 201 ss.

²¹ Peiteltyyn jaon pelko on tuntuva lähes kaikissa muissa tapauksissa kuin aidoissa sukupolvenvaihdostilanteissa.

²² Viime vuosina näistä näyttää tulleen varsin suosittuja muotoja, joilla myös yhtiöiden johto palkitsee itse itseään varsin edullisin muodoin. Taustalla on yleensä laaja korkomenojen vähennyskelpoisuus ja eräissä tapauksissa suhteellisen edulliset myyntivoittoverotussäännökset TVL:n puolella.

teinen vaikutus osingonjaon kokonaistaloudellisiin edellytyksiin, että on mahdollista ajatella palkan korvaamista osin osingoilla. Tämä on luonnollisesti mahdollista vain, jos osakas työskentelee yhtiössä.

Palkan osittainen konvertointi osingoiksi riippuu pitkälti siitä, miten optimaalinen osakaskunta yhtiöllä sattuu olemaan. Edut ovat sitä suuremmat, mitä alempi on yhtiömiehen henkilökohtainen verokanta. Tilannetta voidaan havainnollistaa seuraavalla esimerkillä.

Vaihtoehtona on maksaa osakkaalle lisää palkkaa 20 000 mk tai jakaa saman suuruinen lisäosinko. Osakkaan verokanta on joko a) 10 % tai b) 60 % ja yhtiön verokanta on 40 %.

Lisäpalkan maksaminen

Yhtiön verot pienenevät 10 000 mk, mutta sosiaalikulut (palkansivukulut) kasvavat oletettaman mukaan 5 000 mk (= saa vähentää tuloverotuksessa).²³

Osakkaan tuloverot kasvavat 2 000 mk/12 000 mk
Vaikutus yhteensä (yhtiö + osakas) a) + 3 000 mk²⁴
b) —7 000 mk

Lisäosingon maksaminen

Lisäosingolla ei oleteta olevan vaikutusta yhtiön verotuksessa.

Osakkaan verokannan ollessa 10 %, hän saa takaisin yhtiön maksamaa veroa 10 000 mk ja vastaavasti 60 %:n verokannalla hän joutuu maksamaan veroa lisää »omasta pussista» noin 6 666 mk.²⁵

Esimerkki osoittaa, että kummallakin verokantaolettamalla on edullisempi jakaa lisäosinko kuin ryhtyä maksamaan lisäpalkkaa.

Osingon edullinen verokohtelu fyysisen osakkaan verotuksessa herättäneet uinuvat vähemmistöosakkaat, jotka ovat tottuneet olemaan vaatimatta osingonjakoa.²⁶ Vähemmistöosakkaista saattaa muodostua entistä kiusallisempia ainaisine osingonjakovaatimuksineen. Vaatimukset ovat hyvin ymmärrettäviä etenkin silloin, kun osakkaan verokanta on hyvin alhainen.

Korkotulojen ja -menojen verotuksessa ei toteudu kaikissa olosuhteissa verotuksen yhdenkertaisuus. Koron maksava yritys voi yleensä vähentää koko maksamansa koron määrän, mutta koron saajan verotuksessa on mahdollista soveltaa omaisuustulovähennystä (TVL 97 §). Vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa vähennyksen maksimimää-

²³ Tarkemmissa laskelmissa tulisi ottaa huomioon mm. se, että lisäpalkka voisi tiputtaa sosiaaliturvamaksuluokka ja lisätä toimintavarausta.

²⁴ Etumerkki + tarkoittaa verojen ja palkansivukulujen pienentymistä.

²⁵ Osakkaan verotuksen tarkemmassa analysoinnissa tulisi ottaa huomioon se, että palkkatulo on ansiotuloa, jonka suuruus vaikuttaa vielä eräiden vähennysten maksimimääriin. Palkalla voi olla myös edullisemmat vaikutukset sosiaaliturvan kartuttamisessa.

²⁶ Ks. myös OYL 12: 4 §:n 2 mom., joka velvoittaa yhtiön jakamaan eräin edellytyksin tietyn vähimmäisosingon, jos sitä vaaditaan.

rä on 10 000 markkaa, mutta sitä on kaavailtu korotettavaksi jopa 20 000 markkaan. Näin laaja koron »verovapaus» johtaa tuntuvaan vajaaverotukseen. Tällaisissa olosuhteissa on mahdollista ajatella, että erityisesti perheyhtiöissä osakkaat sijoittavat pääomaa yhtiöön velkapääomaksi ja kantavat tuoton korkoina. Korkoja ei veroteta tiukasti yhteen kertaan, mutta osinko tulisi verotetuksi kertaalleen. Korkotulojen edullinen verotus lisää myös vaihtovelkakirjalainojen ja optiolainojen edullisuutta.

2.5. Vaikutus omistusrakenteeseen

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän vaikutuksia omistusrakenteen kehittymiseen voidaan tarkastella kahdesta eri lähtökohdasta. Toisessa tarkastelu lähtee konsernimuotoisten yritysrypäleiden näkökulmasta ja toisessa fyysisten omistajien muodostamista tilanteista.

2.5.1. Konsernirakenne

Konsernirakenne on aiemmin tarjonnut oivan keinon alentaa verokantaa sisäisin osingonjaoiin. Tällöin on hyödynnetty täysimääräisesti osinkovähennystä ja saajan verovapautta osinkotulojen osalta (ketjuverotuskielto). Kun osinkovähennys nyt poistuu, sisäisen osingonjaon verokantaa laskeva vaikutus eliminoiduu. Konsernirakenne menettää tästä syystä merkittävän edun. Tätä taustaa vasten ajatellen on mahdollista, että konsernirakenteen houkutteluvuus lähivuosina hieman hiipuu.

Sisäistä osinkoa voidaan käyttää tuloksentasauskeinona konsernin eri yksiköiden kesken, jos osinko voidaan jakaa hyvän kuluvaraston omaavalle emoyhtiölle. Usein konserniavustus on kuitenkin edullisempi ja nopeampi tapa hoitaa tuloksentasaus. Tämä vaihtoehto ei kuitenkaan ole aina käytettävissä johtuen konserniavustusmahdollisuuden erittäin tiukoista muodollisista edellytyksistä.²⁷

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä tuo yritysostoihin uuden näkökulman. Yhtiö, jolla on runsaasti vapaata omaa pääomaa ja merkittävät veroylijäämät, on edullista ostaa kuluvarastoyhtiön nimiin.²⁸ Ostettu yhtiö voi kaupan jälkeen jakaa runsaat osingot ostajayhtiölle, joka saa kuluvarastonsa ansiosta takaisin ehkä suuren osan ostetun yhtiön maksamista

²⁷ Ks. Laki konserniavustuksesta verotuksessa (825/86) ja erityisesti pykälät 2, 3 ja 7.

²⁸ Veroylijäämät eivät pilaannu vahvistettujen tappioiden tapaan vaikka koko osakekanta vaihtaisi vastikkeellisesti omistajaa.

veroista viideltä edelliseltä vuodelta. Veroylijäämä tekee maksetuista veroista tavallaan ehdolliset aina siihen asti, kunnes ylijäämät ovat vanhentuneet tai käytetyt. Moni yhtiö vain odottaa »sopivaa» ostajaa.

2.5.2. *Fyysiset osakkaat*

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmässä osinkona jaetun voiton verotus toteutuu lopulta aina osingonsaajan henkilökohtaisen verokannan suuruisena. Tämä havainto johtaa nopeasti ajatukseen, että erityisesti läheisen intressipiirin sisällä saattaa olla tarve järjestellä osakeomistus uudelleen. Osakkeet tulisi siirtää niille perheenjäsenille tai muille läheisille, joiden verokanta on alhaisin. Mikäli osakkaan verokanta on alempi kuin yhtiön verokanta, jaettu osinko johtaa jo kerran maksettujen verojen palauttamiseen.

Potentiaalisia osakesiirtojen saajia ovat ilmeisimmin pienempituloiset puoliset ja vähintään 17 vuotta täyttäneet lapset.²⁹ Verotus- ja oikeuskäytännössä jouduttaneen ratkomaan runsaasti riitoja siirtojen verotuksellisesta hyväksyttävyydestä (VerL 56 §). Hyväksytäänkö esimerkiksi hyvätuloisen miehen osakkeiden siirto muutoin tulottomalle kotirouvapuolisolle, jos siirron ainoa näkyvä motiivi on osinkotulojen optimaalinen kanavointi? Mielestäni välttämätön ehto, mutta ei välttämättä vielä sellaisenaan riittävä ehto, on se, että kaupan rahoitus on kunnossa. Puolisot eivät voi lahjoittaa toisilleen kuin tavanomaisia lahjoja (Avioliittolain 45 §). Kauppahinnan jättäminen velaksi ilman järkevän tuntuista kuoletusohjelmaa herättää myös epäluuloja.

Kaiken kaikkiaan on kuitenkin ilmeistä, että uusi osinkotulojen verotusjärjestelmä lisää varallisuuden hajauttamistarvetta. Tätä prosessia vahvistaa se, että hajautus tuottaa veroetuja myös muussa kuin osinkotulojen verotuksessa (esim. myyntivoittoverotus, varallisuusverotus, perintö- ja lahjaverotus jne.).

Osinkotulojen tarkoituksenmukaista kanavointia on mahdollista pyrkiä edistämään myös ottamalla käyttöön erilaisia osakesarjoja. Näillä järjestelyillä pyritään siihen, että osingot tulisivat oikean määräisinä kullekin osakkaalle. Myös näihin järjestelyihin liittyy huomattava VerL 56 §:n mukainen riski.

²⁹ Verovuodesta 1990 alkaen on tarkoitus siirtyä puolisoitten verotuksessa täydelliseen erillisverotukseen myös pääomatulojen osalta. Alle 17 vuotiaiden lasten pääomatulot lisätään edelleen suurempituloisen vanhemman tuloihin.

2.6. Vaikutus kansainvälisiin osinkoihin

Siirtyminen yhtiöveron hyvitysjärjestelmään lisännee paineita peitelyihin voitonsiirto-operaatioihin niin Suomesta ulkomaille kuin ulkomailta Suomeen.³⁰ Järjestelmä ei poista osinkoihin liittyvää kahdenkertaista verotusta kansainvälisissä osingonjakotilanteissa. Tämä koskee juridista ja taloudellista kahdenkertaista verotusta.³¹

Aiemmin on ollut edullista jakaa ulkomailta tytäryhtiössä kertynyt voitto avoimesti suomalaiselle emoyhtiölle, koska osinko on yleensä ollut täällä verovapaata tuloa minkä lisäksi osinkojen edelleenjakaminen on vielä oikeuttanut osinkovähennykseen (KHO 1981 II 529).

YHL 1 §:n mukaisesti ulkomaalainen osingonsaaja ei ole oikeutettu veronhyvitykseen. Osingon jakaminen tulee epäedulliseksi erityisesti silloin, kun ulkomaille jaettu osinko johtaa suomalaisen yhtiön täydennysveron piiriin. Tällöin täydennysverosta aiheutuvaa lisärasitetta ei hyvitetä yhtiön osakkaille.

Suomalaisen yhtiön ulkomailta kotiuttamasta osingosta maksettua veroa (lähdeveroa), joka voidaan vähentää Suomessa määrättävästä verosta, ei oteta huomioon vertailuveroa laskettaessa (YHL 7 §). Myös tämä säännös vaikeuttaa voittojen avointa kotiuttamista. Vaikka ulkomailta saadut osingot vapautettaisiin verosopimusten tai EVL:n muutoksilla veronalaisuuden piiristä Suomessa, tilanne ei palautu entiselleen. Verovapaat osingot johtavat helposti täydennysveroon, kun emoyhtiö jakaa osingot edelleen Suomessa.

2.7. Vaikutus sijoitus- ja vaihto-omaisuusosakkeisiin

Ketjuverotuskiektosäännös (EVL 6 §:n 1 mom:n 5 k. ja 2 mom.) ei ole koskenut raha-, vakuutus- ja eläkelaitosten eikä arvopaperikauppiaiden osinkotuloja muiden kuin käyttöomaisuusosakkeiden osalta. Edellä mainituilla toimialoilla osakkeet ovat pääsääntöisesti sijoitusomaisuutta (EVL 11 §) tai vaihto-omaisuutta (EVL 10 §).

Ketjuverotuskiektosäännöksen kumoutuminen ja osinkotulojen veronalaistuminen ei täten lisää näiden toimialojen tulojen veronalaisuutta kuin vähäisessä määrin. Sen sijaan osinkoihin liittyvä veronhyvitys tun-

³⁰ Ks. myös *Tikka*, Verotus 1989 s. 207 ss. ja asiaa koskeva yleisesitys *Tytti Tunturi*, Yhtiöveron hyvitysjärjestelmään liittyvistä kansainvälisistä kysymyksistä, esitelmä 15. 2. 1989 (Price Waterhouse).

³¹ Ks. termien sisällöstä tarkemmin *Niskakangas*, Rojaltit ja palvelumaksut kansainvälisessä verotuksessa (1983) s. 49 av. 4.

tuu täysipainoisesti myönteisellä tavalla raha-, vakuutus- ja eläkelaitosten sekä arvopaperikauppaiden verotuksessa.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmä merkitsee täten näiden toimialojen suhteellisen aseman parantumista osinkotulojen saajina. Osinkotuloilla ei tosin ole näillä aloilla ratkaisevaa merkitystä, koska pääpaino on arvonnousujen odotuksessa.

2.8. Vaikutus yleishyödyllisiin yhteisöihin ja sijoitusrahastoihin

Yleishyödylliset yhteisöt ja sijoitusrahastot eivät tuloverotuksesta vapautettuina ole oikeutettuja veronhyvitykseen (YHL 2 §).³² Näiden saamat osinkotulot säilyvät edelleen verovapaina.

Verovapaiden yhteisöjen osinkotulojen määrä pienenee, jos yhtiöt supistavat osingonjakoaan. Tätä on edellä luvussa 2.3. pidetty mahdollisena, mutta tuskin kovin radikaalina. Vaikka osinkojen supistuminen jäisi hyvin vähäiseksi, yleishyödyllisissä yhteisöissä voidaan olettaa kiinnitettävän entistä suurempaa huomiota vaihtoehtoihin sijoituskohhteisiin. Vyöryä uusiin kohteisiin tuskin tapahtuu, joskin jonkinlainen uudelleenallokointi saattaa olla pidemmällä aikavälillä mahdollinen.

III Loppuarvio

Siirtyminen täyden hyvityksen mukaiseen yhtiöveron hyvitysjärjestelmään on kiistatta yksi tuloverouudistuksen merkittävimpiä tapahtumia viimeisen 20 vuoden aikana. Kysymys on niin suuresta verotuksen perusrakenteita muuttavasta uudistuksesta, että se ei voi olla vaikuttamatta syvällisesti taloudellisen käyttäytymisen muotoihin lähivuosina.

Edellä hahmotellut mahdolliset muutosskenaariot ovat voittopuolisesti myönteisiä. Uudistus lisää verojärjestelmän neutraalisuutta. Eri yritysmuotojen väliset erot vähenevät, kun yrityksessä syntyneen voiton verottamisessa on siirrytty järjestelmään, jossa yritysmuodosta riippumatta verotus tapahtuu entistä selvemmin omistajan verotusaseman mukaan.³³ Neutraalisuus on lisääntynyt myös eri tuloverolakien kes-

³² Jos yleishyödyllinen yhteisö harjoittaa veronalaista liiketoimintaa, tähän toimintaan saattaa liittyä osakkeita. Onko tällainen osinko veronhyvityksen piirissä? Asia on hyvin ongelmallinen, mutta katsoisin, että verotuksen ketjuuntuvuuden estämiseksi hyvitys tulisi myöntää.

³³ Henkilöyhtiöiden verotusaseman muutos on saman suuntainen, koska nyt vähintään puolet yhtiön tulosta siirretään verotettavaksi osakkaan tulona. Ks. TVL 34 §.

ken (TVL, EVL ja MVL). Osinkovähennyssäännöstö on koskenut vain EVL:n mukaan verotettuja yhteisöjä.

Eri rahoitusmuotojen (oma pääoma/vieras pääoma) suhteen muutos on merkinnyt muodollisesti parannusta oman pääoman käyttömahdollisuuksien eduksi. Osinkotulojen muodollisesta kahdenkertaisesta verotuksesta on siirrytty korkotulojen verotusta vastaavaan yhdenkertaisen verotuksen järjestelmään. Jos asiaa tarkastellaan pääomia keräävän yhteisön näkökulmasta ja huomioon otetaan korkotulojen selvä vajaaverotus, tilanne näyttää kuitenkin toisenlaiselta. Laajennettaessa tarkasteluhorisontti koskemaan myös omistajia, yleisilme saa taas vähän positiivisemmän sävyn. Olennaisinta lopputuloksen kannalta on, että uusi järjestelmä ja sen tarjoamat mahdollisuudet ymmärretään oikein.

Jatko-opinnoista aiheutuvien menojen vähennyskelpoisuudesta henkilöverotuksessa

»Koulutus maksaa, mutta miettikääpä miten kalliiksi tulee tietämättömyys.»¹

A. Johdanto

Koulutus on avain tulevaisuuteen. Yhteiskunta on muuttumassa eräänlaiseksi opintojen verkostoksi, missä esiintyy mitä moninaisinta koulutuksen kysyntää ja tarjontaa. Välittömänä syynä on yhteiskunnan nopea muuttuminen: kerran opittu ei enää riitä. Ehkäpä myös homo faber (leikkivä ihminen) vaatii tästä osansa.

Koulutuksesta käydään yhteiskunnassamme laajaa keskustelua, jonka tarkoituksena on luotsata maamme seuraavalle vuosituhatvuoille. Ongelmat ovat mittavia ja tärkeitä: Missä asioissa annetaan koulutusta, keille ja kuinka paljon. Myös opetuksen muodot hakevat uusia suuntia. Vähäinen ei ole myöskään se kysymys, kuka tai ketkä koulutuksen maksaa.

Havainnollisen kuvan koulutuksen merkityksestä antaa tieto, jonka mukaan yritysten koulutusinvestoinnit ovat kasvaneet nopeammin kuin investoinnit käyttöomaisuuteen. Elinkeinoelämä sijoittaa koulutukseen vuosittain 2,5 mrd mk, mikä on samaa suuruusluokkaa kuin Suomen koko korkeakouluopetuksen vuosibudjetti. Kysymys ei näin ole vähäisistä summista.²

¹ Näin Teollisuuden koulutusvaliokunnan Kari Purhonen Riitta Korhosen artikkelissa Koulutusta yli kysynnän, Talouselämä 11/1989.

² Leena-Maija Jarenko—Matti Ojala, Koulutusvirus leviää, Talouselämä 11/1989. Myös yhteiskunta on suuntaamassa voimakkaasti resursseja koulutukseen. Valtioneuvoston 25. 9. 1986 tekemän korkeakoulujen voimavarojen kehittämistä koskevan periaatepäätöksen mukaan vuosina 1988—91 korkeakoulujen työsuhdepalkkoja, opetus- ja

Tärkeä kysymys on se, kuinka koulutuksesta aiheutuvat kustannukset jaetaan yhteiskunnan, yritysten ja ihmisten itsensä kesken. Peruskoulutus on ollut perinteisesti yhteiskunnan tehtävä. Ammattitaidon ylläpitämiseen johtavasta koulutuksesta aiheutuneet menot sen sijaan ovat yleensä jakautuneet yhteiskunnan, yritysten ja koulutettavien kesken.

Yhteiskunnan näkökulmasta koulutuskustannusten suorittaminen voi tapahtua joko suoranaisesti (esim. opintoraha, opintolainojen korkosubventio jne.) tai sallimalla koulutuksesta aiheutuvien menojen vähentäminen verotuksessa. Tässä esityksessä ollaan kiinnostuneita vain eräästä pienestä yksityiskohdasta, joka liittyy koulutuksesta aiheutuvien kustannusten korvaamiseen: Missä määrin jatkokoulutuksesta aiheutuvat kulut ovat vähennyskelpoisia luonnollisen henkilön verotuksessa.³

Jatko-opinnoista aiheutuvat menot eivät ole vähennyskelpoisia. Tämän vallitsevan kannan perusteena yleensä viitataan tunnettuun ratkaisuun KHO 1975 B II 540:

Filosofian lisensiaatin oppiaron suorittamisesta aiheutuneita kuluja oli jatko-opinnoista johtuvina pidettävä elantokustannuksiin verrattavina vähennyskeltottomina kuluina.

Toisaalta muusta jatkokoulutuksesta aiheutuneet menot ovat yleensä laajasti vähennyskelpoisia. Tältä osin voidaan viitata tuoreeseen ratkaisuun KHO 1988 B 553:

Terveyskeskuksen johtavalla hoitajalla oli oikeus vähentää tulostaan tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneina menoina psykodraama- ja ihmissuhde- sekä johtamistaidonkursseista aiheutuneita kustannuksia.

On perusteltua kysyä, miksi jatko-opinnot on tällä oikeuskäytännön kaksiraiteisuudella asetettu menojen vähennyskelpoisuuden suhteen muita jatkokoulutusmenoja huonompaan asemaan.⁴

tutkimusmenoja, apurahoja ja tutkimusvälinemäärärahoja lisätään siten, että niiden yhteismäärä kasvaa vuosittain reaalisesti vähintään 15 %. Ks. HE n:o 104 1988 vp. Y 20.

³ Mainittakoon kuitenkin, että ns. peruskoulutusmenot on vakiintuneesti katsottu verotuksessa vähennyskeltottomiksi (ks. mm. KHO 31. 12. 1982 T 6176). Opintomenojen vähentämisestä verotuksessa ks. Verohallinnon käsikirja. Henkilö- ja varallisuusverotus sekä verotusmenettely. Verovuosi 1988. Verohallituksen julkaisu 437. Helsinki 1989 s. 195 ss.

⁴ Opiskelukustannusten vähennyskelpoisuutta tuloverotuksessa on käsitelty perusteellisesti Lassi *Kilpi* artikkelissaan vuonna 1954. Ks. Verotus 1954 s. 58 ss.

B. Jatko-opinnoista aiheutuvien menojen vähennyskelpoisuus

Termiä jatkokoulutus voidaan käyttää yläkäsitteenä, joka pitää sisällään monimuotoisen täydennyskoulutuksen sekä jatko-opinnot. Jatko-opinnoilla tarkoitetaan yleensä yliopistossa tai korkeakoulussa suoritettavia ylempiä tutkintoja. Seuraavassa on tarkoituksena tarkastella aluksi jatkokoulutusmenojen vähennyskelpoisuutta yleensä ja tämän jälkeen erityisesti jatko-opinnoista aiheutuvien menojen vähennyskelpoisuutta voimassa olevan oikeuden pohjalta.

Menojen vähentämisen osalta legaalipohja löytyy TVL 81 §:n 1 momentista, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus tulostaan vähentää tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot eräin poikkeuksin. Toisaalta elantomenojen vähentämisen kieltoa koskevan TVL 85 §:n mukaan tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneina menoina ei saa vähentää verovelvollisen ja hänen perheensä elantokustannuksia, joita ovat myös asunnon vuokra ja kotiapulaisen palkkamenot. Luonnollisten vähennysten ja elantomenojen välille jää näin epävarmuusalue, terra incognita, johon myös jatko-opinnoista aiheutuvien menojen vähennyskelpoisuus/vähennyskelvottomuus sijoittuu.⁵

Kun henkilö hakeutuu jatkokoulutukseen, keskeisimpänä motiivina voidaan useimmissa tapauksissa pitää sen liittymistä tulon hankkimiseen. Näin ollen voisi olettaa, että lähes kaikissa tapauksissa jatkokoulutuksesta aiheutuneet menot ovat vähennyskelpoisia. Oikeuskäytännöstä löytyy kuitenkin tapauksia, joissa vähennyskelpoisuutta ei ole hyväksytty. Kun näin on menetelty, se on merkinnyt vähentämättä jääneiden menojen leimaamista elantomenoiksi.

Jatkokoulutusmenojen *vähennyskelpoisuuden* osalta voidaan mainita selkeänä ratkaisuna KHO 1973 B II 551:

Henkilöllä, joka oli osallistunut suomalaisille kansakoulunopettajille järjestetyille englanninkielenkursseille Englannissa ja saman kielen tuntiopettajakursseille Helsingin kesäyliopistossa, oli oikeus, kun puheena olevan opiskelun tarkoituksena oli ollut saavuttaa KansakouluA 132 §:n 2 momentissa mainittu kelpoisuus tuntiopettajan virkaan ja näin ollen täydentää hänellä ennestään ollutta kelpoisuutta kansakoululaitoksen virkoihin, vähentää siitä aiheutuneet kustannukset.

Oleellista ratkaisun lopputuloksen kannalta on koulutukseen liitty-

⁵ On huomautettava toki siitä, että verovelvollinen voi rahoittaa jatko-opintonsa lainalla ja siten saattaa saada vähennetyksi osan menoistaan korkojen vähennyskelpoisuuden muodossa. Ks. TVL 87—91 §:t.

vä, aikaisempien opintojen täydentämisaspekti.⁶ Tämä ajattelutapa tulee ilmi myös ratkaisussa KHO 1983 B II 564:

Sairaalan johtosääntöä oli muutettu siten, että osastonhoitajan virkaan vaadittiin erikoissairaanhoitajan tutkinto. Osastonhoitaja oli valittu virkaan ennen johtosäännön muuttamista, jolloin tutkintoa ei vaadittu. Muutoksen jälkeen hän oli suorittanut tuon tutkinnon ja siten täydentänyt koulutustaan muuttuneiden määräysten tasolle.

Kysymys oli tarpeellisen ammattitaidon kehittämiseen tähtäävästä opiskelusta, ja sen kustannukset olivat tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneita verotuksessa vähennyskelpoisia menoja.

Seuraavat ratkaisut edustavat samaa linjaa. Niihin ei kuitenkaan liity muodollisissa pätevyysvaatimuksissa tapahtunutta muutosta:

KHO 18. 9. 1972 T 3369 Sihteeriopiston ruotsinkielen opettaja oli osallistunut Ruotsissa järjestetyille kauppaoppilaitosten ruotsinkielen opettajille tarkoitettulle noin 3 viikkoa kestäneelle täydennyskoulutuskurssille perehtyäkseen uusiin opetusmenetelmiin ja -ohjelmiin ja voidakseen siten pätevästi hoitaa ruotsinkielen opettajan tointaan. Kurssiin osallistumisen tarkoituksena oli ollut ainoastaan säilyttää opettajan ammattitaito ja pätevyys opettajan toimessa. Hän sai verotuksessa vähentää kurssille osallistumisesta aiheutuneet kulut 1 990 mk.⁷

KHO 14. 2. 1973 T 603. Lääninhallituksen kaavoitus- ja rakennustoimen tarkastaja oli osallistunut Teknillisessä korkeakoulussa yhdyskuntasuunnittelun jatkokoulutuskeskuksen toimeenpanemille luento- ja seminaarikursseille täydentääkseen ammattipätevyyttään. Kurssista aiheutuneet kustannukset katsottiin hänen kaavoitus- ja rakennustoimen tarkastajan toimesta saamansa palkan hankkimiskustannuksina vähennyskelpoisiksi.

KHO 1986 B II 565. Diplomi-insinööri oli opiskellut Tukholman yliopistossa 6. 9.—20. 12. 1983 välisenä aikana osallistuen useampaan omaan ammattialaansa liittyneeseen yksittäiskurssiin. Hänen asemansa työnantajansa palveluksessa ei opiskelun johdosta muuttunut. Hänen muodollinen pätevyytensä ei myöskään lisääntynyt eikä hän suorittanut uutta oppiarvoa. Opiskelukustannukset katsottiin vähennyskelpoisiksi täydennyskoulutusmenoin.

Vaikka suoranaisesti kysymys ei olekaan ollut täydennyskoulutuksesta, kurssista aiheutuneet menot on voitu vähentää myös silloin,

⁶ Vastaavanlaisina tapauksina voidaan mainita ratkaisut KHO 24. 3. 1971 T 1341 ja 1973 B II 552.

⁷ Markkamäärän mainitseminen tapausselesteessä viittaa siihen, että merkitystä annetaan asian arvostelussa myös menojen määrälle. Ks. VTVL 26 § 1 mom. 6 k., jossa käytettiin ilmaisua *kohtuulliseksi* katsottavat menot.

kun niiden yhteys tulonhankkimistoimintaan on katsottu riittävän läheiseksi:

KHO 24. 8. 1976 T 2989. Keittiömestari, joka toimi eräässä tukkuliikkeessä kaupallisissa tehtävissä, oli osallistunut Markkinointi-instituutin järjestämille kauppateknikkokursseille. Kurssimaksu katsottiin vähennyskelpoiseksi tulonhankkimiskustannukseksi.

KHO 1982 B II 546. Keskusmielisairaalan psykologilla oli oikeus tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneina menoina vähentää tulostaan Therapie-Säätiön psykoterapiakoulutukseen ja sen edellyttämään psykoterapiaan ja työhohjaukseen osallistumisestaan aiheutuneet menot.⁸

KHO 4. 5. 1984 T 1889. Terveyskeskushammaslääkäri oli osallistunut terveydenhuoltohallintoa käsittelevään kurssiin. Kurssi, joka kesti yhteensä 18 päivää, ei antanut lisäpätevyyttä virkoihin eikä toimiin, mutta se korvasi neljänneksen erikoishammaslääkärin pätevyysvaatimuksissa edellytetystä 60 tunnin erikoisalakohtaisesta teoreettisesta koulutuksesta. Katsottiin, että kurssin kustannukset olivat tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneita kustannuksia.

KHO 1988 B 552. Verovalmistelija oli saanut oikeuden suorittaa yliopistossa varanotaarin tutkintoon kuuluvat finanssi- ja hallinto-oikeuden approbatur-tentit. Näitä yksityisiä suorituksia ei voinut lukea hyväksi varanotaarin tutkinnon opintosuorituksina. Katsottiin, että tenttien suorittamisesta aiheutuneet menot 904 mk olivat verovalmistelijan ammattitaidon säilyttämisestä ja lisäämisestä johtuvina vähennyskelpoisia hänen tulostaan. Äänestys 3—2.

KHO 1988 B 553. Terveyskeskuksen johtavalla hoitajalla oli oikeus vähentää tulostaan tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneina menoina psykodraama- ja ihmissuhde- sekä johtamistaidonkursseista aiheutuneita kustannuksia. Vähennysten määrän osalta asia palautettiin verolautakunnalle.

Yhteenvetona edellä esitellyistä ratkaisuista voidaan sanoa ainakin se, että aikaisemmin hankitun pätevyyden ylläpitämisestä tai täydentämisestä aiheutuneet jatkokoulutusmenot ovat vähennyskelpoisia, mikäli kysymys ei ole tutkinnon suorittamisesta. Myös erilaisista kursseista aiheutuneet menot ovat vähennyskelpoisia, kunhan vain niiden liittyminen riittävän läheisesti verovelvollisen työhön voidaan selvittää.⁹

Seuraavissa ratkaisuissa jatkokoulutuksesta aiheutuneiden menojen vähennyskelpoisuuteen sen sijaan on suhtauduttu kiel-

⁸ Tapauksesta lähemmin ks. Lassi *Kilpi*, KHO:n oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä, *Defensor Legis* 1985 s. 40 ss. Muina samansuuntaisina ratkaisuinä voidaan mainita tapaukset KHO 1984 B II 526 ja 7. 1. 1987 T 8.

⁹ Raja näyttää kuitenkin olevan tulossa vastaan, mitä ilmentävät äänestyspäätökset kahden viimeksi esitellyn ratkaisun osalta.

teisesti. Ensimmäisenä näistä voidaan esitellä jo edellä mainittu tapaus KHO 1975 B II 540:

Filosofian lisensiaatin oppiarvon suorittamisesta aiheutuneita kuluja oli, jatko-opinnoista johtuneina, pidettävä elantokustannuksiin verrattavina vähennyskeltvottomina kuluina.

KHO 1980 B II 556. Kansakoulunopettaja oli opiskellut luvuvuoden 1975—1976 Jyväskylän yliopiston erityisopettajien koulutuslinjalla saavuttaen tällä opiskelulla puhe- ja kirjoittamishäiriöisten lasten erityisopettajan pätevyuden. Opiskeluajana hän oli ollut virkavapaalla vakinaisesta kansakoulun opettajan virasta saaden tältä ajalta 60 %:n palkkauksen. Erityisopettajan pätevyuden perusteella hänet oli nimitetty vastaavaan vakinaiseen erityisopettajan virkaan asianomaisen kunnan siirryttyä 1. 8. 1976 peruskoulujärjestelmään. Opiskelusta aiheutuneita asumis-, ruokailu-, matka-, kurssikirja- ja opintomaksukustannuksia yhteensä 3 699,14 mk ei pidetty kansakoulunopettajan pätevyuden täydentämisestä aiheutuneina vähennyskelpoisina vaan jatko-opinnoista johtuneina verotuksessa vähennyskeltvottomina menoina.

KHO 1983 B II 563. Kotitalouslehtori oli suorittanut Joensuun korkeakoulussa erityisopettajatutkinnon luvuvuodella 1977—1978. Opiskelulla oli saavutettu aikaisemmasta kotitalousopettajan koulutuksesta eroava puhe-, lukemis- ja kirjoittamishäiriöisten lasten opetukseen tarvittava erityispätevyys. Opiskelusta aiheutuneet kustannukset eivät olleet menoja tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä eivätkä ne olleet verotuksessa vähennyskelpoisia.

Yhteenvetona näistä ratkaisuista voitaneen puolestaan todeta se, että *muodollisen lisäpätevyuden (eli uuden tutkinnon) hankkimisesta aiheutuneet menot eivät ole vähennyskelpoisia*. Tämä ajatus tulee ilmi myös edellä mainittujen ratkaisujen KHO 1986 B II 565 ja KHO 1988 B 552 tapausselesteissa. Voimassa olevan oikeuden kantaa voitaneen siis pitää tältä osin selvänä.¹⁰

Tulon hankkimisesta johtuneita menoja ovat kuitenkin ammattikirjallisuuden sekä tutkimusvälineiden ja tieteellisen kirjallisuuden sekä tieteellisestä työstä johtuneet menot, mikäli niitä ei ole suoritettu 64 §:ssä mainitulla stipendillä tai apurahalla (TVL 82 § 1 mom. 4 k.)

On kuitenkin mahdollista kysyä, *miksi* jatko-opinnoista aiheutuvia

¹⁰ Tapauksen KHO 1975 B II 540 vuosikirjassa olevasta kuvauksesta käy ilmi, että verovelvollinen melko olemattomasti perusteli vähennysvaatimustaan. Tämän johdosta jää vain kysymään, olisiko ratkaisu sittenkin saattanut olla toinen, jos vaatimusta olisi riittävästi perusteltu viittaamalla ennenkaikkea tulonhankkimistoimintaan.

Tieto-osan otsikko on kuitenkin laadittu melko kategoriseen muotoon. Toisaalta ot-sikosta saattaa jäädä sellainen vaikutelma, että juuri kyseisessä tilanteessa lisensiaat-titutkinnon suorittaminen on saatettu kokea jollakin tavoin itseisarvoiseksi. Kun ottaa huomioon ratkaisun KHO 1961 I 7 — jossa väitöskirjakulut hyväksyttiin vähennyskelpoi-siksi — jää kysymään, onko tapauksessa lopputulos muotoiltu liian yleiseksi. Ovatko *kaikista* jatko-opinnoista aiheutuvat menot todella vähennyskeltvottomia?

menoja ei saa vähentää, kun taas muut jatkokoulutusmenot ovat vähennyskelpoisia. Miksi »ylläpitoinvestoinneista» aiheutuvien menojen vähennyskelpoisuuteen suhtaudutaan eri tavalla kuin »perusinvestoinneista» aiheutuvien menojen vähennyskelpoisuuteen? Ovatko jatko-opinnoista aiheutuneet kulut todella »elantokustannuksiin» verrattavia kuluja?

C. Jatko-opinnoista investointina henkiseen pääomaan

Jatko-opintoihin ryhtymisen motiivit ovat moninaiset. Ehkä keskeisimpänä voidaan kuitenkin pitää mahdollisuutta tätä kautta saavuttaa parempi tulotaso. Jatko-opinnot lisäävät tulonansaintakykyä.

Taloudellisesti jatko-opinnot voidaan nähdä investointina: erilaisia (lisä)menoja uhrataan vastaisten (lisä)tulojen saamiseksi. Opintojen harjoittaja pidättäytyy tulojen saamisesta opiskeluaikanaan. Tänä aikana luodaan eräänlaista human capital — pääomaa, jonka tuotot (parempi korvaus työstä) vain kypsyvät myöhemmin. Kun kerran investoinnin tuotto on veronalaista, johdonmukainen seuraus tästä on se, *että investointimenojen pitäisi olla vähennyskelpoisia*. Tämä on asian ydin.

Jatko-opinnot on myös mahdollista käsittää työnä: työtulot syntyvät vain myöhemmin.

Näin ollen on perusteltua ajatella, että jatko-opinnot lähtökohtaisesti liittyvät tulon hankkimiseen riittävän läheisesti muulta kuin ajallisen yhteyden osalta. Se, että koulutusinvestoinnin tuotto kypsyy vasta myöhemmin, ei voi olla mitenkään relevantti seikka menojen vähennyskelpoisuuden kannalta. Jatko-opinnoista aiheutuvat menot eivät pääsääntöisesti olisi näin elantomenoja tai niihin verrattavia menoja. Opiskelumenot olisivat tulon hankkimisesta, ei sen käytöstä johtuvia menoja. Nämä menot eivät synny tulonhankkimistoiminnasta riippumatta.¹¹

Edellä todetun perusteella voidaan puolustaa näkökantaa, jonka mukaan jatko-opinnoista aiheutuvat menot olisi saatava pääsääntöisesti vähentää luonnollisena vähennyksenä. Jos asianomaisessa tapauksessa mikään ei viittaa siihen, että henkilö vain pelkän oppiarvon saavuttaakseen (esim. eläkeläinen) harjoittaa jatko-opintoja, menot olisi saatava vähentää.

»Jos vero-objektiksi on valittu tulo, niin oikeudenmukaisen verolain pitäisi pyrkiä siihen, että henkilöt, joiden käytettävissä elin-

¹¹ Luonnollisten vähennysten ja elantomenojen välistä rajankäyntiä selvittää perusteellisesti Lassi Kilpi artikkelissaan Luonnollinen vähennys vai elantokustannus, Verotus 1962 s. 177 ss.

aikanaan on tulojen muodossa, sitten kun tulojen hankkimisesta olleet kustannukset on otettu huomioon, yhtä suuri rahamäärä, joutuisivat maksamaan saman määrän veroa.»¹²

On toisaalta selvää, että jatko-opintoihin saattaa liittyä vaikeasti mitattavissa olevia henkisiä arvoja. Näiden mukana olo ei kuitenkaan voi ne sulkea pois sitä, että useimmissa tapauksissa juuri taloudelliset motiivit ovat käyntiinpaneva voima jatko-opintoihin ryhdyttäessä. Tällaisia arvoja saattaa sitäpaitsi liittyä myös muuhun jatkokoulutukseen.

Jos jatko-opintomenoja ei vastaisuudessakaan saa vähentää, tällöin verotus ei kohdistu investoinnin tuottamaan nettotuloon, eli kuten *Goode* asian ilmaisee:¹³

»Failure to allow tax-free recovery of educational outlays means that the income tax falls in part on the return of capital than on net income.»

Mielenkiintoiseen valoon joutuvat myös järjestelyt, joita eräät suur-yritykset ovat ryhtyneet toimeenpanemaan. Näissähän yritykset sopivat oppilaitosten kanssa tutkintojen suorittamismahdollisuudesta koskien esimerkiksi omaa henkilökuntaa.¹⁴ Jos näistä järjestelyistä aiheutuvat menot ovat vähennyskelpoisia yritysten verotuksessa, johdonmukaisuus edellyttää niiden vähennyskelpoisuutta henkilöverotuksessa. Olennaista on kai menon luonne, *ei se, kenen verotuksesta on kysymys*.¹⁵

¹² Näin *Kilpi*, Verotus 1954 s. 59 *Kilpi* päättyy siihen, että opiskelukustannuksia ei voi vähentää niiden suorittamisvuonna eikä myöhemminkään poistoina, koska tätä koskeva nimenomainen säännös puuttui tuloverolaista. Kuitenkin TOL 26 §:n 8 kohdan säännös oli poikkeus tässä laissa mainitsematta jääneestä säännöstä. »Tieteellistä työskentelyä edellyttävässä virassa voi kuitenkin toimia henkilö, jonka tieteellinen työ tarkoittaa samalla jatko-opiskelua kuten esimerkiksi tohtorin väitöskirjan kirjoittamista. Kustannukset tästä ovat sinänsä sijoitusmenojen luonteisia opiskelukustannuksia. Tämä ominaisuus ei kuitenkaan voi riistää niiltä jostain muusta lain säännöksestä johtuvaa vähennyskelpoisuutta.» *Kilpi*, s. 60.

¹³ Richard *Goode*, The Individual Income Tax. Revised Edition. Studies of Government Finance. The Brookings Institution. Washington D.C. 1976 s. 83. Ks. myös *Esa Aalto*, Koron vähennys henkilöverotuksessa. Jyväskylä 1988. s. 320 alav. 181. Ongelman nousemiseen esille juuri U.S.A:ssa on saattanut vaikuttaa sikäläinen opintojen rahoitussysteemi. Nelivuotinen opiskelu kalleimmissa collegeissa saattaa maksaa 85 000 dollaria eli 350 000 markkaa. *Maisa Salo*, U.S.A:n huippukouluissa superhinnat, Helsingin Sanomat, 21. 8. 1989.

¹⁴ Ks. näistä järjestelyistä esim. *Leena-Maija Jarenko—Matti Ojala*, Koulutusvirus leviää, Talouselämä 11/1989.

¹⁵ Jos yritys kustantaa työntekijänsä ulkomaille, jotta tämä suorittaisi siellä kansainvälisen tutkinnon, ja jos jatko-opinnoista aiheutuvat menot vastaisuudessakin katsotaan elantomenoiksi, eikö tällöin yritys korvaisi työntekijänsä elantomenoja, jolloin yritykselle aiheutuvat menot pitäisi lukea työntekijän palkkatuloksi? Asiaa jouduttaneen arvioimaan tapaus tapaukselta. Ratkaisussa KHO 11. 3. 1981 T 1385 ei yhtiön varatoimitusjohtajan katsottu saaneen veronalaista tuloa työnantajan maksaessa tämän U.S.A:ssa

Toinen kysymys on sitten se, mitkä menot tarkkaan ottaen hyväksyttäisiin jatko-opinnoista johtuvina vähennyskelpoisiksi. Tyypillisinä tällaisina voidaan mainita lukukausimaksut, tarvittava opiskelumateriaali, työhuoneen vuokra, ulkomaille suuntautuneet opintomatkat jne.

Tämä ei kuitenkaan ole erityisesti jatko-opintoja koskeva ongelma vaan koskee yhtä lailla muuta jatkokoulutusta. Veronsaaja voi suorittaa hyväksyttäväksi vaadittujen menojen osalta tarkempaa seulontaa niiden elantomeno-luonteen perusteella. Tällöin on myös otettava huomioon mahdollisesti saadut stipendit tai apurahat, jotka on saatu opintoja tai tieteellistä tutkimusta varten (TVL 64 §; 82 § 1 mom. 4 k). Olenaisista on nyt vain se, että kaikki jatkokoulutus — myös jatko-opinnot — olisi veronsaajan silmissä samanveroista.

D. Menojen jaksottaminen

Jos jatko-opinnoista aiheutuvat menot vastaisuudessa hyväksyttäisiin vähennyskelpoisiksi, tämän jälkeen jouduttaisiin pohtimaan sitä, kuinka nämä menot jaksotettaisiin kuluiksi. Yksityisen ihmisen itseensä suorittaman koulutusinvestoinnin osalta tulojen jaksotus olisi selvä: tulot kypsyvät tuotoiksi kassaperiaatteen mukaisesti.

Menojen jaksotusta koskevat säännökset löytyvät TVL 116—117 §:istä. Ensinmainitun lainkohdan mukaan verovelvollisen suorittamaan menoon perustuva vähennys tehdään jollei 117 §:stä tai erityisestä syystä muuta johdu, sinä verovuonna, jona maksu on suoritettu. TVL 117 §:n mukaan verovelvollisen tulonhankinnassa käytettyjen rakennusten, koneiden ja kaluston sekä patenttien ynnä muiden sellaisten hyödykkeiden hankintamenot vähennetään vuotuisina poistoina noudattaen soveltuvin osin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännöksiä.

Ratkaistaviksi jäävät näin seuraavat kysymykset:

- vähennetäänkö jatko-opinnoista aiheutuneet menot kassaperiaatteen mukaisesti?
- onko olemassa mitään »erityistä syytä», jonka perusteella menot vähennettäisiin jonain muuna ajankohtana?
- voidaanko menot vähentää poistoina EVL:n säännöksiä soveltuvin osin noudattaen?

Pääsääntönä on siis kassaperiaate. Tämän mukaisesti menot vähen-

annetun liikkeenjohdollisen koulutuksen kustannukset. Tapauksesta tarkemmin ks. Lassi Kilpi, KHO:n oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1981, Defensor Legis 1982 s. 119 s.

nettäisiin sinä vuonna, jona ne on tosiasiaa maksettu. Menoja ei siis näin »kohdistettaisi» investoinnin tuottamille tuloille ts. »kasattaisi» opiskelun päättymisajankohtaan. Tämä olisi ainakin käytännön kannalta selkeä ja yksinkertainen menettelytapa. Ongelmallisia tilanteita saattaisi kuitenkin syntyä esimerkiksi silloin, jos jatko-opinnot eivät johdaisikaan toivottuun tulokseen.

Jos menot vähennettäisiin kassaperiaatteen mukaisesti, hyöty vähennyksistä olisi (periaatteessa) suurempi, koska menot tulisivat vähennettäviksi aikaisemmin. Toisaalta — kun opintojen aikana ei ehkä ole tuloja tai tulot ovat pienet — seurauksena voisi olla progressiotappio, kun ei ole, mistä vähentää.

Tappiontasauksen olemassaolo saattaisi tätä kuitenkin lieventää. Opiskeluvuosilta vahvistettaisiin tappiot ja vähennettäisiin nämä sitten tuloa tuottavina vuosina. Tämä täydentäisi näin kassaperiaatteen mukaista menettelyä. Progressiotappiota ei tällöin pääsisi syntymään. Kyseessä olisi TTL:ia hyödynnettäessä eräänlainen menontasausjärjestelmä. Voidaan kuitenkin kysyä, onko tässä tapauksessa viisi vuotta riittävä aika vai voitaisiinko nyt soveltaa »uusi liike -ajattelua» (TTL 4 § 1 mom.). Sanamuodon mukaan tämä ei näyttäisi tulevan kysymykseen. Periaatteessa sen sijaan aivan hyvin olisi näin mahdollista ajatella.

Menojen vähentäminen myös muuna ajankohtana on kuitenkin mahdollista. Hallituksen esityksessä asiasta lausuttiin seuraavasti:¹⁶

Periaatteesta on verotuskäytännössä poikettu joissakin harvinaisissa tapauksissa, joissa toiminnan luonnetta ja menojen vähennyskelpoisuutta koskeva selvitys on voitu antaa vasta menojen maksamisvuotta myöhemmän verovuoden veroilmoituksessa. Menettely olisi kuitenkin poikkeus pääsäännöstä eikä sen nojalla saisi aiheettomasti lykätä verotusratkaisuja tulevaisuuteen.

Toinen mahdollisuus — ainakin periaatteessa — olisi lykätä menojen vähentämistä jatko-opintojen päättymisajankohtaan. Kyseessä olisi jatko-opintomenojen osalta human capital-investoinnin hankintameno, ja poistojen — joiden tehtävänä on jaksottaa hankintameno eri verovuosien kuluna vähennettäviksi — tekeminen aloitettaisiin vasta tällöin. Tämän jälkeen tulisi ratkaista seuraavat kysymykset:

- missä ajassa menot kirjataan kuluiksi
- miten investointimenot jaetaan vähennettäviksi valitun tarkasteluajanjakson aikana (kysymys poistomenetelmän valinnasta)

Esikysymyksenä voidaan mainita se, kuinka TVL 117 §:n sanamuoto soveltuisi tällaiseen tapaukseen. Onko koulutusinvestoinnin osalta kysymys »muusta sellaisesta hyödykkeestä»? Kun lainkohdassa puhu-

¹⁶ HE n:o 108 1988 vp. s. 5.

taan edellä koneista, rakennuksista yms., lieenee selvää, ettei sitä kirjoitettaessa ole ajateltu po. laisesta koulutusinvestoinnista aiheutuvien menojen jaksottamista.

Asia voitaisiin ymmärtää myös niin, että laki tässä tapauksessa antaa väljät puitteet poistomenetelmän valinnalle ja vaikka TVL 117 §:n sanamuoto suoranaisesti ei ehkä siihen oikeuttaisikaan — EVL:n poistomenetelmiä voitaisiin hyödyntää tässä yhteydessä (löyhästä legaali-pohjasta huolimatta).

Kysymystä sen laajemmin tässä yhteydessä problematisoimatta voitaisiin lähteä siitä, että EVL 24 §:n periaatteita sovellettaisiin tässä tapauksessa. Mainitun lainkohdan mukaanhan kolmen tai useamman verovuoden ajan tuloa kerryttävä tai sitä säilyttävä meno vähennetään — mikäli EVL:ssä ei jäljempänä muuta säädetä — yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan, tai jos menon todennäköinen vaikutusaika on 10 vuotta pitempi, 10 verovuotena. Kun oikeuskirjallisuudessa¹⁷ EVL 24 §:n on katsottu soveltuvan henkilökunnan koulutusinvestoinneista aiheutuneiden menojen jaksottamiseen, voitaisiin hyvin lähteä siitä, että EVL 24 §:n tasapoistomenetelmä myös tässä tapauksessa tulisi kysymykseen.¹⁸

Näiden seikkojen lisäksi olisi otettava kantaa vielä siihen, pitäisikö jatko-opintomenot vähentää välittömästi kassaperiaatteen mukaisesti vai poistoina.¹⁹ On ajateltavissa, että tässä kysymyksessä jätettäisiin verovelvolliselle valintavalta. Riippuen henkilökohtaisista olosuhteista toiselle saattaa olla edullisempaa vähentää menot välittömästi (esim. sille, joka samanaikaisesti on töissä) ja toiselle on edullisempaa vähentää koulutusinvestoinnin hankintameno poistoina.²⁰

E. Lopuksi

Edellä on pyritty näkemään jatko-opinnot osana jatkokoulutusta, ja puoltamaan niistä aiheutuneiden menojen vähennyskelpoisuutta siltä osin kuin ei ole kysymys selvistä elantokustannuksista. Miksi yksityinen, yrittävä ihminen pitäisi saattaa esimerkiksi yrityksiä huonompaan

¹⁷ Ks. Kari S. Tikka—Olli Nykänen, Yritysverotus I, maaliskuu 1989 8: 22.

¹⁸ Poistomenetelmän käyttö lisäisi henkilöverotuksen piirissä muutoin vähäistä verotuksellista kuluvarastoa.

¹⁹ Poistomenetelmä edellyttäisi muistiinpanovelvollisuutta hankintamenon kertymisajalta, jotta »henkisen pääoman» käyttöönottovuotena tiedettäisiin, mikä on poistopohja.

²⁰ Ongelmia myös poistojärjestelmää käytettäessä saattaa syntyä esim. silloin, jos henkilö kuolee ennenkuin poistot on ehditty kokonaisuudessaan tehdä. Tällöin poistamaton hankintameno saatettaisiin vähentää viimeisen vuoden verotuksessa.

asemaan? Miksi hän ei saisi vähentää omia investointimenojaan? Jos luonnolliseksi vähennykseksi katsottavaa menoerää ei saa vähentää, kyseessä on verosanktio. Ei kai tämä ole ollut tarkoitus? Ovatko jatko-opinnot ymmärrettävä harrastukseksi, joista aiheutuvilla menoilla ei ole mitään tekemistä vastaisen tulonhankkimistoiminnan kannalta? Miksi suositaan erilaisia kursseja myöntämällä niille osallistumisesta aiheutuneet menot vähennyskelpoisiksi ja jättämällä jatko-opinnot vähennyskelpoisuuden ulkopuolelle?

Tällainen kaksiraiteisuus ei tunnu perustellulta. Eri koulutusmuodot pitäisi saattaa tasavertaiseen asemaan niistä aiheutuvien menojen vähennyskelpoisuuden suhteen. Tämä on periaate. Eri asia sitten on se, että verotusta toimitettaessa voi aiheutua hankalia rajanvetoja koulutusmenojen ja elantomenojen välillä. Niitä aiheutunee kuitenkin jo nyt, muiden jatkokoulutusmenojen osalta.²¹

Julkisuudessa on useaan otteeseen kiinnitetty huomiota jatkotutkintojen riittämättömyyteen useilla eri aloilla. Tutkimusta ei synny ilman tutkijoita.²² Ei ole vaikea arvata, mikä on eräänä syynä vallitsevaan tilanteeseen. Kysymys on rahasta ja toimeentulosta. Koulutusmenojen vähennyskelpoisuus voisi osaltaan tuoda apua tähän pulmaan. Ihminen on yritys, tuloineen ja menoineen.

Aikaisemmin lisäpätevyyden hankkimisesta on aiheutunut lähes automaattisesti paremmat tulot. Jatko-opintojen aiheuttamat menot ja poisjääneet työtulot ovat saattaneet »upota» näihin. Voidaan kuitenkin kysyä, onko jatko-opinnoista taloudellista etua nykypäivänä, jos tarkasteluperiodiksi otetaan elinikäinen tulokertymä. Kun mittarina käytetään elinikäisiä tuloja, niin pitkäkään koulutus ei takaa välttämättä taloudellista etua.²³

Olisi totuudenvastaista väittää, että jatko-opintojen osalta olisi kyse vain rahasta.²⁴ Lienee selvää, että kouluttautumisen arvo ymmärretään myös elämän laatua rikastuttavana tekijänä. Tämä pätee kuitenkin myös muuhun jatkokoulutukseen.

²¹ Johdonmukaisuus saattaisi edellyttää human capital-investoinnin huomioimista varallisuusverotuksessa.

²² Kun tavoitteena on nostaa tutkimus- ja kehityspanos 2,7 %:iin bruttokansantuotteesta vuoteen 2000 mennessä, tämä edellyttää tutkijoiden määrän kaksinkertaistamista seuraavan 10 vuoden aikana. Ks. Leena-Maija Jarenko—Matti Ojala, Teknologia ratkaisee menestyksen, Uusi Suomi 2. 8. 1989.

²³ Koulutuksen vaikutuksesta ihmisten elinikäiseen tulokertymään ks. Fredrik Nygårdin tutkimusta Lifetime Incomes in Finland — Desk Calculations based on Civil Servant Salaries 1985. Essays on Income Distribution, Economic Welfare and Personal Taxation. Elinkeinoelämän tutkimuslaitos. Sarja A-13. Helsinki 1989 s. 43 ss.

²⁴ Mielenkiintoisia näkemyksiä on koulutuksen osalta esittänyt ranskalainen filosofi Pierre Bordieu. Ks. näistä esim. Aljette Ansara, Valta perustuu huippukoulutukseen, Aamulehti 14. 7. 1989.

Liikevaihtoveroa puolisen vuosisataa

Valtioneuvosto asetti 15. 2. 1940 asiantuntijalautakunnan »kiireellisesti harkitsemaan kysymystä, missä muodossa liikevaihtoverotus taroituksenmukaisimmin voitaisiin saattaa voimaan Suomessa sekä laatimaan ehdotusta mainitun verotuksen vaatimaksi lainsäädännöksi». Asiantuntijalautakunnan puheenjohtajaksi valtioneuvosto kutsui Suomen Pankin johtokunnan jäsenen, professori K. T. Jutilan sekä jäseniksi filosofian tohtori Matti Lepon ja esittelijäneuvos Eero Kivikarin. Lautakunnan sihteerinä toimi sen jäsen tohtori Leppo ja pysyvänä asiantuntijana lakitieteen tohtori A. R. Heikonen.

Asiantuntijalautakunta hankki yksityiskohtaista aineistoa ulkomailla liikevaihtoverotuksesta saaduista kokemuksista ja pyysi lausuntoja monilta elinkeinoelämän asiantuntijoilta. Mietintönsä, johon sisältyi ehdotus laiksi liikevaihtoverosta, lautakunta jätti valtioneuvostolle 26. 6. 1940 (1940: 2). Valtiovarainministeriö pyysi lakiehdotuksen johdosta lausunnon elinkeinoelämän järjestöiltä ja pyysi asiantuntijalautakuntaa esittämään ministeriölle ehdotukset niistä lakiehdotukseen tehtävistä muutoksista, joihin lausunnot antoivat aiheen. Muutosehdotukset perusteluineen lautakunta jätti valtiovarainministeriölle 14. 9. 1940 (PM muutosehdotuksista liikevaihtoveroa koskevaan lakiesitykseen, painamaton).

Hallitus antoi 18. 10. 1940 eduskunnalle esityksen laiksi liikevaihtoverosta. Eduskunta teki hallituksen esitykseen huomattavia muutoksia. Lain nimeksi tuli liikevaihtoverolaki. Laki vahvistettiin 3. 1. 1941 ja se säädettiin tulemaan voimaan 1. 2. 1941 (6/41).

Liikevaihtoverotus Suomessa oli alkanut.

ENSIMMÄINEN LIIKEVAIHTOVEROLAKI

Ensimmäisen liikevaihtoverolakimme laatijat olivat hyvin selvillä kertaantuvan verojärjestelmän haitoista. Varoittavana esimerkkinä oli Sak-

sassa vuonna 1916 säädetty ja vuonna 1918 uudistettu liikevaihtoverolaki. Sen mukaan teollisuuslaitos joutui ostamaan tarvitsemansa raaka-aineet ja puolivalmisteet veronalaisina. Näin syntyi houkutus järjestelyihin, joissa samalla yrittäjällä oli sekä raaka-aineita ja välituotteita että valmiita tuotteita valmistavia tuotantolaitoksia. Vastaavasti pyrkivät vähittäiskauppiat ostamaan tavaransa suoraan tehtailta ilman tukkukauppaveroa. Saksassa havaittiin pian järjestelmän epäkohdat ja niitä korjattiin.

Toinen huomattava tiennäyttäjä liikevaihtoverotuksen kehittämisesä näyttää olleen Kanada, jossa liikevaihtovero otettiin käyttöön vuonna 1920. Alkuhapuilujen jälkeen siellä siirryttiin vuonna 1923 järjestelmään, jossa liikevaihtoveron suoritti joko tuottaja itse tai siihen lisenssillä valtuutettu tukkukauppias. Veron suoritti siis joko tuottaja tai tukkukauppias, mutta eivät molemmat.

Suomen ensimmäisen liikevaihtoverolain laatimisessa käytettiin hyväksi sekä Saksassa että Kanadassa saatuja kokemuksia.

Tavoitteet

Liikevaihtoverolain avulla pyrittiin saamaan valtiolle nopeasti lisää verotuloja, koska ulkomaankauppa oli sodan vuoksi tyrehtynyt ja valtiolle tärkeän tulolähteen muodostaneet tullitulot olivat pienentyneet. Liikevaihtovero oli alkuaan tarkoitettu väliaikaiseksi.

Lakia valmisteltaessa pyrittiin erityisesti siihen, ettei verotus vaikuttaisi haitallisesti elinkeinoelämään eikä aiheuttaisi epäterveitä rakennemuutoksia liike-elämässä. Tavoitteena oli näin ollen jo tuolloin neutraali liikevaihtoverojärjestelmä.

Rakenne

Laki perustui yhdistettyyn tuotanto- ja vähittäismyyntiverojärjestelmään. Tuottaja suoritti veron myydessään valmistamansa tavarän jälleenmyyjälle tai suoraan kulutukseen ja vähittäiskauppaliike myydessään tavarän kulutukseen. Tukkukauppaporras ei suorittanut veroa.

Omaksutulla verojärjestelmällä pyrittiin estämään veron kertaantumisen. Yleistä ostovähennysoikeutta ei kuitenkaan ollut. Vain ravitsemisliikkeillä oli oikeus vähentää verollisesta myynnistä tarjoiltavien tuotteiden ja niiden raaka-aineiden verolliset ostohinnat.

Veron kertaantumista vähennettiin siten, että tuotantoporras sai maahantuoda ja ostaa valmistustoiminnassa käytettävät raaka-aineet ja puolivalmisteet verovapaasti. Eräiden teollisuuskoneiden ja -laitteiden myynti oli myös säädetty verovapaaksi.

Soveltamisala

Verotuksen kohteena olivat vain tavarat. Veroa oli suoritettava tavaravaran myynnistä ja tavaravaran myynnin yhteydessä suoritetuista tavaravaran puhdistus-, korjaus- ja kunnostamistöistä sikäli kuin ne eivät kohdistuneet kiinteistöön.

Tavaravaran maahantuonti oli verollista, mikäli tavarasta oli maksettava tullia. Myynti ulkomaille oli verotonta. Verotonta oli myös myynti, joka tapahtui valtiolle tai sen laitokselle taikka »yleisinhimillistä avustustoimintaa lahjavaroja harjoittavalle järjestölle, jonka valtiovarainministeriö oli sellaiseksi hyväksynyt».

Verottomat tavarat

Verottomiksi tavaroiksi oli säädetty tupakka ja alkoholijuomat, vesi, eräät energiatuotteet, lannoitteet sekä sanoma- ja aikakauslehdet. Tärkeän verottomien tavaroiden ryhmän muodostivat lisäksi »kansanravitsemukselle tärkeät elintarvikkeet». Tällaisiksi katsottiin vuonna 1941

leipä, lukuunottamatta leivoksia, keksejä, kaakkuja ja niihin verrattavia leipomotuotteita, leipävilja, peruna, suolattu silakka, maito, kerma, voi, juusto, piimä, jalostamaton liha, tuore kala ja kananmunat, mikäli niiden myynti ei tapahtunut ravitsemisliikkeessä.

Verovelvollisuus

Verovelvollisia olivat teollisen ja kaupallisen liikkeen sekä ravitsemisliikkeen harjoittajat. Verovelvollisuuden ulkopuolelle jäivät maatalouden ja sen sivuelinkeinojen harjoittajat sekä pienyrittäjät, jotka elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain mukaan saivat harjoittaa tavaroiden myyntiä ilman ilmoitusta tai lupaa.

TOINEN LIIKEVAIHTOVEROLAKI

Toinen liikevaihtoverolaki (921/41) tuli voimaan vuoden 1942 alusta ja oli voimassa vuoden 1950 loppuun. Laki perustui kuten edellinenkin yhdistettyyn tuotanto- ja vähittäismyyntiverojärjestelmään. Järjestelmän perusteita ei muutettu vaan lakia ainoastaan selvennettiin ja täydennettiin. Verokantoja tarkistettiin veron tuoton lisäämiseksi.

Auvo Nieminen

Veron kertaantuminen

Lähinnä verotusteknisistä syistä poistettiin teollisilla liikkeillä ollut tuotantokoneiden ja -laitteiden veroton osto-oikeus. Kun veron eliminoivaa ostovähennysoikeutta ei myönnetty, liikevaihtoveron kertaantuminen lisääntyi.

Soveltamisala

Tavaraan kohdistuvat työsuoritukset säädettiin verollisiksi muutoinkin kuin tavarán myynnin yhteydessä tehtyinä. Myös tavarán vuokraus säädettiin verolliseksi. Verotus ulotettiin myös eräisiin palveluihin säättämällä majoitusliikkeiden harjoittama huoneiden vuokraus sekä parturi- ja kampaamotoiminta verolliseksi.

Maahantuotavien tavaroiden verovapautta rajoitettiin. Myynti valtiolle ja sen laitoksille sekä yleisinhimillistä toimintaa lahjavaroin harjoittaville järjestöille säädettiin verolliseksi.

Verottomat tavarat

Verottomien tavaroiden luetteloon ei toista liikevaihtoverolakia säädettyäessä tehty olennaisia muutoksia. Suuri muutos tehtiin vuonna 1947, kun lukuisat ruokatavarat ja einest tuotteet vapautettiin liikevaihtoverosta vuoden 1948 alusta.

KOLMAS LIIKEVAIHTOVEROLAKI

Kolmas liikevaihtoverolaki (605/50) tuli voimaan vuoden 1951 alusta ja oli voimassa vuoden 1963 loppuun. Tuona aikana sovellettiin maassamme yhden vaiheen verojärjestelmää, jossa pääsäännön mukaan vain tuotannolliset liikkeet olivat verovelvollisia.

Tuotantoverojärjestelmää perusteltiin lähinnä hallinnollisilla syillä. Katsottiin näet, että verotuksen toimittaminen olisi helppoa tuottajaportaassa, jossa verovelvollisia oli vähän ja jossa liikkeiden kirjanpidon taso oli riittävän korkea. Toinen tärkeä syy oli se, että tuotantoportaassa tapahtuvan verotuksen yhteydessä katsottiin voitavan helposti säätää verottomiksi sellaisia tavaroita, joiden rasittamista verolla ei pidetty tarkoituksenmukaisena.

Verovelvollisuus

Verovelvollisia olivat tuotannolliset yritykset eli teolliset ja työliik-
keet sekä lisäksi anniskelu- tai tanssiliikkeiden harjoittajat. Tukku- ja
vähittäiskauppaliikkeet olivat verotuksen ulkopuolella.

Veron kertaantuminen

Veron kertaantumisen estämiseksi teolliset liikkeet saivat maahan-
tuoda ja ostaa toisilta teollisilta liikkeiltä tuotannossaan käyttämänsä
raaka-aineet ja puolivalmisteet liikevaihtoverottomina. Jos raaka-aine
tai puolivalmiste ostettiin ei-verovelvolliselta kauppaliikkeeltä, teolli-
sella liikkeellä oli vähennysoikeus. Vähennysoikeus oli myös työliik-
keillä sekä anniskelu- tai tanssiravintolan pitäjillä. Vuoden 1960 alusta
vapautettiin verosta myös »välittömästi ensikäytössä kulutettavat ta-
varat.»

Veron kertaantumista vähennettiin myös siten, että moniin teolli-
suuden käyttämiin koneisiin ja laitteisiin sekä polttoaineisiin sovellet-
tiin alennettua verokantaa.

Soveltamisala

Verotus kohdistettiin vain tavaroihin. Verollista oli tavarahan myynti
ja vuokraus sekä tavaraan kohdistuvat muutos-, puhdistus-, korjaus-,
kunnostamis- ja asentamistyöt. Maahantuonti oli verollista ja tavarahan
myynti ulkomaille verotonta.

Verottomat tavarat

Verottomien tavaroiden luettelo muodostui vuosien myötä varsin
laajaksi. Verottomia olivat mm. elintarvikkeet, kankaat ja monet vaat-
teet ja asusteet, apteekkitavarat, vesi, kotimaiset energiatuotteet, re-
hut, lannoitteet ja maatalouskoneet. Erikoisuutena mainittakoon, että
1950-luvun lopulla verottomiksi säädettiin jopa paloautot ruiskuineen
sekä »kankaasta valmistetut Suomen liput».

Verottomien tavaroiden määrittelyssä jouduttiin käytännössä suu-
riin vaikeuksiin. Näitä lisäsi erityisesti se, että verottomaksi pyrittiin
säättämään vain välttämättömyys, kun taas ylellisyys pyrittiin pitämään
verollisena. Esimerkkejä verottomista tavaroista rajauksineen:

- sanoma- ja aikakauslehdet, lukuun ottamatta ajanvietelehtiä
- varsinaiseen kirjallisuuteen kuuluvat kirjat

- leipomotuotteet, lukuun ottamatta leivoksia, keksejä, kaakkuja ja niihin verrattavia konditoriatuotteita
- jalkineet, naisten kulta-, hopea-, brokaadi-, opaali-, silkki-, satiini-, pronssi-, kalannahka- ja matelijannahkaisia kenkiä sekä miesten kiil-tonahkakenkiä lukuun ottamatta
- tekstiiliaineet ja -tavarat, sikäli kuin ne eivät olleet luonnonsilkkiä tai kullankehrääjätavaraa
- turkislammassnahka, lukuun ottamatta krimi-, astrakaani-, persiaani-, puolipersiaani- ja tiibettinahkaa.

Siirryttyäni vuonna 1963 liikevaihtoverokonttorin esittelijäksi sain ensimmäiseksi esiteltäväkseni valitusasian, jossa oli kysymys siitä, voitiinko Veronmaksajain miinuskirjaa pitää varsinaiseen kirjallisuuteen kuuluvana kirjana. Ratkaisuksi tuli, että ei voitu.

Rakennustarvikkeet

Rakennustoiminta oli liikevaihtoverotuksen ulkopuolella. Sen sijaan rakennustarvikkeet olivat, höyläämätöntä ja höylättyä mänty- ja kuusi-puusahatavaraa lukuun ottamatta, veronalaisia. Asuinrakennusten verorasituksen keventämiseksi ryhdyttiin vuonna 1955 palauttamaan uusien asuinrakennusten rakentajille osa rakennustarvikkeiden hintaan sisältyneestä liikevaihtoverosta. Veron palauttivat hakemuksesta liikevaihtoverotoimistot valtiovarainministeriön vahvistamien perusteiden mukaan. Tarkoituksena oli palauttaa keskimäärin puolet rakennustarvikkeiden hintaan sisältyneestä verosta. Palautettava vero määräytyi kaavamaisesti rakennuksen pinta-alan mukaan. Palautus vaihteli sen mukaan, oliko rakennus kivinen vai puinen ja oliko rakennuksessa keskuslämmitys sekä vesi- ja viemärijohdot.

Aloitin liikevaihtoverourani Helsingin liikevaihtoverotoimistossa tilapäisenä rakennuspalautusasiain tarkastajana. Tehtävä oli mielenkiintoinen ja miellyttäväkin; olihan yhteisten varojen jakaminen niiden keräämistä mukavampaa.

Veron palauttaminen päättyi nykyisen liikevaihtoverolain tullessa voimaan vuoden 1964 alussa.

Ongelmat

Verottomien tavaroiden luettelo paisui aikaa myöten niin laajaksi, ettei 1960-luvun alkupuolella enää ollut kysymys yleisestä kulutusverosta. Kun verokanta oli korkea ja kun raja verollisten ja verottomien tavaroiden välillä oli usein hiuksenhieno ja osin jopa mielivaltainen, ve-

rotus ei ollut neutraalia. Verollisia tavaroita valmistavat eivät voineet ymmärtää, miksi heidän oli maksettava korkea vero, kun heidän kilpailijansa saivat myydä lähes samanlaisia tuotteita kokonaan verottomasti.

Suurimmat vaikeudet aiheutuivat kuitenkin siitä, että tukku- ja vähittäiskauppaporras oli verotuksen ulkopuolella. Tämä johti aikaa myöten siirtohintajärjestelyihin. Teolliset liikkeet perustivat näet omia myynti-yhtiöitä, joille ne myivät koko tuotantonsa pieneksi määräämästään siirtohinnasta, ja maksoivat veron vain tästä hinnasta. Kun myyntiyhtiö ei kaupallisena liikkeenä ollut verovelvollinen, vero tuli lopullisesti suoritetuksi vain alhaisesta siirtohinnasta. Siirtohintajärjestelyt muodostuivat niin huomattaviksi, että koko tuotantoverojärjestelmästä oli pakko luopua.

NELJÄS LIIKEVAIHTOVEROLAKI

Neljättä eli nykyistä liikevaihtoverolakia (532/63, LVL), joka annettiin 5. 12. 1963, on sovellettu vuoden 1964 alusta lukien. LVL:n mukaisesti järjestelmää voidaan luonnehtia yhdistetyksi tuotanto-, tukku- ja vähittäiskauppaverojärjestelmäksi. Samalla laki rakentuu eräiltä keskeisiltä osiltaan arvonlisäverojärjestelmän periaatteille.

Tavoitteet

Nykyistä LVL:a valmisteltaessa ja säädettäessä pyrittiin kolmeen pää tavoitteeseen. Nämä olivat fiskaalinen tavoite, neutraliteettitavoite ja hallinnollinen tavoite.

Fiskaalinen tavoite tarkoittaa sitä, että liikevaihtoverotuksen pitää tuottaa valtiolle rahaa. Veron tuotto taas riippuu, paitsi verokannan korkeudesta, myös siitä, kuinka laajalle verotus ulotetaan. Nykyistä lakia laadittaessa lähdettiin siitä, että verovelvollisuus ja verotuksen soveltamisalue ulottuisivat mahdollisimman laajalle ja että verotuksen ulkopuolelle jääviä hyödykkeitä tai verottomia tavaroita olisi mahdollisimman vähän.

Neutraliteettitavoite tarkoittaa sitä, ettei liikevaihtoverotus muuta hyödykkeiden suhteellisia hintoja verrattuna tilanteeseen, jossa verotusta ei lainkaan olisi. Veron lopulliseen suhteelliseen osuuteen ei saisi vaikuttaa, kuinka monen portaan kautta tavara kulkee kuluttajalle. Verotuksen ei tulisi asettaa yhtä yritysmuotoa toista edullisempaan asemaan. Sen vuoksi verotus ei saisi vaikuttaa liike-elämän normaaliin kulkuun eikä aiheuttaa kansantaloudellisesti epäterveitä rakennemuutok-

sia tai muuttaa kuluttajien kysynnän suuntaa. Neutraliteettitavoite edellytti, että periaatteessa kaikki tavarat säädettiin saman veroprosentin alaisiksi ja että kaikki vaihdannan portaat säädettiin verovelvollisiksi.

Hallinnollisesti edullinen on sellainen verojärjestelmä, jossa vero voidaan periä pienin kustannuksin. Hallinnolliset edut riippuvat verovelvollisten lukumäärästä, veroprosentin korkeudesta ja verottomien tavaroiden lukumäärästä. Mitä pienempi on verovelvollisten lukumäärä, sitä yksinkertaisempaa on veron periminen. Neutraliteettitavoitteen kannalta paras verojärjestelmä on siten ristiriidassa hallinnollisesti edullisimman verojärjestelmän kanssa. Veroprosentin korkeudella on merkitystä siten, että mitä alhaisempi on veroprosentti, sitä pienemmäksi muodostuu halu veron kiertämiseen. Verottomat tai normaalia alemman verokannan mukaan verotettavat tavarat taas aiheuttavat sekä veroviranomaisille että verovelvollisille paljon lisätyötä.

Soveltamisala

Edellä selostettujen tavoitteiden yhteensovittamisesta oli tuloksena, että verovelvolliseksi säädettiin periaatteessa jokainen, joka harjoittaa liiketoiminnan muodossa tavarahan myyntiä tai tekee tavaraan kohdistuvia työsuorituksia. Verovelvollisia ovat näin ollen teollisuuden, tukkukaupan ja vähittäiskaupan harjoittajat sekä ravitsemis- ja työliikkeet.

Sääntönä siis on, että liikevaihtoverotuksen piiriin kuuluu vain se liiketoiminta, joka kohdistuu laissa tarkoitettuihin tavaroihin. Verotuksen ulkopuolelle jäävät näin ollen mm. lukuisat palveluelinkeinot.

Verokanta

Kaikkien verollisten tavaroiden myynti säädettiin jokaisessa portaassa verolliseksi saman verokannan mukaan. Välttämättömyyshyödykkeille ei siis säädetty normaalia alemmaa eikä ylellisyystavaroille normaalia korkeampaa verokantaa.

Sovellettavaan verokantaan vaikuttaa toisaalta valtion verotulojen tarve ja toisaalta pyrkimys rajoittaa hintojen nousua. Nykyisen LVL:n aikana sovelletut veroprosentit ovat olleet seuraavat:

1964—1966	10 %
1967—1976	11 %
1977—31. 5. 1983	14 %
1. 6. 1983—31. 5. 1989	16 %
1. 6.—30. 11. 1989	16,5 %
1. 12. 1989 alkaen	17 %

Verottomat tavarat

Verottomien tavaroiden osalta lähdettiin siitä, että verotuksen tulee kohdistua kaikkiin tavaroihin ja että riippumatta tavarankäyttötarkoituksesta ja jakelutiestä verotetuksi tulee saattaa koko se hinta, jonka kuluttaja joutuu tavarasta maksamaan. Tästä pääperiaatteesta katsottiin voitavan poiketa vain erittäin painavista syistä. Esimerkkeinä verottomiksi säädettyistä tavaroista mainittakoon sanoma- ja aikakauslehdet vähintään kuukauden ajaksi tilattuina, pyöreä puutavara, maa-ainekset, elävät eläimet sekä ilma- ja vesialukset. Luettelosta havaitaan, ettei verottomaksi alun perin säädetty yhtään sellaista tavaraa, jota yleisesti myydään vähittäiskaupassa.

Elintarvikkeet

Eräät välttämättömiksi peruselintarvikkeiksi katsotut tavarat on vapautettu liikevaihtoverosta jalostamattoman alkutuotteen arvon osalta. Näin meneteltiin toisaalta verotusteknisistä syistä, sillä alkutuottajat haluttiin jättää verovelvollisuuden ulkopuolelle. Toisaalta vapauttamisperusteena on ollut pyrkimys lieventää välttämättömyyshyödykkeiden verorasitusta.

Elintarvikkeiden lievempi verorasitus on teknisesti toteutettu siten, että tiettyjen jalostamattomien alkutuotteiden myynti suoraan alkutuotannosta on säädetty verottomaksi. Verovelvolliselle, joka ostaa niitä alkutuottajalta, on kuitenkin myönnetty oikeus vähentää oman myyntinsä verotusarvoa laskiessaan nämä liikevaihtoverottomat ostot. Menettelyn johdosta jalostamattoman alkutuotteen osuus tavarankäytön hinnasta jää verottomaksi ja vero rasittaa vain elintarvikkeiden jalostuskustannuksia ja kaupan myyntipalkkioita. Järjestelyllä on saavutettu se etu, että myös elintarvikkeet ovat vähittäiskaupassa kokonaan verollisia tavaroita. Esim. voita käsitellään vähittäiskaupassa normaaliin tapaan verollisena tavarana, mutta sen valmistuksen käytetty maito on meijerille myönnetyn vähennyksen vuoksi jäänyt verotuksen ulkopuolelle.

LAINSÄÄDÄNNÖN MUUTOKSET

Nykyinen LVL on ollut voimassa jo yli 25 vuotta. Tänä aikana lakiin on tehty useita muutoksia. Keskeisimmät näistä ovat eräistä kestopuutavaroista peritty liikevaihtoveron lisävero (ns. pistevero), polttoaineiden vapauttaminen liikevaihtoverosta, eräiden elintarvikkeiden os-

tovähennysoikeuden suurentaminen, tukkuverovelvollissäännösten poistaminen, tuotannollisten investointien ostohintojen säätäminen osittain vähennyskelpoisiksi, myyntitarkoituskäsitteen tarkistaminen, telepalvelujen verottaminen ja energiaverotuksen uudistaminen. Eräät näistä muutoksista ovat mutkistaneet alun perin selkeää järjestelmää.

Pistevero

Vuonna 1971 kestokulutustavaroihin kohdistuvaa verorasitusta lisättiin väliaikaisesti kantamalla niistä 11 %:n liikevaihtoveron lisäksi 15 %:n lisävero. Tämän ns. pisteveron tarkoituksena oli hillitä tuontia ja siten pienentää kauppataseen vajausta. Laki »eräistä tavaroista suoritettavasta liikevaihtoveron lisäverosta» tuli voimaan 6. 6. 1971.

Toimin tuolloin verohallituksen ylitarkastajana ja vuosi 1971 on jäänyt mieleeni virkaurani turhauttavimpana vaiheena. Kestokulutustavaroiden kauppiaita oli vaikea saada mukaan yhteistyöhön kantamaan veroa, jonka yksinomainen tarkoitus oli heidän kaupankäyntinsä tyrehdyttäminen.

Lisäveron alaisia tavaroita olivat mm. henkilöautot, moottoripyörät, lentokoneet, moottori- ja purjeveneet, venemoottorit, sähkökäyttöiset kotitalouskoneet, radiot, televisiot, levysoittimet, kamerat, soittimet, tekstiilimatot, kellot, jalometallikorut sekä luodikot ja haulikot.

Rajanveto lisäveron alaisten ja lisäverosta vapaiden tavaroiden välillä oli vaikeaa. Vaikeuksien pienentämiseksi oli valtiovarainministeriölle myönnetty oikeus antaa tarkempia määräyksiä siitä, mitkä tavarat kuuluivat verollisiksi säädettyihin tavararyhmiin. Erityisen hankalaa oli erottaa verovapaa soutuvene verollisista moottoriveneistä. Ratkaisuna pidettiin veneen rakennetta. Jos vene leveytensä ja painonsa vuoksi soveltui huonosti soutamiseen, sen myynnistä oli suoritettava lisäveroa. Verollisten soittimien erottaminen verottomista leluista vaati niin ikään valtiovarainministeriön antamaa määräystä. Sen mukaan

»soittimilla ei tarkoitettu esineitä, joita niihin käytetyn aineen laadusta, yksinkertaisesta rakenteesta, huonoista soitinominaisuuksista tai muista sellaisista seikoista johtuen oli pidettävä leluina, eikä myöskään vihellyspillejä ja muita äänimerkinantovälineitä».

Taloudellisesti tärkeä oli määritellä, mitä laissa tarkoitettiin »huoneen sähkölämmityslaitteilla». Lopullinen ratkaisu saatiin KHO:n päätöksillä lokakuussa 1971, kun lakia oli vaihtelevin tulkinnoin sovellettu jo noin 5 kk. Ratkaisuissa KHO katsoi, että sähkökäyttöisiä lämpöpattereita, lämpöpaneeleja, lämpölistoja ja uunilämmittimiä, jotka asen-

nettiin rakennuksen kiinteän lämmitysjärjestelmän osiksi, ei ollut pidettävä laissa tarkoitettuina huoneen lämmityslaitteina.

