

SUOMALAISEN
LÄKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISUJA
C-SARJA N:o 6

Vammala 1961, Vammalan Kirjapaino Oy.

ISBN 978-951-855-879-1 (PDF)

Toimituskunta

P A A V O K A S T A R I
O L L I I K K A L A
A N T T I S U V I R A N T A

Kunniajäsenilleen
KAARLO KUSTAA KAIRALLE
ja
URHO JONAS CASTRÉNILLE
heidän täyttäessään 75 vuotta

kunnioittavasti
Suomalainen Lakimiesyhdistys

Olli Ikkala

Keskinäinen liikekiinteistöosakeyhtiö ja tuloverotus

Keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö on ainakin suurimmaksi osaksi erillisiin huoneistoihin jaetun rakennuksen omistava osakeyhtiö, jonka kullakin osakkaalla on yhtiöjärjestykseen perustuva oikeus hallita yhtiön rakennuksessa olevaa huoneistoa. Tällaisia osakeyhtiöitä on maassamme runsaasti. Aluksi niitä perustettiin ja edelleenkin eniten perustetaan asunto-osakeyhtiöinä, so. osakeyhtiöinä, joiden rakennuksissa olevat huoneistot on tarkoitettu asunnoiksi. Keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt ovat kuitenkin viime aikoina suorittaneet uusia aluevaltauksia. Useat eri syyt, mm. pääomanpuute, tonttien korkeat hinnat, huoneistojen huoltoon liittyvät seikat yms., ovat johtaneet siihen, että elinkeinonharjoittajatkin ovat turvautuneet keskinäisiin kiinteistöosakeyhtiöihin toimitilaongelmiaan ratkoessaan. On muodostettu keskinäiseksi kiinteistöosakeyhtiöiksi, so. keskinäisiksi liikekiinteistöosakeyhtiöiksi, organisoituja pienteollisuus- ja teollisuustaloja, ostoskeskusrakennuksia, liike- ja konttoritaloja jne.

Keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö on taloudelliselta rakenteeltaan varsin erikoislaatuinen osakeyhtiö.¹ Se ei useampien muiden osakeyhtiöiden tavoin tavoittele voittoa vaan pyrkii vain takaamaan ja turvaamaan osakkaitensa mahdollisuudet jatkuvasti hallita ja käyttää huoneistojaan omiin tarkoituksiinsa. Jotta tämä olisi mahdollista, keskinäinen

¹ Ks. Ikkala, Keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö ja jatkuva harkintatakoitus, LM 1959, s. 679 s.

kiinteistöyhtiö perii osakkailtaan, päinvastoin kuin tavalliset osakeyhtiöt, jatkuvasti ns. yhtiövastikkeina rakennuksen hoitoon ym. tarvitsemansa varat. Näitä yhtiövastikkeita ei peritä eikä suoriteta sen vuoksi, että osakkaille voitaisiin jakaa osinkoa, vaan sen vuoksi, että yhtiön menot saataisiin katettua. Keskinäisissä kiinteistöosakeyhtiöissä, kuten julkisyhteisöissäkin, menojen suuruus määrää täten tulojen suuruuden. Voittoa ei niille pitäisi periaatteessa lainkaan kertyä.

Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön tulon muodostuksessa on, kuten jo esitetynkin perusteella saatetaan todeta, monia varsin erikoisia, tavallisille osakeyhtiöille täysin vieraita piirteitä. Nämä erikoispiirteet heijastuvat myös tuloverotukseen ja pakottavat ottamaan vero-oikeudessaakin suuntaan tai toiseen käyvän kannan niiden synnyttämiin ongelmiin.²

TOL:n 24 §:n 4 kohdassa oli jo TOL:n tullessa voimaan säännös, jonka mukaan »tuloksi ei katsota asunto-osakeyhtiölle taikka siihen verrattavalle kiinteistöosakeyhtiölle tai asunto-osuuskunnalle sitä asuntoetua, josta osakas tai jäsen on erikseen verovelvollinen». Sanamuotonsa mukaan lainkohta koski keskinäisistä kiinteistöosakeyhtiöistä vain asunto-osakeyhtiöitä ja niihin verrattavia kiinteistöosakeyhtiöitä. Keskinäisiä liikekiinteistöosakeyhtiöitä katsottiin sen vuoksi voitavan verottaa vastaavasta edusta. Tämä etu, so. osakkaan hallitseman huoneiston käyvän vuokran ja maksetun yhtiövastikkeen erotus, leimattiin peitellyksi osinjonjaoksi ja lisättiin yhtiön veronalaiseen tuloon. Lopputulokset, joihin näin meneteltäessä päädyttiin, olivat monasti ilmeisen kohtuuttomia, sillä käyvän vuokran arvio ei pysytellyt hyväksyttävissä rajoissa eikä osinkotulovähennyksestäkään saatu helpotusta. Epäkohtia käytiinkin poistamaan lainsäädäntöteitse. TOL:n 24 §:n 5 kohtaa muutettiin ja kunnallisverolakeihin lisättiin sanottua uusittua lainkohtaa vastaavat säännökset. Näiden uusien säännöksien (TOL:n 24 §:n 5 k L:ssa 340/1961, KKunA:n 55 §:n 1 d k. L:ssa 341/1961 ja MKunA:n 82 §:n 6 d k. L:ssa 343/1961) mukaan tuloksi ei katsota »osakeyhtiölle tai osuuskun-

² Keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöitten verotuksesta ks. *Kilpi*, Osakkaan asuntoedun verotettavuudesta kiinteistöyhtiön tulona, LM 1958, s. 738 ss.; *Voipio*, Asunto-osakeyhtiön veronalaisesta tulosta, LM 1959, s. 31 ss.; *Tuunanen*, Näkökohtia kiinteistöyhtiöiden verotuksesta, Verotus 1961, s. 9 ss.; Verolakikomitean mietintö, Komiteamietintö N:o 4—1961, Helsinki 1961, s. 139 s. ja s. 253 s.

nalle sen osakkeenomistajien tai jäsenten saamaa etua huoneistoista, joihin heillä yhtiöjärjestyksen tai osuuskunnan sääntöjen nojalla on hallintaoikeus, milloin kysymyksessä on asunto-osakeyhtiö, asunto-osuuskunta tai asunto-osakeyhtiöistä annetun lain (30/26) 25 §:ssä tarkoitettu osakeyhtiö taikka sellainen muu osakeyhtiö tai osuuskunta, jonka kokonaisvaroista, verovapaat varat mukaan luettuina, vähintään yhdeksänkymmentä prosenttia muodostuu ja jonka veronalaisista tuloista, tässä kohdassa tarkoitettua etua lukuunottamatta, vähintään kahdeksänkymmentä prosenttia on saatu yhdestä tai useammasta sellaisesta rakennuksesta tontteineen, jonka huoneistojen lattiapinta-alasta, kiinteistön hoitoa varten tarpeellisia huoneistoja ja huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja lukuunottamatta, on vähintään kuusikymmentäviisi prosenttia osakkeenomistajien tai jäsenten yhtiöjärjestykseen tai osuuskunnan sääntöihin perustuvassa omassa käytössä ja jonka osakeyhtiön tai osuuskunnan kukaan osakas tai jäsen ei hallitse enempää kuin kolmekymmentä prosenttia huoneistojen lattiapinta-alasta».

