

JUHLAJULKAISU

MATTI YLÖSTALO

1917 · 4/2 · 1987

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

VAMMALA 1987. VAMMALAN KIRJAPAINO OY

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-087-5

ISBN 978-951-855-870-8 (PDF)

Tavanomaisesta oikeudesta vero-oikeudessa

Marraskuun 26 päivänä 1985 korkeimpien oikeuksien tuomariyhdistyksen kokouksessa ennakkopäätöksistä pitämässään esitelmässä¹ professori *Hannu Tapani Klami* mainitsi käyneensä läpi korkeimpien oikeuksien ATK:lle otetut tapaukset etsien viittausta tavanomaiseen oikeuteen. Yhtään tällaista tapausta ei ollut löytynyt. Tavanomaisen oikeuden oikeusohjeiden käyttäminen ei kuitenkaan ilmeisesti ole näin poissuljettu, mutta syystä tai toisesta sitä ei päätöksissä ole nimenomaan mainittu. Tämä on antanut minulle aiheen ryhtyä selvittämään tätä asiaa verotuksessa, lähinnä tulo- ja varallisuusverotuksen kannalta. Verotuksessa kysymys tulee erityisen mielenkiintoiseksi sen vuoksi, että verotus muodostaa poikkeuksellisesti legalisoidun, siis eduskunnan hyväksymällä lailla, vahvistetun oikeuspiirin, koska hallitusmuodon 61 §:n mukaan verosta on säädettävä lailla.

Tämän esityksen suppeus ei anna mahdollisuutta ryhtyä lähemmin selvittämään tämän tavanomaisen oikeuden käsitteen sisältöä. Täten pyrin vain tarkastelemaan, missä määrin hallintotoiminnassa ja hallinto-oikeudellisessa lainkäytössä verotuksen alalla sovelletaan sellaisia oikeusohjeita, joita ei välittömästi tai välillisesti voida johtaa eduskuntalain nimenomaisista säännöksistä. Välillisellä soveltamisella tarkoitetaan sellaisten tulkintasääntöjen kuin esimerkiksi *e contrario*-päättelyn käyttämistä. Niinikään käsittelen lähinnä kokonaisen oikeusinstituutin syntymistä eli laajemman asiaryhmän yhtenäistä käsittelyä, joskin jonkin yksityisen lainsäädännönkin tulkinnassa voi ilmetä tavanomais-oikeudellista arvostamistapaa.

Viimeksimainitusta voin mainita tilanteen, joka syntyi, kun EVL:n 54 §:n alkuperäisen sanamuodon mukaan ei ollut täysin selvää, edellyttikö lain 28 §:n mukaisen 50 %:n vaihto-omaisuuden aliarvostusvähennyksen tekeminen sen vastaavaa käsittelyä kirjanpidossa. Asiaa sekotti perusteellisesti se, että lain valmistelutöissä keskeisessä ase-

¹ Julkaistu DL 1986 s. 159 ss.

massa olleet Olli Ikkala—Edward Andersson—Erkki Nuorvala heti lain julkaisemisen jälkeen ilmestyneessä sanotun lain kommentaarteoksessaan Uusi elinkeinoverolainsäädäntö 1973 s. 225 esittivät sen kannan, ettei tätä tarvinnut suorittaa kirjanpidossa vaan että oli riittävää sitä koskevan vaatimuksen tekeminen vain vero-ilmoituksessa. Oli selvää, että tämän jälkeen käytännössä tätä mahdollisuutta käytettiin runsaasti hyväksi, vaikka tällainen tulkinta jo alunperin herätti epäilyjä. Kysymys ei tullut KHO:n ratkaistavaksi kuin vasta vuosien päästä. KHO siis joutui ensimmäisen kerran ottamaan kantaa tähän kysymykseen ratkaisussaan 1975 II 514. Tällöin äänin 4 vastaan 4 lopputulokseksi tuli verovelvolliselle edullisempi ratkaisu eli vähennyksen ilman kirjanpidossa tapahtunutta käsittelyä hyväksyvä kanta. Tätä ei ole ratkaisussa yksityiskohtaisesti perusteltu enkä voi, en ainakaan enää vuosien kuluttua, varmasti mieltää, minkälaisia perusteita lopulliseksi päätökseksi muodostunutta kantaa kannattaneet asiassa esittivät. Omalta kohdaltani en (ks. asiasta lähemmin oikeustapausselostustani Lakimies 1975 s. 696) pitänyt mainitussa teoksessa mainittua tulkintaa oikeana vaan kirjanpitosidonnaisuutta. Kun kuitenkin säännös alunperin oli kirjoitettu epäselväksi² ja tätä menettelyä oli laajalti käytetty ja verotuksessa hyväksytty ja sitä oli kirjallisuudessakin lukuisasti puollettu, katsoin jo syntyneen sellaisen oikeuden tällä tavalla vähennyksen tekemiseen, ettei sitä voitu vasta 1975 annetulla päätöksellä evätä. Tässä ajattelussa on siis runsaasti tavanomaisoikeudellista ainesta. Toiset samaan lopputulokseen päätyneet ovat saattaneet ajatella toisin, jopa ehkä katsooneet menettelyn täysin lain mukaiseksi. Minään tavanomaisen oikeuden riidatonta hyväksymistä koskevana ennakkopäätöksenä tätä ei missään tapauksessa voida pitää.