Lisäveroa oli tarkoitus kantaa yhden vuoden ajan. Lain soveltaminen ja sen noudattamisen valvonta muodostuivat kuitenkin niin vaikeiksi, että pisteverosta luovuttiin jo vuoden 1971 lopussa. Lopettamisvaiheessa jouduttiin hankkimaan oikeuskanslerin kannanotto siihen, oliko verohallitus ylittänyt toimivaltansa antaessaan yleisohjeen, jonka mukaan lisäveron alaisten tavaroiden myynnistä johtuneet kertymättömät osamaksuerät oli luettava joulukuun 1971 lisäveronalaiseen myyntiin. Oikeuskansleri katsoi, ettei verohallitus ollut menetellyt asiassa laittomasti.

Polttoaineet

Polttoaineet olivat edellä esitettyjen periaatteiden mukaisesti pääosin liikevaihtoveron alaisia tavaroita. Koska liikevaihtovero on prosentuaalinen vero, hinnoissa tapahtuneet muutokset vaikuttivat tietenkin myös liikevaihtoveron määrään. Vero lisäsi siten hintojen noustessa vähittäishintaan kohdistuvaa painetta. Öljyjen ja muidenkin polttoaineiden hintojen noustua voimakkaasti verojärjestelmää ei enää pidetty tarkoituksenmukaisena. Tästä syystä polttoaineiden verotusta muutettiin vuonna 1974 siten, että ne vapautettiin liikevaihtoverosta ja säädettiin pennimääräisen valmisteveron alaisiksi. Muutos merkitsi huomattavaa poikkeamista siitä LVL:n pääperiaatteesta, jonka mukaan kaikkien vähittäiskaupassa myytävien tavaroiden tulee olla verollisia.

Energiaverotuksen uudistamisen yhteydessä tuontipolttoaineet säädettiin jälleen 1. 8. 1986 alkaen liikevaihtoverollisiksi tavaroiksi.

Elintarvikkeet

Vuonna 1974 tapahtui toinenkin huomattava muutos liikevaihtoverotuksessa. Tällöin annettiin laki eräistä poikkeussäännöksistä liikevaihtoverolakiin. Lain tarkoituksena oli alentaa eräiden elintarvikkeiden liikevaihtoverorasitusta ja sen myötä niiden kuluttajahintoja. Verotusteknisesti tämä toteutettiin siten, että verovelvollisille myönnettiin oikeus vähentää eräiden alkutuottajilta hankkimiensa jalostamattomien alkutuotteiden (veroton) ostohinta 1,5-kertaisena. Näitä alkutuotteita olivat peruna, kananmunat, maito ja liha (teuraseläimet).

Maidon osalta ostovähennyksen määrä nostettiin vuonna 1978 ensin 1. 5. alkaen 1,65-kertaiseksi ja 1. 9. alkaen 1,9-kertaiseksi.

Todellista suurempien ostovähennysten todettiin sittemmin johta-

neen eri yrittäjien kilpailuolosuhteita häiritseviin järjestelyihin. Tästä syystä muutettiin lakia 1. 7. 1979 alkaen siten, että 1,5-kertaisen ostovähennyksen teuraseläimestä saa tehdä vain se, joka on ostanut eläimen alkutuottajalta, ja vain siitä hinnasta, joka ei sisällä kuljetuskustannuksia (hinnasta alkutuotantopaikalla). Maidon 1,9-kertainen ostovähennys sidottiin 1. 7. 1980 alkaen maidon tavoitehintaan. Kananmunien ja perunan osalta korotetusta alkutuotevähennyksestä luovuttiin 1. 7. 1980 alkaen kokonaan.

Maidon alkutuotevähennys on alennettu 1,7-kertaiseksi 1. 7. 1988 alkaen ja 1,6-kertaiseksi 1. 1. 1989 alkaen.

Tukkuverovelvollissäännösten poistaminen

Vuonna 1976 annettiin laki, joka sisältää säännökset tukkuverovelvollisaseman poistamisesta liikevaihtoverolainsäädännöstämme. Laki säädettiin tulevaksi voimaan kahdessa päävaiheessa siten, että 1. 9. 1976 lähtien poistettiin tukkuverovelvollisilla ollut oikeus tuoda myyntitarkoitukseen käytettäväksi hankkimansa tavarat maahan liikevaihtoverotta ja 1. 7. 1978 lukien poistettiin tukkuverovelvollisasema kokonaan.

Uusien teollisuusrakennusten verottomuus

LVL poikkeaa arvonlisäverojärjestelmästä mm. siinä, että rakennusten rakentamistyö on verotonta. Veroa on kuitenkin suoritettava rakennustarvikkeista ja eräistä asennustöistä. Myös rakentamisessa käytettävät koneet ja laitteet on hankittava verollisina. Tästä johtuu, että rakentamiskustannuksiin ja siten myös teollisuusrakennusten hankintahintaan sisältyy liikevaihtoveroa, vaikka rakennuksen varsinaisesta urakahinnasta ei olekaan maksettava veroa. Tämä verorasitus on poistettu eräiltä uusilta teollisuusrakennuksilta 1. 8. 1977 alkaen.

Energiaverotuksen uudistamisen yhteydessä on teollisuusrakennusten verottomuutta koskevia säännöksiä muutettu energiainvestointien osalta 1. 8. 1986 alkaen.

Tuotannollisten koneiden ja laitteiden osittainen verottomuus

LVL poikkeaa arvonlisäverojärjestelmästä myös siinä, että tavaroiden valmistuksessa käytettävät koneet ja laitteet sekä niiden osat on hankittava verollisina eikä niistä ole vähennysoikeutta. Tästä verorasi-
tuksesta on 1. 1. 1989 alkaen poistettu 90 % eräiden tuotannollisten kone- ja laiteinvestointien osalta. Aikaisemmin vähennysoikeus oli 80 %.

Energiaverotuksen uudistamisen yhteydessä on myös näitä säännöksiä muutettu energiainvestointien osalta 1. 8. 1986 alkaen.

Myyntitarkoituskäsitteen tarkistaminen

Myyntitarkoituskäsitteellä on liikevaihtoverotuksessaamme suuri merkitys, koska vähennyskelpoinen on vain sellaisten verollisina hankittujen tavaroiden ostohinta, jotka verovelvollinen ostaja on hankkinut käytettäväksi myyntitarkoitukseen. Tämä käsite on meillä rajattu siten, että myyntitarkoitusta varten hankituksi katsotaan vain jälleenmyytäväksi, raaka- tai apuaineiksi sekä ns. välittömästi ensikäytössä kulutettavaksi tarkoitettut tavarat.

Myyntitarkoituskäsitettä muutettiin 1. 7. 1978 alkaen siten, että eräät siihen saakka lähinnä koneen osiksi katsotut tavarat selitettiin myyntitarkoitusta varten hankittaviksi tavaroiksi. Näitä ovat muotit, mallit, painolaatat, puristin- ja kuivaushuovat sekä viirat.

Rakennukset ja muut pysyvät rakennelmat ainesosineen eivät ole LVL:ssä tarkoitettuja tavaroita. Rakennusmateriaalia ei näin ollen katsota hankitun myyntitarkoitukseen silloin, kun tämä materiaali käytetään rakennuksen valmistuksessa eli rakentamistyössä. Samaa periaatetta oli sovellettava myös ulkomailla tapahtuvassa rakentamistyössä, jos suomalaiset rakennusliikkeet täällä hankkivat tai täällä itse valmistivat rakennusaineita ja -tarvikkeita. Seurauksena oli, että rakennusvientiä, toisin kuin muuta vientiä, jäi eräissä tapauksissa rasittamaan liikevaihtovero. Tilanteen korjaamiseksi muutettiin lakia 1. 1. 1979 lukien siten, että myyntitarkoitukseen katsotaan hankituksi myös sellaiset ulkomailla tapahtuvan rakennuksen tai muun pysyvän rakennelman rakennustyön yhteydessä käytettävät rakennusaineet ja -tarvikkeet, jotka rakennustyön suorittaja vie maasta käyttämättä niitä täällä.

Energiaverotuksen uudistamisen yhteydessä muutettiin LVL 14 §:ää 1. 8. 1986 alkaen siten, että LVL:ssä tarkoitettua liiketoimintaa varten hankitut energiahyödykkeet ja polttoaineet katsotaan hankituiksi myyntitarkoitukseen. Tämä muutos ei kuitenkaan koske pysyvien asuntojen lämmitykseen ja valaistukseen hankittua energiaa eikä koneiden ja laitteiden käynnissä pitämiseen käytettävää moottoribensiiniä ja dieselöljyä.

Telepalvelut

Posti- ja telelaitoksen sekä toimiluvanvaraisten puhelinlaitosten harjoittamasta telepalvelutoiminnasta ryhdyttiin 1. 1. 1984 lukien perimään liikevaihtoveroa. Syynä oli valtion tulo- ja menoarvion tasapainottami-

nen. Fiskaalisista syistä säädettiin sekä telelaitosten investoinnit että käyttäjien hankkimat telepalvelut vähennyskeltottomiksi.

Energiaverotus

Energiaverotuksessa todettujen epäkohtien poistamiseksi sekä teollisuuden kilpailuedellytysten tukemiseksi ja kulutuskysynnän hillitsemiseksi on energiaverotus uudistettu 1. 8. 1986 alkaen kokonaan. Sähkön ja polttoaineiden pääasiassa valmisteverotukseen perustuneesta verotusjärjestelmästä siirryttiin tuolloin liikevaihtoverotukseen. Muutoksen yhteydessä tulivat verovelvollisiksi mm. sähkö- ja lämpölaitokset.

Verollisiksi tavaroiksi on 1. 8. 1986 alkaen säädetty sähkö, lämpöenergia, kaupunkikaasu ja muut niihin verrattavat energiahyödykkeet, joita ei aikaisemmin pidetty LVL:ssa tarkoitettuina tavaroina. Tuontipolttoaineet on raakaöljyä ja maakaasua lukuunottamatta jälleen säädetty verollisiksi.

Myyntitarkoituskäsitettä on samalla muutettu siten, että energiahyödykkeet ja polttoaineet, jotka on hankittu LVL:ssa tarkoitettua liiketoimintaa varten, katsotaan eräin poikkeuksin hankituiksi myyntitarkoitukseen käytettäviksi, joten niiden ostohinta voidaan vähentää myynnin verotusarvoa laskettaessa. Poikkeukset koskevat asuntojen lämmitystä ja valaistusta sekä moottoriajoneuvoja.

Kotimaiset polttoaineet ovat edelleenkin verottomia. Niiden verotuskohtelua on muutettu siten, että eräiden keskeisten polttoaineiden ostohinta voidaan niiden verottomuudesta huolimatta vähentää. Tällaisia keskeisiä kotimaisia polttoaineita ovat mm polttoturvet ja polttohake.

Maakaasun maahantuojalla on oikeus tuontihintavähennykseen eli oikeus vähentää verottomana maahantuomansa maakaasun ostohinta myyntinsä verotusarvoa laskiessaan.

Energiaverotuksen uudistamisen yhteydessä on säädetty erillinen laki energiainvestointien liikevaihtoverovähennyksistä. Tämän lain mukaan myönnetään 75 ja 90 %:n vähennysoikeus vain kaukolämpökeskusten ja -verkostojen, teollisuuden kattilalaitosten, sähkön ja lämmön yhteistuotantolaitosten sekä pääasiassa kotimaista polttoainetta käyttävien muiden voimalaitosten uusinvestoinneille.

Verotusmenettely

Liikevaihtoverotusmenettely on uudistettu vuoden 1989 alusta. Uudistuksen jälkeen liikevaihtoveron määräämisestä ja veron suoritta-

misen valvonnasta huolehtivat ensiasteen veroviranomaisina lääninverovirastot. Lvv-toimistot on uudistuksen yhteydessä lakkautettu. Verovelvollisten tulee antaa veronmaksun yhteydessä kuukausi-ilmoitus ja tilikausittain tilikausi-ilmoitus. Muutosta veron maksuunpanoon haetaan lääninverovirastolta.

LIIKEVAIHTOVEROLAKIMME SOVELTAMISESTA

Elinkeinoelämässä tapahtuneen kehityksen vuoksi LVL ei enää kaikilta osiltaan vastaa hyvälle verolaille asetettavia vaatimuksia. Lain kokonaisuudistus olisi tästä syystä tarpeen. Koska kokonaisuudistuksen sijasta on jouduttu turvautumaan lukuisiin pieniin osittaisuudistuksiin, laista on tullut vaikeaselkoinen.

LIIKEVAIHTOVEROTUKSEMME KEHITTÄMINEN

Liikevaihtoverotuksemme epäkohdat ovat olleet yleisesti tiedossa jo kauan. Monia parannusehdotuksiakin on tehty. Näistä mainittakoon kilpailukykytoimikunnan mietintö, liikevaihtoverokomitean mietintö ja liikevaihtoverotoimikunnan mietintö.

Kilpailukykytoimikunta

Valtiovarainministeriö asetti vuonna 1966 toimikunnan selvittämään, miten investointi- ja kulutustavaroista maksettu liikevaihtovero vaikuttaa kotimaisten tuotteiden kilpailukykyyn ulko- ja kotimaisilla markkinoilla. Toimikunta totesi (1968: B 48), että piilevän liikevaihtoveron eliminoiminen voisi tapahtua arvonlisäverojärjestelmän mukaisella verotuksella. Toimikunta ei kuitenkaan katsonut voivansa sille asetetun tehtävän puitteissa ehdottaa tähän järjestelmään siirtymistä, vaan tutki mahdollisuuksia veron kertaantumisvaikutusten alentamiseksi voimassa olevan liikevaihtoverojärjestelmän puitteissa. Toimikunnan puheenjohtajana toimi hallintoneuvos Lassi Kilpi.

Liikevaihtoverokomitea

Valtioneuvosto asetti vuonna 1967 komitean tutkimaan, onko nykyisessä liikevaihtoverojärjestelmässämme epäkohtia, ja tekemään kaikki tarpeelliseksi katsomansa ehdotukset epäkohtien poistamiseksi.

si. Komitea ehdotti (1969: B 35) verotuksen muuttamista arvonlisäverotukseen perustuvaksi. Komitean puheenjohtajana toimi professori Olli Ikkala.

Liikevaihtoverotoimikunta

Valtiovarainministeriö asetti vuona 1988 toimikunnan, jonka tehtävänä oli laatia ehdotus LVL:n aineellisoikeudellisten säännösten lakitekniliseksi uudistamiseksi ja lain rakenteen selkeyttämiseksi. Säännösehdotuksensa toimikunnan tuli laatia siten, että niiden puitteissa on tarvittaessa mahdollista vaikuttaa tekijöihin, jotka aiheuttavat verovelvollisten epäneutraalia kohtelua ja veron kertaantumista. Toimikunta on ehdottanut (1989: 22) nykyisen LVL:n ja siihen liittyvän erityislainsäädännön kumoamista ja uuden arvonlisäverojärjestelmän periaatteille rakentuvan LVL:n säätämistä. Toimikunta on ehdottanut vähennysjärjestelmän muuttamista arvonlisäverojärjestelmän periaatteiden mukaiseksi ja tästä aiheutuvan verotuoton menetyksen korvaamista erillisen tuotantopanoksiin kohdistuvan investointiveron avulla. Toimikunnan puheenjohtajana on toiminut professori Kari S. Tikka.

ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄN EDUT

Arvonlisäverojärjestelmä on neutraali niin elinkeinoelämän kuin kuluttajankin kannalta. Arvonlisäverotus ei muuta hyödykkeiden suhteellisia hintoja verrattuna tilanteeseen, jossa verotusta ei ole lainkaan. Veron lopulliseen suhteelliseen osuuteen hyödykkeen hinnasta ei vaikuta, kuinka monen portaan kautta tavara kulkee.

Arvonlisäverojärjestelmässä vientituotteet ovat kokonaan verosta vapaita. Tuontitavaroista taas kannetaan sama vero kuin kotimaisista tuotteista.

Täydellinen arvonlisäverojärjestelmä on yksinkertainen järjestelmä. Koska koko myynti on verollista ja kaikki ostot ovat vähennyskelpoisia, ostoja ja myyntejä ei tarvitse eritellä.

Arvonlisäverojärjestelmässä kannetaan verosta noin 80—90 % tuotanto- ja tukkuportaassa, joissa verovelvollisten lukumäärä on melko pieni ja kirjanpidon taso korkea. Verotuksen valvonta on siten verrattain helppoa.

Arvonlisäverojärjestelmässä verorasitus jakautuu eri vaihdannan vaiheille ja on siten kunkin verovelvollisen osalta melko alhainen. Tämä on omiaan ehkäisemään verovilppiä.

ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄN HAITAT

Arvonlisäverojärjestelmässä liikevaihtovero kannetaan yksinomaan kotimaisesta kulutuksesta. Tämän vuoksi järjestelmään siirtyminen korottaisi kuluttajahintoja. Veron hintoja korottava vaikutus olisi suurinta välittömästi muutoksen jälkeen. Myöhemmin piilevän liikevaihtoveron poistuminen pienentäisi hintapainetta.

Arvonlisäverojärjestelmä on herkkä järjestelmä. Sille asetettuja tavoitteita ei saavuteta, jos sen pääperiaatteista olennaisesti poiketaan. Tästä syystä muodostuu verovelvollisten ja verollisten hyödykkeiden lukumäärä verrattain suureksi.

Tulevaisuuden näkymät

On ilmeistä, että liikevaihtoverotusta myös Suomessa kehitetään yhä enemmän arvonlisäverojärjestelmän suuntaan. Kerralla tapahtuvaa siirtymistä tähän järjestelmään ei kuitenkaan liene odotettavissa, vaan siirtyminen tapahtuu asteittain kuten mm. energiaverotuksen uudistaminen osoittaa.

Arvonlisäverojärjestelmään siirtyminen vaikuttaisi, paitsi teollisuutemme kansainväliseen kilpailukykyyn, myös valtion verotuloihin ja kuluttajahintoihin. Liikevaihtoverotuksemme kehittäminen on siten suuri poliittinen kysymys.

Kotiuttavatko suomalaiset yritykset ulkomaisten sijoitustensa tuotot?

1. Sijoitukset ulkomaille

Suomalaisten yritysten kansainvälistyminen laajamittaisena ilmiönä alkoi pari vuosikymmentä myöhemmin kuin ruotsalaisten yritysten. Vauhti onkin sitten ollut sitä nopeampaa. Suomalaisyhtiöiden vuosittaiset investoinnit ulkomaille ylittävät jo reippaasti 5 miljardin markan rajan.

Voi olla, että monen kansainvälistyjän henkiset resurssit todetaan riittämättömiksi ankarassa kansainvälisessä kilpailussa. Ulkomaisten operaatioiden tappioihin liittyvä verotuksellinen problematiikka onkin viime vuosina tullut tutuksi yritysverotuksen parissa työskenteleville. Nykymaailmassa tappiollisten ulkomaisten tytäryhtiöiden kanssa ei voida kuitenkaan kovin kauan painiskella, vaan epäonnistumisen sattuessa yrityksistä on luovuttava.

Kun yritys tekee suuria investointeja, keskeisenä päätöksenteon kriteerinä on laskettu tai oletettu tuotto sijoitukselle. Tuotto-odotukset vaihtelevat yrityksittäin, maittain ja toimialoittain, mutta karkeana keskimääräissääntönä voidaan pitää 15 %:n tuotto-odotusta sijoitukselle. Tämä merkitsee sitä, että lähivuosina suomalaisten yritysten ulkomaisten sijoitusten tuoton pitäisi olla miljardiluokkaa. Suomen kansantalouden kannalta ei ole yhdentekevää, jätetäänkö nuo voitot ulkomaille vai kotiutetaanko ne Suomeen. Verotustekijöillä saattaa olla merkittäväkin rooli yritysjohton tehdessä voittojen kotiuttamispäätöksiä.

2. Tilanne ennen kokonaisverouudistusta

Jos suomalaisyritys saa osinkoja valtiosta, jonka kanssa meillä ei ole verosopimusta, ovat osingot ankaran verotuksen kohteena. Ulkomailta sijaitsevaa yhtiötä verotetaan tietenkin normaalisti sen maan lain-

säädännön mukaan. Kun yhtiö jakaa verojen jälkeen saamansa voiton Suomeen, joutuu tuo osinko lähdemaassa yleensä vielä verotuksen kohteeksi. Tällaisen ulkomailta kotiutetun voiton verottaminen toteutetaan kolmannen kerran Suomessa, koska ulkomailta saadut osingot ovat täällä saajansa veronalaista tuloa. Vaikka osingonsaaja voikin tietyin rajoituksin vähentää verostansa ulkomailta maksetun lähdeveron, muodostuu kokonaisverorasitus niin ankaraksi, että osinkojen kotiuttaminen valtiosta, jonka kanssa Suomella ei ole verosopimusta, ei voi olla järkevää. Käytettävissä olevat tilastot osoittavat, että tällaisista valtioista ei 70- ja 80-luvuilla ole kotiutettu osinkoja lainkaan.

Jos verosopimus on olemassa, muuttuu osinkoverotuksen kokonaiskuva aivan toiseksi. Tosin ulkomaista tytäryhtiötä verotetaan sen sijaintivaltion lakien mukaan, eikä verosopimus vaikuta siihen. Sen sijaan ulkomailta perittävää lähdeveroa verosopimukset alentavat usein olennaisesti. OECD:n mallisopimuksen mukaan suorille investoinneille maksetuista osingoista voidaan periä vain 5 %:n lähdevero ja useat Suomen sopimukset seuraavat OECD:n mallia. Tosin joissakin sopimuksissa, kuten Saksan Liittotasavallan sopimuksessa, lähdeverotuksen taso on jonkin verran korkeampi. Alankomaista ja Irlannista kotiutettavista osingoista ei taas peritä lähdeveroa lainkaan.

Vanhassa osinkovähennykseen perustuvassa järjestelmässä kotimaisen osakeyhtiön toiselta kotimaiselta osakeyhtiöltä saamat osingot ovat olleet pääsääntöisesti verovapaita. Suomen verosopimuksissa tämä niin sanottu ketjuverotuskielto ulotettiin koskemaan myös verosopimusvaltioista saatavia osinkoja. Kun ulkomailta saatuja osinkoja ei veroteta, ei myöskään ole olemassa mitään veroa, josta ulkomailta maksettu lähdevero voitaisiin vähentää. Verosopimuksen sallima lähdevero on näin ollen jäänyt osingonsaajan lopullisesti kannettavaksi.

Vanhassa osinkovähennysjärjestelmässämme osinkovähennyksen määrää laskettaessa on vähennetty toiselta kotimaiselta osakeyhtiöltä saadut osingot. Näin on vältetty osinkovähennyksen moninkertainen vaikutus. Vähentämismääräys ei kuitenkaan koske ulkomailta saatuja osinkoja, koska ne perustuvat verosopimuksen määräyksiin eikä niitä tällöin voida muutoin rinnastaa kotimaasta saatuihin osinkoihin. Suomalaisen emoyhtiön ulkomailta saamat osingot ovat näin verotuksellisesti edullisemmassa asemassa kuin suomalaiselta yhtiöltä saadut osingot. Jos suomalaisyhtiö kotiuttaa verosopimusvaltiosta osinkoja ja jakaa ne edelleen osakkeenomistajilleen, vähentää tämä Suomesta ansaitun tulon verotusta.¹ Kysymyksessä on lainsäädäntöön jäänyt

¹ Ulkomailta saatujen osinkojen verotusongelmista osinkovähennysjärjestelmän aikana ks. Heikki Niskakangas, Ulkomaiselta tytäryhtiöltä saatavien osinkojen verottaminen, Verotus 2/1984 s. 117 ss.

systemaattinen virhe, jonka oikaisemista on suunniteltu jo yli kymmenen vuoden ajan.

Ulkomaisten osinkojen lievän verotuskohtelun olisi luullut johtaneen siihen, että erityisesti niin sanotun osingonjakopakon alla elävät pörs-siyhtiöt olisivat kotiuttaneet runsaasti ulkomaisia voittoja Suomeen. Näin ei kuitenkaan ole käynyt. Suomen Pankin tilastojen mukaan suomalaiset yritykset ovat saaneet osinkoja ulkomailta vuosittain vain 100—200 miljoonaa markkaa. Näin vähäinen osinkojen kotiuttaminen johtunee lähinnä kolmesta syystä.

Ensinnäkin taitaa olla niin, että merkittävä osa ulkomaisista tytäryhtiöistä on käynyt tappiolla. Ulkomaille ei siis kertakaikkiaan ole syntynyt kovin paljon sellaisia voittoja, joiden kotiuttamista emoyhtiön johto olisi voinut harkita. Toisena syynä saattaa olla se, että olemme eläneet suurten ulkomaisten sijoitusten aikaa. Tilanteessa, jossa ulkomaille investoidaan suuria rahasummia, ei välttämättä kannata harkita vanhojen voittojen kotiuttamista tänne. Kolmanneksi voi mainita yritysten mahdollisuudet järjestellä tulostaan muilla keinoin. Suomen yritysverolainsäädäntö on sisältänyt runsaasti kohtia, joita hyödyntäen suurimmat suomalaisyhtiöt ovat välttyneet valtionverotukselta usein kokonaan ja kunnallisverotuskin on onnistuttu laskemaan alhaiselle tasolle. Ulkomaisten osinkojen tuomaa verosuunnittelupotentiaalia ei siis todellakaan ole tarvittu.

3. Osinkoverotuksen uudistuksen tausta

Siirryttäessä yhtiöveron hyvitysjärjestelmään yhtenä perusteluna käytettiin, että Suomen asema vahvistuu järjesteltäessä Suomesta ulkomaille maksettavien ja ulkomailta tänne tulevien osinkojen verotusta. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän katsottiin siis sopivan paremmin kansainvälisten osinkovirtojen verotuksen järjestämiseen kuin vanha osinkovähennysjärjestelmä.²

Professori Tikka esitti yritysverotuksen uudistamistoimikunnan mietinnössään, että ulkomailta saadut osingot säädettäisiin saajansa veronalaiseksi tuloksi Suomessa.³ Hänen ehdotuksensa mukaan osingot voitaisiin kuitenkin vapauttaa Suomen verotuksesta, jos verotus estäisi ulkomaisten osinkojen kotiuttamisen tänne. Valtiovarainministeriön työryhmässä, joka valmisti lakia yhtiöverotuksen hyvitysjärjestelmäksi, taas katsottiin, että ulkomailta saadut osingot voisivat olla verova-

² Ks. esim. yritysverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö (1987: 39) s. 45 ss.

³ Ks. *ibid.* s. 51.

paita.⁴ Kun laki yhtiöveron hyvityksestä sitten sai lopullisen muotonsa, olivat ulkomailta saadut osingot jääneet veronalaisiksi.

4. Osingot ei-verosopimusvaltiosta

Vanhan järjestelmän aikana ei-verosopimusvaltiosta osinkoja ei kotiutettu Suomeen lainkaan. Syynä kotiuttamatta jättämiselle lienee muun ohessa ollut korkea verotus. Uuden lainsäädännön mukaan verotus pysyy edelleen korkeana.

Maat, joiden kanssa Suomi ei ole solminut verosopimusta, ovat yleensä taloudellisesti alikehittyneitä maita. Yritysverotuksen taso ja toteuttamistapa vaihtelee niissä suuresti. Silti on selvää, että näihin kehitysmaihiin sijoitetut tytäryhtiöt maksavat veroa sikäläisen yritysverotusnormiston mukaisesti. Suomeen maksettavista osingoista peritään myös lähdevero, jos paikallinen järjestelmä sitä edellyttää. Kun osingot ovat myös Suomessa veronalaista tuloa, muodostuu kokonaisverorasitus ankaraksi, vaikka ulkomainen lähdevero voitaisiinkin veronhyvityslain mukaan vähentää Suomen valtionverosta. Siirtyminen yhtiöveron hyvitysjärjestelmään ei siis tuo mitään olennaista muutosta ei-verosopimusvaltioista kotiutettavien osinkojen verotukseen.

Kaikki viittaa siihen, että suomalaiset yritykset eivät tulevaisuudessaakaan tule ottamaan osinkoja sellaisista tytäryhtiöistä, jotka sijaitsevat ei-verosopimusvaltioissa. Jos voittojen kotiuttaminen kuitenkin yritystaloudellisten seikkojen takia näyttäisi välttämättömältä, päädyttäisiin todennäköisesti käyttämään jotakin kiertotietä. Yhtenä mahdollisuutena olisivat erilaiset siirtohintaoperaatiot. Toisaalta voitaisiin konsernin omistusrakenne järjestää niin, että osingot maksettaisiin kehitysmaasta ensin johonkin välivaltioon, jonka kanssa tuolla kehitysmaalla on verosopimus. Tällaiseksi osinkojen välisatamaksi olisi löydettävä maa, jolla on verosopimus myös Suomen kanssa.

Suomella ei ole verosopimusta myöskään varsinaisten verokeidasvaltioiden kanssa. Tällaisiin maihin perustettujen väliyhtiöiden voitosta ei siellä peritä veroa, ei ainakaan merkittävää veroa. Yritysverotusta uudistettaessa ei puututtu lainkaan yritysten pyrkimyksiin kumuloida voittojaan verokeidasmaissa sijaitseviin väliyhtiöihin. Toisaalta voi tyytyväisenä havaita, että verokeitaaseen kerätyt voitot tulevat verotuksen piiriin, jos nuo voitot kotiutetaan Suomeen.

⁴ Yhtiöveron hyvitysjärjestelmätyöryhmän muistio, Työryhmämuistio 1988: VM 15, s. 39.

5. Osingot verosopimusvaltiosta

Verosopimusvaltiossa sijaitsevan yrityksen verotukseen ei ole vaikutusta sillä, onko omistaja suomalainen vai siitä maasta kotoisin oleva taho. Meidän yritysverotusuudistuksemme ei tietenkään voi vaikuttaa myöskään ulkomailla perittävän lähdeverotuksen tasoon. Suomeen kotiutettavista osingoista peritään siis edelleen verosopimusvaltiossa lähdeveroa, joka tavallisimmin on 5 %:a.

Tätä kirjoitettaessa syksyllä 1989 meillä on voimassa lainsäädäntö, jonka mukaan myös verosopimusvaltiosta saadut osingot olisivat saajansa veronalaista tuloa. Tämä merkitsee täydellistä ketjuverotusta, mitä on vaikea hyväksyä nyt, kun puhtaasti suomalaisten yhtiöiden välisten osinkojen ketjuverotus on poistettu kokonaan. Hallitus on kuitenkin antanut eduskunnalle lakiesityksen, jonka mukaan suomalaisen elinkeinoa harjoittavan yhteisön ulkomailta saadut osingot vapautetaan väliaikaisesti Suomen verosta. Myöhemmin vastaava määräys tultaneen sisällyttämään Suomen verosopimuksiin.

Jos suomalainen ulkomailta osinkoa saava yritys ei jaa osinkoa edelleen osakkeenomistajilleen, säilyy ulkomaisesta tytäryhtiöstä kotiutettujen voittojen verotus siis pääpiirteittäin entisellään. Ulkomainen tytäryhtiö maksaa normaalin veron ja ulkomailla peritään verosopimuksen sallima lähdevero osingosta. Suomessa osingot ovat saajansa verovapaata tuloa ja lähdeveroa ei voi vähentää Suomen verosta.

Sen sijaan niiden yritysten verotus, jotka jakavat ulkomailta kotiutamiaan osinkoja edelleen osakkeenomistajilleen, muuttuu aivan olennaisesti. Vanhan lainsäädännön mukaan tällainen osinkojen läpijuokutus oli aivan erityisen edullista. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän keskeisenä ideana taas on, että kaikkia yrityksen saamia verovapaita tuloja verotetaan viimeistään siinä vaiheessa, kun niitä jaetaan osakkeenomistajille osinkoina. On ajateltu, että ulkomailta saadut verovapaat osingot eivät saisi tässä suhteessa olla poikkeuksen kohteena. Tämä merkitsee sitä, että ulkomailta kotiutettava ja edelleen osakkeenomistajille jaettava osinko on täydellisen kahdenkertaisen verotuksen piirissä. Itse asiassa veroa peritään kolmessa vaiheessa: tytäryhtiössä, emoyhtiön lähdeverona tytäryhtiön sijaintimaassa ja emoyhtiön täydennysverona Suomessa. On pantava erityisesti merkille, että lähdeveroa ei ilmeisesti voida vähentää täydennysverosta, vaikka verosopimuksen määräyksen mukaan vähennys Suomen verosta tulisi tehdä.

Otan esimerkin. Oletetaan tytäryhtiötä verotettavan 40 %:n verokannan mukaan ja lähdeverona pidetään 5 %:a.

Tytäryhtiön voitto	100
Tytäryhtiön vero	40
Tytäryhtiö maksaa osinkoa	60
Lähdevero ulkomailla	3
Emoyhtiön saama osinko	57
Suomen vero	22,8
Emoyhtiö maksaa osinkoa	34,2

Jos osingonsaajan marginaaliverokanta on 50 %, jää ulkomaiselta tytäryhtiöltä saadusta 100 yksikön voitosta osakkeenomistajan käteén puolet 57:stä eli 28,5 yksikköä.

Millaista tulee ulkomaisten sijoitusten kotiuttamispolitiikka sitten olemaan? Ymmärtääkseni yritykset eivät ryhdy maksamaan kahdenkertaista veroa. Mikään suomalaisyritys ei tule juoksuttamaan ulkomailla ansaittuja voittoja osakkeenomistajilleen muutoin kuin jonkintyyppisissä pakkotilanteissa. Verotusta käsitellään yrityksissä kustannuksena eikä järkevä yritysjohto voi hyväksyä järjestelyä, jossa verot vähentävät nettotulosta aivan olennaisella tavalla.

Voisivatko yritykset kuitenkin kotiuttaa ulkomaisten tytäryhtiöiden voitot Suomeen ja jättää ne jakamatta omille osakkeenomistajilleen? Vastaukseni tähän kysymykseen on epävarma. Tällöin ulkomaisten osinkojen kotiuttaminen merkitsisi voittojen jättämistä emoyhtiön vapaaseen omaan pääomaan. Nuo voitot koristaisivat tietenkin emoyhtiön tuloslaskelmaa ja tasetta, mutta konsernitasolla sillä ei olisi vaikutusta. Jos näin hankittua vapaata omaa pääomaa joskus käytettäisiin osingonjakoon, jouduttaisiin siltä osin maksamaan täydennysveroa. Vero-suunnittelun näkökulmasta tuollainen vapaa oma pääoma olisi käyttökelpoista tavaraa omien osakkeiden lunastustilanteessa ja osakaslainoja annettaessa. Tällaiset järjestelyt eivät kuitenkaan kuulu suuryritysten arkipäivään.

Oma ennustukseni on, että suomalaiset yritykset eivät tule lähivuosina merkittävässä määrin kotiuttamaan ulkomaisten tytäryhtiöiden voittoja Suomeen, ellei täydennysveroon liittyvää problematiikkaa jollakin tavalla ratkaista.

Suomalaisyhtiön osakkeenomistajan näkökulmasta nyt omaksuttava järjestelmä ei näytä hyvältä. Yritykset tekevät koko ajan ulkomaille suuria investointeja. Jos nuo investoinnit joskus tuottavat tuloa, ei sitä kannata jakaa omistajille. Omistajan kannalta suomalaisyritysten nopea kansainvälistyminen ei siis näytä erityisen houkuttelevalta.

6. Tulot kiinteästä toimipaikasta

Suurin osa suomalaisyritysten ulkomaisista investoinneista toteutetaan tytäryhtiöiden kautta. Joissakin tapauksissa yritykset kuitenkin havaitsevat mielekkäämmäksi toimia ulkomailla omissa nimissä, jolloin asemamaahan syntyy niin sanottu kiinteä toimipaikka. Suomalaisyritysten ulkomaisista kiinteistä toimipaikoista taloudellisesti merkittävimpiä ovat pankkien ulkomaiset konttorit. Suomalaiset liikepankit ovat viime vuosina saaneet tuntevan osan voitostaan nimenomaan ulkomaisten toimipisteidensä kautta. Toisena merkittävänä kiinteiden toimipaikkojen ryhmänä voi mainita rakennusyritysten ulkomaiset projektit.

Ulkomaisia kiinteitä toimipaikkoja verotetaan sijaintimaan verolainsäädännön mukaisesti. Niinpä Kansallispankin ja Yhdyspankin suuria Lontoon konttoreita verotetaan lähtökohtaisesti samojen sääntöjen mukaan kuin sikäläisiä itsenäisiä pankkeja. Suomi poistaa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen soveltamalla joko vapautusmenetelmää tai hyvitysmenetelmää. Vapautusmenetelmä tarkoittaa sitä, että ulkomaisen konttorin tulos jätetään Suomen verotuksen ulkopuolelle. Hyvitysmenetelmää sovellettaessa taas ulkomaisen konttorin tulo kuuluu Suomessa verotettavaan tuloon, mutta Suomen verosta voidaan vähentää ulkomailla maksettu vero.

Suomi soveltaa Ison-Britannian sopimuksessaan vapautusmenetelmää. Tämä merkitsee sitä, että esimerkiksi Kansallispankin tai Yhdyspankin Lontoon konttoreiden tulosta ei veroteta lainkaan Suomessa. Britannian verojen jälkeen jäävä nettotulos voidaan siis kirjata Suomessa pankin vapaaseen omaan pääomaan.

Nytkin verotus muuttuu ongelmalliseksi siinä vaiheessa, kun pankki ryhtyy jakamaan näitä ulkomailta ansaitsemiaan vapaita omia pääomia osakkeenomistajilleen. Osingonjakoon liittyy tässäkin tapauksessa veronmaksuvelvoite. Tämä merkitsee sitä, että Britannian verojen jälkeen jääneestä tuloksesta noin 3/5 voidaan jakaa osakkeenomistajille ja noin 2/5 menee Suomen verojen maksuun. Britanniaan maksetut verot ovat tosin itse suomalaispankin maksamia eivätkä siis tytäryhtiön maksamia veroja, mutta ulkomaille maksettuja veroja ei oteta huomioon vertailuveroa laskettaessa.

Verosopimusten vapautusmenetelmän tarkoituksena on nimenomaan poistaa kaksinkertainen verotus ja saattaa voimaan yhdenkertainen verotus. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmään yhdistettynä se näyttää kuitenkin saavan aikaan verotuksen kahdenkertaisuutta. Asiallisesti kysymyksessä ei kuitenkaan ole kansainvälinen kaksinkertainen verotus, vaan osakeyhtiön ja sen osakkeenomistajan välinen kahdenkertai-

nen verotus. Näin ollen tällaisen tuplaverotuksen poistaminen ei ole ensisijaisesti verosopimusasia, vaan siihen voitaisiin haluttaessa puuttua sisäisen lainsäädännön välinein. Missään tapauksessa verosopimusten vapautusmenetelmää ei voida tulkita niin, että estäisi täydennysveron perimisen Suomessa.

Useimmissa verosopimuksissaan Suomi soveltaa kuitenkin hyvitysmenetelmää. Nyt puheena olevaa verotuksen kahdenkertaisuuden ongelmaa hyvitysmenetelmä ei kuitenkaan poista, vaan ongelma nousee esiin, kun osinkoa jaetaan osakkeenomistajille. Verotuksellinen lopputulos ei myöskään ole riippuvainen siitä, onko kysymyksessä pankin ulkomainen konttori vai jonkin muun toimialan ulkomainen kiinteä toimipaikka.

Ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen tuoton kahdenkertainen verotus on jopa hankalampi ongelma kuin osinkojen tuplaverotus. Kiinteän toimipaikan tulos kartuttaa nimittäin automaattisesti suomalaisyhtiön vapaita omia pääomia, kun taas osingot voidaan kotiuttaa tänne tai jättää kotiuttamatta. Kiinteän toimipaikan ankara verotus ei siis ole sidoksissa ollenkaan ulkomaisen tuoton kotiuttamiseen, vaan se on seurausta ulkomaisesta verotuksesta ja kotimaisesta osingonjaosta.

7. Siirtohinnat

Kun avoimen osingonjaon verokustannukset ovat suuret ja kun ulkomaisen kiinteän toimipaikan voiton jakaminen osakkeenomistajille aiheuttaa ankan kokonaisverorasituksen, syntyy yrityksissä paineita ottaa voittoa ulkomaisista yksiköistä Suomeen erilaisin siirtohinnoin. Siirtohintamanipulaatiot ovat toki kiellettyjä kaikkien läntisten teollisuusmaiden verolainsäädännössä, mutta yleisesti tunnettua on, että faktisesti yritykset voivat useinkin huomattavassa määrin vaikuttaa siihen, kuinka yrityksen kokonaistulos jakautuu eri maissa oleviin yksiköihin. Siirtohinnoin tapahtuva ulkomaisen tuloksen ohjaaminen tänne on tietenkin ongelmallista tuon operaatiomaan veroviranomaisten näkökulmasta, mutta Suomen verotuloja tällaiset toimenpiteet vain lisäävät. On kuitenkin korostettava, että Suomen verolainsäädäntöä ei voida rakentaa sen varaan, että yritykset kotiuttaisivat ulkomaiset voittonsa illegaalisin menetelmin. Siirtohintamanipulaatioihin liittyy myös se piirre, että toiset yritykset pystyvät tuloksenohjaukseen helposti ja luontevasti, mutta peitelty voittojen kotiuttaminen on mahdotonta tai hyvin hankalaa yrityksissä, joissa sisäistä kauppaa ei ole lainkaan olemassa.

Kahdessa kunnassa oleskelevan verotuspaikasta ja verotuspaikkaratkaisun vaikutuksista verotukseen

Kotikuntaa koskevat säännökset

Luonnollisten henkilöiden tulot muodostuvat valtaosaltaan henkilökohtaisista tuloista, jotka käsittävät muut kuin kiinteistö-, liike- ja ammattitulot ja joihin epäitsenäisestä työstä saatujen tulojen ohella luettaan myös pääomatulot ja satunnaiset tulot, näihin luettuna myös kiinteistöjen luovutusvoitot. Verotuslain 59 §:n mukaan henkilökohtaisesta tulosta kunnallisveron saa verovelvollisen kotikunta. Saman lain 63 § määrää verotuksen toimittajaksi verovelvollisen kotikunnan verolautakunnan tai verotoimiston valtionverotuksessa ja henkilökohtaisten tulojen osalta kunnallisverotuksessa. Eri kotikunnan omaavien puolisoitten osalta verotuksen toimittamisesta pykälään sisältyy erityissäännös.

Kotikunnan määritelmä on verotuslain ilmoittamisvelvollisuutta koskevissa säännöksissä. Lain 34 §:n 4 momentti kytkee verotuksellisen kotikunnan verovuoden alussa tapahtuvaan henkikirjoitukseen. Siten väestökirjalain säännökset kotipaikasta määräävät myös verotuspaikan, mikä ratkaisee veroilmoituksen antopaikan sekä edellä mainitut verotuksen toimittajan ja veronsaajakunnan. Aviomiehen kotikunta ei vuodesta 1972 lukien ole määrännyt vaimon kotikuntaa kuten oli aiemmin säädetty yhteisverotettavien puolisoitten osalta.

Väestökirjalain 5 §:n 2 momentin mukaan henkikirjoitus toimitetaan siinä kunnassa, jossa henkilöllä tammikuun 1 päivänä on kotipaikka. Verovuoden verotuspaikan määrää siten vuoden ensimmäisen päivän tilanne. Verovuoden aikana tapahtuneet olosuhteiden muutokset eivät vaikuta asiaan. Kuten kotipaikkaa koskevat väestökirjalain 9 ja 10 §:ien säännökset osoittavat, ratkaisevaa ei kuitenkaan ole yksinomaan henkilön tuon ajankohdan tosiasiallinen oleskelupaikka.

Väestökirjalain 5 §:n 4 momentin mukaan henkikirja päätetään hen-

kikirjoitusvuoden toukokuun 31 päivänä. Verotuspaikkaratkaisun tekee verotuksen toimittaja vasta verovuoden jälkeen. Henkikirjoitusratkaisu muodostaa luonnollisen oletaman kotikunnasta myös verotuksessa. Käytettävissä olevien tosiasiatietojen perusteella ratkaisu verotuksellisesta kotikunnasta voi kuitenkin poiketa henkikirjoituksesta. Oikein tapahtuneen henkikirjoituksen tulee kuitenkin osoittaa myös verotuspaikka.

Verotuspaikan voivat sekä verovelvollinen että veronsaajat, myös potentiaalisiksi veronsaajaksi itsensä katsova kunta, saattaa lääninoikeuden ratkaistavaksi. Valitusolkeuden rajoitukset eivät tule sovellettavaksi lääninoikeuden ratkaisusta KHO:een valitettaessa.

Verovelvollisen verottaminen samasta tulosta kahdessa paikassa lienee nykyisin suhteellisen harvinaista. Verotuslain 95 § sisältää tällaisten tapausten varalta poikkeuksellisia vireillepanosäännöksiä. Verotuslain 97 §:n mukaan muutoksenhakuaste voi oikaista virheellisen verotuspaikan, vaikka valitus ei verotuspaikkaa koskisikaan. Näin menetellään kuitenkin varsin harvoin, mahdollisesti esimerkiksi silloin kun valitus koskee kotikuntaratkaisusta riippuvaa asunnon ja työpaikan välisten matkakustannusten vähentämistä.

Oikeuskäytäntö henkikirjoitus- ja verotuspaikka-asioissa ei ole käsiteltävissä tilanteissa ollut kovin selkeä ja yhtenäinen. Ratkaisut katsotaan varsin usein yksilöllisistä olosuhteista riippuviksi. Kotikuntaa koskevien säännösten historiaa ja oikeuskäytäntöä on selvitetty KHO:n 50-vuotisjuhlajulkaisuun (s. 79—92) sisältyvässä hallintoneuvos Pauli Palomäen kirjoituksessa »Luonnollisen henkilön verotuspaikasta kunnallisverotuksessa eräissä tapauksissa». Tuossa vuodelta 1968 olevassa kirjoituksessa laajan tapausaineiston perusteella todetaan, ettei oikeuskäytäntö kaksoisasuntoa koskevista kysymyksissä ole vielä vakiintunut. Kun keskeisissä kysymyksissä on annettu periaatteellisia ratkaisuja aivan viime vuosinakin, mikä on osaksi johtunut henkikirjoitus- ja verotuspaikkakäytännön yhteensovittamisesta, jäljempänä rajoitutaan käsittelemään aihetta vain uudempien ennakkopäätösluonteisten ratkaisujen valossa. Kun sekä säännökset että käytäntö antavat merkitystä perheen olemassaololle, on erikseen käsitelty yksinäisten ja perheellisten henkilöiden verotuspaikkaa.

Yksinäisten henkilöiden kotikunnasta

Yksinäisten henkilöiden osalta on nyttemmin, toisin kuin mitä eräistä vanhemmista ratkaisuksista (esim. ennakkopäätösrekisterissä ja vero-

hallinnon käsikirjassa edelleen säilytetyt KHO:n ratkaisut 14. 12. 1972 taltio 4934 ja 2. 2. 1982 taltio 428) on pääteltävissä, omaksuttu selvästi kanta, jonka mukaan asuntojen laatueroilla ei ole merkitystä ratkaistaessa väestökirjalain 9 §:n 1 momentissa tarkoitetun varsinaisen asunnon ja kodin sijaintia, vaan ratkaiseva merkitys kaksoisasuntotapauksissa on pääasiallisella oleskelulla. Henkilön oma käsitys hänen kotinsa sijainnista on useinkin toinen, kun asunnon laatu koetaan varsin merkitykselliseksi.

Kun henkilö ainoastaan työjaksojensa väliset pitemmät vapaat viettää työpaikkakuntansa ulkopuolella, merkitsee tämä erittäin vahvaa oletamaa pääasiallisesta oleskelusta ja kotikunnan sijaitsemisesta työpaikkakunnassa. Eri kunnissa oleskeluaikoja harvoin pystytään luotettavasti näyttämään, mikä puoltaa kaavamaista tulkintatapaa. Mikäli kuitenkin voidaan selvästi osoittaa yli puolet ajasta oleskellun muussa kuin työpaikkakunnalla sijaitsevassa asunnossa, työpaikkakunnan eduksi ratkaisua tuskin voidaan tehdä.

Asuntojen laadun merkityksettömyys verotuspaikka-asioissa on katsottava omaksutun KHO:n ratkaisussa 1984 B II 513. Siinä eronneen mieshenkilön oikeaksi verotuspaikaksi katsottiin Kemin kaupunki, jossa henkilöllä oli vakituinen työpaikka ja käytettävissään työnantajan yhteismajoitusasunto, eikä Posion kuntaa, jossa hän oli viettänyt vapaa-aikansa omistamassaan omakotitalossa. Samaan periaatteeseen perustuu ratkaisu 1985 B II 515. Työpaikan merkitys on edelleen korostunut, kun KHO:n täysistuntoratkaisussa 31. 3. 1988 taltio 1329 a rajavartijan henkikirjoituspaikaksi katsottiin kunta, jossa sijaitsevalla vartioasemalla hän vakinaisesti työskenteli ja jossa hänellä oli asunto yhteismajoitus-huoneessa. Ratkaisu syntyi äänin 20—9 vähemmistön katsoessa henkikirjoituspaikaksi 200 kilometrin päässä vartioasemalta olevan rajavartijan omistusasunnon sijaintikunnan, missä hän oli viettänyt työjaksojensa väliset yhtenäiset huomattavan pitkät vapaa-ajat. Luotettavia vuorokausikohtaisia lukuja eri paikkakunnalla oleskelusta ei ollut esitetty. Työjaksojen aikana rajavartijan yöpyminen ei aina tapahtunut vartioasemalla.

Kotipaikka ei väestökirjalain 10 §:n mukaan muutu muun muassa silloin, kun tilapäisen poissaolon syynä kotipaikalta on lyhytaikainen työsuhde tai muutoin laadultaan satunnainen toimi tai oleskelu. Lyhytaikaisuus voidaan päätellä etukäteen esimerkiksi työn komennusluontoisuudesta tai määräaikaisuudesta. Ainakin yli vuoden kestävä työ leimaaminen lyhytaikaiseksi ilman erityisiä perusteita voi kuitenkin olla kyseenalaista (vrt. jäljempänä olevaa esitystä asumiskustannusten vähentämisestä).

Perheellisten kotikunnasta

VäestökirjaL 9 §:n 1 momentin mukaan perheellisten osalta kaksois-asuntotapauksissa pääsäännön mukaan ratkaisevaa on, missä henkilöllä aviopuolisonsa ja lastensa kanssa on yhteinen koti (kotiliesiperiaate). Puolisoilla tämän edellytyksen täytyessä on siis sama kotikunta. Toisin kuin yksinäisillä henkilöillä puolison työpaikkakuntaa, vaikka siellä on asunto, ei siis voidakaan pitää lähtökohtaisesti ensisijaisena. Kun tulee harkittavaksi, onko yhteistä kotia olemassa, myös asuntojen laatueroilla saattaa olla merkitystä. Niinpä kansanedustajan kotikunnaksi on katsottu kunta, jossa hänellä perheensä kanssa oli yhteinen asunto, vaikka hänellä oli ollut neljässä kunnassa asunnot ja hänen sanotussa yhteisessä kodissa perheensä luona viettämiensä päivien määrä oli vähäisin (1984 B II 514, äänestys 6—2). Kun teollisuuslaitoksen toimitusjohtajalla oli kahdessa kunnassa suuret luontoisetuasunnot, verotuspaikka määräytyi sen asunnon mukaan, missä hänen puolisonsa lasten kanssa asui (1987 B 509, äänestys 3—1).

Väestökirjalain 9 §:n 1 momentin sanamuodosta »aviopuolisonsa ja lastensa kanssa on yhteinen koti» huolimatta myös lapsettomilla puolisoilla voi olla yhteinen koti, vaikkakin ratkaisun riippuessa näytöstä lapsettomuudella voi olla merkitystä. Yhteinen koti voi muodostua myös lapsen tai lasten kanssa (vajaaperhe). Henkikirjoitusasiassa on katsottu, ettei eronnutta peruskoulun opettajaa ollut henkikirjoitettava työpaikkakunnalla, jossa hänellä oli asunto ja jossa hän pääasiallisesti oleskeli, vaan kunnassa, jossa hänellä alaikäisen poikansa kanssa oli yhteinen koti (1986 A II 56, äänestys 4—3). Kun lapset ovat olleet täysikäisiä, asiaa on arvosteltu toisin (19. 1. 1988 taltio 221, äänestys 3—1).

Puolisoiden osalta saatetaan päätyä myös siihen, että puolisoilla on kaksi yhteistä kotia (asunnot tässä kohden samanveroiset) tai että heillä ei ole lainkaan yhteistä kotia. Tällöin ratkaisevaksi muodostuu pääasiallinen oleskelu vastaavasti, mitä edellä yksinäisten henkilöiden osalta on esitetty. Yhden yhteisen kodin puuttumiseen on päädytty vastoin puolisoitten omaakin käsitystä varsinkin silloin, kun asuntojen välimatkan pituuden vuoksi kulkeminen on mahdollista vain pitkillä vapailailla, kun puolisoilla ei ole lapsia, kun työstä johtuvaa erillään asumista ei voida pitää tilapäisenä tai kun kysymyksessä on äskettäin avioituneet henkilöt, joiden olosuhteet eivät vielä ole vakiintuneet. Ratkaisujen äänestykset osoittavat arvostelun tulkinnanvaraisuutta.

KHO:n täysistuntoratkaisussa 1988 B 505 (31. 3. 1988 taltio 1328 a, äänestys 11 + 5—13) Pohjois-Suomessa opettajana kauan toiminut ja koululla olevassa asunnossa asunut naishenkilö oli verovuotta edeltä-

neenä vuonna solminut avioliiton. Aviomies asui Etelä-Suomessa puolisoiden yhdessä omistamassa omakotitalossa, missä myös opettaja vietti loma-aikansa. Puolisoilla ei ollut lapsia. Kun puolisoilla ei katsottu olleen yhteistä kotia, opettajan kotikuntana pääasiallisen oleskelun perusteella pidettiin Pohjois-Suomessa sijaitsevaa työpaikkakuntaa. KHO:n viisi jäsentä päätyi samaan lopputulokseen katsoen puolisoilla olleen molemmissa kunnissa yhteisen kodin, asuntojen olleen samanveroiset ja pääasiallisen oleskelun tapahtuneen työpaikkakunnalla. Kolmesta jäsentä katsoi puolisoiden yhteisen kodin ja siten opettajan kotikunnan sijaitsevan Etelä-Suomessa sijaitsevassa kunnassa.

Tulkinnallisia tilanteita syntyy myös silloin, kun kahta samanveroista perheasuntoa käytetään vuosittain niin, että pääasiallista oleskelupaikkaa on vaikea todeta. Tällöin joudutaan väestökirjalain 9 §:n 2 momentin mukaisesti harkitsemaan, mihin henkilön toimen, ansion tai muiden olosuhteiden perusteella on katsottava kuuluvan. Verotarkastajan kotikunnaksi on katsottu kunta, jossa hän oli virassa ja jossa hän asui perheineen talvikaudet osakehuoneistossaan, eikä kuntaa, jossa hän asui perheineen kesäkaudet aktiivisesti viljelemälläan maatilalla ja jonka kunnanvaltuuston jäsen hän oli (1974 B II 569).

Kotikuntaratkaisun yleisestä merkityksestä

Verotuksen ohella kotikuntaratkaisulla on muitakin vaikutuksia, mitkä voivat olla kannustimina niin kuntien kuin henkilöidenkin muutoksenhakemuksiin. Kunnan jäsenyydestä riippuu äänioikeus ja vaalikelpoisuus luottamustoimiin ja siitä voi riippua erilaisten taloudellista arvoa omaavien palvelusten ja etujen saanti kunnalta. Henkikirjoitusvalituksessa kunta saattaa vaatia myös henkilön poistamista valittajakunnan henkikirjasta kotikunnalle kuuluvien velvollisuuksien välttämiseksi.

Jäljempänä tarkastellaan kotikuntaratkaisun ja samalla verotuspaikkaratkaisun mahdollisia vaikutuksia verotuksen aineelliseen toimittamiseen muutoinkin kuin veroäyrin hinnan osalta.

Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus riippuu Suomessa asumisesta, jonka määritelmä on verovuoden 1989 tulo- ja varallisuusverolain (TVL) 13 §:ssä ja vuoden 1974 vastaavan lain 9 §:ssä. Ratkaisevaa pääsäännön mukaan on, onko henkilöllä täällä varsinainen asunto ja koti tai oleskeleeko hän täällä yli kuuden kuukauden ajan. Kotikunnan olemassaolon täytyy siten merkitä myös yleistä verovelvollisuutta, vaikka Suomessa asuminen ratkaistaankin suoraan TVL:n normien mukaan. Aineellista verovelvollisuutta koskeva kysymys eroaa verovuoden alun

tilanteen mukaan tehtävästä prosessuaalisuontoisesta verotuspaikkaratkaisusta myös sikäli, että Suomessa asuminen verovelvollisuuden kannalta voi alkaa ja lakata kesken verovuodenkin.

Asunnon omistajan verohelpotukset

Asuntoa koskevat seuraavat verohelpotusta merkitsevät säännökset:

- verovuoden 1989 TVL 89 §:n ja aikaisemman velkojen korkojen vähennysoikeuden rajoittamisesta verotuksessa annetun lain mukaan verovelvollisen tai hänen perheensä vakituisen asunnon hankkimisesta ja perusparannuksesta aiheutuneiden velkojen korkojen vähennysoikeus on laajempi kuin muiden ansiotoimintaan liittymättömien velkojen korkojen vähennysoikeus,

- asuntotulon verottamisesta eräissä tapauksissa annetun lain mukaan asuntotulo jätetään verottamatta vakituiseen asunnosta säädettyyn asunnon verotusarvoon saakka, millä pyritään siihen, että asuntotulo tulisi määrättäväksi vain tavanmukaista asumistasoa arvokkaamista asunnoista,

- verovuoden 1989 TVL 73 §:n ja aikaisemman lain 21 a §:n mukaan oman tai perheen vakituisen asunnon luovutusvoitto vuoden omistus- ja käyttöajan täytyessä ei ole veronalaista tuloa ja

- verovuoden 1989 TVL 140 §:ssä ja aikaisemman lain 50 §:ssä säädetään oman tai perheen asuntoon (edellisistä poiketen tässä ei ole säädetty vakituisuuden edellytystä) liittyvästä varallisuusverohuojonuksesta.

Verotuspaikan määräytymisellä on ilmeisesti melko vähän relevanttia vaikutusta edellä mainittujen säännösten asunnon käsitteen tulkinnassa. Selvää yleensä on, että laillisessa kotikunnassa, ehkä väestökirjalain 10 §:n tilanteita lukuunottamatta, sijaitsee säännösten tarkoittama asunto. Lähtökohtaisesti tämä on myös henkilön ainoa vakituinen asunto. Oikeuskäytännössä on kuitenkin hyväksytty se, että henkilöllä voi olla toinenkin vakituinen asunto (kakkosasunto). Siten myös muualla kuin verotuksellisessa kotikunnassa sijaitseva asunto voi olla verohelpotusten kohteena. Vakituinen asunto ei tarkoita samaa kuin väestökirjalain 9 §:n 1 momentin »varsinainen asunto ja koti». Aviomiehellä voi olla vakituinen asunto työpaikkakunnallaan, vaikka hänen väestökirjalain mukaan määräytyvä varsinainen asuntonsa ja kotinsa on toisessa kunnassa olevassa perheen yhteisessä kodissa. KHO:n ratkaisuissa perheen asunnon lisäksi on hyväksytty toisella paikkakunnalla

työskennelleen puolison toiseksi vakituiseksi asunnoksi työskentelypaikkakunnan asunto, kun kakkosasunnon oli kotikuntansa ulkopuolelta hankkinut kansanedustaja (1978 B II 583), kahdella paikkakunnalla työskentelemään joutuva suuren yrityksen johtaja (1979 B II 574; vrt. 1978 B II 581, jota lienee pidettävä vallitsevan kannan vastaisena) ja hovioikeudenneuvos (1988 B 547). Kaikissa näissä tapauksissa asuntojen välimatka on ollut niin pitkä ja työ kotikunnan ulkopuolella niin vaativaa, että asunto työpaikkakunnalla on ollut tarpeellinen, ja asuntoa on jouduttu myös säännöllisesti käyttämään. Työn pysyvyyttä perheen asuinkunnan ulkopuolella ei edellytettäne, mutta lyhytaikainen oleskelu tuskin voi muodostaa vakituista asuntoa. Päiväraha-oikeus työpaikkakunnalla oleskeltaessa ei ole vaikuttanut asiaan.

Vakituksen asunnon osalta vähennettävien korkojen säädetty enimmäismäärä ei voi ylittyä, vaikka vähennettäväksi tulee kahden asunnon velkojen korot (1978 B II 583). Samoin on tulkittu varallisuusverohuojennukselle säädettyä asunnon arvoa (1977 B II 588). Asuntotulon verottamatta jäämiselle säädetystä arvosta kahden vakituksen asunnon tapauksessa ei liene ratkaisua. Yhdenmukaisuus vaatisi vastaavaa tulokintaa myös asuntotulon määräämisessä.

Asunnon omistajan lisäksi kotikunnan ulkopuolista asuntoa voi käyttää myös perheenjäsen. Kun naimaton opiskelija kuului vielä vanhempiensa perheeseen, hänen käytössään opiskelupaikkakunnalla oleva vanhemman hankkima asunto on hyväksytty varallisuusverohuojennuksen piiriin ja huojennus on siis samanaikaisesti myönnetty kahdesta asunnosta (1977 B II 588, äänestys 4—2—1). Huomattava kuitenkin on, että varallisuusverohuojennuksen edellytykseksi ei ole säädetty asunnon vakituisuutta. Perheen vakituksena asuntona ei ole pidetty lapsen opiskelupaikkakunnalta vanhemman hankkimaa 100 neliömetrin huoneistoa yksinomaan sillä perusteella, että opiskeleva tytär asui siellä lukukausien aikana (1984 B II 580). Ratkaisu koski opiskelija-asunnoksi poikkeuksellisen suurta asuntoa, minkä vuoksi yleisempää periaatetta ratkaisusta ei ehkä ole johdettavissa. Opiskelija-asunnoksi luovutetun asunnon lukemisen perheen vakituiseksi asunnoksi saattaa estää sekin, että asunnon vakituisuuden edellytyksen muutoin täyttyessä opiskelevan lapsen on mahdollisesti katsottava itsenäistyneen, jolloin hänen ei enää voitaisi katsoa kuuluvan asunnon omistajan perheeseen.

Edellä esitetty on koskenut perheellisten henkilöiden asuntoja. Oikeuskäytännössä on siis voitu katsoa perheellisten osalta vakituiseksi asunnoksi myös kotikunnan ulkopuolella oleva asunto. Voisiko vastaavasti myös yksinäisellä henkilöllä olla kaksi vakituista asuntoa. Opis-

kelijan, joka väestökirjalain 10 §:n perusteella henkikirjoitettiin vanhempiensa asuinkunnassa, opiskelupaikkakunnalla sijaitsevaa hänen itsensä omistamaa asuntoa on pidetty hänen vakituksena asuntonaan, josta asuntotulo jätetään verottamatta (1976 B II 525, äänestys 3—1). Vaikka naimattomalla sairaanhoitajalla oli vaatimaton työsuhteasunto työpaikkakunnassa ja hänet myös henkikirjoitettiin tuossa kunnassa, hänen varsin lähellä naapurikunnassa sijaitsevaa omistusasuntoaan, missä hän vietti vapaapäivänsä, pidettiin hänen vakituksena asuntonaan eikä asuntotulosta siten verotettu (13. 10. 1975 taltio 3916, äänestys 3—1). Näissä molemmissa tapauksissa huojennus tuli myönnettäväksi naimattomalle henkilölle vain yhdestä, kotikunnan ulkopuolella olevasta asunnosta. Sellaisia tilanteita saattaa esiintyä, joissa huojennuksen myöntämistä yksinäisellekin sekä kotikunnassa että työpaikkakunnassa sijaitsevista omistusasunnoista voitaisiin puoltaa. Mahdollista kuitenkin on ainakin väestökirjalain 10 §:n tarkoittamissa tapauksissa sekin, että jopa kotikunnan asuntoa ei voitaisi katsoa käytetyn verosäännösten edellyttämällä tavalla vakituksena asuntona.

Matkakustannukset

Verovuoden 1989 TVL 83 §:n ja aikaisemman lain 26 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan luonnollisina vähennyksinä pidetään myös matkakustannuksia asunnosta työpaikkaan ja takaisin. Jos henkilöllä on asunto myös kotikuntansa ulkopuolella olevalla työpaikkakunnalla, matkakustannukset molempiin asuntoihin voivat tulla vähennettäväksi, yleensä työpaikkakunnan osalta päivittäiset matkakustannukset ja kotikunnan asunnon osalta viikonlopun viettoon matkustamisesta aiheutuvat kustannukset. Yksinäisillä henkilöillä vähennyskelpoisina pidettäviä viikonlopun matkakustannuksia ei voine esiintyä kuin tilapäisissä kotikunnan ulkopuolisissa työsuhteissa, jolloin työpaikkakunnalla sijaitseva asunto ei ole muodostunut varsinaiseksi asunnoksi ja kodiksi (tuomiokuntapalvelua varten virkavapaana ollut lakimies sai vähentää viikonloppumatkojen kustannukset, 1988 B 558, äänestys 3—2; samoin kotikuntansa ulkopuolella telakkayhtiön ammattikoulussa opiskellut, vaikka hän oli saanut työharjoittelusta palkkaa, 1987 B 580).

Matkoja työpaikkakunnan ulkopuolella olevaan asuntoon, joka ei muodosta kotikuntaa, ei saa vähentää olipa kysymyksessä perheellinen tai perheetön henkilö. Kotikunnan määräytyminen näyttäisi jopa suoraan ratkaisevan näissä tapauksissa vähennysoikeuden. Kun puolisoilla on eri kotikunnat, matkakuluja puolisoitten asuntojen välillä on

pidetty vähennyskeltvottomina (1987 B 582). Kun puoliset asuivat työs-kentelypaikkakunnalla miehen työsuhdeasunnossa, matkakustannuk-set työpaikkojen ja maatilaa, jossa asuttiin kesäisin noin puolen vuo-den ajan, ei voitu vähentää TVL 26 §:n 1 momentin 5 kohdan perusteel-la (1983 B II 562). Naimaton työpaikkakunnassaan asuva henkilö ei saa vähentää viikonlopun matkakustannuksia vanhempiensa luokse toiseen kuntaan, kun hänen varsinainen asuntonsa ja kotinsa on vakituiseen työ-paikan sijaintikunnassa (1979 B II 559).

Kun perheellisellä henkilöllä on oikeus vähentää kotikunnan asun-non ja työpaikkakunnan asunnon väliset matkakustannukset, vähennys-oikeus ei rajoitu vain viikonlopun matkakustannuksiin. Vähennyskel-poisiksi on hyväksytty kustannukset kaksi kertaa viikossa tapahtuneista matkoista, kun asuntojen välimatka oli noin 100 kilometriä (1983 B II 561, äänestys 4—1). Mikäli työpaikkakunnalla ei olisi asuntoa, vähen-nyskelpoisia olisivat luonnollisesti säädettyyn enimmäismäärään saak-ka myös päivittäiset kotikunnan ja työpaikan väliset matkakustannuk-set, mikä puoltaa viikonloppua laajempaa vähennysoikeutta.

Matkakustannusten vähennysoikeus on monissa tapauksissa pal-kansaajille niin merkittävä, että se vaikuttaa myös verovelvollisten kan-taan kotikunnastaan.

Asumiskustannukset vähennyksenä

Verovuoden 1989 TVL 85 §:n ja aikaisemman lain 27 §:n mukaan asunnon vuokra on elantokustannus eikä niin ollen ole vähennyskel-poinen. Kotikunnan asunnosta johtuvat menot eivät siten voine olla vä-hennyskelpoisia muulta kuin mahdollisen työhuoneen osalta. Sellais-ta johtopäätöstä, että kakkosasunnoksi hankitun työpaikkakunnan asunnon menot olisivat vähennyskelpoisia työstä johtuvina menoina, ei kuitenkaan voida tehdä. Myöskään työpaikkakunnalta hankitun va-kituisen asunnon menojen vähentäminen ei juuri voi tulla kysymykseen. Vain silloin, kun kysymyksessä on lyhytaikainen työ tai työskentely ta-pahtuu useammalla paikkakunnalla tai ulkomailla on käytännössä asun-non menojen vähentämistä pidetty mahdollisena.

Oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu, ettei päätoimen hoi-tamiseksi asuinpaikkakunnan ulkopuolella toimipaikkakunnalta hanki-tun asunnon menot ole vähennyskelpoisia (1967 B II 559 ja 1973 B II 555). Vuoden kestäneen viransijaisuuden hoitaminen kotikunnan ulko-puolella ei liioin oikeuttanut työpaikkakunnalta vuokratusta asunnos-ta aiheutuneiden menojen vähentämiseen varsinkin kun henkilöllä ei

ollut muualla vakinaista tointa (1984 B II 574). Sen sijaan Helsingin seudulla asuva professori, joka virkavapautensa aikana viransijaisena hoiti professorin virkaa Oulun yliopistossa kalenterivuoden ajan ja samanaikaisesti eräitä tehtäviä Helsingin seudulla, sai vähentää tilapäisestä viran hoitamisesta aiheutuvat yöpymiskustannukset (1975 B II 539 äänestys 3—1). Myös kahdeksan kuukauden työkomennuksesta aiheutuneet ylimääräiset asumiskustannukset ulkomailla on saatu vähentää, kun samalla perheasunto pysyi Suomessa (1984 B II 573). Mitä lyhytaikaisemman työn hoitamisesta kotikunnan ulkopuolella on kysymys, sitä perustellumpaa on hyväksyä vähennyskelpoiseksi tilapäinen asumiskustannusten lisääntyminen varsinkin jos samalla pysyvämpi työpaikka säilyy muualla. Näissä olosuhteissa ei liioin kotikunta siirry perheettömänkään henkilön osalta kuntaan, missä lyhytaikainen työskentely tapahtuu.

Lopuksi voi todeta, että kaksoisasuntotapauksissa yksinäisten ja perheellisten henkilöiden kotikunta määräytyy varsin erilaisin perustein. Työpaikkakunnassa sijaitseva asunto on yksinäisten osalta määrävässä asemassa, perheellisten osalta perheasunto. Yksinäisiin tässä suhteessa luetaan myös avioliitonomaisissa olosuhteissa yhdessä elävät henkilöt. Samoissa olosuhteissa muutoin työskentelevät voivat siten siviilisäädystään riippuen joutua varsinkin asuntojensa välisten matkakustannusten vähennysoikeuden osalta verotuksessa varsin erilaiseen asemaan. Erilaista kohtelua voidaan tosin perustella perheyhteisyyden tärkeydellä. Kansalaisten yhdenvertainen kohtelu on tässäkin vaikeasti toteutettavissa oleva tavoite.

Ympäristövahinkojen korvaaminen

I. Ympäristövahinko-käsitteen voidaan katsoa sisältävän kaksi elementtiä: jostakin toiminnasta ympäristölle aiheutuva haitallinen seuraus, ympäristön pilaantuminen, ja tästä pilaantumisesta toiselle aiheutuva vahinko. Ympäristövahinko voitaisiin siis yleisesti määritellä jostakin toimenpiteestä tai laiminlyönnistä johtuvasta ympäristön pilaantumisesta toiselle aiheutuvaksi vahingoksi tai muuksi edun menetykseksi.

Ympäristön pilaantumisella taas tarkoitetaan ympäristön haitallista muutosta. Lainsäädännössämme on jo nykyisin eräitä ympäristön pilaantumista koskevia määritelmiä, mm. vesilain 1: 19 §:ssä sekä eräissä kansainvälisissä ympäristönsuojelusopimuksissa. Näissä määrittelyissä on apuna yleensä käytetty toisaalta pilaantumisen kohdetta: esimerkiksi maa, ilma, vesi tai pohjavesi, sekä toisaalta pilaantumisen aiheuttajaa: esimerkiksi ympäristölle vahingollinen aine, melu, jäte, tärinä ja muu vastaava häiriö.

Ympäristövahingon tulee siis aiheutua tämänkaltaisesta haitallisesta ympäristön muutoksesta, ympäristön pilaantumisesta. Kaikkia jostakin toiminnasta aiheutuvia ympäristön muutoksia ei siten voida pitää ympäristön pilaantumisenä. Rajaa ympäristön pilaantumisen ja muun ympäristön muutoksen välillä ei kuitenkaan näytä olevan tarpeen käydä ympäristövahingon korvaamisen kannalta. Kaikkea ympäristön pilaantumista ei ole syytä pitää korvattavana ympäristövahinkona eikä ympäristövahingon korvattavuuden kriteerejä näin ollen ole välttämättä määritellä tämän rajan mukaisesti.

II. Voimassa olevista ympäristövahinkojen korvaamista koskevista erityislaeista vanhin, mutta edelleenkin merkittävä, on vuonna 1920 annettu naapuruussuhdelaki. Tämän lain mukaan naapurilla on velvollisuus sietää tavanomainen ja kohtuullinen haitta ja häiriö naapurikiinteistöllä harjoitetusta toiminnasta. Tämän ns. sietovelvollisuuden ylittävistä immissiohaitasta naapurilla on lain mukaan oikeus saada korvaus. Kuitenkin sietovelvollisuuden ylittävä haitta saattaa jäädä korvaa-

matta siinä tapauksessa, että häiriötekijä on ollut paikalla ennen vahingon kärsijää (prioriteetti periaate).

Naapuruussuhdelain mukaan korvattavia ovat vain pysyvät eli jatkuvat immissiot. Yksittäistapaukset kuten esim. käyttöhäiriöistä tai onnettomuuksista johtuvat vahingot jäävät naapuruussuhdelain soveltamisalan ulkopuolelle. Kun jatkuva haitta edellyttää suunnitelmallista toimintaa, voidaan naapuruussuhdelain mukaisen korvausvelvollisuuden tässä mielessä katsoa olevan tuottamuksesta riippumatonta eli ankaraa vastuuta.

Immissiota aiheuttavalle toiminnalle voidaan saada naapuruussuhdelaissa säädetty lupa. Luvasta huolimatta voidaan sietovelvollisuuden ylittävä haitta kuitenkin määrätä korvattavaksi. Luvalla onkin vain se merkitys, että luvan saanutta toimintaa ei voida määrätä lopetettavaksi.

Voimassa olevasta ympäristönsuojelulainsäädännöstä voidaan todeta, että vesilakiin sisältyy hyvin yksityiskohtainen ja kattava korvaussäännöstö. Vesilain mukaan korvataan luvanvaraiseen toimintaan liittyvät lunastus- ja käyttöoikeuskorvaukset sekä immissiotyyppiset vahingot. Vesilakia ei kuitenkaan voida soveltaa ns. laittomissa ympäristövahinkotapauksissa, vaan tällöin noudatetaan yleisiä vahingonkorvausoikeudellisia säännöksiä.

Kun vesilain mukaisessa lupamenettelyssä luvan saajan korvattaviksi määrätään kaikki ennakoitavissa olevat haitat ja menetykset, voidaan luvan saajan vastuuta pitää tuottamuksesta riippumattomana eli ankarana vastuuna. Ns. laittomissa ympäristövahinkotapauksissa taas vastuu on yleisten vahingonkorvausoikeudellisten normien mukaisesti tuottamusvastuuta.

Ilmansuojelulaissa ei ole lainkaan korvaussäännöksiä, vaan korvausasiat on hallituksen esityksen mukaan ainakin toistaiseksi hoidettava yleisen vahingonkorvauslainsäädännön avulla. Kun myöskään meluntorjuntalakiin enempää kuin jätehuoltolakiin ei sisälly melusta tai jätteestä aiheutuneen ympäristön pilaantumisen korvaamista koskevia säännöksiä, voidaan todeta, että varsinainen ympäristönsuojelulainsäädäntö vesilakia lukuunottamatta tukeutuu ympäristövahinkojen korvaamisen osalta yleisiin vahingonkorvausnormeihin.

III. Varsin merkittävä osa ympäristövahinkojen korvaamiskanteita joudutaan edellä esitetyn mukaisesti nykyisin ratkaisemaan yleisen vahingonkorvauslain perusteella. Vahingonkorvauslaki puolestaan perustuu vahingonaiheuttajan tuottamukseen ja siihen, että vahingon aiheutaneen tapahtuman ja syntyneen vahingon välillä voidaan osoittaa riittävä syy-yhteys. Kun ympäristön pilaantuminen usein perustuu jatkuvaan, kenties pitkäaikaiseenkin toimintaan ja pilaantumislähteitä saat-

taa olla useita, tuottaa vahingonkärsijälle suuria vaikeuksia näyttää toteen, että vahinko on aiheutettu tuottamuksellisesti ja että toiminnan harjoittamisesta aiheutuneen ympäristön pilaantumisen ja syntyneen vahingon välillä vallitsee vahingonkorvauslain edellyttämä syy-yhteys. Ympäristövahinkojen osalta voidaan keskeisenä tavoitteena pitää vahingon kärsijän aseman parantamista näissä suhteissa. Näiden tavoitteiden toteuttamiseksi joudutaan harkitsemaan erityisen ympäristövahinkolain säätämistä.

Ympäristövahingon korvauksia koskevia säännöksiä sisältyy myös eräisiin luvanvaraista toimintaa ja lunastusta koskeviin säännöstöihin. Tällaisia ovat esimerkiksi tie- ja pakkolunastuslainsäädäntö, maa-aineslaki sekä rautatie- ja ilmailulainsäädäntö. Kun mainitut ja muut vastaavat erityislakeihin sisältyvät korvaussäännökset on sekä sisällöltään että myös käytettävien menettelytapojen osalta laadittu asianomaisen erityislain vaatimuksien mukaisiksi, näyttäisi siltä, että mahdollisesti tarvittavat vahingonkärsijän aseman helpottamiseen tähtäävät lainmuutokset olisi asianmukaisinta toteuttaa muuttamalla näitä lakeja.

IV. Ruotsissa on harkittaessa kysymystä ympäristövahinkojen korvaamisesta päädytty siihen, että erityinen ympäristövahinkojen korvaamista koskeva laki on tarpeellinen ja sellainen onkin jo annettu (Miljöskadelag 1986: 225). Norjassa on valtiopäivien käsiteltäväksi annettu esitys ympäristöpilaamilain (Lov om vern mot forurensninger og om avfall 1981: 6) muuttamisesta siten, että siihen lisätään pilaantumisvahinkojen korvaamista koskeva luku (Ot prp nro 33 1988—1989). Tanskassa on asetettu toimikunta selvittämään ympäristövahinkolain tarpeellisuutta. Myös meillä Suomessa oikeusministeriö asetti viime keväänä puheenjohtollani toimivan ympäristövahinkotoimikunnan selvittämään ympäristövahinkojen korvauskysymyksiä ja laatimaan tarvittaessa ehdotuksen ympäristövahinkolaiksi. Toimikunnan on annettava mietintönsä vuoden 1989 loppuun mennessä.

Oikeusministeriön asettaman ympäristövahinkotoimikunnan työ on tätä kirjoitettaessa vielä keskeneräinen enkä tästä syystä voi ryhtyä selostamaan toimikunnan mahdollisesti harkitseamia ratkaisumalleja. Oma mielenkiintoni on toimikunnan työn kannalta tietysti niillä ratkaisuilta, joihin on päädytty Ruotsin uudessa ympäristövahinkolaissa ja Norjan ehdotuksessa ympäristövahingon korvaamista koskevaksi säännöstöksi. Seuraavassa tarkastelen ja vertailen näitä kahta säännöstöä pääkohdittain.

V. Ruotsin uudessa ympäristövahinkolaissa ympäristövahinko on sidottu tietyllä kiinteistöllä tapahtuvaan toimintaan. (ns. kiinteistösidonnaisuuden periaate). Toiminnan tulee olla kiinteistön maaperän tai

kiinteistöllä sijaitsevan rakennuksen taikka laitoksen käyttämistä. Kiinteistöllä tarkoitetaan myös vesialuetta ja katu- tai tiealuetta. Tästä määrittelystä on seurauksena, että liikkuvat häiriölähteet kuten liikennevälineet, autot, laivat, junat ja lentokoneet jäävät ympäristövahinkolain soveltamisalan ulkopuolelle. Sen sijaan liikenteen kokonaismäärän aiheuttamalla häiriöllä katsotaan olevan sellainen yhteys kiinteistöön, että sitä on pidettävä kiinteistöllä harjoitettavana toimintana. Niinpä lentoaseman ylläpitäjä tai tienpitäjä saattaa joutua korvausvelvolliseksi ympäristövahinkolain mukaan liikenteestä kokonaisuudessaan aiheutuneista pilaantumisvahingoista.

Norjan ehdotettuun ympäristövahinkolakiin ei sen sijaan sisälly tällaista kiinteistösidonaisuutta. Norjan ehdotus koskeekin paitsi kiinteitä liikennepaikkoja kuten teitä, rautateitä, satamia ja lentokenttiä, myös yksittäisiä liikennevälineitä. Ehdotus koskee yhtä hyvin yksittäisestä onnettomuustapauksesta kuin jatkuvasta toiminnasta aiheutuvaa ympäristön pilaantumista.

Ruotsin kiinteistösidonaisuuden periaatteesta on seurauksena, että vain toimintaa harjoittavan laitoksen ympäristölle aiheutunut vahinko kuuluu lain soveltamisalan piiriin. Sen sijaan itse laitoksen alueelle tai sen työntekijälle aiheutunut vahinko ei ole ympäristövahinkolain mukaan korvattavaa. Norjan ehdotuksessa on omaksuttu päinvastainen kanta. Soveltamisalan piiriin kuuluu myös laitoksen ns. sisäinen ympäristö samoin kuin myös laitoksen työntekijälle aiheutunut vahinko siinä tapauksessa, että laitoksen toiminta on jouduttu pysäyttämään tai sitä rajoittamaan vahinkotapahtuman johdosta.

