

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

Aarne Rekola

Verovelan sammumisväitteen tutkimisesta

Olen aikaisemmassa tutkielmassani «Eräistä velallisen ulosottomenettelyssä esittämistä väitteistä»¹ yrittänyt yksityiskohtaisesti tutkia, missä järjestyksessä sanotut väitteet on oikeudellisesti selviteltävä. Tämä tutkimus on ensi sijassa koskenut yksityisoikeudellisia saamisia, mutta sen lopussa on jossakin määrin käsitelty kysymystä myös julkisoikeudellisten saatavien osalta. Mitä erityisesti verovelkasuhteiden sammumisväitteeseen tulee, olen nyttemmin havainnut, etten ole sanotussa tutkielmassani kiinnittänyt riittävästi huomiota veron määräämisen ja verovalitusmenettelyn erityiseen luonteeseen, ja olen tämän vuoksi myöhemmin joutunut verosaamisten osalta tarkistamaan tällöin omaksumaani kantaa. Selostan seuraavassa vain tämän aikaisemman tutkielmani periaatteellisen rungon, mutta jätän sen tarkemmat perustelut ja yksityiskohdat toistamatta, koska ne on helposti löydettävissä tästä aikaisemmasta kirjoituksestani.

Velallisen ulosmittausväitteistä eri asioissa yleensä.

Varsinaisessa oikeudenkäynnissä velallisen esittämät väitteet jaetaan tavallisesti kahteen pääryhmään: 1) prosessiväitteisiin ja 2) asiaväitteisiin. Aivan samalla tavalla ryhmitellään velallisen käytettävissä ulosottomenettelyssä olevat väitteet. Ulosotto-oikeudelliset prosessiväitteet kohdistuvat täy-

¹ Lakimies 1944: 447—487.

täytäntöpanoelimistön puutteeseen tai ulosottomenettelyn virheelliseen kulkuun ja niiden tarkoituksena on saada aikaan ulosottotoimenpiteiden kumoutuminen tai estää niiden jatkuminen ainakin siihen asti, kunnes virheellisyys on korjattu. Ulosotto-oikeudelliset asiaväitteet kohdistuvat taas täytäntöpanon perusteena olevaan saamisvaateeseen eivätkä siis ulosoton muodolliseen menettelyyn tai mahdollisuuteen. Asiaväitteen tarkoituksena ei siis ole estää asian ulosotto-prosessuaalista tutkimista, vaan tarkoittaa velallinen sillä päin vastoin sellaisen tutkimisen avulla vapautua itse vaateesta. Ulosotto-oikeudellisia prosessiväitteitä ovat mm. väitteet siitä, ettei täytäntöpantava oleva tuomio kohdistu velalliseen, ettei ulosmitattu omaisuus ole ulosmittauskelpoista, ettei täytäntöpantavaksi pantava päätöksen jäljennös tai ote ole pohjakirjan mukainen taikka että ulosottomies on väärin tulkinut päätöksen sisällyksen tahi että ulosmittausmenettely olisi konkurssisäännön 10 § mukaan keskeytettävä. Voitaneen ilman pitempiä selvittelyjä katsoa ilmeiseksi, etteivät esim. prekludoitumisväite tai vanhentumisväite taikka väite velan suorittamisesta jo aikaisemmin ym. velan sammumisväitteet ole tällaisia ulosotto-oikeudellisia prosessiväitteitä.

Samoin kuin siviiliprosessin asiaväitteet, voidaan myös ulosotto-oikeudelliset asiaväitteet jakaa aluksi kolmeen ryhmään. Velallinen voi selittää: 1) ettei vaatimus perustu lakiin tai 2) etteivät kantajan tosiasiailmoitukset ole oikeat, jolloin kysymyksessä on vaateen kiistäminen, taikka 3) että tosiasiailmoitukset kyllä ovat totuuden mukaisia ja niihin nojautuva suoritusvaade yleensä lakiin perustuva, mutta että on olemassa erityinen seikka, joka käsiteltävänä olevassa yksittäistapauksessa aineellisoikeudellisesti estää vaateen hyväksymisen. Jos pidämme silmällä velan sammumisväitteitä, on todettava, että ne ilmeisesti kuuluvat viimeksi mainittuun kolmanteen ryhmään.