Siteroitua uutta säännöstä tarkasteltaessa ei voine välttyä vaikutelmalta, että säännös ei ole ainakaan kielelliseltä rakenteeltaan paras mahdollinen. Yhteen ainoaan virkkeeseen on sijoitettu suuri määrä sivulauseita ja prosenttilukuja. Niillä virke on saatu tavattoman raskaaksi. Jo säännöksen perusajatuksen selvittely vaatii ehkä hyvinkin moneen kertaan toistuvaa virkkeen lukemista. Pahinta kuitenkin on, että on syytä epäillä säännöksen soveltamisen käytäntöön tuskin tulevan tapahtumaan kitkattomasti, vaikka sen kielellisen rakenteen tuomiin vaikeuksiin ei kiinnitettäisikään huomiota.³

Meillä, kuten yleensä muuallakin, osakeyhtiöitten verotus on kaksinkertainen. Tulon osalta tämä merkitsee, että osakeyhtiö maksaa veroa voitostaan ja osakas osakeyhtiöltä saamastaan osingosta. Tällainen itse asiassa saman erän kahteen eri kertaan tapahtuva verottaminen lisää tietenkin verorasituksen ankaruutta ja synnyttää eittämättä monia hai-

³ Keskusverolautakuntakin on katsonut — täydellä syyllä — tarpeelliseksi antaa valtiovarainministeriön välityksellä veroviranomaisille ohjeet säännösten soveltamisesta, ks. KVL 30. 6. 1961 N:o vero 80/200/61 (jäljempänä KVL ohjeet).

tallisia vaikutuksia. Kaksinkertaisen verotuksen epäkohtia onkin pyritty, itse veronsaajalle varsin tuottavasta järjestelmästä luopumatta, lieventämään myös meillä Suomessa. Nyt puheena oleva säännös ei kuitenkaan pyri vain lieventämään vaan sulkemaan kokonaan pois kaksinkertaisen verotuksen eräitten keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöitten ja niiden osakkaiden osalta.

Keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöitten osalta kaksinkertainen verotus on toteutettu, kuten jo edellä totesin, siten, että osakkaan osakkaana hallitseman huoneiston käyvän vuokran ja siitä perityn yhtiövastikkeen erotus on lisätty yhtiön tuloon. Koska osakas on itse maksanut veroa huoneistostaan saamastaan edusta joko liike- tai ammattitulonsa osana tai toiselle vuokraamastaan huoneistosta perimästään vuokrasta, verotus onkin kerrotuin tavoin saatu kaksinkertaiseksi. Tämän kaksinkertaisen verotuksen tulee nyt puheena oleva säännös ehkäisemään. Sen mukaanhan ei osakeyhtiön tuloksi katsota osakkaan yhtiöjärjestyksen perusteella hallitsemastaan huoneistosta saamaa etua, siis juuri sitä etua, minkä suuruutena on käytännössä pidetty huoneiston käyvän vuokran ja siitä maksetun vastikkeen erotusta.

Säännös ei kuitenkaan ehkäise läheskään kaikkien keskinäisten liikekiinteistöosakeyhtiöitten ja niiden osakkaiden kaksinkertaista verotusta. Kaksinkertaisesta verotuksesta keskinäinen liikekiinteistöosakeyhtiö vapautuu näet vain,

1) jos sen kokonaisvaroista, verovapaat varat mukaanluettuina, vähintään 90 % muodostuu yhdestä tai useammasta sellaisesta rakennuksesta tontteineen, jonka huoneistojen lattiapinta-alasta, kiinteistön hoitoa varten tarpeellisia huoneistoja ja huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja lukuunottamatta, on vähintään 65 % osakkeenomistajien yhtiöjärjestykseen perustuvassa omassa käytössä,

2) jos sen veronalaisista tuloista vähintään 80 % on saatu yhdestä tai useammasta kerrotunlaisesta rakennuksesta tontteineen,

3) jos sen omistaman rakennuksen lattiapinta-alasta, kiinteistön hoitoa varten tarpeellisia huoneistoja ja huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja lukuunottamatta, on vähintään 65 % osakkeenomistajien yhtiöjärjestykseen perustuvassa omassa käytössä, sekä

4) jos sen kukaan osakas ei hallitse enempää kuin 30 % huoneistojen lattiapinta-alasta.

Kutakin näistä edellytyksistä on tarkasteltava erikseen niiden keskinäisten liikekiinteistösaakeyhtiöiden piirin selvittämiseksi, joiden osalta tulon kaksinkertainen verotus on poistettu.

Ensimmäisenä edellytyksenä on säännöksen mukaan, että yhtiön »kokonaisvaroista, verovapaat varat mukaan luettuina, vähintään 90 % muodostuu» yhdestä tai useammasta säännöksessä tarkemmin yksilöidystä rakennuksesta tontteineen. Jotta tuloverotus siis voitaisiin suorittaa säännöksen tarkoittamilta osilta, on välttämätöntä toimittaa varojen arvio. Siitä, miten tämä arvio on toimitettava, lainkohta vaikenee. Tulo- ja omaisuusverotuksen osalta voitaneen kuitenkin epäilyksittä lähteä siitä, että varat on arvostettava, olipa sitten kysymys veronalaisista tai verovapaista varoista, TOL:n omaisuusarvostusta koskevien sääntöjen mukaan ja että siis käyvän arvon tulee olla määräävänä. Kunnallisverotuksen osalta ei arvostusperustetta koskevaan kysymykseen voida antaa yhtä varmaa vastausta, sillä kunnallisverolaeissahan ei ole laisinkaan varojen arvostusnormeja. Koska voitaneen kuitenkin edellyttää, että samansisältöisiä normeja on, ellei nimenomaan ole muuta säädetty, sekä valtionverotuksessa että kunnallisverotuksessa sovellettava samalla tavalla ja koska käypä arvo on jonkinlainen yleinen vero-oikeudellinen omaisuusarvo, käyvän arvon tulee ilmeisesti olla myös kunnallisverotuksessa määräävänä.⁴

Varojen arvo määrätään ja voidaan määrätä aina vain tietyn hetken olosuhteiden perusteella. Siitä, minkä hetken tulee nyt puheena olevassa tapauksessa olla arvostushetkenä, laki vaikenee. TOL:n 34 §:n mukaan omaisuuden arvo määrätään omaisuusverotuksessa yleensä sen käyvän arvon mukaan, mikä omaisuudella oli verovuoden päättyessä omistajan kädessä ja sillä paikalla, missä se oli. Tuntuu siltä, että tätä omaisuusverotusta koskevaa yleistä sääntöä olisi, muuta osoittavan normin puuttuessa, sovellettava myös nyt puheena olevassa tapauksessa. Jos jokin muu ajankohta otettaisiin määrääväksi, sen omaksumista ei

⁴ Näin myös KVL ohjeet.

näet voitaisi puoltaa, paitsi eräässä jäljempänä puheeksi tulevassa erikoistapauksessa, millään vero-oikeudellisella normilla vaan se olisi ja jäisi täysin ilmasta temmatuksi.