Korvausvastuun perusteena oleva ympäristön pilaantuminen on Ruotsin laissa määritelty luettelemalla ne ympäristöhäiriöt, joista aiheutuvat vahingot korvataan. Tällaisia häiriöitä ovat vesien pilaantuminen, pohjaveden pilaantuminen, pohjaveden tason muutos, ilman pilaantuminen, maaperän pilaantuminen, melu, värinä tai muu vastaava häiriö (3 §). Norjassa taas ympäristövahinkojen korvaamista koskevat säännökset on esitetty sisällytettäväksi ympäristönsuojelulakiin, jolloin korvausvastuu on voitu kytkeä ympäristönsuojelulaissa oleviin ympäristön pilaantumista koskeviin määritelmiin (6 §).

Ruotsin ympäristövahinkolain soveltamisala suhteessa muuhun lainsäädäntöön on määritelty siten, että laki ei koske sellaisia vesien pilaantumisesta aiheutuvia vahinkoja, jotka ovat johtuneet vesilain nojalla annetun luvan perusteella harjoitetusta toiminnasta (3' §). Tämä johtuu siitä, että vesilain mukaista lupaa myönnettäessä on jo otettu huomioon toiminnan vaikutukset. Säännös ei kuitenkaan merkitse sitä, että luvanvaraista toimintaa harjoittava vapautuisi vahingonkorvaus-

vastuusta. Vastuu on vain arvosteltava yleisten vahingonkorvausoikeudellisten periaatteiden eikä ympäristövahinkolain mukaan. Säännös osoittaa myös, että ympäristövahinkolakia on pidettävä nimenomaan vahingonkorvausoikeudellisena säännöstönä, jolla ei ole tarkoitettu puuttua vesilain mukaisten lupien yhteydessä ilmeneviin korvauskysymyksiin. Yleisen vahingonkorvauslain säännöksiä onkin sovellettava silloin, kun ympäristövahinkolaissa ei ole toisin säädetty.

VI. Sekä Ruotsin että Norjan ympäristövahinkolaissa on lievennetty vahingonkärsijän näyttövelvollisuutta ympäristön pilaantumisen ja syntyneen vahingon välisen syy-yhteyden osalta. Sekä Ruotsin lain että Norjan ehdotuksen mukaan kantajan eli vahingon kärsijän tulee toisaalta näyttää toteen, että vastaajan harjoittamasta toiminnasta on aiheutunut ympäristön pilaantumista ja toisaalta että kantajalle on syntynyt vahinkoa. Tässä suhteessa ei siis ole tapahtunut muutosta.

Sen sijaan kantajan näyttövelvollisuutta siitä, että vahinko on syy-yhteydessä toiminnan aiheuttamaan ympäristön pilaantumiseen, on lievennetty. Ruotsin lain mukaan riittää, että vahingonkärsijä näyttää syy-yhteyden olevan ilmeisen todennäköinen (överbälgande sannolikhet). Syy-yhteyden todennäköisyyttä arvosteltaessa on Ruotsin lain mukaan kiinnitettävä huomiota häiriön ja vahingon laatuun, muihin mahdollisiin vahingonsyihin sekä olosuhteisiin muutoin (3² §).

Tämä Ruotsin ympäristövahinkolakiin omaksuttu sääntö ilmentää Ruotsin korkeimman oikeuden eräissä aikaisemmissa päätöksissään omaksumaa kantaa. Vahingonkärsijän väittämän syy-yhteyden hyväksyminen tuomion perustaksi edellyttää Ruotsin korkeimman oikeuden kannan mukaan toisaalta, että syy-yhteys sinänsä on todennäköinen jutussa ilmenneiden olosuhteiden perusteella arvioituna, ja toisaalta että vahingonkärsijän väittäämä syy-yhteys on selvästi todennäköisempi kuin vastaajan puolustukseen esittämä syy-yhteys.¹

Jos vahingon aiheuttajia on useita ja vastuu voidaan jakaa näiden kesken, sovelletaan edellä sanottua sääntöä jokaiseen osavahinkoon. Jos taas vastuuta ei voida jakaa vahingon aiheuttaneiden kesken vastaavat kaikki solidaarisesti koko vahingosta. Tässä tilanteessa tulee siis vahingonkärsijän väitteestä siitä, että vastaajan aiheuttama häiriö joka tapauksessa yhdessä jonkin muun häiriön kanssa on aiheuttanut vahingon, olla todennäköisempi kuin ne muut selitykset vahingon syntymisestä, jotka vastaaja on esittänyt.

Solidaarisesti vastuullisten vahingonaiheuttajien suorittama vahingonkorvaus voidaan jakaa heidän keskenään kohtuuden mukaan ottaen

¹ Ks. NJA 1981 s. 622 ja 1982 s. 421.

huomioon vahingonkorvausvastuun perusteet, mahdollisuudet vahingon ehkäisemiseen ja muut olosuhteet asiassa (8 §).

Norjan ehdotus taas lähtee syy-yhteys olettamasta. Jos kantaja on osoittanut, että vastaajan ympäristöä pilaava toiminta on voinut aiheuttaa ympäristövahingon, oletetaan vahingon aiheutuneen tästä toiminnasta, jollei vastaaja osoita, että jokin muu syy on enemmän todennäköinen (59 §).

Sananmuodoista ilmenevistä eroista huolimatta molemmat ratkaisut näyttävät käytännössä johtavan suunnilleen samaan tulokseen. Vapautukseen vastuusta toiminnanharjoittaja joutuu näyttämään toteen, että jokin muu syy kuin hänen toimintansa aiheuttama pilaantuminen on todennäköisempi syy vahingon syntymiseen.

VII. Velvollisuus ympäristövahingon korvaamiseen on kytketty siihen, että häiriö ylittää ns. sietovelvollisuuden, josta edellä jo on ollut puhetta. Ruotsin laissa sietovelvollisuuden raja on määritelty häiriönä, jota ei kohtuudella tule sietää huomioon ottaen paikalliset olosuhteet tai häiriön esiintymisen yleisyys vastaavissa olosuhteissa (1³ §).

On huomattava, että sietovelvollisuus on kytketty nimenomaan häiriöön eikä vahinkoon. Myös tavanomaiset vahingot voidaan määrätä korvattaviksi, jos ne ovat aiheutuneet sietovelvollisuuden ylittävistä häiriöistä. Sietovelvollisuuden piiriin saattaa paikallisista olosuhteista johtuen kuulua esimerkiksi häiriö, joka aiheutuu siitä, että teollisuusalueelle rakennetaan uusi teollisuuslaitos, jonka aiheuttama häiriö on samankaltaista kuin aikaisempienkin laitoksien aiheuttama häiriö. Yleisesti tavanomaisia häiriöitä saattavat taas esimerkiksi olla liikenteen aiheuttamat meluhäiriöt ja ilman saastuminen. Milloin sietämisvelvollisuuden raja ylitetään, jää ratkaistavaksi tapauskohtaisesti.

Sietovelvollisuus koskee Ruotsin lain mukaan kuitenkin vain häiriöitä, joita ei ole aiheutettu tahallisesti tai tuottamuksellisesti. Jos häiriö on aiheutettu tahallaan tai huolimattomuudella, joutuu häiriön aiheuttaja korvaamaan myös sietorajan alittavan häiriön aiheuttaman vahingon.

Norjan ehdotuksen mukaan sietoraja koskee vain lupaan perustuvaa ympäristön pilaamista. Tällöin on lupaa harkittaessa jo ennakolta hyväksytty ympäristön tietynasteinen pilaantuminen toiminnan seurauksena, mistä johtuen myös naapureille voidaan asettaa velvollisuus sietää pilaantumishäiriöitä, jotka eivät ole kohtuuttomia tai tarpeettomia (56 §). Ratkaistaessa mikä on kohtuutonta tai tarpeetonta, on kiinnitettävä huomiota teknisiin ja taloudellisiin mahdollisuuksiin vahingon estämiseksi tai rajoittamiseksi. Myönnetty lupa ei siten merkitse

vapautumista vahingonkorvausvelvollisuudesta toimittaessa luvan puitteissa. Sietorajan ylittävä häiriö on tällöinkin korvattava.

Jos taas ympäristön pilaaminen ei perustu myönnettyyn lupaan, ei norjalaisen käsityksen mukaan ole tällaisia perusteita sietovelvollisuuden asettamiseen. Myös sietokynnyksen alittavasta pilaantumisesta aiheutuva vahinko on tällöin korvattava.

VIII. Ruotsin ja Norjan säännöt ovat yhdenmukaisia siinä suhteessa, että vahingonaiheuttajan vastuu on pääsääntöisesti tuottamuksesta riippumatonta eli ns. ankaraa vastuuta.

Ruotsissa kiinteistön omistaja vastaa kiinteistöllä harjoitetusta toiminnasta aiheutuneesta vahingosta edellyttäen, että häntä voidaan pitää toiminnan harjoittajana. Myös toiminnan harjoittajalla on vastuu toiminnan aiheuttamasta vahingosta, edellyttäen, että kiinteistöä on käytetty elinkeinotoiminnassa tai julkisessa toiminnassa. Näillä kahdella ryhmällä on siis tuottamuksesta riippumaton ankara vastuu kiinteistöllä harjoitetusta toiminnasta aiheutuneesta ympäristövahingosta (6 §).

Ankara vastuu koskee siis kaikkia kiinteistön omistajia, myös esimerkiksi omakotitalon omistajia, jotka eivät käytä kiinteistöä elinkeinotoiminnassa, mutta joiden toiminnasta kiinteistöllä aiheutuu ympäristövahinkoja. Ruotsissa on keskusteltu tämän säännön kohtuullisuudesta, mutta katsottu, että tavallisesta asumiskäytöstä aiheutuvat ympäristövahingot ovat sen verran vähäisiä, että ne voidaan hyvin kattaa esimerkiksi tavallisella kotivakuutuksella.

Ankara vastuu on säädetty myös sellaiselle, joka olematta kiinteistön omistaja tai kiinteistön käyttäjä, on esimerkiksi urakoitsijana omassa elinkeinotoiminnassaan suorittanut tai suorittanut töitä kiinteistöllä (7 §).

Ankara vastuu ei sen sijaan koske niitä, jotka käyttävät kiinteistöä esimerkiksi huoneenvuokra- tai maanvuokrasopimuksen perusteella eivätkä harjoita kiinteistöllä elinkeinotoimintaa. Tähän ryhmään kuuluvat vastaavat siis ainoastaan tuottamuksen perusteella ympäristövahingoista.

Norjan ehdotuksen osalta voidaan todeta, että ankaran vastuun periaatteen soveltamisessa ei ole merkitystä sillä, hallitaanko kiinteistöä omistajana vai muun oikeussuhteen perusteella enempää kuin silläkään käytetäänkö kiinteistöä elinkeinotoiminnassa vai muussa toiminnassa. Aiheuttamisperiaatteen mukaisesti vahinkoa aiheuttaneen toiminnan tosiasiallisella harjoittajalla on aina ankara vastuu Norjan ehdotuksen mukaan (55 §).

IX. Korvattavien vahinkojen osalta voidaan lyhyesti todeta, että sekä Ruotsin että Norjan lain mukaan korvataan esine-, henkilö- ja ns.

puhtaat varallisuusvahingot, jotka määritellään yleisten vahingonkorvausoikeudellisten periaatteiden mukaan. Niitä ei ole aiheellista tässä tarkastella.

Norjan ehdotuksessa korvausvelvollisuus on laajennettu koskemaan kahdessa tapauksessa myös jokamiehen oikeuksille aiheutettuja vahinkoja. Korvattavia vahinkoja ovat toisaalta ympäristön pilaantumisen ta jokamiehen oikeuden käyttämiselle elinkeinotoiminnassa aiheutunut vahinko ja toisaalta niiden kustannuksien korvaaminen, jotka ovat aiheutuneet ympäristön ennalleen saattamisesta siten, että jokamiehen oikeuksia voidaan käyttää mahdollisimman suuressa määrin entiseen tapaan.

X. Ympäristövahingolakeja valmisteltaessa on herännyt kysymys siitä, miten vahingonkärsijän asema tulisi turvata siinä tapauksessa, että toiminnan harjoittajalta ei enää esimerkiksi konkurssin tai toiminnan lopettamisen vuoksi voida saada perittyä ympäristövahingolain mukaan tuomittua korvausta.

Ruotsissa tämä kysymys on ratkaistu hyvin mielenkiintoisella tavalla. Asiaa valmistellut komitea harkitsi kahta mahdollisuutta, joko vakuutusta tai korvausrahastoa. Komitea päätyi ehdottamaan ympäristövahinkorahaston perustamista. Asian jatkovalmistelun yhteydessä kävi kuitenkin ilmi, että eräät ruotsalaiset vakuutusyhtiöt olivat valmiita muodostamaan yhtymän ympäristövahinkojen vakuuttamista varten. Tältä pohjalta asiaa kehiteltäessä päädyttiin seuraavaan ratkaisuun.

Ympäristönsuojelulakiin lisättiin ympäristövahinkovakuutusta koskevat säännökset (Miljöskyddslag 65—68 §), jotka edellyttävät, että ympäristövahinkolaissa tarkoitettujen korvauksien suorittamista varten on kollektiivinen vakuutus, ympäristövahinkovakuutus, jonka ehdot hallitus tai hallituksen määräämä viranomainen on hyväksynyt. Vakuutuksen myöntää vakuutusyhtiöiden perustama yhtymä. Tällainen yhtymä onkin eräiden vaikeuksien jälkeen aikaansaatu Ruotsissa.

Ympäristövahinkovakuutuksesta maksetaan vahingonkärsijälle korvaus sellaisesta ympäristövahingolain mukaisesta henkilö- tai esinevahingosta, josta hän ei ole voinut saada korvausta vahingonaiheuttajalta tai jota koskevan oikeuden vahingonkärsijä on menettänyt. Vakuutuksesta voidaan myös maksaa korvaus siinä tapauksessa, että ei voida selvittää, kuka vahingosta vastaa.

Ympäristövahinkovakuutuksen rahoittamiseksi on Ruotsissa säädetty kaikille niille, jotka harjoittavat ilmoituksen tai luvanvaraista ympäristövaarallista toimintaa, velvollisuus suorittaa maksu (bidrag) ympäristövahinkovakuutusyhtymälle. Maksun suuruuden määrää hallitus. Hallitus voi myöskin myöntää poikkeuksia maksuvelvollisuuteen. Ym-

päristövahinkovakuutusta koskevat säännökset tulivat voimaan 1. 7. 1989.

Ruotsin ratkaisu perustuu vakuutusalan, teollisuuden ja viranomais-ten yksimieliseen kannanottoon tällaisen vakuutuksen tarpeellisuudesta, mille kannanotolle on välttämättömiltä osiltaan annettu lain muoto. Lakiin onkin otettu vain viranomaistoimintojen kannalta välttämättömät säännökset vakuutusehtojen määrittämisestä ja pakollisesta maksusta vakuutusyhtymälle.

Myös Norjan ehdotuksessa on tähän kysymykseen kiinnitetty huomiota ja todettu, että Ruotsin mallin mukainen järjestely saattaisi tulla kysymykseen myös Norjassa. Tästä syystä ehdotukseen sisällytetty valtuutussäännös, jonka mukaan voidaan antaa säännöksiä erityisten korvausjärjestelmien aikaansaamiseksi vahingonkorvausvaatimuksien kattamista varten.

Myös oikeusministeriön asettaman ympäristövahinkotoimikunnan eräänä tehtävänä on harkita näitä kysymyksiä. Toimikunnan kiireellisestä aikataulusta ja sen kokoonpanosta saattaa kuitenkin olla seurauksena, että toimikunta ei ehdi paneutua vakuutus- ja rahasto-ongelmiin. Jos toimikunnan työ johtaa ympäristövahinkolakia koskevan ehdotuksen antamiseen, herää luonnollisesti kysymys siitä, olisivatko suomalaiset vakuutusyhtiöt ja suomalainen ympäristölle vaarallista toimintaa harjoittava teollisuus kiinnostuneita Ruotsin mallin mukaisesta ratkaisusta.

Onko liikevaihtoveron oma-aloitteisen kuukausimaksun laiminlyönti säädettävä rikokseksi?

Maassamme on viime aikoina enenevässä määrin ryhdytty käymään julkista keskustelua valmisteilla olevasta lainsäädännöstä. Tätä kehitystä on tervehdittävä ilolla. Jokin muutosehdotus saattaa kuitenkin jäädä julkisuudessa huomiotta. Näin siitähän huolimatta, että kysymys olisi tärkeästä kansalaisia koskevasta periaatteellisesta muutoksesta. Yhteen sellaiseen kajoan tässä kirjoituksessa.

Verovelvollisen itsensä on kirjanpitonsa perusteella laskettava, paljonko hänen on kuluneelta kuukaudelta maksettava liikevaihtoveroa. Veron hän suorittaa maksulipulla, joka samalla on kuukausi-ilmoitus asianomaiselle lääninverovirastolle. Koko tilikaudeltaan hän tekee aikanaan tilikausi-ilmoituksen (eli veroilmoituksen) samalle viranomaiselle. Veron maksu tapahtuu siis kuukausittain oma-aloitteisesti ilman viranomaisen maksuunpanotointa. Ellei verovelvollinen suorita kuukausimaksuaan säädetyssä ajassa, jälkikäteen tapahtuvassa veron maksuunpanossa seurauksena ovat veronlisäys (= korko), veronkorotus ja jäämämaksu (= korkea korko). Vero peritään tarvittaessa pakkotoimin.

Nyt on tekeillä lainmuutos, jonka mukaan liikevaihtoveron kuukausimaksun laiminlyönti säädettäisiin rangaistavaksi. Muut edellä mainitut laiminlyönnin seuraukset säilyisivät entisellään. Lainmuutosesitys on jo eduskuntakäsittelyn kohteena.

Selvyyden vuoksi on tähdennettävä sitä, että lain suunniteltu muutos ei tietenkään koskisi veropetosta eli tahallista tekoa, jolla verovelvollinen vilpillä pidättää tai yrittää pidättää valtiolta veroa. Sehän on kriminalisoitu ja tietenkin pysyy sellaisena. Rangaistavaa olisi jo pelkkä unohtaminen tai erehdys, siis ilman mitään hyötymistarkoitusta.

Edellä mainittu tekeillä oleva lainmuutosehdotus sisältyy eduskunnan käsiteltävänä paraikaa olevaan hallituksen esitykseen n:o 66 (1988 vp.). Esityksessä ehdotetaan rikoslain 29 luvun 4 §:ään sisällytettäväk-

si säännös, joka kriminalisoisi liikevaihtoveron oma-aloitteisen kuukausimaksun laiminlyönnin vaikka verovelvollinen antaa oikean ilmoituksen. Perimmältään on kysymyksessä se, että velan maksun laiminlyönti ehdotetaan säädettäväksi rangaistavaksi. On siis kysymys erittäin tärkeästä periaatteellisesta »uudistuksesta». Voitaisiinpa puhua erään tyyppisen velkavankeuden palauttamisesta. Sehän poistettiin lainsäädännöstämme vuoden 1895 ulosottolain vuoden 1734 lain jäänteinä.

Hallituksen em. esityksessä ehdotetaan nyt kysymyksessä olevalta osalta seuraavaa:

»Joka — — — muun syyn kuin maksukyvyttömyyden takia jättää määrääjässä suorittamatta sellaisen veron, joka on maksettava oma-aloitteisesti ilman erityistä maksuunpanotoita, on tuomittava, jollei teko ole rangaistava veropetoksena, verorikkomuksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi. Verorikkomuksena ei kuitenkaan pidetä vähäistä laiminlyöntiä, joka on viivyttämättä korjattu. Verorikkomuksesta voidaan jättää ilmoitus tekemättä, syyte ajamatta tai rangaistus tuomitsematta, jos veron korotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi».

Ensikuulemalta tuntuu, että — ennen kaikkea — tämänsisältöinen laki pitäisi voida jättää säätämättä. Muuttaako asiaan paneutuminen tämän ennakkokäsityksen? Seuraavassa on tarkoitus ensin luoda katsaus niihin seurauksiin, joita maksun laiminlyönti eri liikevaihtoverolakiemme mukaan on aiheuttanut. Sen jälkeen kosketellaan nyt kysymyksessä olevan hallituksen esityksen syntymiseen vaikuttaneita tapahtumia ja esitöitä. Sitten käsitellään esitystä periaatteelliselta kannalta ja lopuksi arvioidaan eteentulevia käytännön ongelmia mahdollista lakia sovellettaessa.

Kuukausimaksun laiminlyönnin seuraukset eri liikevaihtoverolakiemme mukaan

Ensimmäisen eli 3. 1. 1941 annetun liikevaihtoverolakimme (6/41) mukaan veroa ei vielä maksettu kuukausittain vaan vuosineljänneksittäin sitä seuraavan kalenterikuukauden kuluessa. Ellei näin tapahtunut, verovelvollisen oli maksettava veronlisäystä, mikä vastasi 12 prosentin vuotuista korkoa. Joulukuun 30 päivänä 1941 annetun liikevaihtoverolain (921/41) vastaavat säännökset olivat samansisältöiset kuin edellä mainitussa laissa, kunnes 30. 6. 1950 tapahtuneella lain muutoksella (300/50) siirryttiin joka kuukausi suoritettaviin veronmaksuihin. Muutosta perusteltiin sillä, että veron maksuaika oli liian pitkä. Lakia muu-

tettiin samalla myös siten, että verokaudelta vahvistettua veroa voitiin korottaa enintään 10 prosentilla, jos verovelvollisen havaittiin säädettyssä ajassa verokauden ensimmäiseltä tai toiselta kuukaudelta suorittaneen veroa liian vähän. Korotus oli mahdollinen siinäkin tapauksessa, että verokaudelta menevä vero oli kokonaisuudessaan tullut suoritetuksi myöhemmän kuukauden verona. Verokauden kolmannen kalenterikuukauden veron maksu oli asetettu laissa korotuksen suhteen eri asemaan kuin ensimmäisen ja toisen kuukauden veron maksu. Tämä saa selityksensä siitä, että veronkorotuksen ensisijainen tarkoitus oli korotuksen muodossa periä valtiolle se korkotappio, joka syntyi ensimmäiseltä ja toiselta kalenterikuukaudelta, kun veronlisäystä voitiin ryhtyä kantamaan vasta verokauden päättymisestä lukien. Kolmannen kalenterikuukauden osalta ei korkotappiota syntynyt, koska sen osalta voitiin heti ryhtyä kantamaan veronlisäystä.

Joulukuun 30 päivänä 1950 annetun liikevaihtoverolain (605/50) mukaan verokautena oli edelleen vuosineljännes. Kultakin verokauteen sisältyvältä kalenterikuukaudelta vero oli suoritettava kahden seuraavan kalenterikuukauden kuluessa, kunnes 2. 9. 1957 tapahtuneella lain muutoksella maksuaika lyhennettiin siten, että vero oli maksettava jo ensiksi seuraavan kalenterikuukauden kuluessa. Veron maksamisen lainminlyönnin varalta aikaisempaan lakiin sisältynyt 10 prosentin korotussäännös pysytettiin.

Joulukuun 5 päivänä 1963 annetun liikevaihtoverolain (532/63) 24 §:n mukaan vero oli edelleen maksettava kuukausittain edelliseltä kalenterikuukaudelta verokauden pituuksien vaihdellessa. Veronlisäystä voitiin periä verokauden päättymisestä lukien. Veroa voitiin korottaa enintään 10 prosentilla, jos verovelvollinen oli jättänyt veron verokauden joltakin kalenterikuukaudelta, siis vaikkapa verokauden viimeiseltä, suorittamatta.

Verohallitus ehdotti 27. 5. 1982 valtiovarainministeriölle lähettämässään kirjeessä, että edellä mainittu liikevaihtoverolain 49 §:n 3 momentissa säädetty maksimiltaan 10 prosentin veronkorotus nostettaisiin maksimiltaan 30 prosentiksi. Perusteluina verohallitus mainitsi, että lainminlyötyjä kuukausimaksuja jouduttiin verolipuilla perimään n. 5—6 prosenttia laskettuna oma-aloitteisesti suoritetuista kuukausimaksuista. Korotusmahdollisuus 10 prosenttia oli verohallituksen mielestä liian vähäinen ja se olisi korotettava vastaamaan ennakkopidätysvarojen lainminlyönnin kohdalta korotukseksi vahvistettua 30 prosenttia. Veronkorotus oli voitava määrätä myös vain maksamatta jätetylle veron osalle eikä aina koko verokauden verolle. Verohallituksen ehdotus johtikin lain muuttamiseen 28. 12. 1984 (970/84). Lain 49 §:n 3 momentti tuli kuulu-

maan seuraavasti: »Jos verovelvollinen on jättänyt verokauden joltakin kalenterikuukaudelta menevän veron säädetyssä ajassa kokonaan suorittamatta tai suorittanut sitä ilmeisesti liian vähän, voidaan veroa tai sen osaa korottaa enintään 30 prosentilla». Sopinee mainita, että eduskunnan valtiovarainvaliokunnassa esitettiin mielipide, että tämä 30 prosentin korotus yhdessä veronlisäyksen kanssa voi muodostaa jopa 11 160 prosentin vuotuista korkoa vastaavan määrän. Itse olen todennut tapauksen, jossa eräälle verovelvolliselle määrättiin yhden päivän tahattoman viivästymisen vuoksi neljän prosentin korotus. Tämä merkitsi yhdessä veronlisäyksen kanssa 1814 prosentin vuotuista korkoa.

Joulukuun 23 päivänä 1987 annetussa laissa liikevaihtoverolain muuttamisesta (1119/87), joka tuli voimaan 1. 1. 1989, säilytettiin edellä mainittu 30 prosentin maksimääräinen veronkorotusmahdollisuus sellaisenaan. Vero maksetaan edelleen oma-aloitteisesti kalenterikuukausittain seuraavan kuukauden kuluessa. Verovelvollisen on annettava lääninverotoimistolle samanaikaisesti kuukausimaksun kanssa kuukausi-ilmoitus samalla tilillepanokortilla, jolla maksu suoritetaan. Pidempänä tarkkailukautena on tilikausi, jolta verovelvolliset antavat lääninverotoimistolle tilikausi-ilmoituksen kolmen kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Myöhästymistapauksissa veroviranomaiset voivat panna maksamatta jääneen veron maksuun yhdeltä tai samalla kertaa useammalta kuukaudelta tai koko tilikaudelta veronlisäyksineen ja veronkorotuksineen.

Hallituksen esityksen syntymiseen vaikuttaneet tapahtumat ja esityöt

Alkuna näille tapahtumille on pidettävä oikeusministeriön 24. 1. 1979 asettaman verorikostyöryhmän muistiota 23. 3. 1979. Siinä muun ohessa ehdotettiin, että liikevaihtoverolain 81 §:n 2 momentin rangaistussäännöksiä olisi tulkittava siten, että liikevaihtoveron kuukausimaksun laiminlyönti on rikos. Tuossa momentissa ei mainita rangaistavana tekona kuukausimaksun maksuvelvollisuuden laiminlyöntiä. Ko. momentin mukaan voidaan rangaista sitä, joka »... taikka muutoin rikkoo tämän lain tai sen nojalla annettuja säännöksiä...». Kyseessä on siis niin sanottu blanco-rangaistussäännös. Oikeuskansleri hyväksyi 12. 4. 1979 Syyttäjäsanomissa (N:o 2/79) työryhmän ehdottaman menettelytavan, samoin 2. 5. 1979 sisäasiainministeriön poliisiosasto (ohje n:o 1921/402/79). Valtiovarainministeriö puolestaan 4. 5. 1979 verohallitukselle lähetetyssä kirjeessä (N:o VM 541/10—99/79) lausui ilmenneen tarvetta mm. seuraavan kysymyksen selvittelyyn: »Liikevaihtoveron kuu-

kausimaksun suorittamisen kriminalisointi, jollei lain nykyisen 81 §:n rangaistussäännöksen katsota ulottuvan näihin laiminlyönteihin». Verohallitus taas kirjelmässään liikevaihtoverotoimistoille 24. 5. 1979 (N:o 4804/64/79) ilmoitti hyväksyneensä em. työryhmän ehdottaman menettelytavan.

Vaikkakaan liikevaihtoverotoimistot eivät yleensä liene hyväksyneet lain 81 §:n uutta tulkintaa, joka poikkesi vuosikymmeniä vallinneesta, niiden oli kuitenkin ilmoitettava viralliselle syyttäjälle kuukausimaksujen laiminlyöjät. Kaikkia tapauksia ei kuitenkaan liene ilmoitettu. Alioikeuksista ja jopa hovioikeustasolta tuli laiminlyöjille tuomioita. Uudesta menettelytavasta oli luovuttava kun korkein oikeus antoi 27. 6. 1983 laajasti perustellun ratkaisunsa R 82/738 N:o 1036. Korkein oikeus katsoi, ettei liikevaihtoveron maksamisen laiminlyöntiä lain 24 §:ssä säädettyssä ajassa voitu katsoa rikokseksi. Verovelvollinen ei siten ollut laiminlyödessään maksuvelvollisuutensa syylistynyt rangaistavaan tekoon. Syyte ja korvausvaatimukset hylättiin sekä verovelvollinen vapautettiin alempien oikeuksien hänelle tuomitsemasta rangaistuksesta ja korvausvelvollisuudesta.

Päätös aiheutti lehdistössä kirjoituksia ja polemiikkia. Kävi selville, etteivät puhevuoron käyttäjät aina oikein ymmärtäneet, mitä tämä päätös tosiasiallisesti merkitsi.

Tämä KKO:n päätös oli aiheena kansanedustaja Ahosen ym. kirjalliseen 11. 10. 1983 tehtyyn kysymykseen n:o 160, joka kuului näin: »Onko Hallitus tietoinen, että korkeimman oikeuden 27. 6. 1983 tekemä päätös vapauttaa liikevaihtoveron maksamisen laiminlyömiseen syylistynyt verovelvollinen rangaistuksesta ja korvausvastuusta on ollut omiaan rohkaisemaan veronmaksuvelvollisuuden laiminlyömiseen ynnä sillä uhkaamisen käyttämiseen mm. työmarkkinapoliittisena painostuskeinona, ja mihin toimenpiteisiin Hallitus aikoo ryhtyä tämän valtiontaloutakin uhkaavan vaaran torjumiseksi?»

Ministeri Pekka Vennamo vastasi hallituksen puolesta tähän eduskuntakyselyyn 16. 11. 1983. Hän mainitsi muun ohessa, että verohallituksessa tutkittiin mahdollisuutta verontilitysrikkomuksen kriminalisointiin. Hänen mukaansa lainmuutosta harkittaessa jouduttiin tarkastelemaan mm. seuraavia kysymyksiä: Olisiko maksulaiminlyönti kriminalisoitava kaikissa tapauksissa tai vain liittyessään tahalliseen ja järjestelmälliseen toimintaan. Voitiinko, ja missä määrin, käytännössä erottaa tahallinen hyötymistarkoituksessa tehty teko yleisistä maksuvaikeuksista tai suorastaan laintulkintaan liittyvistä vajaamaksuista. Missä määrin kriminalisointiin oli syytä mennä, jos päämääränä oli lähinnä veron perinnän tehostaminen. Mikä merkitys perinnän tehosta-

misnäkökohtaa ajatellen oli osakeyhtiölain rajoitettua velkavastuuta koskevalla yleisperiaatteella. Missä määrin valtio voitiin osakeyhtiön velkojana saattaa muita edullisempaan asemaan. Ministerin vastauksessa lausuttiin myös, että jos kriminalisointi katsottiin tarpeelliseksi, periaatteena tuli ilmeisesti olla, että ainakin tahallinen hyötymistarkoituksessa tapahtunut oma-aloitteisesti maksettavan veron laiminlyöminen, joka ei johtunut maksukyvyttömyydestä, olisi rangaistavaa. Vastaukseen sisältyi myös maininta siitä, että oikeusministeriössä oli viireillä rikoslain kokonaisuudistukseen tähtäävä valmistelu, johon liittyen paraikaa laadittiin varallisuusrikoksia koskevaa uudistusehdotusta verorikokset mukaan lukien. Harkittavaksi tuli myös, pitäisikö maksuvelvollisuuden laiminlyönti sisällyttää tähän uudistukseen.

Ministerin vastauksesta kävi selville, että kuukausimaksujen suorittamisessa tapahtuvat poikkeamiset eivät läheskään aina merkinneet maksujen tahallista laiminlyöntiä. Esimerkiksi vuonna 1982 verovelvollisilta perittiin verolipuilla noin 780 milj.mk, mutta samanaikaisesti heille palautettiin liikaa suoritettuja kuukausimaksuja n. 630 milj.mk. Mainittu suhde oli pysynyt suuruusluokaltaan samana vuodesta toiseen. Vastauksessa lausuttiin, että virheet kuukausimaksujen tilityksissä johtunevat paljolti liikevaihtoverotuksen monimutkaisuudesta ja siitä seuraavista vaikeuksista kuukausilaskelmien teossa.

Verohallitus lähetti valtiovarainministeriölle 20. 6. 1984 kirjelmän, jossa ehdotettiin, että liikevaihtoverolain 81 §:ään lisättäisiin säännös, jossa määrätään liikevaihtoveron kuukausimaksun määräajassa maksamisen laiminlyönti rangaistavaksi. Ministeriö sai ehdotuksesta oikeusministeriöltä pyytämänsä lausunnon 7. 9. 1984.

Valtiovarainministeriössä valmisteltiin luonnos Hallituksen esitykseksi Eduskunnalle laiksi liikevaihtoverolain 81 §:n muuttamisesta (22. 10. 1984/EA). Tässä esityksessä oli tarkoitus ehdottaa veron oikea-aikaisen maksun tehostamiseksi ja verojäämien kasvun hidastamiseksi, että tällainen laiminlyönti olisi rangaistavaa, jos se oli tehty taloudellisen hyödyn hankkimiseksi. Luonnokseen sisältyvä ehdotus liikevaihtoverolain 81 §:n ao. momentiksi oli seuraava: »Joka hankkiakseen itselleen tai toiselle taloudellista hyötyä jättää määräajassa suorittamatta liikevaihtoveron, joka on maksettava ilman erityistä maksuunpanotointa, on, jollei teko ole rangaistava veropetoksena, tuomittava sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi. Edellä 2 ja 3 momentissa tarkoitettu laiminlyönti voidaan jättää syytteesen ilmoittamatta, syyte nostamatta ja rangaistus tuomitsematta, jos laiminlyönti on ollut väheinen ja se on viivyttämättä korjattu».

Luonnoksen perusteluissa mainittiin, että ehdotettua säännöstä voi-

taisiin soveltaa vain siinä tapauksessa, että laiminlyönti oli tehty hyötymistarkoituksessa. Tämä merkitsi samalla, ettei tuottamuksellinen laiminlyönti olisi rangaistavaa. Laiminlyönnin rangaistavuuden edellytyksenä olevan tahallisuuden tutkimiseksi olisi luonnoksen perustelujen mukaan yleensä tarpeen selvittää, miten velallinen oli hoitanut muita taloudellisia velvoitteitaan. Maksukyvyttömyys ei saisi johtaa rangaistukseen.

Valtiovarainministeriön vero-osasto lähetti verohallituksen edellä mainitun kirjelmän oikeusministeriön lausuntoineen ja niihin liittyvät selvitykset lokakuun lopulla 1984 liikevaihtoverotusmenettelyn kehittämistoimikunnalle tiedoksi ja toimikunnan työssä huomioon otettavaksi. Perusteluna mainittiin se, että liikevaihtoverolain 81 §:n muuttaminen vaati vielä lisäselvittelyä. Tämä lainkohta jäi kuitenkin muuttamatta. Tämä johtui siitä, että rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen toteuttamista koskevaan rikoslakiprojektin ehdotukseen (oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 5/1984) sisältyi myös suunniteltu rikoslain 29 luku käsittäen rikokset julkista taloutta vastaan. Tämä luku sisälsi muiden verorikosten ohella myös tässä kirjoituksessa tarkasteltavan verontilitysrikkomukseksi kutsutun teon. Tästä rikoslakiprojektin ehdotuksesta valtiovarainministeriön vero-osasto antoi lausuntonsa 7. 11. 1984. Kriminalisointia ei vastustettu, mutta vero-osaston mukaan hallinnollisista seuraamuksista, lähinnä riittävän tehokkaasta veronkorotuksesta, pitäisi tulla myös verontilityksen laiminlyönnin perusseuraamus.

Hallituksen esitykseen sisältyvä ehdotus rikoslain 29 luvun 4 §:n sanamuodoksi, joka koskee liikevaihtoveron kuukausimaksun laiminlyönnin kriminalisointia, on otettu jo tämän kirjoituksen alkuosaan. Ohimennen mainittakoon, ettei ehdotettu sanamuoto ehkä ole täysin onnistunut koska lainkohdassa tarkoitettaneen sekä veroa että sen osaa. Muutenhan markankin suoritus riittäisi estämään lainkohdan soveltamisen.

Hallituksen esityksen periaatteellista arviointia

Olen suorittanut yksityistä gallup-kyselyä ja tiedustellut, olisiko velan määräpäivänä maksamisen laiminlyönti kriminalisoitava. Saamani vastaukset ovat kaikki olleet kielteisiä. Kysymykseen, olisiko veroihin tai muihin julkisyhteisölle suoritettaviin maksuihin suhtauduttava toisin kuin velkaan yksityiselle, vastaukset ovat samoin olleet kielteiset. Tällaisen gallup-kyselyn yleistäminen kansalaismielipiteeksi on uskallettua, mutta uskallan sen tehdä. Olen täysin vakuuttunut, ettei yle-

nen kansalaismielipide hyväksy valtionveron, kunnallisveron eikä rikollisveron määräaikaisen maksun laiminlyöntiä rikolliseksi teoksi.

Saattaisiko liikevaihtovero olla eri asemassa kuin muut verot? Hallitukseen ei ehdottanut kriminalisoitavaksi liikevaihtoveron maksun laiminlyöntiä sellaisissa tapauksissa, joissa veron suorittamiselle on maksuunpanossa asetettu määräpäivä. Sen sijaan kriminalisoitavaksi ehdotettiin verovelvollisen oma-aloitteisen kuukausimaksun laiminlyönti. Minkä vuoksi viimeksi mainittu laiminlyönti on rikos, mutta ensiksi mainittu ei ole? Tosiasiallinen perusta ei voi ollakaan itse teon olemus, vaan veronsaajan pyrkimys varmuuden tavoitteluun veron saamisessa.

Hallituksen esityksessä käytetään (esim. sivulla 55) ilmausta »Liikevaihtoveron kuukausimaksun tilittäminen». Tämä ilmaus ei käsitykseni mukaan vastaa teon tosiasiallista luonnetta, vaan on tarkoitushakuinen. Nykysuomen sanakirjan mukaan »tilittäminen» on seuraavaa: »Antaa toimeksiantajalle tai muulle sellaiselle selvitys tälle hankkimistaan varoista ja suorittaa kertynyt nettomäärä». Verovelvollinen, niin myös liikevaihtoverovelvollinen, maksaa veron omista varoistaan eikä tilitä toisen varoja.

Liikevaihtovero on ns. välillinen vero, joka on tarkoitettu vyörytetäväksi asiakkaan kannettavaksi. Onnistuuko se täysimääräisenä tai osaksi vai epäonnistuuko se, riippuu muun ohessa kilpailutilanteesta. Verovelvollisen omat suoranaiset ja välilliset kustannukset jo yksinään saattavat nousta yli kilpailijan myyntihinnan. Siitä huolimatta, ettei hintaa käy nostaminen yli kilpailijan veloittaman hinnan, vero on kuitenkin maksettava. On virheellistä pitää liikevaihtoveroa sellaisena vieraana rahaeränä, joka on liikkeenharjoittajan haltuun uskottu siihen saakka, kunnes se »tilitetään» valtiolle. Usein tilanne on sellainen, että verovelvollinen joutuu maksamaan liikevaihtoveron aikaisemmin kuin hän itse saa laskustaan suorituksen.

Välittömät verot on taas tarkoitettu jäämään verovelvollisen rasiutukseksi. Haluan aivan lyhyesti kritisoida tätä vanhaa näkemystä. Voidaan näet kysyä, miten kauan kestäisi esim. tavallisen palkansaajan veronmaksukyky, ellei hänen suoritteestaan maksettavaa korvausta eli palkkaa olisi siten hinnoiteltu, että siihen sisältyvät myös palkansaajan maksettavat tuloverot. Palkansaaja vyöryttää siis veron työnantajansa kustannuksiin ja tämä taas tuotteittensa ja palvelustensa hintoihin jne. Tosiasiallinen ero on vain vyörytystavassa, välillinen vero vyörytetään avoimesti, kun taas tulovero vyörytetään näkymättömästi.

Ennakkoperintälaissa on säännös, joka säätää rangaistavaksi sen, että työnantaja laiminlyö pidättämänsä määrän suorittamisen valtiolle määräajassa. Hallituksen esityksessä on haettu liikevaihtoveron kuu-

kausimaksun kriminalisoinnille tukea tästä säännöksestä. Rinnastusta ei kuitenkaan voida tehdä. Ennakkoperinnässä työnantaja maksaa palkasta osan työntekijälle ja samalla pidättää palkasta osan tilitettäväksi työnantajan toimesta veronsaajille käytettäväksi työntekijän veron suorituksiksi. Tällaisen palkasta pidätetyn osan tilittämättä jättäminen on varsin lähellä kavallusta, joten ko. tapauksessa kriminalisointi on perusteltu. — Samaa ei kuitenkaan voida sanoa työnantajan sosiaaliturvamaksun määräaikana suorittamisen laiminlyönnin kriminalisoinnista. Tämä maksu on näet tosiasialliselta luonteeltaan vero, jonka työnantaja maksaa omista varoistaan ja tietenkin sisällyttää kustannuksiinsa. Se, että tämäkin laiminlyönti on aikanaan tullut lailla kriminalisoiduksi, johtunee siitä, että ennakkoperintä ja työnantajan sosiaaliturvamaksun kantaminen ovat lainsäädäntötyössä yleensä kulkeneet samassa »nipussa», jolloin ko. maksun suorittamisen ja ennakkoperittyjen palkanosien tilittämisen väliseen eroavaisuuteen ei ehkä ole kiinnitetty tarpeeksi huomiota.

Periaatteelliselta kannalta katsottuna ei vaikuta oikeudenmukaiselta, jos verovelvollisen velkojista, joita ovat mm. verovelvollisen työntekijät ja tavarantoimittajat, yksi eli valtio voi liikevaihtoveron saamisen varmistamiseksi tukeutua ankaran veronkorotusmahdollisuuden ohella vielä sakko- ja vankeuspelotteeseen. Onko veronperintätilanne liikevaihtoverojen osalta todella niin vakava, että on tarpeen ryhtyä tämänkaltaisiin kriminalisointitoimiin? Hallituksen puolesta eduskuntaryhmyksen annettua vastauksesta kävi ilmi, että verovelvollisilta perittävien ja heille takaisin maksettavien kuukausimaksujen suuruussuhteet olivat vuodesta toiseen olleet lähimain 780/630 miljoonaa markkaa vuodessa. Vastauksessa lisäksi arveltiin, että virheet kuukausimaksuissa johtuivat paljolti liikevaihtoverotuksen monimutkaisuudesta ja sen aiheuttamista vaikeuksista kuukausilaskelmien teossa.

Hallituksen esityksen mukaan rangaistus voidaan jättää tuomitsematta, »jos veron korotus harkitaan riittäväksi seuraamukseksi». Vaikuttaa periaatteessa oudolta, jos yleiset tuomioistuimet ryhtyisivät pohtimaan veronkorotusten suuruuksia edes päätöstensä perusteluina.

Suomen liittyttyä Euroopan Neuvostoon maamme joutuu noudattamaan sen jäsenmaita sitovia sopimuksia, kuten Euroopan ihmisoikeussopimusta, ja yleensäkin tutkimaan, onko Suomen lainsäädäntöä joiltakin osin muutettava. Sen vuoksi olisi ollut toivottavaa, että ennen hallituksen esityksen antamista olisi tarkoin tutkittu, onko missään EN:n jäsenmaassa vastaavanlaista veron maksun laiminlyönnin kriminalisointia. Tätä ei kuitenkaan näytä tapahtuneen. Jos hallituksen esitys hyväksytään laiksi, kriminalisointisäännös saattaa joutua joskus tulevai-

suudessa Euroopan ihmisoikeuskomission ja tuomioistuimen käsiteltäväksi tutkittaessa onko normi Neuvoston jäsenmaita sitovien sopimusten mukainen.

Käytännössä esiintulevien vaikeuksien arviointia

Näistä voitaneen ensiksi mainita kysymys näytöstä. Kuukausimaksun laiminlyönnin rankaisemisen edellytyksenä ei ole tahallinen hyötymistarkoitus. Riittää pelkästään se, että verovelvollinen on »muun syyn kuin maksukyvyttömyyden takia» jättänyt veron maksamatta. Ymmärrän näyttövelvollisuuden niin, että virallisen syyttäjän tulee esittää näyttö siitä, että verovelvollinen on veron maksamiselle säädettyinä viimeisenä päivänä ollut maksukykyinen. Maksukykyiseksi katsottaneen henkilö, joka tarkasteluhetkellä pystyy maksamaan kaikki erääntyneet velkansa. Tämän toteennäyttäminen on syyttäjälle varmaankin työläs tehtävä. Miten hän selvittää verovelvollisen kaikki velkojat ja velat. Syyttäjän esittämäksi näytöksi ei sentään riittäne olettaamus, että verovelvollinen on viimeisenä maksupäivänä ollut maksukykyinen, ellei häntä ole sitä ennen asetettu konkurssiin tai todettu ulosottoyhteyksessä varattomaksi. Käytännössähän esiintyy tilapäisiä maksuvalmiushäiriöitä.

Seuraavassa voitaneen siirtyä tarkastelemaan niitä vaikeuksia, jotka liittyvät siihen, onko todellisuudessa lainkaan tapahtunut veron maksun laiminlyöntiä. Rikosoikeudelliset normit määräävät rangaistavaksi tietyn yksilöidyn teon tai laiminlyönnin. Tapahtuman jälkeen yleensä voidaan aina välittömästi todeta, että teko tai laiminlyönti on tapahtunut, vaikka syyllistä ei ehkä heti saadakaan selville. Nyt kysymyksessä olevissa tapauksissa taas ao. henkilö eli verovelvollinen kyllä heti tiedetään. Saattaa kuitenkin kulua kauan, ääritapauksissa jopa vuosia ennenkuin varmuudella selviää, onko verovelvollinen jättänyt määräajassa suorittamatta veron, joka hänen lain oikean tulkinnan mukaan olisi ollut suoritettava.

Veron kuukausimaksun ainakin näennäinen laiminlyönti selviää välittömästi kun lääninverovirasto vertaa tapahtunutta maksua kuukausi-ilmoitukseen. Vuotuisen tilikausi-ilmoituksen käsittelyssä taas voidaan havaita, etteivät kuukausimaksut ja kuukausi-ilmoitukset täsmää tilikausi-ilmoituksen kanssa. Milloin tilikausi-ilmoituksen mukaan on suoritettava veroa jo maksettua enemmän, joudutaan selvittämään vajamaksukuukaudet, ellei sitten rankaisutoimenpiteitä voida kohdistaa tilikauden pituiseen »maksu aikaan».

Varsin usein kuukausimaksun osan laiminlyönti selviää vasta jälki-

käteen suoritetuissa tarkastuksissa. Tarkastuksen kohteena saattaa olla esim. kolmen tilikauden aika, siis yleensä 36 kuukautta. Vajaamaksun syynä saattaa olla vaikkapa virheellinen lain tulkinta. Näissä tapauksissa verovelvollinen on siis jokaisella kuukaudella syyllistynyt »veron-tilitysrikkomukseen». Vai onko? Verovelvollisen tekemän valituksen johdosta saatetaan näet oikeusasteissa todeta, että verovelvollisen noudattama lain tulkinta onkin ollut oikea eikä veroviranomaisen. Valitus-aika on kolme vuotta tilikauden tai, usean tilikauden ollessa kysymyksessä, niistä viimeisen päättymisestä. Niinpä saattaa kulua vuosia ennenkuin korkein hallinto-oikeus toteaa veroviranomaisen noudattaman verotuskäytännön virheelliseksi. Verovelvollinen on vuosien ajan ennen valituksen tekoa ja ehkä vielä sen jälkeenkin saatettu tuomita rangaistukseen kuukausimaksujen laiminlyönnistä. Korkeimman hallinto-oikeuden päätös saattaa merkitä sitä, että se veromäärä, minkä verovelvollinen on aikanaan kuukausittain suorittanut, onkin lain oikean tulkinnan mukaan ollut riittävä. Häntä ei siis olisi pitänyt tuomita. Tuomionpurku auttane sakkoon, mutta ääritapauksena voi olla kysymyksessä tuomittu ja jo kärsitty vapausrangaistus.

Liikevaihtoverolain 55 b §:n mukaan verovelvolliselle maksetaan liikevaihtovero takaisin, nimittäin koko vero, jos sen määrä on vuodessa enintään 6 000 markkaa ja osa verosta, jos veron määrä on yli 6 000 markkaa, mutta enintään 9 940 markkaa. Hänen on kuitenkin tilikauden aikana maksettava vero kuukausittain. Jos hän myöhästyy maksussa, ehdotetun lain mukaan hänet olisi tuomittava. Näin nähtävästi myös siinä tapauksessa, että hänelle joudutaan maksamaan koko vero takaisin jälkikäteen. Vai olisiko syytetoimia lykättävä odottamaan koko tilikauden selvittelyä?

Veron kohdistamisessa tietyille kuukaudelle noudatetaan nykyisin laskutusperustetta ja eräiden verovelvollisryhmien kohdalla maksuperustetta. Liikevaihtoverotoimikunnan mietinnössä 1989: 22 ehdotetaan, että liikevaihtoverotuksessa otettaisiin käyttöön suoriteperuste. Myynti tulisi kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu. Verovelvollisella olisi kuitenkin oikeus noudattaa laskutusperustetta tilikauden aikana. Tämän oikeuden käyttö merkitsisi sitä, että oikea veromäärä tulisi lasketuksi ja suoritetuksi vasta tilikausi-ilmoituksen yhteydessä. Käytännössä se merkitsisi, että tilikauden viimeisellä kuukaudella vasta tasattaisiin virheelliset kuukausimaksut. Eräiden yritysryhmien kohdalla toimikunta ehdottaa, että yritysten oikeus suorittaa vero maksuperusteen mukaan säilytettäisiin.

Mikäli toimikunnan ehdotus suoriteperusteisesta maksutavasta otetaan käyttöön, joudutaan kysymään, merkitseekö se samalla sitä, että

kuukausimaksujen kohdalla on hyväksyttävä vajaamaksut. Syytteet eivät silloin nähtävästi olisi kuukausittain nostettavissa.

Edellä on mainittu lukuisia esimerkkejä käytännön vaikeuksista. Onko syyte yleensä nostettava? Milloin se on nostettava? Vanhentumista koskevat säännökset asettavat tietysti takarajan. Aiheuttaako tietyn kuukauden oikeaa veromäärää koskeva valitus tai muu epävarmuus sen, ettei syytettä voida nostaa ennenkuin verovalitus on lainvoimaisesti ratkaistu tai epävarmuus muuten poistunut. Siihen saattaa kuitenkin kulu — kuten sanottu — jopa vuosia. Vai pannaanko asia oikeudessa vireille ja asiaa lykätään kerta toisensa jälkeen ratkaisua tai muuta varmuutta odotettaessa?

Onko lakia muutettava?

Edellä esitetyt periaatteelliset näkökohdat puhuvat käsitykseni mukaan voimakkaasti sen mielipiteen puolesta, ettei kuukausimaksun laiminlyöntiä ole kriminalisoitava.

Lain sovellutuksessa esille tulevat vaikeudet eivät liioin ole omiaan tukemaan lain muuttamista ehdotetulla tavalla.

Viranomaisilla on käytössään erittäin voimakas keino kuukausimaksujen laiminlyöntien torjumisessa, nimittäin veronkorotusmenettely. Liikervaihtoveroluoton hankkiminen muodostuu sen tähden liian kalliiksi rahaksi. Kuukausittain tapahtuvat vajaamaksut ja liikamaksut eivät radikaalisesti poikkea toisistaan. Todellista tarvetta kuukausimaksujen laiminlyönnin kriminalisoimiseen ei ole esitetty.

Lopuksi on syytä vielä viitata Euroopan Neuvoston jäsenvaltioita sitovaan Ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojelemista koskevaan 4. 11. 1950 Roomassa allekirjoitettuun yleissopimukseen. Sen 5 artiklan 1 kohdan mukaan yksilöllä on oikeus vapauteen ja henkilökohtaiseen turvallisuuteen. Ei ole täysin poissuljettu se mahdollisuus, että asia, joka koskee henkilökohtaisen vapauden riistoa maksamattomien verojen johdosta tapauksissa, joissa kysymyksessä ei ole veropetos, saattaa — jos ehdotettu kriminalisointi toteutuu — joskus tulla Euroopan ihmisoikeuskomission ja jopa Euroopan ihmisoikeustuomioistuinten käsiteltäväksi.

Kaikki edellä esitetyt seikat ovat näkemykseni mukaan omiaan hylitsemään pyrkimystä säätää liikervaihtoveron kuukausimaksujen laiminlyönti rikoslaissa rangaistavaksi teoksi. Mahtaako vastaavaa säännöstä sisältyä minkään valtion voimassa olevaan lainsäädäntöön. Oikeusvaltion on tuskin syytä ryhtyä edelläkävijäksi ehdotetun sisältöisessä lainsäädäntöhankkeessa.

Lahjaverotuksen alueellisesta ulottuvuudesta

Ajan henki on kasvava kansainvälistyminen. Se on nostanut aivan uudelle tavalla esille myös kansainväliseen verotukseen liittyvät kysymykset. Näistä osan muodostavat valtion sisäisen verotusoikeuden laajuuteen liittyvät kysymykset. Kun suvereeni valtio voi vapaasti määrätä verotusoikeutensa rajat, houkutus niiden säätämisestä ainakin suhteellisen laajalle on ollut suuri.¹ Vero-oikeuden laajuutta harkittaessa on aina kuitenkin ollut otettava huomioon valtion mahdollisuudet toimittaa säätämiensä normien mukainen verotus. Esimerkiksi valtion mahdollisuudet verojen pakkoperintään rajoittuvat joitain poikkeuksia lukuunottamatta valtion omalle alueelle.

Valtion vastikkeettomiin luovutuksiin kohdistamat verotusoikeuden laajuutta säätelevät normit on usein sidottu eri perusteisiin. Tavallisimmin valtioiden sisäisessä lainsäädännössä ratkaisevaksi lahjaverotuksen laajuuden kannalta² on säädetty lahjanantajan verotuksellinen kotipaikka. Se määräytyy kuitenkin valtiokohtaisesti monella eri tavalla. Useimmissa tapauksissa ratkaisevaa on tosiasiallinen asuminen,³ mut-

¹ Tässä yhteydessä esille tulevista ongelmista ja kysymyksen monitahoisuudesta, ks. *Englund*, *Beskattning av arv och gåva*, 7. uppl., Lund 1988, ss. 30–31.

² Jätän sivulahjan kunnallisverotuksen käsittelyn ulkopuolelle. Yleisesti ottaen voidaan kuitenkin todeta, että sivulahjan kunnallisverotukseen sovelletaan yleensä tuloverosopimusta, mikäli sellainen ao. maiden välillä on ja mikäli sopimuksen voidaan katsoa koskevan sitä. Sivulahjaa ei ole erikseen mainittu missään Suomen tekemässä tuloverosopimuksessa. Jos sopimuksessa on artikla »muuta erikseen mainitsematonta tuloa» varten, sovelletaan sitä. Ellei tällaista ole, sopimuksella ei ole vaikutusta ko. lahjan kunnallisverotukseen. Useimmissa sopimuksissa, joissa em. artikla on, po. tulo määrätään verotettavaksi saajan asuinvaltiossa.

³ Myös OECD:n mallisopimus kaksinkertaisen perintö- ja lahjaverotuksen välttämiseksi perustuu tälle näkemykselle. Ks. *Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritance and On Gifts* (OECD), Paris 1983, art. 1 s. 24. Myös perintöverotuksen uudistamistoimikunta esitti säädösten muuttamista ensisijaisesti asumisperiaatteen varaan rakentuviksi. Ratkaisevana se esitti kuitenkin edelleen pidettävän lahjansaajan asuinvaltiota. Ks. Ehdotus 2 §, KM 1980: 16 ss. 21 ja 122. Esimerkkinä maasta, jossa ratkaise-

ta joissain valtioissa kotipaikka määräytyy myös kansalaisuuden perusteella.⁴ Meillä verovelvollisuus määräytyy ensisijaisesti omaisuuden sijaintivaltion perusteella ja toissijaisesti lahjansaajan asuinvaltion perusteella.

Kun useimpien valtioiden sisäisen lainsäädännön lahjaverotuksen ulottuvuutta koskevat normit on säädetty »riittävän laajoiksi»,⁵ luonnollisena seurauksena on ollut ulottuvuutta koskevien normien päällekkäisyyttä, joka ilmenee kaksinkertaisena verotuksena.

Kunkin valtion sisäinen verolainsäädäntö säätelee sen, miten lahjaverotus kussakin tapauksessa tulee toimittaa. Tämä merkitsee toisaalta myös sitä, että lahjaverotuksen toimittamisessa lahjalla tarkoitetaan sellaista vastikkeetonta luovutustointa, mitä sillä tarkoitetaan asianomaisen maan sisäisessä lainsäädännössä tai vastaavasti kiinteistöllä sellaista omaisuutta, mitä sillä tarkoitetaan maan sisäisessä lainsäädännössä.

Lahjaverotuksen alueellista ulottuvuutta koskeva säännös on sijoitettu perintö- ja lahjaverolain (PerVL) 18 §:ään. Sen 1 momentin mukaan lahjaveroa on suoritettava

1. Suomessa olevasta kiinteästä ja irtaimesta omaisuudesta, sekä
2. muualla olevasta irtaimesta omaisuudesta, jonka Suomessa asuva henkilö tai kotimainen yhtymä, laitos tai säätiö on saanut.

Muualla kuin Suomessa sijaitseva kiinteä omaisuus jää siten aina Suomen lahjaverotuksen ulkopuolelle. Näin tapahtuu riippumatta siitä, onko lahjoittaja Suomessa asuva henkilö vai ei, sekä siitä, onko saaja Suomessa asuva henkilö vai ei. Säännös on saanut enemmän merkitystä vasta viime vuosina, kun vapaa-ajan asuntojen hankkiminen ulkomailta on olennaisesti yleistynyt.

Lahjoittajan asuinpaikalla ei ole merkitystä myöskään sellaisissa tapauksissa, joissa lahjoituksen kohteena on muualla kuin Suomessa sijaitseva irtain omaisuus. Valuuttalainsäädäntömme mukaan suomalainen saa tällä hetkellä viedä valuuttaa vuodessa 300 000 markan arvosta. Jos ko. valuutta, tai sillä ehkä hankittu irtain omaisuus, ulkomai-

vana on lahjanantajan tosiasiallinen asuinvaltio mainittakoon Iso-Britannia (IHTA 6 Sec.). Ks. esim. Wareham Inheritance Tax 1986—1987, Avon 1986 ss. 67—70. Ruotsissa järjestelmä vastaa sitä mitä KM 1980: 16 on meille esittänyt, ks. esim. Englund s. 197.

⁴ Näin esim. USA:n liittovaltion perintö- ja lahjaverotus (I.R.C. § 2031 a). Ks. esim. McNulty, Federal Estate and Gift Taxation, 4th edition, St. Paul 1989, ss. 48—49.

⁵ Myös KM 1980: 16, jossa todetaan, että »Säännösten tulee olla riittävän laajat, jottei Suomen verottamisoikeus jää aiheettoman suppeaksi. Verovelvollisuuden tulee kattaa kaikki sellaiset tapaukset, joissa tietyillä henkilöillä tai varoilla on Suomeen riittävän läheinen suhde. Säännökset tulee toimikunnan mielestä lisäksi laatia niin, ettei niitä voida helposti kiertää esimerkiksi maastamuuttojen tai varojen ulkomaille viennin avulla.»

sen yhtiön osakkeet tms., lahjoitetaan edelleen henkilölle, joka ei asu Suomessa, luovutus ei ole täällä veronalainen. Odotettavissa on, että valuutan vienti vapautuu jatkossa huomattavasti enemmänkin. Suomen Pankin pyrkimyksenä on tietävästi päästä kokonaan eroon tämän tyyppisistä valuuttasiirtorajoituksista.

Omaisuuksien sijaintivaltio

Säädöksessä mainitaan nimenomaisesti Suomessa oleva kiinteä ja irtain omaisuus ja toisaalta muualla oleva irtain omaisuus. Lahjaverotuksen sen enempää kuin perintöverotuksenkaan osalta ei kuitenkaan ole määritelty, mitä valtiota eri omaisuuslajien osalta on pidettävä niiden tässä tarkoitettuna sijaintivaltiona.⁶ Lienee kuitenkin selvää, että sijaintivaltiota ratkaistaessa sekä perintö- että lahjaverotuksen osalta relevantteja ovat samat kriteerit.

Kysymystä varallisuuden sijaintivaltiosta on pyritty selvittämään TVL 12 §:n ja sen tulkinnassa syntyneiden periaatteiden avulla.⁷ TVL:n säädöksiään ei sellaisenaan voida soveltaa perintö- ja lahjaverotukseen, koska PerVL 71 §:n viittausta on pidetty siinä määrin heikkona.⁸ Onpa Andersson todennut, että edes analogia ei tältä osin tule kyseeseen.⁹

Sinänsä kiinteän omaisuuden sijaitsemisvaltion osalta ei ole tulkin- taongelmia. Nautinta- tai muun oikeuden kiinteistöön katsotaan vastaavasti olevan kiinteistön sijaitsemisvaltiossa. Myös maatalan katso- taan aina sijaitsevan siellä missä maatalouskiinteistö on.

Osakeyhtiön osakkeen on katsottu olevan Suomessa, jos ao. yhtiö on rekisteröity Suomessa. Siten osakekirjan säilytyspaikalla ei ole mer- kitystä. Sama koskee vastaavasti osuuskunnan osuuksia.¹⁰

⁶ Omaisuuden sijaintivaltiota koskevaa oikeuskäytäntöä on erittäin niukasti, joten siitä ei juuri ole apua kysymyksen selvittelyssä. Ks. myös *Puronen*, Perintö- ja lahjaverotus, 3. painos, Jyväskylä 1986, ss. 13 ja 124.

⁷ Näin KM 1980: 16 ss. 21–22.

⁸ Ks. esimerkiksi *Mattila*, Varojen arvostamisesta perintöverotuksessa, Vammala, s. 254 ja kyseisellä sivulla alaviitteen 11 kirjallisuusviittaukset ja *Puronen* s. 239 ja siellä mainittu oikeuskäytäntö ja kirjallisuus.

⁹ *Andersson*, Arvsbeskatnings verkställande och korrigerings av fel i den, JFT 1972 s. 89.

¹⁰ Myös leimaverotuskäytännössä on esimerkiksi arvopaperien siirtoleimaverovel- vollisuuden katsottu koskevan vain suomalaisten yhtiöiden arvopaperien vastikkeellisia saantoja. Poikkeuksena on kuitenkin leimaverolain 57 §, jonka mukaan verovelvollisuus ei ulotu edes näihin, jos kumpikaan sopijapuoli ei ole tulo- ja varallisuusverolain mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen. Ko. sääntö ei kuitenkaan koske mm. asunto-osakeyhtiöiden osakkeita. Siltä osin kun on kysymys ulkomaisista osakkeista tilanne on kuitenkin

Tällä yksityisliikkeen muodossa harjoitetun liikkeen tai ammatin varallisuuden katsotaan sijaitsevan Suomessa, oli sitten kysymys yritykseen kuuluvasta kiinteästä tai irtaimesta yritysvarallisuudesta, jos yritys on merkitty täällä kaupparekisteriin tai muulla tavoin rekisteröity.¹¹ Kun yrityksen toiminnan muodolle ei voitane antaa po. suhteessa erityistä merkitystä, tehtäneen ratkaisu saman periaatteen mukaan myös yhtymien sekä ns. henkilöyhtiöiden osalta. Ellei em. merkintää ole tehty, yrityksen (esim. elinkeinoilmoituksessa) ilmoittama kotipaikka tai viimekädessä se, mistä toimintaa pääasiallisesti harjoitetaan, osoittaa sen sijaintivaltion.

Saamisten osalta ratkaisevaksi lienee katsottava se, missä valtiossa velallisen kotipaikka on, jos kyse on fyysisestä henkilöstä, tai missä juridisten henkilöiden osalta velallisyhteisö on rekisteröity.¹² Tämä hän merkitsi mm. pankkitilien osalta sitä, että suomalaisiin pankkilaitoksiin talletetut varat katsottaisiin Suomessa oleviksi varoiksi. Ja vastaavasti mikäli varat on sijoitettu Suomessa obligaatioihin, debentureihin tai muihin joukkovelkakirjoihin tai vastaaviin, niitä olisi pidettävä Suomessa olevina varoina sikäli kuin lainojen liikkeellelaskijana on suomalainen yhteisö. Näissäkään tapauksissa ei saamistodisteen sijaintipaikalla siten voine olla merkitystä.

Ulkomaisten pankkitalletusten osalta tilanne on kuitenkin toinen. Talletus voidaan kuitenkin nykyisin tehdä suomalaiseen pankkiin myöskin ulkomailla, koska useilla suomalaisilla pankeilla on ulkomailla sivukonttoreita. Vaikka velallisena onkin tällaisessa tapauksessa suomalainen yhteisö, varoja on ainakin verotuskäytännössä pidetty ulkomaille olevina varoina.

Muun ns. henkilökohtaisen irtaimen omaisuuden osalta kysymys on kuitenkin vaikeampi. Lähtökohtana tällöin lienee pidettävä sitä, että omaisuuden pysyväisluonteinen säilytyspaikka ratkaisee sen sijaintipaikan, joten se on yleensä sama kuin henkilön todellinen asuinvaltio.¹³ Erityisiä ongelmatilanteita saattaa kuitenkin aiheutua sellaisten irtainten esineiden kuten autojen, lentokoneiden, vesialusten ja muiden osalta. Näissä tapauksissa esineiden sijaintivaltiona lienee pidet-

kin leimaverolaissakin täysin säätelemätön. Verohallituksen kantana on, ettei leimaverovelvollisuutta Suomessa ole. Merkitystä ei tällaisessa tapauksessa ole siten sillä, missä osakkaat asuvat, missä osakkeet ovat, kaupantekovaltiolla, tai sillä, onko ostaja tai myyjä suomalainen. Vrt. myös TVL 12 § 3 kohta.

¹¹ Ks. myös *Englund* s. 34.

¹² Vrt. TVL 12 § 4 kohta.

¹³ Tapauksessa KHO 1980 II 622 katsottiin, että osuus suomalaiseen kuolinpesään oli Suomessa olevaa irtainta omaisuutta siitä huolimatta, että perinnönjättäjä asui Suomen ulkopuolella.

tävä sitä valtiota, jossa se on merkitty rekisteriin. Lopultahan kysymys on aina näytöstä.

Lahjansaajan asuinvaltio

Kun lain mukaan lahjaveroa on suoritettava muualla olevasta irtaimesta omaisuudesta, jonka Suomessa asuva henkilö tai kotimainen yhteisö, laitos tai säätiö on saanut,¹⁴ on pyrittävä selvittämään myös, mitä Suomessa asuvalla henkilöllä tässä yhteydessä tarkoitetaan. Vaikka PerVL:ssa ei käsitellä ole määritelty, kysymys ei verotuskäytännössä ole muodostanut ongelmaa, koska PerVL 4 §:n 3 momentin säännöksen on katsottu soveltuvan analogisesti myöskin lahjaverotukseen. Sen sijaan on selvää, että tulo- ja varallisuusverolain asumista koskevat määräykset eivät sovellu lahjaverotuksen laajuutta määriteltäessä.¹⁵

Henkilön katsotaan PerVL 4 §:n mukaan asuvan Suomessa, jos hänellä tai hänen perheellään on täällä varsinainen asuntonsa taikka jos hän jatkuvasti oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana. Säännös eroaa melkoisesti voimassa olevan tulo- ja varallisuusverolain vastaavasta säännöksestä. Erityisesti huomio kiintyy siihen, että perintö- ja lahjaverolain säännöksessä ei ole ns. kolmen vuoden sääntöä.¹⁶ Näin ollen on periaatteessa mahdollista, että henkilö, joka katsotaan tulo- ja varallisuusverotuksessa Suomessa yleisesti verovelvolliseksi, ei lahjaverotuksessa olisikaan Suomessa asuva. Tällaisessa tapauksessa muualla oleva irtain omaisuus jäisi verotuksen ulkopuolelle.

PerVL 4 §:n 3 momentti ei eritele suomalaisia ja ulkomaalaisia henkilöitä, joten säännöstä sanatarkasti tulkiten Suomessa asumisen edellytykset täyttyvät myöskin sellaisten ulkomaalaisten osalta, jotka ovat asuneet Suomessa yli kuuden kuukauden ajan. Lainkohdan näin laaja tulkinta ei kuitenkaan vastanne lainsäädöksen todellista tarkoitusta, sillä lahjaverotuksen ulottamisen ulkomaalaisiin tulisi edellyttää Suomeen kiinteämpiä suhteita kuin esimerkiksi vain pelkkää 7–8 kuukauden työkomennusta tai ääritapauksessa pelkkää oleskelua Suomessa. Se, että tilanne on tässä mielessä toinen kuin tulo- ja varallisuusverotuksen piirissä, johtuu veromuotojen erilaisista luonteista. Rajoittamattoman lah-

¹⁴ Säännöksen rakenteen osalta kiinnittyy huomio siihen, että lahjoittajan asuinpaikalla ei ole merkitystä verotusta toimitettaessa, vaan lahjansaajalla. Säännös on tässä mielessä siis käänteinen perintöverotusta koskevan säännöksen kanssa, jossa perinnönjättäjä oli ratkaisevassa asemassa.

¹⁵ Kuten edellä olen todennut, PerVL 71 §:n perusteella ei perintö- ja lahjaverolain 4 §:n soveltamisalaa voida laajentaa TVL:n periaatteella.

¹⁶ Tosin sellainen on ehdotettu otettavaksi lakiin. KM 1980: 16 s. 22.

javerovelvollisuuden ei siten voida katsoa syntyvän pelkän kuuden (6) kuukauden Suomessa oleskelun perusteella. Suomessa oleskelevaksi lainkohdan tarkoittamassa mielessä voidaan täten katsoa ainoastaan ulkomaalainen, jolla on tänne vahvat henkilökohtaiset ja taloudelliset siteet.¹⁷

Koska julkisyhteisö ei voi samassa mielessä kuin fyysinen henkilö asua Suomessa, sen kohdalla verovelvollisuus on ratkaistava muilla perusteilla. Jos yhteisö on rekisteröity Suomessa, sen katsotaan »asuvan» täällä. Ellei rekisteröintiä ole tapahtunut, ratkaisevaksi on katsottava, missä yhteisön tosiasiallinen johto ja hallinto sijaitsee, sekä onko se perustettu Suomen oikeuden mukaan.¹⁸

PerVL 18 §:n 4 momentin erityissäännöksen mukaan Suomessa olevien ulkomaisten diplomaattien antamat lahjat jäävät pääsääntöisesti Suomen verotusoikeuden ulkopuolelle. Poikkeuksen muodostaa kuitenkin kiinteän omaisuuden käyttöä varten tarpeellisen irtaimiston lahjoittaminen (PerVL 18 § verr. 4 § 4 momentti).¹⁹

Kaksinkertaisen verotuksen välttäminen

Valtioiden sisäisten lainsäädäntöjen laajuus voi johtaa tilanteeseen, että sama saanto tulisi verotettavaksi kahdessa valtiossa. Kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi valtiot ovat solmineet keskenään verosopimuksia, jolloin verotusoikeus jaetaan sopijavaltioiden kesken. Verosopimuksilla siis supistetaan sopijavaltioiden sisäistä verotusoikeutta.²⁰

PerVL:iin sisältyy erityinen säännös, joka rajoittaa sitä, mistä verosopimuksilla voidaan luopua. Lain 3 §:n mukaan verosopimuksilla voidaan nimittäin luopua verotusoikeudesta ainoastaan irtaimen, muttei sensijaan koskaan Suomessa sijaitsevan kiinteän omaisuuden osalta.²¹

Suomi ei ole solminut tähän mennessä ainoatakaan lahjaverotusta koskevaa kaksinkertaisen verotuksen estämiseen tähtäävää sopimusta, kun taas esimerkiksi Ruotsi on solminut tällaiset sopimukset Tans-

¹⁷ Ks. myös KM 1980: 16 s. 22 sekä OECD ss. 25—26 ja 50—56.

¹⁸ Ks. KM 1980: 16 s. 23 ja Puronen ss. 7—9 sekä KHO 1959 I 20—21 ja 1973 II 595.

¹⁹ Ks. myös KM 1980: 16 s. 23.

²⁰ Kun muualla kuin Suomessa sijaitseva kiinteistö on lain nimenomaisen säädöksen perusteella säädetty lahjaverotuksen ulkopuolelle, ei verotusoikeutta tällaiseen kiinteään omaisuuteen voida myöskään verosopimuksin saattaa voimaan.

²¹ Käytännössä eduskunta hyväksyy verosopimukset säätämällä blankettilailla. Andersson, Johdatus vero-oikeuteen, 6. painos, Mänttä 1989 s. 111.

kan, Ison-Britannian, Pohjois-Irlannin ja USA:n kanssa.²² Tästä ei kuitenkaan voida vetää johtopäätöstä, että kaksinkertaisen verotuksen tapauksia ei käytännössä olisi olemassa. Tapaukset tulevat sitäpaitsi varmasti lisääntymään.

PerVL 18 §:n 2 momentissa on säädetty myös ns. yksipuolisesta huojenuksesta (tax credit).²³ Sen mukaan vieraassa valtiossa maksettu vero vähennetään vastaavasta omaisuudesta Suomessa maksettavaksi määrättävästä verosta. Säännöksellä on merkitystä ainakin niin kauan kun lahjaverotuksen kaksinkertaisen verotuksen estämiseen tähtäävät kansainväliset sopimukset meiltä puuttuvat.²⁴ Huojennussäännöksen soveltamisala on rajoitettu koskemaan vain muualla kuin Suomessa olevaa irtainta omaisuutta. Siten sitä ei voida soveltaa lainkaan Suomessa olevaan kiinteään tai irtaimeen omaisuuteen. Edellytyksenä soveltamiselle on sitä paitsi, että verovelvollinen asuu Suomessa.

Muissa kuin mainituissa tapauksissa kaksinkertaisen verotuksen poistaminen ei ole mahdollista. Tällöin ainoaksi vaihtoehdoksi on käytännössä jäänyt vetoaminen perintö- ja lahjaverolain yleinen huojenussäännökseen.²⁵ PerVL 62 §:ssä on vapauttamisperusteena mainittu »jos veron periminen olisi muusta erityisestä syystä ilmeisesti kohtuutonta». Valtiovarainministeriö tai eräissä tapauksissa verohallitus ratkaisee asian. Vapautus voi koskea joko koko veroa taikka veron osaa. Käytännössä vapautus koskisi tällaisissa tapauksissa ilmeisesti sitä osaa verosta, joka on joutunut kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi.

²² *Englund* s. 198.

²³ Ks. myös *Andersson*, Johdatus ss. 110—111 ja KM 1980: 16, joka ehdottaa säädöksen säilyttämistä eräin muutoksin, ks. ss. 23—24.

²⁴ Todettakoon, että vastaavan sisältöinen säännös sisältyy, tosin suppeampana, myös Iso-Britannian IHTA Sec. 159 s. Ks. esim. *Wareham* ss. 64—65. Sen sijaan Ruotsissa huojenus ei ole automaattinen. Ks. AGL 58—58 a §. Tarkemmin esim. *Bratt—Fogelklou—Norrdell*, Skatt på arv och skatt på gåva, 7. uppl. Lund 1979, ss. 283, 388—390 ja *Englund* s. 199.

²⁵ Ks. myös *Linnakangas*, Verojen kohtuullistaminen, Vammala 1987 s. 239.

Säännelty teletoiminta ja vapaa televiestintä

Puhelintointia ohjasi 100 vuotta 23. 12. 1886 annettu julistus niistä ehdoista, joilla telefoonijohtoja saadaan maahan asettaa ja käyttää. Tämä »puhelinjulistus» oli periaatteiltaan liberaalinen. Sen perusteluna lausuttiin, että puhelintoimi on luonteeltaan yleishyödyllistä, mikä edellyttää luvanvaraisuutta ja valvontaa, mutta että se voidaan sopivasti jättää yksityisten hoidettavaksi.

Sähkölennätin oli itsenäisyyteemme saakka keisarikunnan laitos. Laki lennätinlaitteista annettiin 23. 12. 1919. Sen periaatteena oli valtion yksinoikeus lennätintoimen harjoittamiseen.

Vuosisadan kehityksen tuloksena tuli toimiluvan saaneiden laitosten hoitoon paikallispuhelimtoimi alueilla, joilla asuu 2/3 maan väestöstä ja joilla on 3/4 puhelimista. Posti- ja telelaitokselle taas keskittyivät kaukopuhelintoimi ja ulkomaan liikenne kokonaan sekä paikallispuhelin-toimi lähinnä Pohjois-Suomessa ja muilla harvaan asutuilla alueilla.

Uusien televiestinnän muotojen, kuten data-siirron tultua käyttöön, syntyi tulkintavaikeuksia siitä, oliko niihin sovellettava puhelinjulistuksen vai lennätinlain säännöksiä. Jo useita vuosia sitten oikeuskanslerikin kiinnitti huomiota uuden lainsäädännön tarpeellisuuteen.

Vuosia kestäneen valmistelun jälkeen annettiin 9. 5. 1986 hallituksen esitys teletoimintaa koskevaksi lainsäädännöksi. (HE n:o 60, 1986 vp.). Teletoimintalaki annettiin 20. 2. 87 (183/87; jäljempänä TeleL). Se tuli voimaan 1. 5. 1987.

Säännelty teletoiminta

TeleL:n 2 §:n määritelmän mukaan teletoiminnalla tarkoitetaan televerkkojen rakentamista ja ylläpitoa sekä teleliikenteen hoitoa niissä. Televerkko taas on siirtojohtojen sekä muiden telelaitteiden ja

-rakenteiden muodostama kokonaisuus, jossa voidaan sähkömagneettisten aaltojen avulla välittää puheluja ja muita viestejä.

TeleL:n keskeinen tavoite on koko maan kattavan yleisen televerkoston ylläpitäminen ja kehittäminen yhtenäisen järjestelmän puitteissa sekä muutoinkin taloudellisesti ja teknisesti tarkoituksenmukaisella tavalla. Teletoiminnan sääntely järjestetään niin, ettei se estä uusien teknisten sovellutusten käyttöön ottoa. Lain johtotähtenä on televiestintää käyttävien ihmisten ja yhteisöjen sekä samalla koko kansantalouden ja yhteiskunnan etu.

Uusi laki ei täten sääntele erikseen puheen, tekstin, tiedon (data) tai kuvan viestittämistä. Kaikki tämä sisältyy tele-käsitteeseen. Laki ei koske yleisradiota eikä ohjelmatoimintaa kaapeliverkoissa.

Kun laki sääntele vain televerkkojen rakentamista, ylläpitoa ja teliikenteen hoitoa niissä, sitä voidaan nimittää »verkkolaiksi». Sillä säännelty televerkosto on verrattavissa maantieverkostoon. Maantietkin ylläpitää yhteiskunta, mutta niitä käyttävät yksityiset.

Telelaitokset

Koko maan kattavaa yleistä televerkostoa ylläpitävät telelaitokset. Niitä ovat posti- ja telelaitos sekä muut valtioneuvostolta toimiluvan saaneet telelaitokset. Toiminnan pysyvyyttä kuvaa, että toimilupa myönnetään toistaiseksi ja että se voidaan peruuttaa vain TeleL 25 §:n määrittelemissä tapauksissa.

Telelaitosten työnjaon pohjana on alueellinen jako. Ns. toimilupa-laitosten toimialueet määrätään toimiluvassa. Muu osa maasta on posti- ja telelaitoksen aluetta. Näin päätetty aluejako peittää koko maan eikä se ole missään päällekkäinen.

Telelaitoksilla ei ole vain oikeus, vaan myös velvollisuus teletoiminnan harjoittamiseen osana valtakunnan yleistä televerkostoa. Niiden on kunkin osaltaan huolehdittava siitä, että maan kaikissa osissa on käytettävissä olosuhteet huomioon ottaen kohtuullisin ja tasapuolisin ehdoin riittävät, varmat ja turvalliset televiestinnän mahdollisuudet. Telelaitokset ovat velvolliset huolehtimaan verkkonsa yhteenliittämistä toisten telelaitosten verkkoon.

Telelaitosten alueellinen työnjako koskee paikallisen johtoverkon ja paikalliskeskusten rakentamista ja ylläpitämistä sekä liittymien antamista niistä käyttäjille. Posti- ja telelaitoksen asiana on koko maassa rakentaa ja ylläpitää kaukojohtoverkostoa ja kaukokeskuksia samoin

Säännelty teletoiminta ja vapaa televiestintä

kuin muita erityisten valtakunnallisten televerkkojen välittömästi kaukoyhteyksiin liittyviä keskuksia.

Kun telelaitosten toiminta perustuu toimialueiden verkostoon ja muutoinkin säädettyyn työnjakoon, telelaitoksilla on tietty monopoli-suoja. Teknisesti katsoen telelaitokset voisivat hoitaa maan koko teletoiminnan. Niille ei kuitenkaan ole annettu lainsäädännöllistä yksinoikeutta. Myös käytännön yksinoikeudesta johtuvien haittojen syntymistä on pyritty estämään.

Laissa säädetyn työnjaon antama monopolisuoja estää telelaitoksia kilpailemasta toistensa kanssa laissa tarkoitetussa teletoiminnassa. Telelaitokset voivat kuitenkin harjoittaa muuta liiketoimintaa, kuten telepäätelaitteiden myyntiä, vuokrausta ja huoltoa. Näitä lain sääntelyyn kuulumattomia toimintoja telelaitos voi harjoittaa muuallakin kuin toimialueellaan.

