

SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISUJA
C-sarja N:o 11

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS 75 VUOTTA

Toimituskunta

Antti Suviranta

Esko Hoppu

Paavo Kekomäki

Mikko Kämäräinen

Juhani Wirilander

Toimittaja

HELSINKI 1973

**SUOMALAINEN
LAKIMIESYHDISTYS
75 VUOTTA**

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

ISBN 951-9068-24-4 (sid.)
ISBN 951-9068-25-2 (1/2 nahk.)
ISBN 978-951-855-876-0 (PDF)

Vammala 1973. Vammalan Kirjapaino Oy

Edward Andersson

Eräitä huomioita EVL:n valmistelusta, säätämisestä ja tulkinnasta

Vuonna 1968 säädetty elinkeinoverolaki siihen liittyvine tappion-tasauslakeineen ja muine lainmuutoksineen oli meidän oloissamme suuri lainsäädäntöuudistus. Ennakkotietomenettelystä johtuen on melko nopeasti voitu saada aika huomattava määrä oikeustapauksia, joiden johdosta lain tulkinta on monessa tärkeässä kohdassa selkiintynyt, vaikka laki tätä kirjoitettaessa on ollut voimassa vasta neljä vuotta. Tässä kirjoituksessa on tarkoitukseni omista subjektiivisistä lähtökohdistani käsin pohtia joitakin elinkeinoverolakikompleksin aiheuttamia tulkintaongelmia. Tällöin on tietenkin otettava huomioon, että olen ollut aktiivisesti mukana lakia valmisteltaessa, että olen osallistunut lain kommentaariteoksen laatimiseen ja että olen keskusverolautakunnan varajäsenenäkin jossain määrin voinut tarkkailla käytännön kehittymistä. Olen siis monessa suhteessa »jäävi», mutta tämä ei estäne minua lausumasta käsityksiäni.

EVL:n valmistelu suoritettiin Liikeverotuksen uudistustoimikunnassa, ns. Ikkalan toimikunnassa, jonka työ alkoi alkuvuodesta 1965 ja päättyi syyskuussa 1966. Työhön käytetty aika oli siis n. 1 1/2 vuotta, mikä on lyhyehkö aika, ottaen huomioon että työ tehtiin kokonaan sivutyönä toimikunnan istuessa puolitoista tuntia 1—2 kertaa viikossa. Vasta viime vaiheessa, sen jälkeen kun Ikkala oli 1. 6. 1966 alkaen nimitetty VvM:n vero-osaston päälliköksi, puheenjohtaja ja sihteeri (Sakki) saattoivat käyttää toimikunnan työhön jonkin verran virka-aikaakin.

Toimikunta pohti käsitykseni mukaan keskeisiä ongelmia suhteellisen perusteellisesti. Näinä keskeisinä ongelmina olivat mm. vaihtomaisuuden »arvostus», käyttöomaisuuden poistot, tulokäsitemme ja osakeyhtiöiden kahdenkertaisen verotuksen lieventäminen (18 § 4 k.;

ei sen sijaan 61 §). Ehkä ei olekaan mikään sattuma, ettei näiden keskeisten ongelmien kohdalla ole käytännössä ilmennyt pahempia tulkintavaikeuksia. Tällöin en ota lukuun akordivoittojen verotusta koskevaa kysymystä, joka kyllä oli esillä toimikunnassa, mutta niin aikaisessa vaiheessa, ettei sitä osattu kytkeä tappiontasaus säännöksiin. Niin jäi kannanotto siihen ongelmaan selvästi tekemättä, ja tuskin voidaan sanoa sen vielä kukaan tulleen täysin ratkaistuksi. Mieluimmin se olisi hoidettava lainsäädännön avulla.

Kun poliitikot v. 1966 eduskuntavaalien jälkeen alkoivat vaatia mietinnön valmistumista, toimikunnan työ oli epäilemättä vielä puoli-valmis. Kannanotot useisiin ongelmiin olivat vielä suorittamatta ja lähes kaikki kannanotot olivat riittämättömästi tarkistettuja. Tärkeitä säännöksiä, joita jouduttiin valmistelemaan suuressa kiireessä, olivat mm. kaikki siirtymäsäännökset, kehittämisrahastosäännökset niihin luettuina, muutokset muihin lakeihin, väliaikaiset säännökset (joista 61 §:ään tulikin virheitä) ¹ sekä eräät muut säännökset. Ennen kaikkea jäi ehkä vähemmälle huomiolle EVL:n suhde TOL:iin, ² jonka ongelman osalta on sittemmin ilmennyt tulkintaerimielisyyksiä. Toimikunnalla oli kyllä käsityksensä näistäkin asioista melko selvillä, mutta sen pukeminen säännösten muotoon ei joka suhteessa tullut selvästi suoritetuksi.