Verovelvollisen kokonaisvaroihin on säännöksen mukaan luettava verovelvollisen kaikki varat, myös verovapaat varat. Sitä, mitä varoilla tällöin tarkoitetaan, ei lainkohdassa ole tarkemmin määritelty. Tuskin kuitenkaan voidaan olettaa, että säännöksellä olisi tahdottu luoda jokin uusi vara-käsite. Pikemminkin on todennäköistä, että sanaa varat on käytetty samassa merkityksessä kuin TOL:n omaisuutta koskevissa säännöksissä. Näin ollen voitaneen olettaa, että varat on määriteltävä TOL:n 4 luvussa olevien normien perusteella ja että siis esim. TOL:n 33 §:ssä mainittuja hyödykkeitä, oikeuksia ja muita etuuksia, joita pykälän mukaan ei lueta varoiksi, ei katsota varoiksi nytkään.

Lainkohtien mukaan varoiksi on luettava myös verovapaat varat. Tämä määräys on varsin kategorinen. Siinä ei tehdä minkäänlaisia rajoituksia verovapauden perusteeseen tms. nähden. Sen vuoksi onkin säännösten sovellutusalan rajaa vedettäessä otettava laskelmissa huomioon asuntotuotannon veronhuojennuslain, eräistä väliaikaisista poikkeussäännöksistä verolakeihin annetun lain samoin kuin kaikkien muidenkin normien verovapaiksi säätämät varat.

Kerrotuin tavoin määritetyistä verovelvollisen kokonaisvaroista, niistä velkoja vähentämättä, on, jotta säännöksiä voitaisiin soveltaa, vähintään 90 %:a muodostuttava yhdestä tai useammasta jäljempänä puheeksi tulevasta rakennuksesta tontteineen. Sen selvittäminen, mikä on lain tarkoittama tontti, saattaa tuottaa vaikeuksia. Silloin kun maa-alan rakennusoikeus on joko kokonaan tai suurimmaksi osaksi käytetty, koko maa-ala on tosin epäilyksittä luettava tontiksi. Jos sen sijaan rakennus sijaitsee suurella tilalla tai tontilla, jonka rakennusoikeudesta suuri osa on käyttämättä, ilmeisestikin vain kohtuullinen osa tilasta tai tontista voitaneen katsoa laissa tarkoitetuksi rakennuksen tontiksi.⁵ Silloin taas, kun maa-alueella on sekä lainkohdassa tarkoitettuja että muita rakennuksia, lainkohdassa tarkoitettujen rakennuksen tonttina voitaneen pitää

⁵ Ks. KVL ohjeet.

vain sitä osaa maa-alueesta, joka vastaa ko. rakennuksen kuutiotilavuutta muiden maa-alueella olevien rakennusten kuutiotilavuuteen verrattuna.⁶

Puheenaolevien säännösten soveltamisen toisena edellytyksenä on, että yhteisön veronalaisista tuloista, säännöksistä tarkoitettua etua lukuunottamatta, vähintään 80 %:a on saatu yhdestä tai useammasta jäljempänä puheeksi tulevasta rakennuksesta tontteineen. Kun tutkitaan, onko tämä edellytys täytetty, on siis, kuten laissa selvästi säädetään, osakkeenomistajan tai jäsenen yhtiöjärjestyksen tai osuuskunnan sääntöjen perusteella hallitsemasta huoneistosta saama etu, siis juuri se etu, jonka verosta vapauttamiseen säännöksillä pyritään, sivuutettava. Muutoin on lainkohdissa tarkoitettu veronalainen tulo ilmeisestikin määritettävä normaaliin tapaan. Se on toisin sanoen määritettävä, jäljempänä puheeksi tulevaa poikkeustapausta lukuunottamatta, verovuodelta, valtionverotuksessa TOL:n sekä kunnallisverotuksessa KKunA:n tai MKunA:n säännösten mukaan. Koska veronalaiseen tuloon luettavat erät eivät ole valtionverotuksessa ja kunnallisverotuksessa täysin samat, veronalaisen tulon, jolla tarkoitetaan ns. bruttotuloa, määrät saattavat poiketa toisistaan valtionverotuksessa ja kunnallisverotuksessa.

Sen tulonkin määrä, joka on katsottava saaduksi sanotusta rakennuksesta tontteineen, on vahvistettava tavalliseen tapaan, so. veronalaisen tulon määrittämistä koskevia normeja soveltaen. Kun säännöksessä on puhe veronalaisesta eikä verotettavasta tulosta, lienee selvää, että tätä tuloa määritettäessä ei voida kunnallisverotuksessakaan turvautua harkintaverotukseen. Jos rakennuksesta tai tontista saadusta tulosta — tai verovelvollisen kokonaistulosta — ei ole riittävää selvitystä, veronalaisen tulon määrä voidaan sen sijaan kyllä vahvistaa laskelmin tai arvioiden.

Kolmantena säännösten soveltamisen edellytyksenä on, että yhtiön omistaman rakennuksen tai jos yhtiöllä on useampia rakennuksia, niiden jokaisen huoneistojen lattiapinta-alasta on, kiinteistön hoitoa varten tar-

⁶ Tällaisen jaon KVL:kin edellyttää toimitettavaksi jakoperustetta kuitenkin mainitsematta.

peellisiä huoneistoja ja huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja lukuunottamatta, vähintään 65 % osakkeenomistajien tai jäsenten yhtiöjärjestyksen tai osuuskunnan sääntöihin perustuvassa omassa käytössä.