Milloin telelaitoksen toimilupa peruutetaan tai laitos lopettaa toimintansa, valtioneuvoston on TeleL 30 §:n mukaan päätettävä toimenpiteistä teletoiminnan ylläpitämiseksi. Telelaitoksen verkot ja laitteet voidaan tällöin päättää siirrettäväksi korvausta vastaan toiselle telelaitokselle.

Muut teletoiminnan harjoittajat

Teletoiminnan monipuolisuuden takaamiseksi ja hallitun kilpailun aikaansaamiseksi TeleL antaa mahdollisuuden toimiluvan myöntämiseen teletoiminnan harjoittamiseen muullekin kuin telelaitokselle. Suomalaiselle yhteisölle voidaan myöntää toimilupa yleiseen teletoimintaan. Lisäksi voidaan toimilupia myöntää teletoiminnan harjoittamiseen erillisverkossa.

Näiden toimilupien saajat eivät ole telelaitoksia. Niillä on oikeus, mutta ei velvollisuutta teletoiminnan harjoittamiseen. Ne saavat toimilupansa asettamissa rajoissa kilpailla telelaitosten kanssa. Telelaitokset puolestaan saavat vastata kilpailuun.

Milloin tällaisen toimiluvan haltija lopettaa toimintansa, yleisen edun nimissä ei ryhdytä toimenpiteisiin sen jatkamiseksi.

Vapaa televiestintä

TeleL 2 §:n määritelmän mukaan televiestinnällä tarkoitetaan viestin välittämistä telepäätelaitteiden välillä televerkossa. Telepäätelaitte

taas on televerkon liittymään kytkettävä laite tai sen osa, joka mahdollistaa televiestinnän.

Televiestintä on televerkon liittymän hankkineen yksityisen tai yhteisön vapaata toimintaa. Se merkitsee televiestin lähettämistä toiselle liittymän haltijalle. Viesti voi olla puhetta, tekstiä, tietoa (data) tai kuva. Lähettäjän päätelaite muuttaa sen televerkossa siirtämiseen sopiviksi sähkömagneettisiksi aalloiksi, jotka vastaanottajan päätelaite purkaa alkuperäiseen muotoonsa.

Telelaitokselle kuuluvaa ja siten toimiluvan varaista toimintaa on vain näiden sähkömagneettisten aaltojen siirtäminen televerkossa, jota laki nimittää teleliikenteen hoitamiseksi. Telulaitos ei tiedä eikä saa tietää välittämänsä viestin sisältöä.

Käyttäjän oikeudet

Vapaan televiestinnän sisältöä määritellään TeleL 10 §:n säännöksissä käyttäjän oikeuksista.

Jokaisella on oikeus liittyä paikkakuntansa televerkkoon. TeleL:ssä säännelty ja telulaitoksen hoidossa oleva televerkko päättyy käyttäjän luona olevaan kolminapaiseen pistorasiaan tai vastaavaan liityntäpisteeseen. Käyttäjä voi vapaasti valita, mitä päätelaitteita hän käyttää. Hän voi myös hankkia päätelaitteet valitsemaltaan toimittajalta. Päätelaitteita ovat esim. puhelinkoneet, kaukokirjoittimet, modeemit ja puhelinvaihteet. Atk-laitteet eivät ole telepätelaitteita. Verkkoon liittämisen mahdollistava modeemi on kuitenkin päätelaite silloinkin, kun se sisältyy atk-laitteeseen.

Telelaitos voi myydä päätelaitteita, mutta se ei voi vaatia niille yksinoikeutta. Päätelaitteen käyttämisen edellytyksenä on vain, että se on tyyppihyväksytty ja toimintakunnossa.

Tärkeän periaatteen sisältää TeleL 10 §:n säännös, jonka mukaan liittymän ja päätelaitteen haltija voi käyttää niitä televiestintään joko omaan tarkoitukseensa tai edelleen käytettäväksi tarjoamalla. Tämä voi tapahtua myös liiketoiminnan muodossa. Esim. yleisöpuhelimien pitäminen liikkeessä tai erillisessä kioskissa on täten vapaata eikä vaadi telulaitoksen lupaa.

Vapaan televiestinnän piiriin kuuluvia käyttäjän oikeuksia hämärsivät vastoin TeleL 10 §:n sanamuotoa eräät lauseet hallituksen esityksen perusteluissa. Kun tästä huomautettiin eduskunnan liikennevaliokunnassa, ristiriitaa pyrittiin korjaamaan lisäämällä 10 §:ään lause, jonka

mukaan käyttäjän muille tarjoama edelleenkäyttö ei kuitenkaan saa häiritä yleisen teletoiminnan hoitamista.

Lisätty lause ei voi tulla käytännössä koskaan sovellettavaksi. Telelaitokset ja televerkot ovat näet juuri televiestintää varten. Telelaitos ei tiedä eikä saakaan tietää, lähettääkö teleliittymän haltija oman viestinsä, salliiko hän toisen henkilön lähettää viestin tai onko hän liiketoimintaa harjoittaessaan ottanut lähettääkseen toisen henkilön viestejä.

Lisäys 10 §:ssä ei millään tavoin häiritse lain selkeitä periaatteita ja säännöksiä. Lisäyksen jälkeen eivät lakiesityksen epäselvät perustelutkaan enää voi aiheuttaa tulkintavaikeuksia.

Kun teleliittymän haltija tarjoaa sen käytettäväksi toisen henkilön viestin lähettämiseen, hän vastaa kaikkien telelaitokselle menevien maksujen suorittamisesta. Käyttäjältä eli siis omalta asiakkaaltaan hän taas perii sopimansa maksun.

Vapaan televiestinnän rajan määrittely on tärkeitä ns. verkkopalveluyhtiöiden ja ns. jalostettujen palvelujen kohdalla. Tällainen yritys kerää asiakkailtaan tietoja ja viestejä. Kun se sitten lähettää viestin joko sellaisenaan tai esim. yhdisteltynä seuraavalle vastaanottajalle, kyseessä on uusi televiestintä. Olipa toiminta järjestetty atk-järjestelmien avulla kuinka tehokkaaksi tahansa, kyseessä on liittymän käyttäminen televiestintään eikä luvanvarainen teletoiminta.

Teletoiminnaksi ja siten luvanvaraiseksi palveluyrityksen toiminta muuttuu vasta, jos se ei tyydy käyttämään telelaitosten verkkoja, vaan rakentaa omaa televerkkoa.

* * *

Säännellyn teletoiminnan ja vapaan televiestinnän raja on TeleL:n keskeinen periaate. Kun toiminnan sääntely rajoittuu vain televerkkoon, telelaitoksen mahdollisuus ohjata asiakkaiden televiestintää on olennaisesti suppeampi kuin aikaisemman lainsäädännön mukaan. Myös uusi kilpailulainsäädäntö ulottuu telelaitoksiin. Siihen vedoten voidaan kieltää telelaitoksen toimiluvan nojalla saaman määräävän aseman väärinkäyttäminen. Tällainen tilanne voisi tulla kysymykseen esim. silloin, jos telelaitos kytkiessään päätelaitteita verkkoon suosisi niitä verkon käyttäjiä, jotka hankkivat päätelaitteet telelaitokselta tai muutoin ovat telelaitoksen asiakkaina säänneltyyn teletoimintaan kuulumattomassa liiketoiminnassa.

Hallintomenettelylain sovellettavuudesta verotuslaissa säännellyssä verotusmenettelyssä

1. Yleistä

Hallintomenettelylakia (598/82) sovelletaan hallintomenettelyyn, jolla tarkoitetaan hallintoasian käsittelyä viranomaisessa, ei kuitenkaan hallintolainkäyttöä (HMenL 1 §). Verotuslaissa (482/58), jäljempänä VerL, säännelty ensi asteen päätöksenteko veroviranomaisissa on HMenL:ssä tarkoitettua hallintomenettelyä.

HMenL on kuitenkin toissijainen siten, että jos muussa laissa tai ennen HMenL:n voimaantuloa annetussa asetuksessa on HMenL:sta poikkeavia säännöksiä, noudatetaan niitä HMenL:n sijasta (HMenL 2 §). Todettu säännös ilmaisee lakitekstien sisäistä etusijajärjestystä koskevan vakiintuneen tulkintaperiaatteen: *lex specialis derogat legi generali*.¹ Tätä säännöstä ei ehkä olisi ollut tarpeellista sisällyttää lakiin, jos siinä olisi säädetty vain laintasoisten erityissäännösten ensisijaisuudesta. HMenL 2 §:ssä on kuitenkin säädetty myös asetuksessa oleva erityissäännös ensisijaisesti noudatettavaksi. Hallituksen esityksessä HMenL:ksi (HE 88/81) ehdotettiin säädettäväksi, että asetuksen antamisajankohdasta riippumatta siinä oleva HMenL:sta poikkeava säännös olisi ensisijainen puheena olevaan yleislakiin nähden. Eduskunnassa lain sisällöksi kuitenkin tuli, että vain ennen sen voimaantuloa, siis ennen vuoden 1983 alkua, asetuksella annetut erityissäännökset ovat HMenL:n sijasta noudatettavia.

Tässä yhteydessä voitaneen lyhyesti todeta, ettei hallituksen esityksessä hallintomenettelylaiksi ollut kysymys siitä, että laki olisi tullut sisältämään valtuuden antaa asetuksella siitä poikkeavia säännöksiä. Tuon säännösehdotuksen tarkoituksena oli vain osoittaa HMenL:n

¹ Ks. esim. Aulis Aarnio, Oikeussäännösten tulkinnasta, Helsinki 1982, s. 101.

ja tällaisten asetustasoisten säännösten suhde. Näiden asetusten antamiseen tuli siis olla erilliset, muualta johdettavat perusteet.²

HMenL:n ja muun lain tai asetuksen säännösten poikkeaminen toisistaan voi merkitä joko sitä, että säännökset ovat ristiriidassa keskenään tai että ne täydentävät toisiaan. HMenL:n säännökset syrjäytyvät vain siltä osin kuin ne jäävät ristiriitaan erityissäännösten kanssa. Siksi joudutaan tulkinnalla ratkaisemaan, kattaako erityissäännös sillä tavoin HMenL:ssa säännellyn menettelyvaatimuksen alan, ettei HMenL:n säännökselle jää sovellettavuutta, vai saako erityissäännös aikaan vain sellaisen osittaisen poikkeamisen vastaavasta yleissäännöksestä, että molempia tulee soveltaa toisiaan täydentävinä rinnakkain. Jos jonkin hallintoasian käsittely on tarkoitettu säännellä erityissäännöksiin tyhjentävästi, on mahdollista, että HMenL syrjäytyy kokonaan.

VerL:n säännökset veroasioiden käsittelystä ovat varsin yksityiskohtaisia ja kattavat suurimmalta osalta ne menettelyyn liittyvät vaiheet ja tehtävät, joista HMenL:ssa säädetään. Joiltakin osin VerL:n menettelysäännökset, kuten ulkopuolisten velvollisuus esittää selvitystä (44—47 §), menevät HMenL:n sääntelyalueen yli. Lähtökohtana voidaankin ilman muuta pitää sitä, että VerL:ssa veroasioiden ensi asteen käsittely on säännelty tai ainakin tarkoitettu säännellä tyhjentävästi. Tämä merkitsee siis sitä, ettei HMenL tulisi sovellettavaksi sellaisessaakaan sanotun lain sääntelemässä tilanteessa, jossa VerL ei sisällä minäkäänlaista sitä koskevaa säännöstä. Vaikka menettelyyn näin jää aukko HMenL:n kannalta, niin VerL:ia sovellettaessa voidaan katsoa, ettei asianomainen menettelyvaatimus kuulu veroasian käsittelyyn.

Verohallitus on kirjeessään lääninverovirastoille ja verotoimistoil-

² HMenL:ssa ei siis säädetä, että asetuksella saadaan poiketa laista. Hallitusmuodon 92 §:n 2 momentista johtuu, että asetuksentasoinen poikkeaminen lain säännöksistä ei yleensä olekaan sallittua. Vakiintuneessa lainsäädäntökäytännössä on kuitenkin pidetty mahdollisena valtuuttaa tavallisella lailla antamaan asetuksella tai vielä alemmanasteisin säännöksin normeja, jotka muuten kuuluisivat lain sääntelyalaa (valtiosääntöikeudellinen käytäntö praeter legem).

HMenL 2 § ei sen enempää ehdotetussa kuin laiksi vahvistuneessa muodossaan merkitse myöskään poikkeusta hallitusmuodon 92 §:n 2 momentista niin, että siinä sallittaisiin soveltaa lain kanssa ristiriidassa olevaa asetusta. Kun HMenL 2 §:ssä tarkoitulla tavalla sovelletaan asetuksen säännöstä HMenL:n säännöksen sijasta, ei hallitusmuodon 92 §:n 2 momentissa tarkoitettua ristiriitaa voi syntyä, koska tällainen soveltaaminen nimenomaan on HMenL:n mukaista. Tähän nähden erilaisen käsityksen on esittänyt Aarre Tähti, Oikeus 1988 s. 426—432.

Aivan eri ongelman muodostaa kysymys siitä, millä säädöstasolla hallintomenettelyä koskevat erityissäännökset voidaan antaa ja missä tapauksessa tarvitaan erityinen laissa oleva valtuutus asetuksella säätämiseen. Enemmälti tähän puuttumatta on todettava, että joka tapauksessa menettelyn keskeisiin oikeusturvatakeisiin liittyvät vaatimukset, kuten esteettömyys, kuuleminen, asian riittävä selvittäminen ja päätöksen perusteleminen, ovat sellaisia, joista poikkeamisen peruste on oltava laissa.

le (24. 2. 1983 n:o 3222/31/83) katsonut, että VerL:n mukainen verotusmenettely on tyhjentävästi säänneltyä hallintomenettelyä. VerL:n tai verotusasetuksen (530/59), jäljempänä VerA, yksittäisten säännösten täydentäminen HMenL:n yksittäisellä säännöksellä ei siten mainitun kirjeen mukaan yleensä tule kysymykseen.

Verohallituksen kirjeessään ilmoittamaa kantaa ei ole lähtökohtien osalta syytä asettaa kyseenalaiseksi. Saattaa kuitenkin olla paikallaan yksityiskohtaisemmin tarkastella VerL:n menettelysäännösten ja HMenL:n suhdetta ja pyrkiä sen jälkeen arvioimaan hieman tarkemmin sitä, jättääkö VerL HMenL:lle mitään sovellettavuutta verotusmenettelyssä.

2. Verotuslain sisällöstä menettelysäännösten osalta

VerL sisältää organisaatio- ja toimivaltasäännökset sekä hallinto- ja lainkäyttömenettelyä koskevat säännökset valtion- ja kunnallisveroa, kirkollisveroa sekä kansaneläkevakuutusmaksua määrättäessä ja niiden maksuunpanoa ja kantoa toimitettaessa.

Seuraavassa on suppea katsaus mainitun lain ja myös VerA:n hallintomenettelysäännöksiin.

Verolautakunnan puheenjohtajan, varapuheenjohtajan ja muun jäsenen sekä valtion- ja kunnanasiameiehen *esteellisyydestä* säädetään VerL 13 §:ssä (74/87). Sen mukaan esteellisyyteen sovelletaan HMenL 10 ja 11 §:n säännöksiä. Lääninverolautakunnan puheenjohtajan, varapuheenjohtajien, jäsenten ja verotusasiamiesten esteellisyyteen noudatetaan 22 §:n viittaussäännösten perusteella, mitä verolautakunnan osalta on säädetty. Lääninverojohtajan ja lääninveroviraston sekä verotoimiston muun viran tai toimen haltijan esteellisyydestä ei ole säädetty VerL:ssa, vaan sitä koskevat säännökset olivat välittömän verotuksen piiri- ja paikallishallinnosta annetun asetuksen (171/76) 27 §:ssä (76/87), jossa myös säädettiin HMenL:n esteellisyyssäännökset noudatettavaksi. Mainittu asetus on nyttemmin kumottu asetuksella verohallinnosta (278/88), jossa ei ole säännöksiä esteellisyydestä. Ilmeisesti HMenL:n esteellisyyssäännösten noudatettavuutta on pidetty itsestään selvänä. Tämän täytyy merkitä sitä, että verovalmistelijoina toimivien verotoimiston virkamiesten esteellisyys määräytyy VerL:n jättämästä aukosta huolimatta HMenL:n mukaan. Myöskään keskusverolautakunnan puheenjohtajan, jäsenten ja sihteerin esteellisyydestä ei ole säädetty VerL:ssa vaan asetuksessa keskusverolautakunnasta (448/59), jonka 5 §:ssä (77/87) on viittaus HMenL:n esteellisyyssäännöksiin.

VerL 33 §:ssä säädetään veroilmoituksen jättämisvelvollisuudesta. Vallitsevan käsityksen mukaan veroilmoitus ei ole verovelvollisen antama tahdonilmaisu, vaan se sisältää vain tietoja tosiasiallisista olosuhteista.³ Näin ollen veroilmoituksen jättäminen ei merkitse HMenL 7 §:ssä tarkoitettua asianosaisaloitteista *vireillepanoa*. Sen sijaan veroilmoituksen jättämällä verovelvollinen täyttää erityisesti säännellyn selvittämisvelvollisuutensa veroviranomaisen vireillepanemassa verotuksessa. Tämän *selvittämisvelvollisuuden* laajuudesta ja siinä noudatettavista menettelytavoista on yksityiskohtaisia säännöksiä VerL 34—43 a §:ssä sekä lisäksi VerA 5 luvussa. Mainitut säännökset ovat niin seikkaperäiset, ettei HMenL 17 §:n säännöksille selvittämisvelvollisuudesta eikä 12 §:n säännöksille selvittämispyyntöä jää sovellettavuutta. VerL 44—47 §:ssä selvittämisvelvollisuus asetetaan myös muille kuin käsittelevälle viranomaiselle ja asianosaiselle, mistä HMenL:ssa ei ole säännöksiä.

Veroilmoitus voidaan VerL 34 §:n 1 momentin mukaan jättää verovelvollisen oleskelukunnan verotoimistoon toimitettavaksi edelleen verovelvollisen kotikunnan verotoimistoon. Kysymyksessä oleva *asian siirto* ei siis riipu sellaisista ehdoista kuin HMenL 8 §:ää sovellettaessa. Myös määrääjän noudattamiseen riittää veroilmoituksen antaminen ajoissa siirtävälle verotoimistolle.

VerL 35 §:n 1 momentti, jonka mukaan verovelvollisen on omakäsitsesti allekirjoitettava ilmoituksensa, merkitsee poikkeusta HMenL 6 §:n mukaisen *asiamiehen käytön* sallittavuudesta. Kuitenkin VerL 51 §:n 5 momentin mukaan saa sellainen henkilö, joka poissaolon tai muun laillisen esteen tähden on estynyt täyttämästä ilmoitusvelvollisuuttaan, asettaa sijaansa soveliaan henkilön.

VerL 52 ja 53 §:n säännökset viranomaisen kehotuksesta tiedon tai asiakirjojen antamiseen vastaavat tarkoitukseltaan myös niitä säännöksiä, joita HMenL 9 §:ssä on *asiakirjassa olevan puutteen poistamisesta*.

VerL 54 §:n 1 momentissa säädetään oikeudesta saada *neuvontaa* ilmoittamisvelvollisuutta ja ilmoittamistapaa koskevissa kysymyksissä sekä maksutonta avustusta ilmoituksen laadinnassa. Eräs tähän liittyvä käytännön menettelytapa on vuosittainen verovelvollisten käyttöön jaettava veroilmoituksen täyttämisohje. Mainittu lainkohta toteuttaa näin ollen sitä tarkoitusta, josta säädetään viranomaisen neuvontavelvollisuutta koskevassa HMenL 4 §:ssä. VerL:n sanonnassa neuvontavelvollisuus rajautuu ilmoittamisvelvollisuuden täyttämistä koskeviin

³ Ks. esim. Edward Andersson, *Kommentar till beskattningslagen*, Helsingfors 1988, s. 25—26, ja Lassi Kilpi, *Veroilmoitus — tahdonilmaisu vai tosiasialuettelo*, Suomalainen lakimiesyhdistys 75 vuotta, Helsinki 1973, s. 206—213.

seikkoihin. Sen perusteella ei esimerkiksi arvioverotuksen tai jälkiverotuksen kohteeksi joutuva voi vaatia neuvoja kuulemisvelvoitukseensa laatimista varten.

Lain 54 §:n 2 momentissa on säännöksiä ilmoittamisvelvollisen oikeudesta esittää tietoja viranomaiselle suullisesti ja viranomaisen velvollisuudesta dokumentoida suullisesti vastaanotetut tiedot. Tältä osin mainitut säännökset vastaavat HMenL 18 §:n säännöksiä *asianosaisen suullisesta lausumasta* ja 20 §:n säännöksiä eräiden *tietojen merkitsemisestä asiakirjaan*.

Asianosaisen kuulemista koskevat säännökset ovat VerL:ssä sen 56 §:ssä (ns. veronkiertopykälän soveltaminen), 72 §:n 1 momentin 3 kohdassa (arvioverotuksen toimittaminen), mainitun momentin 4 kohdassa (harkintaverotuksen toimittaminen), 74 §:ssä (verottaminen selvittämättömän omaisuuden lisäyksen johdosta), 82 §:n 2 momentissa (veronoikaisun suorittaminen verovelvollisen vahingoksi), 82 a §:ssä (maksuunpanon oikaiseminen verovelvollisen vahingoksi), 83 §:ssä (jälkiverotuksen toimittaminen) ja 89 §:n 2 momentissa (muunkin henkilön kuin veroluetteloon merkityn verovelvollisen määrääminen vastuuseen verosta).

Mainittujen lainkohtien mukaan asianosaiselle on varattava tilaisuus esittää selvitystä, *mikäli mahdollista*, arvioverotusta, veronoikaisua, maksuunpanon oikaisua ja jälkiverotusta toimitettaessa. Muihin kuulemisäännöksiin ei sanottua kuulemisen käytännöllisiin ongelmiin viittaavaa ehdonvaraisuutta ole sisällytetty. Tosin harkintaverotusta koskien VerL 72 §:n 4 momentissa on erikoislaatuinen säännös, jonka mukaan verovelvollinen voi veroilmoituksessaan oikeuttaa viranomaisen toimittamaan häntä kuulematta sanotun verotuksen. Lisäksi on katsottu, että verotettaessa satunnaisesta omaisuuden lisäyksestä ei riitä pelkästään se tavanomaisen käsityksen mukaan kuulemisvelvollisuuden toteuttava viranomaisen toimenpide, että kuultavalle annetaan mahdollisuus selityksen antamiseen.⁴ Tuolloin kuultavalta siis tulisi aina myös saada selitys.

Muissa kuin edellä mainituissa tilanteissa VerL:n mukaisessa menettelyssä päätös saadaan siis tehdä asianosaista kuulematta, kun omaksutaan käsitys VerL:n tyhjentävästä sääntelystä. Tähän nähden voidaan toisaalta todeta, ettei HMenL 15 §:n kuulemisäännöksiäkään olisi sovellettava esimerkiksi pelkästään siitä syystä, että verovelvolliselle annetaan hänen ilmoituksestaan epäedulliseen suuntaan poikkeava ratkaisu. Jos nimittäin verovalmistelussa ja päätöksenteossa ei ole

⁴ Ks. Edward Andersson, mt. s. 94.

käytetty muita kuin veroilmoituksen mukaisia selvityksiä, kysymys on vain siitä, että päätösharkinnassa näille selvityksille annetaan toisen-sisältöistä merkitystä kuin mitä asianomainen verovelvollinen on itse katsonut. Asiaan ei ole siten tullut sellaisia uusia selvityksiä tai vaatimuksia, joiden johdosta häntä tulisi kuulla.⁵ Sitä vastoin esimerkiksi VerL 72 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisessa laskelmaverotuksessa viranomaisen tulo- ja omaisuuslaskelmaan tekemä oikaisu on ymmärrettävissä sellaiseksi uudeksi vaatimukseksi, josta HMenL:ia sovellettaessa tulisi kuulla. Samoin laskelmaverotuksessa viranomainen voi ottaa päätöksensä perustaksi muunsisältöisiä tosiseikkoja kuin mitä verovelvollinen on ilmoittanut, ja kysymys voi tuolloin olla sellaisista uusista selvityksistä, joista HMenL edellyttäisi kuultavan verovelvollista.

Siitä, miten kuuleminen suoritetaan, ei ole VerL:ssa säännöksiä. Sen sijaan VerA 43 §:n 1 momentissa (175/69) on säännös, jonka mukaan kuultaessa VerL 72 §:n 1 momentin 3 tai 4 kohdan mukaan (arvio- tai harkintaverotus), 73 §:n 1 momentin mukaan (ulkomaalaisesta riippuvan yrityksen verottaminen) tahi 74 §:n mukaan (selvittämättömästä omaisuuden lisäyksestä verottaminen) viranomaisen on annettava verovelvolliselle selvityksen esittämistä koskeva ilmoitus tarpeeksi yksilöitynä kirjallisesti ja toimitettava verovelvolliselle siten kuin tiedoksiannosta hallintoasioissa on säädetty. Tästä asetuksen säännöksestä, joka koskee siis vain osaa VerL:ssa säännellyistä kuulemistilanteista, ei käy ilmi samalla tavalla kuin HMenL 15 §:n 1 ja 3 momentista viranomaisen velvollisuus kommunikoida menettelyaineisto kuultavalle. Joka tapauksessa yleisten asiakirjain julkisuudesta annetun lain (83/51) 19 § (601/82) turvaa verovelvolliselle, joka kuulemisensa yhteydessä sitä vaatii, oikeuden vastaavien tietojen saamiseen asiakirjoista kuin mitä HMenL 15 §:n 3 momentin mukaan edellytetään annettavan kuultavalle viranomaisen aloitteesta. VerA 43 §:n 1 momenttiin sisältyvänä epäjohdonmukaisuutena on havaittavissa, että siinä säänneltyjä kuulemisen menettelytapoja sovelletaan tuon asetuksenkohdan mukaan VerL 73 §:n 1 momentissa tarkoitettuun kuulemiseen. Kuitenkaan VerL:n sanotussa momentissa ei, kuten ei muuallakaan asianomaisessa 73 §:ssä, säädetä lainkaan kuulemisesta.⁶

Verotusmenettely päättyy VerL 80 §:n 1 momentissa tarkoitetun veroluettelon laatimiseen ja sen nähtävillepanoon 81 §:n 1 momentin mukaisesti. Veroluettelo sisältää tiedot kunkin verovelvollisen verotetta-

⁵ Vrt. Edward Andersson, mt. s. 19.

⁶ Andersson katsoo, että verovelvollista on puheena olevassa tilanteessa kuitenkin kuultava, mt. s.106.

vasta tulosta ja omaisuudesta, maksuunpannuista valtion-, kunnallis- ja kirkollisveroista sekä kansaneläkevakuutusmaksuista ja niiden suoritukseksi käytettävistä ennakoista. VerL 80 §:n 3 momentin mukaan verovelvolliselle annetaan verotustodistus selvityksenä toimitetusta verotuksesta. Lisäksi lain 88 §:n 1 momentin mukaan jokaiselle, jolle on maksuunpantu veroa tai kansaneläkevakuutusmaksua tahi määrätty palautettavaksi veron ennakkoa, on lähetettävä veroluettelon mukainen verolippu, jossa on muutoksenhakuosoitus. Veroluetteloa voidaan pitää verotusmenettelyssä annettuna verovelvollisia koskevana päätöksenä ja verolippua siitä kullekin verovelvolliselle annettuna otteena.⁷ Todetut säännökset kattavat *hallintopäätöksen sisältöä ja päätöksen tiedoksi antamisen* vaatimusta sääntelevät HMenL 23 ja 25 §:n.

Päätöksen perustelemisesta VerL:ssa ei ole säännöksiä. Kuitenkin VerA 12 §:ssä säädetään verolautakunnan ja sen jaoston kokouksissa pidettävästä pöytäkirjasta. Sanotun pykälän 4 momentin mukaan pöytäkirjan otteeseen on, jollei verovelvollinen ole vaatinut pöytäkirjasta tai sen liitteistä muunlaista otetta, merkittävä, miten veroilmoitukselta on poikettu, sekä 3 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa myös poikkeamisen syy ja lainkohta, johon poikkeaminen perustuu. Lääninverolautakunnan on asetuksen 17 §:n mukaan pidettävä vastaavalla tavalla pöytäkirjaa. Näiden säännösten mukaan toimittaessa verotusmenettelyssä tulevat varsin pitkälle täytetyiksi ne vaatimukset, jotka HMenL 24 §:ssä asetetaan päätöksen perustelemiselle. Verotusmenettelyssä päätöksen perustelut eivät kuitenkaan ole päätöksen sisällössä asiakirjassa, vaan ne ilmenevät menettelyn muusta asiakirja-aineistosta.

VerL 82 §:n säännökset veronoikaisusta vastaavat HMenL 26 ja 27 §:ssä säänneltyä *asia- ja kirjoitusvirheen korjaamista*. Veronoikaisu poikkeaa päätöksessä olevan virheen korjaamisesta lähinnä neljässä suhteessa. Veronoikaisua, toisin kuin asiavirheen korjaamista, ei voi suorittaa sen vuoksi, että päätös perustuu ilmeisen väärään lain soveltamiseen. Korjaamismenettely ei ole sidottu määräaikoihin kuten veronoikaisu. Veronoikaisu on suoritettava, jos edellytykset siihen ovat, eikä se vaadi asianosaisen suostumusta. Sitä vastoin asiavirhettä ei saa korjata asianosaisen suostumuksetta, ja vaikka korjaamisen edellytykset ovat olemassa, siihen ryhtyminen on viranomaisen harkinnassa.

⁷ Jos verolippu ei ole veroluettelon mukainen, on jälkimmäinen määräävä. Edward Andersson, mt. s. 112.

3. Verotuslain suhde hallintomenettelylakiin

VerL:ssa on säännöksiä lähes kaikista niistä menettelyyn kuuluvista vaatimuksista, joista HMenL:ssakin säädetään. Siitä puuttuvat oikeastaan vain sen laatuiset säännökset, kuten vireilläolosta ilmoittaminen ja asioiden yhdessä käsitteleminen (HMenL 13 ja 14 §), jotka eivät voisi tulla sovellettavaksikaan verotusmenettelyssä. VerL:n säännökset eivät kuitenkaan kata kauttaaltaan verotusmenettelyn eri osalualueita. Näissä säännöksissä on keskitytty sääntelemään veroilmoituksen käsittelemiseen liittyvää menettelyä, eivätkä monet niistä koske lainkaan esimerkiksi veronoikaisuasian ja jälkiverotusasian käsittelyä.

Veroasiat ovat laadultaan ja menettelyllisiltä tarpeiltaan erityistyyppisiä hallintoasioita, joille on ominaista suuri lukumäärä ja vuosittainen toistuvuus. Siksi on ollut tarve VerL:ssa ja -A:ssa säännellä niiden käsittely mahdollisimman yksityiskohtaisesti. Näiden jo 30 vuotta voimassa olleiden, joskin lukuisia muutoksia läpikäyneiden säädösten pohjalta on muotoutunut yhtenäinen ja vakiintunut menettelykäytäntö. Hallintomenettelyä veroasioita käsiteltäessä voidaan tosiaan täydellä syyllä kutsua verotusmenettelyksi.

VerL:ssa ja -A:ssa on siis verotusmenettely säädetty tai ainakin tarkoitettu säätää täydellisesti. Niin ollen HMenL syrjäytyy nimenomaan siinä mielessä, *mitä* menettelyvaatimuksia verotusmenettelyyn kuuluu. Sen sijaan voidaan vielä erikseen asettaa kysymys, syrjäytyykö HMenL kokonaan myös siltä osin kuin on ratkaistava, *millä tavoin* menettelytoimet tulee suorittaa. Verotusmenettelyn erityissäännökset jättävät ainakin jossain mitassa avoimeksi muun muassa sen, miten verovelvollista kuullaan ja millä tavoin päätökset perustellaan. Esimerkiksi kuulemiseen liittyen voi tältä kannalta tulla ratkaistavaksi, mikä on kuultavalle tiedoksi annettavan menettelyaineiston laajuus. Tältä osin vastausta tulisi etsiä HMenL:sta, jonka 15 §:stä ilmenevät kuulemisen yleiset sisältövaatimukset.

On kuitenkin ilmeistä, että verotuskäytännössä on omaksuttu menettelytavat, jotka toteuttavat kuulemisen ja muidenkin menettelytoimien sisältövaatimukset myös HMenL:ssa olevien mittapuiden mukaisesti, eikä HMenL:n soveltamisen tarve puheena olevassa mielessä tule useinkaan esiin. Sitä vastoin verotusmenettelyn niiden tarpeiden ja vaatimusten osalta, joissa on kysymys *ns. hallinnon palveluperiaatteen* toteuttamisesta, HMenL:lla voinee olla enemmänkin vaikutusta. Muissa kuin ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseen liittyvissä tehtävissä asianosaisten oikeus saada viranomaiselta opastusta ja neuvontaa on paljolti vailla säännösperustaa. Tällaisen palvelun tarve korostuu esimer-

kiksi veronoikaisun ja jälkiverotuksen yhteydessä, jolloin verovelvollisen olisi tiedettävä, mistä seikoista hänen on esitettävä selvitystä ja millä tavoin selvitys pitäisi esittää, jotta se voitaisiin katsoa luotettavaksi. VerL:ssa ja -A:ssa ei ole HMenL 22 §:ää vastaavaa säännöstä vieraskieliselle ja aisti- tai puhevammaiselle annettavasta tulkitsemisavusta. Jos omaksutaan käsitys HMenL:n täydellisestä syrjäytymisestä verotusmenettelyssä, veroviranomaisella ei siis olisi velvollisuutta antaa sanotunlaista tulkitsemisapua.

Kun otetaan huomioon VerL:n ja -A:n säätämisaikankohta ja sen jälkeinen erityisesti 1980-luvulla tapahtunut hallinnon yleinen kehitys, jossa on vakiinnutettu käsitys kansalaisen oikeudesta saada tietynasteista virastopalvelua, ei verotusmenettelyn erityissäännöksiä ole syytä tulkita siten, että niillä haluttaisiin poiketa hallinnon yleisestä palvelutaloudesta. Näin voitaneen katsoa siitä huolimatta, että VerL:n ja -A:n lukuisissa muutoksissa niiden palvelusäännöksiä ei ole erityisemmin kehitetty. Kun HMenL:ssa säännellään asian käsittelyyn sisältyvän palvelun vähimmäistaso, ei siitä tule verotusmenettelyssä tinkiä. Myös tässä yhteydessä on todettavissa, että verotusmenettelyn käytännöllisessä toteutuksessa viranomaisten palvelutehtävät hoidetaan tavalla, jossa ristiriitaa HMenL:n kanssa ei juuri voine olla.⁸

4. Loppunäkökohtia

Edellä on tarkasteltu VerL:n ja -A:n suhdetta HMenL:iin. Muiden kuin mainituissa verotussäädöksissä tarkoitettujen veroasioiden käsittelyssä noudatettavien erityissäännösten suhdetta HMenL:iin ei ole mahdollista tässä yhteydessä lähemmin arvioida. Aivan yleisesti saatettaneen kuitenkin todeta, että ainakaan lähtökohtaisesti ei voida tulkita noiden veroasioiden käsittelyä säännellyn niin täydellisesti erityissäännöksin, ettei HMenL:lle jää sovellettavuutta. Esimerkiksi KHO on katsonut, että HMenL:n 26 §:n säännöksiä asiavirheen korjaamisesta voitiin soveltaa perintöverotuksessa.⁹ Ennakkoperintäasiaa koskevassa päätöksessään KHO on ottanut kantaa lääninveroviraston selvittämiselvelvollisuuteen tavalla, josta ilmenee viranomaiselle asetetun HMenL 17 §:n mukaiset vaatimukset.¹⁰

⁸ Vrt. eräiden julkisen hallinnon organisaatioiden ja henkilöstöjärjestöjen palvelujulistus 28. 3. 1988.

⁹ KHO 1988 B II 596. Ks. lisäksi verohallituksen kirje lääninverovirastoille ja vero toimistoille 24. 2. 1983 n:o 3222/31/83.

¹⁰ KHO 1987 B II 612.

Samalla kun verotuksen sisältöä uudistetaan, on kehitettävä myös verotusmenettelyä. Sitä koskevia suunnitelmia onkin laadittu. Tavoitteina ovat erityisesti verotusmenettelyn yksinkertaistaminen sekä palveluiden saatavuuden ja laadun parantaminen ja monipuolistaminen. Näin verotuksesta pyrittäisiin saamaan verovelvollista ajatelleen helppömpi, selkeämpi ja suuremman oikeusvarmuuden takaava. Tätä tarkoittavan suunnitelman toteuttamiseen liittyen on ehdotettu myös selvittäväksi, kuinka laajalti HMenL:ia voitaisiin soveltaa VerL:n erityissäännösten sijasta.¹¹

On ilman muuta selvää, että sitä mukaa kun verotusmenettelyssä siirrytään käyttämään verovelvollisen ilmoituksessaan antamien tietojen sijasta viranomaisen suoraan esimerkiksi työnantajilta ja toisilta viranomaisilta hankkimia tietoja, asianosaisten kuulemisen tarve korostuu. Vastaavanlaisia verotusmenettelyn uudistamisen tarpeita voi heijastua mistä tahansa verotuksen sisällön ja sen teknisen toteutuksen muuttumisesta. Verotusmenettelyä koskeva lainsäädäntö on pidettävä tämän kehityksen tasalla, tai paremminkin kehitystä olisi ohjattava säädöksiä uudistaen. Miksikään itsetarkoitukseksi ei tuolloin ole tarpeen asettaa HMenL:n mahdollisimman laajaa noudatettavuutta. Tärkeintä on, että verotusmenettely toteuttaa mahdollisimman hyvin verotuksen tarkoitusta sekä samalla täyttää hyvän, palvelevan hallinnon vaatimukset ja takaa HMenL:iin rinnasteisen menettelyllisen oikeusturvatason.

¹¹ Verohallituksen työryhmän 588 muistio 31. 3. 1989: Tulostavoitteiseen palveluhallintoon. Verotoimistojen toiminnan kehittämissuunnitelma.

Työnantajan sosiaaliturvamaksun kansainvälisistä rajoista

Työnantajan sosiaaliturvamaksun kansainvälisten rajojen ymmärtämiseksi on hyödyllistä tarkastella, mitä tieteisopissa on ajateltu tuon maksun lähemmästä luonteesta. Onko se lainkaan julkisista palveluksista perittävä varsinainen maksu, vai onko se erityisvero. Jos se onkin vero, niin voidaan asettaa osittain finanssiopillinen kysymys, miksi se asetetaan nimenomaan työnantajien maksettavaksi. Näiden kysymysten saatua vastauksensa, on helpompi ratkaista, tuleeko ko. maksua periä myös silloin, kun työnantaja tai työntekijä on ulkomaalainen tai kun työ tapahtuu ulkomailla.

Ne sosiaaliturvamaksun ongelmia aiheuttaneet kriteerit eli palkan ja itsenäisen yrittäjän käsitteet, joita Lassi Kilpi on aiheellisesti kritisoinut,¹ eivät ole tämän selvityksen ydinaluetta.

Sosiaaliturvamaksun lähtökohtana on vuoden 1937 kansaneläkelain 8 §:n säännös, jonka mukaan työnantajan oli suoritettava puolet hänen maksamaansa palkkaan kohdistuvasta kansaneläkevakuutusmaksusta.² Lapsilisämaksua ruvettiin perimään lailla työnantajan lapsilisä- ja kansaneläkemaksusta vuodelta 1948. Useiden välivaiheiden jälkeen annettiin laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta vuonna 1963 ja se käsitti lapsilisämaksun lisäksi sairausvakuutusmaksun ja siihen sisältyi säännöksiä kansaneläkelaisissa säädetyn kansaneläkemaksun yksityiskohdista. Kansaneläke- ja sairausvakuutusmaksuosuus tilitetään kansaneläkelaitokselle ja lapsilisämaksu valtiolle. Viimeksi mainittua ei ole vuoden 1985 lokakuusta alkaen peritty.³

Sosiaaliturvamaksun eri komponentteja tutkittaessa on selvitelty, missä määrin valtio on ottanut huolehtiakseen työnantajalle aikaisem-

¹ Ks. tästä, Lassi Kilpi, Verotus 1975, s. 12 ss.

² Sosiaaliturvamaksun syntyhistoriasta, ks. Suviranta, Palkkatyön käsite vero-oikeudessa, Helsinki 1961, s. 208 ss.

³ Ks. myös Mirjam Laitinen, Työnantajan sosiaaliturvamaksu teoksessa Yritysverotus.

min kuuluneista velvotteista ja missä määrin siis voidaan katsoa, että nämä komponentit ovat maksuina vastiketta työnantajan saamasta suorituksesta valtiolta.⁴ Vuoden 1950 valtiopäivillä perustuslakivaliokunnan vähemmistö katsoi lapsilisämaksun työnantajan valtion välityksellä suorittamaksi palkkamenoksi. Maksunluontoisuus on kuitenkin yleensä torjuttu ja päädytty maksun veron luonteeseen.⁵ Samansuuntaisia ajatuskulkuja on käyty kansaneläkemaksun osalta⁶ ja voitaneen tehdä sairausvakuutusmaksunkin suhteen.⁷

Näin on havaittu että sosiaaliturvamaksu maksun nimikkeestään huolimatta on lähempänä veroa kuin julkisoikeudellista maksua. Voidaan vielä asettaa kysymys, onko tuollaisen veron kohdistaminen nimenomaan työnantajaan aiheellista. Kysymys on voittopuolisesti finanssipoliittinen, mutta saa ulkomaalaisten osalta muitakin painotteita. Työnantajapuoli katsoo, että se johtuu muutoinkin ottamaan mitavasti osaa työntekijöiden sosiaaliturvan rahoittamiseen, ja että erityinen vero on sen vuoksi kohtuuton ja rasittaa yritysten kilpailukykyä.⁸

Kritiikin aiheellisuudesta huolimatta maksun kohdistamista työnantajaan voidaan puolustaa paitsi edellä mainituilla historiallisilla niin myös tämänkin päivän sosiaalipolitiikkaan liittyvillä syillä. Verojärjestelmämme kannalta voidaan panna merkille, että sosiaaliturvamaksu jossain määrin täydentää veronhuojennusten ja tehostuneen verosuunnittelun laimentamaa tuloverotusta. Maksua suorittavat myös sellaiset laajalti tuloverosta vapautetut työnantajat kuin yleishyödylliset yhteisöt, kunnat, kuntainliitot, kaksi pääkirkkoamme ja seurakunnat, laajentaen näin sosiaaliturvamme maksupohjaa.

Rajojen yli ulottuvia suhteita tarkasteltaessa veron ja maksun vastakkainasettelulla on merkitystä. Julkisoikeudellinen maksu voidaan kansainvälisen vero-oikeuden kannalta määrätä jokaiselle palvelua käyttävälle olipa käyttäjä omasta tai vieraasta valtiosta, kun taas varsinaisen veron määräämiselle on asetettava lähinnä kansainvälisestä tapaoikeudesta johdettavia rajoituksia. Analogisia rajoituksia on otettu eräi-

⁴ Suviranta, mt. s. 215.

⁵ Sama s. 216.

⁶ Sama s. 217.

⁷ Andersson, Inledning till skatterätten, Helsingfors 1965, 2 upplaga s. 97, pitää sosiaaliturvamaksua verona.

⁸ Maksun arvostelu sai teollisuuden taholta lisävauhtia siirryttäessä perimään korotettua maksua suuren käyttöomaisuusmäärän perusteella. Porrastuksen yhteydessä suurempaa maksua joutuivat toisaalta maksamaan myös eräät julkisoikeudelliset työnantajat.

siin verolakeihin, joista mainitsen TVL:n, perintö- ja lahjaverolain sekä välillisestä verotuksesta autoverolain.⁹

Sosiaaliturvamaksun osalta joudutaan kansainvälisestä vero-oikeudesta johdettaviin maksun määrittämisen rajoituksiin suhtautumaan erityisin painotuksin, koska laissa ei ole välittömiä rajoitussäännöksiä ja koska alalta yleensä puuttuvat muutkin verotusoikeutta koskevat rajoitukset. Pidättyvä lähestymistapa koskee erityisesti vieraan maan asukkaita, jotka eivät välittömästi kuulu Suomen verovallan alaisuuteen. Suomalaisen työnantajan maksuvelvollisuus ratkeaa pääsääntöisesti sisäisen oikeutemme perusteella. Harvemmin ehkä ajatellaan, että ulkomailla ilmenevän tosiseikaston, kuten juuri palkkatyön, perusteella suomalaiselle työnantajalle tapahtuvan sosiaaliturvamaksun määrittäminen voi loukata tuon toisen maan valtion verovaltaa. Olisiko asian arvostelu toinen käytettäessä siellä vierasmaalaista työvoimaa suomalaisen työvoiman asemesta? Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, jos sitä tarvittaisiin, ei ole mahdollista sosiaaliturvamaksulain nojalla. Lain 14 § sisältää mahdollisuuden viivästyssseuraamusten poistamiseen.¹⁰

Sosiaaliturvamaksulaissa on eräitä, tosin vähemmän keskeisiä ulko-maansuhdetta koskevia säännöksiä, jotka tässä rekisteröin.

1) Jos pohjoismaisen sosiaaliturvamaksusopimuksen (SopS 81/81) mukaan työnantaja on vapautettu kansaneläke- ja sairausvakuutusmaksun suorittamisesta Suomessa, ei palkasta ole maksettava sosiaaliturvamaksua.¹¹

2) Palkan käsitteen osalta on viittaus Pohjoismaiden Investointipankin verottamisesta annetun lain 2 §:ään (627/78).

3) Maksunalaista palkkaa on myös lähdeverolaissa tarkoitettu palkka ja työnantaja on myös lähdeverolaissa tarkoitettu perimiseen velvoitettu henkilö, ts. työnantaja sekä hänen Suomessa oleva edustajansa (2 § 1 ja 2 mom).

⁹ Monet verolait jättävät ao. veron kansainväliset rajat määrittelemättä. Tämä koskee esim. eräitä leimaveron muotoja sekä koiraveroa.

¹⁰ Lääninoikeudet ovat ainoa varsinainen valitusaste sosiaaliturvamaksuasioissa. Lassi Kilpi on huomauttanut, mk. s. 21, että KHO on myöntänyt valituslupia po. asioissa säästeliäästi. Alan kansainvälisissä kysymyksissä lupia on kuitenkin annettu enemmän.

¹¹ Lain 1 a §. Sanotun sosiaaliturvasopimuksen, jossa osapuolina ovat Suomi, Islanti, Norja ja Tanska, 10 artiklan mukaan maksut sopimuksen mukaisista etuuksista suoritetaan siinä maassa, jonka lainsäädäntö koskee oikeutta etuuksiin, jotka riippuvat ansiotyöstä tai ansiotyön tuloista. Tuollaisia maksuja ei saa periä toisessa maassa. Jos kuitenkin työnantaja lähettää työntekijän pohjoismaasta toiseen suorittamaan työnantajan lukuun työtä, jonka arvioidaan kestävän enintään 12 kuukautta, kuuluu hän työsuhteesta johtuvien etujen suhteen edelleen kotivaltionsa lainsäädännön piiriin (8 art. 1 mom). Sosiaaliviranomaiset voivat sopia pitemmästäkin karenssiajasta. Työnantajamaksut kuulunevat vastaavasti kotivaltiossa eikä työntekovaltiossa tuolta ajalta maksettavaksi.

4) Vieraan maan Suomessa oleva lähetystö tai lähetetyn konsulin tai vastaavan alainen konsulinvirasto eivät ole maksuvelvollisia.

Keskeisiin rajan yli ulottuvia suhteita koskeviin kysymyksiin sosiaaliturvamaksulaki ei anna suoria vastauksia. Siinä todetaan lyhyesti, että maksu peritään ennakoperinnän alaisten palkkojen määrästä. Ennakoperintälaki, johon sosiaaliturvamaksulaissa viitataan palkan ja työnantajan määritelmien osalta (2 §, EpL 4 §), ei viitatulta osaltaan valaise nyt po. ongelmaa. Sen sijaan EpL 1 §:ssä ilmaistu johtoajatus, että ennakoperintä tapahtuu valtiolle, kunnalle ja kirkolle menevien verojen ja kansaneläkemaksun perimiseksi, on oikeuskäytännössämme saanut antaa sisältää myös sosiaaliturvamaksun kansainvälisiä ulottuvuuksia määrättäessä.

Sanottua ennakoperintälain johtoajusta on nimittäin sovellettu sosiaaliturvamaksuun siten, että jos palkka TVL:n II osan¹² säännösten mukaan ei ole palkansaajan Suomessa verotettavaa tuloa, työnantajan ei tule maksaa palkasta sosiaaliturvamaksua (KHO 1976 II 551). Tämä ei havaitakseni ole EpL 1 §:stä tehtävä »välttämätön» johtopäätös vaan tulkinto. Kun on palkasta kysymys, sääntö tulee sovellettavaksi ennen muuta tapauksiin, joissa suomalainen työnantaja maksaa palkkaa ulkomaiselle työntekijälle muualla kuin Suomessa tehdystä työstä. Se on ulotettu koskemaan suomalaisia työntekijöitä, joiden palkka on vapautettu tuloverosta yhden vuoden (nykyään 6 kuukauden) säännön perusteella.

Voitaisiin ajatella, että samaa EpL 1 §:stä johdettavaa vapauttavaa sääntöä sovellettaisiin silloinkin, kun työntekijän palkka on tuloverosopimuksen nojalla vapautettu tuloveroista, eikä siitä siis tehdä ennakon tai lähdeveron pidätystä. Näin ei kuitenkaan ole menetelty, vaan sosiaaliturvamaksu on tuloverosopimuksesta riippumatta maksettava (KHO 1975 II 569). Tämän tapauksen logiikka on sangen selvä. Jos vapautus myös sosiaaliturvamaksusta myönnettäisiin, se merkitsisi tuloverosopimuksen ulottamista sellaiseenkin veroon, jota sopimus ei lainkaan kata, ja näinhän ei menetellä veroja ja maksuja koskevien sopimusten soveltamisessa.

Seuraavassa käsitellään tavalliset Suomessa ja ulkomailla tehtyä palkkatyötä koskevat tilanteet.

¹² Kirjotuksen TVL-viittaukset koskevat vuoden 1974 TVL:ää.

A. Suomalainen työnantaja

1. Työnteko Suomessa

Sosiaaliturvan kansallisesta luonteesta johtuen voisi ajatella, että enintään 6 kuukautta Suomessa oleskeleva ulkomaalainen työntekijä ei muodostaisi suomalaiselle työnantajalle sosiaaliturvamaksuvelvollisuutta. Sanotunlaisen ulkomaalaisen mahdollisuudet ja tarpeet Suomen sosiaaliturvaan nähden ovat sangen rajoitetut. Maksuvelvollisuus voidaan mielestäni kuitenkin johtaa

- sosiaaliturvamaksun veron luonteesta
- yleinen tuloverosopimus ei po. tapauksessa ole esteenä työntekijän palkkaan kohdistuvan ennakonpidätyksen toimittamiselle. Kysymyksessä on täältä saatu tulo (v. 1974 TVL 6 § 4 k)
- jos verosopimus jossain tilanteessa vapauttaisikin Suomessa tuon ajan olevan työntekijän verosta, niin vapauttaminen ei kuitenkaan ulotu työnantajan sosiaaliturvamaksuun.

Sosiaaliturvasopimukset koskevat yleensä vain sosiaalisuojan antamista ulkomaalaiselle, ei työnantajalle tai muille tulevia maksuja. Vuoden 1981 pohjoismaiden sosiaaliturvasopimus voi kuitenkin vapauttaa toisesta pohjoismaasta tänne enintään 12 kuukaudeksi lähetetyn työntekijän osalta sosiaaliturvamaksun. Maksu suoritetaan sopimuksen mukaan siinä valtiossa, josta henkilö on lähetetty eikä työntekovaltiossa. Tämä sopimusperusteinen vapautus maksusta voi nähdäkseni tulla sovellettavaksi myös suomalaiseen työnantajaan silloinkin kun työ on tehty Suomessa eli esim. silloin, kun suomalainen yritys, jolla on toimipaikka Norjassakin, lähettää norjalaisen työntekijän Suomeen enintään 12 kuukauden ajaksi. Maksu kuuluu Norjalle, jos se voi käyttää oikeuttaan sisäisen lainsäädäntönsä mukaan.

2. Työnteko ulkomailla

Ennakonpidätys ja sosiaaliturvamaksu eivät juuri voi tulla kysymykseen, kun suomalainen työnantaja käyttää vieraassa maassa sikäläistä eli siellä asuvaa tai muuta ulkomaista työvoimaa. Tuollainen palkka ei lain (TVL 6 § 4 k) mukaan ole Suomessa verotettavaa eikä siis ennakonpidätyksen tai lähdeveron alaista. Tällainen tulkinto on omaksuttu ratkaisussa KHO 1976 II 551, jossa oli kysymys suomalaisen työnantajan velvoittamisesta maksamaan sosiaaliturvamaksu Italiassa ja Israelissa asuneille ja työskenneille tosin suomalaista alkuperää oleville

työntekijöille maksamistaan palkoista. Ratkaisussa katsottiin, että TOL:n verovelvollisuutta koskevien säännösten johdosta palkoista ei ollut suoritettava ennakoperintälain 1 §:ssä tarkoitettuja veroja tai maksuja, mikä vuoksi ennakoperintää ei ollut toimitettava eikä sosiaaliturvamaksua liioin ollut maksettava. Ehkä voidaan sanoa, että LO joka oli hylännyt verovelvollisen valituksen, näki »ennakoperinnän alaisen palkan» *in abstracto*, KHO *in concreto*.

Edellisessä tapauksessa oli kysymys siitä, että palkka ei lain mukaan ollut Suomessa verotettavaa. Kun suomalainen työnantaja käyttää vieraassa maassa suomalaista lähetettyä työvoimaa, niin tuon palkan verotusoikeus on tavallisesti verosopimuksen mukaan kuuden ensimmäisen kuukauden (183 päivän) aikana Suomella, jos työnantajalla ei ole kiinteää toimipaikkaa työntekevaltiossa, ja sen jälkeen verotusoikeus on tuolla vieraalla valtiolla, jos oleskelu kestää 183 päivää pitemmän ajan. Verosopimuksen mukaan työntekijän kotivaltiolle kuuluva 183 päivän verotusoikeus lasketaan vuosikohtaisesti. Jos verotusoikeus edellisen mukaisesti on Suomella kotivaltiona, niin työnantaja on velvollinen sekä enakkonpidätykseen että sosiaaliturvan maksamiseen. Jos verotusoikeus on sanotun pitemmän oleskelun johdosta vieraalla valtiolla, niin suomalainen työnantaja on velvollinen maksamaan ainoastaan sosiaaliturvamaksun, koska verosopimuksesta ei ole heijastusvaikutuksia sosiaaliturvamaksuun.

Tavallisimmin kuitenkin suomalainen lähetetty työntekijä vapautuu tuloverosta kuuden kuukauden säännön nojalla, ja vastaavasti työnantaja vapautuu paitsi enakkonpidätyksestä niin myös sosiaaliturvamaksusta. Tämä KHO:n kanta ratkaisussa 1979 II 627, menee vapauttamislinjassa sangen pitkälle, koska silloisen yhden vuoden, nykyään kuuden kuukauden, säännön tarkoituksena tuskin oli ulottaa sen vaikutuksia työnantajan sosiaaliturvamaksuun. Suomalaisten työntekijöiden sosiaaliturvan tarve tuskin vähenee paljonkaan sen vuoksi, että he työskentelevät jonkin aikaa vieraassa maassa. Jos Suomesta lähetetyn työntekijän oleskelu ulkomailla jatkuu, joudutaan muun vapautusperusteen ehkä puuttuessa ottamaan kantaa siihen, onko hän enää Suomessa yleisesti verovelvollinen. Ennen kolmen vuoden säännön voimaan tuloa, saattoi noin 15 kuukauden oleskelu ulkomailla tehdä työntekijästä rajoitetusti verovelvollisen. Kolmen vuoden sääntöä sovellettaessa on perheen asuinpaikalla, komennussuhteilla ja varallisuusseikoilla ratkaiseva merkitys.

Aika usein suomalainen konserni hoitaa ulkomailla tapahtuvan työn siellä olevan tytäryhtiönsä kautta, jolloin sosiaaliturvamaksuveloitetta Suomeen suomalaisenkaan työntekijän osalta ei muodostu. Itse urak-

ka on kuitenkin voitava kohdistaa tuohon tytäryhtiöön eikä Suomessa olevaan yritykseen.

B. Ulkomainen työnantaja

1. Yleistä

Ulkomaalaista kohdellaan sosiaaliturvamaksun osalta eri tavalla kuin suomalaista työnantajaa. Itse ulkomaalaisuus on haettavissa tuloverotuksemme käsitteistöstä. Tähän en puutu enemmälti. Huomautan kuitenkin, että muodollinen kotipaikka, yhteisöjen osalta rekisteröintimaa, on saanut verotus- ja oikeuskäytännössä ehkä liikaa painotusta. Verosopimustemme kotivaltion määritelmät voisivat tarjota monipuolisemman lähestymistavan.¹³

Edellisten lisäksi TVL:ssä (6 § 4 k) on »tällä olevan työn- ja toimeksiantajan» käsite. »Tällä olemisen» ei ole sama asia kuin Suomessa asuminen tai suomalainen yhteisö. Myös ulkomaalainen voi olla tällä oleva esim. kiinteän toimipaikan, edustajan tai, mahdollisesti, jatkuvan myynti- tms. toiminnan kautta.¹⁴

Sosiaaliturvamaksun TVL-kytkennöistä johtuen »tällä olevan työn- tai toimeksiantajan» käsitteellä on yhteys myös sosiaaliturvamaksuun, koska rajoitetusti verovelvollisella yksityinen palkka ei ole tällä veronalaista (tällä saatua tuloa), jos työtä ei ole suoritettu yksinomaan tai pääasiallisesti Suomessa tällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun.

Jos sosiaaliturvasopimuksemme eivät, niinkuin asia yleensä on, sisällä säännöksiä sosiaaliturvamaksusta, joudutaan johtopäätökset ulkolaisen työnantajan maksuvelvollisuudesta luonnollisestikin tekemään sisäisen lakimme, käytännössä sosiaaliturvamaksulain, ennakkooperintälain ja varsinkin TVL:n perusteella.

Siitä minkä maan sosiaaliturvajärjestelmään esim. lähetetty työntekijä kuuluu sosiaaliturvasopimuksen mukaan, voidaan ehkä tehdä varovaisia johtopäätöksiä myös sosiaaliturvamaksun osalta. On harkinnanvaraista, voidaanko Suomen ja ao. vieraan valtion välillä tehtyä bilateraalista tuloverosopimusta, esim. sen käsitteistöä, niinikään käyttää tulkinnallisena apukeinona.

Kansainvälisen oikeuden verotusta koskevat säännöt lienevät vie-

¹³ Ks. esim. OECD-mallisolupimus art. 4, verotuksellinen kotipaikka. Sosiaaliturvamaksusta ulkomaalaissuhteissa ks. myös Veijo Hämäläisen artikkeli, Näkökohtia työnantajan sosiaaliturvamaksusta, Verotus 1977 s. 152 ss.

¹⁴ Toisin ehkä Andersson, Tulo- ja varallisuusverolaki, toinen täydennetty painos, Vammala, s. 29 ss., joka rinnastanee tällä olemisen Suomessa asumiseksi.

lä kehittelyasteella. Ns. kansainvälisen vero-oikeuden selväpiirteisin anti onkin bilateraalinen tai multilateraalinen verosopimus. Tästä huolimatta voidaan pitää kiinni siitä, että verosopimuksen puuttuessaakin ao. veron osalta valtioiden tulee ulkomaalaiselle veroja tai maksuja määrätessään ensin asettaa kysymys, onko verolla sellainen asiallinen yhteys tuon ulkomaalaisen statukseen, että vero todella voidaan määrätä.¹⁵ Yleisluontoinen vero, kuten tulovero edellyttää henkilön kansalaisuutta tai asumista ao. maassa tai suoraa osallistumista tuon maan kansantalouteen. Vero ei saa liioin olla ulkomaalaista diskriminoiva.¹⁶

Kansainvälisen oikeuden periaatteiden rikkomisesta ei ole universaalisia sanktioita. Sen sijaan joidenkin yhteisöjen sääntöihin on saatettu ottaa verotusta koskevia lausekkeitä¹⁷ jotka ovat sitovia.

2. Kun työntekijä on oleskellut täällä enintään puoli vuotta

Sosiaaliturvamaksua tässä ryhmässä ei yleensä suoriteta. Periaatteellisista syistä käsittelen kuitenkin asiaa muutamalla rivillä. Kun ulkomaisen työnantajan tänne lähettämä työntekijä oleskelee täällä enintään puoli vuotta, hän on rajoitetusti eli vain täältä saamastaan tulosta verovelvollinen. Tämän mukaisesti hän maksaa täällä pääasiallisesti tekemästään työstä veron vain, jos työnantaja on »täältä oleva», eli tänne etabloitunut, esim. kiinteän toimipaikan tai edustajan kautta. Tällaisen etabloitumisen ei tarvitse ylittää verosopimuksissamme tarkoitettuun kiinteään toimipaikkaan.

Tavallista kuitenkin on, että ulkomaisella työnantajalla ei ole täällä sellaista verosopimuksissa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa, joka verosopimustemme mukaan antaisi verotusoikeuden palkasta ao. vieraalle valtiolle, kun työntekijän oleskelu ei kestä täällä yli 183 päivää verovuoden aikana. Sen sijaan työnantajalla voi olla sellainen toimipiste, joka täyttää esim. VerL 60 §:n mukaisen toimipaikan edellytykset, työnantajalla voi olla täällä edustaja tai muu »läsnäolon» toteuttava seikka. Palkka olisi silloin täältä saatua, ja kun yleinen verosopimus ei estä sosiaaliturvamaksun määräämistä, edellytykset sosiaaliturvamaksun määräämiselle saattaisivat tältä kannalta olla olemassa.

Oleskelun lyhytaikaisuudesta johtuva työntekijän selväpiirteinen

¹⁵ Ks. Albert J. Rädler ja Arndt Raupach, *Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen*, München ja Berlin 1966, s. 325 ss.

¹⁶ Ks. Ottmar Bühler, *Prinzipien des internationalen Steuerrechts*, Deventer 1964, s. 170. Kaksinkertainen verotus ei toisaalta sinänsä ole kansainvälisen vero-oikeuden vastaista s. 167.

¹⁷ Näin esim. Euroopan talousyhteisön sopimuksessa, ks. sama s. 172.

kuuluminen lähettäjävaltion sosiaaliturvan piiriin ei toisaalta suosita maksun määraamistä.

Verotuskäytännössä näyttää olevan halukkuutta jättää sosiaaliturvamaksu määraamättä ulkomaiselle työnantajalle, kun lähetetyn työntekijän oleskelu ei kestä täällä yli kuutta kuukautta. En tiedä, olisiko käytäntö sama, jos työnantajalla olisi täällä esim. VerL 60 §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka.

Viimeksi mainitussakin tapauksessa pidän vapauttamista hyvin perusteltavissa olevana, vaikkakin ratkaisu tuolloin irtoaa TVL-kytkennöistä. En ole löytänyt asiasta KHO:n prejudikaattia.

3. Lähetetty työntekijä oleskelee täällä yli kuusi kuukautta

Seuraavassa asiaa tarkastellaan ulkomaisen työnantajan kannalta. Otsikossa mainittu tilanne on ehkä ongelmaryhmän vaikein.

Kun ulkomailta lähetetty työntekijä on oleskellut Suomessa yli kuusi kuukautta, hänen katsotaan TVL:n mukaan asuvan täällä ja olevan yleisesti eli kaikista tuloistaan täällä verovelvollinen. Tällöin edellä käsitelty TVL 6 §:n 4 kohdan rajoitettua verovelvollista koskeva edellytys työn tekemisestä Suomessa täällä olevan työnantajan lukuun menettää kantavuutensa.

Jos otsikon tilanteessa sosiaaliturvamaksulakia tulkitaan kytkemällä »ennakkoperinnän alainen palkka» TVL:n verovelvollisuutta koskeviin säännöksiin eli nähtäisiin asia työntekijäkohtaisesti maksuvelvollisen eli työnantajan status sivuuttamalla, tulkinto olisi otsikon olosuhteissa aina langettava. Ulkomaisella työnantajalla, joka on lähettänyt työntekijän Suomeen sanotuksi ajaksi, ei tuon lähettämisen ja työsuhteen lisäksi tarvitsisi olla mitään muita yhteyksiä Suomeen sosiaaliturvamaksuvelvollisuuden laukeamiseksi. Vastaava lopputulos on tosin selviö työntekijän tuloveron osalta. Sosiaaliturvamaksun osalta ei ole kuitenkaan aihetta jättää tarkastelua tähän.

Ulkomaalainen ei ole TVL:n, jossa ulkomaan suhteet on hyvin kartoitettu, mukaan yleisesti verovelvollinen eli TVL:n tapauksessa ilman tuloon tai varallisuuteen liittyvää erityistä yhteyttä Suomeen. Muidenkaan verolakien, vaikka niistä vastaavat säännökset puuttuvat, pohjalta ei ole aiheellista katsoa, kun otetaan kansainvälisen (vero-)oikeuden säännökset huomioon, että ulkomaalainen voisi olla velvollinen maksamaan Suomessa yleisluontoista veroa ilman että ulkomaalaisen status Suomeen nähden olisi lähentynyt tai ilman että tuolla verolla olisi selvä asiallinen yhteys ulkomaalaiseen.

Tuollainen statuksen muutos voisi olla jonkinasteinen etabloituminen Suomeen siten että ulkomaalainen ainakin po. veron kannalta olisi Suomen asukkaaseen, tässä tapauksessa lähinnä suomalaiseseen yrittäjään tai yleensä työnantajaan, rinnastettavissa.

Sanotun asiallisen yhteyden osalta on huomautettava, että sosiaaliturvamaksua voidaan pitää osana, paitsi verojärjestelmäämme, myös sosiaaliturvajärjestelmäämme. Tältä kannalta voidaan suhtautua kriittisesti maksun määrittämiseen sellaisen työntekijän osalta, joka muodollisesta Suomen asukkuudesta huolimatta on täällä vain yhtä tai muutamaa rajoitettua työprojektia varten kuulumalla vain löyhästi ja väliaikaisesti Suomen sosiaaliturvajärjestelmään siitä aikanaan selväpiirteisesti irroittautumalla. Huomioon olisi tällöin otettava, missä määrin työntekijä maiden välillä mahdollisesti voimassa olevan sosiaaliturvasopimuksen mukaan on oikeutettu Suomen sosiaalietuihin.¹⁸

Edelliseltä pohjalta voidaan kehittää erilaisia ratkaisumalleja. Ne voisivat koskea paitsi työntekijän yli kuusi kuukautta kestävää oleskelua niin myös lyhyempää oleskelua silloin, kun työnantaja on »täällä oleva» eli että ulkomaalaisella työnantajalla on täällä kiinteä toimipaikka tai vastaava yhteys Suomeen.

1) Ensimmäisen mukaan työnantajan maksuvelvollisuus ratkaistaisiin pelkästään työntekijän oleskelun keston perusteella ottaen lyhytaikaiseen työntekijään nähden huomioon TVL 6 §:n 4 kohdan edellytys.

2) Toisen mukaan voisi työntekijän yli kuusi kuukautta kestävä oleskelu olla vähimmäisedellytys, mutta sen lisäksi edellytetään työnantajan jonkinasteista etabloitumista Suomeen.

3) Kolmannen vaihtoehdon mukaan kiinnitettäisiin päähuomio lähetetyn työntekijän kuulumiseen Suomen sosiaaliturvajärjestelmään.

4) Ennakkoperintäkäytännössä on havaitakseni kiinnitetty huomiota palkanmaksun paikkaan, ts. onko se tapahtunut esim. lähettäjävaltiossa vai Suomessa.

Asiaan saatiin valaisua KHO:n merkittävällä ratkaisulla 14. 8. 1986 T 2944.

Brittiläinen yhtiö oli toiminut Suomessa suomalaisen valmistajan työpaikalla suorittaen öljynporauslauttojen valmistuksen valvontaa tilaajan lukuun. Toiminta oli kestänyt verotarkastuksen alkaessa lähes kolme vuotta. Verotarkastajat katsoivat, että ne lähetetyt työntekijät, jotka olivat olleet Suomessa yli 183 päivää, olivat täällä yleisesti vero-

¹⁸ Monet sosiaaliturvasopimukset jättävät lähetetyn työntekijän 12—24 kuukauden ajaksi lähettäjävaltion sosiaaliturvajärjestelmään.

velvollisia ja että Suomessa maksettujen päivärahojen ja asuntoetujen osalta oli toimitettava, paitsi ennakonpidätys, myös suoritettava sosiaaliturvamaksu.

Lääninveroviraston toimitettua maksuunpanon yhtiö on valituksessaan esittänyt, että po. työmaa oli lähetettyjen työntekijöiden tilapäinen työtekemispaiikka ja että yhtiöllä ei ollut Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Yhtiöllä ei ollut omia toimitilojakaan Suomessa vaan kaikki toiminta oli tapahtunut suomalaisen valmistajan tiloissa. Työntekijöillä oli varsinainen kotipaikka ja työpaikka Iso-Britanniassa ja he olivat Suomessa ainoastaan po. yhden tehtävän suorittamista varten. Varsinainen palkka maksettiin kotimaasta käsin.

LO katsoi, että työntekijät olivat täällä yli kuusi kuukautta oltuaan yleisesti verovelvollisia. Yhtiöllä ei selvitetty olleen verosopimuksessa tarkoitettua kiinteää toimipaikka Suomessa. Puheena olevat luontaisedut olivat EpL 4 §:ssä tarkoitettua palkkaa. Sosiaaliturvamaksu oli suoritettava.

Yhtiö haki valituslupaa KHO:ssa ja esitti, että yhtiöllä ei ollut tuotannollista toimipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa täällä. Myös päivärahat oli maksettu Iso-Britanniasta käsin.

KHO katsoi, että yhtiöllä ei ollut kiinteää toimipaikkaa po. valvontatoimintaa varten eikä myöskään asioiden hoitamista varten täällä edustajaa. Kun Suomessa voimassa olevia säännöksiä työnantajan velvollisuudesta toimittaa ennakonpidätys ja suorittaa työnantajan sosiaaliturvamaksu ei näin ollen voitu yhtiöön soveltaa, yhtiö ei ollut ennakonpidätys- eikä sosiaaliturvamuksuvelvollinen.

Ratkaisun perusteluista päätelleen KHO ei pannut painoa työntekijöiden asemaan yleisesti verovelvollisina. Tällainen painotus olisikin johtanut sosiaaliturvamaksun suoritusvelvollisuuteen. Työntekijöiden sosiaaliturva-asemasta ei menettelyn kestäessä tehty väitteitä.¹⁹

Vapauttamisperusteena KHO näki ulkomaisen työnantajan fyysisen läsnäolon puuttumisen Suomessa. Jos yhtiöllä olisi ollut täällä kiinteä toimipaikka tai edustaja, niin maksu olisi ollut kaiketi määrättävä. LO ei pitänyt kiinteän toimipaikan puuttumista sosiaaliturvamaksun kannalta merkityksellisenä. Viittaus sopimusperusteiseen kiinteään toimipaikkaan LO:n päätöksessä koski ilmeisesti ennakonpidätystä, jolta osin LO palautti asian. KHO tai LO eivät antaneet palkkaetujen maksupaikalle merkitystä.

Vuoden 1919 elinkeinolain 2 §:n mukaan ulkomaalaisella elinkeinon-

¹⁹ Suomen ja Iso-Britannian sosiaaliturvasopimuksen (SopS 1960/8) 4 art. mukaan lähetetty työntekijä on ainakin 12 ensimmäisen kuukauden ajan kotivaltionsa sosiaaliturvan piirissä. Ks. myös 4 art. b k.

Olli J. Sainio

harjoittajalla tulisi olla täällä edustaja (edustajapakko). Tämä koskee lähinnä täällä tapahtuvaa jatkuvaa liiketoimintaa. Asiassa ei tuotu esille, että tuollainen edustaja olisi ollut täällä tai että suomalainen valmistaja olisi hoitanut edustajan tehtäviä. Tehtävän laadusta johtuen edustajaolettama ei olisikaan ollut kovin vahva.

Kirkollisverotusta koskevia näkökohtia erityisesti evankelisluterilaisen kirkon osalta

Yleistä

Historiallisesta kehityksestä johtuu, että Suomessa ovat evankelisluterilainen kirkko ja ortodoksinen kirkkokunta erityisasemassa uskonnollisten yhdyskuntien joukossa.

Evankelisluterilainen kirkko ja ortodoksinen kirkkokunta ja niiden seurakunnat ovat julkisoikeudellisia oikeushenkilöitä.¹ Näiden kirkkojen järjestysmuoto ja toiminta on omilla laeillaan säännelty. Kirkkoja koskevat perussäännökset ovat evankelisluterilaisen kirkon osalta 23. 12. 1964 annetussa kirkkolaissa (635/64), ja ortodoksisen kirkon osalta 8. 8. 1969 annetussa laissa ortodoksisesta kirkkokunnasta (521/69). Kirkkojen taloutta on lisäksi säännelty erityislaeilla. Näiden kirkkojen seurakunnille on lailla annettu verotusoikeus.² Seurakunnan verotusoikeus ulottuu paitsi mainittujen Suomen kirkkojen seurakuntien jäseniin myös muun evankelisluterilaisen kirkon jäsenyyden omaaviin tai ortodoksista uskoa tunnustaviin luonnollisiin henkilöihin. Lisäksi verovelvollisia ovat kunnallisverotuksessa verotetut yhtymät ja yhteisöt.³ Uskonnonvapauslaissa tarkoitetuista uskonnollisista yhdyskunnista verotusoikeus on vain evankelisluterilaisen kirkon ja ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnilla. Muilla uskonnollisilla yhdyskunnilla ei ole verotusoikeutta, mutta ne saavat uskonnonvapauslain nojalla kantaa jäseniltään maksuja, joiden suuruus tai maksuperusteet on määriteltävä yhdyskunnan yhdyskuntajärjestyksessä.⁴

Veronsaajia kirkollisverotuksessa ovat paikallisseurakunnat, niin

¹ Ks. Kirkko ja valtio -komitean mietintö (KM 1977: 21).

² Ks. kirkkolaki 10 ja 364 §, Laki evankelisluterilaisten seurakuntien virkataloista ja rahastoista 13 § ja laki eräiden kirkollisten suoritusten perusteista 1 § sekä laki ortodoksisesta kirkkokunnasta 30 §:n 2 momentin 4 kohta.

³ Kirkollisverovelvollisuudesta tarkemmin jäljempänä.

⁴ Uskonnonvapauslaki 14 §:n 1 momentti 6) kohta.

evangelisluterilaisessa kirkossa kuin ortodoksisessa kirkkokunnassakin.⁵

Evangelisluterilaisten seurakuntien ja myös kokonaiskirkon talous perustuu pääsääntöisesti vuosittain tapahtuvaan kirkollisverotukseen. Seurakuntien verotulot vuonna 1987 olivat yhteensä 2 492,8 miljoonaa markkaa. Kirkollisverotuksella saatujen tulojen osuus oli vuonna 1987 74,9 prosenttia seurakuntien tulojen kokonaismäärästä. Seurakuntien verotuloista yhteisöveron osuus oli 226 milj. markkaa eli 9,1 prosenttia kaikista verotuloista. Evangelisluterilaisten seurakuntien veroäyriin keskihinta oli 1,28 penniä (edellisenä vuonna 1,27 penniä). Veroäyrien hinnat vaihtelivat 1—2 pennin välillä. Alhaisinta (1 penni) veroäyriä kannettiin 10 seurakunnassa tai seurakuntayhtymässä ja kalleinta (2 penniä) 20 seurakunnassa.

Kirkollisvero on valtion tuloveroon ja kunnallisveroon verrattuna suhteellisen vähäinen vero. Veron pienuudesta johtuen ja kun kirkollisen veroäyriin hinta on yleisesti ottaen pysynyt varsin vakaana on kiinnostus kirkollisveron määräytymisperusteisiin ollut vähäistä. Tähän on vielä osaltaan vaikuttanut sekin, että kirkollisverotuksen perusteena oleva verotettava tulo on sama kuin kunnallisverotuksessa. Täten kunnallisverotuksen tulojen veronalaisuudessa ja vähennysjärjestelmässä tapahtuvat muutokset koskevat automaattisesti kirkollisverotusta. Samat veron määräytymistä koskevat epäkohdat, jotka ovat kunnallisverotuksessa, vallitsevat siten myös kirkollisverotuksessa, mutta veron suhteellisesta pienuudesta johtuen vaikutukseltaan vähäisinä. Kunnallisverotuksesta tehdyt valitukset ulottavat vaikutuksensa myös kirkollisverotukseen. Verojärjestelmästä ilmeisesti johtuu, että kirkollisverotusta koskevien aineellisten säännösten puutteellisuutta ja tulkinnanvaraisuutta ei enää edes huomata. Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikymmeniä sitten antamiin ratkaisuihin perustuva verotus- ja oikeuskäytäntö näyttää täysin vakiintuneen. Kun korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen hakemistossa 1933—1968 oli kirkollisverotusta koskevia ratkaisuja vielä 16, oli niitä samassa ratkaisujen hakemistossa 1969—1979 enää vain yksi. Vuodesta 1982 lukien ei korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksiä koskevaan atk-rekisteriin ole merkitty yhtään pelkääntään kirkollisverotusta koskevaa ratkaisua.

⁵ Kaikilla seurakunnilla ei kuitenkaan ole omaa erillistä taloutta, vaan seurakunnilla saattaa olla yhteinen talous, joka voi olla täydellinen tai osittainen. Evangelisluterilaisessa kirkossa yhteisessä taloudessa toimivat seurakunnat muodostavat seurakuntayhtymän, joka on pakollinen saman kunnan alueella olevilla seurakunnilla. Evangelisluterilaisen kirkon 598 seurakunnasta vuonna 1987 oli 393 seurakunnalla erillinen talous ja 205 seurakunnalla oli yhteistalous. Täydellisiä yhteistalouksia oli 45 ja niissä seurakun-

Kirkkolain ja kirkollista verotusta koskevien lakien säätäminen

Evangelisluterilaisen kirkon kirkkolaki ja ortodoksisesta kirkkokunnasta annettu laki poikkeavat lainsäädäntöjärjestyksen osalta toisistaan. Kirkkolain säätämisyjärjestys on perustuslakeihin perustuen poikkeuksellinen. Ortodoksisesta kirkkokunnasta annettu laki on taas tavallisessa lainsäädäntöjärjestyksessä säädetty laki.

Hallitusmuodon 83 §:n 1 momentin mukaan evangelisluterilaisen kirkon järjestysmuodosta ja hallinnosta säädetään kirkkolaissa. Valtiojärjestyksen 31 §:n 2 momentin mukaan kirkkolain säätämisestä on voimassa, mitä siitä erikseen on säädetty. Kirkkolain 15 §:n 2 momentissa säädetäänkin mainittujen perustuslakien säännöksiin perustuen: »Oikeuttansa ehdottaa lakia kaikesta, mikä koskee ainoastaan kirkon omia asioita, niin myös uutta kirkkolakia sekä voimassa olevan muuttamista, selittämistä ja kumoamista käyttää kirkko itse edustajiensa kautta kirkolliskokouksessa, mutta kirkolliskokouksessa ehdotettujen lakien tutkiminen ja vahvistaminen on tasavallan presidentin ja eduskunnan tehtävä.»

Edellä mainittujen säännösten on katsottu merkitsevän sitä, että aloiteoikeus kirkkolain säätämiseen on yksinomaan kirkolliskokouksella. Tasavallan presidentillä on oikeus oman harkintansa mukaan päättää, annetaanko kirkolliskokouksen lakiehdotus lakiesityksenä eduskunnalle vai ei. Kirkolliskokouksen ehdottama lakiehdotus on eduskunnassa joko sellaisenaan hyväksyttävä tai hylättävä, mitään muutoksia siihen tekemättä.⁶ Mainitun erityisen lainsäädäntöjärjestyksen vuoksi joudutaan kirkkoa koskevien säännösten osalta tutkimaan, mitkä asiat kuuluvat kirkkolain alaan ja siinä säädetyn erityisen lainsäädäntöjärjestyksen piiriin.⁷ Jos asia ei kuulu kirkkolain piiriin, on siitä säädetävä tavallisella eduskuntalailla. Eräiden kirkon taloutta koskevien asioiden kohdalla on rajanveto ollut tulkinnanvarainen. Ongelma on joskus vältetty siten, että asiaa koskeva perussäännös on sisällytetty kirkkolakiin, mutta tarkemmin asiasta on säännelty tavallisessa lainsäädäntöjärjestyksessä säädettyssä laissa.⁸ Näin on tapahtunut esimerkiksi

tia 172. Osittaisi yhteistalouksia oli 13 ja niissä seurakuntia 33. Suomen evangelisluterilaisen kirkon tilastoja, Seurakuntien talous 1987 Kirkkohallituksen julkaisu.

⁶ Kirkkolain uudistamiskomitea (Kirkkolain uudistamiskomitean mietintö. Suomen evangelisluterilaisen kirkon keskushallinto. Sarja A 1988: 2/1)

⁷ Kirkkolain uudistamiskomitea s. 14; »Oikeustieteessä puhutaan muodollisesta ja aineellisesta kirkkolakikäsitteestä. Kaikki se, mitä on voimassa olevassa kirkkolaissa, on muodollisessa mielessä kirkkolakia. Kirkkolakiin sen aineellisessa merkityksessä sisältyvät »kirkon omat asiat» eli hallitusmuodon 83 §:n kannalta kirkon järjestysmuotoa ja hallintoa koskevat asiat.»