Väärinkäsitysten välttämiseksi huomautettakoon tässä kuitenkin siitä, ettei jonkin menettelyn laaja käyttö ja yleinen käsitys sen verotuksellisesta hyväksyttävyydestä sinänsä merkitsee, että asian tullessa vuosia menettelyn alkamisen jälkeen ensimmäistä kertaa KHO:n ratkaistavaksi edullinen tulos olisi välttämättä hyväksyttävä. Tästä ovat osoituksena ns. ylikorkotalletukset, joita ilmeisesti osuusliikkeiden säästökassatoiminnassa ainakin erään alan keskusliikkeen aktiivisella avustuksella yleisesti markkinoitiin verovapaina. Ne katsottiin KHO:n ensimmäisissä KHO 1980 I 51 ja II 568 sekä tämän jälkeen lukemattomassa määrässä muita ratkaisuja veronalaisiksi. On kuitenkin huomattava, että KHO oli 1966 II 596 ratkaisussaan ja samoihin aikoihin anne-

² Ks. Jaakko Voipio, Elinkeinoveron tausta, synty ja kehittyminen, Helsinki 1979, s. 116 ss.

tuissa useissa muissa ratkaisuisaan, joita ei tosin ole julkaistu, katsunut ns. tukitalletukset veronalaisiksi. Tämän kannanoton olisi pitänyt antaa aiheen ainakin mainitulle keskusliikkeelle selvittää kysymys ennen laajemman toiminnan alkamista. Täten yksityisen kansalaisen vilpitön käsitys mahdollisesta verovapaudesta ei vaikuttanut tilien verotukselliseen käsittelyyn. Tämä tosin saattoi vaikuttaa veronkorotuksen määrään.

Selvimmin tavanomaisoikeudellinen käsitys verotuksen piirissä on ilmennyt ammattimaisen kiinteistönmyynnin verotuksen osalta, joka tosin on vuoden 1986 alusta kumoutunut. Lukuunottamatta EVL:n 55 §:n säännöstä, jossa ilmoitettiin, ettei tuon lain säännöksiä sovelleta ammattimaiseen kiinteistöjen myyntiin, ja VerotL:n 60 §:n vanhempaa säännöstä, jossa mainitaan ammattimaisen kiinteistön myynnin verotuspai-kasta, ei verolainsäädännössämme ole ollut tästä muita säännöksiä. Tämä oikeusinstituutti syntyi vuoden 1924 TOL:n voimassaollessa.³ On kuitenkin huomattava, ettei tässä laissa ollut oikeastaan lainkaan nimenomaisia säännöksiä siitä, millä tavalla elinkeinotoiminnasta saatava tulo lasketaan. Tietyllä tavalla tästä tosin oli säädetty, kun sen 26 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen elinkeinonharjoittajan oli liitettävä veroilmoitukseensa taseensa ja erinäistä muuta selvitystä kirjanpidostaan. Tämä siis osoitti tietynlaista kirjanpidollista tulonlaskutapaa. Ei myöskään vuoden 1943 TOL:ssakaan ollut kuin muutama elinkeinonharjoittajan tulonlaskentaa koskeva säännös. Täten siis liiketoiminnan veronalaisuuden rajat ja tulon laskenta olivat melkein säätelemättömiä asioita ja tulokäsité kaikilla toiminnan aloilla periaatteellisesti sama. Näissä oloissa ei tuntunut kovinkaan poikkeukselliselta, että erääksi elinkeinotoiminnan haarautumaksi ja sellaisena veronlaiseksi katsottiin myös jonkinlaisella suunnitelmallisuudella tapahtuva toistuva kiinteistöjen myynti. Tätä oli omiaan myös pönkittämään sota-ajan poikkeusverolainsäädäntö. Noiden lakien voimassaollessa tuskin voitiin katsoa koko elinkeinotoiminnan verotuksen tapahtuneen ilman lain säännöksiä tavanomaisoikeudellisena instituuttina ja tuskin myöskään siihen liittyvän kiinteistön ammattimaisen myyntitoiminnan.