Huoneistona pidetään asuntotuotannon veronhuojennuslain täytäntöönpanosta ja soveltamisesta annetun asetuksen (38/1959) 3 §:n mukaan »asuinhuoneistoja sekä liike- ja työhuoneistoja, niihin luettuina myös autotallit, varastohuoneet, kerhohuoneistot, keila- ja muut peliradat, elokuvateatterit ja muut näihin verrattavat huonetilat». Saman asetuksen 6 §:n mukaan tarkoitetaan taas huoneiston pinta-alalla »sitä huoneiston vaakasuoraa pinta-alaa, jota rajoittavat huoneistoa ympäröivien seinien sisäpinnat, ottamatta kuitenkaan lukuun hormiryhmien, putkikanavien, pilarien ja kantavien seinien käsittämää alaa» ja luetaan huoneiston pinta-alaan myös siihen kuuluvan parven ala. Asuntotuotannon veronhuojennuslain 2 §:n 2 momentin mukaan on asuinhuoneistojen pinta-alaan luettava lisäksi »huoneiston osalle tuleva suhteellinen osuus rakennuksessa olevien asumiseen liittyvien ja asukkaitten yhteiskäyttöön tarkoitettujen huonetilojen pinta-alasta». Lain 2 §:n 2 momentissa käytettyä huoneta käsitettä on tarkennettu asetuksen 4 §:ssä ja 5 §:ssä, joista viimeksimainittu tarkentaa myös huoneisto-käsitettä.

Mainitut säännökset koskevat suoranaisesti ja välittömästi tietenkin vain asuntotuotannon veronhuojennuslainsäädännön alaan lankeavia tapauksia. Varsin houkuttelevaa olisi kuitenkin pyrkiä soveltamaan niitä myös TOL:n 24 §:n 5 kohdassa ja sitä vastaavissa kunnallisverolain säännöksissä tarkoitetuissa tapauksissa. Mm. varsin epäselvän huoneistokäsitteen selvittelyssä niistä olisi apua. Tällaiseen menettelyyn liittyy kuitenkin tiettyjä vaaroja. Mainitut säännökset on näet annettu pitäen silmällä yksinomaan ja vain asuntotarkoitukseen käytettävän rakennuksen omistajalle sekä sille, jolla asunto-osakeyhtiön osakkaana tai asunto-osuuskunnan jäsenenä on oikeus hallita asuntotarkoitukseen käytettävässä rakennuksessa olevaa huoneistoa, myönnettäviä sosiaaliperusteisia veronhuojennuksia. TOL:n 24 §:n 5 kohdassa ja sitä vastaavissa kunnallisverolakien säännöksissä on taas lähinnä kysymys kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemisestä eikä varsinaisesta veronhuojennuksesta. Siihen soveltuvat säännöt ja normit saattavat hyvinkin poiketa veronhuo-

jennustapauksiin soveltuvista säännöistä ja normeista. Lisäksi joudutaan toteamaan, että asuntotarkoituksiin käytetty rakennus eroaa monessa suhteessa liiketarkoituksiin käytetystä rakennuksesta, joten tästäkään johtuen ei edellistä koskevia normeja voida ilman muuta soveltaa jälkimmäiseen. Tietty varovaisuus onkin siis tarpeen silloin, kun asuntotuotannon veronhuojennuslainsäädännön normeista etsitään johtoa tulkintaan.⁷

Kun yleiskielessä puhutaan konttori-, myymälä-, tehdas-, työ- tai asuinhuoneistosta, edellytetään yleensä, joko tietoisesti tai tiedottomasti, että kysymyksessä olevat tilat on selvästi erotettu rakennuksen muista tiloista ja luovutettu haltijansa yksinomaiseen, muut poissulkevaan käyttöön. Lähinnä tässä samassa merkityksessä lienee huoneisto-sanaa käytetty myös TOL:n 24 §:n 5 kohdassa ja sitä vastaavissa kunnallisverolain säännöksissä. Näissä lainkohdissahan puhutaan huoneistoista, joihin osakkailla tai jäsenillä on yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen nojalla hallintaoikeus, joten niissäkin voidaan edellyttää tarkoitetun huoneistolla sellaista itsenäistä ja erillistä rakennuksen osaa, johon osakas tai jäsen saa verraten pitkälle menevän yksinomaisen määräämisvallan.

Huoneisto, esitetyin tavoin luonnehdittuna, voi palvella mitä erilaisimpia tarkoituksia. Se voi olla konttori-, myymälä-, tehdas-, työ- tai asuinhuoneisto mutta myös autotalli-, varasto-, elokuva-, teatteri-, kerho-, pelirata- tms. huoneisto. Kaikki tällaiset huoneistot on katsottava myös nyt puheena olevien säännösten edellyttämässä mielessä huoneistoiksi. Näin täytynee tehdä täysin siitä riippumatta, onko ne mainittu yhtiöjärjestyksessä huoneistoina vai ei. Kuten tuloverotuksessa yleensäkin⁸ täytynee näet myös nyt kysymyksessä olevassa tapauksessa tosiasiallisille, realisille olosuhteille antaa etusija muodollisiin seikkoihin nähden.

Luonnehdittu huoneistokäsité on aivan kirjaimellisesti ja muodollisesti otettuna varsin tiukkarajainen. Kun sitä ei ole laissa nimenomaisesti säädetty vaan se on luotu tulkinnalla, ei siitä kuitenkaan tarvinne

⁷ Vrt. kuitenkin KVL:n ohjeet.

⁸ Ks. Ikkala, Käyttöomaisuuden arvonnvähennykset tulo- ja omaisuusverotuksessa, Porvoo 1957, s. 23 s.

eikä edes aina voitane pitää ehdottomasti kiinni. Varsinkin sellaisissa tapauksissa, joissa huonetilat ovat taloudellisesti merkittävissä suhteissa rinnastettavissa tyypilliseen huoneistoon, huoneistokäsittelyn laajentaminen lienee välttämätöntä jo yksistään lain kiertämisen ehkäisemiseksi. Esimerkiksi se, että huoneiston toisesta huoneistosta erottava väliseinä on jätetty pois vaikkapa tilojen tehokkaamman käytön aikaansaamiseksi, mikä varsinkin tehdas- ja työhuoneistoissa on mahdollista, ei poistane kysymyksessä olevien tilojen huoneistoluonnetta. Sitä ei tehne sekään, että huoneiston läpi tapahtuu kulku toiseen huoneistoon,⁹ yhtä vähän kuin mikään muukaan niihin verrattava seikka. Aivan yleisesti ottaen voitaneen olettaa, että huonetiloja, joita yleiskielessä pidetään ja voidaan pitää huoneistoina, on pidettävä huoneistoina myös TOL:n 24 §:n 5 kohtaa ja sitä vastaavia kunnallisverolakien normeja sovellettaessa.

Eteisaulat, käytävät, porrastasanteet, porrastilat, hissikuilut yms. ovat sellaisia rakennuksen osia, joita ei missään tapauksessa voida pitää huoneistoina. Huoneistoina ei liioin voida pitää pannuhuoneita, polttoainevarastoja¹⁰ eikä myöskään sellaisia ullakko- ja kellaritiloja, jotka on jaettu huoneiston haltijoiden käyttöön. Kaikilta nyt mainituilta tiloilta puuttuvat ne tunnusmerkit, joilla huoneistokäsittelyä voidaan ajatella luonnehdittavan. Yleiskielessäkään ei niitä nimitetä huoneistoiksi.