Toimikunnan omaksuma linja liikeverotuksen uudistuksessa oli epäilemättä melko vahvasti taloudellinen. Tällaiselle pohjalle liikeverotuksen täytyykin mielestäni pohjautua. Kun uudelle laille oli pyrittävä löytämään uusi ja kestävä teoreettinen perusta, jollaista ei TOL:n liikeverotussäännöksillä ollut nimeksikään, se löydettiin Saa-*rion* meno—tulo-teoriasta ja realisointiperiaatteesta, mikä myös mietinnössä ja lakitekstissäkin selvästi ilmaistiin. Eri asia on sitten, paljonko apua tästä on konkreettisia asioita ratkaistaessa. Esim. kysymyksen ollessa pelkkien kirjanpidollisten arvonkorotusten tulouttamisesta, lain teoreettinen pohja antoi välitöntä apua, minkä KHO myös on tunnustanut (1970 II 546—47). Joissakin toisissa kysymyksissä teorioitten antama välitön tulkinta-apu on olematon; sen sijaan että ryhdytään tulkitsemaan jotakin teoriaa, on syytä pyrkiä tulkitsemaan välittömästi lakitekstiä ja yrittää kehittää siitä johdonmukaisesti tulkittu kokonaisuus. Sitä paitsi tuntuu ilmeiseltä, ettei toimikuntaakaan ymmärtänyt meno—tulo-teoriaa joka suhteessa oikein,

¹ Ks. *Ikkala—Andersson—Nuorvala*, Uusi elinkeinoverolainsäädäntö (1973) s. 216, 349, 351.

² Maatilatalouden tuloverolakiahan tuolloin ei ollut olemassakaan.

mistä olkoon esimerkkinä mietinnössä esiintyvä väite EVL:n 20 §:n säännöksen mukaisen kertatulona saatujen korkojen ja vuokrien useammalle vuodelle jakamisen poikkeuksellisuudesta. Samoin Saario ja muut liiketalousmiehet ovat esittäneet allekirjoittaneelle, että toimikunnan penseä suhtautuminen varauksiin, erit. takuuvarauksiin, ei ollut Saarion teorian mukaista. Tämä pitäneeikin paikkansa ja siten voidaan todeta, että toimikunnan tältä osin tiukan äänestyksen jälkeen syntynyt kanta oli vero-oikeudellisten tai ehkä suorastaan kuviteltujen valtiontaloudellisten näkökohtien sanelema eikä lain teoreettiseen pohjaan perustuva.

Sen jälkeen kun Liikeverotuksen uudistustoimikunnan mietintö oli julkaistu, pyydettiin tavanmukaiset lausunnot, joita tuli runsaasti. Koska toimikunta ei lopettanut työtään tuon I osamietintönsä annettuaan, mietinnöstä annetut lausunnot voitiin käydä läpi toimikunnassa, mikä oli varmaankin hyödyllinen vaihe. Tämä menettely olisi syytä yleisesti ottaa käyttöön. Lisäksi asetettiin Ikkalan puheenjohdolla toimiva poliittisten ja etujärjestöjen edustajista kokoonpantua toimikunta, ns. tarkistustoimikunta, käymään läpi ne ehdotukset, jotka Liikeverotuksen uudistustoimikunta oli tehnyt. Tämäkin on varsin suositeltava menettely, edellyttäen ettei kysymyksessä ole täysin uuden työn tekeminen vaan nimenomaan puhdas tarkistustyö. Liikeverotuksen tarkistustoimikunta antoi oman mietintönsä (1967: B 36), josta on määrättyä apua EVL:a tulkittaessa. — Nämä kaksi vaihetta olivat sellaisia, joiden ansiosta voidaan ehkä sanoa EVL:n tulleen jonkin verran paremmin valmistelluksi kuin meillä yleensä on vero-oikeuden (ja monella muullakin) alalla tapana. Tarkistustoimikunnan mietinnön antamisen jälkeen EVL:n jatkovalmistelu tapahtui valtionvarainministeriössä ja hallitustasolla. Tämän vaiheen aikana tehtiin lakitekstiin toisaalta eräitä puhtaasti teknisiä muutoksia ja toisaalta (hallituksessa) eräitä suuria poliittisia ratkaisuja, (joista tärkein oli kehittämisrahastojen käytön olennainen lieventäminen verrattuna mietinnössä ehdotettuun). Sen sijaan näyttää siltä, ettei muita kuin puhtaasti teknisiä ja suuria poliittisia korjauksia ehdotuksiin voitu tässä vaiheessa enää tehdä, koskei ollut viranomaista/elintä, joka olisi ottanut sellaisista muutoksista vastuun.