Tilanne muuttui, kun EVL:n säätämisen yhteydessä 14 TOL:n elinkeinoverotusta koskevaa lainkohtaa kumottiin ja sen lisäksi erinäisiä muita lainkohtia muutettiin ja laki siten periaatteellisesti puhdistettiin kaikista elinkeinoverotusta koskevista säännöksistä ja tästä annettiin

³ Ks. tästä lähemmin *Lassi Kilpi*, Eräistä EVL:n mukanaan tuomista laintulkintakysymyksistä, *Verotus* 1/1970 s. 1—7. Ks. myös sama Omaisuuden luovutuksesta saadun voiton verotettavuudesta, *LM* 1956 s. 230—241 ja Uuden verolainsäädännön välillisistä vaikutuksista vanhojen verolakien tulkintaan, *Verotus* 3/1969 s. 1—7.

säännökset uudessa EVL:ssä. Kun samassa yhteydessä EVL:n 55 §:ssä nimenomaan ilmoitettiin, ettei laki koskenut ammattimaista kiinteistöjen myyntiä, on selvää, että verolainsäädännöstämme tämän jälkeen puuttuivat verotuspaikkaa koskevaa säännöstä lukuunottamatta kaikki tämän toiminnan veronalaisuutta ja siitä kertyvän tulon laskemista koskevat säännökset. Niin oli erityisesti, kun EVL:n säännökset muotolultaankaan eivät olleet lainkaan tämän toiminnan verotukseen soveltuvia. KHO:ssa heräsikin kysymys siitä, voitiinko näissä oloissa ammattimaisen kiinteistönmyynnin verotusta lainkaan jatkaa. Asia saatettiin erillisenä keskustelukysymyksenä KHO:n täysi-istunnon ratkaistavaksi. Keskustelun tuloksena enemmistö katsoi mahdolliseksi verotuksen jatkamisen vain 4 jäsenen, joihin kuuluiin,⁴ katsoessa, ettei verotus ole mahdollinen. Käsitykseni mukaan tämän ammattimaisen kiinteistönmyynnin verotus on levännyt tavanomaisoikeudellisella pohjalta ja sen tarkempi muotoutuminen on rakentunut KHO:n ennakkopäätösten varaan. On näet selvää, ettei tämä oikeusinstituutti voinut kivetä siihen tilaan, jossa se oli EVL:n voimaan tullessa. Instituutti oli tosin jo tällöin saavuttanut merkittävän vakavuuden. Kun kuitenkin oikeuselämässä on tapahtunut kehitystä, oli tämä tietenkin pyrittävä ottamaan huomioon myös tavanomaiseen oikeuteen nojaavassa oikeusinstituutissa. Näin ollen, kun TVL:n 21 §:n mukaan kiinteistön satunnaisesta myyntivoitosta ei enää verotettu kunnalle myynnin osalta 5 vuoden omistusaajan jälkeen, niin KHO jaostoplenumratkaisuissa katsoi, ettei ammattimaisesta kiinteistönmyynnistä voitu kunnalle myyntien osalta verottaa, näin KHO 1981 II 583 (äänestys 4 vastaan 3) ja 584 (äänestys sama) ja 585 (äänestys 6 vastaan 1).⁵ Jaoston jäsenistön muututtua ei sanottu kanta kuitenkaan enää pitänyt niinikään jaostoplenumratkaisussa KHO 1985 II 595 (äänestys 6 vastaan 2), jossa kunnalle tapahtunut 2 tontin myynti katsottiin ammattimaiseksi. Asiasisällöltään ei tämä myöhempi ratkaisu kuitenkaan varsinaisesti ollut ristiriidassa mainittujen vanhempien ratkaisujen kanssa, koska tässä viimeksi mainitussa oli kysymys vähäisemmästä myynnistä kuin edellisissä. Näistä esimerkeistä kuitenkin havaitaan, kuinka vaarallinen tällainen lakisäännöksistä riippumaton verotusmuoto on, koska sen myö-

⁴ Kun tällöin varsinaisella verojaostolla, jonka puheenjohtajana olin, myös molemmat pian eläkkeelle siirtyvät varapuheenjohtajat kuuluivat tuohon vähemmistöön, tilanne KHO:n päivittäisen rutliin kannalta muodostui kestävämmäksi. Tämän vuoksi katsoin olevani pakotettu käytännössä alistumaan enemmistön kannalle, vaikka en pitänyt sitä juridisesti oikeana enkä edes yhteiskuntasuunnittelun kannalta hyödyllisenä.