Laskettaessa, onko huoneistojen lattiapinta-alasta riittävä osa osakaiden yhtiöjärjestykseen perustuvassa omassa käytössä ei »kiinteistön hoitoa varten tarpeellisia huoneistoja ja huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja» oteta lukuun. Tällaisia »kiinteistön hoitoa varten tarpeellisia huoneistoja» ovat ennen muuta talonmiehen asunnot, sillä ne jos mitkään ovat todella välttämättömiä kiinteistön hoidossa. Myös kiinteistöyhtiön toimistona käytetty huoneisto voitaneen lukea ainakin suuremmissa rakennuksissa tähän ryhmään.¹¹ Laki tosin edellyttää, että huoneisto on kiinteistön hoitoa varten tarpeellinen, joten yksinään

⁹ Vrt. KVL 9. 5. 1960 N:o 24.

¹⁰ Toisin KVL ohjeet, missä ne luetaan kiinteistön hoitoa varten tarpeellisiksi huoneistoiksi.

¹¹ Näin myös KVL ohjeet.

se, että huoneistoa käytetään kiinteistön hoitoa palveleviin tarkoituksiin, ei riittäne. Suuremmissa liikekiinteistöissä toimisto on kuitenkin jo katsottava tarpeelliseksi. Vain pienempien kiinteistöjen osalta voineekin tässä suhteessa syntyä epäilyksiä.

Mainitut talonmiehen asunto ja toimistohuoneisto ovat ehkä tyypillisimmät »kiinteistön hoitoa varten tarpeelliset huoneistot». Niiden lisäksi myös eräät muut huoneistot ilmeisestikin täyttävät lain tässä suhteessa asettamat vaatimukset. Niinpä jos kiinteistön hoitoa varten on palkattu lämmittäjä tai muita työntekijöitä, myös näille varatut asunnot täytynee katsoa tähän ryhmään kuuluviksi.¹² Kun laki nimenomaan puhuu kiinteistön hoitoa varten tarpeellisesta huoneistosta, ei sellaisena kuitenkin saatettane pitää pannuhuonetta, polttotainevästöjä tms., sillä nehan eivät ole huoneistoja. Koska näitä viimeksi mainittuja tiloja ei pitäisi ottaa huomioon rakennuksen kaikkien huoneistojen yhteistä lattiapinta-alaa laskettaessakaan, on lopputulos, johon esitetty käsitys johtaa, luonteva.

Kiinteistön hoitoa varten tarpeellisiin huoneistoihin on laissa rinnastettu huoneistojen yhteiskäyttöön varatut tilat. Tällaisia huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja ei siis lueta siihen rakennuksen huoneistojen lattia pinta-alaan, josta vähintään 65 % on oltava osakkeenomistajien yhtiöjärjestykseen perustuvassa omassa käytössä. Laissa puhutaan huoneistoista saadusta edusta, rakennuksen huoneistojen lattiapinta-alasta ja kiinteistön hoitoa varten tarpeellisista huoneistoista mutta sen sijaan huoneistojen yhteiskäyttöön varatuista tiloista. Ilmeistä siis on, että näiden tilojen ei tarvitse olla huoneistoja. Koska kuitenkin myös huoneistot ovat eittämättä »tiloja», laissa edellytettynä yhteiskäyttöön varattuina tiloina voitaneen pitää huoneistojakin, kunhan ne vain todella ovat »huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja».

Puollettu käsitys soveltunee hyvin lain sinänsä epäonnistuneeseen sanontaan »huoneistojen lattiapinta-alasta, ... huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja lukuunottamatta». Siltä osin kuin on kysymys yhteiskäyttöön varatuista huoneistoista, sanonnan voidaan näet katsoa

¹² KVL ohjeissa mainitaan tällaisina huoneistoina huoltomiesten asunnot.

osoittavan, että niiden pinta-alaa ei ole luettava »huoneistojen pinta-alaan». Siltä osin taas kuin on kysymys sellaisista yhteiskäyttöön varatuista tiloista, jotka eivät ole huoneistoja, sanonnan saatetaan sanoa vain korostavan, että nämä tilat on sivuutettava osakkaiden oman käytön osuutta laskettaessa.

Laissa säädetään huoneistojen yhteiskäyttöön varatuista tiloista. On kuitenkin varsin vaikea ajatella, että huoneistoilla sellaisenaan olisi tai edes voisi olla jotain tiloja yhteiskäytössä. Laissa lieneekin, sen sanonnasta huolimatta, tarkoitettu huoneiston omistajien ja haltijoiden sekä niissä työskentelevien ja asuvien henkilöiden yhteiskäyttöön varattuja tiloja. Vain näin ymmärrettynä muodostunee säännöksen tulkinta järkeväksi ja tarkoitustaan vastaavaksi.

Keskinäisten liikekiinteistösaakeyhtiöitten yhtiöjärjestykset osoittavat toisinaan tiettyjä tiloja yhteiskäyttöön. Tosiasiallisesti yhteiskäyttöön varatut tilat saattavat kuitenkin olla yhtiöjärjestyksen edellyttämiä suuremmat tai pienemmät. Tällöin on ilmeisestikin tosiasiallisille olosuhteille annettava määräävä merkitys, sillä tuloverotushan ei rakennu eikä sitä voida rakentaa fiktioille vaan realiteeteille.

Ennenkuin jotain tilaa voidaan pitää yhteiskäytössä olevana, on edellytettävä, että joko kaikilla tai ainakin suurella osalla huoneistojen omistajista, haltijoista, niissä työskentelevistä henkilöistä jne. on mahdollisuus käyttää hyväkseen kysymyksessä olevia tiloja. Kaikkia talossa liikkuvia palvelevat eteisaulat, porrastasanteet, hissikuilut yms. ovatkin sen vuoksi ehkä tyypillisimpiä ja selvimpiä yhteiskäytössä olevia tiloja. Epäillä tuskin voidaan, etteikö myös yhteisiä polkupyöräkellareita tai muita sellaisia kaikkien huoneistojen haltijoiden tai rakennuksessa toimivien henkilöiden tarpeita varten järjestettyjä varastotiloja olisi katsottava yhteiskäyttöön varatuiksi tiloiksi. Niihinkään nähden ei näet toisella ole toista parempaa oikeutta, vaan ne ovat selvästi jakamattomassa yhteiskäytössä.