Edellä esitetyn jaoittelun 3) ryhmään kuuluvat aineellisoikeudelliset väitteet jaetaan tietoisopissa yleensä edelleen kolmeen alaryhmään, nim.: a) vastaaja saattaa esittää erityisen oikeuden syntymisen estävän tosiasian, esim., ettei velvoitettu ollut sopimusta tehdessään toimikelpoinen tai b) hän voi tuoda esiin oikeuden mitätöivän eli sammuttavan tosi-

asian, jollainen on mm. väite, että velka on maksettu tai että siitä on annettu sijaissuoritus taikka että velkoja on saamisesta luopunut tai että saaminen on sammunut novaation tai kuittauksen johdosta taikka c) velallinen saattaa esittää oikeuden realisoimista ehkäisevän tosiasian, joka estää oikein syntyneen ja vielä täyttämättä olevan oikeuden voimaan saattamisen. Sellainen tosiasia on esim. pidätysoikeus ulosmitattavaan esineeseen taikka jokin dilatorinen väite, niin kuin väite maksuajan saamisesta taikka peremptorinen väite, niin kuin vanhentumisväite. Voitaneen edelleen ilman perusteluita todeta, että velan sammumisväitteet ovat tällaisten ulosotto-oikeudellisten asiaväitteiden 3b) tai 3c) ryhmään kuuluvia väitteitä.

Jos tarkastellaan sammumisväitteiden tekemiseen käytettävissä olevaa ajankohtaa suorituskanteen perusteella käsiteltävässä tavallisessa saamisasiassa, voidaan yleiseksi säännöksi todeta, että velallisella on suoritustuomion saamiseksi vireillepannussa oikeudenkäynnissä yleensä oikeus ja velvollisuus esittää kaikki ne väitteet, mitkä hänellä silloin ovat kanteen perusteeksi ilmoitettua saamisvaadetta vastaan käytettävissään. Suoritustuomioistuin tutkii nämä väitteet ja jos se hylkää ne ja antaa suoritustuomion, muuttuu saatava obligatio judicataksi, jota vastaan ei yleensä enää voida esittää mitään edellä mainitunlaisista väitteistä. Tuomion oikeusvoima ulottuu siten tuhoamaan sellaisetkin, velallisen käytettävissä olleet aikaisemmat väitteet, joita hän ei ole esittänyt eikä ja jotka siten eivät ole lainkaan tulleet esille oikeudenkäynnissä.² Tuomion jälkeen tällaisten väitteiden esittäminen saattaa säännönmukaisesti tapahtua vain hakemalla tuomionpurkua, sikäli kuin sen saaminen on mahdollista.

Se, mitä edellä sanottiin, koskee myös velan sammumisväitettä. Lausuttuun sääntöön on kuitenkin tällöin tehtävä eräs täydennys. Tämä täydennys koskee sellaisia tapauksia, joissa velkojan saamis-oikeus on sammunut vasta suoritustuomion antamisen jälkeen. Tällainen sammuminen on saattanut tapahtua mm. maksun, sijaissuorituksen, novaation, kuittauksen, luopumisen tai sovinnon, vanhentumisen,

² Vrt. erityisesti mm. *Trygger*, Utsökningslagen s. 225.

prekludoitumisen taikka muiden edellä mainittuihin 3b) ja 3c) ryhmiin kuuluvien sammumisperusteiden johdosta. Vaikka saaminen onkin jo tuomittu maksettavaksi, täytyy velallisen, jos saaminen tuomion antamisen jälkeen on tällaisesta syystä sammunut, vielä voida esittää siitä väite. Se on yleisen käsityksen mukaan mahdollista siten, että velallisen sallitaan suoritus päätöksen oikeusvoimaisuudesta huolimatta vielä esittää ne asiaväitteensä, joihin hänelle on syntynyt oikeutus päätöksen antamisen jälkeen.