Selostettuani näinkin perusteellisesti EVL:n valmisteluja ja teoreettista taustaa tulen tämän kirjoituksen pääteemaan: lakiin kohdistetun kritiikin sekä lain soveltamisessa syntyneen oikeuskäytännön analysointiin ja osaksi arvosteluun. — Oikeuskäytäntöä on — kuten totesin — jo verraten paljon ja sen kommentoiminen on mielenkiin-

toinen tehtävä. Varsinaista EVL:n kritiikkiä ei sen sijaan ole julkisuudessa esiintynyt kovinkaan paljon, mutta epävirallisesti olen kuullut laista lausuttavan erilaista arvostelua.

EVL ja siihen liittyvät lait hyväksyttiin eduskunnassa yksimielisesti. Myös lain yksityiskohdista oli eduskuntakäsittelyn aikana varsin vähän erimielisyyttä. Ei edes valiokunnassa ollut mainittavia, eriävinä mielipiteinä rekisteröityjä erimielisyyksiä. Näin ollen arvostelun esittäminen lain syntyhistoriaan vedoten on vaikeaa: ainoa peruste, joka tältä osin saatetaan esittää, on se, ettei eduskunta tiennyt mitä se päätti. Tällaisia väitteitä onkin väläytetty.

Kysymys asiantuntijavallasta on demokratian suuria kysymyksiä. Mutta asiantuntijavallasta ei koskaan tulla pääsemään täysin eroon, koska elävän elämän ongelmat ovat niin moninaisia ja osaksi niin vaikeita, ettei kuka tahansa valistunutkaan maallikko voi niitä hallita. Itse en koe asiantuntijavaltaa negatiivisena edes »poliittisen tahdon» toteuttamisen kannalta; olen »asiantuntijatyöryhmissä» usein havainnut vilpittömän tahdon yrittää nähdä asiat kaikinpuolisesti, vaikka työryhmä on saattanut olla poliittisesti melko yksipuolinen. Mutta asiantuntijoitakin on tietenkin monenlaisia. Joka tapauksessa voitaneen todeta, että tarkistustoimikunta edusti EVL-asiaassa ns. poliittista asiantuntemusta.

Tikka on väitöskirjassaan äskettäin mielenkiintoisella tavalla valaissut lain ration merkitystä laintulkinnassa ja eräitä muita tähän liittyviä kysymyksiä. Hän on myös hakenut esimerkkejä EVL:n alalta, mutta väitöskirjan kirjoittajalle suositeltavaan varovaiseen tyyliin varonut esittämästä jyrkkiä johtopäätöksiä. Hänen teoksensa on antanut minulle aiheen EVL:n tarkasteluun vähän laajemmaltikin.

Kysymys ammattimaisen kiinteistönmyynnin verottamisedellytyksistä lienee ollut ensimmäinen »suuri» oikeuskäytännössä esiin tullut ongelma. EVL:n esitoissa ei puhuta sanaakaan siitä, että lailla olisi haluttu kajota ammattimaisen kiinteistönmyynnin verotukseen. EVL:n valmistelutöiden aikana istui peräti kaksi komiteaa, joiden tehtävänä oli maan arvonnousun uudelleenjärjestelyn suunnittelu (1966: B 45 ja 1967: B 70). EVL:n valmistelijoiden ainoana huolena olikin, että EVL:n säännöksiä ei käytännössä voida soveltaa ammattimaiseen kiinteistömyyntiin. Tämän vuoksi syntyi EVL 55 §:n säännös. KHO:ssa herännyt ajatus, ettei ammattimaisesta kiinteistönmyynnistä EVL:n voimaantulon jälkeen enää voitaisi verottaa, tuli

³ *Tikka, Kari S.*, Veron minimoinnista (1972), erit. s. 12 s. ja 128 s.

kuin salamana kirkkaalta taivaalta. Sillä ei ollut mitään tukea EVL:n esitöissä. Mielestäni ei voida ajatellakaan, että 30 vuotta sovellettu verotusmuoto voitaisiin yht'äkkiä lopettaa ilman että eduskunta, hallitus ja lainvalmistelijat ovat olleet siitä millään tavoin tietoisia. Onneksi KHO selvällä enemmistöllä tyrmäsi tämän ajatuksen. Sen hyväksyminen olisi käsitykseni mukaan ollut jopa tuomioistuimen aseman kannalta epäviisas teko.