⁵ Ks. myös samoin KHO 1975 II 562, suurehkon kaavoittamattoman alueen myynti kunnalle (äänestys 3 vastaan 1).

hempi kehittyminen on kontrolloimatonta. On myös huomattava, ettei mainittuja 1981 ratkaisuja ole perusteltu siten, että ne ehdottomasti olisivat sisältäneet kunnille myynnin verovapauden.

Toinen TOL:n aikaiseen säätelemättömään elinkeinoverotuksen yrittäriin tunkeutumista yrittänyt rikkaruoho oli ammattimainen osakekauppa ammattimaisen kiinteistöjen myynnin rinnakkaisilmiönä. Tuolla tarkoitetaan verotusta, joka kohdistui 5 vuoden omistusaajan jälkeen huomattavassa määrässä suoritettuihin osakkeiden myyntiin.⁶ Tämän rikkaruohon kasvu oli kituliasta, mutta sen onnistui joissakin tapauksissa saada KHO:n armon. Se oli kuitenkin EVL:n voimaantullessa siinä määrin vakiintumatonta, ettei sen tukahduttaminen tämän jälkeen tuottanut vaikeuksia. Katsonkin, ettei tämä oikeusinstituutti yleisessä muodossaan enää ole käytännössä, joten sen pitempi käsittely ei tässä ole aiheellista.

Tuon yleisen ammattimaisen osakemyynnin kylkiäisenä kehittyi oikeastaan aivan aiheettomasti jo ennen EVL:n voimaantuloa myös rakennusyrittäjien rakennustoimintansa yhteydessä hankkimien ja omistuksessaan yli 5 vuotta olleiden kiinteistöosakkeiden myynnin verotusmuoto. Täten rakennusyrittäjiä on,⁷ ja tämä verotusmuoto on edelleen jatkunut EVL:n voimassaollessa, verotettu ajallisesti rajoittamatta heidän välittömästi tai välillisesti yhtiömuodossa harjoittamansa rakennusliikkeen rakentamista kiinteistöistä hankittujen osakkeiden myyntivoitosta. Tämä verotus on myös ulottunut heidän aviopuolisojensa ja muidenkin perheenjäsentensä tällä tavalla hankkimiin osakkeisiin, ainakin silloin, kun he ovat esiintyneet kiinteistöosakeyhtiön perustajaosakkaina. Aikaisemmin verotus jopa kohdistui heidän perillisiinsä ja alaikäisiin lapsiinsa, mutta viime aikoina tällaiset on yleensä vapautettu verotuksesta. En katso aiheelliseksi tässä ryhtyä lähemmin selvittämään tämän verotuksen nykyistä oikeustilaa, mutta tämänkin pohjaa on pidettävä tavanomaisoikeudellisena. Se on tosin lähempänä EVL:n säädännäisoikeutta mm. siten, että sen omaisuusryhmittymällä on jonkinlaista merkitystä.

Verotus on alunperin perustunut siihen ajatukseen, että rakennusyrittäjät tulisivat verotuksellisesti suhteettoman edulliseen asemaan voidessaan muutaman vuoden viiveellä vapautua selvästi rakennusliikeseensä liittyvistä tuloista ja tämä on haluttu torjua. Ajatus sinänsä

⁶ Ks. tästä lähemmin edellä alav. 3 mainittua kirjoitusta Verotus 1/1970 s. 3.

⁷ Ks. tämän verotusmuodon synty- ja myöhemmistä vaiheista lähemmin laajahkoja oikeustapausselostuksiani 1975 II 509, LM 1975 s. 711 ss. ja 1977 II 543, LM 1978 s. 164 ss.