Lain tarkoittamina huoneistojen yhteiskäyttöön varattuina tiloina voitaneen jakamattomassa yhteiskäytössä olevien tilojen lisäksi pitää myös jaetussa tai muutoin järjestetyssä yhteiskäytössä olevia tiloja. Yhteiskäyttö-käsitteelle lienee näet tunnusomaista ennen muuta se, että

tilan käyttömahdollisuus on varattu usealle tiettyyn ryhmään kuuluvalla henkilölle, eikä se, että tilan käyttö on erityisittä järjestelyittä sallittu kaikille. Sana yhteiskäyttöön on itse asiassa vain sanan yksityiskäyttö vastakohta. Yhteiskäyttö-käsitteen kannalta voitaneen edelleen pitää merkityksettömänä sitä, peritäänkö käytöstä erillinen korvaus vaiko ei. Ajateltakoon esimerkiksi vain asuntotalon saunaa ja pesutupaa, jotka eittämättä ovat yhteiskäytössä olevia tiloja silloinkin, kun niiden käytöstä peritään korvaus ja kun niiden käyttö tapahtuu etukäteen varattujen vuorojen puitteissa. Periaatteessa samalla tavalla täytyy yhteiskäyttö-käsite ymmärtää myös liikekiinteistöjen ollessa kysymyksessä.

Kerrotulla tavalla hahmotellun yhteiskäyttö-käsitteen mukaisesti on yhteiskäyttöön varattuina tiloina pidettävä jo esimerkkeinä mainittuja, talossa toimivien käyttöön varattuja saunoja¹⁸ ja pesutupia sekä pesuhuoneita, pukuhuoneita yms. Myös sellaiset ullakko- ja kellaritilat, jotka on jaettu huoneistojen haltijoiden käyttöön, lienee luettava yhteiskäyttöön varatuiksi tiloiksi. Niiden osaltahan yhteiskäyttö on, ullakkoa ja kellaritila kun kumpaakin voidaan pitää yhtenä »tilana», jaettua yhteiskäyttöä. Epäselvempää sen sijaan on, ovatko autotallit, väestösuojat, yhteisruokalatilat yms. yhteiskäyttöön varattuja tiloja.

Autotalli tai ehkä paremminkin autotallihuoneisto on voitu kokonaisuudessaan luovuttaa osakkaan osakkuuteen perustuvaan hallintaan tai sitten vuokrata. Kummassakin tapauksessa autotalli on yksinomaan ja vain haltijansa käytössä. Yhteiskäyttöön varattuna tilana ei sitä tällöin voida pitää. Edes se, että haltija vuokraa autopaikkoja vain talossa toimiville, ei muuta tilannetta toiseksi. Edellä lausuttu pitää paikkansa sekä silloin, kun autotalli on suurempi, että silloin, kun se on pienempi, esim. vain yhden auton talli. Kummassakin tapauksessahan kaikki yhteiskäytön piirteet puuttuvat.

Itse yhtiön välittömässä hallinnassa olevan autotallin osalta tilanne voi sen sijaan jo olla toinen. Kun tällaista autotallia pidetään yhtenä kokonaisuutena ja siis yhtenä »tilana», voitaneen näet autopaikkojen — ei siis koko tallin — vuokrauksessa vain huoneistojen haltijoille yms.

¹⁸ Näin myös KVL ohjeet.

nähdä järjestetyn ja korvauksellisen yhteiskäytön selvät piirteet. Ainakin silloin, kun autotallin käytöstä ei peritä erillistä korvausta vaan se on vapaata kaikille huoneistojen haltijoille tms., epäilykset autotallin luonteesta huoneistojen yhteiskäyttöön varattuna tilana häipynevät lopullisesti.

VäestönsuojeluL (438/1958) velvoittaa rakentamaan tiettyä kuutio-tilavuutta suurempiin rakennuksiin väestönsuojan, jonka suuruudeltaan arvioidaan riittävän sodan aikana tai siihen verrattavissa oloissa rakennuksessa asuvia, työskenteleviä tai muutoin oleskelevia henkilöitä varten. Väestönsuoja on täten jo suorastaan lain säännöksen perusteella yhteiskäyttöön varattu tila. Normaalioloissa väestönsuojaa kuitenkin yleensä käytetään mitä erilaisimpiin tarkoituksiin. Se saatetaan vuokrata varastoksi tai työhuoneeksi, sitä saatetaan käyttää autotallina jne. Tästä huolimatta täytyy väestönsuojan alkuperäistä, sen rakentamiseen johtanutta tarkoitusta pitää primäärisenä, vaikka se ei normaalioloissa ilmenekään tosiasiallisena käyttönä vaan ainoastaan jonkinlaisena varallapitona. Sen mukaisesti on väestönsuoja myös aina katsottava yhteiskäyttöön varatuksi tilaksi.¹⁴

Varsinkin asutuskeskusten laitamilla tai ulkopuolella sijaitsevilla teollisuustaloissa ruokalat tai ruokailutilat ovat talossa työskentelevien huollon kannalta katsottuna suorastaan välttämättömiä. Silloinkin kun ne eivät ole välttämättömiä, ne ovat keskinäisten kiinteistöyhtiöitten omistamissa taloissa ainakin hyödyllisiä talossa työskenteleville. Kun tällainen yhteisen ruokalan tai ruokailupaikan vaatimat tilat järjestetään rakennukseen, toimenpiteellä onkin jokseenkin poikkeuksetta selvä sosiaalinen ja samalla talossa työskentelevien yhteisetua tavoitteleva leima. Sen vuoksi ei liioin ajatus, että tällaiset tilatkin olisivat »huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja» liene kovinkaan kaukana.

Ruokailutilat, joiden käyttöön talossa työskentelevillä on oikeus ja joiden yhteydessä ei toimi ravintolaa tms., ovatkin epäilemättä »huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja».¹⁵ Niiden osaltahan kaikki yhteiskäytön tunnusmerkit toteutuvat. Yhteisruokala saattaa sen sijaan jo

¹⁴ Näin myös KVL ohjeet.

¹⁵ Vrt. tästä ja seuraavasta KVL ohjeet.

olla toisessa asemassa. Niinpä silloin kun ruokailuhuoneisto on vuokrattu jollekin henkilölle, huoneisto on hänen käytössään. Mistään yhteiskäytöstä ei tällöin voida enää puhua, vaikka vain talossa työskentelevät käyttäisivät ruokalaa ja vaikka vuokrasopimuskin sen lisäksi velvoittaisi ja oikeuttaisi pitämään ruokalaa yksinomaan talossa työskenteleville. Sitä juriidista tosiasiaa, että huoneiston hallinta ja käyttö on annettu — vaikkapa rajoittavin ehdoin — vuokramiehelle, ei näet voitane sivuuttaa. Tilanne on ilmeisestikin toinen silloin, kun ruokailuhuoneisto on pidätetty yhtiön hallintaan ja ruokatarjoilu on järjestetty yhtiön toimesta joko palkkaamalla henkilö siitä huolehtimaan tai muulla vastaavalla tavalla. Tällöinhän ruokalatilat on nimenomaisesti ja suoraan varattu huoneistojen yhteiskäyttöön. Ruokatarjoilun järjestäminen voitaneen näet selittää vain tilojen käyttöä tehostavaksi lisätoimenpiteeksi, joka ei missään määrin muuta itse tilojen luonnetta.