⁸ Kirkkolain uudistamiskomitea s. 14 lausuu: »Eräistä kirkon taloutta koskevista asi-

kirkon keskusrahaston osalta, jota koskevat yleissäännökset ovat kirkkolaissa (kirkkolain 30 luku) ja muut säännökset laissa kirkon keskusrahastosta (895/41).

Kirkollisverotusta koskevat aineelliset säännökset (ks. jäljempänä) ovat osittain kirkkolaissa ja osittain tavallisissa eduskuntalaeissa. Kirkon jäsenten verovelvollisuudesta kirkkolakiin sisältyy kuitenkin vain varsin ylimalkaiset säännökset. Muiden kirkollisverotuksessa verovelvollisten osalta ei kirkkolaissa ole verovelvollisuutta osoittavia säännöksiä eikä kirkon jäsentenkään kohdalla kirkkolaissa ole säännelty kirkollisveron suorittamisen perusteita.

Ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnille verovelvollisten osalta verovelvollisuus on säännelty laissa ortodoksisesta kirkkokunnasta (521/69). Kuten edellä jo todettiin on mainittu laki kuitenkin säädetty tavallisessa lainsäädäntöjärjestyksessä, joten sen osalta ei esiinny edellä kosketeltua lainsäädäntöjärjestyksen rajanvetoa.

Kirkollisverotuksen perusteiden myös evankelisluterilaisen kirkon osalta sisältyessä yleisen lainsäädännön piiriin, on muutosten tekeminen kirkollisverotuksen aineellisiin säännöksiin mahdollista ilman kirkolliskokouksen aloitetta. Kun tällainen asia kuitenkin koskee valtion ja kirkon suhdetta, ei verotusperusteiden muuttaminen voi tapahtua kuulematta kirkolliskokousta (kirkkolain 15 §:n 3 momentti ja 529 §:n 2 momentin 4 kohta).

Kirkollisverotusta koskevat aineelliset säännökset

Kirkollisverotusta koskevat aineelliset säännökset ovat lainsäädännössä hajallaan ja varsin puutteelliset.⁹

Perussäännökset *evankelisluterilaisen kirkon* osalta kirkollisverotuksesta sisältyvät kirkkolain 10 ja 364—368 §:iin. Kirkkolain säännökset säätelevät kuitenkin vain kirkon jäsenten verovelvollisuutta. Tämä ilmenee selvimmin kirkkolain 10 §:stä¹⁰, jonka mukaan seurakunnan jäsenten tulee, niin kuin siitä erikseen säädetään, osallistua niiden varo-

oista on tähän asti säädetty yleisellä lailla. Komitea ei ole pyrkinyt muuttamaan kirkkolain ja näiden yleisten lakien soveltamisalojen rajaa. Koska on tärkeää, että mainittu laki tulee tarkasti säädettyksi, erillisen yleisen lain mahdollisuudesta on mainittava kussakin kirkkolain kohdassa, johon jokin yleinen laki liittyy.»

⁹ Korkein hallinto-oikeus huomautti lausunnossaan opetusministeriölle 10. 1. 1979 kirkko ja valtio -komitean mietinnöstöstä, että kirkollisverotusta koskevat säännökset olisi syytä kodifioida.

¹⁰ Ks. *Salohelimo-Halttunen*, Kirkon lakikirja 1986 s. 5, jossa kirkkolain 10 §:n alla huomautetaan, että pykälässä on säännös seurakunnan verotusoikeudesta ja seurakunnan jäsenen verovelvollisuudesta.

jen hankkimiseen, joita tarvitaan kaiken sen voimassa pitämiseksi, mikä kuuluu seurakunnan kirkollisiin asioihin. Se, että kirkollisveron aineellisista perusteista ei säädetä kirkkolaissa, ilmaistaan vielä uudelleen kirkkolain 364 §:n 1 momentissa, jonka mukaan kirkollisveron suorittamisen perusteista on säädetty erikseen.

Kirkollisverotuksen aineellinen perustus pohjautuu lähinnä lakiin evankelisluterilaisten seurakuntien virkataloista ja rahastoista 25. 2. 1966 (106/66). Tämän lain 13 §:n mukaan määrättävän kirkollisveron suorittamiseen ottavat osaa kunnallisverotuksessa taksoitettujen tulojen mukaan kaikki, joitten maksettavaksi on pantu kunnallisveroa, ei kuitenkaan henkilö, joka ei ole evankelisluterilaisen seurakunnan jäsen, eikä muu uskonnollinen yhdyskunta ja sen seurakunta.¹¹ Tästä säännöksestä ja sitä edeltäneistä perusperiaatteiltaan vastaavansisältöisistä säännöksistä on johdettu kirkollisverotuksessa noudatettavat perusperiaatteet:

- 1) Kirkollisverotus tapahtuu samalta pohjalta kuin kunnallisverotus.
- 2) Kirkollisverotus on siten yleinen vero, että se koskee kaikkia kunnallisverotuksessa verotettuja, jollei verovelvollisuutta ole laissa nimenomaisesti suljettu pois.

Ortodoksisesta kirkkokunnasta 8. 8. 1969 annetun lain (521/69) 30 §:n 2 momentin 4 kohta sisältää säännöksen kirkollisveron suorittamisesta tälle kirkkokunnalle. Säännöksen mukaan kirkollisveroa ortodoksisen kirkon seurakunnalle suorittavat kaikki seurakunnan alueen kunnissa verovuonna asuvat kirkkokuntaan kuuluvat henkilöt sekä myös kaikki ne ortodoksisen uskon tunnustajat, jotka hallitsevat seurakunnan alueella kiinteistöä, sekä sellaiset ortodoksisen uskon tunnustajain omistamat liikkeet ja eräiden yhtymäin verovelvollisuudesta kreikkalaiskatolisille seurakunnille annetussa laissa (191/35) mainitut yhtymät, jotka ovat verovelvollisia seurakunnan alueella olevalle kunnalle.

Tästä säännöksestä, joka luonnollisten henkilöiden verovelvollisuuden osalta rakentuu samalle pohjalle kuin evankelisluterilaisen kirkon seurakuntain jäsenen verovelvollisuutta koskevat säännökset, on lakitasolla lyöty lukkoon eräitä sellaisia aineellisen verotuksen perusteita, jotka evankelisluterilaisen kirkon osalta ei ole selvästi säädetty mutta jotka ovat verotus- ja oikeuskäytännössä täysin vakiintuneet.

¹¹ Ks. myös uskonnonvapauslain 12 §, jonka mukaan henkilö, joka ei ole evankelisluterilaisen tai (kreikkalaiskatolisen) kirkon jäsen, alkoon olko velvollinen kiinteistöveron tai muun veron muodossa ottamaan osaa niiden papistojen ja kirkonpalvelijain palkkaamiseen, alkoonkä myöskään niiden pappilain, kirkkojen, kellotapulien ja hautausmaiden rakentamiseen ja ylläpitämiseen tai muiden niiden tarkoituksiin meneviin veroihin.

Edellä mainitusta säännöksestä ilmenevät seuraavat kirkollisveron suorittamista ortodoksisen kirkon seurakunnalle koskevat perusteet:

- 1) Kirkollisverotus tapahtuu samalta pohjalta kuin kunnallisverotus
- 2) Kirkollisverotus ortodoksiselle seurakunnalle ei ole siten yleinen vero kuin evankelisluterilaisen kirkon seurakunnalle suoritettava kirkollisvero, sillä se koskee vain a) ortodoksiseen kirkkokuntaan kuuluvia tai ortodoksista uskoa tunnustavia luonnollisia henkilöitä ja b) sellaisia ortodoksisen kirkkokunnan jäsenten omistamia yhteisöjä ja yhtymiä, jotka on määritelty eräiden yhtymien verovelvollisuudesta kreikkalaiskatolisille seurakunnille annetussa laissa.

Luonnollisten henkilöiden verovelvollisuus

Kuten edellä on todettu on kirkollisverovelvollisiksi evankelisluterilaiselle seurakunnalle katsottu paitsi Suomen evankelisluterilaisen kirkon jäsenet (siis johonkin sen seurakuntaan kuuluvat) myös sellaiset johonkin muuhun evankelisluterilaiseen kirkkoon kuuluvat henkilöt, jotka ovat täällä kunnallisverovelvollisia. Tulkintaongelmia saattaa tällöin nousta siitä, mitkä kirkot katsotaan evankelisluterilaisiksi kirkkoiksi. Tämä edellyttäisi kirkon tunnustuksen tutkimista. Olisiko evankelisluterilaisiksi kirkkoiksi katsottava vain sellaiset kirkot, jotka nimittävät itseään evankelisluterilaisiksi kirkkoiksi vai olisiko kirkkoiksi, joiden jäsenyys luo verovelvollisuuden, katsottava esimerkiksi kaikki Luterilaiseen Maailmanliittoon (engl. Lutheran World Federation) kuuluvat kirkkokunnat.¹² Verotuskäytännössä ei liene toistaiseksi ongelmia tässä suhteessa syntynyt, mutta rajojen avautuessa ja kansainvälisen kanssakäymisen lisääntyessä saattaa kysymyksellä vastaisuudessa olla käytännössä merkitystä. Poikkeukseksi edellä todetusta laajasta verovelvollisuudesta on verohallinnon ohjeissa (Verohallinnon käsikirja, Verovuosi 1988 s. 416) kuitenkin hyväksytty sellainen vierasta kansalaisuutta oleva henkilö, joka kuuluu Ruotsin kirkon alaiseen Olaus-Petri seurakuntaan. Vapautus perustuu valtioneuvoston päätökseen 19. 10. 1922, jonka voimassaolo nykyisten kirkollisverosäännösten perusteella on varsin kyseenalainen.

Ortodoksisen kirkon seurakunnille verovelvollisiksi on taas ortodoksisesta kirkkokunnasta annetun lain 30 §:ssä määritelty paitsi ortodoksiseen kirkkokuntaan kuuluvat myös kaikki seurakunnan alueella kunnallisverovelvolliset ortodoksisen uskon tunnustajat. Tulkinna-

¹² Vuonna 1983 Luterilaiseen Maailmanliittoon kuului 97 jäsenkirkkoa. Ks. Fakta 2001 10. osa s. 452.

seksi tällöin jää, mitä laissa tarkoitetaan ortodoksisen uskon tunnustajilla. Ortodoksisilla kirkkoilla ei ole kuten roomalaiskatolisella kirkolla keskitettyä johtoa, vaan itsenäiset kirkot päättävät omista asioistaan.¹³

Yhteisöjen ja yhtymien sekä kuolinpesien verovelvollisuus

Kuten edellä on jo todettu kirkollisverovelvollisuus koskee myös yhteisöjä ja yhtymiä.¹⁴ Yhteisöt ja yhtymät ovat verovelvollisia lähinnä evankelisluterilaisen kirkon seurakunnille ja vain poikkeustapauksessa ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnalle. Uskonnonvapauslain 12 §:n mukaan muu uskonnollinen yhdyskunta ja sen seurakunta ei kuitenkaan ole velvollinen suorittamaan kirkollisveroa.

Yhteisöjen ja yhtymien yleinen verovelvollisuus kirkollisverotuksessa evankelisluterilaisen kirkon seurakunnalle perustuu evankelisluterilaisten seurakuntien virkataloista annetun lain 13 §:n sanontaan, jonka mukaan kirkollisveron suorittamiseen ottavat osaa kaikki, joiden maksettavaksi on pantu kunnallisveroa. Siten on katsottu, että kaikki yhteisöt ja yhtymät, edellä mainittuja uskonnollisia yhdyskuntia ja niiden seurakuntia lukuun ottamatta, ovat kirkollisverovelvollisia.¹⁵ Yhteisöjen ja yhtymien määritelmät sisältyvät tulo- ja varallisuusverolakiin, uuden tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) 4 ja 5 §:ään. Yhteisönä pidetään lain 4 §:ssä lueteltujen yksityisoikeudellisten yhteisöjen lisäksi myös julkisoikeudellisia yhteisöjä, kuten valtiota ja sen laitosta, kuntaa ja kuntainliittoa sekä seurakuntaa ja muuta uskonnollista yhdyskuntaa. Jos nämä julkisyhteisöt ovat kunnallisverotuksessa verovelvollisia, niin kuin ne tulo- ja varallisuusverolain 17 ja 20 §:n mukaan ovat määrätyistä kiinteistö ja liiketuloistaan, ne ovat velvollisia samasta tulosta suorittamaan myös kirkollisveroa.¹⁶

Yhtymät, jotka on määriteltävy uuden tulo- ja varallisuusverolain 5 §:ssä, ovat vain poikkeuksellisesti erikseen verovelvollisia. Lain 34 §:n

¹³ Ortodoksisia paikalliskirkkoja on maailmassa noin 20 ja niissä yli 90 milj. jäsentä. Ks. Fakta 2001 12. osa s. 367.

¹⁴ Yhteisöjen kirkollisverotuksella on pitkäaikainen perinne. Kirkko ja valtio -komitean mietinnössä s. 109 todetaan, että jo vuonna 1762 vahvistettiin perusteet, joiden mukaan vuorikaivosten, tehtaiden, sahojen ja myllyjen oli otettava osaa papiston palkkaukseen.

¹⁵ Ks. Verohallinnon käsikirja, verovuosi 1988 s. 417 ja *Saloheimo-Halttunen*, Kirkon lakikirja 1986 s. 305.

¹⁶ *Saloheimo-Halttunen*, Kirkon lakikirja 1986 s. 305, jossa todetaan »Niinpä esim. valtio, toinen kunta ja toinen seurakunta, jos ne omistavat kunnan alueella kiinteistön, voi joutua verovelvolliseksi. Asianomainen kunta itse, joka ei verota itseään, ei luonnollisesti suorita veroa sitä vastaavalle seurakunnalle.»

mukaan yhtymää ei veroteta erikseen, mutta sille vahvistetaan verotettava tulo yhteisöjä koskevien vastaavien säännösten mukaisesti. Yhtymälle vahvistettu verotettava tulo jaetaan verotettavaksi osakkaiden tulona niiden osuuksien mukaan, joita heillä on yhtymän tuloon. Tällöin siis osakkaita verotetaan yhtymän tulosta ja myös kirkollisvero määrätään tämän mukaisesti normaalissa menettelyssä osakkaalle. Mainitut 34 §:n 2 momentin mukaan kuitenkin kaupparekisteriin merkitylle liiketoimintaa harjoittavalle avoimelle yhtiölle tai kommandiittiyhtiölle vahvistetusta verotettavasta tulosta jaetaan puolet verotettavaksi avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön tulona ja puolet yhtiömiesten tulona. Tällöin siis kirkollisverokin tulee osaksi yhtymälle ja osaksi yhtymän osakkaille, jos viimeksi mainitut ovat kirkollisverovelvollisia.

Eräiden yhtymäin verovelvollisuudesta kreikkalaiskatolisille seurakunnille annetun lain (191/35) 1 §:n mukaan sellainen osakeyhtiö, avoin, kommandiitti- tai laivanisännistöyhtiö, osuuskunta tai muu yhtymä, jonka osakkeista tai osuuksista enemmän kuin puolet kuuluu verovuoden alussa yhtymän osake-, jäsen- tai muun sitä vastaavan luettelon mukaan Suomen kreikkalaiskatolisen kirkkokunnan jäsenille, on verovelvollinen tämän kirkkokunnan seurakunnalle. Sama koskee yhdistystä, jonka jäsenluvusta verovuoden alussa jäsenluettelon mukaan enemmistö on sanotun kirkkokunnan jäseniä. Mainittua lakia on tulkittu ahtaasti siten, että se koskee vain edellä lueteltuja oikeushenkilöitä. Siten valtio ja kunnat sekä säätiö- ja laitostyyppisen yhteisöt suorittavat kirkollisveronsa aina evankelisluterilaisille seurakunnille.¹⁷ Myös sellaiset yksityisoikeudelliset yhteisöt, yhtymät sekä yhdistykset, joiden osakkaat tai jäsenet eivät kuulu lainkaan evankelisluterilaiseen tai ortodoksiseseen kirkkoon, maksavat kirkollisveroa, evankelisluterilaisen kirkon seurakunnalle.¹⁸

¹⁷ Ks. Verohallinnon käsikirja. Verovuosi 1988 s. 417 ja Kirkko ja valtio -komitean mietintö s. 112—113.

¹⁸ Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen hakemisto 1933—1968 s. 436—437 sisältää tätä koskevat ratkaisut:

Kirkollisvero

2. Osuuskunta oli kirkollisverovelvollinen riippumatta siitä, että vain kirkosta ja muistakin uskonnollisista yhdyskunnista eronnut henkilö voi olla osuuskunnan jäsenenä. 35 II 2657.

4. Yhtiö oli verovelvollinen evank.lut. seurakunnalle kunnallisverotuksen perusteella vaikka yhtiömiehet olivat juutalaisen seurakunnan jäseniä. 48 I 23 (avoin yhtiö) 49 II 184 (osakeyhtiö).

5. Osakeyhtiö, jonka kaikki osakkaat olivat Suomen Muhamettilaisen seurakunnan jäseniä, oli verovelvollinen evank. lut. seurakunnalle kunnallisverotuksen perusteella. 49 II 142.

9. Avoin yhtiö, jonka osakkaat olivat eronneet evank.lut. kirkosta, oli velvollinen suorittamaan kirkollisveroa kun.taks.:n perusteella. 48 II 27.

Kuolinpesä, silloin kun sitä kunnallisverotuksessa verotetaan eri verovelvollisena,¹⁹ on myös katsottu verovelvolliseksi evankelisluterilaisen kirkon seurakunnalle vainajan uskontunnustuksesta riippumatta.²⁰

Kun erikseen verovelvolliset yhteisöt ja yhtymät ovat edellä esitetyn mukaisesti yleensä velvollisia maksamaan kirkollisveroa, tulkintaongelmia verovelvollisuudesta ei ole enää viime vuosina esiintynyt niiden osalta. Kysymys yhteisöjen kirkollisverovelvollisuudesta onkin ennen kaikkea periaatteellinen, eli onko vielä riittäviä perusteita kantaa niiltä kirkollisveroa. Tämä taas on lainsäädäntöasia.

Alueperiaate kirkollisverotuksessa (Veronsaajana oleva seurakunta)

Sekä evankelisluterilaisen kirkon että ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnan verotusoikeus määräytyy alueperiaatteen²¹ mukaan siten, että seurakunta verottaa kaikkia niitä kirkollisverovelvollisia, jotka maksavat kunnallisveroa seurakunnan alueella oleville kunnille.²² Verovelvollinen, jota verotetaan kunnallisverotuksessa useassa kunnassa, suorittaa myös kirkollisveroa usealle seurakunnalle. Esimerkiksi liikkeenharjoittaja, joka harjoittaa liikettä muussa kuin asuinkunnassaan olevassa kiinteässä toimipaikassa, suorittaa kirkollisveroa liiketulosta määrättyjen veroäyrien perusteella liikkeen sijaitsemiskunnan seurakunnal-

¹⁹ Tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) 33 §:n 1 momentin mukaan kotimaista kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena kolmelta perittävän kuolinvuotta seuraavalta verovuodelta ja sen jälkeen yhtymänä.

²⁰ Kirkko ja valtio -komitean mietintö s. 113.

²¹ Evankelisluterilaiselle kirkolle verovelvollisten osalta ei laissa ole selkeästi määritelty sitä, mille seurakunnalle kunnallisverotuksen perusteella määrättävä kirkollisvero suoritetaan. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen 1946 II 571 mukaan kukin seurakunta verottaa kaikkia niitä verovelvollisiaan, joita kunnallisesti on verotettu sillä alueella, joka lankeaa seurakunnan omien rajojen sisälle riippumatta siitä, minkä evankelisluterilaisen seurakunnan jäseniä verovelvolliset ovat ja siitä, onko kysymys henkilökohtaisista tuloista tai kiinteistö- tahi elinkeinotuloista. Ortodoksisen kirkkokunnan seurakuntain osalta mainittu periaate onkin laissa nimenomaisesti todettu, kun ortodoksisesta kirkkokunnasta annetun lain 30 §:n 2 momentin 4 kohdan mukaan kirkollisveroa ortodoksisen kirkon seurakunnalle suorittavat kaikki seurakunnan alueen kunnissa verovuonna asuvat kirkkokuntaan kuuluvat henkilöt sekä myös kaikki ne ortodoksisen uskon tunnustajat, jotka hallitsevat seurakunnan alueella kiinteistöä, sekä sellaiset ortodoksisen uskontunnustajain liikkeet ja eräiden yhtymäin verovelvollisuudesta kreikkalaiskatolisille seurakunnille annetussa laissa mainitut yhtymät, jotka ovat verovelvollisia seurakunnan alueella olevalle kunnalle.

²² Verohallinnon käsikirja. Verovuosi 1988 s. 416. *Andersson*, Johdatus vero-oikeuteen, 5 p. 1986 s. 71: »Kirkollisveroa suoritetaan seurakunnille noudattaen kunnallisverotuksessa sovellettavia verotuspaikkasäännöksiä. Veroa ei siten suinkaan aina suoriteta sille seurakunnalle, johon verovelvollinen kuuluu.»

le, ja henkilökohtaisista tuloistaan määrättyjen veroäyrien perusteella asuinkuntansa alueella olevalle seurakunnalle. Jos hänellä vielä on kiinteistö kolmannessa kunnassa, suorittaa hän kiinteistö tuloista määrättyjen veroäyrien perusteella kirkollisveroa sanotun kunnan alueen seurakunnalle.

Kun saman kunnan alueella on useita evankelisluterilaisen kirkon seurakuntia (esimerkiksi Helsingin kaupungissa on 33 evankelisluterilaista seurakuntaa) näiden on kirkkolain 324 §:n nojalla muodostettava seurakuntayhtymä hoitamaan muun muassa kirkollista verotusta koskevia asioita. Tällöin kirkollisvero määräytyy koko kunnan alueella yhtenäisen kirkollisveroäyriin hinnan mukaan ja kirkollisvero tilitetään seurakuntayhtymälle. Seurakuntayhtymään kuuluvien seurakuntien, jotka voivat olla joko täydellisessä tai osittaisessa yhteistaloudessa, perussäännössä on määräykset, miten seurakuntayhtymälle tuleva kirkollisvero jaetaan yhtymän ja siihen kuuluvien seurakuntien kesken. Alueperiaatteeseen nojaava kirkollisverotus on ollut eräs syy seurakuntayhtymien muodostumiseen. Se on ollut myös esteenä muunlaisten kuin alueellisesti rajattujen seurakuntien perustamiseen.²³

Verotuskäytännössä on alueperiaatteesta evankelisluterilaisten seurakuntien osalta hyväksytty kuitenkin yksi poikkeus,²⁴ jonka laillisuutta saatetaan pitää kyseenalaisena. Tämä poikkeuksellinen kirkollisveron määrääminen koskee Helsingin ja Turun saksalaisia evankelisluterilaisia seurakuntia, jotka kylläkin kuuluvat Suomen kirkkoon mutta joiden jäsenyys ei perustu alueperiaatteeseen. Näiden seurakuntien jäsenet suorittavat kirkollisveron kaikista tuloistaan, olivatpa ne kunnallisverotuksessa verotettu missä kunnassa tahansa, aina omalle seurakunnalleen.

Verovuoden alku kirkollisverovelvollisuuden ratkaisevana ajankohtana

Verohallinnon ohjeissa (Verohallinnon käsikirja, Verovuosi 1988 s. 416) todetaan, että ratkaiseva ajankohta luonnollisen henkilön kirkollisverovelvollisuudessa kuten kunnallisverotuksessa on verovuoden alku. Ohjeissa todetaan, että uskonnonvapauslain 5 §:n 2 momentin mu-

²³ Kirkon piirissä on esiintynyt tarvetta seurakuntien perustamiseen myös muilta kuin vain alueelliselta pohjalta. Kirkkolain uudistamiskomitea s. 15: »Tällaisen ratkaisun toteuttaminen nykytilanteessa on kuitenkin hankalaa, koska kunta muodostaa perusyksikön sekä verotusta ja veronkantoa että väestökirjanpitoa varten. Poikkeaminen alueperiaatteesta on laajakantoinen asia, joka on ratkaistava veronkantojärjestelmän ja väestökirjanpidon mahdollisen uudelleenjärjestelyn yhteydessä.»

²⁴ Verohallinnon käsikirja. Verovuosi 1988 s. 417.

kaan kirkosta eroaminen tulee voimaan kuukauden kuluttua siitä, kun asianomainen on tehnyt eroamisestaan henkilökohtaisesti ilmoituksen joko sille seurakunnalle, josta hän aikoo erota, tai sen väestörekisterin pitäjälle, johon hän aikoo siirtyä. Vielä lausutaan, että eroamisilmoituksen tulee olla siis tapahtunut ennen verovuotta edeltäneen joulukuun alkua, jotta verovelvollinen vapautuisi suorittamasta kirkollisveroa verovuodelta²⁵.

Verovuoden alun asettaminen kirkollisverovelvollisuuden ratkaisevaksi on ilmeisesti johdettu kunnallisverotuksen verotuspaikkasäännöksistä.²⁶ Kun kirkollisverotus perustuu kunnallisverotuksessa asetettuun veroäyriin, ei niiden jakaminen verovuoden osille sen mukaan, miten kauan henkilö on vuodesta kirkkoon kuulunut, olisikaan ilman positiivista säännöstä mahdollista. Kuitenkin saatetaan pitää epäkohtana, että henkilö, jonka eroaa kirkosta esimerkiksi helmikuun alusta, joutuu kuitenkin koko vuodelta suorittamaan tuloistaan kirkollisveroa. Toisaalta taas verovuoden alun asettaminen kirkollisverovelvollisuuden perustaksi merkitsee henkilölle, joka liittyy kirkkoon samoin helmikuun alusta, kirkollisverovelvollisuuden alkamista vasta seuraavan vuoden alusta.

Vero vai jäsenmaksu

Evangelisluterilaisen kirkon ja ortodoksisen kirkkokunnan verotusoikeuden perusedellytys on niiden julkisoikeudellinen asema. Evangelisluterilaisen kirkon ja ortodoksisen kirkkokunnan julkisoikeudellista asemaa ja verotusoikeutta on viimeksi perusteellisesti pohtinut kirkko ja valtio -komitea. Vuonna 1977 annetussa mietinnössään (s. 107) komitea päätyi siihen, että nykyistä kirkollisverojärjestelmää, joka perustuu kirkkojen julkisoikeudelliseen asemaan ja veroon julkisoikeudellisen yhteisön varainhankintakeinona, on syytä jatkaa olemassa olevan lainsäädännön pohjalta ottaen huomioon maksuperusteissa mahdollisesti tehtävät muutokset. Komiteamietinnön johdosta 9. 11. 1979 antamassaan lausunnossa evangelisluterilaisen kirkon kirkolliskokous yhtyi komitean kantaan kirkkojen julkisoikeudellisen aseman ja verotusoikeuden säilyttämisestä.²⁷

²⁵ Ohje perustuu KHO:n vuosikirjaratkaisuihin 52 II 221, 54 II 225 ja 57 II 131, joiden mukaan evangelisluterilaisesta kirkosta jonakin vuonna eronnut henkilö oli velvollinen suorittamaan kirkollismaksut, jotka perustuivat häntä sen vuoden tuloista kohdanneeseen kunnallistaksoitukseen.

²⁶ Verotuslaki 34 § ja 59 §. Laissa eräiden yhtymäin verovelvollisuudesta kreikkalaiskatolisille seurakunnille (191/35) on verovuoden alku nimenomaisesti säädetty ratkaisevaksi verovelvollisuudelle.

²⁷ Kirkolliskokous lausui em. lausunnossaan mm., että kirkon päämäärät, tehtävä

Evangelisluterilaiselle kirkolle sen verotusoikeus on merkinnyt taloudellista varmuutta, joka on antanut mahdollisuudet seurakuntien ja kirkon toiminnan monipuoliseen kehittämiseen, myös kokonaiskirkon puitteissa. Kokonaiskirkon (siis kirkkohallituksen ja kirkon keskusten) taloushan nojautuu kirkon keskusrahastoon, joka taas saa rahavaransa seurakunnilta perittävistä maksuista. Keskusrahastosta suoritetaan kirkon viranhaltijain ja työntekijäin eläkkeet, sen varoilla tuetaan taloudellisesti heikossa asemassa olevia seurakuntia ja rahoitetaan kirkon yhteinen toiminta.

Kirkon verotusoikeuden määräytyminen kunnallisverotuksen perusteella välittömän verotuksen verotusmenettelyssä ja verojen kanto valtion viranomaisten toimesta on vapauttanut seurakunnat suurelta osalta huolehtimasta tulorahoituksen järjestämisestä. Tulo- ja menoarviota laadittaessa on siten jo etukäteen varsin tarkasti tiedossa käytettävissä olevat verotulot. Kirkon ja seurakuntien piirissä ollaankin yleisesti tyytyväisiä nykyiseen verotusjärjestelmään. Ilmeisesti tästä johtuen ei kirkon taholta ole viime vuosina tehty uusia aloitteita kirkollisen verotuksen kehittämiseksi. Pohdintaa kirkollisverotuksen puutteista ja mahdollisista epäoikeudenmukaisuuksista on esiintynyt varsin vähän, yhteisöjen kirkollisverotukseen kohdistunutta arvostelua lukuunottamatta.²⁸

Kirkko ja valtio -komitea ehdotti mietinnössään (s. 120—121), että yhteisöjen kirkollisvero perittäisiin valtiolle, joka jakaisi sen kirkollisverosta osuutta haluavien kirkkojen ja uskonnollisten yhdyskuntien kesken niiden jäsenmäärien suhteessa, kuitenkin siten, että kirkkoon tai uskonnollisiin yhdyskuntiin kuulumattomien osuus jää valtiolle. Kuolinpesien kirkollisverotukseen komitea ehdotti sellaista muutosta, että vainajan kuolinvuotta seuraavien viiden vuoden aikana kuolinpesää verotettaisiin kirkollisverotuksessa vain, jos vainaja itse oli kirkollisverovelvollinen. Yritysverotustoimikunta (Komiteamietintö 1980: 42 s. 17)

ja toiminta valtion ja kansalaisten kannalta ovat niin tärkeitä, että kirkon julkisoikeudellisen aseman säilyttäminen on täysin perusteltavissa. Kuten komitea toteaa, tämä ei merkitse sitä, että kirkon tulisi olla sidottu valtioon. Päinvastoin voidaan väittää, että uskonnonvapauden tunnustavan valtion kannalta on tärkeää, että kirkolla on itsehallinto ja mahdollisimman laaja itsenäisyys. Kirkolliskokous katsoi, että nykyinen veronkantotapa, jonka valtiolle aiheuttamiin kustannuksiin seurakunnat osallistuvat, lienee seurakuntien kannalta tarkoituksenmukaisin varainhankintakeino. Evangelisluterilaisen kirkon seurakunnilla nyt olevan verotusoikeuden muuttaminen ilmeisesti heikentäisi seurakuntien taloudellista asemaa, mikä kohdistuisi raskaimmin vähävaraisiin seurakuntiin ja niiden jäseniin.

²⁸ Kokonaan uusi on tässä mielessä hallintoneuvos Toivo Holopaisen sanomalehti Keskisuomalaisessa 9. 7. 1989 olevassa haastattelussa lausuma ajatus, jonka mukaan kirkon ja valtion erottamisen toteutuessa kirkon jäsenmaksut kerättäisiin samaan tapaan kuin nyt ay-liikkeen jäsenmaksut eli työnantajat perisivät ne ennakonpidätyksen yhteydessä.

sitä vastoin ehdotti kirkollisveron poistamista kokonaan yhteisöiltä. Toimikunnan mielestä kirkollisveron periminen yhteisöiltä oli vaikeasti perusteltavissa, koska kirkot ovat luonnollisten henkilöiden yhteenliittymiä.

Viimeksi kirkollisverotuksen maksuperusteisiin on ottanut kantaa opetusministeriön asettama kirkko ja valtio -työryhmä (Komiteanmietintö 1982: 47). Työryhmä päätyi mietinnössään siihen, että yhteisöjen verovelvollisuus olisi säilytettävä ennallaan mutta kuolinpesien verotusta voitaisiin muuttaa kirkko ja valtio -komitean ehdottamalla tavalla.²⁹

Muihin kuin kirkon jäseniin kohdistuvaa kirkollisverovelvollisuutta voidaankin puoltaa lähinnä kirkon yhteiskunnallisilla tehtävillä. Jos yhteiskunta, valtio tai kunta, ottaa niistä huolehtiakseen niinkuin lähivuosina ilmeisesti tapahtuu väestörekisterinpidon osalta, peruste laajalle kirkollisverovelvollisuudelle poistuu. Myös uskonnonvapauden ja eri uskonnollisten yhdyskuntien tasa-arvon kannalta tarkasteltuna kirkollisveron jäsenmaksuluontoisuus on ensisijainen. Kun kirkkoon kuuluminen on vapaaehtoista, kirkollisveron maksamisesta vapautuu eroamalla kirkosta. Kirkollisverovelvollisille yhteisöille ja yhtymille vapautuminen kirkollisverosta ei kuitenkaan ole mahdollista, vaikka niiden osakaina tai jäseninä olisi pelkästään kirkkoon kuulumattomia luonnollisia henkilöitä.

Kirkollisen veroäyrin hintaan kohdistuvia paineita

Kirkollisvero on kuten kunnallisverokin jakovero, jossa veroäyrin hinta määräytyy verovarojen tarpeen ja verotettavien tulojen, veroäyrimäärän pohjalta.³⁰ Jos kirkollisveroäyrien yhteismäärä vähenee mutta ve-

²⁹ Työryhmä perusteli yhteisöjen kirkollisverojen säilyttämistä seuraavilla neljällä näkökohdalla:

1. Seurakunnat hoitavat koko yhteiskunnankin kannalta merkittäviä ja samalla taloudellisesti raskaita tehtäviä, kuten esimerkiksi hautausmaiden perustaminen ja hoito.

2. Poistaminen johtaisi seurakunnat sangen eriarvoiseen asemaan keskenään, kun otetaan huomioon, että puheena olevan veron tuotto vaihteli esim. v. 1980 0,2 %:sta 43,7 %:iin eri seurakuntien kohdalla.

3. Poistaminen johtaisi liiketoimintaa harjoittavien kirkon jäsenten kirkollisverorasituksen epäoikeudenmukaiseen jakautumiseen, kun se jäisi riippumaan käytetyistä yrittäjämuodoista.

4. Kirkon keskusrahaston tulot vähenisivät huomattavasti. Tämä merkitsisi keskusrahastomaksun ja sitä tietä kirkollisveroäyrin hinnan korottamista taikka ainakin vähävaraisten seurakuntien avustusten supistamista.

³⁰ Tämä ilmenee evankelisluterilaisen kirkon osalta kirkkolain 364 ja 367 §:stä ja or-

rovaroilla rahoitettavien seurakunnan menojen määrä nousee tai pysyy ennallaan, kirkollisveroäyrin hinta nousee. Veroäyrin hinnan vakaana pitäminen edellyttää siis seurakunnan menojen ja veroäyrien yhteismäärän suhteen säilymistä. Veroäyrien yhteismäärän kehitykseen vaikuttavat paitsi yleinen taloudellinen kehitys yhteiskunnassa ja asianomaisessa kunnassa myös kirkollisverovelvollisten määrässä tapahtuvat muutokset, ennenkaikkea kirkosta eroaminen. Kunnallisverotettavien tulojen määräytymiseen vaikuttavat lisäksi verolainsäädännössä tapahtuvat muutokset, jotka koskevat verotettavien tulojen veronalaisuutta tai vähennysjärjestelmää.

Evangelisluterilaiseen kirkkoon kuuluvien määrä maan väestöstä on viime vuosikymmeninä hiljalleen laskenut niin, että kun kirkkoon vuonna 1970 kuului noin 95 prosenttia väestöstä tämä määrä oli vuoden 1987 lopussa 88,6 prosenttia. Suurissa kaupunkikunnissa kirkosta eroaminen on ollut yleisempää kuin maassa keskimäärin. Esimerkiksi helsinkiläisistä kuului evangelisluterilaisiin seurakuntiin vuonna 1975 84,2 prosenttia, eli 423 312 henkilöä, mutta vuoden 1988 kesäkuussa enää 78,2 prosenttia, eli 383 148 henkilöä.³¹

Vuonna 1988 aloitetun kokonaisverouudistuksen yhteydessä pyrittiin myös kuntien ja seurakuntien verotulot turvaamaan. Siten kunnallisveroäyrien kokonaismäärän koko maan tasolla ei verovuonna 1989 katsottu muuttuvan siitä, miksi se oli muodostunut, jos verouudistusta ei olisi suoritettu. Sen sijaan kunnittain verouudistuksen vaikutukset vaihtelevat. Ylimpien kantokykyluokkien kunnat hyötyvät verouudistuksesta ja alimpien kantokykyluokkien kuntien veroäyrimäärät laskevat yleisesti 2—4 prosenttiyksikköä.^{32, 33 ja 34}

todoksisen kirkkokunnan osalta ortodoksisesta kirkkokunnasta annetun lain 30 ja 31 §:stä. Kirkollisverotuksella kannetaan säännösten mukaan määrä, jolla talousarvion mukaan muiden tulojen lisäksi tarvitaan seurakunnan menojen suorittamiseen. Kirkollisveroin koottava määrä jaetaan verovelvollisten kesken heille määrättyjen veroäyrien mukaan. Veroäyrin hinnan vahvistaa kirkkovaltuusto siten, että varainhoitovuoden kirkollisverona koottava määrä jaetaan varainhoitovuoden tuloista määrättäväksi arvioitujen veroäyrien luvulla.

³¹ Ks. Helsingin seurakuntayhtymän talousjohtaja Heikki *Bergströmin* lausunto Kotimaa-lehdessä 11. 10. 1988.

³² Ks. Suomen evangelisluterilaisen kirkon kirkkohallituksen yleiskirje seurakunnille 23. 9. 1988 n:o 14/1988.

³³ Ks. Harri *Ruuttu* Henkilöverouudistuksen vaikutus kuntatalouteen Suomen Kunnat 6/1989 s. 32—33. Ruuttu on tehnyt arvion henkilöverotusten muutosten vaikutuksista muiden kuin kaupunkikuntien verotulojen kertymään vuonna 1989. Kirjoituksessa hän toteaa, että kokonaisuudessaan henkilöverouudistus kaventaa kuntien veropohjaa keskimäärin 2,4 %. Muutokset kuntien veropohjassa vaihtelisivat —8,6 %:sta 3,2 %:iin.

³⁴ Äyrikertymään vaikuttaa toisaalta verouudistuksen mukanaan tuoma veropohjan laajentuminen, tulojen saattaminen entistä laajemmin veronalaisiksi ja monien tähänastisten vähennysten poistaminen, toisaalta taas eräiden kunnallisverotuksessa myönnet-

Kuntain osalta verouudistuksen aiheuttamia kuntakohtaisia eroavaisuuksia tasoitettiin muuttamalla määräaikaikaisesti vuosiksi 1989—1990 sosiaali- ja teveydenhuollon valtionosuuksia. Kirkkohallinnossa ei ole sellaista laaja-alaista avustusjärjestelmää, jonka avulla verouudistuksen aiheuttamat verotulot seurakuntien kesken voitaisiin tasoittaa. Kirkon keskusrahastosta annettuun lakiin perustuvat verotulojen täydennys ja harkinnanvarainen avustus tulevat vain määrätyin edellytyksin kysymykseen. Näin ollen lukuisat seurakunnat, joiden veroäyrimäärä tulee alenemaan, mutta jotka eivät tulotasonsa vuoksi mahdu avustettavien seurakuntien joukkoon, jäävät kokonaan tasausjärjestelmän ulkopuolelle. Tästä syystä evankelisluterilaisen kirkon kirkkohallitus on korostanut säästötoimiin ryhtymistä ja muiden kuin välttämättömien hankkeiden, erityisesti rakennushankkeiden lykkäämistä sekä verontasausrahaston käyttöä veroäyrimäärän hinnan vakaana pitämiseksi, kunnes seurakuntien talous verouudistuksen jälkeen on tasapainottunut uusien verotulojen mukaiseksi.

Verouudistuksen seuraavassa vaiheessa on hallitus ilmoittanut olevan tarkoituksena poistaa liike-tulon harkintaverotus sekä uudistaa myös kiinteistöverotus. Kiinteistöverotoimikunta onkin 25. 1. 1989 antanut mietinnön (Komiteamietintö 1989: 2). Mietintö sisältää ehdotuksen valtiolle ja kunnalle tulevasta kiinteistöverosta, joka korvaisi kiinteistöistä harkintaverotuksen ja asuntotulon perusteella tuloverotuksessa määrättävät verot sekä katumaksun ja manttaalimaksun. Seurakunnat eivät ehdotuksen mukaan pääsisi osallisiksi uuden kiinteistöveron tuotosta. Yhtiöveron hyvityksestä annetun lain (1232/88) voimaantulo merkitsee osaltaan muutosta seurakuntien veroäyrimäärään ja jakautumiseen niiden kesken. Verouudistus näyttää siis aiheuttavan osaltaan uusia paineita kirkollisveroäyrimäärän korotuksen suuntaan. Vaikka yhteisöihin kohdistuvan kirkollisveron poistamisesta tai välittömästä muuttamisesta näyttää toistaiseksi luovutun, on ilmeistä, että asia tulee lähivuosina uuteen harkintaan.

Paineita kirkollisveroäyrimäärien hintojen korotuksiin aiheutuu myös kirkon keskusrahastoon eläkemenojen kattamiseen suoritettavan maksun odotettavissa olevasta merkittävästä korotuksesta. Korkeasuhdanteesta johtuva tulotason suotuisa kehitys on toisaalta eliminoinut äyrimääriin kohdistuvaa korotuspainetta.

tävien vähennysten määrien erittäin merkittävä korottaminen. Kunnallisverotuksessa myönnettävä lapsivähennys nousi 3 100—3 900 markasta 9 500 markkaan ja pienituloisille myönnettävä perusvähennys 5 200 markasta 8 000 markkaan.

Olli Sakki

Edellä esittämäni näkökohdat mielestäni osoittavat, että kirkollisverotuksen aineelliset säännökset ovat uudistuksen tarpeessa. Samassa yhteydessä olisi ilmeisesti myös uudistettava kirkon sisäinen avustujärjestelmä, jotta sen avulla voitaisiin nykyistä paremmin tasoittaa eri seurakuntien talouksiin ulkoisista tekijöistä, esimerkiksi verojärjestelmän muutoksista, johtuvia paineita.

Virkamiehen vaitiolovelvollisuutta koskevat uudet säännökset

1. Johdanto

Vaitiolovelvollisuus kuuluu virkamiehen yleisiin velvollisuuksiin. Se on alunperin johdettu virkamiehen kuuliaisuusvelvollisuudesta, oikeasta asiain käsittelyvelvollisuudesta ja yleisestä virantoimitusvelvollisuudesta. Sen on katsottu olevan voimassa ilman nimenomaista säännöstäkin.¹ Erityisiä virkamiehen vaitiolosäännöksiä on lainsäädäntöömme, muun muassa verotuslakiin, sisältynyt pitkään. Yleistä säännöstä virkamiehen vaitiolovelvollisuudesta ei sitä vastoin ole laissa ollut ennen 1. 1. 1988 voimaan tulleen valtion virkamieslain säätämistä (24. 10. 1986/754; VirkamL). Tällainen säännös sisältyy nyt VirkamL 23 §:ään.

Ennen kuin virkamiehen vaitiolovelvollisuutta koskeva yleissäännös saatiin aikaan, oli rikoslakiin kuitenkin jo 28. 12. 1940 sisällytetty yleinen säännös vaitiolovelvollisuuden rikkomisesta seuraavasta rangaistuksesta (RL 40: 19 a). RL 40: 19 a §:kään ei määritellyt virkamiehen vaitiolovelvollisuuden sisältöä vaan sääti ainoastaan sen rikkomisesta seuraavan rangaistuksen. Se sisälsi kuitenkin eräänlaisen vaitiolovelvollisuuden yleisluonnehdinnan. Virkamieslainsäädännön uudistaminen aiheutti tarpeen muuttaa myös virkarikoksia koskevaa lainsäädäntöä, muun muassa RL 40: 19 a §:ää, mikä on toteutettu 8. 9. 1989 annetulla ja 1. 1. 1990 voimaan tulleella lainsäädännöllä.

Seuraavassa tarkastellaan valtion virkamieslain ja rikoslain vaitiolovelvollisuutta koskevia uusia säännöksiä sekä niiden merkitystä osana voimassa olevaa julkisuuslainsäädäntöämme.

¹ Ks. K. J. Ståhlberg, Suomen hallinto-oikeus, Yleinen osa, Helsinki 1928 s. 174 ja Olavi Rytkölä, Virkamiesoikeus, Hämeenlinna 1978 s. 54.

2. Virkamiehen vaitiolovelvollisuuden sisältö

Vaikka virkamiehen vaitiolovelvollisuus on sinänsä vanha institutio, on tämän velvollisuuden sisältö ollut eri aikoina varsin erilainen. Tämä on helposti ymmärrettävissä, sillä vaitiolovelvollisuuden sisältö määräytyy sen mukaan, minkälainen viestintästrategia valtiossa on oikeusjärjestyksen mukaan voimassa ja minkälaista viestintäpolitiikkaa, avointa vai suljettua, valtio harjoittaa. Ennen kuin julkisuusperiaate ja yleinen asiakirjajulkisuus 1700-luvun lopulla alkoivat saada jalansijaa Suomessa, noudatettiin meillä viranomaistoiminnassa suljettua viestintää (salassapitoperiaatetta). Tämä merkitsi muun muassa sitä, että virkamies oli vaitiolovelvollinen kaikesta siitä, mitä hän virkansa puolesta sai tietää. Vaitiolovelvollisuudesta voitiin poiketa vain esimiehen, viime kädessä hallitsijan luvalla.

Uuden viestintästrategian, julkisuusperiaatteen, omaksuminen merkitsi totaalaisesta vaitiolovelvollisuudesta luopumista. Virkamies ei tietenkään voinut olla vaitiolovelvollinen sellaisesta asiakirjasta, josta jokaisella kansalaisella oli oikeus saada tieto. *K. J. Ståhlberg* kuvaa osuvasti tapahtunutta kehitystä vuonna 1913 ilmestyneessä teoksessaan Suomen hallinto-oikeus, jossa hän toteaa:

»Käytännön kautta on virastojen yleinen salassapitovelvollisuus suuresti supistunut, niin että se ei enää koske kaikkea, mitä virkamies virkansa puolesta saa tietää, vaan rajoittuu niihin asioihin, joiden luonne vaatii, että niitä ei julkaista taikka jotka on erityisesti säädetty tai määrätty salassa pidettäväksi.»²

Virkamiehen vaitiolovelvollisuus oli pitkään kokonaan sääntelemätön yleinen virkavelvollisuus. Vielä RL 40: 19 a §:n säätämisen jälkeenkin se sai sisältönsä muualta laista, erinäisistä määräyksistä ja viime kädessä asian laadusta. Nyt VirkamL 23 §:n säännös muodostaa lähtökohdan virkamiehen vaitiolovelvollisuuden sisällön määrittelyssä. Säännös on sen vuoksi syytä myös tässä siteerata:

VirkamL 23 §

Virkamies ei saa käyttää hyödykseen eikä luvatta muille ilmaista virkamiesasemassaan tietoon saamaansa seikkaa, joka erikseen on säädetty tai määrätty salassa pidettäväksi tai joka koskee toisen terveydentilaa taikka jota asian laadun vuoksi ei muutoin saa ilmaista.

Hallituksen esityksen (HE 238/1984 vp) perustelujen mukaan säännös vastaa pääosin RL 40: 19 a §:ssä omaksuttuja periaatteita ja sillä on tarkoitus pysyttää aikaisempi käytäntö. Uutena periaatteena pykä-

² Ks. Ståhlberg mt s. 172—173.

lässä kuitenkin kielletään nyt myös salassa pidettävän seikan hyväksikäyttäminen.

Tarkkaan lukien säännös on lakisystemaattisesti omalaatuinen. Se on toisaalta yleisluonteinen toimivaltasäännös mutta sisältää lisäksi yksityiskohtaisen maininnan terveydentilaa koskevista tiedoista. Hallituksen ehdottamassa muodossa VirkamL 23 §:ssä ei ollut erityistä mainintaa terveystiedoista. Säännös oli tarkoitettu pelkästään virkamiehen vaitiolovelvollisuutta koskevaksi toimivaltanormiksi, josta olisivat käyneet ilmi vain ne perusteet, joihin vaitiolovelvollisuus voi perustua eli laki, asetus, viranomaisen määräys ja viime kädessä asian laatu. Eduskunnassa pykälään kuitenkin tehtiin perustuslakivaliokunnan lausunnon (PeVL 13/1985 vp) pohjalta edellä mainittu lisäys. Näin pykälästä tuli vastoin alkuperäistä tarkoitusta eräänlainen »sekamuotoinen» säännös, joka on pääosaltaan toimivaltanormi mutta joka sisältää lisäksi materiaalisien normien eräästä vaitiolovelvollisuuden yksityiskohdasta.³

VirkamL 23 §:n säännös, terveydentilatietoja koskevaa yksityiskohdattaa lukuun ottamatta, ei muuta virkamiehen vaitiolovelvollisuuden sisältöä. Säännöksen merkitys on lähinnä se, että positiiviseen oikeuteen sisältyy nimenomainen laintasoinen normi, josta käy ilmi virkamiehen vaitiolovelvollisuuden voivan perustua paitsi lakiin tai asetukseen myös viranomaisen määräykseen ja viime kädessä asian laatuun. Virkamiehen vaitiolovelvollisuus voi siten olla joko säädännäistä tai sääntelemätöntä vaitiolovelvollisuutta. Virkamiehen vaitiolovelvollisuuden konkreettinen sisältö muodostuu edelleen pääosin erityislainsäädännön, viranomaisten erinäisten määräysten ja viime kädessä asian laadun perusteella. Todettakoon, että erityisiä vaitiolosäännöksiä on yhteensä noin 400. Vaitiolomääräyksiä ei ole mahdollista selvittää tyhjentävästi. Asian laatu on epämääräinen ja ajan kuluessa muuttuva kriteeri. Virkamiehen vaitiolovelvollisuuden rajat jäävät näin ollen käytännössä edelleen melko hämäräksi.

Virkamiehen vaitiolovelvollisuuden sisältöä ei ole tarkoituksenmukaista ryhtyä yksityiskohtaisesti määrittelemään, sillä se on edellä olevan huomioon ottaen mahdoton tehtävä. Tarkoituksenmukaisempaa on pyrkiä ryhmittelemään erilaisia vaitiolotilanteita tarkastelemalla niihin liittyvien oikeusvaikutusten eroja. Tällöin on merkillepantavaa, että vaitiolovelvollisuus liittyy olennaisena osana asiakirjajulkaisuuteen mutta on toisaalta siitä irrallinen instituutio, jolla on osittain erilainen

³ Lakiteknisesti ja julkisuuslainsäädännön systematiikan kannalta olisi ollut onnistuneempaa säätää VirkamL 23 § puhtaaksi toimivaltanormiksi ja lisätä terveydentilaa koskevien tietojen salassapitämistä koskeva erityissäännös, mikäli se ylipäättään oli tarpeen, muualle lakiin.

funktio. Eri vaitiolotilanteet eroavat virkarikoslainsäädännön uudistamisen jälkeen toisistaan myös niihin liittyvän rangaistusuhan suhteen. Virkamiehen vaitiolovelvollisuutta koskevat tilanteet voidaan näistä lähtökohdista jakaa seuraaviin alaryhmiin:

1. Lakiin perustuvat vaitiolotilanteet
2. Asetukseen perustuvat vaitiolotilanteet
 - 2.1. AsiakJulkL 9 §:n 2 momentin mukainen asetus
 - 2.2. Muu asetus
3. Viranomaisen määräykseen perustuvat vaitiolotilanteet
 - 3.1. Lain nojalla annettu vaitiolomääräys (esim. AsiakJulkL 9 § 2 mom. ja OKJulkL 9 § sekä VJ 48 § 4 mom)
 - 3.2. Muu vaitiolomääräys (esim. virkakäsky)
4. Asian laatuun perustuvat vaitiolotilanteet

3. Vaitiolovelvollisuuden suhde asiakirjajulkisuuteen

Virkamiehen vaitiolovelvollisuuden juuret johtavat, niin kuin edellä on mainittu, aikaan, jolloin meillä noudatettiin lähtökohtaisesti suljettua viestintää ja salassapitoperiaatetta. Näistä syistä ja AsiakJulkL:ia aikanaan säädettäessä valituista lainsäädäntöteknisistä ratkaisuista johtuen virkamiehen vaitiolovelvollisuus ja asiakirjajulkisuus ovat lainsäädännössämme kietoutuneina toisiinsa tavalla, joka ei parhaalla tavalla edistä asiakirjajulkisuuden toiminnallista käyttökelpoisuutta. Asiakirjajulkisuudella säännellään kansalaisten ja viranomaisten välistä tietojenvaihdantaa ja sen poikkeukset on lailla säädetty. Vaikka vaitiolovelvollisuus liittyy säännönmukaisesti asiakirjasalaisuuteen sen eräänä oikeusvaikutuksena, on vaitiolovelvollisuuden funktio laajempi eikä vaitiolovelvollisuuden perustamiseen oikeuttava toimivaltanormisto ole identtinen asiakirjajulkisuuden poikkeusten kanssa. Vaitiolovelvollisuus kuuluu perimmältään virkamiesoikeuteen ja sääntelee virkamiehen oikeuksia ja velvollisuuksia suhteessa työnantajaansa eli viranomaiseen.

Käytännössä ongelman muodostaa erityisesti kysymys siitä, merkitseekö virkamiehen vaitiolovelvollisuus aina myös asiakirjasalaisuutta. Tältä osin voidaan todeta olevan voimassa seuraavat säännöt. AsiakJulkL 23 §:n mukaan salassa pidettävää asiakirjaa ei saa näyttää eikä jäljennöstä siitä antaa sivulliselle. Tällä tavalla on laissa ilmaistu asiakirjasalaisuuden käytännöllinen sisältö. Sama sääntö koskee AsiakJulkL 6 §:n 2 momentin mukaan ei-julkisia asiakirjoja. Molemmissa tapauksissa virkamies on automaattisesti myös vaitiolovelvollinen asia-

Virkamiehen vaitiolovelvollisuutta koskevat uudet säännökset

kirjaan sisältyvistä tiedoista. Salaisen tai ei-julkisen asiakirjan sisältöä ei siis saa ilmaista muullakaan tavalla (esim. suullisesti tai konkludenttisesti tms.) ulkopuoliselle. Virkamiehen vaitiolovelvollisuus ei sitä vastoin kaikissa tapauksissa merkitse samalla asiakirjasalaisuutta. Asiakirjasalaisuuden perusteet, jotka on säädetty AsiakJulkL 9 §:ssä, ovat näet suppeammat kuin vaitiolovelvollisuuden perustamista koskevat toimivaltanormit.

Jos vaitiolovelvollisuus perustuu muunlaiseen asetukseen kuin AsiakJulkL 9 §:n 2 momentissa tarkoitettuun (edellä kohta 2.2.) taikka muuhun kuin lain nojalla annettuun vaitiolomääräykseen (kohta 3.2.) tai asian laatuun (kohta 4.), vaitiolovelvollisuus ei perusta asiakirjasalaisuutta. Asiakirjat ovat tällöin julkiset vaitiolovelvollisuuden estämättä. Jos vaitiolovelvollisuus sitä vastoin perustuu lakiin (kohta 1.), AsiakJulkL 9 §:n 2 momentissa tarkoitettuun asetukseen (kohta 2.1.) taikka viranomaisen lain nojalla antamaan vaitiolomääräykseen (3.1.), myös ne asiakirjat, jotka sisältävät vaitiolovelvollisuuden piirissä olevia tietoja, ovat salassa pidettävät.⁴

Tältä osin uusi säännös ei ole tuonut muutosta aikaisemmin vallinneeseen oikeustilaan. Virkamiehen vaitiolovelvollisuuden ja asiakirjajulkisuuden välinen suhde on siten ennallaan ja muodostaa edelleen melko vaikeaselkoisen ja siten myös ongelmallisen alueen. Lainsäädäntömme ei ole tältä osin riittävän selkeä ja kaipaa edelleen kehittämistä.

4. Vaitiolovelvollisuuden rikkomisen sanktiot

Vaitiolovelvollisuuden ja asiakirjajulkisuuden kytkeytymisestä toisiinsa aiheutuu ongelmia myös seuraamusjärjestelmän kannalta. Asiakirjajulkisuuden ja virkamiehen vaitiolovelvollisuuden osaksi kokonaan erilaisesta tehtävästä johtuen on luonnollista, että myöskään sanktiojärjestelmä erilaisissa salassapito- ja vaitiolotilanteissa ei ole välttämättä sama.

Sekä asiakirjasalaisuuden että vaitiolovelvollisuuden rikkomisesta rangaistiin alunperin RL 40: 20 ja 21 §:ien mukaan, jollei kysymys ollut teosta, joka toteutti jonkin erityisen rikoksen tunnusmerkistön (esim. RL 38: 3).⁵ Myös RL 40: 19 a §, jossa säädettiin rangaistus salassapitovelvollisuuden rikkomisesta, oli alunperin tarkoitettu kattamaan sekä asiakirjasalaisuuden että vaitiolovelvollisuuden rikkomista tarkoit-

⁴ Ks. tarkemmin Silenti, Virkamiehen vaitiolovelvollisuuden ja asiakirjajulkisuuden välisestä suhteesta, LM 5/1979 s. 455 ss.

⁵ Vrt. Pekka Viljanen, Virkarikoksista, Vammala 1984 s. 140 ss.

tavat teot. AsiakJulkL 27 §:ään, joka tuli voimaan 1. 1. 1952, otettiin lisäksi oma rangaistussäännös, joka on virkarikokseen nähden toissijainen. Sanktiojärjestelmä ennen virkarikoslainsäädännön uudistamista oli siten kaiken kaikkiaan melko moninkertainen ja sen soveltamisesta oli esitetty erilaisia käsityksiä.⁶ Jossain määrin epäselvää oli muun muassa se, rangaistiinko ilman lupaa tapahtunut tiedon antaminen ei-julkisesta asiakirjasta AsiakJulkL 27 §:n nojalla, jossa enimmäisrangaistus oli neljä vuotta vankeutta, vai RL 40: 19 a §:n nojalla, jossa rangaistus oli kaksi vuotta vankeutta ja pahimmassa tapauksessa lisäksi viraltapano, vaiko RL 40: 21 §:n nojalla, josta rangaistuksena oli sakko, virantoimituksesta erottaminen tai viraltapano. Kiistatonta kuitenkin oli, että myös ei-julkisten asiakirjojen luvaton ilmaiseminen oli jo ennen virkarikoslainsäädännön uudistamista rangaistava teko.⁷

VirkamL:n valmistelun ja sitä seuranneen virkarikoslainsäädännön tarkistamistyön yhteydessä kiinnitettiin huomiota paitsi edellä mainittuihin tulkintaerimielisyyksiin erityisesti virkamiehen vaitiolovelvollisuuden epämääräiseen sääntelyyn ja siitä julkisuusperiaatteen toteutumiselle aiheutuviin kielteisiin ilmiöihin.⁸ Kritiikkiä kohdistettiin erityisesti sääntelemättömään vaitiolovelvollisuuteen ja vaadittiin, että niin epämääräiseen kriteeriin kuin asian laatuun perustuvasta vaitiolovelvollisuudesta olisi luovuttava. VirkamL 23 §:ää säädettyäessä tämä kritiikki ei johtanut konkreettisiin tuloksiin.

Myös ensimmäiseen ehdotukseen RL 40 luvun muuttamisesta (Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 10/1986) sisältyi edelleen sääntelemättömän vaitiolovelvollisuuden kriminalisointi (ehdotuksen 40: 7 ja 8 §). Tämän mietinnön pohjalta laadittu tarkistettu ehdotus, josta pyydettiin muun muassa laintarkastuskunnan lausunto, rakentui kuitenkin jo toisenlaiselle pohjalle. Ehdotuksen perusteluissa todettiin, että oikeustieteessä käsitteelle »asian laadun vuoksi salassa pidettävä» ei ollut kyetty osoittamaan täsmällistä sisältöä. Yleisesti voitiin todeta, että julkisuusperiaatteesta poikkeaminen asian laadun perusteella rajoittui vain sellaisiin tapauksiin, joissa oli olemassa ilmeinen salaamistarve, vaikka asiasta ei ollut nimenomaista säännöstä. Koska asian laatuun perustuva salassapitovelvollisuus ja ilmaisukielto oli rajoiltaan näinkin epätarkasti määriteltävissä, ehdotuksessa lähdettiin

⁶ Ks. Viljanen mt. s. 142 ja Timo Konstari, Asiakirjajulkisuudesta hallinnossa, Vammala 1977 s. 9 alaviite 22 ja 235.

⁷ Vrt. lakivaliokunnan mietintö n:o 7/1988 vp hallituksen esityksen johdosta virkarikoslainsäädännön uudistamisesta s. 7. — Tämä kysymys aiheutti eduskuntakäsittelyn aikana vilkkaan julkisen keskustelun.

⁸ Ks. esim. Silenti LM 5/1979 s. 461 sekä Jukka-Pekka Takala ja Timo Konstari, Mikä Suomessa salaista, Juva 1982 s. 158 ss.

siitä, että pelkästään asian laatuun perustuvan salassapitovelvollisuuden rikkomista ei tullut säätää rangaistavaksi salassapitovelvollisuuden rikkomisena. Salassapitorikoksen tunnusmerkistöstä oli oikeusministeriön tarkistetussa ehdotuksessa poistettu myös viranomaisen muuhun kuin lain nojalla erikseen nimenomaan annettuun määräykseen perustuvan vaitiolovelvollisuuden rikkomisen.

Laintarkastuskunnan puoleltua (LTK:n lausunto n:o 2/1987) ehdotusta hallituksen esitys (HE 58/1988 vp) annettiin eduskunnalle näiltä osin samassa muodossa ja sellaisena se aikanaan myös toteutui. Hallituksen esitys merkitsi ratkaisua julkisuusmyönteiseen suuntaan myös sikäli, että enimmäisrangaistukset ehdotettiin alennettaviksi kautta linjan kahteen vuoteen vankeutta aikaisemmasta neljästä vuodesta. Ankaroitumista esitys merkitsi sikäli, että salassapitorikos ehdotettiin nyt rangaistavaksi myös tuottamuksellisena tekona tosin edellä mainituin tavoin tunnusmerkistöltään täsmennettynä.

Muilta osin virkarikoslainsäädännön uudistamista koskevaan hallituksen esitykseen sisältyvät säännökset salassapito- ja vaitiolovelvollisuuden rikkomisesta tarkoitettiin pysyttää ennallaan. Siten esitys oli kokonaisilmeeltään julkisuusmyönteinen, vaikka se eduskuntakäsittelyn aikana saikin kokonaan toisenlaisen leiman. Tämä perustui osaksi väärinkäsityksiin. Käyty julkinen keskustelu johti kuitenkin julkisuusperiaatetta vahvistavaan ja ilmeisesti muutenkin käyttökelpoiseen lopputulokseen. Keskustelun kohteeksi nousi erityisesti kysymys Asiak-JulkL 5 §:ssä tarkoitettujen ei-julkisten asiakirjojen luvattoman paljastamisen sanktioista. Niin kuin edellä on todettu ei-julkisten asiakirjojen luvaton ilmaiseminen oli kiistattomasti jo aikaisempien säännösten mukaan rangaistavaa. Hallituksen esityksessä lähdettiin siitä, että RL 40: 19 a § koski myös ei-julkisia asiakirjoja, jotka epäilemättä ainakin laajasti ottaen ovat virkamiehen ilmaisukiellon piirissä. Onhan niiden ilmaiseminen lailla kielletty ilman viranomaisen lupaa. Tämä tulkinta vastasi myös laintarkastuskunnan käsitystä asiasta.⁹ Laintarkastuskunta esitti säännökseen tältä osin sanamuodollista muutosta ja hallituksen esityksen säädösteksti laadittiinkin laintarkastuskunnan esittämään muotoon siten, että laista kävivät selvästi ilmi ne eri vaitiolotilanteet, jotka säännös oli tarkoitettu kattamaan.¹⁰

Todettakoon vielä, että vaikka julkisuus on pääsääntö, aina on olemassa myös joukko yleiseen tai yksityiseen etuun perustuvia salaamistarpeita (esim. valtiosalaisuudet ja intymiteettisuoja), joita käytännön elämässä ei voida kokonaan sivuuttaa. Tärkeimmät julkisuuden poik-

⁹ Ks. LTK:n lausunto n:o 2/1987 s. 69 s.

¹⁰ Ks. LTK:n lausunto n:o 2/1987 s. 71 s.

keukset on meillä vahvistettu AsiakJulkL 9 §:n 2 momentissa. Laissa on pidetty tarpeellisena myös tietynasteista valmistelusalaisuutta, jota koskeva säännös sisältyy AsiakJulkL 5 §:ään. Miten laajaa valmistelusalaisuutta on pidettävä tarpeellisena, on harkittava ja ratkaistava erikseen julkisuuslainsäädännön tarkistamisen yhteydessä.¹¹ Jos valmistelusalaisuutta halutaan muodossa tai toisessa ylläpitää, täytyy kuitenkin sen rikkominen olla ainakin jollakin tavalla sanktioitu. Muussa tapauksessa valmistelusalaisuus jää kuolleeksi kirjaimeksi, ja siitä on syytä luopua kokonaan.

Kun valmistelusalaisuus ei kuitenkaan aina ole samanlaisen välttämättömän tarpeen vaatimaa kuin esim. valtiosalaisuuksien tai muiden selvästi tärkeämpien intressien suojaaminen, on perusteltua, ettei sen rikkominen kaikissa tapauksissa ole sanktioitu yhtä ankarasti kuin muiden salaisuuksien paljastaminen. Tälle kannalle ei-julkisten asiakirjojen luvattoman paljastamisen suhteen asettui siis myös eduskunnan lakivaliokunta ja laki sai tämän muodon valiokunnan mietinnön pohjalta eduskunnan täysistuntokäsittelyssä. Siten RL 40: 19 a §:n sijaan tuli kaksi uutta säännöstä, jotka kuuluvat seuraavasti:

— Rikoslaki

40 luku

5 §

Salassapitorikos ja tuottamuksellinen salassapitorikos

Jos virkamies tai julkisyhteisön työntekijä tahallaan palvelussuhteensa aikana tai sen päätyttyä oikeudettomasti

1) paljastaa sellaisen tiedon, joka on yleisten asiakirjain julkisuudesta annettujen säännösten mukaan salassa pidettävä, tai muun sellaisen palvelussuhteessaan tietoonsa saaman seikan, jota lain tai asetuksen nimenomaisen säännöksen tai viranomaisen lain nojalla erikseen antaman määräyksen mukaan ei saa ilmaista, tai

2) käyttää omaksi tai toisen hyödyksi sellaista tietoa, hänet on tuomittava, jollei teosta ole muualla säädetty ankarampaa rangaistusta, *salassapitorikoksesta* sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi. Virkamies voidaan tuomita myös viralta pantavaksi, jos rikos osoittaa hänet ilmeisen sopimattomaksi tehtävänsä.

Jos virkamies tai julkisyhteisön työntekijä huolimattomuudesta tai varomattomuudesta syyllistyy 1 momentissa tarkoitettuun tekoon, eikä teko huomioon ottaen sen haitallisuus ja vahingollisuus sekä muut tekoon liittyvät seikat ole kokonaisuutena arvostellen vähäinen, hänet on tuomittava, jollei teosta ole muualla säädetty ankarampaa rangaistusta, *tuottamuksellisesta salassapitorikoksesta* sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi.

¹¹ Ks. LaVM n:o 7/1988 vp s. 3.

6 §

Asiakirjan luvaton paljastaminen

Jos virkamies tai julkisyhteisön työntekijä tahallaan palvelussuhteensa aikana tai sen päätyttyä luvattomasti

1) paljastaa tiedon asiakirjasta, joka yleisten asiakirjain julkisuudesta annettujen säännösten mukaan ei ole julkinen, tai

2) käyttää omaksi tai toisen hyödyksi sellaista tietoa,

hänet on tuomittava, jollei teosta ole muualla säädetty ankarampaa rangaistusta, *asiakirjan luvattomasta paljastamisesta* sakkoon tai vankeuteen enintään yhdeksi vuodeksi. Virkamies voidaan myös tuomita viralta pantavaksi, jos rikos osoittaa hänet ilmeisen sopimattomaksi tehtäväänsä.

Uuden virkarikoslainsäädännön mukaan vaitiolovelvollisuuden rikkomisen seuraamusjärjestelmä on siis tavallaan kolmiportainen. *RL 40: 5 §:n* mukaan rangaistaan asiakirjasalaisuuden rikkomisesta sekä sellaisesta vaitiolovelvollisuuden rikkomisesta, joka perustuu lain tai asetuksen nimenomaiseen säännökseen tai viranomaisen lain nojalla erikseen antamaan määräykseen. Teko on rangaistava myös tuottamuksellisenä. Kun *RL 40: 5 §:ssä* ei ole rajattu asetukseen perustuvaa vaitiolovelvollisuutta samalla tavalla kuin *AsiakJulkL 9 §:n 2 momentissa*, rangaistussäännös kattaa osittain sellaisiakin vaitiolotilanteita, joissa vastaavat asiakirjat eivät ole salassa pidettäviä.¹²

RL 40: 5 § ei sitä vastoin koske *AsiakJulkL 5 §:ssä* tarkoitettuja ei-julkisia asiakirjoja ja tietoja. Niiden luvattomasti paljastamisesta on säädetty rangaistus *RL 40: 6 §:ssä*. Kun rangaistusmaksimi *RL 40: 5 §:n* mukaan on enintään kaksi vuotta vankeutta ja törkeissä tapauksissa lisäksi viraltapano, *RL 40: 6 §:n* mukaan rangaistus voi olla enintään yksi vuosi vankeutta. Teko on rangaistava vain tahallisenä. Tässäkin tekemuodossa, teon ollessa törkeä, voidaan kuitenkin tuomita myös viralta pantavaksi. *RL 40: 6 §* koskee vain sellaisia valmisteluun liittyviä tietoja, jotka sisältyvät asiakirjoihin. Muut valmistelua koskevat tiedot eivät ole tämän säännöksen piirissä. Toisaalta sellaista tietoa, joka sisältyy ei-julkiseen asiakirjaan, ei saa ilmaista myöskään suullisesti.

Sääntelemättömän eli esimerkiksi virkakäskyyn tai pelkästään asian laatuun perustuvan vaitiolovelvollisuuden rikkomisesta voidaan edelleen tuomita *RL 40: 9 tai 10 §:n* mukaan virkavelvollisuuksien tahallisenä tai tuottamuksellisenä rikkomisena varoitukseen, sakkoon tai vankeuteen enintään yhdeksi vuodeksi. Valmisteluun liittyvän muun kuin ei-julkiseen asiakirjaan sisältyvän tiedon paljastaminen voinee myös tulla rangaistavaksi *RL 40: 9 tai 10 §:n* mukaan. Tällöinkin voi erittäin törkeissä tapauksissa seuraamuksena olla myös viraltapano.

¹² Vrt. LTK:n lausunto 2/1987 s. 67.

Lisäksi on voimassa *AsiakJulk* 27 §:n rangaistussäännös, joka koskee muita henkilöitä kuin virkamiehiä ja julkisyhteisöjen työntekijöitä. Muun muassa kansanedustajien salassapito- ja vaitiolovelvollisuus määräytyy pääasiassa *AsiakJulk* 27 §:n mukaan. Kansanedustajien ilmaisuvapauden rajoituksia lieventää kuitenkin käytännössä niin sanottu parlamentaarisen koskemattomuuden suoja (VJ 11—15 §).¹³

¹³ Ks. tämän johdosta LTK:n lausunto 2/1987 s. 34—41.

Valtion virkaan nimittämisestä ja siirtämisestä

1. Yleistä virkamieslainsäädännöstä

Kollegani hallintoneuvos Kilpi on pitkän lakimiesuransa aikana käsitellyt useita hallinto-oikeudellisia, myös virkamiesten asemaan liittyviä ongelmia. Näin ollen katsoin, että on paikallaan hänen juhlaulkaisussaan käsitellä muitakin kuin verolainsäädäntöön liittyviä, tohtori Kilven harrastuspiiriin kuuluvia kysymyksiä. Tähän tarjoutuukin nyt hyvä tilaisuus kun uusi valtion virkamieslaki on ollut voimassa lähes kaksi vuotta ja sen soveltamisesta on saatu ensimmäiset KHO:n ratkaisut.

Uusi valtion virkamieslaki (755/86) tuli voimaan 1. 1. 1988. Sen valmistelu kesti kauan ja oli monivaiheinen. Lainsäädäntö merkitsee monessa suhteessa käänteentekevää muutosta aikaisempaan virkamiesoikeuteemme. Samalla muutettiin Suomen Hallitusmuodon pykälä 65, 89, 90 ja 91. Uusi lainsäädäntö pohjautuu Julkishenkilöstön oikeusosastomakomitean I osamietintöön (KM 1979: 26), jonka perusteella laadittiin hallituksen esitys valtion virkamieslainsäädännön uudistamisesta (HE 238/1984 vp.).

Virkamieslaissa on annettu yleiset säännökset muun muassa virkojen perustamisesta, siirtämisestä, muuttamisesta ja lakkauttamisesta. Niinikään laissa on säännökset viranomaisen yleisistä velvollisuuksista työnantajana sekä virkamiehen yleisistä velvollisuuksista. Tämän kirjoituksen kannalta on merkittävää, että virkojen hakemisesta, virkojen kelpoisuusvaatimuksista ja virkasuhteen alkamisesta on annettu yhteiset perussäännökset koko valtionhallintoa varten. Tärkeää on että virkamiehen toiseen virkaan siirtämisestä, uudelleen sijoittamisesta ja virkamiehen käytettäväksi asettamisesta on nyt koko valtionhallintoa koskevat yleiset säännökset.

Hallitus määritteli lakiesityksen keskeiseksi tavoitteeksi lisätä valtionhallinnon tehokkuutta ja suorituskykyä. Edelleen hallitus lausui, että

virkamieslainsäädäntöä uudistettaessa on pidettävä lähtökohtana sitä, että virat perustetaan ja ne ovat valtion tehtävien suorittamista varten. Tämän itsestään selvän periaatteen toistaminen oli hyödyllistä sen vuoksi, että se näyttää silloin tällöin unohtuneen niin hallitukselta itseltään kuin eri intressiryhmiltäkin. Nämä keskeiset periaatteet, jos ne voidaan myös käytännössä toteuttaa, niin kuin uskon, merkitsevät uudenlaisen, modernin ja dynaamisen ajattelutavan tuomista myös valtionhallintoon. Eduskunta totesikin, että virkamieslainsäädännön uudistamisen vaikutukset ovat merkittävät. Virkamiesten aseman ja virkakooneiston määrittely vaikuttaa nimittäin koko valtion toimintatapaan ja -muotoihin. Eduskunta korosti, että valtionhallinnon tehokkuuden ja suorituskyvyn ohella on lainsäädäntöä uudistettaessa kiinnitettävä huomiota myös valtiollisen demokratian perusperiaatteisiin, virkamiesten perusoikeuksiin ja oikeusturvaan (Toisen lakivaliokunnan mietintö n:o 2/1986 vp.).

Mainitut periaatteet ovat hyvässä sopusoinnussa tämän juhla kirjan kohteen, hallintoneuvos Lassi Kilven ajatusten ja tekojen kanssa. KHO:ssa tohtori Kilpi tunnetaan paitsi etevänä ja tietorikkaana juristina myös äärimmäisen tehokkaana ja oikeudenmukaisena tuomarina.

Se, että hallitus halusi painottaa edellä mainittua itsestään selvää asiaa virkojen perustamisesta johtuu siitä, että menneinä vuosina ja vuosikymmeninä virkoja perustettiin monesti tiettyä henkilöä ja eturyhmää varten. Tällöin saatettiin pitää silmällä määrätyn henkilön sijoittamista valtion palvelukseen tarkoituksella järjestää tälle sopiva työpaikka eikä niinkään sen vuoksi että valtion tehtävistä voitaisiin huolehtia asianmukaisesti. Onneksi tällaisista menettelytavoista on luovuttu tai ne ovat ainakin vähentyneet.

Tässä yhteydessä ei ole tarpeellista yksityiskohtaisesti käsitellä virkojen perustamiseen liittyviä toimenpiteitä, riittää kun toteaa, että virkojen perustaminen on tullut muodoiltaan yksinkertaisemmaksi ja että virkojen siirtäminen, toisenlaiseksi muuttaminen on tehty helpommaksi. Myös näillä kohdin on pyritty menettelymuotoja rationalisoimaan ja hallintotyötä vähentämään sekä siten osaltaan lisäämään tehokkuutta.

2. Viran haettavaksi julistaminen

Perussäännökset avoimen viran haettavaksi julistamisesta on valtion virkamieslain 10 §:ssä, joka perustuu HM:n 89 §:n 2 momenttiin. Sen mukaan virka on ennen täyttämistä julistettava haettavaksi, ellei toisin ole erikseen lailla tai asetuksella säädetty. Yleisellä haettavaksi

julistamisella pyritään saamaan kaikki tämän tehtävän hoitamisesta kiinnostuneet ja siihen pystyvät henkilöt ilmoittautumaan mukaan kilpailuun. Tällä tavoin toteutetaan hallinnon avoimuutta, demokraattisuutta ja virkamiesten oikeusturvaa. Menettelyn avulla edistetään osaltaan mahdollisimman kyvykkään henkilöstön hankkimista valtion tehtäviin. Näin voidaan myös estää suljettujen viranomaisyhteisöjen ja virastojen muodostuminen sekä vähentämään epäasiallista nimitysmenettelyä. Niidenkin virkojen osalta, jotka voidaan täyttää haettavaksi julistamatta, on ennen viran täyttämistä sen avoinna olemisesta yleensä asianmukaisesti ilmoitettava (VVirkamA 3 §).

Valtion virkamieslaissa ja asetuksessa on varsin yksityiskohtaiset säännökset virkojen haettavaksi julistamisesta, hakuajoista, jotka nyt ovat entistä joustavampia, hakemukseen liitettävistä asiakirjoista ym. seikoista. Epätietoisuutta on esiintynyt menettelystä niissä tapauksissa, joissa virkaehtosopimuksella on sovittu, että osa viraston saman nimisistä viroista korotetaan ylempään palkkausluokkaan, mutta osa jää entiseen alempaan palkkausluokkaan. Valtiovarainministeriön ohjeiden mukaan (VM:n yleiskirje 3. 12. 1985, P 5958), ensimmäisellä kerralla ratkaisee sen, minkä yksilöidyn viran palkkausluokkaa tarkistetaan, nimittävä viranomainen taikka, jos tämä viranomainen on tasavallan presidentti, valtioneuvosto, ministeriö, KKO tai KHO, se viranomainen, joka julistaa viran haettavaksi. Kun näissä tapauksissa viralla on haltija ja kysymyksessä on virkaehtosopimuksen soveltamista koskeva kysymys, on sanottua menettelyä pidettävä asianmukaisena.

Enemmän pohdintaa aiheuttaa toinen, tähän liittyvä kysymys eli miten on meneteltävä, kun tällainen virka tulee ensimmäisen kerran avoimeksi. Pidän asiaa verrattain selvänä, vaikka käytännössä ilmeisesti onkin ollut erilaisia menettelytapoja. Valtion virkamieslain 10 §:n ja virkamiesasetuksen 1 §:n mukaan avoimeksi tullut virka on julistettava haettavaksi. Myös uuden lainsäädännön yleinen hallinnon avoimuuden ja demokraattisen valvonnan periaate tukevat tuota samaa näkemystä. Jos näistä yleisperiaatteista haluttaisiin poiketa, siitä tulisi säätää erikseen. Se että saman nimisistä viroista vain osa on virkaehtosopimuksella korotettu ylempään palkkausluokkaan ei voi aiheuttaa viran täyttämismenettelyyn poikkeusta. Tuolloinhan ei enää ole kysymyksessä virkaehtosopimuksen soveltamista koskeva kysymys, vaan avoimen viran täyttäminen. Sitä paitsi menettely, että tällaiset virat täytettäisiin ilman avointa kilpailua, suosisi viraston omia virkamiehiä ja lisäisi osaltaan viraston umpioitumista. Näin on asian tulkinnut myös KHO.

Uusien säännösten mukaan haku aika on osittain harkinnanvarainen. Sitä ei kuitenkaan saa määrätä 14 päivää lyhyemmäksi eikä 30 päivää

pitemmäksi. Pätevästä syystä virka voidaan julistaa uudelleen haettavaksi tai hakuaika jatkaa enintään 30 päivällä. Tällä järjestelyllä on pyritty saamaan viran täyttämiseen joustavuutta. Samalla hakumenettelyn selkeys on jossain määrin kärsinyt. Mahdollisuus julistaa virka uudelleen haettavaksi on aikaisemminkin ilman säännöksiä katsottu mahdolliseksi. Sen käyttämisen mahdollisuudesta oli kuitenkin käytännössä epätietoisuutta. Yllättävältä tuntuu toisen lakivaliokunnan ilmoitus (mietinnössään 1986 vp./n:o 2), että kunnallista virkaa, joka virkasäännön mukaan voidaan julistaa uudelleen haettavaksi, jos kunnan etu sitä vaatii, ei voitaisi julistaa uudelleen haettavaksi, jos virkaan on ollut yksikin pätevä hakija. Ainakaan KHO:n oikeuskäytännöstä ei tällaista johtopäätöstä voida vetää eikä sellainen tulkinta olisi edes looginen. Ei siihen tarvita erityistä säännöstä, että virka voidaan julistaa uudelleen haettavaksi ellei virkaan ole yhtään pätevää hakijaa. Ilman säännöstäkin tuollainen virka on luonnollisesti julistettava uudelleen haettavaksi, jos ylipäänsä virka halutaan täyttää. Mainitun ilmoituksen täytyy perustua erehdykseen. Ratkaisussa KHO 1983 II 49 nimenomaan todetaan, että kuntainliiton liittohallitus oli voinut julistaa viran uudelleen haettavaksi, vaikka virkaa sen ensimmäisen kerran ollessa haettavana hakujan kuluessa oli hakenut useita kelpoisuusehdot täyttäviä henkilöitä, koska ei ollut näytetty viran uudelleen haettavaksi julistamisen tapahtuneen muussa tarkoituksessa kuin kuntainliiton edun huomioon ottaen.