on paljolti oikea, mutta se merkitsee myös rakennusyrittäjän asettamista verotuksellisesti muita kansalaisia epäedullisempaan asemaan ilman, että tätä voidaan perustaa lain nimenomaisiin säännöksiin. Erityisesti koko viime sodan jälkeisenä inflaatiokautena näet useamman vuoden omistettujen osakkeiden kohdalla syntyi inflaatiovoittoja. Kaikkien muiden osalta tällaiset voitot ovat viiden vuoden omistusajan jälkeen olleet verovapaita, mutta rakennusyrittäjät ja heidän perheenjäsenensä ovat joutuneet näistä verotetuiksi. Verotuksellisesti olisi oikea menettely, että yrittäjänvoiton osuus verotettaisiin rakennusyrittäjän edellä mainitulla tavalla pidättämistä osakkeista läheisesti valmistusaikaan kytkeytyen ja että hän tämän jälkeen syntyneestä inflaatiovoitosta tulisi verotetuksi samoin kuin muut kansalaiset. Tällaisen järjestelmän toteuttaminen olisi ollut mahdollista TOL:n mukaan, kun sen 21 §:n 1 kohdan mukaan veronalaista tuloa olivat tavarat, jotka verovelvollinen oli itseään tai perhettään varten käyttänyt elinkeinonsa tuotosta tai kaupan pitämistään valmisteista, ja näiden arvostuksessa oikeuskäytännössä sovellettiin käyvän hinnan periaatetta. Käytännössä eivät verovelvolliset tällaisia tuloutuksia suorittaneet. Täten tavallaan he itse omalta osaltaan olivat tähän menettelyyn syyllisiä. Joka tapauksessa juuri EVL:n voimaantulovaiheessa KHO:ssa oltiin valmiita tästä verotusmuodosta luopumaan, mutta EVL:n 51 §:ssä siirryttiinkin käyvän arvon periaatteesta luopuen oman käytön verotuksessa hankintamenon kannalle. Tämä olisi merkinnyt rakennusyrittäjien osalta yrittäjänvoiton kokonaan verottamatta jäämistä. Tästä aiheutui, että aikaisempi ajallisesti rajoittamaton verotuskäytäntö jatkui. Täten siis tämä tavanomaisoikeudelliseksi katsottava oikeusinstituutti jatkui. Ihmeellistä on, etteivät rakennusyrittäjät ole sanottavasti edes yrittäneet mainitun 51 §:n yksityisötsäännösten nojalla vapautua siitä. En osaa sanoa, olisiko onnistumisen mahdollisuuksia ollut enkä myöskään tässä yhteydessä ryhdy pohtimaan sitä, olisiko katsottava viime vuoden vaihteen satunnaisen myyntivoiton verotuksen uudistusten, jotka poistivat ammattimaisen kiinteistöjen myynnin verotuksen, vaikuttaneen myös tähän verotukseen.

Uudemmissa tavanomaisoikeudellisista ilmiöistä kiinnitän huomiota parhaillaan kovassa kehitysvaiheessa olevaan ns. yritysmuodon muutosoppiin. Tämähän sisältää lyhyesti sanottuna sen, että kun liike muutetaan tulolähdekokonaisuuden säilyttäen toiseen muotoon sarjassa yksityisliike — yhtymä — avoin yhtiö — kommandiittiyhtiö — osakeyhtiö, niin tähän ei sovelletakaan tavanomaisia verosubjektin vaihtumiseen yleensä liittyviä seuraamuksia, vaikka tuossa sarjassa selvästi tapahtuu vero- ja jopa yleisen oikeussubjektin muutoksia. Tämä tulkin-

tasuuntaus on yhä vahvistumassa. Viimeaikoina tässä on jätetty huomiota vaille mm. siviilioikeudelliset kiinteistökaupan maakaaren mukaiset muotovaatimukset.⁸ Käsitykseni mukaan tämä yritysmuodon verotuksellinen muutosoppi ei suoranaisesti perustu verolain säännöksiin, vaan on itsenäistä verotustapahtuman muotoutumisoppia. Jos ei jo olla, niin tämän kehityssuunnan jatkuessa ainakin pian ollaan tavanomaisen oikeuden piiriin kuuluvassa verotusjärjestelyn muodossa. Tämä asia eroaa aikaisemmin edellä selostetuista siinä, että nyt on kysymys verotuksen lieventämisestä eikä kuten edellisissä verotuksen lisäämisestä. On selvää, että jälkimmäisessä helpommin joudutaan ristiriitaan hallitusmuodon säännöksen kanssa kuin edellisessä. En katso mahdolliseksi tässä yhteydessä ryhtyä tämän esityksen näkökulmasta tarkastelemaan tämän oikeusinstituutin syntyvaiheita ja nykyistä kehitysasemaa.

Tavanomainen oikeus on verotuksessa ilmennyt muillakin tavoin ja nimenomaan sekavaksi muodostuneen lainsäädännön kohdalla. Perintö- ja lahjaverolaki säädettiin vuoden 1924 tuloverolain voimassa ollessa. Siinä omaisuusverotuksessa johdonmukaisesti käytettiin arvostusnormina käypää arvoa. TOL:ssa kuitenkin jossain määrin poikettiin käyvästä arvosta. Tämän takia, kun PerVL:n 10 §:ssä oli viittaus omaisuuden arvon määrittämisestä »niiden perusteiden mukaan, jotka ovat voimassa omaisuuden arvioimisesta tulo- ja omaisuusverotuksessa» on syntynyt tulkintakysymys siitä, onko sellainenkin omaisuus, joka TOL:n tai TVL:n mukaan on arvostettava varallisuusverotuksessa muunlaisten perusteiden kuin käyvän arvon mukaan, perintöverotuksessa kuitenkin arvostettava käyvän arvon mukaan.⁹ KHO on asettunut johdonmukaisesti sille kannalle, että tuo viittaus tarkoittaa PerVL:n säätämisen aikana ollutta tuloverolainsäädäntöä ja käyttänyt tällöinkin käyvää arvoa, näin esimerkiksi KHO 1944 I 31, 1946 I 54, 1947 II 380, 1951 II 315, 1958 II 336 ja 1972 II 583.¹⁰ Vaikka KHO:n oikeuskäytäntö oli näin vakiintunut, niin jatkuvasti varsin monet perintöverolautakunnat ovat soveltaneet voimassaolevien tuloverolakien mukaisesti määrättyjä