Keskinäisillä liikekiinteistöosakeyhtiöillä on varsinkin ns. teollisuustaloissa välittömässä hallinnassaan varastotiloja, joita luovutetaan erillistä korvausta vastaan talossa toimiville liikkeille näiden tarpeen ja tilojen riittävyyden mukaan. Kun korostetaan, että tällaisia varastotiloja ei ole varattu eikä niitä tosiasiaassakaan käytetä jonkin tai joidenkin harvojen henkilöiden tarpeiden tyydyttämiseen vaan että kaikilla talossa huoneistoja hallitsevilla liikkeillä on mahdollisuus niitä käyttää, tilat saanevat yhteistilojen leiman. Epävarmaa tosin on, riittääkö tämä leima tekemään tilat laissa tarkoitetuiksi yhteiskäyttöön varatuiksi tiloiksi. Se tosiasia, että kiinteistöjen yhteistilojen rajaa käytäessä ei kiinteistön luonnetta ja käyttötarkoitusta voitane sivuuttaa, puoltanee kuitenkin liiketalojen osalta myöntävää vastausta.

Keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöitten rakennuksissa on usein yhtiön hallintaan jätetty myymälä- yms. huoneistoja. Nämä huoneistot yhtiö vuokraa yksityisille liikkeenharjoittajille ja varaa siten talossa työskenteleville mahdollisuuden ostosten tekoon yms. työpaikkansa välittömässä läheisyydessä. Se tosiasia, että huoneisto on luovutettu vuokramiehen hallintaan, estää kuitenkin jo yksinään, viitatuista vastakkaista käsitystä tukevista piirteistä huolimatta, pitämästä näitä huoneistoja »yhteiskäyttöön varattuina tiloina». Tällaisia tiloja eivät liioin liene rakennuksen

myymättömät ja sen vuoksi yhtiön hallintaan jääneet käyttämättömät huoneistot. Ensinnäkään ne eivät ole konkreettisessa käytössä, ja toiseksi osakkaiden niistä yhdessä kantama taloudellinen rasitus, jota ehkä voitaisiin pitää jonkinlaisena taloudellisenä yhteiskäyttönä, ei voine kuitenkaan olla lain tarkoittamaa yhteiskäyttöä.

Jotta TOL:n 24 §:n 5 kohtaa ja sitä vastaavia kunnallisverolain säännöksiä voitaisiin soveltaa, rakennuksen huoneistojen lattiapinta-alasta, luonnehdittuja kiinteistön hoitoa varten tarpeellisia huoneistoja ja huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja lukuunottamatta, on vähintään 65 % oltava osakkeenomistajien yhtiöjärjestykseen perustuvassa omassa käytössä.¹⁶ On syytä korostaa, että laissa ei puhuta yhtiöjärjestykseen perustuvasta huoneiston hallinnasta vaan siitä, että huoneisto on osakkaan »yhtiöjärjestykseen perustuvassa omassa käytössä».¹⁷ Laki toisin sanoen kirjaimellisesti otettuna edellyttää, että nimenomaan huoneiston oman käytön tulee perustua yhtiöjärjestykseen ja että siis yhtiöjärjestys velvoittaa osakasta itse välittömästi käyttämään huoneistoa. Kun lakiin otettiin omaa käyttöä koskeva määräys, lainsäätäjän tarkoituksena lienee kuitenkin ollut vain rajoittaa säädösten sovellutusala sellaisiin yhtiöihin, joiden osakkaat pääasiallisesti itse hallitsevat huoneistojaan, ja sulkea siis sovellutusalan ulkopuolelle yhtiöt, joiden rakennuksessa olevia huoneistoja hallitsevat niitä toisille vuokranneet pääomansijoittajat yms. Minkäänlaista eroa eri yhtiöiden välillä sillä perusteella, suoko yhtiöjärjestys vain hallintaoikeuden vai velvoittaako se omaan käyttöön, ei ilmeisestikään ole tahdottu tehdä. Kaikki ne yhtiöt, joissa osakkaiden tosiasiallisessa omassa käytössä on riittävä osa huoneistojen lattiapinta-alasta, on kaiken todennäköisyyden mukaan tahdottu asettaa, yhtiöjärjestysten eroavuuksista huolimatta, keskenään samaan asemaan. Kun lisäksi todetaan, että hallituksen esityksen sanonta »hallinnassa» eduskunnassa vain yksinkertaisesti korvattiin sanonnalla »omassa käytössä»

¹⁶ Kuten laki selvästi osoittaa, on tämän edellytyksen olemassaolo tutkittava kunkin rakennuksen osalta erikseen.

¹⁷ Omalla käytöllä tarkoitetaan tietenkin vain osakkaana olevan subjektin käyttöä. Osakeyhtiön tai avoimen yhtiön osakkaansa taikka yhtiön tytär- tai emoyhtiönsä omistamien osakkaitten perusteella hallitseman huoneiston käyttö ei sen vuoksi ole omaa käyttöä. Ks. myös KVL ohjeet.

muuta tekstiä tältä osin muuttamatta,¹⁸ voitaneenkin lain sanamuodosta huolimatta katsoa, että kaikki osakkaan itse käyttämät, osakkuutensa perusteella hallitsemat huoneistot ovat »osakkeenomistajien yhtiöjärjestykseen perustuvassa omassa käytössä».

Selvitettäessä, onko säädetty 65 % rakennuksen huoneistojen lattia-pinta-alasta,¹⁹ kiinteistön hoitoa varten tarpeellisia huoneistoja ja huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja lukuunottamatta, osakkeenomistajien yhtiöjärjestykseen perustuvassa omassa käytössä, on huoneistot tietenkin mitattava. Jotta päädyttäisiin oikeaan lopputulokseen, on mittauserusteiden oltava samat sekä omassa käytössä olevien että vieraan käyttöön luovutettujen huoneistojen osalta. Sen sijaan ei sillä, mitä käytössä olevista, toisistaan yksityiskohdissa poikkeavista lattiapinta-alan mittauserusteista käytetään, pitäisi periaatteessa olla merkitystä. Suotavana voitaneen tosin pitää, että puheena olevissa tapauksissakin käytettäisiin asuntotuotannon veronhuojennuslainsäädännöllä vero-oikeuteemme jo kotiutettuja mittauserusteita.²⁰

On mahdollista, että osakkaiden omassa käytössä on riittävä osa rakennuksen huoneistojen lattiapinta-alasta vain osan verovuotta yhdessä tai useammassa jaksossa, joko sen vuoksi, että huoneistojen käyttäjissä tapahtuu muutoksia, tai sen vuoksi, että kiinteistön hoitoa varten tarpeelliset huoneistot, huoneistojen yhteiskäyttöön varatut tilat tai muut tilat, jotka eivät ole huoneistoja, muuttavat luonnettaan. Kysyttäessä, miten verotus on tällaisissa tapauksissa toimitettava, voitaneen todeta, että TOL:n 7 §:n sekä KKunA:n 53 §:n ja MKunA:n 78 §:n mukaan henkilöä, jota on pidettävä osan verovuotta rajoitetusti, osan yleisesti verovelvollisena, verotetaan siltä ajalta, jonka hän on ollut yleisesti vero-

¹⁸ Ks. Hall. es. N:o 35/1961 Vp.