Seuraavana ongelmana tuli esiin kysymys EVL:n suhteesta kiinteistön vuokraustoimintaan sekä asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöihin. On kiistatonta, että tätä kysymystä oli komiteassa pohdittu riittämättömästi. Mietinnössä (1966: B 86 s. 82) tosin lausutaan, että TOL 24 §:n 5 kohdan säännöstä olisi edelleen sovellettava asunto-osakeyhtiöihin ja keskinäisiin kiinteistöyhtiöihin. Selvää mainintaa siitä, että esim. asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöihin olisi sovellettava EVL:a, ei ole mietinnön perusteluissa, eikä lakiteksti sano asiasta mitään.⁴ Puutteena on pidettävä sitäkin, ettei toimikunta pohtinut kiinteistönvuokrausta harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen asemaa siinä tapauksessa, että kiinteistönvuokraukseen sovellettaisiin EVL:a. Esi-työt ovat siis puutteellisia ja oikeuskäytäntö on noudattanut varo-vaista linjaa eikä ole poikennut aikaisemmin sovelletuista periaatteista. Tätä vastaan ei ole huomauttamista, joskin edelleen katsoisin, että olisi ollut aiheellista siirtyä käyttämään esim. asunto-osakeyhtiön kohdalla EVL:a niiden hyvin hajanaisten mutta liikeverotusta joka tapauksessa lähellä olevien periaatteiden sijasta, joita aikaisemmin oli sovellettu. Kun on ihmetelty EVL:n laatijoiden kannanottoa asunto-osakeyhtiöiden kohdalla, on kuitenkin luultu tämän kannanoton käsittävän paljon muuta kuin mitä se todellisuudessa käsittää, mm. jopa sen, ettei asunto-osakeyhtiötä voitaisi harkintaverottaa, jos sitä verotetaan EVL:n mukaan. Tämä johtopäätös on absurdi: eihän kiinteistöstä saatu tulo voi muuttua elinkeinotuloksi vain sen johdosta, että sen laskennassa sovelletaan EVL:ia (vrt. myös EVL 53 §).

Varsin mielenkiintoinen EVL:n periaatteiden koetinkivi oli kysymys sijoitusomaisuuden kirjanpidollisten arvonkorotusten veronalaisuudesta. Aikaisemmassa oikeuskäytännössä niitä oli verotettu. Asian tullessa KVL:ssa ensin esille lautakunnan enemmistö noudatti vanhaa käytäntöä. Tämä kanta oli ymmärtääkseni varsin selvästi EVL:n tärkeänä lähtökohtana olevan ns. realisointiperiaatteen vastai-

⁴ Ks. myös Andersson, LM 1972 s. 88 s.

nen. KVL:n kannan hyväksyminen KHO:ssa olisi merkinnyt heti alkuun tapahtuvaa EVL:n peruseriaatteiden rikkomista. KHO:n kanta noudatti kuitenkin EVL:n peruseriaatteita (1970 II 546—47). — Tässä yhteydessä totean käsityksenäni, että kun Ikkala—Andersson—Nuorvala selittävät (1 p., s. 201 s.), etteivät edes vaihto-omaisuuden ns. epäkuranttiusvähennykset voi palautua verovelvollisen tehdessä kirjanpidollisen arvonkorotuksen, tämä tuskin on oikea kanta. On tosin selvää, etteivät epäkuranttiusvähennykset palaudu vain sen johdosta, että omaisuuden arvo jälleen nousee, mutta jos verovelvollinen ottaa tämän nousun huomioon korottamalla aktiivisesti omaisuuden arvoa, mielestäni jo selvyysyistä on aiheellista, että korotus myös tuloutuu. Tämä vastannee KHO:n kantaa, jota on sovellettu myös sijoitusomaisuusrakennusten poistoihin (1970 II 547).

EVL:ssa on melko täydelliset jaksottamissäännökset. Tässä suhteessa laki poikkeaa hyvin selvästi aikaisemmasta oikeustilasta, sillä voidaan hyvällä syyllä sanoa, ettei TOL:ssa ollut mitään säännöksiä, jotka vastasivat EVL:n 19—24 ja 46—47 §:ää. Sen sijaan ne jaksottamisongelmat, joita mainituissa lainkohdissa säännellään, tietenkin esiintyivät käytännössä ja niihin oli säännösten puuttuessaakin jouduttu ottamaan kanta. On hyvin mielenkiintoista tutkia EVL:n käytäntöä siitä lähtökohdasta, miten se suhtautuu tuohon vanhaan käytäntöön. Voidaan pitää ilman muuta selvänä, että EVL:n valmistelijat tunsivat vanhan käytännön ja että he harkitsivat uusien säännösten ja vanhan käytännön suhdetta ja varsinkin sitä, miten uusi säännös ehkä muuttaisi vanhaa käytäntöä.