Sekä Suomessa että Ruotsissa vakiintuneen käsityksen mukaan tällainen tuomioistuimen suoritus päätöksellä vahvistettuun velvoitteeseen kohdistuva asiaväite on yleensä tutkittava ja ratkaistava ulosotto-prosessissa, jolloin sen käsittely tapahtuu samalla tavoin kuin ulosotto-oikeudellisten prosessiväitteidenkin käsittely. Muutoksenhakeminen ulosottomiehen tällaisesta väitteestä antamaan ratkaisuun tapahtuu siis myös ulosmittausvalitustietä eli ensin ulosotonhaltijalle sekä sen päätöksestä sitten hovioikeudelle ja korkeimmalle oikeudelle. Koska asianosaiselta suorituskannetta korkeimmassa oikeudessa käsiteltäessä ei kuitenkaan katsota voitavan vaatia, että hän vielä tapahtuneen kirjeenvaihdon päättymisen jälkeen tekisi tuomioistuimelle ilmoituksen tapahtuneesta saamissuhteen sammumisesta, on po. sääntö modifioitu siten, että velallinen saattaa vielä ulosottomenettelyssä tehdä väitteen saamisoikeuden voimassaoloa vastaan perusteella, joka on syntynyt vasta asiassa ylimmässä tuomioistuimessa toimitetun kirjeenvaihdon tai viimeisen käsittelyn jälkeen.⁴

Edellä johdettu sääntö koskee siis vain suoritustuomioon perustuvan ulosmittauksen yhteydessä tehtyä väitettä. Sen soveltaminen esim. vahvistuskanteen yhteydessä vahvistetun saamisen perimiseen ei yleensä voi tulla täytäntöönpanon yhteydessä edes kysymykseen, koska vahvistustuomiota ei tavallisesti sellaisenaan ilman eri suoritusvelvollisuuden toteavaa päätöstä voida panna täytäntöön. Niin kuin *Oertmann* näet

⁴ Vrt. edelläesitetyn johdosta yleensä tarkemmin *Rekola* m.k. ss. 447—455 ja siinä olevia viittauksia sekä vielä mm. *NJA* 1930 I s. 167 s. ja 1936 I s. 716.

lausuu: »Eine Vollstreckung widerspricht dem Wesen und Zweck einer blossen Feststellung».⁵ Se, mitä edellä on sanottu, koskee siis vain suoritustuomiolla vahvistettua saamista. On kuitenkin syytä huomata, ettei suoritustuomion antaminen ole mahdollista yksistään yksityisoikeudellisessa oikeudenkäyntimenettelyssä, vaan että se tulee monesti kysymykseen myös julkisoikeudellisissa prosesseissa. Esimerkkeinä voidaan mainita vain esim. annetun huoltoavun korvaussaamiset, julkisoikeudelliset palkka- ja eläkesaamiset ym.

Sitä vastoin on lukumääräisesti sängen suuri ryhmä julkisoikeudellisia ja vähäinen määrä myös yksityisoikeudellisia saamisia, joiden ulosmittausteilse perimiseen ei tarvita lainkaan mitään »tuomiota tai päätöstä», vaan jotka voidaan periä ilman tällaista vahvistusta suoraan ex lege johtuvan vallan nojalla. Säännökset näiden saamisten ulosmittauksesta ovat aikaisemmin olleet vuoden 1897 maksu-ulosmittausasetuksessa. Sen tarkoittamiin saamisiin ovat myös verosaatatavat kuuluneet. Kuluvan vuoden elokuun 1 päivästä lukien ovat kuitenkin tulleet voimaan uusi maksujen ja verojen perimisestä ulosottotoimin annettu laki ja tämän lain perusteella annettu asetukset (29. 6. 1961/367 ja 368). Mainitun lain 1 §:ssä on edelleen nimenomaisesti säädetty, että »verot ja julkiset maksut saadaan ulosottaa ilman tuomiota tai päätöstä». Tämän lainsäädännön sisällys vastaa tähän tutkimukseen vaikuttavilta periaatteellisilta osiltaan suurin piirtein vuoden 1897 asetuksen säännöksiä.