¹⁹ Jos osakas käyttää itse osaa huoneistostaan ja on vuokrannut osan toiselle, vain omassa käytössä oleva osa huoneiston pinta-alasta voidaan tietenkin lukea 65 %:iin.

²⁰ Vrt. myös KVL ohjeet.

Nimenomaisen normin puuttuessa ei huoneistojen pinta-alaan voida kuitenkaan lukea niiden osalle tulevaa suhteellista osuutta »rakennuksessa olevien asumiseen liittyvien ja osakkaitten yhteiskäyttöön tarkoitettujen huonetilojen pinta-alasta». Sanotut tilathan eivät ole huoneistojen osia.

velvollinen sekä täältä että muualta saamastaan tulosta, muulta osalta vuotta taas vain täältä saamastaan tulosta. Voitaneen ehkä sanoa, että tämä säännös ilmentää yleistä vero-oikeudellista periaatetta. Toiselta puolelta joudutaan kuitenkin toteamaan, että TOL:n 47 §:n mukaan ovat veroluokkaa määrättäessä verovuoden päättyessä vallitsevat olosuhteet ratkaisevia, että kotikuntaan perustuva verotuspaikka määräytyy kunnallisverotuksessa VerotusL:n 34 ja 59 §:n mukaan vuoden alussa vallitsevien olosuhteiden perusteella, että aviopuolisoita, joiden avioliitto on päätetty verovuonna, verotetaan TOL:n 11 §:n mukaan koko verovuodelta erikseen, että TOL:n 12 §:n mukaan vainajan kuolinvuodelta on hänen kuolinpesäänsä sovellettava, mitä vainajasta olisi ollut voimassa jne. Näistä tavallaan verovuoden yhtenäisyyttä ja jaottomuutta korostavista, eri syistä annetuista säännöksistä huolimatta nyt puheena olevaan tapaukseen soveltunevat kuitenkin paremmin mainituista TOL:n 7 §:stä sekä KKunA:n 53 §:stä ja MKunA:n 78 §:stä ilmenevät periaatteet. Lainsäätäjän tarkoituksena voitaneen näet pitää sitä, että keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöitten kaksinkertainen verotus on suljettu pois siltä ja vain siltä ajalta, jonka yhtiö täyttää laissa säädetyt edellytykset. Säännöksi voitaneenkin näin ollen asettaa, että TOL:n 24 §:n 5 kohtaa ja sitä vastaavia kunnallisverolakien säännöksiä on sovellettava osakeyhtiöön vain sinä aikana, jona yhtiön rakennuksen huoneistojen lattiapinta-alasta, kiinteistön hoitoa varten tarpeellisia ja huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja lukuunottamatta, vähintään 65 % on yhtiöjärjestykseen perustuvassa osakkaiden omassa käytössä.²¹ Muulta ajalta on siis TOL:n 24 §:n 5 kohdassa ja sitä vastaavissa kunnallisverolakien säännöksissä tarkoitettu etu luettava yhtiön veronalaiseksi tuloksi. Silloin kun yhtiö täyttää lain asettamat ehdot vain osan verovuotta, lienee huomio kiinnitettävä vain siihen verovuoden osaan, johon säännöksiä sovelletaan, myös ratkaistaessa, onko yhtiön kokonaisvaroista, verovapaat varat mukaanluettuina, vähintään 90 % muodostunut ja onko sen veronalaisista tuloista vähintään 80 % saatu yhdestä tai useammasta laissa tarkoitettusta rakennuksesta tontteineen.

²¹ Ks. myös KVL ohjeet.

TOL:n 24 §:n 5 kohdan ja sitä vastaavien kunnallisverolakien soveltamisen viimeisenä edellytyksenä on, että »kukaan osakas ei hallitse enempää kuin 30 % huoneistojen lattiapinta-alasta». Koska tässä yhteydessä ei puhuta yhtiöjärjestykseen perustuvasta hallinnasta vaan vain hallinnasta, voitaisiin ehkä ajatella, että osakas ei saisi hallita yhtiöjärjestyksen ja toisen osakkaan kanssa tekemänsä vuokrasopimuksen perusteella yhteensä enempää kuin 30 % huoneistojen lattiapinta-alasta. Lainsäätäjän tarkoitus lienee kuitenkin ollut toinen. Lain soveltamisen edellytykseksi on otaksuttavasti tahdottu asettaa se, että kukaan osakas ei omista yhtiön osakkeita enempää kuin määrän, joka tuottaa oikeuden hallita korkeintaan 30 % huoneistojen lattiapinta-alasta. Tämän lainsäätäjän tarkoituksen mukaisesti täytynee lakia myös soveltaa.²²

Lain mukaan sanottu 30 % on laskettava huoneistojen lattiapinta-alasta ilman, että kiinteistön hoitoa varten tarpeellisia huoneistoja ja huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja olisi nimenomaan säädetty erotettavaksi. Olettaa kuitenkin voidaan lainsäätäjän tarkoittaneen, että sanottu 30 % lasketaan samasta huoneistojen lattiapinta-alasta kuin osakkaiden omassa käytössä olevien huoneistojen osuuskin ja että siis kiinteistön hoitoa varten tarpeellisia huoneistoja ja huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja ei nytkään lueta huoneistojen lattiapinta-alaan. Jos yhtiö omistaa yhtä useamman lainkohdassa tarkoitetun rakennuksen, lienee sanottu 30 % kuitenkin laskettava eri rakennusten yhteenlaskettujen lattiapinta-alojen perusteella.^{23, 24}

²² Ks. myös KVL ohjeet.

²³ Näin KVL ohjeet.

²⁴ Keskusverolautakunta on antanut 29. 9. 1961 kaksi aiheen kannalta mielenkiintoista ennakkotietoa. Niissä on katsottu, että huoneistojen yhteiskäyttöön varattuja tiloja eivät ole väestönsuojat, yhteiset autotalli- ja varastotilat, joiden käytöstä peritään eri korvaus, »myymättömät huoneistot», eivätkä ulkopuolisille vuokratut ruokatavarahallit tai postihuoneistot. Sen sijaan sellainen ruokailutila, jossa tapahtuvasta ruokatarjoilusta yhtiö huolehtii, on luettu huoneistojen yhteiskäyttöön varatuksi tilaksi.