Mitä EVL 19 §:ään tulee, ongelmana oli lakia valmisteltaessa tietenkin se, miten aikaisin tulo on kirjattava tuotoksi. Lainsäätäjän huolena on luonnollisesti, etteivät verovelvolliset saa mielivaltaisesti lykätä tuloutustaan. Tässä suhteessa EVL 19 § onkin varsin tiukka säännös. Sen sijaan lakia valmisteltaessa ei nähty sanottavana ongelmana niitä verovelvollisia, jotka itse haluavat suorittaa tuloutuksen aikaisemmin kuin EVL edellyttää, kuten toisinaan pienet rakennusliikkeet tulouttaessaan rakennuttajien maksamia ennakkoja. Omalta osaltani en voi edelleenkaan nähdä tätä minään ongelmana verojärjestelmässä, joka sallii tappiontasauksen. Vain tapauksiin, joissa verovelvollinen siirtymällä edestakaisin tuloutustavasta toiseen etsii verotusetuja, on syytä puuttua VerotusL 56 §:n nojalla.

EVL 20 §:ssä säännellyistä, enakkoon saaduista kertatuloista, erityisesti kertavuokrista ja niiden jaksottamisesta olin käynyt tais-

telua jo väitöskirjassani.⁵ Oikeuskäytäntö, joka aikaisemmin sovelsi kassaperiaatetta ja verotti heti, muutti kantaansa samana vuonna kuin väitöskirjani ilmestyi (KHO 1962 II 431), minkä jälkeen tuo kanta vakiintui usealla KVL:n päätöksellä. EVL:n valmistelutyössä tunnus-tettiin pääsäännöksi, että ennakoon saadut kertatulot jaetaan koh-distumisvuosille. Säännös asiasta, joka sinänsä on Saarionkin oppien mukainen, tarvittiin toisaalta selvyysyistä ja toisaalta jaksotusajan kohtuulliseksi rajoittamiseksi 10 vuoteen, minkä puolesta puhuvat vahvat kontrollisyyt.

Aivan samalla tavoin kuin EVL 19 §:n päätarkoituksena on myö-hästyneen tuloutuksen ehkäiseminen, voidaan sanoa EVL 22—23 §:n (ja miksei myös 24 §:n) tarkoituksena olevan ennenaikaisen kulukir-jauksen estäminen. Sekä 23 että 24 § palvelee selvästi meno tulon kohdalle-ajatusta. Sen sijaan lainsäätäjä ei voi olla kovinkaan huo-lestunut siitä, jos verovelvollinen jossakin tapauksessa kirjaa kulunsa myöhemmin kuin laki sallii; eihän tästä voi olla mitään veroetua. Saksalaisessa verokirjallisuudessa puhutaankin kuvaavasti *aktivointi-pakosta* (esim. EVL 23 ja 24 §:n tapauksissa) ja *passivointioikeudesta* (esim. EVL 20 ja 46 §:n tapauksissa). Olen melko varma siitä, että jos Ikkalan toimikunnassa olisi tultu ajatelleeksi esim. kysymystä vuosi-lomapalkkavarausten pakollisuudesta, asiaa ei olisi otettu täysin vakavasti. Eihän veronsaajalla voi olla mitään haittaa siitä, jos vero-velvollinen ei halua nähdä sitä vaivaa, jonka kesälomapalkkavaraus-ten tekeminen tuottaa: kysymys on tyypillisestä Passivierungsrechtistä.

Lopuksi haluan sanoa muutaman sanan EVL 9—12 §:n liikeomai-suuden ryhmittelyä koskevista säännöksistä. Ilmeisestikään ei EVL:a valmisteltaessa täysin huomattu selvittää liikeomaisuuden ja liikkee-seen kuulumattoman omaisuuden välistä rajaa. Kuitenkin esim. EVL 5 §:n 3 kohdan ja 53 §:n säännöksistä käynee selvästi ilmi, että liike-omaisuuskäsitettä oli tarkoitus laajentaa. Samoin TOL 27 §:n 3 koh-dan »laajennuskustannuksia» koskevan säännöksen kumoaminen ja EVL:n kanta perustamis- ja järjestelymenojen vähentämisestä (8 § 7 k.) osoittanevat, että liikeomaisuuden käsite on laaja. Kuitenkin on myönnettävä, että jokaisella yrityksellä voi olla taseessaan elinkeino-toimintaan kuulumatonta omaisuutta, johon EVL:n säännöksiä ei sovelleta. Kysymys on vain siitä, mikä omaisuus on tuollaista »yli-määräistä» omaisuutta.⁶

⁵ Resultatutjämning vid inkomstbeskattningen (1962) s. 340 ss.