Edellä kerrotuin tavoin ilman tuomiota tai päätöstä perittävien saamisryhmien sammumisväitteisiin ei voida ilman muuta soveltaa kaikkea sitä, mitä edellä on lausuttu suoritustuomiolla perittävien saamisten sammumisväitteiden tutkimisesta. Palaamme tähän ilman tuomiota tai päätöstä täytäntöönpantavien saamisten ryhmään jäljempänä sen jälkeen, kun ensin yritämme selvittää verosaamisen ja verotusmenettelyn sekä verovalituksen yleistä luonnetta ja niitä edellytyksiä, jolla tällaiset saamiset on täytäntöönpantavissa. Vasta tämän selvittelyn jälkeen saattaa näet ehkä todeta, voidaanko ja missä määrin niitä periaatteita,

⁵ Oertmann, Grundriss des deutschen Zivilprozessrechts s. 145.

jotka edellä on suoritustuomiolla vahvistettujen saamisten osalta selvitetty, noudattaa myös mainituissa asioissa tehtyjen sammumisväitteiden ratkaisemisessa.

Verovelan oikeudellinen luonne.

Verovelka on *ex lege* syntyvä velkasuhde. Jotenkin yksimielisesti on hyväksytty käsitys, että verovelan on katsottava syntyvän samalla hetkellä, jona se tosiasia-aineisto toteutuu, johon velkasuhde perustuu. Tavallisesti tämä tosiasia-aineisto on jokin yksityisoikeudellinen tapahtuma tai tapahtumaketju. Tästä myös johtuu, että vero-oikeudella ja yksityisoikeudella on hyvin paljon tekemistä toistensa kanssa. Aineellisen vero-oikeuden kysymysten oikea tulkinta edellyttää tavallisesti vastaavan yksityisoikeudellisen säännösten oikeata ymmärtämistä.

Sanotun säännön mukaisesti esim. satunnaisen myyntivoiton aikaansaama verovelkasuhde syntyy sillä hetkellä, kun se luovutus tapahtuu, joka antaa myyntivoiton. Säännöllisesti toistuvien tulojen osalta syntyy myös verovelkasuhde toistuvasti, mutta sen jatkumisen keskeyttää tulovuoden päättymiseen perustuva jaksottaminen. Kaikkea tällaista verovelkaa, joka on kerrotuin tavoin syntynyt, kutsutaan *abstraktiseksi verovelaksi* niin kauan, kunnes se veron määräämistietä saa veromenettelyllisen vahvistuksensa. Tämän vahvistuksen tapahtuttua velkasuhde muuttuu *konkreettiseksi verovelaksi*, velka tulee täsmällistetyksi, se konkretisoituu.⁶

Jo abstraktisessa olomuodossaan verovelkasuhde muistuttaa huomattavassa määrässä yksityisoikeudellista velkasuhdetta. Ellei sen konkretisoimismahdollisuutta ole muulla tavalla laissa rajoitettu, vanhentuu se 1868 asetuksen mukaisessa 10 vuoden määräajassa syntymishetkestään lukien. Näin on allekirjoittaneen mielestä mm. lahjaveron laita, vaikkakin korkein hallinto-oikeus on, viimeksi eräissä plenumratkaisussaan niukalla ääntenenemmistöllä omaksunut päinvastaisen kannan. Viimeksi mainitun kannan on esittänyt myös *Tarjanne*. Ruot-

⁶ Vrt. mm. *Niklander*, *Lakim*. 1944 s. 524 ss.

sin oikeuden vallitseva käsitys näyttää sitä vastoin olevan jotenkin yksimielisesti samalla kannalla, minkä allekirjoittanut on esittänyt. Tulon ja varallisuuden perusteella suoritettavien mainittujen abstraktisten verovelkojen määräämisen eli siis konkretisoimisen toimittaa verolautakunta verotuslaissa säädettyä verotusmenettelyä käyttäen.⁷

Verovelkasuhteen oikeudellinen luonne.