⁸ Näin mm. KHO 1985 II 525 ja 582, selostettu DL 1986 s. 128—129.

⁹ Ks. tästä *Pauli K. Mattilan* laajaa selostusta Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa, Helsinki 1984 ss. 234 erit. 240.

¹⁰ Ks. tästä asiasta KHO 1980 II 617 ja 618 oikeustapausselostustani LM 1981 s. 81. Näissä tapauksissa yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen muutoksien katsottiin muut-tavan näiden suoritettavaksi määrättävää työnantajan sosiaaliturvamaksua, vaikka sitä koskevilla säännöksillä ei ollut tapahtunut mitään muutoksia, näin 5 vastaan 2, jotka katsoivat Kansaneläkelain 3 §:n 2 momentissa sellaisena kuin se oli 29. 12. 1972 tarkoit-tetun silloin voimassa olleen TOL:n 10 §:n 1 momentin 4 kohdassa käsiteltäviä toimintaa. Ks. tästä aliv. 9 mainittua *Mattilan* teosta s. 241.

alempia verotusarvoja.¹¹ Tästä on tietenkin aiheutunut eriarvoisuutta lain soveltamisessa. Tämän kysymyksen yhteydessä on siis verotusasioissa havaittavissa paikallista tavanomaiseen oikeuteen viittaavaa, tosin lain säännökseen eräällä tavalla nojaavaa tulkintaa. Ilmiö on minusta se jossain muuallakin havaittavissa oleva, että Helsingin herrojen laki korvataan omalla paikallisella oikeuskäsityksellä.

Uuden lainsäädännön säätämisvaiheessa voi muutoinkin syntyä tietynlaisia vaikeuksia siitä, missä määrin vanha laki on tullut kumotuksi vai olisiko sitä kuitenkin jollain tavalla vielä noudatettava. Tällainen ilmiö esiintyi, tosin suhteellisen vaarattomassa muodossa, kun TVL:n 13 §:ssä korvattiin TOL:n 10 §:n 4 kohdassa olevat yleishyödyllisen yhteisön verovapautta koskevat säännökset. TVL:n säännöksiä laadittaessa puolue-elimet pääsivät voimakkaasti vaikuttamaan säännösten laadintaan ja niissä otetaan korostetusti huomioon näille tyypillinen toiminta. Siinä yhteydessä jätettiin laissa olleesta yleishyödyllisten luettelosta pois eräitä aikaisemmassa lainkohdassa nimenomaan mainittuja toimintalaatuja, kuten opetuslaitos, kansanvalistusta, maanpuolustusta tai kotimaista elinkeinoelämää edistävä toiminta. Normaalisten tulkintasääntöjen mukaan tämän tulisi merkitä sitä, ettei tällaista toimintaa enää pidettäisi verovapaana yleishyödyllisenä toimintana. Voidaan tuskin kuitenkaan katsoa, että tässä tapauksessa olisi varsinaista kannan tarkistusta tapahtunut vaan ainoastaan yleishyödyllisyyden käsitteen laajennus, joten ilmeisesti vanhan lain mukaiset verovapaudet ovat edelleen voimassa.¹²

Suunnilleen vastaavanlaatuinen tilanne syntyi TVL:n 29 §:n 1 momentin 5 kohdan nojalla eläkevakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden osalta. Itse pääsäännön kohdalla ei tapahtunut muutosta, mutta vastaavaan TOL:n 29 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaiseen säännökseen liittyi sen 2 momentissa yksityiskohtainen määritelmä siitä, minkälaista vakuutusta oli pidettävä eläkevakuutuksena. Tämä määritelmä jätettiin kuitenkin pois TVL:sta. Tätä poisjättämistä on TVL:a koskevan hallituksen esityksen (40/1974 vp) perusteluissa perusteltu sillä, että eläkevakuutuksen käsite on vakuutustoiminnassa vakiintunut. Tuon jälkeen on kuitenkin kiristynyt kilpailu vakuutuslalla pakottanut vakuutuslai-

¹¹ Ks. korkeimman oikeuden ennakkopäätöksen alempaa viranomasta koskevasta sitovuudesta *Curt Olsson*, Om rättsutveckling genom dom, LM 1984 s. 1182 ss. ja *Ilkka Saraviita*, Muutama sana Korkeimman oikeuden ennakkopäätösten sitovuudesta, LM 1985 s. 373 ss.