⁶ Sana »ylimääräinen» on epäonnistunut, koska se viittaa kirjanpitolain 15 §:n epäonnistuneeseen sanontaan.

Olen yleensä sanonut, että liikeomaisuuteen kuulumattomana voidaan pitää vain sellaista omaisuutta, jolla ei ole mitään tehtävää yrityksen toiminnan kannalta vaan joka lähinnä on hankittu liikavarojen sijoituksena taikka spekulatiivisena investointina. Näissä tapauksissa erimielisyyttä ei lienekään periaatteessa, joskin käytännössä voidaan olla eri mieltä. Sen sijaan kysymys »liikeomaisuuden» ja »ylimääräisen» omaisuuden rajasta näkyy aktualisoituneen, kun on kysymys toisella alalla toimivien tytäryhtiöiden osakekannoista. Tämä ongelma on käytännössä varsin tärkeä.

Pörssiyhtiöiden osakkeiden hankinta merkitsee usein yrityksille pelkkää pääomansijoitusta ja siten investointia ylimääräiseen omaisuuteen, jollei kysymyksessä ole rahoitusomaisuuden lyhytaikainen sijoittaminen. Mutta jos yhtiö hankkii toisen yhtiön osake-enemmistön, tilanne on yleensä käsitykseni mukaan toinen. Tällöin tähdätään konsernin muodostamiseen. Konserniyhtiöiden väliset liiketaloudelliset kytkennät ovat yleensä niin läheiset, ettei voida puhua spekulatiivista tai sijoitussuhteesta. Kaikkein vaikeimmalta tuntuu kiistää tytäryhtiön osakkeiden liikeomaisuusluonne, jos tytäryhtiön osakekanta on hankittu fuusiointitarkoituksessa ja fuusio myös toteutetaan. Samoin lienee todettava, että holdingyhtiöiden omistamat osakekannat muodostavat holdingyhtiön liikeomaisuuden. Yrityksellä, joka sinänsä harjoittaa esim. teollista toimintaa, voi myös olla toisena toimintahaarana toisten yhtiöiden osakekantojen holdingluontoinen omistaminen, jolloin osakkeet ovat käyttöomaisuutta (ks. esim. KVL 1971: 182; vrt. saman yhtiön osalta aikaisemmin KHO 1969 II 568).

Käsitykseni mukaan, jota ei tämän kirjoituksen puitteissa kylläkään voi riittävästi perustella, tulolähde on pelkkä laskentayksikkö, jolla tosin kunnallisverotuksessa on materiaalistakin merkitystä. Koko yrityksen — eikä tulolähteen — puitteissa on sen sijaan arvostettava, mikä on liikeomaisuutta. Tällöin voidaan arvostelussa ottaa huomioon yrityksen nykyinen toiminta mutta myös — koska liike-toiminnan laajentaminenkin kuuluu elinkeinotoiminnan piiriin — tuleva toiminta sikäli kuin toiminta on fuusion kautta laajenemassa.

KHO on kahdessa ennakkotietoasiassa (31. 1. 1972 n:o 274 = KVL 1971: 197 ja 14. 3. 1972 n:o 941 = KVL 1971: 231) joutunut ottamaan kantaa edellä esitettyyn ongelmaan. Näiden ratkaisujen takana oleva ajatus on ainakin minulle hämärä, minkä vuoksi otan ne hiukan kriit-

tiseen tarkasteluun.⁷ Molemmat tapaukset koskivat fuusiotappion vähentämistä. Vastaanottavana yhtiönä oli tupakkateollisuutta harjoittava yhtiö ja sulautuvana edellisessä tapauksessa metallialan yhtiö ja jälkimmäisessä makeisalan tehdasyhtiö. Molemmat osakekannat oli hankittu juuri ennen fuusion toimeenpanoa korkeahkosta hinnasta, joten fuusiotappio oli luonnollinen. KVL ei pohtinut erityisemmin kysymystä ko. osakkeiden luonteesta, vaan pitäen asiaa tältä osin selvänä sovelsi jo vakiintuneita fuusiotappion määräytymisperusteita ja selitti fuusiotappion vähennyskelpoiseksi. Sen sijaan KVL pohti tarkoin tulolähdeongelmaa ja katsoi makeis- ja tupakka-tehtaiden kuuluvan samaan tulolähteeseen, mutta selitti metalliyhtiön fuusion johdosta, että fuusiotappiota ei *kunnallis*verotuksessa saanut vähentää muiden tulolähteiden tulosta. KVL:n kanta, ettei tämä rajoitus koskenut valtionverotusta, perustui EVL 56, 2 §:n säännöseen.