Verovelkasuhteen oikeudellisella luonteella on ratkaiseva merkitys tutkittavana olevan probleeman selvittelylle. Jos näet veron määräämisessä on katsottava tutkittavan vain verovelan syntyminen ja sen suuruus, mutta ei sen mahdollisia sammumistapahtumia, ei verotus sido sen mahdollisesti saaman oikeusvoiman piiriin verovelan syntymisen jälkeen tapahtunutta velkasuhteen sammumista eikä veron määräämispäätös silloin myöskään prekludoi väitettä sammumisperusteen olemassaolosta oikeusvoimaisesti ratkaistuksi, niin kuin edellä havaittiin yksityisoikeudellisessa suoritustuomiossa katsotun asian olevan.

Jos tätä probleemaa silmällä pitäen asiaa tarkastellaan oikeustieteen valossa, voidaan aluksi mainita *Norrmanin* käsitys. Hän lausuu verotusmenettelystä, että sitä »på detta stadium icke kan kallas process», minkä ohessa hän kuitenkin pitää mm. selviönä, että veron määräämismenettelyssä on asianosaisille aina varattava mahdollisuus antaa lausuntonsa toistensa tekemistä huomautuksista.⁸

Vähän myöhemmin *Sundberg* selittää verolautakunnan tehtävän olevan vahvistaa peruste sen määräämiselle, missä määrin kansalaisten velvollisuus on luovuttaa omaisuuttaan yhteiskuntapäätämäärän tarkoituksia varten. *Sundberg* korostaa, ettei tällöin kuitenkaan ole yksinomaan kysymyksessä asian selvittäminen fiskaalisessa tarkoituksessa, vaan verolautakunnan tulee myös tukea verovelvollista ja huolehtia siitä, ettei yksityisen intressistä luovuta valtiokassan hyväksi. Verolauta-

⁷ Vrt. mm. *Buck*, Steuerlehrbuch s. 213; *Bühler*, Steuerrecht I s. 212 ss.; *Rekola*, Tulo- ja omaisuusverolaki s. 32; *sama*, NAT 1942 s. 155 ja niissä viitattua kirjallisuutta.

⁸ SvSkT 1936 s. 7.

kunnan toiminnan tulee olla objektiivista ja kysymyksessä on oikeus-eikä soveltuvuuskysymys. Sundberg pitää verotusmenettelyä hallinto-prosessina ja katsoo tämän ilmenevän siitäkin, että siinä on tarkoin noudatettava hallintoprosessille tunnusmerkillisiä todistelusääntöjä.⁹

Sandström puolestaan lausuu »man skulle då framkomma till den definition å taxering, att därmed förstås en i beskattningssyfte företagen prövning av storleken av en personsinkomst eller förmögenhet ävensom, i förekommande fall, påförandet av taxerad inkomst eller taxerat belopp samt uträknandet av beskattningsbar inkomst eller beskattningsbart belopp».¹⁰

Kotimaisista tutkijoista voitaneen aluksi mainita *Tarjanne*, joka määrittelee veron määäämismenettelyn seuraavasti: »Verotusmenettelyn tarkoituksena on verovelvollisuuden hallintotoimin tapahtuva määääminen, abstraktisen verovelvollisuuden muodostaminen hallintotoimin konkreettiseksi, veron ja sen suuruuden vahvistaminen». Hän selittää vielä verotustoiminnan olevan sidottua hallintotoimintaa eikä lainkäyttöä. Vasta valitusmenettely, jossa vaaditaan muutosta toimitettuun verotukseen, muodostuu hallinto-oikeudelliseksi lainkäytöksi.¹¹