¹² Ks. tästä lähemmin *Lassi Kilpi*, Yleishyödyllisten ja aatteellisten yhteisöjen verovapaudesta, DL 1974 s. 211—241 ja sama Yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevat säännökset tulo- ja varallisuusverolaissa, Verotus 3/1975 s. 107—112.

tokset keksimään uusia verolakien aukkokohtiin limittytyviä, kaupaksi meneviä vakuutusmuotoja, jotka eivät sovellu aikaisempiin määritelmiin. Vaikkakin siis ilmeisesti tuo aikaisempi laissa ollut luettelo on vieläkin siinä mielessä pätevä, että siinä mainittuja vakuutusmuotoja on pidettävä laissa tarkoitettuina eläkevakuutuksina, niin kehitys voi luoda uusia siltä puuttuvia. Täten KHO:n ratkaisussa 1979 I 51 katsottiin tällaiseksi sosiaali- ja terveysministeriön vakuutusasianomaston lausunnon mukaisesti ns. elämisentasovakuutus.¹³

Mielenkiintoisen joskin pääasiassa vero-oikeuden ulkopuolelle jäävän tilanteen kumotun lain soveltamisesta tarjoaa se, joka syntyi, kun OK:n purkua koskevan 31 luvun säännökset korvattiin hallintoprosessiin soveltumattomalla lailla 20. 2. 1960/109 (hallituksen esitys 14/1958 vp). KHO:n 14 §:n mukaan asian käsittelyssä KHO:ssa on noudatettava laillista oikeudenkäymisjärjestystä.¹⁴ Tämän on katsottu tarkoittavan OK:n yleisten periaatteiden soveltamista hallintolainkäytössä sen vaatimat erityisolosuhteet kuitenkin huomioon ottaen. Katsottiin, etteivät uuden OK 31 luvun säännökset lainkaan soveltuneet hallintoprosessiin (toisin tosin hallituksen esityksen perusteluissa) ja asia oli vaarassa tämän vuoksi kariutua eduskunnassa. Sinänsä hyväksyttävän lakiesityksen pelastamiseksi lakivaliokunnan mietintöön otettiin lausuma siitä, että hallintoprosessissa voitaisiin edelleen noudattaa vanhaa lakia. Suuri valiokunta kuitenkin asettui lausunnossaan toiselle kannalle. Laki hyväksyttiin ja eduskunnan vastaukseen otettiin molemmat perustelut. Tämän jälkeen 1960 luvun alkupuolella purkuasioita käsiteltäessä ei päästy yksimielisyyteen siitä, mitä lakia purkuasioita käsiteltäessä oli sovellettava. Presidentti Kuuskosken, joka oli ollut pääministerinä hallituksen esitystä annettaessa, johtama jaosto viittasi uusiin säännöksiin (näin esimerkiksi KHO 1963 II 51, 155, 192, 238 ja 290; 1964 II 37, 217 ja 241; 1965 II 35, 136 ja 224 sekä 1966 II 7), mutta muut jaostot jättivät viittauksen lainkohtiin suorittamatta (näin esim. KHO 1963 A 271 ja 294; 1964 II 35, 254 ja 264; 1965 II 14, 174 ja 196 sekä 1966 I 5, II 5, 92 ja 155). Henkilökohtaisesti olin jälkimmäisellä kannalla, olinhan ollut lakivaliokunnan sihteerinä sen mietintöä annettaessa. Tämä jälkimmäinen menettely oli ilmeisesti laajenemassa, kuten ilmenee täysi-istuntoratkaisusta KHO 1965 I 3, jossa 12 jäsentä hylkäsi hakemuksen ilman lainkohtaviittauksia, 4 purki ja 5 hylkäsi viittauksin OK 31:7:ään. Tosin ei ennenkään ehdottomasti ollut tapana purkuasioissa

¹³ Ks. tästä oikeustapausselostus DL 1980 s. 154.

¹⁴ Vastaavia säännöksiä oli VirkamL:n 24, LääninoikeusL:n 25 ja Liikevaihtovero-oikeusL 7 §:ssä.

viitata lainkohtiin, näin mm. KHO 1959 II 285 ja 293, toisin 372. Sinänsä erimielisyys oli lähinnä kirjoittamisteknillinen. Aineellisoikeudellista merkitystä sillä tuskin oli. HPurkuL:n voimaantultua kysymys menetti merkityksensä.