Verohallitus valitti molemmissa tapauksissa KHO:een perusteella, jota KHO ei hyväksynyt. Sen sijaan KHO:ssa ryhdyttiin ensimmäisessä tapauksessa (metalliyhtiö) pohtimaan, olivatko tytäryhtiön osakkeet käyttöomaisuutta, ja päädyttiin tältä osin ilmeisesti kielteiseen tulokseen. KHO perusteli näet valituksen hylkäämistä sillä, ettei muutosta ollut haettu perusteella, ettei tytäryhtiön osakkeita ollut katsottava emoyhtiön liikkeeseen kuuluviksi varoiksi. — Jälkimmäinen valitus hylättiin samalla perustelulla, ja näyttää siltä kuin asiaa ei olisi siinä yhteydessä sanottavasti pohdittu. KHO ei edes mitenkään ottanut kantaa siihen KVL:ssa pitkälti pohdittuun kysymykseen, kuuluivatko makeis- ja tupakkateollisuus samaan tulolähteeseen.

Omalta osaltani en ole päässyt selville siitä, mikä ajatus on ollut KHO:n kannanoton takana em. kahdessa asiassa. Jos olisi katsottu vastoin EVL 56,2 §:n säännöstä tulolähdejako ratkaisevaksi valtionverotuksessa, olisi kai kuitenkin jälkimmäisessä tapauksessa pitänyt lausua, että tupakka ja makeiset vastoin KVL:n kantaa kuuluivat eri tulolähteeseen. Jos taas on lähdetty ajatuksesta, ettei omaisuus, joka hankitaan yrityksen toiminnan laajentamiseksi uudelle alalle, ole liikeomaisuutta, on omaksuttu kestävämmän suppea liikeomaisuuden käsite. Arvelenkin, että KHO:n ensimmäisen päätöksen takana on jonkinlainen pyrkimys rajoittaa fuusiotappion vähennysoikeutta, mikä sinänsä saattaisi olla paikallaan, ja että toisessa ratkaisussa on käytetty ensimmäistä mallina asiaa tarkemmin harkitsematta.

⁷ Volpjo on Tilinpäätäjän päivillä n:o 21 esit. IV pohtinut näitä oikeustapauksia. Viittaen tässä yleisesti hänen esitykseensä, joka osaksi vastaa omaa kantaani.

Yhteenveto

EVL:n valmisteluun osallistuminen oli mielenkiintoista ja yhtä mielenkiintoista on ollut lain voimaantulon jälkeen seurata oikeuskäytännön kehittymistä. Tällöin on vakuuttavasti ilmennyt, ettei lainvalmistelussa pystytäkään ennakoimaan kaikkia ongelmia eikä edes ongelmaryhmiä, ei ainakaan jos lainvalmistelua harjoitetaan kiireisten henkilöiden sivutyönä. Toisaalta voidaan yleensä lähteä siitä, että ainakin EVL:n kaltaisissa kokonaisuudistuksissa on pyritty laatimaan johdonmukainen järjestelmä. Kun lainsoveltajan siis on mielestäni tunnustettava nämä kaksi tosiasiaa, siitä tulisi voida tulkinnan kannalta johtaa ajatus, että tulkinnan pitäisi mahdollisimman suuressa määrin pitäytyä lainsäädännön yleisissä periaatteissa ja tunnustaa ne lähtökohdat, joihin laki perustuu. En tietenkään väitä, että tästä periaatteesta voi kaikissa tulkintatilanteissa saada johtoa.