Laajimmin on meillä asiaa käsitellyt *Aaro Kauppi*, jonka väitöskirjan aiheena on ollut juuri »Veron määääminen». *Kauppi* selittää veron määäämisen olevan oikeudelliselta luonteeltaan säännöllisesti varsinaista hallintotoimintaa. Hän toteaa kyllä, että se voidaan luonnehtia myös hallintoprosessiksi, koska määääjäviranomaisten on pyrittävä määäämisessä menettelemään puolueettomasti ja päätyään oikeudenmukaiseen tulokseen ja tämän tehtävän suorittaminen on siten oikeus-eikä soveltuvaisuuskysymys. Toisaalta hän kuitenkin toteaa olevan asiallisesti selvää, että sidotun oikeussäännön soveltaminen yksittäistapaukseen, mikä hallinnossakin on tavallista, ei tapahdu sen vahvistamiseksi, mikä asiassa on oleva oikeus, vaan yleisen hallintotarkoituksen saavuttamiseksi. Tämän vuoksi hän lopulta määrittelee veron määäämisen sidotuksi hallintotoiminnaksi, jolla soveltamalla vero-oikeudellisia

⁹ SvSkT 1938 s. 160 ss.

¹⁰ Om taxering s. 62.

¹¹ Vero-oikeus s. 269 s.

säännöksiä konkreettiseen yksittäistapaukseen pyritään realisoimaan julkinen etu, yhdyskunnan verovaade, mutta ei varsinaiselle prosessille ominaista oikeusriitaa. Verotusmenettely ei ole kahden asianosaisen välinen prosessimenettely vaan tyypillinen hallintomenettely. Verolautakunnan puheenjohtaja esiintyy siinä verovelvollisen yläpuolella olevana verotusvallan kantajana, jonka ensisijaisena tehtävänä on yhdyskunnan abstraktisen verovaateen tosiasiallisten ja oikeudellisten perusteiden selventäminen. Tarkemmin Kauppi toteaa veron määräämisen olevan luonteeltaan deklaratiivista hallintotoimintaa, jolla aikaisemmin abstraktisena oleva verovelkasuhde konkretisoidaan.

Kauppi käsittelee myös verraten laajasti verojen vanhentumiskysymystä, mutta ei tee sitä sellaisilta osilta, jotka selvittäisivät nyt esillä olevaa kysymystä.¹²

Willgren puolestaan toteaa veron määräämismenettelyn olevan virastomenettelyä eikä siis hallinnollista lainkäyttöä. Viraston tulee viran puolesta selvittää verotusasia koko sen laajuudessa. Viranomaisen on meneteltävä siten, että verovelvollisen oikeutta ei loukata.¹³

Omalta osaltani olen jo aikaisemmin todennut verovelkasuhteen lakiperusteiseksi saamisioikeussuhteeksi (*obligatio ex lege*), joka syntyy välittömästi silloin ja sitä mukaan kuin se tunnusmerkistö toteutuu, johon laki veronmaksuvelvollisuuden liittää. Tällaista jo syntyntä mutta vielä vahvistamatonta verovelkasuhdetta totean sanottavan abstraktiseksi ja tämä velkasuhde konkretisoituu veron määräämisessä. Veron määräämisellä ei ole siis verovelkasuhteen syntymiselle mitään olennaista perustavaa merkitystä, vaan se on vaikutuksiltaan pelkästään deklaratiivinen. Seurauksena siitä, että verovelkasuhde on syntynyt jo ennen veron määräämistä, on mm., että se voidaan valvoa verovuoden aikana alkaneessa konkurssissa (vrt. velkojanvalan sanamuotoa) ja sen maksamisen vakuudeksi voidaan hakea takavarikko, mikä ei ehkä olisi mahdollista, jos kysymyksessä olisi esim. vain pelkkä odotusoikeus. Vaikka veron määräämisellä on tiettyjä liittymäkohtia tuomioistuimen toimintaan, on veron määrääminen hallintomenettelyä. Verotusviran-

¹² Veron määrääminen s. 61 ss., 185 s., 231 ss. ja 315 s.