Edellä selostetusta ilmenee, että poikkeuksellisissa tilanteissa voi kumotunkin lain noudattaminen nousta ajankohtaiseksi. Mikäli sitä noudatetaan, asia liikkuu tavanomaisen oikeuden soveltamisen rajamaila. Kiteyttäisin kysymyksen tavanomaisen oikeuden soveltamista vero-oikeudessa siihen, ettei sen merkitystä voida kokonaan poissulkea, mutta että ainakin tällä hetkellä ammattimaisen kiinteistöjenmyynnin poistuttua näyttämöltä sen merkitys on häviävän pieni.

Lopuksi on kuitenkin syytä huomauttaa siitä, että vaikkakin harkintaverotusinstituutti perustuu nimenomaiseen VerotL:n 72 §:n 1 mom. 4 kohdan säännökseen, niin tämä säännös on sisällöltään niin ylimalkainen että todellisuudessa harkinnan määrää arvioitaessa joudutaan tavanomaisen oikeuden piiriin. Ammattimaisen kiinteistöjen myynnin verotuksessa säännösten täydellisestä puuttumisesta huolimatta toimittiin paljon kiinteämmissä puitteissa kuin harkintaverotuksen määrää arvioitaessa on mahdollista. Olen aikoinani julkaissut tutkimuksen¹⁵ harkintaverotuksesta ja päätenyt siihen tulokseen, että kunnallisverotuksen peruseriaatteista on löydettävissä moniakin sellaisia, joilla pitäisi olla merkitystä harkintaverotuksen edellytyksiä ja määrää arvioitaessa mutta että näitä on varsin monia ja ne voivat osittain olla keskenään ristiriitaisia. Täten käytännön verotustyössä näiden käyttäminen ei ole mahdollista. Tämän lausuin ennen tietokoneaikaa. Noiden periaatteiden avulla olisi ilmeisesti mahdollisuus luoda tietokoneohjelmia, joiden puitteissa nämä eri näkökohdat olisi otettavissa huomioon. Jos näin meneteltäisiin, nousisi kysymys näiden ohjelmien valtiosääntöoikeudellisesta asemasta ja sitovuudesta, joka olisi lain-säädännöllisesti järjestettävä. Jos näin tapahtuisi, ei enää oltaisikaan harkintaverotuksessa vaan jossain uudessa alemmalla asteella delegoidun säännösvallan nojalla tapahtuvassa verotuksessa.

Nykyisin harkintaverotus on täysin ohjelmatonta ja satunnaisnäkökohtiin perustuvaa verotusta. Kuinka muutoin voisi ollakaan, kun yli 100 vuotta sitten sovellettuja verotusperusteita yritetään soveltaa nykyajan yhteiskuntaan. Millä voidaan saada ilman yksityiskohtaisia säännöksiä (EVL:n säännökset) yhteismitalliseksi, atomivoimalan, suurtelakan, Keskon tapaisen tukkuliikkeen, insinööritoimiston ja paikallisen osuuskunnan verotus. Ei tähän ole ainakaan mahdollista päästä EVL 72 §:n 4 koh-

¹⁵ Harkintataksoitus, Vammala 1955, erityisesti s. 178 ss.

dan säännöksen pohjalta. Perusvirhe elinkeinotoiminnan kunnallisverotuksessamme on nähdäkseni se, että 1940 luvulta lähtien sitä on vähitellen pyritty yhdenmukaistamaan valtiollisen tuloverotuksemme säännösten kanssa kiinnittämättä lainkaan huomiota kunnallisverotuksen erityispiirteisiin. Käsitykseni mukaan lakitekstien kirjoittajilla ei ole edes ollut selvää käsitystä kunnallisverotuksen luonteesta. Kun elinkeinoverotusta koskevissa kunnallisverosäännöksissä ei oteta huomioon kunnallisverotuksen merkityksellisiä erikoispiirteitä, ollaan joutunut tilanteeseen, jossa ei päästä eroon tuosta muinaismuiston luonteisesta 100-vuotiaasta harkintaverotuksesta. Sen näet katsotaan paikkaavan kunnallisverolainsäädännön puutteita. Kunnallisverotuksen yhdenmukaistaminen valtion tuloverotuksen kanssa on johtanut irtipääsemättömään harkintaverotus kurimukseen. Tämäkin osoittaa, ettei tavanomaisoikeudellinen menettely sovellu vero-oikeuteen, vaan olisi pitädyttävä hallitusmuodon 61 §:ssä edellytettyyn menettelytapaan, jonka vastaisena tosiasiallisesti pidän nykyistä harkintaverotusinstituuttia.