Mielestäni on myös selvää, että valtion virka voidaan julistaa uudelleen haettavaksi, vaikka siihen olisi ensimmäisellä kerralla ollut yksi tai useampia muodollisesti kelpoisia hakijoita, jos tähän harkitaan olevan pätevä syy. Tämän tulkinnan puolesta puhuu 10 §:n sanamuoto ja säännöksen ratio sekä koko uuden lainsäädännön tavoitteet. Asia on ratkaistava kussakin tapauksessa, siinä ilmenevien olosuhteiden perusteella erikseen. Menettelyä ei saa käyttää jonkun henkilön suosimiseksi tai syrjimiseksi, vaan objektiivisesti hyväksyttävien seikkojen perusteella.

On huomattava, että hakukuulutus ja viran hakeminen ei perusta kenellekään subjektiivista oikeutta tulla nimitetyksi virkaan. Hakukuulutus on vain alustava toimenpide, jolla, kuten totesin, on tarkoitus saada mahdollisimman monet kyvykkäät henkilöt kilpailemaan virasta. Itse nimitysharkinnan on tapahduttava nimitysperusteita soveltaen.

Jos viran hakemus ei ole saapunut ajoissa, sitä ei saa ottaa huomioon (10 §). Hakuaika ei ole sellainen määräaika, joka ylimääräisin muutoksenhakukeinoin voitaisiin palauttaa (KHO 30. 5. 1988 t. 2286).

Virkaa on haettava kirjallisesti ja hakemukseen on liitettävä tarvit-

tavat selvitykset (laki 11 § ja asetus 1—4 §). Kun virkamieslain 94 §:n mukaan sen lain mukaisia asioita käsiteltäessä on noudatettava hallintomenettelylakia, on hakemuksen täydentäminen myöhemmin mahdollista. Kielitaitotodistuksen saa toimittaa asianomaiselle viranomaiselle myös hakuajan jälkeen (Laki valtion virkamiehiltä vaadittavasta kielitaidosta 5 a §, 817/74). Jos virkahakemus peruutetaan ennen nimitystä, hakijaa ei oteta huomioon virkaa täytettäessä (11 §). Näin ol-
len peruutuksen peruutus on uusi hakemus, johon on sovellettava sitä koskevia säännöksiä.

Jos virkaa ei ole julistettava haettavaksi, vaan se täytetään esityksestä virkaa haettavaksi julistamatta, esityksessä ja myös nimityksessä voidaan ottaa huomioon muutkin virkaan suostumuksensa antaneet kuin ne, jotka ovat ilmoituksessa määrättynä aikana ilmoittautuneet virkaan. Esityksen tekevä ja nimittävä viranomainen voi myös omatoimisesti etsiä virkaan sopivia ja halukkaita henkilöitä. Nimitysharkinta tapahtuu näissäkin tapauksissa yleisten periaatteiden mukaisesti.

3. Nimittämismuodot

Se missä järjestyksessä virat täytetään ei ole yhteneväisesti järjestetty. Valtion virkamieslakia valmisteltaessa lähdettiin siitä, että se mille viranomaiselle virkaan nimittäminen kuuluu, on organisaatiota koskeva kysymys, jota ei tule järjestää virkamieslaissa, vaan asianomaisen viranomaisen hallintoa järjestävässä laissa tai asetuksessa (hallintoasetus), ellei sitä ole säädetty HM:ssa (87—90 §). Nimittämismuotoja on kolme:

- suora nimitys,
- esityksestä tai lausunnosta tapahtuva nimitys ja
- virkaehdotuksesta tapahtuva nimitys.

Suora nimitys on tavallisin, useimmin kysymykseen tuleva ja yksinkertaisin nimitystapa. Siinä sama viranomainen, jolta virkaa haetaan tai jolle ilmoitaudutaan, suorittaa myös nimittämisen. Nimittävä viranomainen voi ennen nimittämistä hankkia asiassa lausuntoja tai muita selvityksiä. Nimitystapa on yksivaiheinen.

Esityksestä tapahtuva nimittäminen on kaksivaiheinen. Sen käytö-
töala on viime vuosina laajentunut ja se on yhä useammissa tapauksissa korvannut aikaisemmin verrattain yleisesti, ylemmissä viroissa käytetyn nimittämisen virkaehdotuksesta. Myös hallituksen esityksessä katsotaan, että esityksestä tapahtuvassa nimityksessä voidaan virkaeh-

dotusta helpommin ottaa huomioon hakijoiden todellinen kyvykkyys, kun taas virkaehdotusmenettelyssä korostuvat hakijoiden muodolliset ansiot.

Esityksestä tapahtuvassa nimitysmenettelyssä virkaa haetaan tai siihen ilmoittaudutaan toiselle, yleensä alemmalle viranomaiselle kuin se, joka suorittaa nimittämisen. Ko. alempi viranomainen tarkastaa hakemusasiakirjat, hakijoiden muodolliset kelpoisuusvaatimukset, laatii yleensä hakijoista ja heidän ansioistaan yhteenvedon sekä tekee ehdotuksensa nimitettävästä henkilöstöä. Sellaista menettelyä ei ole katsottava riittäväksi, että alempi viranomainen vain toimittaa hakemukset nimittävälle viranomaiselle määrittelemättä omaa kantaansa asiassa. Esitys ei ole nimittävää viranomaista sitova, vaan siitä ilmenee ainoastaan esityksen tekijän mielipide. Esityksestä ei ole valitusoikeutta.

Eräissä tapauksissa on määrätty, että esityksen asemasta alempi viranomainen antaa lausunnon. Sen osalta noudatetaan vastaavanlaista menettelyä kuin esityksen kohdalla on selostettu. Lausunnon antaminen on usein delegoitu viraston päällikölle tai muulle yksittäiselle virkamiehelle, kun taas esitys käsitellään useimmiten viraston kollegiossa. Lausuntomenettelyä voidaan pitää vielä kevyempänä nimitysmuotona kuin esitystä. Lausunto ei ole nimittävää viranomaista sitova. Eräissä tapauksissa voidaan tyytyä antamaan vain suullinen lausunto.

Erikoinen lausuntomenettely on järjestetty lääninoikeudentuomarin virkaa täytettäessä. Lääninoikeuslain (LOL) 6 §:n mukaan lääninoikeudentuomarin nimittää tasavallan presidentti. Viran julistaa haettavaksi lääninoikeus, joka toimittaa hakemukset oikeusministeriöön. Tämä hankkii LOL:n mukaan asiassa KHO:n lausunnon. Lisäksi säädetään lääninoikeusasetuksen 14 §:ssä, että lääninoikeuden ylituomari antaa asiassa KHO:lle lausunnon. On selvää, että mainittu asetuksen säännös ei ole ristiriidassa LOL:n kanssa sillä ilman säännöstäkin KHO voisi hankkia ylituomarin lausunnon samoin kuin muitakin lausuntoja asiassa.

Viran täyttäminen virkaehdotuksesta eli siis ehdollepanon jälkeen oli aikaisemmin ylempien virkojen osalta varsin yleisessä käytössä. Sen käyttöalaa on jatkuvasti vähennetty, mikä johtuu mm. siitä, että menettely on hidas, paljon työtä aiheuttavaa ja siinä korostuvat helposti hakijoiden muodolliset ansiot. Nimittämismenettely on vähintäänkin kaksivaiheinen. Siinä virkaa haetaan alemmalta viranomaiselta, joka asettaa kolme hakijaa ehdolle ansioituneisuusjärjestyksessä. Kollegisessa viranomaisessa äänestys ehdollepanosta tapahtuu siten, että ensimmäiselle ehdokassijalle tulee se, joka on saanut enimmät äänet ensimmäiselle sijalle. Toiselle sijalle tulee se, joka on saanut enimmät äänet

ensimmäiselle ja toiselle sijalle yhteensä sekä kolmannelle sijalle se, joka on saanut enimmät äänet ensimmäiselle, toiselle ja kolmannelle ehdokassijalle yhteensä (OM:n kiertokirje 30. 5. 1919).

Virkaehdotuksesta saavat valittaa toiselle ja kolmannelle sijalle ja ilman sijoitusta jääneet hakijat. Valitus tehdään yleensä valtioneuvostolle, eräissä tuomarinviroissa kuitenkin KKO:lle tai KHO:lle. Jos valitusviranomainen tekee myös nimityspäätöksen, ratkaisee se ensiksi valitukset ja suorittaa sen jälkeen nimityksen. Nimittäjä on sidottu valituksen jälkeen ehdokassijoilla oleviin hakijoihin, joista se voi nimittää ansiointuneimpana pitämänsä.

Ehdollepanomenettelyä on arvosteltu raskaaksi ja paljon työtä vaativaksi siihen liittyvine valitusmenettelyineen, monivaiheisine, eri osapuolien kuulemisineen sekä siihen liittyvine helposti todettavine muodollisine ansioineen, kuten virkavuosia ja opinnäytteitä voimakkaasti korostavine piirteineen. Tuo kaikki soveltuu huonosti nykyaikaiseen, nopeasti kehittyvän, dynaamisen hallinnon periaatteisiin. Menettely saattaa paremmin soveltua staattisissa tilanteissa ja niillä aloilla, joissa muodollisilla ansioilla ja pitkäaikaisella kokemuksella on tärkeä merkitys.

Käytännössä on ilmennyt tulkintaerimielisyyksiä siitä, mikä vaikutus hakemuksen peruuttamisella on jo tehtyyn ehdollepanoon. Hallituksen esityksessä (238/1984) lausutaan tästä, että hakemuksen peruuttaminen tällaisessa tapauksessa ei vaikuta suoritettuun ehdollepanoon muilta osin. Tämä vastaakin noudatettua hallintokäytäntöä. KHO:n ratkaisuissa 1972 I 2 ja 1976 II 2 ei nimityspäätöstä purettu, vaikka yksi ehdollepannuista oli peruuttanut hakemuksensa eikä asiaa ollut palautettu uutta ehdollepanoa varten. Ensiksimainitussa tapauksessa virkaan oli nimitetty hakemuksensa peruuttanut henkilö, kun hän oli myöhemmin ilmoittanut olevansa halukas vastaanottamaan viran. Viimeksi mainitunlainen menettely ei virkamieslain voimaantultua enää ole mahdollista, kuten edeltä ilmenee.

Oman käsitykseni mukaan on kussakin tapauksessa erikseen harkittava, aiheuttaako ehdokassijalle asetetun hakemuksen peruuttaminen asian palauttamisen uutta ehdollepanoa varten vai voidaanko asia ratkaista ilman sitä. Mikäli ehdollepanovalituksen käsittelevä viranomainen on myös nimittävä viranomainen, ei palauttaminen yleensä tule kysymykseen varsinkin jos ehdollepanosta on tehty useita valituksia. Jos taas nämä viranomaiset ovat kokonaan erilaisia, esim. valtioneuvosto/tasavallan presidentti taikka KKO tai KHO/tasavallan presidentti, voinee palauttaminen uutta ehdollepanoa varten tulla helpommin kysymykseen, jotta nimittävälle viranomaiselle varattaisiin mahdollisuus valita

nimitettävä henkilö kolmesta tai ainakin kahdesta ehdollepannusta. Näin KHO onkin ehdollepanovalituksen käsittelevänä viranomaisena menetellyt, kun ensimmäiselle ehdokassijalle asetettu oli peruuttanut hakemuksensa (KHO 10. 12. 1979 t. 5099a).

Kaikissa nimittämismuodoissa ja myös esitystä tehtäessä, lausuntoa annettaessa ja ehdollepanoa ratkaistaessa on noudatettava säädettyjä nimittämisperusteita niin ylennysperusteiden kuin syrjäntäkieltojenkin osalta (KHO 1983 I 1).

4. Koeajaksi ottaminen

Koeajaksi ottaminen on virkamiesten kohdalla uusi yleinen järjestelmä, jota aikaisemmin voitiin käyttää vain tietyissä, erikseen säädettyissä tapauksissa. Koeajaksi ottamisen tarkoituksena on varata niin virkamieheksi hakeutuvalle kuin nimittävälle viranomaiselle mahdollisuus ennen lopullista nimittämistä viranhoidosta käytännössä saatu- jen kokemusten perusteella tehdä ratkaisunsa viran vastaanottamisesta tai nimitystoimenpiteestä. Jos tällaista harkinta-aikaa pidettiin aikaisemmin tarpeellisena, pyrittiin vastaavaan lopputulokseen ottamalla tällainen henkilö vt. hoitajaksi tai järjestämällä henkilön työskentely virastossa väliaikaisesti muulla tavoin.

Koeajaksiottamisenmenettely tuo virkaan valitsemistoimenpiteisiin uuden vaiheen. Virkaa haettavaksi julistettaessa, muodollisia kelpoisuusvastimuksia tarkistettaessa ja nimitysharkintaa suoritettaessa, on noudatettava samoja muotoja kuin muussakin nimitysmenettelyssä.

Ennen koeajan loppuun kulumista nimittävän viranomaisen on otettava nimittäminen harkittavakseen. Koeajan loppuun kulumista ei tarvitse odottaa. Ellei nimittäminen tapahdu ennen koeajan loppuun kulumista, päättyy asianomaisen tämä virkasuhde. On otettava huomioon, että jos koeajaksi otettu ennestään on valtion vakinainen virkamies, hän on virkavapaana tuosta virasta koeajan (43 §). Näin ollen virkamies voi palata tuohon virkaan koeaikana tai heti sen päätyttyä. Tämä aikaisempi virkasuhde katkeaa vasta siitä ajankohdasta, josta hänet on nimitetty uuteen virkaan (96 §).

Koeajaksi ei voida ottaa tasavallan presidentin tai valtioneuvoston nimitettäviä virkamiehiä eikä korkeakoulun opetus- tai tutkimustehtäviin toimivia taikka joka nimitetään määräajaksi (4 §).

5. Nimittämiskirja

Virkasuhde syntyy nimittämispäätöksellä, joka on suostumusta edellyttävä yksipuolinen hallintotoimi.

Virkamieslain 16 §:n mukaan todistukseksi virkaan nimittämisestä tai siirtämisestä annetaan nimittämiskirja. Aikaisemmin annettiin virkaan tai toimeen nimitetylle valtakirja ja pysyväisen toimen haltijalle toimikirja sekä ylimääräiseen toimeen otetulle määräyskirja. Virkamiehen oikeudellinen asema määräytyi sen mukaan minkälainen nimittämiskirja asianomaiselle oli annettava. Nyt nimittämiskirja on pelkästään todistus nimittämisestä eikä virkamiehiä sen perusteella jaeta eri ryhmiin eikä heidän oikeutensa tai velvollisuutensa ole riippuvaisia nimittämiskirjan laadusta. Koeajaksi ottamisesta annetaan todistukseksi määräyskirja, samoin kuin tilapäiseksi virkamieheksi ottamisestakin (22 §). Olisi tietenkin ollut mahdollista, että tuomareille olisi säädetty annettavaksi tuomarikirja.

Virkasuhde alkaa siitä ajankohdasta, josta lukien asianomainen on nimitetty tai siirretty virkaan. Tämä ajankohta ilmenee nimittämiskirjasta. Virkaan nimitetyn hakemuksesta nimittävä viranomainen voi peruuttaa nimityksen ennen sitä ajankohtaa, josta lukien asianomainen on virkaan nimitetty. Sama pätee myös koeajaksi otettuun nähden (15 §). Näissä tapauksissa virkaa ei tarvitse julistaa uudelleen haettavaksi (Asetus 4 §).

6. Muodolliset kelpoisuusvaatimukset

Valtion virkamieslain 9 §:ssä säädetään, että virkaan nimitettävän tulee olla täyttänyt 18 vuotta, mikä on yleinen kelpoisuusikä. Erikseen voidaan säätää asetuksella tai lailla tätä korkeampi kelpoisuusikä. Tuomarinviran haltijoilla tämä on 25 vuotta. Eräisiin virkoihin voidaan nimittää 15 vuotta täyttänyt, oppivelvollisuutensa suorittanut henkilö, jos sitä viran hoitamisen kannalta voidaan pitää sopivana. Muista virkaan vaadittavista kelpoisuusvaatimuksista, kuten tutkinnoista tai koulutuksesta, on voimassa, mitä niistä on erikseen säädetty tai määrätty (HM 85 §). Yleensä nämä kelpoisuusvaatimukset määritellään asianomaisessa hallintoasetuksessa tai -laissa. Eroamisiän saavuttanut henkilö voidaan poikkeustapauksissa ottaa viran vt. hoitajaksi (98 §).

Aikaisemmin valtion virkaan voitiin, eräin poikkeuksin, nimittää vain Suomen kansalainen. Nyt 1.8.1989 lukien on mahdollista nimittää virkaan myös ulkomaalainen. HM:n 84 §:n muutetun säännöksen (724/89)

mukaan eräisiin kaikkein korkeimpiin ja tuomarin virkoihin voidaan nimittää vain Suomen kansalainen. Samassa yhteydessä valtion virkamieslakiin lisätyssä 9 a §:ssä (725/89) luetellaan ne johtavat virat, joihin ei myöskään saa nimittää muuta kuin Suomen kansalaisen. Valtioneuvostolla on lisäksi oikeus määrätä mihin muuhun tärkeään valtion virkaan saadaan nimittää ainoastaan Suomen kansalainen. Edellytyksenä ulkomaalaisen nimittämiseksi on tietenkin se, että hän täyttää muut mahdolliset kelpoisuusvaatimukset, kuten iän, tutkintojen ja opinnäytteiden kohdalla.

Hakuajan umpeen kuluttua tai ilmoittautumisen jälkeen on selvitettävä henkilöiden muodollinen kelpoisuus virkaan. Jos hakija ei täytä vahvistettuja vaatimuksia, häntä ei voida ottaa huomioon nimitysharkinnassa eikä nimittää virkaan. Päätöksellä KHO 8. 4. 1987 t. 1314 purettiin virkanimitys, kun virkaan oli nimitetty henkilö, joka ei täyttänyt viran muodollisia kelpoisuusvaatimuksia.

Erivapautta asetuksella säädetyistä kelpoisuusehdoista voi antaa erityisistä syistä valtioneuvosto, ei kuitenkaan oikeusvirkaan pääsemistä varten (HM 85 §). Erivapauden saaneeseen henkilöön noudatetaan muutoin vastaavia nimitysperusteita kuin muihinkin kelpoisuusvaatimukset täyttäviin nähden.

7. Ylennysperusteet

Ylennysperusteiden tarkoituksena on ohjata henkilöstön valintaa siten, että virkaan voitaisiin valita virkatehtävän hoitamiseen mahdollisimman kykenevä henkilö.

Virkaylennysperusteet ovat Ruotsi-Suomessa vanhaa perua. 1600-luvulla oli virkaetuoikeuksissa korostettu aatelissäädyn jäsenten etuoikeutta valtakunnan ylimpiin ja tärkeimpiin virkoihin, mikä lisäksi heillä oli muihin virkoihin tietynlainen etuoikeus. Kuitenkin jo samalla vuosisadalla ryhdyttiin korostamaan kyvykkyyttä ja ansioita virkavalinnoissa. Vuoden 1720 HM:ssa säädettiin virkaylennysperusteista yksityiskohtaisesti määrittelemällä muun muassa että kaikkia virkoja täytettäessä oli ensisijassa otettava huomioon henkilöiden koeteltu kokemus ja ansio. Vuoden 1772 HM:n mukaan oli luottamusvirkoihin esitettävä »taidon ja ansion perusteella». Ehdollepanon perusteella täytettäviin virkoihin oli ehdotettava kolme »ymmärtäväisintä, armollisinta ja sopivinta» henkilöä. Varsinaiset ylennysperusteet olivat taito ja kokemus.

Yhdistys ja vakuuskirjassa 1789 (YVK) säädettiin, että ylennysperusteita — taito, ansio, kokemus ja koeteltu kansalaiskunto — oli so-

vellettava korotettaessa kaikkiin valtakunnan virkoihin ja ammatteihin, ylhäisempiin ja alhaisempiin.

Suomen hallitusmuotoa laadittaessa kiinnitettiin ylennysperusteluden sanamuodon muotoiluun joka vaiheessa suurta huomiota. Lopullisen, edelleen voimassa olevan sanamuodon ylennysperusteet saivat eduskunnan täysistunnossa sen jälkeen kun perustuslakivaliokunta oli päättänyt ehdottamaan ylennysperusteiksi »taito, työkyky ja koeteltu kansalaiskunto». Perustuslakivaliokunta perusteli sanamuodon muutosta valtion edulla huomauttaen, että virkoja täytettäessä enemmän kuin tähän saakka olisi kiinnitettävä huomiota asianomaisen työkykyyn eikä vain virkavuosiin. Heikki Kulla on teoksessaan »Kansalaiskunto ja kelpoisuus» pohtinut tämän muutoksen perustelun merkitystä seuraavaan tapaan; »Tarkoittiko valtion etu vain ahtaita hallinnollisia intressejä ei suoraan käynyt ilmi. Kuitenkin vastakkaisuus virkaiän painottamiseen viittasi siihen että »etu» oli ymmärrettävä myös yleiseksi eduksi, jota yksityisen, virkaikänsä nojalla ylennystä odottavan asema ei saanut olennaisesti loukata. Täysistuntokäsittelyn valossa asiaa voidaan tarkentaa. Keskeiseksi todettu epäkohta, ansienniteetin ylikorostus aiheutti hallinnollisia ja koko virkamiehistöä koskevia epäkohtia. Ensiksi mainittuja olivat virkamiesten iäkkäys, aloitekyvyttömyys ja liiallinen sitoutuminen kerran opittuihin rutiineihin, kaikki tehokkaan hallinnon esteitä. Virkoihin ei pitänyt virkapalvelunsa mukaisesti ylentää iäkkäitä, osin työkykynsä menettäneitä henkilöitä.»

Julkishenkilöstön oikeusasemakomitea I osamietinnössään (KM 1979: 26) käsitteli virkaylennysperusteita ja ehdotti, että HM 86 § muutettaisiin kuulumaan seuraavasti: »Valtion virkaan nimittämisen tulee perustua asiallisiin syihin, ensisijaisesti hakijoiden taitoon ja kykyyn». Tällaista muutosta, että muun muassa koeteltu kansalaiskunto olisi jätetty pois virkaylennysperusteiden joukosta perusteltiin erityisesti sillä, että koetellulla kansalaiskunnolla on saatettu ymmärtää pitkän valtion palveluksen, nuhteettoman käytöksen ja poliittisten asioiden merkityksen korostumista. Viranhoidolle ei näillä seikoilla katsottu olevan huomattavampaa merkitystä. Sanamuodon muuta muuttamista perusteltiin palvelussuhteen jatkuvuuden turvaamiseen liittyvillä näkökohdilla. Muutoin mietinnössä korostettiin nimittämisperusteena asianmukaisen koulutuksen, sen laadun, laajuuden ja soveltuvuuden merkitystä täytettävän viran kannalta.

Hallitus ei eduskunnalle antamassaan esityksessä ehdottanut HM 86 §:n muuttamista. Kuitenkin hallitus esitti, että virkamieslakiin olisi otettu säännös siitä, että HM:n 86 §:n ohella voitaisiin palvelussuhteen jatkuvuuden turvaamiseen liittyvät syyt ottaa huomioon virkamiehen

siirtämisessä ja uudelleen sijoittamisessa. Tämän vuoksi virkamieslaki olisi ollut säädettävä perustuslain säätämisyjärjestyksessä. Hallitus esintoi virantäyttämässä huomioon otettavia näkökohtia lähes samoin sanoin kuin komiteakin. Erityisen selkeästi hallituksen esityksessä on korostettu virkatehtävien asianmukaisen suorittamisen tärkeyttä, jota parhaiten edistetään mahdollisimman kyvykkään henkilöstön valinnalla.

Hallitus esitti, että virkaylennysperusteet on harkittava jokaisen täytettävän viran ja viran hakijoiden kohdalla kussakin tapauksessa erikseen. Virkaylennysperusteita sovellettaessa on otettava huomioon viran laatu ja sen asema yleensä sekä siihen kuuluvat tehtävät.

Taidolla tarkoitetaan ylennysperusteissa lähinnä koulutuksen avulla hankittuja tietoja ja taitoja sekä tutkinnoilla, julkaisuilla tai muulla tavoin osoitettua tietopuolista perehtyneisyyttä virkaan kuuluviin asioihin. Tarvittavia tietoja ja taitoja viranhakija voi osoittaa hankkineensa opintojen ohella ja lisäksi myös käytännön virkatoiminnassa saavuttamallaan kokemuksella. Tällaista kokemusta voi saavuttaa virkatoiminnan lisäksi myös yksityisessä ja muussa sellaisessa toiminnassa, joka kehittää kyseiseen virkaan tarvittavaa ammattitaitoa.

Kyvillä tarkoitetaan luontaista lahjakkuutta, työkykyä, järjestelykykyä, johtamiskykyä, aloitteellisuutta sekä muita viraston tai laitoksen toiminnan tavoitteiden toteuttamiseksi tarpeellisia kykyjä.

Koeteltua kansalaiskuntoa hallituksen esityksessä selostetaan siten, että se on alunperin tarkoittanut lähinnä nuhteetonta käytöstä eli sitä että henkilö ei ole virkatoiminnassaan eikä muutoin syyllistynyt moitittavaan käyttäytymiseen eikä rangaistaviin tekoihin. Nuhteettoman käytöksen ohella koetellun kansalaiskunnan vaatimus on tulkittu siten, että erityisen ansiokas yhteiskunnallinen toiminta muun muassa valtiollisissa luottamustehtävissä voi lisätä koeteltua kansalaiskuntoa.

Tällä perusteella ei kuitenkaan tarkoiteta poliittisessa toiminnassa saatuja ansioita, vaan yleisessä kansalaistoiminnassa saatuja viran hoitamisen kannalta merkityksellisiä ansioita sekä nuhteetonta käytöstä. Esimerkiksi valtiollisessa, kunnallisessa tai jonkin poliittisen puolueen luottamustehtävässä toimiminen ei useimpien virkojen osalta lisää, mutta ei toisaalta tietysti myöskään vähennä henkilön edellytyksiä viran menestykselliseen hoitamiseen, eikä sitä näissä tapauksissa tule virkanimityksissä ottaa huomioon. Poliittiseen puolueeseen kuuluminen tai kuulumattomuus ei virkanimityksissä saa olla enempää etu kuin haittaakaan. Sama sääntö pätee kuulumisesta muihinkin yhdistyksiin, kuten ammattiyhdistyksiin, rotareihin, vapaamuurareihin tai laulukuoroihin kuulumisen osalta (Vert. VVirkamL 13 §). Virkanimityksissä voi-

daan antaa merkitystä vain sellaiselle hakijoiden aikaisemmalle toiminnalle, joka lisää heidän edellytyksiään virkatehtävien asianmukaiseen suorittamiseen, nimenomaan siis sen ko. viran osalta.

Silloin tällöin on esitetty näkemys, että virkaan nimitettäessä tulee muodollisten kelpoisuusvaatimusten ja virkaylennysperusteiden lisäksi vielä erikseen harkita henkilön sopivuus virkaan. Tällainen kannanotto ei perustu lainsäädäntöön. Jos henkilöä ei objektiivisesti arvostellen voida pitää virkaan sopivana, hänellä ei ole viran hoitamisen tarvittavaa taitoa eikä kykyä. Ilmeisesti tällainen sopivuuden tuominen mukaan nimitysharkintaan johtuu siitä, että ylennysperusteita on tulkittu usein hyvin muodollisesti virkavuosien, tutkintojen, kurssien yms. seikkoihin huomiota kiinnittäen, jolloin on kaivattu lisäksi muuta väljempää harkintaperustetta hyvän lopputuloksen saavuttamiseksi.

Hallitusmuodossa säädetyt virkaylennysperusteet korostavat sitä, että virkanimitys voidaan perustaa vain objektiivisesti hyväksyttäviin syihin. Myös HM:n 5 §:n yhdenvertaisuussäännös painottaa samaa seikkaa.

Virkaylennysperusteiden muutokset ja erityisesti itsenäisyysaikana tapahtuneet käsittelyt hallituksessa ja eduskunnassa ovat enenevässä määrin pyrkineet kiinnittämään huomiota ylennysperusteiden merkitykseen saada myös valtion palvelukseen suorituskykyistä henkilöstöä. Aikaisemmin virkamiehiä oli vähän ja heidän vaikutuksensa yhteiskunnan kehitykseen verraten heikko. Valtionhallinnon tehokkuusvaatimukset eivät myöskään olleet merkittäviä. Nyt yhteiskunnan, valtionhallinnon ja virkamiesten vaikutus ulottuu lähes kaikille elämänaloille. Sen vuoksi on tärkeää, että virkamiehen valinnassa onnistutaan. Häneltä odotetaan nyt uusia näkemyksiä, aloitteita, innovaatioita ja viitseliäisyyttä. Virkamiehellä tulee siten olla viranhoidossa tarvittavia tietoja, taitoja, kyvykkyyttä ja ahkeruutta. Tarkastelukulma on painottunut enemmän valtiotyönantajan hyötynäkökohdat huomioon ottavaksi. Tämä onkin ymmärrettävää, kun muistetaan, että virat perustetaan valtion tehtävien suorittamista varten, virasta aiheutuvat suuret ja pitkäaikaiset kustannukset ovat valtion menoja ja vastuu valtion tehtävien häiriöttömästä ja asianmukaisesta suorittamisesta on yhteiskunnalla itsellään ja sen ylimmillä valtioelimillä tasavallan presidentillä, hallituksella ja eduskunnalla. Myös se, että virkamiesten asema on lähentynytöntekijöiden asemaa muun muassa virkaehtosopimuslainsäädännöstä ja virkamieslainsäädännöstä johtuen, korostaa samaa seikkaa.

Aikaisemmin oli virkavuosilla virkanimityksiä harkittaessa huomattava merkitys. Epäilemättä virkavuosien painottaminen johtui muun muassa siitä, että tätä perustetta oli nimityksissä helppo soveltaa, se

turvaa jokaiselle virkamiehelle ajallaan ylennyksen ja tuntuu siten virkamiehestä itsestään turvalliselta ja oikeudenmukaiselta. Se ottaa kuitenkin vain vähäisessä määrin huomioon asianomaisen henkilön pysyvyyden virkaan, joka kuitenkin on pääasia.

Omalta osaltani näkisinkin, että virkavuosilla ei ole virkanimityksiä harkittaessa varsinaista itseisarvoa. Niillä on merkitystä ainoastaan, jos henkilö aikaisemman viranhoidon aikana on hankkinut sellaista taitoa ja kokemusta, jotka todennäköisesti ovat lisänneet hänen kykyään hoitaa uutta virkaa. Arvostelussa on siis katseet käännettävä tulevaisuuteen, miten henkilön arvioidaan vastaisuudessa kykenevän selviytymään virkatehtävistä. Sen sijaan jo hankitut ansiot ja pitkäaikainen palvelus palkitaan mitaleilla ja muilla huomionosoituksilla.

KHO näyttää eräissä tasa-arvolain soveltamista koskevissa kunnallisia virkoja koskevissa valitusasioissa (KHO 17. 1. 1989 t. 134—143) päätyneen myös sille kannalle, että asianmukainen ja riittävän pitkä työkokemus, jonka aikana on voitu hankkia tarpeellinen kokemus virkatehtävien hoitamiseen, on luettava asianomaiselle ansioksi, mutta sen jälkeen tapahtuvalla toiminnalla ei enää ole ansioita lisäävää merkitystä. Julkisuudessa on esitetty tästä poikkeavia käsityksiä, joiden mukaan ansioitumisessa virkavuosilla olisi matemaattisesti laskettava merkitys. Tällainen menettely ei nykyaikana, jolloin kansalaiset odottavat myös julkiselta hallinnolta ripeyttä ja palvelualttiutta sekä tehokkuutta, enää ole paikallaan.

Kuten edellä totesin virkaylennysperusteet on otettava huomioon virkanimitystä eri vaiheissa harkittaessa ja kaikissa nimittämismuodoissa. Näin myös KHO 1983 I 1. Virkaylennysperusteiden oikeudellinen luonne on ollut epäselvä. Kieltämättä HM:n sanamuoto tarjoaa tulkinallisesti erilaisia vaihtoehtoja ja niitä on eri aikoina sovellettu toisistaan poikkeavasti ja tarkoitushakuisesti. Voin kuitenkin yhtyä niihin käsityksiin, joiden mielestä virkaylennysperusteet ovat todellinen oikeusnormi, jota tulee aina soveltaa. Tätä näkemystä tukee muun muassa HM:n 5 ja 92 §:n ja valtion virkamieslain 13 §:n säännökset sekä myös se, että laki valtion virkojen täyttämisestä eräissä tapauksissa ja eräiden asetusten toimittamisesta eduskunnalle (762/86) on poikkeussäännöksenä HM:n virkaylennysperusteista tullut säätää perustuslain säätämisjärjestyksessä. Myös virkamieslainsäädännön uudistamista tarkoittavan hallituksen esityksen ja ko. komitean perustelut tukevat samaa näkemystä, niin kuin myös edellä mainittu KHO:n ratkaisu. Korkeimmasta hallinto-oikeudesta annetun lain (74/1918) 4 §:n säännöksestä, verrattuna 5 §:ään, että nimitysasioita koskevat valitukset käsittelee yleensä valtioneuvosto eikä KHO, ei voida vetää sellaisia johtopää-

töksiä, että nimityspäätöksissä olisi kysymys pääasiassa tarkoituksenmukaisuuden harkitsemisesta.

8. Tasa-arvosäännökset

Valtion virkamieslain 13 §:n 3 momentin mukaan viranomaisen ei saa perusteettomasti asettaa viranhakijaa eri asemaan toisiin hakijoihin nähden syntyperän, uskonnon, sukupuolen, iän, poliittisen tai ammattiyhdistystoiminnan taikka muun niihin verrattavan syyn vuoksi. Tämä momentti lisättiin lakiin eduskuntakäsittelyssä. Hallitus oli katsonut, että HM:n 5 §:n kansalaisten tasa-arvoisen kohtelun säädös on tässä suhteessa riittävä. Mainittu 3 momentti on negatiivinen säännös siitä, miten ei saa menetellä. Sen sijaan se ei tietenkään tuo mitään uutta HM:n 86 §:n positiivisesti velvoittaviin normeihin, mikä olisikin edellyttänyt säännöksen antamista perustuslain säätämisyjärjestystä. Kun virkaylennysperusteita noudatetaan, syrjintää ei tapahdu.

Sen lisäksi mitä HM:ssa ja valtion virkamieslaissa on virkaan nimitämisestä säädetty, on otettava huomioon naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annettu laki (609/86) (tasa-arvolaki), joka kieltää naisten ja miesten asettamisen sukupuolen perusteella eri asemaan työhön otettaessa (7 ja 8 §). Näin ollen virkaan otettaessa ei saa syrjäyttää henkilöä, joka on ansioituneempi kuin valituksi tullut toista sukupuolta oleva henkilö, jollei voida osoittaa, että menettelyyn on työn tai tehtävän laadusta johtuva painava ja hyväksyttävä syy taikka että menettely on johtunut muusta hyväksyttävästä seikasta kuin sukupuolesta. Työnantaja (myös valtio), joka on rikkonut 8 §:ssä tarkoitettua syrjintäkieltoa, voi joutua maksamaan syrjitylle hyvitystä. Hyvitystä vaaditaan kanteella työnantajan kotipaikan alioikeudessa (11 ja 12 §). Hyvitystä ei voi vaatia tasavallan presidentiltä, vaikka hän olisi nimittävänä viranomaisena.

Tasa-arvolain 8 §:ssä käytetty sanonta »ansioituneempi» on jossain määrin epäselvä. Se saattaa johtaa ajatuksen siihen, että aikaisemmin, ehkä hyvin pitkän aikaa sitten hankitut kokemukset ja virkavuodet yms. seikat olisivat ansioita vertailtaessa etusijalla. Sanonnalla tarkoitetaan ohjata nimityskäytäntöä ja henkilövalintoja siihen, että eri sukupuolta olevat henkilöt asetetaan samaan asemaan ansiovertailussa. Näin ollen kumpaakin sukupuolta olevat ansiot punnitaan samalla vaa'alla silmällä pitäen heidän kyvykkyyttään selviytyä virkatehtäviensä hoitamisesta.

On otettava huomioon, että tasa-arvolaki kieltää syrjinnän, mutta se ei tietenkään tarkoita sitä, että jompaa kumpaa sukupuolta olevaa

olisi suosittava. Se olisikin valtion virkamiesten osalta mahdollista sää-
tää vain valtiopäiväjärjestyksen 67 §:ssä säädetyssä peruslainsäätämis-
järjestyksessä. Tasa-arvolaki ei myöskään ole tuonut mitään uutta vir-
kaylennysperusteiden tulkintaan. Tässäkin pätee edellä mainittu sään-
tö, kun virkaylennysperusteita noudatetaan, syrjintää ei voi tapahtua.

9. Poliittiset virkanimitykset

Poliittiset ja muut epäasiallisella perusteella tapahtuneet virkani-
mitykset ovat useasti vuosikymmenien aikana herättäneet, aika-ajoin
vilkastakin keskusteltua. Hallitus on, kuten edeltä ilmenee, ottanut kan-
taa poliittisiin ansioihin virkanimitystä harkittaessa. Se siis katsoi, et-
tei poliittiseen puolueeseen kuuluminen ja kuulumattomuus tai niissä
toimiminen sinänsä ole enempää ansio kuin rasituskaan. Uskoisin, et-
tä niinkin voimakkailla kannanotoilla on vaikutusta myös käytännön toi-
mintaan. Poliittisista virkanimityksistä käytävässä keskustelussa on
usein tullut esiin myös ns. virkapaketit eli sopimukset siitä, että yksi
puolue saa tuon viran ja toinen toisen ja kolmas kolmannen jne. Tällai-
nen menettely on luonnollisesti sekä virkaylennysperusteiden kirjaimen
että hengen vastaista. Menettelyn on siis katsottava loukkaavan perus-
tuslakia. Se on myös valtion virkamieslain 13 §:n vastaista menettelyä.
Samaa on sanottava myös siitä tavasta, jolla puolueet katsovat jonkin
viran kuuluvan heidän kiintiöönsä niin että sama puolue valitsee viran
uudenkin haltijan nimitettäväksi. Tuollainen menettely ei lainvastaise-
na voi sitoa nimittävää viranomaista.

Ko. hallituksen esityksessä (238/84) on otettu kantaa myös ns. po-
liittisiin virkoihin. Niillä tarkotetaan virkoja joita täytettäessä kiinnitet-
täisiin huomiota poliittisiin seikkoihin. Sellaisina voisivat tulla kysymyk-
seen eräät valtionhallinnon korkeimmat virat. Tällaiseen järjestelmään
kuuluisi, että viran haltijan tulisi erota, kun nimityksen perusteena ol-
leissa seikoissa tapahtuu muutos eli kun hallitus vaihtuu. Suomessa
hallitukset — aivan viime aikoja lukuun ottamatta — ovat olleet lyhyt-
ikäisiä, mikä siis merkitsisi, että myös tällaisten virkamiesten vaihdok-
set olisivat toistuvia. Suomen pienissä oloissa tällaisen suurehkon, kor-
keatasoisen virkamiesjoukon uudelleen sijoittaminen olisi vaikeaa. On
myös otettava huomioon, että virkamiehet ylimmälläkin tasolla ovat po-
liittisesti vastuunalaisen hallituksen avustajia ja asiantuntijoita, joilla
itsellään ei ole varsinaista päätösvaltaa. Heidän tulee kaikissa oloissa
olla lojaaleja kulloisellekin hallitukselle. Näkisin, ettei poliittisten vir-
kojen järjestelmä ole meillä tarpeellinen eikä suositeltava. Olisikin ou-

toa, jos nyt säädettäisiin perustuslainsäätämisyjärjestyksessä, että puolueilla on etuoikeus valtakunnan tärkeimpiin ja korkeimpiin virkoihin ja muihinkin virkoihin niillä on optio-oikeus. Kunnallishallinnossa asia käytännössä on suurin piirtein näin. Siellä ei ole ylennysperusteita eikä nimittämisperusteita. Tasa-arvolakia on noudatettava myös kunnallishallinnossa.

10. Virkamiehen siirtäminen

Virkamieslaissa on oma 7 luku virkamiehen siirtämisestä ja uudelleen sijoittamisesta. Näistäkin asioista oli ennen virkamieslain säätämistä sängen rajoitetusti yleisiä säännöksiä. Lain 33 §:ssä on siirtämisperusteet jaettu suostumusta edellyttävien ja ilman sitä tehtävien siirtojen mukaan. Ilman suostumusta voidaan virkamies siirtää toiseen virkaan

- jos ao. virka lakkautetaan,
 - jos viraston tai sen osan tehtävät tai työmäärä muuttuvat niin oleellisesti, että se edellyttää virkamiehen siirtämistä, tai
 - jos virkamies ei sairauden, viran tai vamman vuoksi enää kykene asianmukaisesti suorittamaan virkatehtäviään.
- Suostumuksen perusteella voidaan virkamies siirtää lisäksi
- jos siirtämisellä voidaan ehkäistä virkamiehen työkyvyn alenemista tai edistää virkamiehen jo alentuneen työkyvyn palauttamista, tai
 - jos siirtämiseen on muu viranhoidollisiin näkökohtiin perustuva hyväksyttävä syy.

Virkamies voidaan siirtää vain sellaiseen virkaan, jonka kelpoisuusvaatimukset hän täyttää ja jota voidaan pitää hänelle sopivana. Ensimmäisessä virkamies on siirrettävä samalla paikkakunnalla olevaan virkaan. Muutamia korkeimpia virkoja lukuun ottamatta virka saadaan näissä tapauksissa täyttää haettavaksi julistamatta (34 §). Siirtämissä päätöksen tekee nimittävä viranomais, jonka on kuultava virkamiestä ennen päätöksen tekoa. Jos virkamies sitä pyytää, on pääluottamusmiehelle tai luottamusmiehelle varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Tästä mahdollisuudesta on virkamiehelle huomautettava (Asetus 34 §). Suostumusta edellyttävässä tapauksessa virkamieheltä on saatava kirjallinen ilmoitus.

Jos tiettyyn virkaan on esillä useampia siirrettäviä virkamiehiä, tapahtuu valinta heidän kesken ylennysperusteiden ja valtion palveluksen jatkuvuuden turvaamisen huomioon ottamisen perusteella (Laki 762/86).

Valtiokonttorilla on oikeus kieltää — tärkeimpiä virkoja lukuun ottamatta — avoinna oleva tai avoimeksi tulevan viran täyttämisen, jotta siihen voitaisiin siirtää sijoitettava virkamies (35 §). Virkamiehen uudelleen sijoittamisesta on annettu valtion virkamiesten uudelleen sijoittamista koskevassa asetuksessa (725/87) yksityiskohtaiset säännökset. Sijoitettavalle henkilölle voidaan järjestää valtion kustannuksella taroituksenmukaista jatko- ja täydennyskoulutusta ja tarvittaessa myös uudelleen koulutusta (6 §).

Niiden virkamiesten kohdalla, jotka olivat peruspalkkaisessa virassa tai pysyväisessä toimessa virkamieslain 1. 1. 1988 tullessa voimaan, noudatetaan siinä virassa viiden vuoden aikana lain voimaantulosta lukien poikkeavia säännöksiä. Heihin sovelletaan siirtämisen osalta samoja säännöksiä kuin muidenkin virkamiesten osalta, mutta heihin ei sovelleta erorahaa ja toistuvaa korvausta koskevia säännöksiä, vaan lakkautuspalkkalain lakkautuspalkkaa koskevia säännöksiä. Jos siirtämistä ei kuitenkaan ole tapahtunut, virkamiestä ei tällaisessa tapauksessa irtisanota, vaan hänet asetetaan lakkautuspalkalle (VVirkamL VpL 15 ja 16 §) siitä annettujen säännösten mukaisesti. Tässä vaiheessa virkamies voidaan lakkautuspalkkalain (L viran ja toimen haltijain oikeuksista ja velvollisuuksista, kun virka tai toimi lakkautetaan 22. 5. 1931/182) 1 §:n nojalla siirtää hänelle soveltuvaan virkaan taikka jos hän ilman valtioneuvoston hyväksymää pätevää syytä kieltäytyy vastaanottamasta tarjottua virkaa, vapauttaa valtion palveluksesta, jolloin hän saa eläkevuosiensa mukaisen eläkkeen, mikäli muut eläkkeen saamisen edellytykset täyttyvät.

Jos muuta kuin edellä tarkoitettua virkamiestä ei ole voitu viran lakkautustapauksessa siirtää toiseen virkaan, hänet virkamieslain 46 §:n nojalla irtisanotaan. Tällöin hänellä on oikeus erorahaan sitä koskevien säännösten mukaisesti ja mahdollisuus saada toistuvaa korvausta (Laki 51—54 § ja Eroraha-asetus 726/87). Mikäli virkamies siirtämismenettelyn kestäessä ilmoittaa, ettei hän tule ottamaan vastaan hänelle tarjottuja uusia virkoja, voidaan virkamies irtisanoa ilman, että tarvitsisi ensiksi tehdä päätös virkamiehen siirtämisestä ja odottamatta hänen tällöin laiminlyövänsä virkatehtävien suorittamista (KHO 30. 6. 1989 t. 2371—2373). Virkamiehellä on tällaisessa tapauksessa tietenkin mahdollisuus itse irtisanoutua, mutta saattaa olla, että hän harkitsee edullisemmaksi erorahan ja toistuvan korvauksen saamisen kannalta taikka muista syistä johtuen odottaa viranomaisen irtisanomistoimenpidettä.

Kokonaan toisenlaatuisesta virkamiehen siirtämisestä on kysymys virkamieslain 27 §:ssä. Sen mukaan virkamies voidaan määrääjäksi siirtää toimimaan toisessa virastossa, jos siirron harkitaan parantavan vir-

kamiehen edellytyksiä virkatehtävien suorittamiseen. Peruste on siis koulutuksellinen ja viraston toimintaedellytyksiä kehittävä. Siirtoon tulee saada virkamiehen suostumus.

Virkamiehen valitusoikeudesta toiseen virkaan siirrettäessä on säännökset virkamieslain 88 §:ssä. Silloin kun siirtäminen johtuu viran lakauttamisesta, siirtämisestä ei saa valittaa.

Jos siirto tapahtuu saman viraston toiseen virkaan, saa siirtopäätökseen vaatia oikaisua virkamieslautakunnalta sillä perusteella, että päätös loukkaa hänen oikeuttaan. Lautakunnan päätöksestä ei ole valitusoikeutta. Milloin siirto tapahtuu toisen viraston virkaan, saa virkamies, jos katsoo päätöksen loukkaavan oikeuttaan, hakea siihen muutosta niin kuin muutoksenhausta hallintoasioissa annetussa laissa on säädetty. Tasavallan presidentin, valtioneuvoston, korkeimman oikeuden tai korkeimman hallinto-oikeuden siirtopäätöksestä ei saa valittaa.

11. Disponibiliteetti

Virkamieslaki toi yleiseen virkamiesoikeuteen uuden käsitteen virkamiehen asettamisesta valtioneuvoston käytettäväksi (disponibiliteetti). Aikaisemmin tätä menettelyä sovellettiin vain ulkoasiainhallinnossa. Aivan samoin kuin virkamiehen siirtäminen voi myös disponibiliteettiin asettaminen tapahtua joko virkamiehen suostumuksella tai ilman sitä. Tasavallan presidentin tai valtioneuvoston virkaan nimittämä virkamies voidaan suostumuksellaan asettaa valtioneuvoston käytettäväksi. Ilman suostumusta voidaan eräät korkeimmat virkamiehet, kuten oikeuskansleri, apulaisoikeuskansleri, kansliapäällikkö, tasavallan presidentin nimittämä ulkoasiainhallinnon virkamies, keskusviraston päällikkö, maaherra sekä puolustuslaitoksen ja rajavartiolaitoksen sellaisessa sotilasvirassa tai sotilaallisessa tehtävässä palveleva virkamies, jotka tasavallan presidentti nimittää, asettaa valtioneuvoston käytettäväksi. Tällöin käytettäväksi asettaminen edellyttää viranhoidollisiin näkökohtiin perustuvaa syytä.

Käytettäväksi asettaminen tapahtuu kahden vuoden ajaksi ja sitä voidaan samoilla edellytyksillä jatkaa enintään kahdella vuodella. Disponibiliteettiin asetettu virkamies katsotaan yleensä eronneeksi virastaan ja hänet voidaan disponibiliteetissa oloaikana irtisanoa virkasuhteestaan tavanomaisilla irtisanomisperusteilla. Käytettäväksi asettamisen päätyttyä virkasuhde päättyy. Hän saa tämän ajan kuluttua toistuvaa korvausta, kunnes sijoittuu uudelleen työhön.

Käytettäväksi asetettu virkamies on velvollinen suorittamaan val-

tioneuvoston tai sen määräämän viranomaisen antamia tehtäviä. Päätöksen käytettäväksi asettamisesta tekee tasavallan presidentti nimitettäviensä virkamiesten osalta ja muissa tapauksissa valtioneuvosto. Disponibiliteetissä oleva saa yleensä käyttää entisen virkansa nimeä (Asetus 35 §). Disponibiliteettiin asettamista koskevasta päätöksestä ei saa valittaa.

12. Tuomarit

Tuomarin viroista ja tuomareista on virkamieslain 15 luvussa erityissäännökset. Tämän kirjoituksen kannalta on merkittävintä, että tuomariin ei noudateta määrääjäksi nimitettäviä, koeajaksi ottamista, siirtämistä ja disponibiliteettiä koskevia säännöksiä. Yleinen periaate on, että myös tuomariin noudatetaan samoja säännöksiä kuin muihinkin virkamiehiin, ellei virkamieslain 67 §:stä muuta ilmene.

HM:n 91 §:n 1 momentin mukaan tuomaria ei voida ilman omaa suostumustaan siirtää toiseen virkaan, ellei siirtäminen johdu tuomioistuinlaitoksen uudelleenjärjestämisestä. Virkamieslain 70 §:ssä on tuomarin siirtämismenettelyn osalta viitattu virkamieslain muita virkamiehiä koskeviin menettelymuotoihin, joita sen mukaan sovelletaan myös tuomareihin. Mikäli tuomari ilman pätevää syytä kieltäytyy vastaanottamasta toista virkaa, hänelle annetaan hakemuksetta ero virastaan.

13. Muutoksenhaku

Virkamieslain 92 §:n mukaan päätökseen, joka koskee virkaan nimitämistä taikka ottamista koeajaksi ei saa hakea muutosta valittamalla, ellei laissa toisin säädetä. Tämän on katsottava tarkoittavan sitä, että laissa tulee olla nimenomainen säännös joko ennen tai jälkeen virkamieslain voimaantuloa annettu, jossa valitus nimenomaan virkanimityksestä on tehty mahdolliseksi. Sen sijaan laissa annettu yleinen säännös siitä, että asianomaisen viranomaisen päätöksestä on valitus-oikeus, ei ole riittävä antamaan valitusoikeutta nimitysten osalta (KHO 27. 9. 1989 t. 3334 ja 3335).

Virkaehdotuksesta on valitusoikeus joko valtioneuvostolle tai eräiden tuomarinvirkojen osalta KKO:lle tai KHO:lle.

Virkanimityspäätöksen purkamisoikeus kuuluu KHO:lle ylimääräisestä muutoksenhausta hallintoasioissa annetun lain mukaisesti. Purkumahdollisuus on kaikkien valtion virkojen, myös tasavallan presiden-

tin nimityspäätösten osalta. Purkua voi hakea muun muassa kanssa-hakija (KHO 1956 I 16 ja 1976 II 2). Ilman esitystä ja virkaehdotusta täytettävään virkaan ilmoittautuneella ei ole katsottu olevan purkupuhevaltaa (KHO 1958 II 368). Kun hakija oli ennen ehdollepanopäätöstä peruuttanut hakemuksensa hänellä ei ollut ehdollepanon eikä nimityksen osalta purkupuhevaltaa (KHO 19. 8. 1985 t. 3346). Sama pätee myös niissä tapauksissa, joissa hakemus on peruutettu ennen nimityspäätöstä.

14. Loppuhuomautuksia

Nykyiset säännökset virkaan nimittämisen ja siirtämisen osalta ovat nimittävän viranomaisen kannalta riittävän joustavat sekä antavat myös virkamiehelle tarpeellista oikeusturvaa. Virkamiesten uralla etenemisen parantamiseksi henkilökunnan koulutustoimintaa tulisi vieläkin kehittää, vaikka se jo on suhteellisen hyvin hoidettu. Virkamiesten mahdollisuuksia hankkia kokemusta myös toisissa laitoksissa ja virastoissa sekä mahdollisuutta siirtyä toisiin virastoihin ja hallinnonaloille olisi lisättävä. Tätä voitaisiin edistää myös siirtymävaiheen palkkauksellisin järjestelyin. Monipuolinen ja laaja työkokemus — myös yksityissektorilla hankittu — sekä nykyaikainen koulutus olisi nimitysharkinnassa otettava entistä paremmin huomioon eikä painotettava vain omassa virastossa hankittuja tietoja, taitoja ja kokemusta suosien näin omaa henkilökuntaa.

Lähdekirjallisuus:

- Bruun Niklas—Mäenpää Olli—Tuori Kaarlo:* Uusi virkamiesoikeus 1988.
Bruun Niklas—Koskinen Pirkko K.: Tasa-arvolaki 1986.
Hakkila Esko: Suomen tasavallan perustuslait 1939.
Holopainen Toivo: KHO:n purkupäätöksen kritiikki perusteetonta, Lakimiesuutiset 7/8 1987.
Kastari Paavo: Suomen valtiosääntö 1977.
Kulla Heikki: Kansalaiskunto ja kelpoisuus 1987.
Kurvinen Pekka—Sippola Sakari: Päätöksenteko hallinnossa 1989.
Merikoski Veli: Harkintavalta nimitysasioissa, T. M. Kivimäki Juhlajulkaisu 1956.
Modeen Tore: Virkamiesoikeus pääpiirteittäin 1987.
Rytkölä Olavi: Virkamiesoikeus 1978.
Rytkölä Olavi: Valtion virkamieslaki 1987.
Sippola Sakari: Virkamies kehittyvässä yhteiskunnassa, Virkamieslehti 12/1977.
Sippola Sakari: Nopeus ja opinhalu virkamiesten hyveiksi, Helsingin Sanomat 22. 11. 1986.
Tarjanne Tapio: Nimittämismenettely valtion virkoja täytettäessä, Kirjoituksia ja lausuntoja 1943.
 Julkishenkilöstön oikeusasemakomitean I osamietintö 1979: 26.

Eräistä kirjanpidon ja liikeverotuksen sidonnaisuuksista

Liikeverotuksen perusteena on verovelvollisen kirjanpito ja verotettavan tulon lähtökohtana kirjanpidon tuloslaskelman osoittama tilikauden voitto tai tappio. Kirjanpidon ja verotuksen toisiinsa kytkeviä normeja ovat mm. verotuslain 2 § ja elinkeinotulon verottamisesta annettun lain 54 §.

Tilikausi-verovuosi

Verotuslain 2 §:n 2 momentin mukaan verovuosi on kalenterivuosi tai, jos tilikautena ei ole kalenterivuosi, se tai ne tilikaudet, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet. Saman pykälän 3 momentin mukaan älköön sen johdosta että tilikautta on muutettu, verovelvolliselle kuitenkaan milään vuodelta jätettävä määräämättä veroa omaisuuden perusteella. Tämän säännöksen perusteella esimerkiksi liikkeenharjoittajaa verotetaan liike tulostaan liikkeen tilikauden mukaiselta ajalta, vaikka häntä samanaikaisesti verotetaan henkilökohtaisista tuloistaan ao. kalenterivuodelta. Samoin jos hän omistaa maatalouskiinteistön, niin siitä saadusta tulosta verotetaan myös kalenterivuoden tulojen mukaan.

Kirjanpitolain 2 §:n mukaan kirjanpito velvollisen on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa, ellei jäljempänä laissa muuta säädetä. Tilikausi on kirjanpitolain 10 §:n mukaan 12 kuukautta. Liiketoimintaa aloitettaessa tai lopetettaessa taikka tilinpäätöksen ajankohtaa muutettaessa tilikausi saa olla tätä lyhyempi tai pitempi, kuitenkin enintään 18 kuukautta. Tilikauden ja verovuoden yhteenkuuluvuudesta on myös KHO:n päätös 1970 II 563, jonka mukaan verovelvollisella, jolla kirjanpitolain mukaan oli oikeus käyttää kalenterivuodesta poikkeavaa tilikautta, oli myös verotuksessa verovuodeksi hyväksyttävä hänen kirjanpidossaan käyttämänsä tilikausi.

Kirjanpitolain 26 §:n mukaan ammatinharjoittaja ei ole velvollinen

pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa ja lain 29 §:n mukaan ammatinharjoittajan tilikautena on kalenterivuosi. Näin tilikauden ja verovuoden poikkeaminen kalenterivuodesta on mahdollinen vain niille verovelvollisille, jotka ovat kirjanpitolain mukaan velvollisia pitämään tai jotka muuten pitävät toiminnastaan kahdenkertaista kirjanpitoa. Tämän on KHO päätöksellään (1983 II 531) ilmaissut lausuessaan, että autoilijan tilikausi voi poiketa kalenterivuodesta ilman kirjanpitolautakunnan lupaa, kun autoilijalla oli kahdenkertainen kirjanpito.

Kirjanpitolautakunta on antanut yhden päätöksen (867/27. 10. 1986), joka koski yhdenkertaista kirjanpitoa pitävän ammatinharjoittajan hakemusta saada pitää kalenterivuodesta poikkeavaa tilikautta. KILA on päätöksen perusteluissa todennut, että siihen nähden, että hakijan tilinpäätöksen ajankohtaa on hakemuksessa esitettyjen syiden johdosta perusteltua muuttaa, voidaan tilikauden poikkeaminen kalenterivuodesta kirjanpitolain 39 §:n nojalla sallia. Päätöksen mukaan hakijan tilikausi saa vuosina 1986—1990 päättyä 31. lokakuuta. Hakijana oli ammattiautoilija. Näin hänen ammatistaan saamia tuloja verotetaan myös tilikaudelta eikä kalenterivuodelta, vaikka hän pitää ammatistaan yhdenkertaista kirjanpitoa.

EVL 54 §

Viime vuosina on eri yhteyksissä mm. eräiden tilintarkastajien taholta usein viritetty keskusteluja kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuden poistamisesta. Tällöin arvostelun kohteena on ollut elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 54 §:n säännös, jonka 1 momentin mukaan verovelvollisella on oikeus sen mukaan kuin edellä on säädetty jakaa saamansa tuloerä usealle verovuodelle sekä vähentää vaihtoja sijoitusomaisuuden hankintameno ja varaukset kuluina vain, mikäli vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa. Saman pykälän 2 momentin mukaan poistoina sekä 25 ja 26 §:ssä tarkoitettuina kuluina verovelvollinen ei saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt.

Arvostelun kohteena on ennen kaikkea verotuksessa vähennyskelpoisuuden edellytyksenä oleva poistojen ja varausten kirjanpitosidonnaisuus. Arvostelun mukaan tämän sidonnaisuuden johdosta verovelvolliset esittävät tai joutuvat esittämään tilinpäätöksissään todellisia tuloksia huonompia tuloksia, mistä on taas haittaa sijoitusmarkkinoilla. Nämä perustelut osoittavat, että todellisuudessa haluttaisiin esittää kaksi erilaista tulosta samalta tilikaudelta: toinen mahdollisimman

hyvä sijoittajille ja minkä perusteella jaettaisiin osinko ja toinen mahdollisimman pienituloksinen veronsaajalle, jotta täytyisi maksaa veroja mahdollisimman vähän.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 20 vuotisen voimassaolon aikana tätä lain 54 §:n säännöstä on muutettu kaksi kertaa. Kummallakin muutoksella on kiristetty kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuutta. Ensimmäisellä muutoksella, joka tapahtui vuonna 1976 alkupe räiseen säännökseen lisättiin pykälän 1 momenttiin sanat »vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintameno». Toisella muutoksella, joka tapahtui vuonna 1981, lisättiin pykälän 2 momenttiin sanat »sekä 25 ja 26 §:ssä tarkoitettuina kuluina». Lain 25 § koskee tutkimustoiminnan menoja, jotka saadaan vähentää verotuksessa vain jos ne on myös kirjanpidossa kirjattu kuluksi joko verovuonna tai aikaisemmin. Lain 26 § koskee elinkeinotoiminnasta johtuneiden velkojen ei siis muiden velkojen indeksi- ja kurssitappioiden vähentämistä verovelvollisen verotettavasta tulosta. Näiden osalta ennen tätä lainmuutosta usean verovelvollisen kirjanpidoissa kirjattiin indeksi- ja kurssitappiot taseeseen arvostuseriin ja siten niillä ei rasi tettu kirjanpidossa tilikauden tulosta mutta verotettavan tulon laskelmassa niitä vähennettiin kirjanpidon ulkopuolella. Siten kirjanpito osoitti tilikaudelta parempaa tulosta kuin vastaavan vuoden verotettava tulo. Tähän nähden lainmuutos oli tarpeellinen, vaikkakin se toteutettiin päinvastaiseen suuntaan mitä tämän päivän arvosteluissa vaaditaan.

Jälleenhankintavaraus

Kuluvan käyttöomaisuuden veronalaisten luovutusvoittojen tulouttamisesta säädetään irtaimiston osalta EVL:n 30 §:n 4 momentissa ja muun kuluvan käyttöomaisuuden osalta EVL:n 43 §:ssä. Mikäli veronalainen luovutushinta on suurempi kuin luovutetun hyödykkeen, jonka hankintameno poistetaan verotuksessa EVL:n 34, 36, 37, 38 ja 39 §:ien perusteella, poistamaton hankintamenojäännös, niin lain 43 §:n perusteella siinä esitettyjen vaatimusten täytyessä tuloutusta voidaan verotuksessa lykätä. Tämä tuloutuksen lykkääminen edellyttää lain 54 §:n mukaan, että vastaava kirjaus on tehty kirjanpidossa. Tuloutuksen lykkääminen kirjanpidossa toteutetaan siirtämällä tulouttamatta jätetty määrä jälleenhankintavaraukseksi, mistä se on tuloutettava viimeistään laissa mainitun ajan kuluessa. Tulouttaminen voi tapahtua joko suoraan tuloslaskelmassa tai epäsuorasti pienentämällä uuden kuluvan käyttöomaisuuden hankintamenoja tai hankintamenojäännöksiä (KHO

3073/12. 6. 1980). Jälleenhankintavaraus on siten muodostettava aina kirjanpidossa, jos haluaa lykätä po. veronalaisten luovutushintojen tuloutusta. Tuloutuksen lykkäämistä ei voi tehdä pelkästään verotettavan tulon laskelmassa. Tästä on myös KHO antanut päätöksen 2211/13. 4. 1981.

Vaihto-omaisuuden aliarvostus

Kun EVL säädettiin, niin yleisesti uskottiin, että lain 54 § koskee myös vaihto-omaisuuden hankintamenosta tehtyä saman lain 28 §:n 2 momentin mukaista ennen aikaista kulukirjausta eli arvostusvähennystä eli varastovarausta. Tämän uskomuksen osoitti KHO päätöksellään 1975 II 415 virheelliseksi. Tosin KHO:n päätös syntyi tasatulokseen päättyneen äänestyksen jälkeen. Tämän päätöksen jälkeen EVL:n 54 §:n 1 momenttiin säädettiin em. lisäys, jonka mukaan aliarvostuksen hyväksyminen verotuksessa verotettavan tulon vähennykseksi on sidottu siihen, että kirjanpidossa on tehty vastaavat kirjaukset. Näin tarkoituksellisesti poistettiin yleisimmin käytössä ollut keino, jolla hyvä kirjanpidon osoittama tulos muutettiin verotuksessa nollatulokseksi, jonka perusteella ei tarvinnut maksaa veroja.

Em. EVL:n 54 §:n 1 momentin lisäyksen säätämisen jälkeen oli vielä erilaisia käsityksiä siitä, miten verotuksessa suhtaudutaan sellaisen vaihto-omaisuuteen kuuluvan hyödykkeen, joka ei ole vielä verovuoden aikana luovutettu edelleen ja joka on vaihto-omaisuusvaraston inventoinnin yhteydessä jäänyt jostain syystä pois inventaarista, hankintamenon vähentämiseen. Tämä asia selveni KHO:n päätöksellä 4120/20. 9. 1985. Sen mukaan koska vaihto-omaisuuden hankintameno oli yhtiön tuloslaskelmassa vähennetty kokonaan kuluna, yhtiöllä oli elinkeinontulon verottamisesta annetun lain 54 §:n 1 momentin estämättä oikeus jälkiverotuksessa tehdä tuosta hankintamenosta saman lain 28 §:n 2 momentissa tarkoitettu 50 prosentin aliarvostusvähennys, vaikka hankintamenoa ei ollut tilinpäätöksessä käsitelty niin kuin kirjanpitolain 16 §:n 2 momentissa edellytetään. Päätös koskee verovuotta 1978, jolloin verotuksessa aliarvostuksen enimmäismäärä oli 50 prosenttia ja verovelvollinen oli kirjanpidossaan tehnyt vaihto-omaisuuden inventaariin otettujen hyödykkeiden hankintamenosta 50 %:n aliarvostuksen.

Kirjanpidossa tuloslaskelmaan kirjataan kuluksi kaikkien tilikauden aikana hankittujen vaihto-omaisuushyödykkeiden hankintamenot (muutuvat kulut: Aineet ja Tarvikkeet/Tavarat). Mikäli hyödyke on tilinpäätöksessä myymättä, niin se huomioidaan inventaarissa hankintameno-

määräisenä ja tämä korjaus tapahtuu tuloslaskelmassa muuttuvissa kuluissa nimikkeellä varaston muutos. Jos hyödyke on jäänyt pois inventaarista, niin kuin em. KHO:n tapauksessa, niin kulukirjauksen peruuttamista ei tapahdukaan tuloslaskelmassa, joten sen hankintameno on kirjattu ja jäänyt kokonaan kuluksi. Tällöin on toteutunut juuri EVL:n 54 §:n 1 momentissa oleva vaatimus, että verovelvollisella on oikeus vähentää vaihto-omaisuuden hankintameno kuluna, mikäli vastaava kirjaus on tehty kirjanpidossa. KHO on päätenyt samaan lopputulokseen jo ennen em. lain muutosta päätöksessään 3735/26. 9. 1977. Tässä päätöksessä todetaan, että yhtiö oli kirjannut vuosikulukseen 77 142 markkaa menoja, jotka olisi tullut aktivoida vaihto-omaisuuden välittöminä hankintamenoina. Yhtiön vaihto-omaisuuden hankintamenojen yhteismäärän olisi näin ollen pitänyt olla yhtiön ilmoittaman 1 345 118 markan sijasta 1 422 260 markkaa. Kun yhtiön tekemän aliarvostusvähennyksen 621 144 markan ja mainitun kokonaan vuosikuluksi kirjatun 77 142 markan summa 698 286 markkaa ei ylittänyt ElinkVL 28 §:n mukaan sallittua aliarvostusvähennyksen enimmäismäärää eli 50 prosenttia vaihto-omaisuuden kokonaismäärästä 1 422 260 markasta. Yhtiön tuloon ei ollut palautettava osaakaan vuosikuluksi virheellisesti kirjattua määräästä. Em. päätöksen mukaan vaihto-omaisuuden hankintamenoja käsitellään yhtenä kokonaisuutena, joten yksittäisen virheen osalta on tutkittava onko sillä kokonaisuutena vaikutusta verotettavan tulon määrään. Tarkastelussa on huomioitava vaihto-omaisuuden oikeamääräisen kokonaishankintamenon perusteella laskettu lainmukainen aliarvostuksen enimmäismäärä, jota verrataan verovelvollisen kirjanpidossa tilikauden vuositulosta rasittaen kirjattuun kokonaismäärään, joka on kirjattu joko aliarvostuksena tai kulukirjauksena.

Kirjanpidossa tasejatkuvuuden noudattamisesta johtuu, että vaikka vuosittaiset vaihto-omaisuuden inventoinnit tehdään itsenäisesti, niin tilinpäätöksissä huomioidaan vain vaihto-omaisuuden ja varastovarauksen kokonaismäärissä tapahtuneet muutokset. Tuloslaskelmassa nämä heijastuvat kahdella rivillä: varastojen muutos, joka ilmoittaa vaihto-omaisuuden hankintamenojen muutoksen peräkkäisten varastojen kokonaismäärissä ja varausten lisäys tai vähennys, joka puolestaan ilmoittaa vaihto-omaisuuden aliarvostuksen muutoksen peräkkäisten varastovarausten kokonaismäärissä. Sen vuoksi em. KHO:n päätöksen 4120/1985 perustelut tuntuvat hieman oudohkolta, mutta onneksi ne ovat johtaneet verotuksellisesti oikeaan lopputulokseen.

Takuuvaraus

EVL:n 54 §:n 1 momentin mukaan varaukset saadaan vähentää verotuksessa vain, mikäli vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa. Varauksilla tarkoitetaan niitä varauksia, jotka on mainittu lain 4 luvussa, jonka nimenä on vähennyskelpoiset varaukset, joita ovat luottotappiovaraus (46 §), toimintavaraus (46 a §), ydinjätehuoltovaraus (46 b §) ja takuuvaraus (47 §). Tämän lisäksi on vielä investointivaraus, joka perustuu erilliseen lakiin. Kirjanpitolaissa on varauksia koskeva säännös lain 17 §:ssä, jonka mukaan vastaisia menoja ja menetyksiä varten saadaan tilinpäätöksessä tehdä investointi-, vienti-, luottotappio- ja muu sellainen varaus. Kirjanpitolaissa varausten laatu ei ole niin yksilöidysti rajattu kuin verolainsäädännössä. Kun kumpikin lainsäädäntö (kirjanpito ja verotus) tuntee varaukset ja sallii niiden käytön, on hieman kummallista, että niin voimakkaasti arvostellaan näiden samojen varausten kirjanpitosidonnaisuutta verotuksessa. Eikö varauksia tehdäkään samoilla perusteilla? Jos yrityksellä on varauksentekotarvetta, kun sillä on tiedossa vastaisia menetyksiä, niin eikö niihin tulisi varautua samalla tavalla siinä tuloksessa, joka halutaan näyttää sijoittajille kuin siinäkin, jonka perusteella maksetaan veroja? Toisaalta viime aikoina on todettu, että verotuksessa ei ole mahdollista varautua tulevien toimitusten tappioiden tasaamiseen, mitkä tappiot ovat aivan ilmeisiä tehtyjen toimitussopimusten perusteella.

Huolimatta siitä, että varausten hyväksyminen verotuksessa on em. säännöksellä tiukasti kytketty vastaaviin kirjauksiin kirjanpidossa, niin KHO on päätöksessään 1984 II 533 myöntänyt verotettavan tulon vähennykseksi takuuvarauksen, jota ei ole tehty kirjanpidossa. Päätöksessä todetaan, että puhelinkeskusrakennuksen vastaanottotarkastus oli toimitettu 20. 2. 1976, jolloin oli sovittu, että rakennuksen ulkomaa-laus ja pihatyöt vastaanotetaan keväällä. Tarkastuksessa todettiin puutteita, jotka oli määrä korjata 27. 2. 1976 mennessä. Tarkastuksesta laaditun pöytäkirjan mukaan rakennustyö oli vastaanotettu pöytäkirjassa mainituin huomautuksin. Takuu-aika oli alkanut 1. 3. 1976. Loppuselvityskokouksessa 2. 3. 1976 ulkopuolisten töiden osalta sovittiin pidettäväksi 10 000 markkaa viimeisestä maksuerästä, kunnes sanotut työt oli vastaanotettu. Rakennusliike oli tilinpäätöksessään 31. 3. 1976 käsitellyt työt vaihto-omaisuutenaan ja tehnyt 50 %:n aliarvostusvähennyksen. Jälkiverotuksessa katsottiin, että koko rakennusurakkasumma 768 663 markkaa olisi tullut tulouttaa vuonna 1976. Takuuvarauksista ei hyväksytty jälkiverotuksin lisätyn tulon vähennykseksi, kun sitä ei ollut tehty kirjanpidossa.

KHO katsoi, että puhelinkeskusrakennus oli ulkopuolisia töitä lukuunottamatta luovutettu 20. 2. 1976 vastaanottotarkastuksessa. Ulkopuolisten töiden osuus koko rakennusurakasta ei ollut vähäinen. Kun ulkopuoliset työt oli erikseen luovutettu 31. 3. 1976 päättyneen tilikauden jälkeen, ei niiden urakkasummaa ollut tuloutettava vuonna 1976. Käsitellessään rakennuksen urakkasummaa tilinpäätöksessään 31. 3. 1976 vaihto-omaisuutena, rakennusliikkeen harjoittajalla ei erehdyksestä aiheutuneesta kirjaustavan vuoksi ollut aihetta kirjanpidossaan tehdä takuuvarausta. Näissä oloissa takuuvaraus hyväksyttiin sen estämättä, että varauksen kirjausta ei ollut tehty kirjanpidossa.

Tämän kaltaisten päätösten jälkeen jää aina miettimään, missä muissa olosuhteissa kenties saisi verotettavan tulon vähennyksenä hyväksyä jonkin varauksen, jota ei ole tehty kirjanpidossa.

Tosin on todettava, että KHO on aikaisemmin ollut tiukemmalla kannalla. Tapauksessa KHO 443/1972 todetaan, että kun yhtiön tuloon oli lisätty verotuksessa yhtiön kirjanpidossa tulouttamatta jäänyt palvakuutuskorvaus, niin yhtiön vaatimusta luottotappiovarauksen hyväksymistä vakuutuskorvaussäämisestä ei hyväksytty, kun luottotappiovarauksista ei oltu kirjattu yhtiön kirjanpitoon. Vaikka molemmat em. tapaukset ovat todellisten tapahtumien osalta täysin yhteneväiset, silti verotukselliset lopputulokset ovat aivan vastakkaiset.

Poistot

EVL:n 54 §:n 2 momentin mukaan poistoina ei saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä verovuonna tai aikaisemmin on kirjanpidossa vähentänyt. Kun tämä raja on laissa vain yhteen suuntaan, niin KHO:n päätöksen 1983 II 529 mukaan verotuksessa voi tehdä pienemät poistot kuin kirjanpidossa. Näin verovelvollisille on suotu mahdollisuus ns. hyllypoistojen tekemiseen. Tätä mahdollisuutta käytetään esim. silloin kun vahvistetut tappiot uhkaavat vanhentua, jolloin on tarvetta näyttää verotuksessa parempaa tulosta kuin kirjanpidossa. Hyllypoistojen tekemisessä ja käyttämisessä ei aina muisteta, että verotuksessa poistot ovat hyödykekohtaisia irtaimen käyttöomaisuuden poistoja lukuunottamatta. Tämä voi asettaa tiettyjä rajoituksia varsinkin hyllypoistoja myöhemmin käytettäessä eli vähennettäessä verotettavan tulon laskelmassa verotettavasta tulosta.

Poistojen kirjanpidonnaisuutta painottaa KHO:n päätös 1741/1988, jonka mukaan poistot kunnallis- ja valtionverotuksessa ovat yhtä suu-

ret. Näin ei hyllypoistojakaan voi tehdä ja käyttää eri suuruisina kunnallis- ja valtionverotuksessa.

Kansainvälisiltä areenoilta Suomeenkin on levinnyt suunnitelman mukaisten poistojen tekeminen kirjanpidoissa, mikä on huomioitu kirjanpitoasetuksen 7 §:n muutoksella vuonna 1985. Verolainsäädäntöön tämä ei ole aiheuttanut muutoksia ts. elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa olevat poistosäännökset, jotka ovat pykälissä 30—39, ovat pysyneet samoina. Samoin veroilmoituslomakkeella 61 olevassa tuloslaskelmassa on mahdollisuus ilmoittaa poistot vain sellaisina kokonaispoistoina, joina ne rasittavat ao. vuoden tulosta. Suunnitelman mukaisten poistojen käyttö on osoittanut, että verolainsäädännön sallimat poistot ovat ylisuuria ja turhan etupainoisia. EVL:n sallimien enimmäispoistojen suuruutta on perusteltu sillä, että verotuksessa ei huomioida inflaation vaikutusta. Tähän on todettava, että myös suunnitelman mukaiset poistot tehdään alkuperäisten hankintamenojen perusteella.

Suunnitelman mukaiset poistot tehdään hyödykekohtaisesti ja siten ne eivät siltä osin aiheuta sekaannusta verotuksessa, jos tase-erittelyt on tältä osin oikein laadittu. Mikäli suunnitelman mukaiset poistot käsitellään »puhdasoppisesti» kirjanpidossa, niin myytäessä kuluvaan käyttöomaisuuteen jopa irtaimistoon kuuluva hyödyke sen myyntivoitto tuloutetaan tuloslaskelmassa eikä sitä vähennetä muiden hyödykkeiden poistamattomista hankintamenojäännöksistä. Tällainen myyntitulo on verotuksessa veronalaista tuloa ja kun sitä ei ole kirjanpidossa jaksettu myöhemmille vuosille epäsuorasti tuloutettavaksi menetettyjen poistojen muodossa, niin se on verotuksessa luovutusvuoden veronalaista tuloa EVL:n 54 §:n 1 momentin perusteella.

Kehitysaluelakien mukaiset vapaat poistot eivät sovi lainkaan suunnitelman mukaisten poistojen ajatteluun, koska ne ovat aivan liian etupainoisia. Samoin niiden kirjanpitosidonnaisuus aiheuttaa arvostelua, kun tästä sidonnaisuudesta keskustellaan. Arvostelu kohdistuu kahteen asiaan. Ensinnäkin niitä tehtäessä kirjanpidon osoittama tulos on liian pieni todelliseen tulokseen verrattuna ja tähän on epäkohta sijoittajan näkökulmasta. Siitä samasta näkökulmasta katsottuna aiheutuu toinenkin epäkohta, nimittäin taseen, jota tällöin pidetään varallisuutta kuvaavana laskelmana toisin kuin kirjanpitolain kannalta asiaa tarkasteltaessa, osoittama aktiivoissa olevien käyttöomaisuushyödykkeiden yhteinen tasearvo on huomattavasti »todellisia» arvoja pienempi. Näin sijoittaja saa turhan huonon kuvan yrityksen varallisuusasemasta. Tästä arvostelusta voisi vetää senkin johtopäätöksen, että kehitysaluelainsäädännön mukaiset vapaat poisto-oikeudet ovat turha ve-

rohelpotus, koska se aiheuttaa vain hankaluuksia verovelvolliselle. Siksi niitä on enää turha jatkaa, kun laki päättyy tämän vuoden lopussa.

Investointivaraus

Investointivarausmenettely ei myöskään sovellu siihen kirjanpidolliseen ajatteluun, missä tehdään suunnitelman mukaisia poistoja, jotka tehdään jo käytössä olevan käyttöomaisuuden hankintamenojen perusteella. Investointivarausta tehtäessä, jolloin sillä rasisetetaan yrityksen kirjanpidollista tulosta, silloin kun se sisältyy jo tilinpäätökseen, ei vielä ole olemassa sitä käyttöomaisuutta, jonka hankintamenoja sillä kateetaan. Sen vuoksi tällaisten kirjanpitovelvollisten tulisikin tehdä investointivaraussiirto vasta tilinpäätöksen vahvistamisen yhteydessä, mikä myös on mahdollista investointivaraustlain 2 §:n mukaan. Tällöin investointivaraustuksen teko ei pienennä sijoittajalle esitettävää mahdollisimman hyvää tulosta. Siihen nähden, että kirjanpitosidonnaisuutta moititaan, hyvin vähän kuitenkin käytetään investointivarausta tehtäessä tätä tilinpäätöksen vahvistamisen yhteydessä sallittua menetelmää.

Niissä tapauksissa, joissa investointivarausta (investointivaraustlaki 10 §) käytetään toisen yhtiön osakepääoman suorittamiseen, aiheutuu aina eroja kirjanpidossa ja verotuksessa. Kirjanpitovelvollisen kirjanpidossa voidaan käsitellä liiketapahtumina vain sellaisia tapahtumia, jotka koskevat kirjanpitovelvollista itseään. Niinpä KILA toteaa lausunnossaan (994/1988), että osakemerkitsijä kirjaa merkitsemistään osakkeista maksettavan määrän osakkeiden hankintamenoksi. Osakkeiden hankintamenosta poistetaan osakepääoman korotuksen sijoittamiseen käytettyä investointivarausta vastaava määrä. KILA on antanut myös lausunnon (995/1988) sen yhtiön, joka on korottanut osakepääomaansa, kirjanpidon kirjauksista tässä tilanteessa. Lausunnon mukaan osakepääomalla rahoitetun käyttöomaisuusinvestoinnin koko hankintameno poistetaan vaikutusaikanaan tilikauden tulosta laskettaessa. Vaikka kirjanpitolaissa voidaan antaa määräyksiä vain kirjanpitovelvollisen omista liiketapahtumista, niin verolainsäätännössä voidaan antaa määräyksiä siitä, mitä verovelvollisen verotettavan tulon laskemiseen vaikuttaa toisen verovelvollisen toimenpiteet. Investointivaraustlain 15 §:n 3 momentin mukaan osakeyhtiön tai osuuskunnan suorittama 13 §:n 2 momentissa tarkoitettu hankintameno tai sen osa ei ole sen verotuksessa vähennyskelpoinen. KVL on antanut tätä koskevan ennakkotiedon 182/1989, joka ei ole vielä lainvoimainen. Näin kirjanpitolaista ja verolain mukaiset poistot poikkeavat toisistaan tällaisen kirjanpitovelvollisen kohdalla.