¹³ Finlands finansrätt s. 166 s.

omainen on samalla »tuomari» ja valtionedustaja, eikä hän ole sidottu asianosaisten vaatimukseen, vaan hänen on viran puolesta tutkittava asian oikea laita.¹⁴

Mannermaisista tutkijoista on syytä erityisesti kiinnittää huomiota mannermaisen vero-oikeustutkimuksen yhden johtavimmista miehistä ajatustapaan, nim. *Bühlerin*. Hän selittää verotusmenettelyn yksinomaiseksi hallintomenettelyksi, jonka pääperiaatteita ovat legaliteettiperiaate, kirjallinen muoto, virallisuusperiaate ja tutkintaperiaate vapaine todistusten arviointineen. Kun verovelka on abstraktisena olemassa jo ennen veron määräämistä, selittää Bühler verotusmenettelyn olevan merkitykseltään vain deklaratiivisen. Hän jatkaa muun ohessa: »Verwaltungsverfahren ist es vor allem insofern, als das Finanzamt die Wahrnehmung der fiskalischen Interessen des Staates und die Ausübung staatshoheitlicher Funktionen in sich vereinigt. Daher können die Grundsätze des Zivilprozesses auf dieses Verwaltungsverfahren nur mit grossen Vorbehalten angewandt werden» (harv. kirjoittajan). Eräässä toisessa yhteydessä Bühler lausuu vielä: »denn das Steuerveranlagungs- und Steuerstreitverfahren lässt sich mit einem bürgerlichen Rechtsstreit, in dem sich mehrere Streitteile gleichberechtigt gegenüberstehen, nicht vergleichen; es folgt eigenen Regeln». Vielä Bühler sanoo hallintomenettelystä: »Immer steht es im Gegensatz zum Hebungs- und Vollstreckungsverfahren, und unter diesem Gesichtspunkt kann es in Anlehnung an den Zivilprozess auch Erkenntnisverfahren, genannt werden». Lähtien edellä esitetystä verovelan käsitteestä Bühler toteaa myös, että verovelan määräämisellä on vain oikeutta vahvistava ja laillistava deklaratiivinen vaikutus ja että verotuksen tärkein tehtävä on veron suuruuden määrääminen ja siihen liittyvä ilmoitus muutoksenhakumahdollisuuksista.¹⁵

Muista tutkijoista mm. *Blumenstein* toteaa vain lyhyesti: »Da die Steuerveranlagung ein Verwaltungsverfahren und kein auf Urteilsfäl-

¹⁴ Vrt. mm. Tulo- ja omaisuusverolaki s. 471 ss., KHO:n juhlaulkaisu s. 239 aliv. 14 ja Lakim. 1941 s. 335 ss.

¹⁵ Vrt. *Bühler*, Lehrbuch I s. 361 s., 370 s.

lung gerichtetes Justizverfahren darstellt, so gilt für sie auch nicht der Grundsatz einer allgemeinen Zeugnis — und Editionsspflicht im Sinne einer bürgerlich, wie er in Prozessrecht vorgesehen wird». ¹⁶ *Fleiner* taas lausuu muun ohessa: »Die Pflicht zur Bezahlung der indirekten Steuer dagegen schliesst im allgemeinen unmittelbar an die gesetzliche Steueranlage an.» ¹⁷ *Mayer* selittää myös, että veron määrääminen on hallintoakti ja kohdistuu yleensä välittömiin veroihin. Määräämisakti muodostaa itsenäisen hallinnollisen täytäntöönpanon oikeustittelin, minkä olemassaolo ei kuitenkaan ole olennaista verotukselle. Veron määräämisen päämerkitys on verovelan vahvistaminen, joka saattaa veron »läpivietäväksi» (»durchführbar»). ^{18 19}