Verolain tulkinnassa sanamuoto on tietenkin tärkein lähtökohta. Mutta sanamuodostakin voi usein tehdä erilaisia johtopäätöksiä. Ehdottoman hyväksyttäviä ovat sanamuotoon tiukasti pitäytyvät tulkinnat vain silloin, kun voidaan tietää, että ne ovat myös »lainsäätäjän» kiistatta tarkoittamia. Sen sijaan esim. contrario-tulkinnat edustavat usein suuressa määrin asianomaisen omia arvostuksia; ei ole suinkaan aina looginen pakko päätyä siihen, että tietty sanamuoto on katsottava analogiatulkinnat poissulkevaksi. EVL:n tulkinnassa tästä on olemassa runsaasti esimerkkejä: ehkä tärkeimpänä lainkohtana, jossa tämä ongelma on akuutti, on mainittava EVL 47 §. Samalla kuin totean EVL 47 §:n epäonnistuneen sanamuodon, joka epäilemättä melkoisesti rajoittaa tulkintaa, huomautan siitä, että kun esim. EVL 51,3 §:ää on voitu analogisesti melkoisesti laajentaa yli sen sanamuodon selvän sisällön, ei voine olla välttämätöntä 47 §:ää tulkittaessa pitäytyä tiukasti sanamuodossa ja taloudellisten realiteettien vastaisesti torjua kaikki analogiatulkinnat. Lainkohtaa laadittaessa ei ollut minkäänlaista aikomusta tehdä takuuvarauksen käyttöala suppeammaksi kuin se oli lain laatimisen aikaan ennen EVL:a. Jo silloinhan oli hyväksytty esim. sähkö- ja muiden aliurakoitsijoiden takuuvaukset vähennyskelpoisiksi (KVL 1961:142; ks. myös KHO 22. 5. 1967/3093).

Voipio⁸ on käsitellessään EVL:n jaksottamisnormeja voimakkaasti korostanut niiden olevan *jakautumisnormeja*, joiden mukaan vero-

⁸ Voipio, Verotus 1973 s. 9 ss.

Tämän kirjoituksen ladottavaksi jättämisen jälkeen Voipio on virkaanastujaisesi-

rasitus jaetaan kansalaisten kannettavaksi, mistä hän päättyy »lain sanamuodon mahdollisimman uskolliseen seuraamiseen». Omalta osaltani olen halunnut osoittaa, ettei lain sanamuoto ole aina niin tarkoin valmisteltu ja punnittu, että sen voitaisiin yksityiskohtia myöten sanoa ottavan kantaa verotaakan jakautumiseen. Lainsäätäjän harkinta on ollut perusteellisempaa tärkeimpien lainkohtien osalta. Esim. EVL 28 §:n aliarvostusoikeuden laajentaminen esim. sallimalla tietyn prosentin mukainen epäkuranttiusvähennys ilman erityistä näyttöä olisi varmasti jakautumisperiaatteidenkin vastaista. Samoin ei voida laintulkinnalla sallia jotakin aivan uutta keinoa piilovarausten muodostamiseen. Sen sijaan tähän argumenttiin ei voi mielestäni kiinnittää juuri mitään huomiota, kun on kysymys pienten, vuosittain toistuvien menoerien jaksottamisesta. Verotaakan jakautumiseenhan nämä eivät vaikuta. Mutta tärkeämpi johtopäätös omasta lähtökohdastani käsin on se, että puhuminen jakautumisnormista on mielekäästä vain silloin, kun verovelvollinen jaksottamisratkaisullaan pyrkii siirtämään verotuksen tuonnemmaksi. Tämähän voi ainakin teoriassa lisätä muiden verotaakkaa ja voi vaikkapa johtaa siihen, että vero jää veronsaajilta kokonaan saamatta. Jos taas verovelvollisen jaksotusratkaisu johtaa päinvastaiseen tulokseen, eli jos hän tulouttaa ennenaikaisesti tai vähentää sallittua myöhemmin, eikä tähän liity veronkiertämistä eikä muunlaista veron karttamista, en voi nähdä, että puhe jakautusnormista olisi mielekäästä. Eihän kenenkään muun verovelvollisen etu voi kärsiä siitä, jos joku verovelvollinen harkitsee aiheelliseksi lahjoittaa valtiolle ja kunnalle sen korkoedun, jota veron ennenaikainen maksaminen merkitsee.

telmässään Kauppakorkeakoulussa arvostellut EVL:n valmistelua melko kärkevästi. Tässä ei ole aihetta polemisoida yksityiskohdista, joista osaksi olen hänen kanssaan melko pitkälti samaa mieltä. Mutta tästä kirjoituksesta käynee selville, että eräät hänen lähtökohdistaan ovat virheellisiä tai, ottaen huomioon EVL:n valmistelussa vallinneet olot, epärealistisia. Komiteamietinnön perusteluosa on epäilemättä laha, mutta ajatus että EVL:a valmisteltaessa olisi voitu ottaa kantaa kaikenlaisiin detaljeihin, on täysin epärealistinen.