Lopuksi

Kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuutta arvosteltaessa on muistettava, että erästä merkittävää osaa ei kuitenkaan ole tässä sidonnaisuudessa kytketty nimittäin menojen vähentämistä. Menot voidaan edelleenkin vähentää eriaikaisesti kirjanpidossa ja verotuksessa. Tosin tätä rajoittaa huomattavasti se tosiasia, että kumpikin laki perustuu suoriteperusteisille tapahtumille ja meno tulon kohdalle periaatteelle. Tämän vuoksi, mikäli tilinpäätös on oikein laadittu, niin verotuskin tulee sen mukaan oikein toimitettua ainakin tältä osin. Se, että menojen vähentäminen ei ole sidottu vastaavaan kulukirjaukseen, ilmenee mm. KHO:n päätöksestä 1391/1983, jonka mukaan vuosilomapalkkojen ja lomaltapaluurahojen vähentämisen edellytyksenä ei ollut vastaavien kirjausten suorittaminen kirjanpidossa. Siinä tapauksessa verovelvollinen halusi noudattaa verotuksessa paremmin suoriteperiaatetta kuin kirjanpidossaan.

Kun kirjanpitovelvollinen laatii tilinpäätöksensä, niin hän joutuu ratkaisemaan asiat suoriteperusteisesti ja meno tulon kohdalla periaatteen mukaisesti. Siten tilinpäätös ilmoittaa, miten hän haluaa asiansa käsiteltävän myös verotuksessa. Näin hän ei voi vero-ilmoituksessaan tehdä toissijaisia vaatimuksia siltä varalta, että hänen kirjanpidossaan tekemä ratkaisu olisi virheellinen verolainsäädännön puitteissa (KHO 1881/1973).

KHO on myös monissa päätöksissään katsonut, että koska asia on määrätyllä tavalla käsitelty kirjanpidossa, niin se käsitellään ja ratkaistaan sen mukaisesti myös verotuksessa. Asiaa ei voida verotuksessa selittää toiseksi, miksi se on luotu kirjanpidossa tehdyllä kirjauksella. Esimerkiksi kun myöhemmin kirjanpidosta todetaan, että osakas on nostanut yhtiöstä itselleen etuja, joita ei ole aikanaan kirjanpidossa käsitellyt palkkana, niin niitä ei voida enää jälkikäteen asian tultua ilmi verotuksessa käsitellä palkkana. Samoin erää ei voida myöhemmin väittää yhtiön saatavaksi osakkaalta, koska sitä ei ole käsitelty aikanaan kirjanpidossa saatavana, vaan se on kirjattu yhtiön kirjanpidossa yhtiön kuluksi. Asiaan ei ole vaikutusta edes sillä, että osakas myöhemmin asian tultua ilmi maksaisi suorituksen takaisin yhtiölle (KHO 4297/10. 10. 1978). Edellä mainitut tapauksetkin huomioiden on pidettävä hyvänä asiana sitä, että verotuksessa asioita ratkaistaessa pannaan painoa sille ratkaisulle, jonka verovelvollinen on asian osalta kirjanpidossaan tehnyt. Tässäkin mielessä liikeverotuksen kirjanpitosidonnaisuus on hyvä asia.

Veroviranomaisten antamien neuvojen ja ennakkoratkaisujen sitovuudesta

Tässä esityksessä tarkoitukseni on pohtia verovelvollisen ennen lopullisen verotuksen toimittamista hankkimien neuvojen, (ennakko)ratkaisujen tai veroviranomaisten lopullista verotusta edeltävien hallinto-toimien sitovuutta lopulliseen verotukseen nähden asianosaisten kesken ja sivullistahoon nähden. Lähinnä otan tarkastelun kohteeksi ennakkoperintään ja välittömään verotukseen liittyviä eräitä yleisiä hallintotoimia ja -lainkäyttöön kuuluvia tapauksia. Virikkeen aiheelleni on antanut se, että muistan verohallinnon työskentelyajoilta tilanteita, joissa verovelvollinen tai työnantaja pyrki ennakkoon saamaan sitovia neuvoja tai viittasi siihen, että kysymykseen oli suullisesti tai muutoin otettu sitovasti kantaa ennen toimenpiteeseen ryhtymistä. Viime aikoina on jonkin verran annettu tämän teeman tiimoilta oikeustapauksia, mutta on aikaisemmin käsittelemätöntäkin. Aiheen laajuudesta johtuen jätän tutkimuksen ulkopuolelle kysymyksen vakiintuneen verotus- tai oikeuskäytännön vaikutuksesta, veroviranomaisten yleisohjeiden sitovuudesta sekä kysymyksen siitä, miten sitoviksi koetaan esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut.

Kokemuksieni mukaan verovelvolliset eivät yleensä koe asioimista verotoimistoissa kovin miellyttävänä. Veroasiat ovat niin monimutkaisia ja »ikäviä», että verovelvollinen mielellään haluaisi, että jokin hänen kohdallaan uusi kysymys tulisi kerralla selvitettyksi. Myös veroviranomaisille olisi mielekäästä, että kysymykseen saataisiin heti alusta lähtien selkeä kanta, jota voitaisiin noudattaa asianomaisten verovelvollisen kohdalla johdonmukaisesti. Toisaalta oikeussuojalla pyritään aineellisesti oikeaan lopputulokseen. Verovelvollisen on syytä ennen oikeustoimeen ryhtymistä selvittää sen verotuksellinen kohtelu. Jos asiassa ennen lopullisen verotuksen toimittamista tutkitaan sama kysymys, eikö jo alusta lähtien olisi syytä saada sitova kannanotto. Eri-tyisen tärkeätä tämä on työnantajasuoritusten osalta, koska ne ovat lo-

pullisia suorituksia ja erehtyminen aiheuttaa periaatteessa hallinnollisia sanktioita.

Yleisessä prosessioikeudessa viranomaisen päätöksen sitovaa vaikutusta kutsutaan *oikeusvoimaksi*. Merikoski on luonnehtinut, että oikeusvoimainen päätös on pysyvä ja järkkymätön. Sitä ei päätöksen antanut eikä myöskään ylempi viranomainen voi toisensisältöiseksi muuttaa. Se tarkoittaa järjestää ratkaistavana olleen asian lopullisella tavalla.¹ *Hallinto-oikeudellisessa lainkäyttömenettelyssä* annettujen päätösten oikeusvoimaisuuteen voidaan yleensä soveltaa yleisprosessuaalisia periaatteita.² Vero-oikeudessa on katsottu, että verotuspäätös saa oikeusvoiman, mutta oikeusvoimaan tekevät merkittävän poikkeuksen jälkiverotusmahdollisuudet ja (aikaisemmin myös verotuslaissa ollut) perusvalitusmahdollisuus (joka vieläkin on verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin annetun lain 8 §:ssä). Vero-oikeudessa on katsottu, että sitova vaikutus liittyy verotuspäätöksen osatekijöihin³.

Yleisprosessioikeudessa oikeusvoiman negatiivisella vaikutuksella tarkoitetaan sitä, ettei kannetta, joka on lainvoimaisella tuomiolla ratkaistu, saa enää ottaa uudelleen tutkittavaksi. Oikeusvoiman positiivinen vaikutus ilmenee sillä tavoin, että jos oikeusvoimaisesti ratkaistu seikka on uudessa oikeudenkäynnissä ennakkokysymyksen luonteinen, niin se on ilman muuta asetettava tuomioperusteeksi.⁴ Käytännössä negatiivinen vaikutus on tärkeämpi. Hallinto-oikeudessa oikeusvoimaisuuden vaikutusteho on heikompi kuin siviili- ja rikosprosessissa.⁵ Oikeusvoiman objektiivisella ulottuvuudella tarkoitetaan siviiliprosessissa sitä, missä laajuudessa tuomion sisällitys tulee sitovaksi. Merikoski katsoo, että hallinto-oikeudessa oikeusvoimaisuus ei voi ulottua asiaan laajemmalti kuin siltä osin, miltä se on ollut lainkäyttöelimestä tutkittavana. Tähän liittyy se rajoitus, että päätöksen perusteet — so. päätöksen pohjaksi pantu tosiseikasto ja kannanotot ennako- eli esikysymyksissä — eivät yleensä saavuta oikeusvoimaa.⁶ Oikeusvoiman subjektiivinen ulottuvuus koskee hallintoasioissa yleensä asianosaisia.

Lopullisessa verotuksessa asianosaisia ovat verovelvollinen ja veronsaajat. Ennakkoperinnässä asianosaissuhde ja sivullistaho mielenkiintoisella tavalla vaihtelevat; eräissä tapauksissa asianosaisina ovat pelkästään verovelvollinen ja veronsaaja ja työnantaja on sivullistaho, mutta työnantajasta tulee laiminlyöntitapauksissa asianosainen ja pal-

¹ Merikoski, Hallinto-oikeuden oikeussuojajärjestelmä, Vammala 1968, s. 80.

² Merikoski, s. 80.

³ Andersson, Kommentar till beskattningslagen, Vammala 1988, s. 114 ja 127.

⁴ Merikoski, s. 459.

⁵ Merikoski, s. 459.

⁶ Merikoski, s. 459.

kansaaajan asema muuttuu sivullistahoksi. Työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta asianosaisia ovat työnantaja ja valtio palkansaaajan ollessa sivullistaho. Tällä jaottelulla on lähinnä teoreettista merkitystä enkä ole syvemmin tutkinut, löytyisikö tälle kestävämpääkin painavuutta. Kuitenkin näyttää siltä, että sivullistahoon sitovuusvaikutus on erilainen kuin asianosaissuhteessa.

Hallintotoimien oikeusvoiman saavuttamisesta Merikoski toteaa kysymyksen varsin vaikeaksi. Hän toteaa, että oikeustoimisista hallintotoimista voi melkoinen osa tulla oikeusvoimaisiksi. Oikeusvoimaa eivät saa esim. hallintosäädökset eli hallinnolliset yleismääräykset. Ulkoiset hallintotoimet voivat saada oikeustoimen. Kielteiset hallintotoimet (esim. hakemusten ja anomusten hylkääminen) eivät yleensä tule oikeusvoimaisiksi. Kielteinen päätös ei aina ole esteenä uuden hakemuksen tekemiseen samassa asiassa. Jos hallintotoimella on perustettu yksityisille taloudellista laatua olevia oikeuksia, viittaa se Merikosken mukaan siihen, että hallintotoimi on tuleva oikeusvoimaiseksi. Viime kädessä riippuu ratkaisu kuitenkin aina siitä, onko hallintotoimi tarkoitettu muuttumattomaksi vai ei.⁷

Verotus voidaan luonnehtia toisaalta relevanttien tosiseikkojen oikeudelliseksi arvosteluksi, toisaalta enemmän mekaaniseksi toiminnaksi tosiseikkojen hankkimiseksi ja niiden toimenpiteiden suorittamiseksi, joihin oikeudellinen arvostelu antaa aiheen. Näin on Andersson luonnehtinut lähinnä lopullista verotusta ja sen jälkeistä tilaa.⁸ Lopullisessa verotuksessa merkityksellisiä ovat tosiseikat⁹, joiden pohjalta oikeudellinen arvostelu tehdään.

Tämä riittänee lyhyeksi teoreettiseksi taustatiedoksi, sillä seuraavaksi esitettävät käytännön tilanteet selvittänevät lukijalle sitovuusvaikutuksen. Aion käsitellä kysymystä paitsi asianosaisten kesken myös suhteessa sivullistahoon, sikäli kuin tällaista jakoa on mahdollista tehdä.

Verovelvollisen keinot hankkia selkoa etukäteen

1. Oikeusnormin oma tulkitseminen

Tavallisen maallikon mahdollisuudet tulkita lainsäädännöksiä ovat käytännössä verrattain suppeat. Kysymykseen tulevien oikeusnormien sel-

⁷ Merikoski, s. 80—83.

⁸ Andersson, Verotuslain kommentaari, Vammala 1979, s. 128.

⁹ Kilpi, Defensor legis 1987, s. 1 ss.

vittäminenkin voi olla ylivoimaista. Lakitekstissä käytettävä erikoisnasto poikkeaa tavallisesta kielenkäytöstä¹⁰. Lain sanamuoto saattaa vaikuttaa konstikkaalta. Varsin usein käy niin, ettei maallikko ymmärrä lakitekstiä. Lisävaikeuden aiheuttaa se, että asia ei aina ratkea yhtä lainkohtaa tutkimalla, vaan pitäisi tuntea kokonaisuus, osan suhde kokonaisuuteen, oikeuskäytäntö ym.

Laajasta ja korkeatasoisesta vero-oikeuden kirjallisuudesta voi periaatteessa löytyä vastaus kysymykseen. Käytännössä vain veroasioiden kanssa työskentelevät osaavat etsiä, mistä saavat vastauksen ongelmalle. Siten tämäkin mahdollisuus on tavallisen maallikon ulottumattomissa.

2. Suulliset tiedustelut ja neuvot

Luullakseni valtaosa etukäteistiedusteluista tehdään suullisesti veroviranomaisille. Lähinnä neuvoa kysytään välittömän verotuksen osalta vero toimistoista ja -virastoista, ennakko perinnän osalta ennakontarkastajilta (varsinkin työnantajat) sekä lääninverovirastoista. Pääosa kyselyistä koskenee verrattain selviä tapauksia: luontoisetujen arvostamista, (oman) asunnon luovutukseen liittyviä verotusseuraamuksia tms. Vastaukseen vaikuttaa se, mitä tietoja on kysyttäessä annettu. Selvissä, asiatiedoiltaan yksinkertaisemmissa tapauksissa kysyjä saa tiedon tiedustelemansa seikan verotuksellisesta käsittelystä eikä siitä syntyne puolin tai toisin epäselvyyttä myöhemminkään. Suullisessa neuvonnassa heikkoutena on kuitenkin, osaako, ymmärtääkö tai haluaako kysyjä esittää kaikkia asiaan vaikuttavia seikkoja. Edes lisätietoja kysymällä vastauksen antaja ei voi aina varmistua siitä, saako hän kaikki tarvittavat tiedot esille. Monimutkaisemmissa tai tulkinnanvaraisissa tapauksissa, varsinkaan puhelimesta esitettyyn kyselyyn, vastaaja tuskin uskaltakaan antaa varmaa neuvoa, vaan antanee ohjauksen käyttäen muita keinoja (esim. ennakkotietohakemus keskusverolautakunnalta). Kun suullisesti saatua neuvoa ei voida näyttää myöhemmin toteen, kysyjä ei voi pätevästi vedota saamaansa suulliseen neuvoon. (Ks. kuitenkin myöhemmin esitystä itsenäisestä yrittäjästä).

¹⁰ Toimiessani 1970-luvulla verohallinnossa vastasin satoihin puhelintiedusteluihin. Aikaa myöten kokemus opetti, ettei kysyjä ymmärtänyt laissa olevaa sanontaa vaan se oli koetettava selittää kysyjälle sillä tavalla, että löytyi »yhteinen kieli» eli vastaus oli muunnettava lakitekstiä laveampaan tavalliseen kieleen.

3. Hallintotoimet ja kirjalliset ennakkoratkaisut tms.

Ennakkoperintälain 16 §:n 1 momentissa tarkoitettu ennakonpidätystä koskeva määräys

Eräitä tulokannanvaraisuuksia saattaa syntyä jo siinä vaiheessa, kun palkansaaja-verovelvollinen hakee muutosta ennakonpidätystunnukseen, josta nykyään käytetään nimitystä henkilökohtainen pidätysprosentti. Verokortti valmistetaan pääsääntöisesti automaattisesti viimeksi toimitetun verotuksen tietojen perusteella. Pidätysprosenttiin on mahdollisuus hakea muutosta esimerkiksi siitä syystä, että verovelvollisella on uutta velkaa, joiden korkoja hän vaatii otettavaksi huomioon pidätysprosentissa.¹¹ Velkojen korkojen vähennysoikeus saattaa olla rajoitettu, mikä tulee jo tässä yhteydessä tutkittavaksi. Lähinnä kysymyksen saattaa tulla, ovatko kysymyksessä asuntolainakorot, ansiotoimintaan liittyvien velkojen korot vai muun velan korot. Muutosta haettaessa aineelliset edellytykset tutkittaneen verotoimistossa ainakin jossakin määrin (pankin todistus vaaditaan näytöksi), joskin menettely saattaa olla varsin summaarista. Määrät — ja usein edellytyksetkin — ovat arvioon ja jopa tulevaisuuden tapahtumiin perustuvia. Sitooko tässä yhteydessä otettu kanta?

Ennakkoperintävaiheessa ei lopullisen toimenpiteen tarvitse olla vielä tapahtunut. Vasta lopullisessa verotuksessa voidaan todeta verovuonna tapahtuneet tosiseikat ja tällöin tutkitaan ja vahvistetaan, mihin vähennyksiin verovelvollinen on oikeutettu. Voihan käydä niinkin, että aiottu hanke raukeaa. Verovelvollisella on myös lopullisessa verotuksessa mahdollisuus esittää tahdonvaltaisia vaatimuksia, joita hän voi esittää vielä verotusta toimitettaessa, kunhan vaatimus on esitetty ennen verotuksen päättymistä. Siten ennakonpidätystä koskevan määräyksen yhteydessä otettu kanta ei voi olla lopullista verotusta sitova, joskin sillä on oma aiheutodistusarvonsa.

Pidätysprosentin muutosta koskevaan päätökseen voidaan hakea muutosta lääninoikeudelta (EPL 51 §), jonka on käsiteltävä valitus kiireellisesti (EPL 52 §). Lääninoikeuden ratkaisu perustuu sille esitettyyn näyttöön. Lääninoikeuden ratkaisu ehtinee tulla ennen verotuksen päättymistä. Sitooko lääninoikeuden ratkaisu ehdottomasti lopullisessa verotuksessa? Ei välttämättä, sillä verovelvollinen voi esittää lisäselvitystä tai -näyttöä, samoin verottaja voi esittää oman selvityksensä. Ajan kuluminen monesti selkiyttää tilanteen, mikä saattaa olla verovelvollisen vaatimukselle eduksi.

¹¹ V. 1989 muutoksen tulee olla olennainen, ks. tarkemmin edellytyksistä Verohallituksen päätös 5. 1. 1989 n:o 67/1989.

Kun kysymyksessä on ennakoperintä ja asian ratkaiseminen lopullisessakin verotuksessa riippuu silloin esitettävästä näytöstä, ei ennakoperinnässä otettu kanta sido lopullisesti saman vuoden lopullista verotusta tai seuraavia vuosia.¹²

Verokortin ennakonpidätystunnuksen puitteissa sitovuutta kuitenkin on verovelvollis-veronsaaja- ja sivullis-(työnantaja) suhteissa. Verokortin lähettämisen jälkeen veronsaaja ei voi palkansaajaan nähden esittää erillistä ennakonpidätyksen suoritusvelvoitusta verokorttiin merkityn, myöhemmin mahdollisesti liian alhaiseksi osoittautuvan henkilökohtaisen pidätysprosentin johdosta, vaan se jää lopullisen verotuksen »loppuselvittelyyn». Verokorttiin nähden työnantaja on sivullistahossa; hänen velvollisuutensa ei ole pääsääntöisesti tutkia, onko pidätysprosentti oikea. Sivullistaholla sitovuus näkyy siinä, että työnantaja voi suhteessa veronsaajaan vedota toimineensa verokortissa ilmenneen pidätystunnuksen mukaan. Jos työnantaja poikkeaa verokortin pidätysprosentista toimittamalla sitä pienemmän ennakonpidätyksen, tulee häntä periaatteessa koskemaan ennakoperintälain 24 §:n maksuvelvollisuus, jolloin työnantajan asema muuttuu asianosaiseksi suhteessa veronsaajaan. Palkansaajakaan ei voi veronsaajaan nähden esittää vaatimusta, että hänen hyväkseen voitaisiin lopullisessa verotuksessa lukea muuta kuin vain todella peritty tai palkkakirjanpidon mukaan perittäväksi tarkoitettu mutta tilittämättä jätetty ennakonpidätys. (Työnantajalle ennakoperintälain 24 §:n 2 mukaan maksuunpantua puuttuvan ennakonpidätyksen määrää ei lueta palkansaajan hyväksi lopullisessa verotuksessa, vaan palkansaajan maksettua veron tuosta palkasta, saa työnantaja hakea maksuvelvollisuutta takaisin. Palkansaaja on tässä puolestaan sivullistahon asemassa.) Toimitetun ennakonpidätyksen korjaaminen on mahdollista ennakoperintälain 23 §:ssä tarkoitettulla tavalla eli tapahtuu pääasiassa työnantaja—palkansaajasuhteessa, joskin veronsaajalle jää alipidätystapauksessa edellä selostettu maksuunpano-oikeus. Liikaa perittyä ennakkoa ei palkansaajalla ole oikeutta kesken palkanmaksuvuotta hakea valtiolta takaisin, vaan hänen olisi käytettävä ennakoperintälain 23 §:n mahdollisuutta tai 16 §:n menettelyä, muussa tapauksessa lopullinen selvittely jää lopullisen verotuksen yhteyteen, jollei sitten kysymyksessä ole ennakoperintälain 55 §:n tapaus.¹³

¹² Korkeimmassa hallinto-oikeudessa näitä asioita on vain muutamia vuodessa. Monesti ne tulevat vireille niin myöhään, että palkanmaksuvuosi on jo kulunut umpeen. Asiat ovat EPL 53 ja 54 §:n mukaan valitusluvan varaisia. Kun ne ovat varsin näyttöpitoisia ja vuosikin on jo kulunut umpeen, valituslupia lienee myönnetty vain harvoin.

¹³ WSOY tietopalvelut: Ennakoperintä, 9: 27—29.

Ennakonkanto

Edellä selostettu soveltuu pitkälti myös ennakokoperintälain 4 luvussa tarkoitettuun ennakonkantoon, jonka määrää veropiirin verojohtaja viimeksi toimitetun verotuksen perusteella valtiovarainministeriön määrämällä tavalla korotettuna. Verokorttiin verrattuna tässä on se mahdollisuus, että verojohtaja voi määrätä ennakon korotettavaksi ennakokoperintälain 43 §:ssä säädetyin edellytyksin. Muutoin (verovuoden umpeen kuluttua) ennakoverovelvolliselle ei enää voida määrätä ennakkoa. Ennakonkantoon on mahdollisuus hakea alennusta ennakokoperintälain 46 ja 47 §:ssä säädetyin tavoin verojohtajalta. Myös ennakonkannon kokonaan poistamista voi hakea verojohtajalta ennen verovuoden päättymistä, muussa tapauksessa loppuselvittely jää lopulliseen verotukseen. Ennakonkannon sitovuus ulottuu määrään; verovelvolliselle määrätty ennakovero luetaan hänen hyväkseen lopullisessa verotuksessa siitä riippumatta, onko hän sen maksanut vai ei (tällöin jatkuu ennakoveron perintä).

Ennakonkannon peruste ei yleensä ottaen sido veronsaaja-verovelvollisuhteessa lopullista verotusta. Sitovuusongelmaa ei kuitenkaan yleensä syntyne kuin niissä rajanvetotapauksissa, onko verovelvollista jonkin suoritukseen nähden pidettävä liikkeen- tai ammatinharjoittajana vai olisiko suoritusta pidettävä lähempänä henkilökohtaiseen tuloon kuuluvana palkkatulona tai kenen tulosta on kysymys (ns. miniosaakeyhtiöt, joissa tulo kohdistetaan pääosakkaalle — yhtiölle on määrätty ennakonkanto, mutta lopullisessa verotuksessa katsotaankin, että tulo on pääosakkaan henkilökohtaista palkkatuloa).

Mielenkiintoinen ratkaisu KHO:sta osoittaa, että aiheutodisteluna ennakonkanto on voitu ottaa huomioon. KHO:n ratkaisussa 12. 12. 1984 t. 5866 (1984 B II 619) katsottiin maatilatalouden yrittäjäpuolisoiden osalta ansiotulon jakamista koskevasta tahdonvaltaisesta vaatimuksesta, että ansiotulo voitiin jakaa vasta lääninoikeudessa esitetyn vaatimuksen johdosta, kun ansiotulo oli verovelvollisen (varsinaisen yrittäjän) vaatimuksesta verovuotta edeltäneinä vuosina jaettu puolisoiden kesken eikä olosuhteissa ollut tapahtunut muutoksia sekä avustavalle puolisolle oli verovuodelta maksuunpantu *ennakovero* maatilatalouden tulosta.

Ennakonkantoon liittyvissä asioissa on sitovuudesta syntynyt *vilpittömän mielen suojan* osalta oikeuskäytäntöä *itsenäisten yrittäjien* osalta. Ennakokoperintälain 4 §:n 2 momentissa säädetään, että jos työn tai tehtävän suorittaja on tässä toiminnassaan itsenäinen yrittäjä, siitä suoritettavaa korvausta ei kuitenkaan pidetä palkkana. Tällöin ei työn-

antaja ole velvollinen toimittamaan suorittamastaan palkasta ennakonpidätystä eikä suorittamaan työnantajan sosiaaliturvamaksua. Periaatteessa pitäisi ennakkooverolippua ensi kertaa annettaessa huolellisesti verotoimistossa tutkia ennakonkannon perusteet. Tämäkin on tulevaisuudessa tapahtuvien tosiasioiden ennakoimista, joten sitovaa kantaa verotoimisto ei pysty ottamaan.¹⁴ Kuitenkin käsitykseni mukaan tutkimisvelvollisuuteen näkyy suhtauduttavan vaihtelevalla ponnekkuu-della, koska lopullisen verotuksen kannalta ei toimitetulla enakkoperintätavalla ole merkitystä. Siten ennakkooverolippu saatetaan antaa aivan liian löysin perustein.¹⁵

Periaatteessa työn teettäjä on velvollinen tutkimaan hänelle esitetystä ennakkooverolipusta, onko sitä ylipäättään annettu kysymyksessä olevaa itsenäisen yrittäjän toimintaa varten. Esimerkiksi jos verovelvollinen esittää varallisuusverotusta tai kiinteistötuloa koskevan ennakkooverolipun, ei työnantaja voi jättää toimittamatta ennakkoa pelkästään sen perusteella. Työn teettäjän tulisi varmistaa ennakkooverolipun selvitysosasta tai verotoimistosta, onko ko. yrittäjälle määrätty ennakkooverolippu *kysymyksessä olevaa toimintaa varten*.¹⁶ Laissa on määrätty hyvin vaikea kysymys muun kuin veroviranomaisen ratkaistavaksi. Työnantajan sosiaaliturvamaksun suhteen työn teettäjä on asianosainen suhteessa valtioon, kun taas se on sivullistaho myönnettyyn ennakkooverolippuun nähden, joskin ennakon pidättämättä jättäminen »lain vastaisesti» tekee työnantajasta asianosaisen suhteessa valtioon.

Oikeuskäytännössä on annettu vilpittömän mielen suojaa veroviranomaisten ulkonaisten kannanottojen mukaisesti vilpittömässä mielessä toimineille työnantajille heidän katsoessaan itsenäisiksi yrittäjiksi veroviranomaistenkin käytännössä sellaiseksi lukemia henkilöitä.¹⁷ Tämä on koskenut nimenomaan enakkoperintälain 24 §:ssä tarkoitettuja maksuunpanoja. Osaksi tähän on vaikuttanut lainkohdan vaikeatulkintaisuus sekä epäilemättä veroviranomaisten oma kannanotto ennakonkannossa ja sitä edeltäneissä lopullisissa verotuksissa.¹⁸ Oikeustapauksista mainittakoon KHO 1978 II 618 ja 619 sekä 1979 II 622 ja 10. 10. 1980 t. 355—356 (1980 II 604).^{18a}

Sensijaan vilpittömän mielen suojaa ei luonnollisestaan voi olla en-

¹⁴ Sama: Ennakkooverintä, 5: 5 ss.

¹⁵ *Kilpi*, Defensor Legis 1981, s. 13 ss.

¹⁶ WSOY tietopalvelut: Ennakkooverintä, 5: 6.

¹⁷ *Kilpi*, DL 1981 s. 15.

¹⁸ *Kilpi*, DL 1981, s. 14 s.

^{18a} Kirjallisuudessa on käsitelty paljonkin itsenäisen yrittäjän käsitettä, ks. kirjallisuusluetteloa esim. Defensor Legis s. 258 alaviitteestä 13, WSOY tietopalvelut: Ennakkooverintä, luku 5 ja sivulla 5: 12 esiintyvä luettelo.

nakkoverovelvolliselle itselleen sikäli, ettei hän voi itseään koskevaan aikaisempaan verotuskäytäntöön ja saamiinsa ennakoverolippuihin vedoten vaatia jatkossa ennakoverolipun saamista, jos perustellusti katsotaan, ettei perusteita ennakoverolipun antamiselle enää ole (ns. saatutettuun oikeuteen ei verotuksessa voida vedota).

Oma käsitykseni on, että verotoimistoissa voitaisiin ennakverolippua haettaessa järkevämminkin tutkia aineelliset edellytykset. Siten voitaisiin melkoisesti välttyä nyt esiin tulevista ristiriitaisista tilanteista, joissa veronsaajan eri edustajat arvioivat asian toisin.

Ennakkoratkaisu

Ennakkoperintälain 17 §

Työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 8 §

Rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain (jäljempänä lähdeverolaki) 12 §

Ennakkoperintälain 17 §:ssä tarkoitettua ennakkoratkaisua voi palansaajan lisäksi hakea työnantaja. Viimeksimainitun osalta käyttöalaa lisää työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 8 §. Työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta tämä ennakkoratkaisumahdollisuus on ainoa, koska keskusverolautakunta ei voi antaa tältä osin ennakkotietoa¹⁹.

Ennakkoratkaisua voidaan hakea ennakkoperintälain 17 §:n mukaan vain *ennakonpidätyksen toimittamista* varten eli jos syntyy epäselvyyttä siitä, onko ennakonpidätys toimitettava tai mitä ennakonpidätystä toimitettaessa muutoin on noudatettava. Vastaavat edellytykset ovat työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta. Lopullista verotusta varten tällaista ennakkoratkaisua ei ole mahdollista saada, vaan sitä varten on olemassa ennakkotiedon hakeminen keskusverolautakunnasta.

Lähdeverolain 12 §:n mukaan ennakkoratkaisua voidaan hakea, milloin syntyy epäselvyyttä lain 1 §:n 3 momentin kansainvälistä sopimusta koskevien säännösten soveltamisesta lähdeveron perinnässä tai siitä, onko lähdeveron perimistä koskevia säännöksiä sovellettava, taikka siitä, mitä lähdeveron perimisessä muutoin on noudatettava.

Työnantajan sosiaaliturvamaksu on luonteeltaan lopullinen työnantajan kannettavaksi jäävä maksu, jota ei enää seuraa erillinen lopullinen verotus. Näin on useimmiten laita myös lähdeveron osalta, joskin siinä voi eräissä tapauksissa tapahtua vielä verotuslain mukaista lopul-

¹⁹ Ks. verotuslain 69 §:n 1 momenttia.

lista verotusta (esimerkiksi suorituksen saajan yleistä tai rajoitettua verovelvollisuutta koskeva kysymys).

Ennakkoratkaisua haetaan ennakkoperinnän ja työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta työnantajan kotikunnan lääninverovirastolta. Lähdeveron osalta ennakkoratkaisun antaa se lääninverovirasto, jonka virka-alueella lähdeveron perimiseen velvollisen kotikunta on. Ennakkoperintälain 17 §:n 2 momentin ja lähdeverolain 12 §:n 2 momentin mukaan sen, joka tekee 1 momentissa tarkoitetun pyynnön, on esitettävä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys. Vaatimus johtuu siitä, että ennakkoratkaisulla on sitova vaikutus, sillä ennakkoperintälain 17 §:n 2 momentin (ja työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 8 §:n) mukaan työnantajan pyynnöstä annettua ratkaisua samoin, palkansaajan vaatiessa sitä työnantajalta, hänen pyynnöstään annettua ratkaisua on noudatettava siinä ennakkoperinnässä, jota varten se on annettu. Ratkaisun voimassaoloaikaa ei saa ulottaa yli ratkaisun antamista seuraavan kalenterivuoden päättymisen. Lähdeverolain 12 §:n 2 momentissa on vastaavanlainen säännös.

Esitetyllä selvityksellä on keskeinen ja ennakkoratkaisun sisältöön vaikuttava merkitys. Jollei hakemuksessa ole kaikkia asiaan vaikuttavia seikkoja tuotu esille, tulee hakijalle varata tilaisuus täydentää hakemusta.²⁰ Leino²¹ toteaa, että »EPL 17 §:n mukaisen ratkaisun hakeminen on sellaista hakemuslainkäyttöä, että siihen ei voida katsoa liittyvän päätöksen antavan viranomaisen tutkimisvelvollisuutta.» Tällä hän tarkoittanee sitä, että ennakkoratkaisun perusteeksi otetaan hakemuksessa esitetyt tiedot, joiden paikkaansapitävyyttä ei viran puolesta lähdetä tutkimaan. Ennakkoratkaisuhakemuksille on ominaista se, että vastapuolta eli paikallisia veronsaajia ei hakemusvaiheessa kuulla, vaan lääninverovirasto toimii itse julkisen vallan valvojana. Koska ennakkoratkaisun antaa työnantajan kotikunnan lääninverovirasto, saattaa etäisyyttä paikalliseen veroviranomaiseen olla. Siten on selvää, että ennakkoratkaisu voi olla sitova vain, jos hakemuksessa annetut tosiasiatiedot pitävät paikkaansa (oikeat ja riittävät tiedot; ei olosuhteiden olennaista muutosta, ratkaisussa mahdollisesti asetettuja ehtoja tai oletuksia on noudatettu) sekä lainsäädäntö ei ratkaisun voimassaoloaikana päätökseen vaikuttaneiden tekijöiden osalta muutu.²²

²⁰ Lakimiesliiton Kustannus Oy — Lakimiesliiton koulutuskeskuksen 9. 10. 1984 järjestämällä kurssilla »Veroseuraamusten ennakkointi ja ennakkotiedon hakeminen» on osastopäällikkö Unto Leino pitänyt seikkaperäisen esityksen ennakkoratkaisusta ennakkoperinnän sekä perintö- ja lahjaverotuksen osalta. Esityksen sivuilla 4—7 on esitetty luettelo niistä selvityksistä, joita tavallisimpiin hakemuksiin tulisi esimerkiksi Uudenmaan lääninveroviraston mukaan liittää.

²¹ Ks. kohtaa 20.

²² Sama s. 10.

Ennakkoratkaisun sitovuuden osalta on ennakkoperintälain 17 §:ssä säädetty, että ennakkoratkaisu on sitova siinä ennakkoperinnässä, jota varten se on annettu, palkansaajan osalta kuitenkin, jos hän sitä vaatii työnantajalta. Palkansaajan ennakkoratkaisuhakemukset koskevat useimmiten kysymystä siitä, onko saatavasta suorituksesta perittävä lainkaan tai joltain osin ennakkoa. Kysymys liittyy joko yleensä ko. tulon katsomiseen veronalaiseksi tai verovapaaksi tuloksi (esim. verosta vapaat kustannusten korvaukset, kuten päivärahat, tai kysymys vahingonkorvauksen tms. veronalaisuudesta, henkilökuntaetus tai 6 kuukauden sääntö). Osa kysymyksistä voi olla puhdasta aineellisoikeudellisen säännöksen soveltamista selvään tosiasiakysymykseen. Siten annetun ennakkoratkaisun sisällöllä, jos tosiasiapuolella ei ole enää näytöstä kysymys, voi tosiasiasa olla sama vaikutus lopullisessa verotuksessa, joskin lopullisessa verotuksessa voidaan itsenäisesti päätyä eri tulokseen.

Työnantajan hakemuksesta annettuun ennakkoratkaisuun ennakkoperinnän ja/tai työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta pätee sama kuin edellä on selostettu yleisesti ennakkoratkaisun sitovuudesta. Jos tosiasiat on riittävästi ja oikein tuotu hakemuksessa esille eikä olosuhteissa ole tapahtunut muutoksia eikä laki ole muuttunut, työnantaja voi toimia ennakkoratkaisun mukaan. Jos ennakkoratkaisuun haetaan muutosta, ennakkoratkaisua on noudatettava. Jos muutoksenhakuviranomainen päätöksellään muuttaa ennakkoratkaisua, tuota päätöstä ei ennakkoperintälain 52 §:n mukaan ole sovellettava ennakonpidätykseen, joka on toimitettu tai olisi ollut toimitettava, ennen kuin työnantaja on saanut päätöksestä tiedon. Tässä on työnantajaa suojaava seikka. Sen sijaan työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 17 §:n 5 momentissa on päinvastainen säännös. Vaikka valitus on tehty lain 8 §:ssä tarkoitettua lääninveroviraston (ennakko)ratkaisusta, valituksen johdosta annettua päätöstä on sovellettava myös sosiaaliturvamaksuun, joka on suoritettu tai olisi ollut suoritettava ennen päätöksen antamista.

Työnantajan tehdessä ennakkoratkaisuhakemuksen ei palkansaaaja kuulla; palkansaaaja on useimmiten sivullistaho. Siten ennakkoratkaisulla ei ole sitovaa vaikutusta palkansaajan lopulliseen verotukseen. Nimenomaan työnantajan hakemuksissa kysymys liittyykin veronsaaajan ja työnantajan väliseen asianosaissuhteeseen, joten siinä ei välttämättä sivuta lainkaan kysymystä palkansaajan mahdollisesta lopullisesta verotuksesta. Esimerkkinä mainittakoon esimerkiksi KHO:n ratkaisu 24. 3. 1988 t. 1227 koskien huoltosuhteisessa suojatyössä oleville työrajoitteisille henkilöille maksettua etuuksia. Päätöksessä todettiin, että kysymyksessä olevan kaupungin ei ollut osoitettu olleen työ-

rajoitteisten henkilöiden ennakoperintälain 4 §:ssä tarkoitettu työnantaja. Tuossa päätöksessä KHO ei edes voinut ottaa kantaa siihen, oliko työrajoitteisen henkilön saama etuus hänen verotuksessaan veronalainen tulo vai ei.

Lähdeveron osalta pätee sitovuuteen nähdäkseni pitkälti sama kuin edellä ennakoperinnän ennakkoratkaisun osalta. Kuitenkin niiden ennakkoratkaisujen suhteen, jotka koskevat kysymystä yleisestä tai rajoitetusta verovelvollisuudesta, on erityisesti painotettava, että asianomaiselle verolautakunnalle jää lopullinen sana. Yleinen verovelvollisuus, varsinkin jos se perustuu ns. kolmen vuoden sääntöön, on pitkälti näyttökysymys. Asuminen Suomessa ja olennaiset siteet selviävät monesti vasta tarkasteltaessa tosiasiatietoja lopullisessa verotuksessa (tai vasta sitäkin myöhemmin). Kun paikallista veroviranomaista ei kuulla, saatetaan lopullisessa verotuksessa päätyä toiseen tulokseen kuin lääninverovirasto on katsonut. Tosin näkemissäni tapauksissa on ollut siitä kysymys, että kaikkia verovelvollisuuteen vaikuttavia seikkoja ei ollut hakemuksessa tullut esille, jolloin ennakkoratkaisu ei voi olla sitova. Ennakkoratkaisun sitovuus suojaa kuitenkin lähdeveron perimiseen velvollista (lähdeverolain 12 §:n 2 mom.). Kun yleensä kysymyksessä on eläkeläiselle maksettava eläke, josta työnantajan sosiaaliturvamaksua ei ole suoritettava, ei suorituksen maksajalle koidu jälkiseurauksia tämän maksun osalta. Jos kysymys ei ole eläkkeestä, vaan periaatteessa työnantajan sosiaaliturvamaksun alaisesta palkasta, niin työnantajan sosiaaliturvamaksu tulee maksettavaksi samoin edellytyksin kuin edellä on selostettu työnantajan sosiaaliturvamaksulain 17 §:n 5 momentista. Lähdeverolakiin liittyy mielestäni tähänkin aiheeseen näiden ongelmia, mutta (oikeuskäytännönkin puuttuessa) en käsittele asiaa tältä osin enempää.

Lähdeverolaki on laadittu sellaiseksi, että suorituksen maksaja voi soveltaa lähdeverolakia (ja verosopimuksia) oma-aloitteisesti (ilman lähdeverokorttia) varmistuttuaan, että työntekijä on rajoitetusti verovelvollinen.²³ Lähdeverokortin sitovuuden osalta on pari oikeustapausta, joista ensimmäinen on julkaistu (ATK):

KHO 24. 3. 1986 t. 1083: Verojohtaja oli antanut sairaanhoitaja A:lle lähdeverokortin, jonka mukaan lähdeveroa oli perittävä 35 % siitä tulon osasta, joka ylitti 1 085 mk/kk edellyttäen, että verovelvollinen oli toimissa Suomessa vuonna 1983 enintään 100 päivää. Työnantaja peri lähdeveron lähdeverokortin mukaisesti. Lääninverovirasto kuitenkin maksuunpani työnantajalle perimättömän lähdeveron määrän katsoen, ettei A:lla ollut oikeutta Suomen ta-

²³ WSOY tietopalvelut: Ennakoperintä, 17: 12.

savallan hallituksen ja Ruotsin kuningaskunnan hallituksen välisen tulo- ja omaisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 20 artiklan 2 kohdan mukaan verohelpotukseen. KHO katsoi, ettei A:lla tosin ollut oikeutta puheena olevaan opiskelijoille myönnettävään verohelpotukseen, mutta koska A:lle annettuun lähdeverokorttiin oli kuitenkin tehty sellaisesta helpotuksesta merkintä, työnantajan ei voitu katsoa laiminlyöneen lähdeveron perimisvelvollisuuttaan, kun se oli perinyt veron lähdeverokorttiin merkityllä tavalla. Ottaen huomioon LähdeVL 1.3 ja 6.1 §:n sekä LähdeVA 5 §:n säännökset KHO pysytti lääninoikeuden päätöksen lopputulokset, jolla maksuunpano oli kumottu.

KHO 23. 9. 1986 t. 3632: Verojohtaja oli antanut puolalaiselle opiskelijalle lähdeverokortin, jossa veron määrää osoittavaan kohtaan oli merkitty »verovapaa 20 artikla». Merkinnän perusteella työnantaja jätti lähdeveron perimättä koko palkasta. Lääninverovirasto kuitenkin maksuunpani työnantajalle lähdeveron siltä osin kuin se oli jätetty perimättä 1 800 mk/kk tai 60 mk/pv ylittävältä palkan osalta, koska Suomen ja Puolan välisen verosopimuksen 20 artiklan 2 kappaleen mukaan opiskelija on oikeutettu verovapauteen vain elatusta varten välttämättömän määrän osalta.

KHO katsoi, että koska lähdeverokorttiin oli merkitty verovapautta koskeva ohje ilmoittamatta, että verovapaus toteutuu vain kyseisen verosopimuksen 20 artiklassa tarkoitetuin edellytyksin, työnantajalla on ollut riittävä syy olettaa, ettei lähdeveroa tarvitse periä palkasta miltään osin. Koska työnantajan ei ollut näytetty toimineen vilpillisessä mielessä, KHO pysytti lääninoikeuden ratkaisun, jolla maksuunpano oli kumottu.

Työnantajalle ei mielestäni voida edellä kuvatuissa tilanteissa ainakaan aineellisoikeudellisten säännösten osalta asettaa liiallista tutkimisvelvollisuutta, olkoonkin että lähdeverolaki on laadittu tavattoman ankaraksi työnantajaa kohtaan, ks. esim. lähdeverolain 11 §.²⁴

Ennakkoperintälaissa on vielä 55 §:ssä säädetty mahdollisuus hakea aiheettomasti pidätettyä ennakkoa takaisin. Säännös koskee sekä ennakonpidätystä että ennakonkantoa. Hakemus voidaan tehdä jo ennen lopullisen verotuksen toimittamista. Tässä saattaa tulla kysymykseen esimerkiksi kuuden kuukauden säännön soveltaminen tai muutoin verovapaasta tulosta pidätetyn ennakon palauttaminen. Tällais-

²⁴ Ks. kuitenkin WSOY tietopalvelut: Ennakkoperintä, 17: 12, jossa periaatteessa katsotaan, että lähdeverokortti vastaa ennakkoperinnässä käytettävää verokorttia ja sitä on verotuskäytännössä pidetty ohjeellisena eikä näin ollen työnantajaa sitovana. Kirjoituksessa esitetty varovainen kanta saattaa ollakin paikallaan, mutta silloin kun on kysymys veroviranomaiselta vaadittavasta erityistuntemuksesta esim. verosopimuksen soveltamisen suhteen, on kohtuutonta väittää, että se olisi vain ohjeellinen ja suorituksen maksajan olisi ryhdyttävä itse ottamaan selkoa sovellettavista todella vaikeista säännöksistä. Onhan työnantajan voitava tällaisessa tapauksessa luottaa lähdeverokortissa oleviin veroviranomaisten merkintöihin. Ks. myös 17: 14.

sa tapauksessa ratkaisun tekee sen läänin lääninverovirasto, jonka virka-alueella työnantajan kotikunta on. Ennakonkannon osalta ratkaisun antaa veropiirin verojohtaja. Varsinkin ensimmäisessä tapauksessa lääninverovirasto hankkineen yleensä vedenpitävän näytön, ennen kuin se määrää ennakonpidätyksen palautettavaksi. Siten saman kysymyksen osalta ei ole aihetta päätyä lopullisessa verotuksessa toisenlaiseen ratkaisuun.

Ennakkoperintälain 24 §:ssä tarkoitettu työnantajalle asetettu maksuvelvollisuus ei myöskään lopullisesti sido palkansaajan lopullista verotusta, koska tässäkin menettelyssä palkansaaja ei ole asianosainen eikä häntä edes kuulla. Tosiasiaselvityksen oikeudellinen arvostelu voidaan tehdä itsenäisesti lopullisessa verotuksessa. (Päinvastaisessa tilanteessa ei verolautakunnan kannanotto myöskään lopullisesti sido lääninverovirastoa sen harkitessa maksuvelvollisuuden määräämistä, mutta ennakkoperintälain 24 §:n 2 momentissa on merkittävä suoja, millöin työnantajalle ei voida määrätä ennakonpidätyksen osalta maksuvelvollisuutta).

Ennakkotieto keskusverolautakunnasta

Merkittävin ja laajin sitovista ennakkoon saaduista ratkaisuista on verotuslain 69 §:n 1 momentissa tarkoitettu ennakkotieto keskusverolautakunnasta. Ennakkotieto voidaan antaa lopullisen verotuksen lisäksi ennakkoperintää varten. Edellytykset on mainittu 2 momentissa. Ennakkotiedon antaminen pitäisi katsoa hakijalle erityisen tärkeäksi tai lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi. Saman lainkohdan mukaan ennakkotietoa on, kun hakija tekee siitä vaatimuksen, sitovana noudatettava siinä verotuksessa tai ennakkoperinnässä, jota varten ennakkotieto on annettu. *Kilpi*²⁵ toteaa, että »ennakkotietoasiassa keskusverolautakunta ottaa hakijan antamien tietojen perusteella tosiasiaselvityksen päätökseensä. Tämän jälkeen ennakkotiedon sitovuutta arvostellaan sen perusteella, ovatko toteutuneet tosiasiat tämän selostuksen mukaisia. Näin ollen varsinainen ennakkotietohakemus kadottaa ainakin välittömän tosiasiatietomerkituksen. Tämän vuoksi ennakkotiedon hakijan, joka havaitsee päätökseen otetun tosiasiakertomuksen virheelliseksi, on joko pyydettävä uutta ennakkotietoa ja jätettävä aikaisempi käyttämättä, tai valitettava KHO:lle ja valituksessaan mainittava virheellisyydestä. Tällöin, jos virheellisyys on oikeudelliseen arvosteluun vai-

²⁵ DL 1987, Veroasian ajaminen KHO:ssa, s. 3.

kuttava, ennakkotieto poistetaan ja asianomainen saa siitä suorittamansa leimaveron takaisin. KHO ei ryhdy korjaamaan ennakkotietoa tosiasiatiedon osalta, koska se merkitsisi uuden ennakkotiedon antamista ensimmäisenä asteena. Tämä valitustie on huomattavasti pitempi.»²⁶

Yhteenvetona voidaan lausua, että kun lopullinen verotus perustuu tosiasiatietojen oikeudelliseen arviointiin²⁷, ei lopullista verotusta edeltävissä ennakkoperinnän eri vaiheissa otetuilla kannanotoilla ole sitovaa vaikutusta lopulliseen verotukseen nähden. Tällä ei suinkaan huononnetta verovelvollisen oikeusturvaa, vaan se on hänenkin etunsa mukaista. Myöskään niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen ei ole asianosaissuhteessa vaan sivullistahossa, ei häneen nähden lyödä muussa prosessissa sitovaa vaikutusta. Selvästi sitovan vaikutuksen antavat ennakkoratkaisu ja ennakkotieto edellytyksin, että tosiasiat pitävät yhtä siinä asiassa. Sivullistaho on yleensä veronsaajaa vastaan suojattu, jos hän on noudattanut viranomaisten antamia määräyksiä (esim. verokortti). Vilpittömän mielen suojaa on eräissä tapauksissa annettu työnantajalle. Tästä teoreettisesti laaditusta esityksestä ei kuitenkaan pidä järkyttyä siinä mielessä, että eikö mikään ole sitovaa, sillä kyllä ylivoimaisesti suurin osa tiedusteluista selvitetään kaikkia osapuolia tyydyttävällä tavalla ihan suullisesti.

²⁶ Aliviitteessä 20 mainitussa koulutustilaisuudessa ovat Hannele *Liede* ja Ismo *Taikka* pitäneet esityksen keskusverolautakunnan ennakkotietojen osalta. *Andersson* on Verotuslain kommentaarissa selostanut ennakkotietomenettelyä.

²⁷ Ks. tarkemmin *Kilven* kirjoituksia Veronmaksajan oikeusturva verotuksessa, *Defensor Legis* 1977 s. 193—212, Valistuksen kosmetiikasta, *Verotus* 1979 s. 193—203 ja aliviitteessä 25 mainittu artikkeli.

Tuloverotuksen yksinkertaistaminen ja kokonaisverouudistus: askel eteen- vai taaksepäin?

Aluksi

Korkein hallinto-oikeus järjesti 5. 10. 1984 tilaisuuden Hallitusneuvoston-Senaatin toiminnan aloittamisen 175-vuotismuiston johdosta. Esi-
telmöödessään tilaisuudessa verolainsäädäntömme yksinkertaistami-
sesta hallintoneuvos Lassi *Kilpi* lausui muun muassa seuraavaa: »Ny-
kyisellään tuloverotuksemme ei riittävästi täytä oikeusturvallisuuden,
oikeudenmukaisuuden ja selvyyden vaatimuksia. Ilmeisesti lähes 100-
vuotias tuloverojärjestelmämme on verrattavissa ihmisikään sen ajan
mukana menettäessä elinvoimaa ja vähitellen kuihtuessa pois.»¹

Hallintoneuvos *Kilven* lausumassa kuvastuu tuona ajankohtana yleis-
emminkin vallinnut käsitys siitä, että tuloverojärjestelmä oli ajautu-
nut umpikujaan. Järjestelmä oli rapautunut: jatkuvasti lisääntyvät, mo-
nimutkaiset verovähennykset ja lukuisat tulojen verovapaussäännök-
set olivat murentaneet veropohjan ja muuttaneet korkeat muodolliset
verokannat monissa tapauksissa vain optisiksi harhoiksi. Pessimismi
tuloverotuksen tulevaisuudesta vallitsi alan asiantuntijoiden piirissä.
Tällainen tilanne oli yleinen teollistuneissa länsimaissa. Tuloverotuk-
sen tilalle tarjottiin korvaavia veromuotoja: kotitalouksien tuloveron si-
jaan menoveroa ja yritysten tuloveron sijaan kassavirtaveroa.²

Asiantuntijat tuskin osasivat 1980-luvun puolivälin paikkeilla aavis-
taa, että korjaavat toimenpiteet olivat tulossa. Kansainvälinen kehitys
sai suunnannäyttäjän, kun USA:ssa hyväksyttiin 1986 erittäin syvälle
käyvä tuloverotuksen kokonaisuudistus. Tämä reformi sai nopeasti jat-

¹ Esielmä on julkaistu artikkelina Lassi *Kilpi*, Verolainsäädäntömme yksinkertaistaminen, *Lakimies* 1985, s. 673—.

² Esimerkkinä tästä keskustelusta mainittakoon Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådetin julkaisu *Från nettobeskattning till bruttobeskattning*, Stockholm 1981.

koa eri maissa, ja Suomi liittyi tuloverotuksen uudistajien joukkoon vuonna 1988. Tällöin ensimmäinen ja merkittävin vaihe pääministeri Harri Holkerin hallituksen ohjelmaan kuuluvasta tuloverotuksen kokonaisuudistuksesta tuli yksivuotisin verolaein hyväksytyksi eduskunnassa.

Tuloverotuksen kokonaisuudistuksen yksi keskeinen tavoite on ollut verotuksen yksinkertaistaminen. Muina päätavoitteina uutta tulo- ja varallisuusverolakia koskevassa hallituksen esityksessä mainitaan verotuksen neutraliteetin ja oikeudenmukaisuuden parantaminen, erilaisten tulolajien verotuksen yhdenmukaistaminen, vähennysjärjestelmän selkeyttäminen ja marginaaliverojen alentaminen.³ Syksyllä 1989 kokonaisverouudistus on edennyt jo siihen vaiheeseen, että sen tuottamien verotuksen kehittämistulosten arviointi esimerkiksi yksinkertaistamistavoitteen toteutumisen kannalta alkaa käydä mahdolliseksi.

Yksinkertaisuusvaatimuksen taustasta

Tuloverojärjestelmän yksinkertaisuus- ja selkeystavoite ei ole itseisarvo, vaan se palvelee muiden hyvälle verojärjestelmälle asetettavien tavoitteiden toteutumista. Selkeä säännöstö tekee verojärjestelmästä havainnollisen: verovaikutukset ovat säännöstöstä helposti lainsäätäjän, veroviranomaisten ja verovelvollisten todettavissa. Tämä palvelee myös veroratkaisujen ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden toteutumista. Tärkeä tavoite hyvässä järjestelmässä on verotuksesta verovelvollisille ja verohallinnolle aiheutuvien kustannusten minimointi.⁴ Tässä suhteessa järjestelmän yksinkertaisuudella on keskeinen merkitys. Järjestelmän selkeys lisäksi ehkäisee verokeinottelua synnyttävien aukkojen ja kohtuuttomia veroseuraamuksia aiheuttavien veroansojen esiintymistä.

Yksinkertaistamisen alueet

Verotuksen yksinkertaistamisessa on aineellinen lainsäädäntö vain yksi kohdealue, sillä yksinkertaistamistavoite koskee myös verotusmenettelyä ja verotusorganisaatiota.⁵ Ilahduttavaa onkin, että verohallin-

³ HE 109/1988 vp. s. 6—7.

⁴ Verotuksen kustannukset olivat toinen pääteema International Fiscal Associationin kongressissa Rio de Janeirossa syyskuussa 1989. Pääraportti ja kansalliset raportit sisältyvät teokseen Administrative and compliance costs of taxation, Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXIVb, 1989.

⁵ Verotuksen yksinkertaistamista ja sen osa-alueita analysoidaan monitahoisesti teoksessa Tax Simplification, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1988.

to on tässä suhteessa aktiivinen, mitä osoittaa verotoimistojen toiminnan kehittämissuunnitelma »Tulostavoitteiseen palveluhallintoon».⁶ Hallinnon toimivuudella ei kuitenkaan tulisi kompensoida aineellisen lainsäädännön monimutkaisuutta, vaikka verohallinnon atk-järjestelmän avulla voidaan panna täytäntöön monimutkaisia ja lainsäädäntötekniisesti epäonnistuneitakin verosäännöksiä.⁷

Aineellisen verolainsäädännön normirakenteiden selkeys ja johdonmukaisuus on joka tapauksessa keskeinen edellytys oikeusvarmuuden ylläpitämiselle ja kustannusten minimoinnille verotusmenettelyssä. Eriytyisen painavia nämä näkökohdat ovat tuloverotuksessa, jolla on tärkeä merkitys verovelvollisten taloudellisen toiminnan suunnittelussa ja joka on luonteeltaan vuosittain toistuvaa massamenettelyä.

Monimutkaisuuden syistä

Ehkä tärkein syy tuloverojärjestelmän monimutkaisuuteen on siinä, että verotusta käytetään fiskaalisen tarkoituksen — verotulojen keräyttämisen — lisäksi varsin monien eri tavoitteiden toteuttamiseen.⁸ Juuri verotuksen monitavoitteisuus johtaa verokohtelua eriyttävien ja nopeasti muuttuvien säännösten runsauteen.

Jakopoliittinen tavoite ja valtion tuloverotuksen progressiivisuus sen ilmentymänä ovat klassisia piirteitä verojärjestelmässämme. Myös muun muassa sosiaalipoliittiset, asuntopoliittiset, terveystaloudelliset, suhdannepoliittiset, kasvupoliittiset, aluepoliittiset, elinkeinopoliittiset ja kulttuuripoliittiset tavoitteet tulevat esille tuloverojärjestelmässä.

Viime vuosina verojärjestelmien kehittämisessä on ollut hallitsevana suuntauksena verotuksen neutraalisuuden lisääminen. Osaksi tässä on kysymys siitä, että ohjaavalle yhteiskuntapolitiikalle annetaan aikaisempaa pienempi rooli, osaksi siitä, että suora tuki — tulonsiirto — saateetaan nähdä verotukea tarkoituksenmukaisemmaksi keinoksi kanavoida yhteiskunnan tuki.⁹ Tämä kysymyksenasettelu oli taustalla esimer-

⁶ Verohallituksen työryhmän 588 muistio 31. 3. 1989. — Ruotsissa on Skatteförenklingskommittén selvittänyt 1980-luvulla perusteellisesti verotusmenettelyn yksinkertaistamista (mietintöjä SOU 1984: 21, 1985: 42, 1988: 21 ja 22).

⁷ Ks. tästä problematiikasta Jorma Kuopus, Hallinnon lainalaisuus ja automatisoitu verohallinto, Helsinki 1988, s. 248—.

⁸ Yleisesityksen tästä problematiikasta tarjoaa Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådetin julkaisu Konflikten mellan beskattningens fiskala och icke-fiskala ändamål, Stockholm 1984.

⁹ Suomessakin verotukitarkastelu on viime vuosina yleistynyt. Erityisesti on mainittava valtiovarainministeriön suunnittelusihteeristön julkaisu Verotuet Suomessa, Valtiovarainministeriön julkaisusarja 2, 1988.

kiksi niissä kokonaisverouudistuksen ratkaisuihin, joilla henkilöverotuksen vähennysjärjestelmää selkeytettiin.¹⁰

Verotus ja varsinkin tuloverotus, jonka vaikutukset talousyksiköiden taloudelliseen asemaan ovat kaikkein välittömimpiä, on ja tulee olemaan poliittisesti varsin herkkä yhteiskuntapolitiikan alue. Veroetujen jakaminen monimutkaisinkin säännöksiin on poliittisesti houkuttelevaa, sillä veroedut voidaan usein kohdistaa selvästi rajautuvaan ryhmään, jolta voidaan odottaa poliittista kiitollisuutta, kun taas haitat — ennen muuta siirtyvän verorasituksen — kantaa kovin epämääräinen taho: verovollisten hahmoton enemmistö.

Tuloverotus onkin ehkä se oikeudellisen sääntelyn alue, jolla houkutus poliittiseen peukalointiin on suurin. Hyvän verolainsäätäjän tärkeä ellei tärkein ominaisuus onkin kyky sanoa ei. Tiettyyn rajaan asti on joka tapauksessa alistuttava siihen, että lainsäädännön stabiliteetti ei ole verotuksessa yhtä suuri kuin useimmilla muilla oikeudenaloilla.

Poliittisen herkkyyden lisäksi tuloverotukseen liittyy muitakin tekijöitä, joissa on järjestelmän monimutkaisuuden siemen. Tuloverotus on nettoverotusta, ja tästä syystä se on luonteeltaan monimutkaisempaa kuin liikevaihtoverotus, joka on bruttoverotusta.

Tuloverotus myös läheisesti kytkeytyy taloudellisiin ilmiöihin, ja näiden monimutkaistuminen johtaa väistämättä myös tuloverotuksen monimutkaistumiseen. Kymmenkunta vuotta sitten ei paljonkaan puhuttu diffuusioista eivätkä näyttämölle liioin olleet astuneet uudet finanssi-instrumentit: vaihtovelkakirjalainat, optiolainat, nollakorkolainat, korja- ja osakeoptiot, futuurit ja termiinit. Näiden kaikkien synnyttämiin ongelmiin tuloverotuksessa on vastattava joko lainsäädännöllä tai oikeuskäytännön luomilla säännöillä.

On varsin aikaavievää ja vaativaa laatia lyhyitä ja selkeitä lakeja, jotka peittävät kohdealueensa. Tässä suhteessa verolakien valmistelijat ovat poikkeuksellisen huonossa asemassa: uudistukselle otollinen poliittinen tilanne on usein lyhytaikainen ja poliittinen kompromissi syntyy monta kertaa viime hetkillä. Keskeistenkään verolakien laadinta ei voi tapahtua suurella asiantuntijajoukolla ja vuodesta toiseen jatkuvalla pohdiskelulla, kuten pääsäädökset usealla muulla oikeudenalalla ovat syntyneet. Onkin pakko mukautua tilanteeseen, jossa verolait eivät voi toimia lainsäädäntöteknisen hionnan mallikappaleina.

Tuloverotuksen monimutkaisuus johtuu osaksi rationaalisista ja osaksi irrationaalisista tekijöistä. Järjestelmän yksinkertaisuuden edistäminen on taistelua viimeksi mainittuja tekijöitä vastaan. Verotusta

¹⁰ Ks. HE 109/1988 vp. s. 7.

tulisi käyttää ei-fiskaalisiin tavoitteisiin vain, jos verotuki on arvioitavissa suoraa tukea tarkoituksenmukaisemmaksi yhteiskuntapolitiikan keinoksi. Järjestelmän poliittisten kehittämiskäytösten tulisi olla linjakkaita ja riittävän pitkäjänteisiä, jotta nykyiltä ja sahaavilta lainsäädäntötoimilta vältytään. Sisällöllisesti huonoina pidettyihin järjestelmän piirteisiin voidaan talousyksiköiden suunnittelussa sopeutua, ja monesti epävarmuus tärkeiden taloudellisten ratkaisujen tulevasta verokohdasta on suurempi haitta.

Järjestelmän monimutkaisuus voi johtua tietyissä tilanteissa myös lainsäätäjän toimimattomuudesta, jos havaittuihin ja soveltamisepävarmuutta aiheuttaviin ongelmiin ei puututa korjaavalla tai selventävällä lainsäädännöllä. Yksinkertaisuus ei ole säännöslukumäärän minimointia: jos lainsäädäntönormi puuttuu, joudutaan epävarmuuden tilassa odottamaan prejudikaattisäännön muodostumista¹¹ tai käytännön vaikiutumista. Suomessa lainsäätäjä on ollut liiankin varovainen reagoimaan lainsäädännössä havaittuihin teknisiin puutteisiin, mikä on lisännyt korkeimman hallinto-oikeuden roolia verotuksen sääntelijänä.

Henkilöverotus

Henkilöverotuksen piirissä muodostavat vähennykset järjestelmän selkeyden kannalta keskeisen ongelma-alueen. Uuden tulo- ja varallisuusverolain säätäminen merkitsi tältä osin pitkää askelta parempaan, sillä vähennysten karsimisessa lainsäätäjä onnistui näyttävästi. Vanhan lainsäädännön 25 vähennyksestä karsittiin 16. Luettelo poistuneista vähennyksistä on vaikuttava:

- toistuvaisavustuksen perusteella tehtävä vähennys
- henki- ja henkilövakuutusmaksuvähennys
- kuolleen henkilön tulosta tehtävä erillisvähennys
- työtulovähennys
- palkkavähennys
- valtionverotuksen yksinhuoltajavähennys
- puoliso-vähennys
- koulutusvähennys
- lahjoitusvähennys (lukuun ottamatta eräitä yhteisöjen tekemiä lahjoituksia)

¹¹ Prejudikaattisäännöllä sääntelyyn liittyvistä ongelmista ks. Kari S. Tikka, Onko lainsäätäjän ja korkeimman hallinto-oikeuden välinen tehtävänjako verotuksen sääntelyssä muotoutunut tarkoituksenmukaiseksi? Juhlajulkaisu Aarne Nuorvala 1912. 18/4. 1982, s. 272—.

- opiskelijavähennys
- elatusvelvollisuusvähennys
- huoltajavähennys
- valtionverotuksen elatusvelvollisuusvähennys
- lastenhoitajan palkan sosiaaliturvamaksuvähennys
- varallisuusverovähennys
- huoltokonttorin korkotulosta tehtävä vähennys.

Verotuksen yksinkertaistamisen kannalta on tosin syytä todeta, että useimmat poistuneet vähennykset olivat verotuksessa vain vähän työtä aiheuttavia ns. konevähennyksiä ja että niistä monien korvaaminen asteikon lievennyksellä oli jokseenkin itsestään selvää ja poliittisesti vaivatonta.

Joukossa on kuitenkin monia sellaisia vähennyksiä, joilla oli siinä määrin poliittisia kannatinsiteitä, että niiden lopettaminen oli ilmeisesti mahdollista vain suuren verouudistuksen osana. ErillISRatkaisuun olisi tuskin päästy eroon esimerkiksi henkilövakuutusmaksuvähennyksestä, luonnollisten henkilöiden lahjoitusvähennyksestä ja varallisuusverovähennyksestä. Osa näistä poliittisesti ladatuista vähennyksistä, kuten lastenhoitajan palkan sotu-maksuvähennys tai laaja lahjoitusvähennys, oli lainsäädännölliseltä iältään nuoria, ja ne olivat tulleet mukaan rönstyilevään vähennysjärjestelmään sen viimeisiksi versoiksi. Yksittäisiin harvennustoimiin ei varmaankaan olisi ollut lähivuosina poliittisia edellytyksiä.

Selväksi takaiskuksi joudutaan kirjaamaan se, että jäljelle jääneisiin vähennyksiin kuuluu sairauskuluvähennys. Kyseinen vähennys edellyttää verovelvollisilta kuittien keräilyä ja verotuksen toimittajalta niiden tarkistamista eikä vähennystä ole helppo muutenkaan veropoliittisesti puoltaa. Sairauskustannuksiin liittyvä julkisen vallan tuki voitaisiin toki verotuen asemesta kohdistaa suoran tuen muodossa, joten vähennyksen poistamisvaatimus ei sellaisenaan sisällä kannanottoa julkisen tuen määrälliseen mitoittamiseen. Asia on myös riittävän selvitettyssä tilassa varsinkin sairauskuluvähennyksen korvaamista selvittäneen toimikunnan mietinnön (KM 1989: 29) jälkeen, ja vain poliittinen ratkaisu puuttuu.

Poliittinen päätöksentekijä on tässä asiassa helposti yleisen mielipiteen vanki. Mielipidekyselyissä sairauskuluvähennys saa vahvan tuen, ja sen poistamisen markkinointi sosiaalipoliittisesti oikeansuuntaisena toimenpiteenä on vaikeaa. Kysymykseen, pitäisikö sairauskuluvähennys poistaa, tulee varmaankin suurella todennäköisyydellä kielteinen vastaus, mutta kannanotto voisi olla toinen kysymykseen, pitäisi-

kö julkisen vallan maksaa 1 000 markan sairauskuluista hyvätuloiselle 600 markkaa ja pienituloiselle ehkä 0:sta 200 markkaan. Ilmeistä on, että sairauskuluvähennyksen poistaminen jää seuraavan hallituksen asiailistalle.

Asuntopoliittiset tekijät ovat omiaan aiheuttamaan monimutkaisuutta henkilöverotuksessa,¹² eikä kokonaisverouudistuksen yhteydessä ole rakentunut selkeää ratkaisumallia siitä, kuinka asuntopoliittisiin näkökohtiin tulisi tuloverotuksessa suhtautua. Oman asunnon hankintaan liittyvä korkovähennys on omavastuineen, prosenttiosuuksineen ja kattoineen mutkikas, varsinkin kun määrät ja rakennekin näyttävät vuosittain vaihtelevan.

Vuoden 1989 korkovähennyksestä todetaan hallituksen esityksessä, että kysymyksessä on siirtymäkauden alkuvaiheen sääntely.¹³ Korkovähennyksellä on verovelvollisten taloudellisen aseman kannalta tärkeä merkitys, ja tämän vuoksi on ymmärrettävää, ettei jyrkkien muutosten säätäminen ole tarkoituksenmukaista.

Hallituksen ratkaisut asiassa näyttävät kuitenkin järjestelmän selkeyden kannalta ongelmallisilta ja jopa yllätyksellisiltä. Hallituksen esityksessä 110/1989 vp. tulo- ja varallisuusverolain muuttamisesta esitetään uuden asuntovähennyksen käyttöön ottamista. Uusi vähennys olisi vaihtoehto korkovähennyksen asuntolainaosuudelle, ja se tehtäisiin verosta. Vähennys sitoisi verovelvollisen kymmeneksi vuodeksi ja tavallaan edellyttäisi valintaa tekevältä verovelvolliselta olettamusta omista tulevista tuloista ja tulevista lainsäätäjän ratkaisuksista, sillä vähennyksen määrästä päätettäisiin vuosittain.

Vaikka vähennys on mitoitettu siten, että se ainakin alkuvaiheessa olisi useimmille ensiasunnon hankkijoille edullisempi kuin korkovähennys, on tätä verosuunnittelutarpeen synnyttävää vähennystä pidettävä valitettavana taka-askeleena vähennysjärjestelmän selkeyttämisen tiellä.

Muutoinkin vähennys vaikuttaa veropoliittisesti ongelmalliselta, sillä se näyttää tuovan yllätysetuja sellaisille verovelvollisryhmille, jotka tuskin ovat osanneet odottaa verotukea asunnonhankinnalleen. Tähän ryhmään kuuluvat muun muassa ne etuoikeutetussa asemassa olevat nuoret, joiden asunnon hankinnan rahoittaa isä, äiti tai isovanhempi antamallaan korottamalla lainalla. Ehdotetussa muodossaan vähennys ei nimittäin ole sidottu korkomenoihin.

¹² Perusteellinen yleisesitys asuntolainan korkojen käsittelyyn liittyvistä kysymyksistä on teoksessa Esa Aalto, Koron vähennysoikeus henkilöverotuksessa, Helsinki 1988, s. 278—.

¹³ HE 109/1988 vp. s. 22.

Vähennysjärjestelmän tuleva kehitys osoittaa, kuinka asuntovähennyksen käyttöön ottamista on arvioitava. Siihen saattaa liittyä myönteisiäkin näkökohtia, jos tämä vähennys tekisi mahdolliseksi aikaa myöten poistaa korkovähennyksestä asuntopoliittiset piirteet ja nostaa esille kysymyksen, eikö verotukea tarkoituksenmukaisempi keino asuntopoliittisen tuen kanavointiin olisi suora tuki esimerkiksi korkotuen muodossa.

Kokonaan toinen asia on, että poliittisesti saattaa julkisen tuen kanavointi verotuen muodossa tuntua houkuttelevalta, sillä tämä tuki vaikuttaa bruttoveroastetta alentavasti verrattuna suoraan tukimuotoon. Bruttoveroasteen tasoa koskevat odotukset ja lupaukset saattavat nimittäin toimia myös veropoliittisena kahleena.

Pääomaverotus

Luovutusvoittojen verotusjärjestelmä on keskeinen osa pääomaverotusta. Vuoden 1986 alusta tuli voimaan myyntivoittoverouudistus, jossa käyttöön otettiin kaksi rinnakkaista luovutusvoittojen verotusjärjestelmää: satunnaisen myyntivoiton verotus ja omaisuuden luovutusvoiton verotus.¹⁴ Uudessa tulo- ja varallisuusverolaissa on tämä kaksijakoinen sääntely säilytetty, ja eräiltä osin järjestelmä edelleen monimutkaistui. Tärkeintä asiassa on kuitenkin se, että samalla veropohjaa on voitu merkittävästi laajentaa.

Yksinkertaistamistavoitteen kannalta epätydyttävää asiassa on se, ettei kokonaisverouudistuksen yhteydessä toteutettu luovutusvoittojen verotussysteemin selkeyttämistä. Kovinkaan tavoiteltavana ei voida pitää tilannetta, jossa esim. osakkeiden luovutusvoiton verokohtelu muuttuu 2, 4 ja 5 vuoden omistusaajan jälkeen. Epätydyttävä on myös tilanne, jossa luovutusvoittoverotuksen säännöt ovat ratkaisevasti erilaiset TVL:n ja EVL:n mukaan toimitettavissa verotuksissa. Tätä epäkohtaa korostaa se, että toisinaan näiden säädösten soveltamisalojen raja ratkeaa vasta KHO:n äänestettyä asiasta.

Hankintameno-olettaman käyttöön ottaminen yksinkertaisti verotusta, mutta tähänkin liittyy oma ongelmansa. Hankintameno-olettamaa sovellettaessa verotuksen taso riippuu olennaisesti voiton suuruuden ja omistusaajan asemesta siitä suhteesta, mikä luovutushinnalla ja hankintamenolla on. Hankintameno-olettama suosii niitä tilanteita, joissa

¹⁴ Tätä uudistusta on veropoliittisesti arvioitu artikkelissa Kari S. Tikka, Tavoiteltavan veropolitiikan ja mahdollisen veropolitiikan suhde — myyntivoittoverouudistuksen ajankohtaistama kysymys, Oikeus 1986, s. 179—.

arvonnousu on erityisen nopeaa. Tämä tuskin vastaa verovelvollisten tasapuolisen kohtelun vaatimusta.

Ongelmaa lievennettiin kokonaisverouudistuksen yhteydessä alentamalla alle kaksi vuotta omistetun omaisuuden osalta hankintameno-olettamaa 25 prosenttiin aikaisemman 50 prosentin asemesta. Tässä tulee esille lainsäätäjän ongelma: yksinkertaisuusvaatimus ja tasapuolisuusvaatimus näyttävät olevan konfliktissa keskenään.

Luovutusvoittoverojärjestelmän soveltaminen on hankalaa niissä tilanteissa, joissa verotuksen kohteena on yksityishenkilön osakeantien kohteena oleva ja muutenkin koostumukseltaan muuttuva portfolio. Laskennan helpottumista merkitsee hallituksen esitykseen 110/1989 vp. sisältyvä ehdotus arvopapereiden hankintamenon laskemisen yksinkertaistamisesta siten, ettei verovelvollisen aikaisemmin omistamien osakkeiden hankintamenoa otettaisi huomioon, kun näiden perusteella saadun osakkeen, osakkeen merkintäoikeuden, optiolainan tai vaihtovelkakirjalainan hankintahintaa lasketaan. Tämäkin saattaa olla tasapuolisen kohtelun kannalta ongelmallinen yksinkertaistus niissä tilanteissa, joissa alkuperäisen osakkeen hankintahinnasta laskettu osuus olisi hankintameno-olettamaa korkeampi ja se pienentäisi verotettavaksi tulevaa voittoa merkittävästi.

Luovutusvoittoverotuksen tulevaa kehittämistä ja yksinkertaistamista ajatellen on syytä pohtia, tulisiko meillä ottaa käyttöön noteerattujen osakkeiden osalta sellainen salkkumenetelmä, jota ehdotetaan Ruotsin verouudistukseen liittyvässä RINK-mietinnössä.¹⁵ Menetelmää sovellettaessa myyntien verovaikutukset määrättäisiin koko osakesalkun hankintahinnan ja markkina-arvon välisen suhteen perusteella, jolloin tämän suhteen osoittamaa osuutta myyntituloista verotettaisiin.

Muutoinkin Ruotsissa kaavailtu uudistus merkitsee pääomaverotuksessa syvälle käyvää muutosta, sillä ehdotuksen mukaan siirryttäisiin pääomaverotuksessa 30 prosentin tasaverokantaan. Tämä loisi ratkaisevasti uudet mahdollisuudet yksinkertaistaa järjestelmää. Muun muassa myyntivoitoista verotettaisiin samalla tavoin kuin juoksevasta pääomatulosta.

Suomessa ei pääomaverotuksen kehityksessä ole näköpiirissä aivan näin radikaalia askelta. Ilmeistä kuitenkin on, että meillä eräät pääomaverotuksen keskeiset alueet ovat joutumassa uudelleenarvioinnin kohteeksi. Syksyllä 1989 asetettiin toimikunta selvittämään mahdollisuuksia siirtyä korkotulojen lähdeverotukseen. Kysymys olisi tällöin järjestelmästä, jossa pankkitalletusten ja joukkovelkakirjalainojen koroista

¹⁵ Utredningen om reformerad inkomstbeskattning SOU 1989: 33, Del II s. 114—.

perittäisiin suhteellinen, enintään 25 prosentin suuruinen lopullinen vero koron maksamisen yhteydessä.

Jos Suomessa lähdetään veropolitiikassa etenemään suhteellisen pääomaverotuksen suuntaan, myös verotuksen yksinkertaistamisproblematiikka tulee tältä osin uuteen valoon. Nykytilanne, jossa korkojenkin verotusta lievennetään toisaalta pankkitalletusten ja obligaatioiden veronhuojennuksilla ja toisaalta melko mutkikkaalla omaisuustulovähennyksellä, ei ole järjestelmän selkeyttä ajatellen kovinkaan onnistunut.

Yritysverotus

Yritysverotuksen yksinkertaistamisessa koettiin vastoinikäyminen, kun henkilöyhtiöiden verotusaseman osalta päädyttiin kansainvälisesti arvioiden ainutlaatuihin kompromissiin: aikaisemmin erikseen verotettavat avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt muuttuivat puolitettaviksi. Tässä synnytettiin sekava ja ilmeisen tilapäiseltä vaikuttava järjestelmä. Muutos lisäksi toi yllätysetuja niissä tilanteissa, joissa henkilöyhtiön osakkailla on vain vähän muita tuloja.

Säätelyn hankaluutta lisää vielä se, ettei puolittamisen kuitenkaan katsota soveltuvan yhtiöveron hyvitysjärjestelmän mukaisiin osinkoihin, vaan osingot ja niihin liittyvät hyvitykset jaetaan muista tuloista poiketen suoraan yhtiömiehille.¹⁶

Toivottavasti lähivuosina saadaan myös liiketoimintaa harjoittavien, kaupparekisteriin merkittyjen henkilöyhtiöiden verotus säännellyksi samalla tavoin kuin muidenkin yhtymien verotus. Eri asia on, että Ruotsissa esitetään siirryttäväksi henkilöyhtiöiden verotuksessa järjestelmään, jossa nämä yhtiöt ovat itsenäisiä verovelvollisia ja jossa niitä verotetaan pitkälti samojen sääntöjen mukaan kuin osakeyhtiöitä.¹⁷ Ehdotus on nähtävä osana sitä ympäristöä, jossa tuloverotuksen progressiivisuus olisi olennaisilta osin poistettu.

Varausjärjestelmän osalta on kokonaisverouudistuksessa veropohjaa laajennettu selvästi, kun varastovarausta ja investointivarausta on supistettu. Yksikertaistamisessakin saavutetaan osittaisvoittoja: investointivarauksen katon määrittäminen veroja edeltävästä voitosta verojen jälkeisen voiton asemesta on selkeyttänyt laskentaa ja samanlainen vaikutus on varastovarauksen ja toimintavarauksen sidonnan päättymisellä verovuonna 1991.¹⁸

¹⁶ HE TVL:n muutoksiksi 110/1989 vp; TVL 35 §.

¹⁷ Reformerad företagsbeskattning SOU 1989: 34, s. 326—.

¹⁸ HE EVL:n muutoksiksi 111/1989 vp.

Tappiona yksinkertaistamisen alueella on kuitenkin pidettävä sitä, ettei tässä yhteydessä päästy kokonaan eroon mutkikkaasta ja paljon tulkintaongelmia herättävästä investointivarausjärjestelmästä. Huomionarvoista on, ettei systeemillä nykyisin liioin edes väitetä olevan sille alunperin ajateltua suhdannepoliittista tehtävää, vaan se on degeneroitunut yleiseksi yritysverotuksen huojennuskeinoksi.

Ruotsin uudistusmallissa ehdotetaan investointivarausjärjestelmän ja varastovarauksen poistamista, mutta tileille tulisi kuitenkin uusi varaus: SURV. Se olisi enintään 30 % yrityksen omasta pääomasta tai 10 % palkkasummasta.¹⁹ Linjakasta olisi, jos Suomessakin joskus vastaisuudessa tultaisiin toimeen yhdellä ainoalla varauksella, jos varausmahdollisuuksia ylipäänsä — veroprosenttia mahdollisesti edelleen alennettaessa — pidettäisiin tarpeellisena.

Huomionarvoista saavutusta yritysverotuksen selkeyttämisessä merkitsee se, että kokonaisverouudistuksessa on pystytty ratkaisevasti karsimaan veronhuojennusverkostoa. Tutkimusvähennysjärjestelmästä päästiin eroon. Raskaan metalliteollisuuden veronhuojennukset (lex Långhjelm) ja merenkulun veronhuojennukset poistuvat vähitellen, kun kyseisten huojennuslakien voimassaoloa ei jatkettu. Poliittisesti ymmärrettävää poikkeamaa yleisestä linjasta merkitsee se, että kehitysalueiden veronhuojennukset jatkuvat aikaisempaa suppeampina.²⁰

Varsin merkittävänä edistysaskeleena voidaan pitää myös sitä, että harkintaverotuksesta päästäneen toteutuvan kokonaisverouudistuksen yhteydessä eroon. Tällä instituutilla on vahvat historialliset juuret,²¹ mutta se on soveltumaton nykyaikaiseen tuloverotukseen. Jos uudeksi osaksi verojärjestelmäämme saadaan kiinteistövero,²² tämä on kokonaisuutena arvioiden systeemiä yksinkertaistava muutos, sillä korvattaviin veroihin kuuluvat suunnitelman mukaan kiinteistöjen harkintaverotus, asuntotulon verotus, katumaksu ja manttaalimaksu.

Yksi olennainen yritysverotuksen uudistamistoimenpide jää vielä odottamaan toteutumistaan. Yritysverotuksen uudistamistoimikunta esitti, että osakeyhtiöiltä ja muilta yhteisöiltä poistettaisiin kunnallisverotus turvaten kuntien tulot kokonaisverouudistuksen yhteydessä.²³ Varsinkin suurten osakeyhtiöiden kohdalla melkoinen määrä verotus-työstä aiheutuu kiinteiden toimipaikkojen määrittelystä ja tulon jaosta eri saajakuntien kesken. Tällainen uudistus on toteutettu Ruotsissa vuodesta 1985 alkaen.

¹⁹ SOU 1989: 34, s. 216—.

²⁰ HE 114/1989 vp.

²¹ Ks. niistä Lassi *Kilpi*, Harkintataksitus, Vammala 1955, s. 29—.

²² Ks. tästä kiinteistöverotoimikunnan mietintöä, KM 1989: 2.

²³ KM 1987: 39, s. 29—.

Lopuksi

Kokonaisverouudistus on merkinnyt selvää etenemistä verotuksen yksinkertaistamisen tiellä, mutta myös jonkin taka-askeleen lainsäätäjä on ottanut. Vuosina 1989—1991 näyttää uudistus sitä paitsi mutkikkaat puolensa, kun tähän ajankohtaan liittyy paljon siirtymävaiheen sääntelyä. Esimerkiksi varastovaraussäännöstö on erilainen kaikkina näinä vuosina. Seuraavallekin hallitukselle ja vaalikaudelle jää vielä paljon tietä kuljettavaksi, ja tahdin kiristäminen saattaa olla edessäpäin, jos aiomme verojärjestelmän linjakkuudessa kilpailla menestyksellä Ruotsin kanssa.

Historiallisesti merkittävää kokonaisverouudistuksessa on se, että hallintoneuvos *Kilven* alussa mainitussa esitelmässä viittaama tuloverotuksen kuihtumis- ja kurjistumiskehitys on saatu katkaistuksi ja tuloverojärjestelmä on virvoitettu uuden elämän alkuun.

Hallintoneuvos Kilpi totesi esitelmässään myös seuraavaa: »Ennakonpidätyksen korvaaminen lopullisella palkkaverolla tulisi ilmeisesti johtamaan luopumiseen nykyaikaisesta kaikkeen tuloon kohdistuvasta kokonaistuloverotuksesta ja palautumista erilaisen kustakin tulolähteestä saatavan tulon enemmän tai vähemmän erilliseen tuottoverotuksen luonteiseen käsittelyyn, mikä ennen tuloverotusta oli vallitseva. Paluun vanhaan ei kuitenkaan aina tarvitse merkitä taaksepäin menoa.»²⁴

Veropoliittiset ennusmerkit osoittavat Kilven viittaamaan suuntaan. Vuonna 1989 Suomessa selvittää yksi toimikunta siirtymistä korkotulojen lähdeverotukseen ja toinen toimikunta selvittää lähdeveromallia puukaupan osalta. Saattaa olla, että tulevaisuudessa tuloverotus pirstoutuu, joskin tämä näyttää tapahtuvan hiukan yllättäviltä lohkoilta: ei niinkään palkkaverotuksen kuin pääomaverotuksen alueelta lähtien. Tällaiseen kehityslinjaan viittaavat myös Ruotsin uudistussuunnitelmat, joissa keskeisenä ainesosana on siirtyminen suhteelliseen pääomaverotukseen. Jos tuloverotuksen kehitys kääntyy tälle tielle, saa myös järjestelmän selkeys- ja yksinkertaistamistavoite uudet edellytykset ja uudet toteuttamismahdollisuudet.

²⁴ *Kilpi*, LM 1985, s. 678—.

Prejudikaatit ovat vain sivutuotteita

Ennakkotapaukset ovat ikuinen keskustelunaihe. Keskustelu vilkas-tuu aika ajoittain ja laantuu sitten, vaikkei se olisi antanutkaan juris-tien yleisesti hyväksymää tulosta.

Tämä kirjoitus ei ole kimmonnut käynnissä olevasta keskustelus-ta. Sen taustana ovat enemmänkin kokemukset, omien ajatusten ke-hittyminen lujasta prejudikaattiuskosta suuriin epäilyksiin. Kokemuk-seni liittyvät esittelyihin KHO:ssa 1949—1956, Verotus-lehden oikeus-tapaushakemistojen tekemiseen 1950 luvun lopulla, opintoihin USA:ssa 1964, Verotapausten käsikirjan laatimiseen 1966—1967, väitöskirjatyö-hön sekä jäsenyyteen KHO:ssa 1969 ja 1971—1972. Sen jälkeen sain tieteenharjoittajana mahdollisuuden tarkastella ongelmaa vapaammin.

Esittelyvuodet KHO:ssa kasvattivat minussa lujan uskon prejudi-kaatti-instituution merkitykseen ja mahdollisuuksiin. Koulutusvaihe väi-töskirjaan asti ja opinnot USA:ssa opettivat kuitenkin epäilemään yk-sittäisten prejudikaattien painoarvoa. Siellä missä ennakkotapaukset ovat sitova oikeuslähde, niiden käyttö on soveltuvan tapauksen etsi-mistä tapausmassasta. Vasta sitten kun ongelmasta on monia erilai-sia prejudikaatteja, niiden ratkaisemisessa käytetyn oikeusohjeen so-veltamisen edellytykset löytyvät. Yksittäisen tapauksen painoarvoa voi-daan tietysti arvioida eri tavoin, ja tällä kirjalla juhlittava *Lassi Kilpi* muis-tanee, että olemme olleet eräiden merkittäviksi muodostuneiden ta-pausten arvosta eri mieltä (KHO 61 I 18 ja 63 I 5). Asiantuntijat muista-vat, että Kilven kanta on jäänyt »voitolle».

Viimeisinä työvuosinani epäilykseni ovat vain kasvaneet. Prejudi-kaatteihin liittyviä oikeudellisia ongelmia voidaan tarkastella monesta näkökulmasta, esim.

- valtiosäännön kompetenssinormien,
- ennakkotapausten tosiasiallisen »velvoittavuuden tai sitovuu-den»,
- niiden syntymistavan ja soveltamisvaikeuksien
- sekä ylimpien tuomioistuinten tehtävien ja organisaation sekä niistä aiheutuvien kustannusten kannalta.

I. *Valtiosääntöoikeudellinen* perusongelma on yksinkertainen. Toiminta, jonka päämääränä on oikeusnormin syntyminen, kuuluu lainsäätäjälle tai sille, jolle on lailla annettu norminantovaltaa. Tuomioistuinten ratkaisevat tapauksia jo olemassaolevan normin perusteella. Kun prejudikaatteihin kuitenkin liittyy tietty seurattavuus, herää kysymys, noudatetaanko valtiosäännössä säädettyä toimivallanjakoa julkistettaessa prejudikaatteja lyhennettyinä.

Prejudikaatissa ratkaisun pohjaksi luotu oikeussääntö on »ilmasa», ellei samalla selosteta tapauksen tosiasioita. Jos ennakkotapaus julkaistaan lyhennettynä, on vaarana, että niiden faktat jäävät sivuasi-oiksi ja »prejudikaattinormi» painottuu. Vaikka tosiasiapuolen selostamisessa on viimeisten kymmenen vuoden aikana tehty parannusta, alempien instanssien käytettävässä ennakkotapausaineistossa on yhä paljon »ilmassa» roikkuvia tapauksia, joiden ohjeena käyttäminen onnistuu vain onnellisissa tapauksissa. Lyhennettyjä selostuksia käytetään ennen vuosikirjan ilmestymistä, eikä asiaa enää tarkasteta, kun vuosikirja on käytettävissä.

Kun prejudikaatti aina syntyy yhtä tai muutamaa tapausta ratkaistaessa ja kun luodun oikeussäännön peittävyys määräytyy vain näiden tapausten faktojen laajuuden mukaan, »prejudikaattinormi» on aina kapea. Tämän vuoksi ennakkotapausta julkistettaessa olisi aina yritettävä parantaa peittävyyttä selostamalla useampia rinnakkaistapauksia. Pelkkä viittaus niihin ei yleensä riitä. Erottavat tekijät liittyvät yleensä faktojen erilaisuuteen.

Lakeja, joita ei ole julkaistu, ei saa soveltaa. Oikeustapauksilla luodut »normit» sensijaan julkistuvat yhä sattumanvaraisesti ja ainakin aluksi puutteellisestikin.

II. Erilaisten oikeuslähteiden velvoittavuusasteiden eroja on viime vuosina ansiokkaasti valaistu. Omasta puolestani *epäilen koko puhumista velvoittavuudesta* prejudikaattien kohdalla. Tuomari joutuu ratkaisuharkinnassa ottamaan huomioon monenlaisia yhteiskunnallisia ja käytännöllisiä realiteetteja. Prejudikaatit eivät itse asiassa juuri eroa luonteeltaan näistä muista realiteeteista. Tuomari ei käytännössä voi hyväksyä ratkaisua, joka johtaa järjettömään lopputulokseen, eikä hän voi ratkaista asiaa vastoin tiedossa olevaa täysin sopivaa prejudikaattia, koska hän tietää, mihin muutoksenhaku johtaa.

Velvoittavuusongelma kärjistyy, kun tuomari tietien tahtoen ratkaisee käsiteltävän asian »prejudikaattinormista» poiketen. Kun sellaisen soveltamisala lähes aina on kapea, ja tapausten välillä on lähes aina jokin erilaisuus, tuomaria ei yleensä saada toimestaan vastuuseen. Teo-

reettisestikin se voi olla tuomioistuimen riippumattomuuden vuoksi mahdotonta, ellei kyseessä ole tietoinen haitanteko tuomarın puolelta.

Jos tuomarilla olisi velvollisuus soveltaa prejudikaattinormeja, tämä koskisi tietysti myös ylimpien tuomioistuinten niitä jäseniä, jotka aikanaan ovat jääneet ao. prejudikaattia tehtäessä vähemmistöön. Kun esittelijät eivät aina asioita jaostolle tuodessaan ota huomioon näiden jäsenten aikaisempia kantoja, nämä joutuvat valitsemaan kannan muutoksen tai siinä pysymisen välillä. Kumpakin ratkaisutapaa esiintyy. Jos asia ei ole »omantunnonasia», kantaa voidaan muuttaa, mutta jatkuvasti on olemassa jäseniä, jotka eivät juuri koskaan muuta kantaansa. Tällä he osoittavat, etteivät he pidä itseään prejudikaattiin sidottuna, eikä kukaan ajattelekaan panna heitä siitä vastuuseen. Jos näitä »entisiä vähemmistöläisiä» on niin monta, että ratkaisu tulisi »prejudikaattinormin» vastaiseksi, työjärjestykset viittaavat täysistunnon tai vahvennetun jaoston mahdollisuuteen. Käytännössä juttu poistetaan listalta, ja esitellään jaostossa, jossa enemmistö on vanhalla kannalla. Prejudikaattinormeja ei siis yleensä panna koetteelle. »Horror pleni» on Suomessakin todellisuutta.

Puhe ennakkotapausten velvoittavuudesta ei siis tunnu asianmukaiselta. Sekään ei selvitä asiaa, että niiden velvoittavuutta pidetään heikkona. Tuomari, joka perustellusti pitää »prejudikaattinormia» tapaukseen soveltumattomana tai vääränä, voi sen sivuuttaa. Eri asia on, että predikaatin mukaan ratkaiseminen on useimmiten järkevää. Niihin on sen vuoksi suhtauduttava kunnioituksella ja ne pitää tuntea. Prejudikaattien julkistamiseen ja niiden analysoimiseen kannattaa uhrata varoja ja henkisiä resursseja.

III. *Prejudikaattinormien syntytapaa* rasittaa kasuaalisuus. Kun lakia säädetään, lähdetään yleisestä yksityiskohtiin. Kun prejudikaatti syntyy, se on ankkuroitu yksityistapaukseen. Tietysti ratkaisussa yritetään ennakoida niitä taloudellisia ja yhteiskunnallisia vaikutuksia, joita syntyvällä »prejudikaattinormilla» saattaa olla, mutta tähän ei oikeastaan ole edellytyksiä. Ylimmässäkään tuomioistuimessa ei ole kaikkien alojen erikoisasiantuntemusta. Normia luotaessa ei kuulla intressitahtoja eikä käydä julkista keskustelua. Kaikki nämä kuuluvat nykyään lainvalmisteluun erottamattomasti.

Vero-oikeudessa, siis omalla alallani, tarvitaan lainsäätämässä monenlaista asiantuntemusta, oikeudellista, yritystaloudellista, kansantaloudellista, sosiaalipoliittista, teknistä ym. Itse asiassa näitä tarvitaan myös silloin, kun yritetään »säätää» normia yksittäisen tapauksen pohjalta. Ei KHO:ssakaan voi tällaista aina olla. Oikeudellisella puolella taso on tietysti aina ollut korkea. KHO:ssa on aina ollut asiantuntemus-

ta myös yritystaloudesta. Omalta ajaltani muistan erityisesti kansantaloudellisen asiantuntemuksen heikkouden, jossa heikkoudessa olin itsekin mukana. Yksittäisellä prejudikaatilla on joskus ollut laskemattomat kokonaistaloudelliset vaikutukset. Tilanne ei voi KKO:ssakaan olla kovin erilainen. Aikaisemmin sen osa saattoi olla helpompi, kun uusia ongelmia ja uusia lakeja tuli vähemmän, mutta kun tänään kaikki liikkuu talouselämässä, erikoistiedon tarve on yleisissäkin tuomioistuimissa kasvanut.

Otan vanhan esimerkin. Täysistuntoratkaisussa 57 I 6 KHO hyväksyi sitovasti tilatut tavarat tilaajan vaihto-omaisuudeksi. EVL:n voimaantuloon asti (1969) tilattujen, mutta toimittamattomien vaihto-omaisuus-esineiden odotettavissa olevaa hankintamenoa aliarvostettiin (poistettiin veronalaista tuloa vähentäen) lähes säännönmukaisesti. Raaka-aineen toimittaja oli ehkä vasta hankkimassa raaka-aineita. Kun tehdas oli sen sitovasti tilannut kuten myös tukkukauppa ja vähittäismyyjä valmisteen, kaikki nämä neljä voivat vähentää saman tavarantoimittajan verotettavasta tulosta, vaikka tuota tavaraa ehkä ei vielä ollut olemassa. Kun vaihto-omaisuuden hankintamenoa saatiin muutenkin lähes rajoituksitta aliarvostaa ja kun em. prejudikaatilla luotu normi laajensi tätä oikeutta mittaamattomiin, vaihto-omaisuuden hankkimisesta tuli vuosikausiksi liiallinen houkutin. Aikana, jolloin teollisuuden ja kaupan olisi ollut uudistettava koneita, rakennuksia, kuljetusvälineitä ja valmistusprosessia, rahaa sidottiin vaihto-omaisuuteen. Kokonaistaloudellisia näkökohtia ajatteleminen syntynyt ennakkotapaus johti kansantaloudessa vaikeaan rakenteelliseen epäkohtaan.

Tämä tapaus ei ollut kokonaan KHO:n vastuulla. Kun KHO:ssa oli 1953 tehty päinvastainen jaostoratkaisu (1953 II 121), oppineet vero-asiantuntijat lähtivät lausunnoin ja tutkimuksin taistelemaan tilattujen tavaroiden vaihto-omaisuuskäsittelyn puolesta. Oppineiden mielipiteet ja talouselämän painostus saivat jopa VvM:n vero-osaston puolelleen. Vaihto-omaisuuskäsittelyä puolustettiin ennenkaikkea oikeudellisin (tilauksen sitovuus) ja yritystaloudellisin (riskin syntyminen jo tilauksella) argumentein. Investointien virhesuuntauksen varaan ei kiinnitetty huomiota edes niissä harvoissa kannanotoissa, joilla tapausta 1953 II 121 yritettiin puolustaa (Voipio, Verotus 1953/2). Kun olin 1954 ja 1955 Kauppakorkeakoulussa assistenttina, Martti Saario yritti saada minut jatkamaan kirjoittelua tilausten vaihto-omaisuuskäsittelyä vastaan. Hän korosti ennenkaikkea sitä, että se sekottaa yritysten laskennan. Hän viittasi myös investointien virhesuuntauksen vaaraan, mutta en itsekään sitä silloin ymmärtänyt. Ehkä en enää uskaltanutkaan puhua asiasta, koska em. kirjoitukseni oli jo tuottanut minulle vaikeuksia eräissä tutkimussuhteissa.

Oleellista oli siis kokonaistaloudellisen ymmärryksen puute, vaikka oikeudellinen asiantuntemus ja tieto yritystalouden tarpeista olikin riittävä. Vasta EVL:a luotaessa ymmärrettiin, että verosuunnittelumahdollisuudet on kytkettävä niihin hankintoihin, joita kokonaistaloudellisista syistä on tuettava. Toisaalta on myös EVL:n aikana tehty onnettomia prejudikaatteja. Itsekin olin mukana esim. fuusiotappion vähentämisen sallivassa ratkaisussa (69 I 54), jonka syntymisessä on samoja piirteitä.

IV. *»Predikaattinormien» kasuaalisuus vaikeuttaa myös niiden soveltamista.* Kun uuden tapauksen faktat ovat lähes aina jossain suhteessa uudet tai yksilölliset, tapausten samanlaisuuden tai erilaisuuden pohdinta saa harkinnassa helposti suuremman roolin kuin se ansaitsisi. Tuomarin ratkaisu on aina luova prosessi, jossa on muutakin tärkeää kuin ennakkotapauksen ja käsiteltävän asian faktojen vertailu. Vaikka erottelu- eli distinktiotekniikka voi saavuttaa ihastuttavan tason siellä, missä kirjoitettuja normeja on vähän, siinä on meillä samat vaarat, joita esiintyi aikanaan käsiteläinopillisissa operaatioissa. Kummasakin yritetään saada alempi ilmiö ylemmän piiriin tutkimatta sitä, miten tuo ylempi, oikeusdogmatiikan luoma käsite tai vanha ennakkotapaus on oikein syntynyt.

Erottelutekniikalla on paremmat menestymisen mahdollisuudet silloin, jos ongelmaa säätelevän joustavan tai väljäsisältöisen normin soveltamisesta on annettu paljon ennakkopäätöksiä. USA:ssa oli usein kysymys jossakin kuuluisassa oikeustapauksessa syntyneen doktriinin soveltamisalan tarkemmasta määrittelystä (esim. business purpose-vaatimus).

Tuomiovallan käyttö on Suomessa ylimpienkin tuomioistuinten päätehtävä. Niiden toimiessa on aina syntynyt ennakkotapauksia, mutta nyt tämä puoli on korostunut, kun muista syistä välttämättömät muutoksenhakuoikeuden rajoitukset on osittain tai kokonaan toteutettu prejudikaatti-intressiä edellytyksenä pitäen. Mikään lainsäädännös ei kuitenkaan osoita, että muutoksenhakuoikeuden rajoitukset olisivat muuttamassa tai muuttaneet ylimpien tuomioistuinten päätehtävää tai niiden toimintaan liittyviä yhteiskunnallisia tavoitteita. Ne käyttävät, kuten ennenkin, *ylintä tuomiovaltaa* ja tämän toiminnan *sivutuotteena syntyy ennakkopäätöksiä*.

Ylimpien tuomioistuinten asema on korkea ja niiden tehtävä todella tärkeä ja arvokas. Ajattelu, että niiden muuttaminen prejudikaattituomioistuimiksi jotenkin korottaisi niiden statusta, on Suomen oikeusjärjestykselle vieras. Tällaiset status — painotukset ovat tavallaan ol-

leet osasyynä siihen, että julkisuudessa on vapauduttu varsin estottomasti arvostelemaan ylimpien tuomioistuinten ratkaisuja.

V. Kukaan ei ole keskustelussa ottanut esille sitä, miten kalliiksi »prejudikaattinormien» säätäminen tulee. Kallistahan kaikki lainvalmistelu- ja säätäminen on, mutta sen suoritteilla, laeilla, on aina laaja vaikutus. Ennakkotapauksista löydettävissä olevan oikeusohjeen ala on aina kapea, eikä sellaisista saatava hyöty perustele ylimmistä tuomioistuimista aiheutuvia kustannuksia. Ylimpien tuomioistuinten päätehtävän vuoksi kustannukset ovat perusteltuja, ja prejudikaatit arvokkaina sivutuotteina vain parantavat »kannattavuutta».

VI. Ennakkotapaukset ovat niin arvokkaita sivutuotteita, että niiden antamista, julkaisemista ja selittämistä kannattaa kehittää ja niihin kannattaa sijoittaa rahaa. Kysymys on siitä, miten nekin parhaiten palvelisivat tuomiovallan käyttämistä.

Muutoksenhakuoikeuden rajoitusperusteina pitäisi mahdollisimman pitkälle käyttää objektiivisesti mitattavissa olevia seikkoja, siis esim. asioiden laatua ja valitusintressien määriä. Kansalainen, joka kokee kärsineensä vääryyttä, kestää helpommin sen, että hän on saanut valituksen niin pitkälle kuin laki sallii, vaikka muita asioita varten olisi vielä ylempiä valitusasteita. Hänen asiansa on hänelle aina erilainen kuin kaikki aikaisemmin ratkaistut asiat, ja tässä hän on lähes aina ainakin osittain oikeassa. Jos rajoitusperusteet määritellään niin joustaviksi ja harkinnanvaraisiksi kuin OK 30:3:ssa, hän kokee sen vastenmielisenä. Tuomarit ovat kuin raamatun tuomarit, jotka eivät välitä antaa leskelle oikeutta.

Kaikkein vaikeimmin siedettävä on perustelematon ei-lupaa-ratkaisu. Se on outo ilmiö yhteiskunnassa, jossa muut viranomaiset muuttuvat päivä päivältä yhä palvelushenkisemmiksi. — Tietysti prejudikaatti-intressi tarvitaan rajoitusten joukossa, mutta vain toissijaisena ja täydentävänä.

Prejudikaattien käytännöllinen arvo lisääntyy, kun niitä on paljon. Sitä, että ongelmasta jo on yksi tai pari prejudikaattia, ei yleensä olisi syytä pitää esteenä uusien ennakkotapausten tekemiselle. Uusi ennakkotapaus, jonka faktat hiukankin poikkeavat jo olemassa olevasta prejudikaatista, rikastuttaa tietoa näissä prejudikaateissa sovelletusta oikeuslauseesta.

Vaikka muutoksenhakulupaa myönnettäessä jouduttaisiinkin pohtimaan prejudikaatti-intressin olemassaoloa, tämä harkinta on syytä lopettaa, kun lupa myönnetään. Sen jälkeen on kysymys perinteisestä tuomarinharkinnasta, jossa olemassaolevat ennakkotapaukset vaikuttavat, kuten ne ovat vaikuttaneet jo vuosisatoja ja kuten ne vaikuttavat

kaikissa alemmissakin oikeusasteissa. Kun asiaratkaisu on annettu, alkaa uudenlainen pohdinta, jossa tutkitaan, syntyikö sellainen ennakkotapaus, että se on syytä julkaista.

Kun tapaus on päätetty julkaista, se on toimitettava julkistettavaan kuntoon. Vaikka toimittaminenkin jäisi ratkaisuun osallisten tehtäväksi, on syytä korostaa, että työ poikkeaa ratkaisuharkinnasta. Toimittamisvaiheessa ei enää pohdita, mitä tahdottiin sanoa vaan mitä tuli sanotuksi.

Jos ylin tuomioistuin ratkaisuharkinnan aikana pitää erityisesti silmällä nimenomaan prejudikaatin tekemistä, se häiritsee ratkaisuharkintaa. Juttuun tulee mukaan sivullinen, normintekijä väliintulijana, vaikka tällä jutun tosiasian tapahtuma-aikana ei vielä ollut asiassa osaa.

Prejudikaatit ovat auttamattomasti sivutuotteita, arvokkaita sellaisia. Ne syntyvät, kun ylin tuomioistuin suorittaa vielä tärkeämpiä tehtäviään.

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeudenkäyntimaksuista

Suomen kansalaisille on voimassa olevassa oikeusjärestyksessä taattu yhdenvertainen muutoksenhakuoikeus KHO:een saakka.¹ Muutoksenhakuun tulee olla myös tosiasialliset mahdollisuudet.² Tosi-asiallisiin muutoksenhaun edellytyksiin kuuluvat taloudelliset realiteetit; muutoksenhaun tulee olla riittävän halpaa.

Lainkäytön tarkoituksena on oikeussuojan antaminen. Tarkoitustaan vastaavalle ja tehokkaalle tuomiovallan käytölle asetetaan yleisesti kolme perusvaatimusta nimittäin varmuus, nopeus ja halpuus.³

Lainkäytön perinteisiin perusvaatimuksiin kuuluva halpuus edellyttää, että oikeudenkäyntimaksujen määrien ja perimisjärjestelmän tulee olla sellainen, ettei kukaan jätä käyttämättä oikeutta saattaa asiaa tuomioistuimen ratkaistavaksi tai muutoksenhakuasteeseen vain menettelyn aiheuttamien kustannusten vuoksi.

Kustannusvastaavuuden periaate ja tulosvastuu on ulotettu hallintoviranomaisiin ja samassa yhteydessä tuomioistuihin. Tässä mielessä tuomioistuinmaksujen tarkastelu on ajankohtaista. Hallintoneuvos, silloinen lakitieteen tohtori Lassi Kilpi on käsitellyt artikkelissa Erikoismaksusta, JFT 1955, ss. 304—327, julkisia maksuja, joihin tuomioistuinmaksutkin kuuluvat, erikoisesti valtiosääntöoikeudelliselta kannalta.

HM 61 §:n nojalla verosta säädetään lailla, kun taas lain 62 §:n mu-

¹ HM 5 §:n mukaan Suomen kansalaiset ovat yhdenvertaiset lain edessä. KHOL 3 §:n 1 mom:n 2. kohdan nojalla KHO:n on ratkaistava sille erinäisten lakien ja asetusten nojalla valituksen tai alistuksen perusteella saatetut asiat sekä sen käsiteltäväksi kuuluvat ylimääräiset muutoksenhakemukset. HValL 2 § säätelee valitusoikeuden hallintoasioissa.

² YK:n ihmisoikeuskomission ja Euroopan neuvoston tuomioistuimen käytännön mukaan kansainväliset sopimukset edellyttävät, että käytettävissä olevan oikeuskeinon tulee olla tehokas (kansalais- ja poliittisia oikeuksia koskeva kansainvälinen yleissopimuksen 2 artiklan 3a)-kohta ja Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimuksen 6 artikla).

³ *Nuorvala*, Kansalaisen oikeusturva hallinnossa, Helsinki 1978 s. 37.

kaan valtion viranomaisten virkatoimista ja toimituskirjoista suoritettavien maksujen yleiset perusteet vahvistetaan lailla. Tuomioistuinnmaksut ovat julkisia maksuja, jotka eroavat veroista siinä, että ne ovat ainakin tietyssä määrin luonteeltaan korvausta siitä edusta, jonka maksaja on saanut julkiselta vallalta. Julkisilla maksuilla on konkreettinen yhteys vastasuoritukseen päinvastoin kuin veroilla, jotka tyydyttävät ensisijassa julkisyhteisön varaintarvetta.

KHO:n toimituskirjoista on suoritettava leimaveroa ja KHO:lle jätetty asiakirjat varustettava liiteleimalla leimaverolaissa (662/43) säädettyllä tavalla. Toimituskirjaleimaveron on kuitenkin mielletty hyvin selvästi korvausluonteiseksi.⁴ Siirtyminen toimituskirjaleimaverosta maksujärjestelmään on alkanut, kun 1. 5. 1987 lukien yleisen alioikeuden, maistraatin ja julkisen notaarin suoritteista ei enää peritä leimaveroa, vaan suoriteperusteinen maksu. Laki yleisen alioikeuden, maistraatin ja julkisen notaarin suoritteista perittävien maksujen perusteista (287/87) on säädetty valtion maksuperustelain (980/73) nojalla, joka on maksujärjestelmän perussäädös.

Julkisoikeudellisia ovat maksut, jotka on asianomaisessa järjestyksessä tällaisiksi todettu. Ratkaiseva erotusperuste veron ja maksun luokittamisessa on lainsäätämisyjärjestyksessä. Leimaveron on maksunluonteinen vero. Leimaveron maksuluonteisuus korostetusti toimituskirjaleimaveroon kohdistuvana tulee esille lukuisissa kannanotoissa.⁵

Voitaneen sanoa, että toimituskirjaleimaveron korvauksen- ja maksunluonteisuudesta vallitsee oikeustieteellisessä kirjallisuudessa perinteellinen yksimielisyys. Siirryttäessä leimaverosta maksujärjestelmään tapahtuu muutos säädösten osalta. Toimituskirjaleimaveron markkamäärästä säädetään lailla, kun taas suorittemaksun osalta markkamäärä voidaan säätää asetuksella, kunhan maksun perusteet on säädetty lailla. Julkisten maksujen perusteista ei myöskään ole tarpeellista säätää noudattaen verolain säätämisyjärjestystä.⁶

⁴ Leimaverotuksen uudistamistoimikunta ehdotti, että toimituskirjaleimaverot siirrettäisiin suoraan maksujärjestelmän piiriin (KM 1974: 72 s. 8). Mietinnössä todetaan, että toimituskirjaleimaveron tarkoituksena ei ole niinkään valtion varaintarpeen tyydyttäminen, kuin korvauksen periminen siitä aiheutuvista kustannuksista, että viranomaisen on ryhtynyt yksityisen pyynnöstä tai muutoin yksityistä koskevassa asiassa toimenpiteeseen, sekä laatinut tästä toimenpiteestä toimituskirjan. Tästä syystä ylempien viranomaisten toimituskirjoista on säädetty suoritettavaksi suurempi leimaveron kuin alemmien viranomaisten vastaavantalaisista toimituskirjoista.

⁵ Veron ja julkisen maksun käsitteistä ks. esim. *Tarjanne*, Vero-oikeus s. 358, *Andersson* Johdatus vero-oikeuteen, Helsinki 1987, ss. 200 ja 204, *Linnakangas*, Verojen kohtuullistaminen, Helsinki 1987, ss. 280—282, *Kalima*, Kunnan talous s. 184 ss., *Tunturi*, Lainhuutoleimaverosta s. 1 sekä *Jokinen*, Oikeustiet leimaverotuksessa, Helsinki 1986, s. 3 s.

⁶ *Kilpi*, M.t.s. 305. Artikkelissa ss. 311—320 Kilpi tarkastelee laajasti ominaisuuk-

Koska toimituskirjaleimaveroa pidetään maksun luontoisena, siirtyminen maksujärjestelmään on perusteltua, mikäli järjestelmä luodaan käytännössä toimivaksi.

KHO:n suoritteita lainkäyttöasioissa ovat päätökset, jotka annetaan toimituskirjalla. Toimituskirjasta maksu valtiolle suoritetaan leimaverona. Leimaverolain säännökset ovat monimutkaiset. Käytännössä on esiintynyt ongelmia KHO:n omienkin toimituskirjojen leimaveron määräämisessä. KHO:n toimituskirjat kuuluvat leimaverolain 4 §:n 1. ryhmään, johon kuuluvat asiakirjat on lain 6 §:n nojalla varustettava sivuluvun mukaan määräytyvällä sivuleimalla ja asian laadun mukaan määräytyvällä lisäleimalla.⁷ Leimaverolain 11 §:ssä säädetään leimaveron suorittamisesta vapaat. Leimaverovapaus koskee mm. lainkohdassa mainittuja viranomaisia virkatehtävissään, varattomaksi asianmukaisesti todistettuihin henkilöihin heidän etuaan ja oikeuttaan koskevista asioista, sekä maksuttoman oikeudenkäynnin saanutta henkilöä asiassa, jossa maksuton oikeudenkäynti on myönnetty. Leimaverolain 12 §:n 2 kohdan nojalla verosta vapaa on veroasiassa annettu päätös, joka johtaa alemman viranomaisen päätöksen kumoamiseen tai muuttamiseen muutosta hakeneen eduksi. Verovapaus perustuu tältä osin veroasian kaksiasianosaissuhteeseen. Verovelvollinen ja veronsaaja ovat asiassa osapuolia, jonka vuoksi juttunsa voittaneen muutoksenhakijan ei tarvitse suorittaa leimaveron muodossa korvausta valtiolle oikeudenkäynnin aiheuttamista kustannuksista. Leimaverolain 12 §:n 22 kohdan nojalla leimaverosta vapaa on asianosaiselle tämän pyytämättä annettu ote tai jäljennös toimituskirjasta tai muusta viranomaisen hallussa säilytettävästä asiakirjasta. Lain 13 §:ssä säädetään liiteleimasta, joka tällä hetkellä on 15 mk.

KHO:ssa toimituskirjaleimaveron määrää, ja siitä vastaa esittelijä.⁸

sia, joihin on kiinnitetty huomiota erikoismaksun määrittelyssä sekä rajanvedossa toisaalta veroihin ja toisaalta muihin esim. yksityisoikeudellisiin maksuihin. Kilpi toteaa, että erikoismaksulle luonteenomainen piirre on, että palveluksesta suoritettavan maksun suuruus on periaatteellisesti julkisen yhdyskunnan itsensä määrittävissä. Erikoismaksu suoritetaan julkisyhdyskunnan sellaisesta toiminnasta, jonka harjoittamisesta yksityiset ovat tosiasiallisesti estyneet. Muustakin yhdyskunnan toiminnasta selvästi alle sen omakustannushinnan määräytyvä maksu, joka kannetaan yhdyskunnan yksityiselle suorittaman palvelun perusteella, kuuluu erikoismaksuihin. Silloin, kun suhde maksun ja yhteiskunnan antaman suorituksen välillä tulee aivan kohtuuttomaksi, maksu voi muutua veroksi, mutta tällöinkin vain silloin, kun tuo suoritus on lähinnä vain näennäinen eli kun se on otettu käytäntöön vain, jotta maksulle saataisiin laillisuuden ulkonäkö.

⁷ Sivuleima päätöksestä, diaaritodistuksesta sekä pöytäkirjanotteesta on vuonna 1989 6 §:n 1. kohdan mukaan 1. ryhmässä 39 mk, 2. kohdan nojalla toimituskirja- ym. jäljennöksestä, välipäätöksestä ja otteesta, kultakin sivulta 10 mk, sekä 8 §:n nojalla määrättävä lisäleima veroasioissa 310 mk tai 150 mk ja muissa valitusasioissa 360 mk ja hakemusasioissa 150 mk.

⁸ LeimaL 72 ja 77 §:t, KHO:n työjärjestys (86/79) 14 ja 15 §:t.

Apulaiskirjaajan tehtävänä on huolehtia toimituskirjojen ja muiden asiakirjojen leimaamisesta määrättyä leimaveroa vastaavasti sekä huolehtia, että maksut peritään asianmukaisesti.⁹ Lähettäjän tehtävänä taas on huolehtia, että toimituskirjat luovutetaan asianomaisille leimattuna määrättyä leimaveroa vastaavasti.¹⁰

Vaikka lainkäyttöasioissa annetut päätökset ovat KHO:n pääsuoritteita, tuomioistuin antaa myös muita toimituskirjoja, kuten diaari- ja lainvoimaisuustodistuksia, erilaisia jäljennöksiä, otteita nimikirjasta, sekä tiedottaa toiminnastaan julkaisemalla vuosikirjaa ja atk-kortteja julkaistavaksi määrätyissä asioissa.

Vuosikirjan painattamisesta KHO on tehnyt Valtion Painatuskeskuksen kanssa sopimuksen. Kirja toimitetaan KHO:ssa, mutta painatuskeskus perii liikelaitoksena kirjasta kauppahinnan ja sitä kautta painatuksesta ja levityksestä aiheutuneet kustannukset. KHO tuottaa Finlex-oikeustapausrekisteriin omalta osaltaan (FKHO) tulevat ratkaisut, mutta maksut FKHO:n käytöstä perii oikeusministeriö valtion maksuperustelain nojalla säädettyyn oikeusministeriön tietojärjestelmäyksiön maksuasetukseen (97/88) perustuen.

Yleiset alioikeudet, maistraatit ja julkiset notaarit on siirretty toimituskirjojen myyntiin perustuneesta leimaverojärjestelmästä maksujärjestelmän piiriin. Järjestelmän yleiset perusteet on vahvistettu lailla (285/87) ja suoritekohtaiset maksut, maksuvelvollisuus ja maksuvapautukset lain nojalla annetulla asetuksella (290/87) siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen. Maksujärjestelmän periaatteisiin kuuluu, että maksun suuruus määräytyy asian käsittelystä eli suoritteen tuottamisesta aiheutuneiden kokonaiskustannusten (palkkaus- ja muut henkilökustannukset sekä muut kustannukset, kuten tarvike-, huoneisto-, kalusto- ja käyttömenot) perusteella siten, että maksun tulee kattaa määrätty osuus suoritteen keskimääräisistä kokonaiskustannuksista, jotka alioikeuden riita- ja rikosasioissa ovat vähintään 20 % ja muissa asioissa vähintään 60 % kokonaiskustannuksista. Maksut ovat kiinteitä ja asiatyypikohtaisia. Toistaiseksi maksujärjestelmän ulkopuolella ovat ylimmät tuomioistuimet, hovioikeudet ja lääninoikeudet sekä erityistuomioistuimet. Oikeusministeriössä selvitetään mahdollisuuksia laajentaa maksujärjestelmä koskemaan koko tuomioistuinlaitosta. Tämä on tarkoitus toteuttaa säätämällä lailla järjestelmän perusteista ja määrittelemällä varsinaiset maksut tuomioistuinkohtaisissa asetuksissa tai saman asetuksen eri luvuissa sekä tekemällä leimaverolakiin ja muihin lakeihin ja asetuksiin tarvittavat muutokset. Järjestelmä on

⁹ KHO:n työjärjestys 25 a §:n 1. ja 2. kohdat, (1105/87).

¹⁰ KHO:n työjärjestys 26 §:n 3. kohta.

tarkoitus toteuttaa kustannusvastaavuusperiaatteella siten, että maksut ovat määrättyssä suhteessa asiain käsittelystä aiheutuneisiin kokonaiskustannuksiin.

Mikäli KHO:n suoritteista ryhdytään perimään oikeudenkäyntimaksuja, voidaan samalla luopua toimituskirjaleimaverosta ja liiteleimoista.

KHO:ssa on vuoden 1987 osalta tehty yhteenveto toimituskirjatu-
lojen kattavuudesta lähtökohtana hanke maksujärjestelmän laajenta-
miseksi.¹¹ Suoritetussa tutkimuksessa KHO:n tulojen kattavuus osoit-
tautui varsin vaatimattomaksi. Vuonna 1987 KHO ratkaisi 6.465 asiaa
ja sen käsiteltäväksi saapui 6.367 asiaa. Maksullisia päätöksiä sanot-
tuna vuonna oli 3.510 kpl, joista määrättiin leimaveroa 1.142.140 mk eli
keskimäärin 325 mk päätöstä kohden. Kun huomioon otettiin lisäksi
liiteleimat, todistusten ja virallisten jäljennösten leimaverot, posti- ja
lähetyksmaksut sekä valokopiotulot, tulot olivat yhteensä 1.517.314 mk
ja palkkakustannukset sekä viraston tarvike-, huoneisto-, kalusto- ja
muut käyttökustannukset yhteensä noin 33 mmk.

Maksujen kattavuus tulot prosentteina menoista oli kaikki suorit-
teet mukaanlukien 4,5 ja päätösten osalta 3,8 prosenttia. Päätöksen kes-
kimääräinen hinta sanottuna vuonna oli 5.100 mk laskettuna bruttome-
noista ja 4.900 mk laskettuna nettomenoista.

KHO on useissa leimaveroasioissakin viimeinen muutoksenhaku-
aste. KHO:n esittelijän määräämän leimaveron osalta se on ainoa muu-
toksenhakuaste. KHO:n päätös annetaan toimituskirjana. KHO:ssa toi-
mituskirjan antaminen otteina tulee esille tapauksissa, joissa samas-
ta muutoksenhaunalaisesta päätöksestä on tehty useita jatkovalituk-
sia. Yleisten prosessuaalisten sääntöjen mukaisesti samasta päätök-
sestä tehdyt eri valitukset käsitellään yhdessä ja eri valitusten johdos-
ta annetaan yhteinen päätös. Tällöin kaikki muutoksenhakijat saavat
saman toimituskirjan ja toimituskirjasta saattaa tulla varsin laaja. Si-

¹¹ Toimituskirjaleimaveroa on peritty KHO:n toiminnan ajan. Esittelijä määrää lei-
maveron. Esittelijän leimaveron määräämistoimenpiteestä voidaan valittaa LeimaL 92 §:n
1 mom:n nojalla KHO:een LeimaL:n 93 §:ssä säädettyssä 3 vuoden määräajassa. Lunas-
tusta KHO:ssa toimituskirjan laatijalle ei ole peritty. KHO:lle toimitettavat asiakirjat on
varustettava liiteleimoin, mikä on todettu hankalaksi. Nykyään puuttuva liiteleima voi-
daan tosin periä toimituskirjasta perittävän leimaveron yhteydessä jälkikäteen, mutta kak-
sinkertaisena. Liiteleimoja koskevat säännökset sisältyvät voimassa olevaan 1. 1. 1943
voimaan tulleeseen leimaverolakiin, mutta ne olivat poissa, eräitä poikkeuksia lukuunot-
tamatta, 1. 1. 1930—31. 12. 1942 välisen ajan. Tätäkään järjestelmää ei pidetty tyydyttä-
vänä, vaan ilmeni epäkohtia, joiden johdosta KHO tasavallan presidentille 7. 4. 1936 lä-
hettämässään kirjeessä esitti, että liiteleimaa ryhdyttäisiin jälleen perimään asiakirjois-
ta, koska entistä suurempikaan toimituskirjoista perittävä leimavero ei ollut osoittautu-
nut yhtä tehokkaaksi ehkäisemään turhien valitusten tekemistä kuin velvollisuus asia-
kirjan varustamisesta leimamerkeillä jo valitusta tehtäessä (LM 1936 s. 395 sekä Pentti
Ahmas: Yleinen alioikeusverotus viranomaisena, LM 1974, s. 421—427).

vuluvun paisuminen voi aiheuttaa korkean leimaveron määrän. Tällöin muutoksenhakijan taloudellinen intressi edellyttää, että hänen juttunsa erotetaan käsiteltäväksi muista erillään. Estettä erillisen toimituskirjan antamiseen ei myöskään ole tapauksista, joissa muutoksenhakemus valituksen myöhästymisestä tai puhevallan puutteesta johtuen jätetään tutkimatta tai valitus peruutetaan, jolloin lausunnon antaminen raukeaa.

KHO:n lainkäyttöasiassa antamaa päätöstä sekä toimituskirjaa koskevat KHOA 26 ja 27 §:ien säännökset sekä se, mitä KHO:n työjärjestyksessä on toimituskirjasta säädetty. Kun KHO:n antaman taltion ja toimituskirjan on vastattava toisiaan, esittelijä ei voi, vaikka hän yksin allekirjoittaakin toimituskirjan, ja varmentaa jäsenten allekirjoittaman taltion, leimaveron määräämistoimenpidettä suorittaessaan lyhentää toimituskirjaa otteiksi niin, ettei se enää vastaa KHO:n taltiota. Toimituskirjan antaminen lyhennysotteena edellyttää KHO:n tuomioistuimen tekemää päätöstä. Jos KHO:ssa on tehty tällainen päätös, esittelijä voi määrätä leimaveron kustakin lyhennysotteesta vain siihen kohdistuvaksi, vaikka taltio sisältää ratkaisun päätöksen kaikista lyhennysotteina asianosaisille annetuista osista.

KHO 25. 11. 1985 t. 5459:

KHO:n esittelijä oli määrännyt henkilön suoritettavaksi leimaveroa KHO:n päätöksestä valituksiin, jotka tämä henkilö omalla valituskirjallaan ja 55 muuta valittajaa olivat tehneet sisäasiainministeriön antamasta, sille lain mukaisesti alistetun seutukkaan vahvistamista koskevasta päätöksestä. Koska KHO ei päätöstä antaessaan ollut määrännyt sitä annettavaksi valittajalle lyhennysotteena, ei päätöksestä henkilön suoritettavaksi määrättyä leimaveroa voitu alentaa sillä tavoin, että leimaveroa olisi veloitettu suorittamaan vain siltä osin kuin päätös kohdistuu hänen valitukseensa sanotusta ministeriön päätöksestä. KHO:n päätös ei ollut leimaverolain 12 §:n 1 mom:n 21. kohdassa tarkoitettu leimaverosta vapaa toimituskirja.

Päätös asian siirtämisestä toiselle viranomaiselle ja asian palauttamisesta ovat lopullisia ratkaisuja. Siirtopäätös on puhdas prosessiratkaisu, kun taas palautuspäätös saattaa joissakin tapauksissa sisältää osaratkaisun, jossa on lausuttu myös osin materiaalisesta kysymyksestä. Puhdas prosessiratkaisu yleensä, ja erityisesti viran puolesta tehty täytäntöönpanokielto- ja keskeytyspäätös, eivät ole vielä ratkaisuja muutoksenhakijan tuomioistuimen ratkaistavaksi saattamaan kysymykseen.

Asian siirtäminen toiselle viranomaiselle voi tapahtua toimituskirja antaen, jolloin toimituskirjaleimavero määrätään, sekä toimituskir-

jaa antamatta, jolloin leimaveron määräämistoimenpiteeltä puuttuu pohja.

On asetettu kysymys, onko siirtopäätöksen sisältämä asiakirja ol-
lenkaan leimaverolaissa tarkoitettu toimituskirja, kun siirtopäätökses-
sä ei asiaa ratkaista, vaan viranomainen, jolle asia siirretään, vasta te-
kee ratkaisun ja määrää päätöksestään leimaveron. Asian palauttami-
nen taas on aiheuttanut ongelmia erikoisesti tapauksissa, joissa pa-
lauttamisen jälkeen annetaan leimaverollinen lupapäätös, joka on jon-
kin toiminnan harjoittamisen edellytys.

Liikennelupa-asioissa on joskus jouduttu tilanteeseen, jossa lupa
on osin myönnetty palautuspäätöksen jälkeen annetulla uudella pää-
töksellä, vaikka asia on jo ratkaistu aikaisemmalla päätöksellä. Koska
leimavero määrätään lupa-asiassa positiivisesta ratkaisusta, eikä lupa-
hakemukseen annetusta päätöksestä, KHO:n ratkaisulla on joissakin
tapauksissa poistettu toistamiseen samasta luvasta määrätty leimavero.

KHO 5. 12. 1983 t. 5177: KHO oli prosessuaalisella perusteel-
la kumonnut ja poistanut liikenneministeriön päätöksen siltä osal-
ta kuin sillä oli myönnetty yhtiölle tilausliikennelupa kahdelle pää-
töksellä mainitulle reitille, koska yhtiölle oli jo ministeriön aikai-
semmin antamalla päätöksellä myönnetty sen hakema tilausliiken-
nelupa näille reiteille. Kun siis ei ollut ollut perusteita ministeriön
uuden päätöksen antamiseen tältä osalta, eikä leimaveron mää-
räämiseen ministeriön jälkimmäisestä päätöksestä näin ollen
myöskään ollut perustetta, KHO yhtiön valituksesta kumosi mi-
nisteriön asianomaisen esittelijän leimaveron määräämistä kos-
kevan toimenpiteen ja poisti leimaveron.

Leimaveron määräämistoimenpide on itsenäinen suhteessa asian
pääasiaratkaisuun, jonka vuoksi toimituskirjaleimavero määrätään, vaika
annettaisiin puhdas prosessuaalinen ratkaisu.

KHO 1958 B II 353:

KHO:n päätös, jolla KHO oli kumonnut ja poistanut liikevaiht-
toverokonttorin päätöksen sen vuoksi, ettei liikevaihtoverokont-
tori olisi saanut ottaa kyseistä asiaa tutkittavakseen, oli varustet-
tava leimaverolain 6 §:n mukaan lehtiluvun mukaisella leimalla se-
kä saman lain 8 §:n mukaisella lisäleimalla.

Tuomioistuinsuoritemaksujärjestelmän soveltamisen osalta KHO:n
oikeuskäytäntö on vielä niukka. On kuitenkin annettu vuosikirjaan mää-
rätty ratkaisu, jossa otetaan kantaa sekä prosessuaalisiin kysymyksiin
muutoksenhakumenettelyn ja muutoksenhakutien osalta, että aineel-
liseen kysymykseen esitetyn huojennusvaatimuksen johdosta.

KHO 31. 5. 1989 t. 1845: Kun muutoksenhausta yleisen alioi-
keuden, maistraatin ja julkisen notaarin suoritteista perittävistä

maksuista annetun asetuksen (290/87) nojalla määrättyyn maksuun ei ollut erikseen muuta säädetty, lainhuudatusasiassa määrättyä hakemusmaksua koskeva muutoksenhakemus oli käsiteltävä verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin annetun lain 8 §:n mukaisesti perustevalituksena lääninoikeudessa.

Päätös perustuu yleisen alioikeuden maistraatin ja julkisen notaarin suoritteista perittävistä maksuista annetun asetuksen 3 §:n 4 mom:n 5 kohtaan, 15 §:n 1 mom:n 5 kohtaan ja verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin annetun lain 8 §:ään. Kun 1. 5. 1987 lukien yleisen alioikeuden, maistraatin ja julkisen notaarin toimituskirjoista peritään maksu eikä leimaveroa, leimaverolain 12 §:n vapautussäännöstä ei voida soveltaa tällaisen maksun osalta, eikä näiden osalta vapautuksesta enää voi säätää leimaverolaissa. Tuomioistuinsuoritemaksujen osalta vapautuksista on säädetty erikseen. Säännökset ovat tältä osin leimaverolain säännöksiä tiukemmat. Huojennussäännökset puuttuvat kokonaan samoin kuin leimaverolain 11 §:ää vastaava säännös, mutta maksuttomuus voi perustua lakiin maksuttomasta oikeudenkäynnistä.

Laissa yleisen alioikeuden, maistraatin ja julkisen notaarin suoritteista ei ole muutoksenhakusäännöstä. Julkisiin maksuihin voidaan hakea muutosta, jos ei muutoin ole säädetty, valittamalla veroulosottolain säännöksiä soveltaen.¹² Tämä laki koskee veroja, julkisia maksuja ja muita julkisoikeudellisia tai niihin rinnastettavia rahasaamisia. Tuomioistuinsuoritteista perittävät maksut kuuluvat sanotun lain soveltusalaan, joten niidenkin osalta perustevalitus maksuunpanosta tehdään sille viranomaiselle, jolle saamisen määräämisestä tai maksuunpanosta on säännönmukaisesti valitettava. VeroUL 8 §:n 2 mom:n nojalla, mikäli tällaista viranomaista ei ole, perustevalitus tehdään sille lääninhallitukselle jonka toimialueella saaminen on määrätty tai maksuunpantu. LOL 2 §:n 1 mom:n 1 kohdan nojalla asia kuuluu lääninoikeuden käsiteltäviin. VeroUL:n perustevalitusinstituutti ei sen sijaan lain 8 §:n 1 mom:n mukaisesti koske ollenkaan leimaveroa.

Tuomioistuimen antaman pääasiallisen ratkaisun ja leimaveron määräämistöimenpiteen muutoksenhakutiet ovat jo historiallisesti kulkeneet erillään toisistaan. Looginen päätelmä olisi saattanut olla, että alioikeuden suoritteesta menevän maksun määräämistä koskevaan päätökseen haettaisiin muutosta samassa järjestyksessä kuin itse pääasialliseen maksuun, eli OK 25: 1:n nojalla valittamalla hovioikeudelta. Kun näin ei ole säädetty eikä muutoksenhakutie leimaveron osaltakaan mennyt hovioikeuteen, vaan hallintolainkäytön tietä lääninoikeuteen, päätelmä ei kuitenkaan johtanut KHO:n ratkaisun lopputulokseen. Maksujärjestel-

¹² Andersson, M.t.s. 200.

mä on uusi järjestelmä, joka on tullut aikaisemman perimisjärjestelmän leimaveron sijaan, joka kuuluu välillisenä verona hallintolainkäytön piiriin. Oikeudenkäymiskaaressa ei myöskään lausuta muutoksenhausta toimituskirjoista menevien maksujen osalta, joten VeroUL 8 §:ssä tarkoitettua muuta viranomaista ei ole säädetty. Maksujärjestelmä siis kuuluu hallintolainkäytön piiriin ja VeroUL:n mukainen perustevalitus LO:een voidaan tehdä paitsi tuomioistuinmaksun perusteen, myös maksun määrän osalta. Itseoikaisumahdollisuuden lisääminen oikeuskeihin olisi perusteltua, koska hallintomenettelylaki oikaisukeinoineen eivät tule tuomioistuimessa sovellettavaksi ja oikeudenkäymiskaaressa perustuva lasku- ja kirjoitusvirheen oikaisu ei sovi tuomioistuinmaksuihin, joista osa määrätään muuten kuin lainkäyttöasioissa annettuihin päätöksiin ja tuomioihin, eikä määrääminenkaan tapahdu tuomioistuinten, vaan virkamiehen toimesta.

Verotuksessa vallitsee kaksiasianosaissuhde. Valtion puhevaltaa leimaveron osalta käyttää verohallitus. Vastaavaa säännöstä ei ole tuomioistuinsooritteista perittävien maksujen osalta. 1. 1. 1989 voimaantulleeseen verohallinnosta annetun lain (960/87) 2 §:n mukaan verohallinnon tehtävänä on siinä lueteltujen verojen sekä muiden verojen ja maksujen, joiden osalta niin on säädetty, määrääminen, maksuunpano, kanto ja perintä. Aikaisemmassa verohallituksesta annetussa laissa (739/69), joka oli voimassa vuoden 1988 loppuun asti, verohallituksen toimialaan kuuluvaksi säädettiin 2 §:ssä lueteltujen verojen lisäksi muutkin verot ja maksut, joiden osalta ei erikseen ollut muuta säädetty. HE:ssä n:o 65/1987 v.p. laiksi verohallinnosta todetaan, että 2 §:n luetelo verohallinnon tehtävistä oli tarkoitettu yleismaininnaksi tarkoitukseen selkeyttää verohallituksen tehtäviä. Toimivaltarajauksen johdosta verohallitus ei valvo tuomioistuinsooritteista perittävien maksujen määräämistä, maksuunpanoa, kantoa ja perintää, eikä myöskään valtion puhevaltaa sanottuja maksuja koskevissa oikeudenkäynneissä.

Vaikka kaksiasianosaissuhdetta ei olisikaan järjestetty, valtiolla saattaisi silti olla valitusoikeus.¹³ LOL 13 §:n 1 mom:n nojalla valtion puhevaltaa läänioikeudessa käyttää viranomainen, jonka toimialaan käsiteltävä asia kuuluu, ja jos ei tällaista ole, tai julkisen edun valvomien kuuluu lääninhallitukselle, lääninasiamies.

¹³ *Ikkala*, Valtion valitusoikeus hallintoasioissa, LM 1960, s. 19 ss.

Vuoden 1929 leimaverolakiin otettiin valtion valitusoikeutta leimaveron maksuunpanosta koskeva säännös, mutta ei osoitettu, mikä valtion viranomainen oli muutoksenhakuun oikeutettu. Oikeuskäytännössä tällainen oikeus annettiin ratkaisussa KHO 1933 II 3153 valtiovarainministeriölle ja ratkaisussa KHO 1934 I 15 lääninkonttorille. Vuoden 1943 leimaverolain 92 §:ään lisättiin säännös valtion puhevallan käyttämisestä, jota silloin käytti valtiovarainministeriö (KHO 1951 I 9).

Tuomioistuinsuoritteista perittävien maksujen perimisen valvonta kuuluu oikeusministeriölle. Julkisina maksuina nämä voitaisiin kuitenkin lisätä verohallinnosta annetun lain 2 §:n tarkoittamaan luetteloon.

Todistusten ja jäljennösten osalta kustannusvastaavuusvaatimus toteutuu käytännössä varsin hyvin. Sen sijaan lainkäyttöasioissa päätöksistä perityt leimaverot eivät vastaa niistä aiheutuneita kustannuksia. Koska oikeusvarmuuden kannalta on tärkeä saada saattaa asia muutoksenhakuasteen ratkaistavaksi, kustannusvastaavuuteen ei ole syytä pyrkiä. Tuomioistuimen päätöksestä menevän maksun osalta erotelua ei voitane tehdä sen mukaan, onko asia ratkaistu tuomioistuimen säännönmukaisessa kokoonpanossa, jaostoplenumissa vai täysistunnossa. Myöskään käsittelykertojen lukumäärää ei voitane ottaa huomioon toimituskirjamaksua lisäävänä tekijänä. Asiantuntijajäsenten käyttö patentti- ja vesiasioissa saattaa olla perustelu suuremman maksun perimiselle. Jouduttaneen myös ottamaan kantaa kysymykseen, olisiko katselmuksista, suullisista käsittelyistä ja tuomioistuimelle erityisiä matkakustannuksia aiheuttavien asioiden käsittelystä kustannukset kohdistettava vain näihin asioihin.

Kustannusvastaavuutta harkittaessa KHO:n kokonaiskustannuksista tulisi erottaa pois ainakin kustannukset, jotka aiheutuvat KHO:n alempien viranomaisten valvontatehtävästä, muiden tuomioistuinten ja omien virkojen täyttämistehtävästä, lausuntojen antamisesta ja lakiesitysten tekemisestä, tiedottamisesta, julkaisutoiminnasta ja kansainvälisestä toiminnasta.

Luettelo Lassi Kilven kirjallisesta tuotannosta

1951

Saannin kertymis- ja kulun suorittamisajankohdasta tuloverotuksessa. LM 1951 s. 763—781.

1952

Pääomanvähennys. Vero-oikeudellinen tutkimus pääomanvähennyksen suhteesta luonnollisiin vähennyksiin tulo- ja omaisuusverolaissa. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja n:o 52. XLVII 508 s. Vammala 1952.

Ennakkopäätösten merkityksestä verolain tulkinnassa. DL 1952 s. 86—95.

Tulo- ja omaisuusverotuksen suhde kirjanpitoon. LM 1952 s. 532—551.

Tulo-käsitteen terminologiasta. Verotus s. 97—102.

1953

Vähennyskelpoisen koron käsitteestä tuloverolaissa. LM 1953 s. 420—436.

Laajennuskustannukset tuloverolaissa. LM 1953 s. 919—964. Korkojen vähennyskelpoisuudesta tuloverolaissa. Verotus 1953 s. 9—17.

Koron vähennyskunnasta kunnallisverotuksessa. Verotus 1953 s. 7—17.

Verotuksellisista arvovähennyksistä. Kauppalehti 4. 5. 1953.

1954

Valtion velvollisuudesta suorittaa kunnalle veroa kiinteistötuloistaan. Maalaiskunta 1954 s. 772—777.

Opiskelukustannusten vähennyskelpoisuus tuloverotuksessa. Verotus 1954 s. 58—63.

1955

Harkintatakoitus kiinteistön ja liikkeen laadun ja laajuuden perusteella kunnallisverolainsäädännössämme. XII 188 s. Vammala 1955.

Yhtiökokouksen mahdollisuudesta vahvistaa yhtiön tilinpäätös hallituksen esityksestä poiketen. DL 1955 s. 199—220.

Erikoismaksusta. JFT 1955 s. 304—329.

Käsitteistä elinkeino, yritys, liike ja ammatti. LM 1955 s. 73—111.

Osakeyhtiön voitonlaskemisesta erityisesti silmälläpitäen osakkaiden oikeuksia. LM 1955 s. 439—468.

Vakuutuskorvauksen katsomisesta veronalaiseksi tuloksi eräissä tapauksissa. Verotus 1955 s. 5—11.
Valtion verovelvollisuudesta liiketuloista kunnallistaksoituksessa. Verotus 1955 s. 139—148.

1956

Luovutusajankohdan määrittämisestä satunnaista myyntivoittoa laskettaessa. DL 1956 s. 137—142.
Omaisuuksien luovutuksesta saadun voiton verotettavuudesta. LM 1956 s. 230—241.
Kirjeopistotehtävien korjausvelvollisuuden verotuksellisesta käsittelystä. LM 1956 s. 791—799.
Yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuudesta ansiotuloistaan. Maalaiskunta 1956 s. 487—490.
Eräitä vuokraoikeuden luovutuksessa syntyneitä satunnaista myyntivoittoa koskevia kysymyksiä. Verotus 1956 s. 107—111.

1957

Palautuneiden arvonvähennysten veronalaisuudesta ammattitoiminnassa. DL 1957 s. 75—83.
Suhdannepidätysten palautuksen käsittelystä harkintataksoituksessa. DL 1957 s. 139—153
Elinkeinotulojen verotuspaikasta. JFT 1957 s. 37—56.
Kiinteä toimipaikka tuloverolainsäädännössämme. LM 1957 s. 620—648.
Tilattujen tavaroiden vero-oikeudellisesta käsittelystä. Liiketaloudellinen aikakauskirja 1957 s. 8—23.
Verovelvollisuus varastonpidosta kunnallistaksoituksessa. Maalaiskunta 1957 s. 49—53.
Liikennetulojen taksoituspaikasta. Verotus 1957 s. 61—67.
Lausunto yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuudesta kunnalle liike- ja kiinteistö- tuloistaan. Liite Sosiaalisten järjestöjen rahoituskomitean mietintöön. KM 1957: 10 s. 58—63.

1958

Palautuneiden arvonvähennysten veronalaisuudesta ammattitoiminnassa. DL 1958 s. 73—83.
Omaisuuksien nykyisestä asemasta vakautetun tulon lisäverotuksena. Kansantaloudellinen aikakauskirja 1958 s. 112—127.
Osakkaan asuntoedun verotettavuudesta kiinteistöyhtiön tulona. LM 1958 s. 738—769.
Rahalaitoksetko osakekauppiaita. Liiketaloudellinen aikakauskirja 1958 s. 231—248.
Puutavaraaliikkeen verotuspaikasta. Maalaiskunta 1958 s. 93—98.
Mikä on harkintataksoituksen oikeudellinen ja käytännöllinen perusta? Suomen Kunnallislehti 1958 s. 110—113.
Rakennusurakoinnin taksoituspaikasta. Verotus 1958 s. 4—8. Sama myös Rakennustaito 1958 s. 354—6.
Ehdollaan edullisen lainan saannista olevan hyödyn verotettavuudesta. Verotus 1958 s. 189—199.
Verohelpotusten ongelma. Veronmaksaja 1958 s. 10—11.

1959

Missä järjestyksessä on annettava säännökset, joilla oikeutetaan toimittamaan ulosmittaus ilman tuomiota tai päätöstä. LM 1959 s. 801—813.
Vesivoimalaitoksen taksoituspaikka. Verotus 1959. s. 71—79.

1960

Eläkesäätiöt kunnallisverotuksessa. LM 1960 s. 722—739.
Ostopaikka kiinteänä toimipaikkana. Maalaiskunta 1960 s. 6—12.
Käyttöomaisuuden verotusarvon määrittämisestä tilivuoden poiketessa kalenterivuodesta. Verotus 1960 s. 55—58.
Yleishyödyllisten yhteisöjen verovapaudesta TOL:n mukaan. Verotus 1960 s. 178—189.

1961

Maksamaton osakepääoma yhtiön veronalaisena omaisuutena. Kaarlo Kaira — U. J. Castrén. Juhlajulkaisu. s. 145—161. Vammala 1961.
Luontaisuuritukset veronalaisena tulona. DL 1961 s. 351—370.
Dosenttipalvelu virkavuosina. LM 1961 s. 566—578.
TOL:n mukainen yhtymä. LM 1961 s. 670—712.
Jäsenmaksujen vähennyskelpoisuus toistuvaisavustuksena. Verotus 1961 s. 227—234.

1962

Yhteisön ja sen jäsenen kahdenkertainen verotus. XXIV + 300 s. Porvoo 1962.
Varallisuuden lisäys veronalaisen tulon syntymisen edellytyksensä. DL 1962 s. 63—78.
Tuottokategoria-teorian merkityksestä tulo-käsitteen selvittelyssä. DL 1962 s. 438—452.
TOL:n suhde säännöllisyysteoriaan. JFT 1962 s. 506—523.
Tulo- ja omaisuusverolain suhde varallisuudenlisäysteoriaan. LM 1962 s. 489—518.
Veronoikaisun edellytyksistä. Verotus 1962 s. 3—15.
Luonnollinen vähennys vai elantokustannus? Verotus 1962 s. 177—190.

1963

Vähennysten etuoikeusjärjestyksestä tulo- ja omaisuusverolaissa. — Juhlajulkaisu Ilmari Caseliuksen ja Aarne Rekolan 70-vuotispäivänä 20. 4. 1963 s. 147—157. Porvoo 1963.
Perustevalituksen sisällöstä verotuslain mukaan lähinnä oikeuskäytännön valossa. LM 1963 s. 79—119.
Matkakustannusten vähennyskelpoisuudesta. Verotus 1963 s. 37—45.

1964

Paliskunnan verovapaus. Verotus 1964 s. 3—7.
Tuloverotus jo aikansa elänyt. Veronmaksaja 1964 s. 6—15.
Harkintaverotus on soveltumaton nykyaikaiseen verolainsäädäntöön. Uusi Suomi 15. 2. 1964.

1965

Harkintaverotuksen suhde vapaaharkintaiseen hallintotoimintaan. LM 1965 s. 109—120.
 Keskinäinen kiinteistösaakeyhtiö ja harkintaverotus. LM 1965 s. 553—568.
 Tulo- ja omaisuusverolain varaston arvostusta koskevat säännökset. Liiketaloudellinen aikakauskirja 1965 s. 37—42.
 Veronalaisuuden toteuttava saanto satunnaisessa myyntivoitossa osakkeita merkittäessä. Verotus 1965 s. 1—6.
 Rakennusliikkeen kunnallisverotuksesta. Verotus 1965 s. 109—114.
 Elinkeinotoiminnassa käytettyjen kiinteistöjen käsittelystä kunnallisverotuksessa. Verotus 1965 s. 212—221.
 Omaisuusverotuksestamme. Veronmaksaja 1965 s. 14—15 ja 26/1.

1966

Tuloverotus — Kadun ja viemärin rakennuskorvauksen vähentäminen. LM 1966 s. 115—118.
 Työnantaja myy työntekijälleen omakotitontin ehdoin, että luopuu kauppahintasaatavastaan tietyn ajan kuluttua, jos ostaja on täyttänyt sopimuksen ehdot. LM 1966 s. 387—393.
 Ennakkotieto — Tuloverotus. LM 1966 s. 730—731.

1967

Rakennusliikkeen tulon jako eri kuntien kesken. DL 1967 s. 156—168.
 Asiakirjain julkisuus — Asianosainen — Valtioneuvoston esittelylista ja muistio. LM 1967 s. 389—393.
 Ennakkonpidätys — Yhteismetsän osakkaille suoritettu palkka. LM 1967 s. 394—396.
 Tulo — Satunnainen myyntivoitto — Alaikäisen suostumus kauppaan täysi-ikäiseksi tultua. LM 1967 s. 534—536.
 Tuloverotus — Satunnainen myyntivoitto — Asunto-osake. LM 1967 s. 646—649.
 Lahjaverovelvollisuuden syntyminen — Lahjanlupauslain 4 §:n merkitys. LM 1967 s. 768—770.
 Avustuskassan arvopaperien käsittely tulo- ja omaisuusverotuksessa. LM 1967 s. 771—774.
 Kunnallisverotus — Arvonvähennys. LM 1967 s. 899—901.

1968

Kiinteistöverotus. XV + 308 s. Porvoo 1968.
 Oikeustiede ja tuomioistuinikäytäntö. Korkein hallinto-oikeus 1918—1968 s. 93—102.
 Liittymismaksut veronalaisena tulona. LM 1968 s. 360—375.
 Tuloverotus — Osakkaalle maksetun takausprovision vähentäminen. LM 1968 s. 470—473.
 Tuloverotus — Avoimeen ja kommandiittiyhtiöön sijoitetun omaisuuden verotuksellisesta asemasta. LM 1968 s. 474—483.
 Jälkiverotuksen toimittamisaika kuolinpesän osalta. LM 1968 s. 635—636.
 Tuloverotus — Lapselle annettu elatusapu vai toistuvaisavustus. LM 1968 s. 637—639.

1969

Die Möglichkeiten und Nachteile einer eventuellen Anwendung nationaler Steuererleichterungsmassnahmen auf ausländische wissenschaftliche, erzieherische oder ge-

- meinnützige Institute. Cahiers de droit fiscal international Volume LIV b II 69—78. Rotterdam 1969.
- Tulo-käsite nykyisessä tuloverolainsäädännössämme. Liiketaloudellinen aikakauskirja 1969 s. 171—180.
- Uuden verolainsäädännön välillisistä vaikutuksista vanhojen verolakien tulkintaan. Verotus 1969 s. 111—117.
- Tuloverotus — Peitelty osingonjako — Varaston aliarvostus Perusteluja koskeva valitus. LM 1969 s. 108—113.
- Tulo- ja omaisuusverotus — Asunto-osakkeiden omitus — Yhtymä — Verosopimuksen tulkinta. LM 1969 s. 113—118.
- Kunnallisverotus — Sivuperintö — Kasvatilapsi. LM 1969 s. 260—261.
- Tuloverotus — Satunnaisen myyntivoiton verotusvuosi. LM 1969 s. 262—263.
- Tuloverotus — Avoimen yhtiön osakkaan vastuu verovelasta. LM 1969 s. 492—499.
- Palkkatulo — Verovuosi. LM 1969 s. 601—603.
- Ennakkonpidätys — Maatalouden harjoittajan hevosajo- ja traktoritulot. LM 1969 s. 603—605.
- Ennakkonpidätys — Maataloustulo — Luontaisetut — Perheenjäsenen palkka. LM 1969 s. 828—830.

1970

- Toistuvaisavutusten vähennyskelpoisuudesta tuloverotuksessa. LM 1970 s. 223—251.
- Kuntien välisestä liikeluonnon jaosta kunnallisverotuksessa. LM 1970 s. 725—740.
- Eräistä EVL:n mukanaan tuomista laintulkintakysymyksistä. Verotus 1970 s. 1—7.
- Tulo — Fuusiotappio ja -voitto — Toteutumattoman voiton ja tappion veronalaisuus ja vähennyskelpoisuus. LM 1970 s. 182—184.
- Tulo — Takuuvaraus — Maanrakennustoiminta. LM 1970 s. 185—186.
- Kunnallisverotus — Tulon jako — Vakuutusliike. LM 1970 s. 186—190.
- Tulo — Liiketoiminnan kehittämisrahaston käyttö — Keskenäisenä ostettu ja omana työnä rakennettu rakennus. LM 1970 s. 190—193.
- Avoin yhtiö — Peitelty osingonjako — Korko. LM 1970 s. 442—445.
- Tuloverotus — Rahalaitos — Sijoitusomaisuuden arvonnkorotus. LM 1970 s. 965—969.
- Arvostelu teoksesta: Olli Ikkala—Edward Andersson—Erkki Nuorvala, Uusi elinkeinoverolainsäädäntö. LM 1970 s. 305—308.

1971

- Kirjanpidon oikeudellisesta merkityksestä. Liiketaloudellinen aikakauskirja 1971 s. 65—72.
- Eräistä ajankohtaisista kysymyksistä kiinteistöverotuksen alalta. Kiinteistölehti 11 1971 s. 7—10.
- Onko asunto-osakeyhtiöön sovellettava elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia. Verotus 1971 s. 49—59.
- Tulon vähennys — Ylijäämänpalautus — Keskinäinen vakuutusyhtiö. LM 1971 s. 55—59.
- Autoverotus — Vakuutusyhtiö — Sijoitus- vai käyttöomaisuus. LM 1971 s. 59—62.
- Tuloverotus — Rakennusliike — Rakennustontti — Vaihto-omaisuuden aikaraja. LM 1971 s. 164—167.
- Maataloustulon verotus — Kustannukset omasta kulutuksesta vähennyksinä. LM 1971 s. 515—519.
- Elinkeinotulo — Liiketoiminnan kehittämisrahasto — Elinkeinokäsitteen laajuus. LM 1971 s. 519—523.

Tulovero — Fusiotappion vähentäminen — Tytäryhtiö. LM 1971 s. 734—740.
 Elinkeinotulon verotus — Yhtymä — Poisto toisen omaisuudesta. LM 1971 s. 740—744.
 Elinkeinotulon verotus — Yhtymä — Liiketoiminnan kehittämisrahaston käyttö. LM 1971 s. 744—748.

1972

Julkisoikeuden asema Kauppakorkeakoulussa. Liiketaloudellinen aikakauskirja 1972 s. 432—439.
 Eräitä verotuksellisen yhtymän ja siihen verrattavan yhteisön luonnetta koskevia näkökohtia. Verotus 1972 s. 3—9.
 Rahastointi vai poisto asunto-osakeyhtiössä. Verotus 1972 s. 1—10.
 Tuloverotus — Avoimen yhtiön siirtyminen yhdelle osakkaalle. LM 1972 s. 854—858.
 Yleishyödyllisten yhteisöjen liikevaihtoverovelvollisuudesta. LM 1972 s. 266—283.
 Tulo elinkeinosta — Velan anteeksianto. LM 1972 s. 678—684.

1973

Veroilmoitus — tahdonilmaisu vai tosiasialuettelo. Suomalainen Lakimiesyhdistys 75 vuotta. s. 206—213. Vammala 1973.
 Osake- ja osuuspääomaan verrattava pääomansijoitus ja veronalainen tulo. LM 1973 s. 187—207.
 Verotus — Perustevalitus — Arvioverotus. LM 1973 s. 718—726.
 Arvostelu teoksesta: Jaakko Voipio, Peitetty voitonsiirto ja kunnallisverotus. LM 1973 s. 628—634.

1974

Verotusseuraamuksen ennakoimisesta kiinteistöjen ja arvopaperien kaupassa. Verotussuunnittelun mahdollisuuksista. s. 100—117. Helsinki 1974.
 Verotusseuraamuksen ennakoimisesta osituksessa ja perinnönjaossa. s. 118—137. Helsinki 1974.
 Yleishyödyllisten ja aatteellisten yhteisöjen verovapaudesta. DL 1974 s. 211—241 ja 2 s. 287—309.
 Oikeustieteellisen opintojen uudelleenjärjestelystä. LM 1974 s. 661—671.
 Harkintaverotus — Pankin omistamat kiinteistöt. LM 1974 s. 386—390.
 Harkintaverotus — Soveltaminen avustuskassoihin ja eläkesäätiöihin. LM 1974 s. 391—392.
 Tuloverotus — Maatilatalous — Soran myynti — Hankintameno. LM 1974 s. 393—397.
 Tuloverotus — Ulkomailta saatu vakuutuskorvaus. LM 1974 s. 397—400.
 Tulo- ja omaisuusverotus — Alaikäisen tulon tappion ja omaisuuden tappion vähentäminen vanhempien tulosta ja omaisuudesta. LM 1974 s. 400—403.

1975

Korkeimman hallinto-oikeuden viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä veroasioissa. DL 1975 s. 149—164.
 Veronmaksukyky ja tulon jaksotus. LM 1975 s. 487—513.
 Itsenäisen yrittäjän käsite, työnantajan sosiaaliturvamaksu ja nykyhetki. Verotus 1975 s. 11—22.

Yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevat säännökset tulo- ja varallisuusverolaissa. Verotus 1975 s. 107—112.

Kirjanpidon ja verotuksen oikeudellisista suhteista. Verotus 1975 s. 213—228.

Tuloverotus — Elinkeinoverotus — Osinkovähennys — Verotuksen kiertäminen. LM 1975 s. 324—340.

Tuloverotus — Elinkeinoverotus — Yritysmuodon muuttaminen. LM 1975 s. 340—342.

Ennakkonpidätys — Tilille merkitseminen — Suorittamaton palkka osakkaalle. LM 1975 s. 342—345.

Tuloverotus — Elinkeinotulo — Jaksotus. LM 1975 s. 345—347.

Ennakkonpidätys — Työmatkakorvaus. LM 1975 s. 347—350.

Tuloverotus — Elinkeinoverotus — Vaihto-omaisuuden aliarvostusvähennys. LM 1975 s. 696—705.

Tuloverotus — Elinkeinoverotus — Vähennys — Arvonimileimavero — Ennakkopäätös — Tyypipiippi. LM 1975 s. 706—711.

Tuloverotus — Rakennusliikkeen harjoittajan verovelvollisuus asunto-osakkeiden myynnistä. LM 1975 s. 711—720.

1976

Arvioverotuksesta. Verotus 1976 s. 99—114.

Tuloverotus — Korko — Korkovähennyksen rajoituslaki. LM 1976 s. 171—179.

Tuloverotus — Osuusmaksun suoritus — Korko ennenaikaisesta suorituksesta vähennyksenä. LM 1976 s. 179—182.

Tuloverotus — Satunnainen myyntivoitto — Avoimen yhtiön muuttaminen osakeyhtiöksi. LM 1976 s. 182—184.

Arvostelu teoksesta: Kari S. Tikka, Vuositulos ja verotettava tulo. LM 1976 s. 188—189.

1977

Veronmaksajan oikeusturva verotuksessa. DL 1977 s. 193—212.

Synpunkter på högsta förvaltningsdomstolen i Finland. Nordisk administrativt tidskrift 1977 s. 238—245.

Aineellinen kuittaus tuloverotuksessa. Verotus 1977 s. 171—182.

1978

Viimeisintä oikeuskäytäntöä liikeverotuksen alalta. Verotus 1978 s. 247—262.

Tuloverotus — Elinkeinoverotus — Yritysmuodon muutos. LM 1978 s. 162—164.

Tuloverotus — Rakennusyrittäjä — Perintönä saatu omaisuus Asunto-osakkeet. LM 1978 s. 164—171

Varallisuusverotus — Nautintaoikeus — Osakkeen merkintäoikeus. LM 1978 s. 171—173.

1979

Korkeimman hallinto-oikeuden viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä veroasioissa. DL 1979 s. 145—163.

Verotus ja kansalaismoraali, Katsaus 1979 s. 4—7

Ansiotarkoituksessa tapahtuva kiinteistön myynti. Verotus 1979 s. 81—94

Valitusten kosmetiikasta. Verotus 1979 s. 193—203

1980

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1979. DL 1980 s. 135—162.
Näyttökysymykset arvioverotuksessa. Verotus 1980 s. 284—298.

1981

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1980. DL 1981 s. 1—28.

1982

Oikeusturva ja verolaki. Juhlajulkaisu Aarne Nuorvala 1912 18/4 1982. s. 95—105. Helsinki 1982
Onko verotuksemme kohtuuton? Mitä-Missä-Milloin 1982. s. 272—278. Helsinki 1981.
Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1981. DL 1982 s. 1—25 ja 2 s. 101—124.

1983

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1982. DL 1983 s. 28—53.
Ennakkopäätöksistä veroasioissa. LM 1983 s. 946—961.
Varallisuusvero verojärjestelmässämme. Osuuspankkilehti kevät 1983.
Järjestystä kirjanpitoon. Kauppalehti 6. 1. 1983.

1984

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä 1983. DL 1984 s. 237—263.
Tilitoimistojen vastuusta. Veronmaksaja 2 1984 s. 13.
Omaisuuksien siirto elinkeinotulolähteestä lähinnä oikeuskäytännön valossa. Verotus 1984 s. 188—200.

1985

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1984. DL 1985 s. 10—47.
TVL:n ja EVL:n keskinäisen suhteen merkityksestä yksittäisissä lainlaskintakysymyksissä. Verotus 1985 s. 76—89.
Verolainsäädäntömme yksinkertaistaminen. LM 1985 s. 673—679. Sama moniste Korkeimman hallinto-oikeuden juhlaistunto 5. 10. 1984 Hallituskonseljin 175-vuotisjuhlallisuuksien johdosta. Ainakin osittain julkaistu myös Kauppalehdessä.

1986

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1985. DL 1986 s. 113—158.
Yhtymän vai osakkaan tulo ja meno. Verotus 1986 s. 212—225.

1987

Tavanomaisesta oikeudesta vero-oikeudessa. Juhlajulkaisu Matti Ylöstalo 1917 — 4/2 — 1987 s. 217—227. Vammala 1987.

Veroasian ajaminen korkeimmassa hallinto-oikeudessa, DL 1987 s. 1—15.

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1986. DL 1987 s. 196—232.

Viimeaikaista oikeuskäytäntöä liikeverotuksen alalta. Vero-opintopäivät 1987. s. 1—17.

Verotuslain 56 §:n soveltaminen. Verotus 1987 s. 7—17.

Uusimmasta oikeuskäytännöstä elinkeinotoiminnan käytetyn kiinteistön siirtämisestä muuhun käyttöön. Verotus 1987 s. 325—330.

1988

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1987. DL 1988 s. 165—209.

Korkeimman hallinto-oikeuden uusimmasta käytännöstä arvopaperikauppaa koskevis-
sa asioissa. Verotus 1988 s. 7—12.

Kolme korkeimman hallinto-oikeuden huomiota herättänyttä ratkaisua: mini-osakeyhtiöt
ja henkilöstöanti. Verotus 1988 s. 109—115.

Oikeustapauksia varojen ulosotosta osakeyhtiöstä ja vastaavuusteorian soveltamisesta
tällaisiin tilanteisiin. Verotus 1988 s. 349—357.

Korkeimman hallinto-oikeuden toimitiloista ja toiminnasta. Aineistoa Korkeimman hal-
linto-oikeuden jäsenten ja keskusvirastojen pääjohtajien neuvottelupäiviltä 3. 9. 1987.
Korkeimman hallinto-oikeuden julkaisu 3/1988 s. 9—13.

1989

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä
vuonna 1988. DL 1989 s. 165—221.

Verosuunnittelun sudenkuopista. Verotus 1989 s. 377—390.