Jos edellä olevan teoreettisista tutkimuksista saadun valaistuksen perusteella ryhdytään tarkemmin toteamaan veron määräämismenettelyn sisällystä ja oikeudellista luonnetta, voidaan ensiksi todeta tämän menettelyn olevan luonteeltaan hallintomenettelyä. Monet tutkijat pitävät sitä ns. sidottuna hallintomenettelynä, toiset taas siitä erikseen erottamaan erityisenä prosessuaalisena hallintomenettelynä. Omasta puolestani kuulun jälkimmäisiin. Selvää on joka tapauksessa, ettei veron määräämismenettely voi luonteeltaan olla tarkoituksenmukaisuusharkintaa. Niin kuin monet tutkijat ovat todenneet, on veron määräämisellä nykyisin ylivoimaisesti valitsevan käsityksen mukaan vain deklaratiivinen merkitys. *Mayer* vertaa veron määräämistä rangaistuksen määräämiseen, mutta erona niiden välillä on kuitenkin pidettävä sitä, että rangaistuksen suuruuden määrääminen tietyissä rajoissa on useimmiten harkinnan varassa, kun taas veron määrääminen periaatteessa perustuu tarkkaan laskelmaverotuk-

¹⁶ *Blumenstein*, System des Steuerrechts s. 287.

¹⁷ Vrt. *Fleiner*, Verwaltungsrecht s. 174, 400.

¹⁸ Ks. *Mayer*, Verwaltungsrecht I s 333, 335 s.

¹⁹ Vrt. vielä veron määräämismenettelyn oikeudellista luonnetta sivuavista erilaisista käsityksistä mm. *Hensel*, Steuerrecht s. 148; *Blümich—Falk*, Einkommensteuergesetz s. 1338 ss.; *Herrmann—Heuer*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer III § 25 Anm. 23; *Willgren*, Förvaltningsrätt s. 314; *Eberstein*, Om skatt till stat och kommun s. 353, 4, 359 aliv. 2.

seen ja arvio voi tulla kysymykseen vain silloin, kun luotettavaa laskelmaa ei voida tehdä.

Jos paremman vertauskohteen saamiseksi toisaalta tarkastellaan varsinaista prosessimenettelyä, voitaneen prosessin kohteen mukaan ryhmitellä kanteet ja niihin perustuvat tuomiot kahteen eri ryhmään: 1) vahvistuskanteisiin ja -tuomioihin sekä toisaalta 2) suorituskanteisiin ja -tuomioihin. Ero niiden välillä on siinä, että edellisessä tapauksessa tutkitaan vain kaksi prosessikohdetta: 1) saamissuhteen syntyminen ja 2) saamisen suuruus, kun taas suorituskanteessa tulee lisätehtäväksi vielä maksuvelvollisuuden määrittäminen.

Mitä erityisesti tulee viimeksi mainittuun tehtävään eli suoritusvelvollisuuden määrittämiseen, ei tämä täytäntöönpanon kannalta tärkeä seikka sisälly verotusmenettelyyn samalla tavalla kuin suoritustuomioon. Veron suorittamisvelvollisuus johtuu, niin kuin useat tutkijat ja mm. jo *Fleiner* toteaa, välittömästi laista. Niin kuin laki edellä osoitetuin tavoin säätää, tällaiset velvoitteet voidaan panna täytäntöön »ilman tuomiota tai päätöstä». Sanottu lakiin sisältyvä täytäntöönpanovaltuus, joka siis on luonteeltaan yleinen eikä yksittäistapaukseen kohdistuva, niin kuin tuomioistuimen antama suoritustuomio, aiheuttaa sen, ettei veron määrittämiseen voida katsoa sisältyvän ulosottokelpoisuuden antamista saamiselle. Mikäli veron määrittämismenettelyä ja tuomioistuinprosessia siis voidaan verrata toisiinsa, voidaan todeta, että veron määrittämismenettely vastaa paremmin vahvistustuomion antamista kuin suoritustuomion julistamista. Viimeksi mainitun suhteen siltä puuttuu käsiteltävänä olevan probleeman kohdalta tärkeä elementti, suoritusvelvollisuuden määrittäminen.

Mutta varsinkin *Bühler* viittaa eräaseen puoleen veron määrittämismenettelyssä, joka sen ymmärtämiselle on erittäin tärkeä, mutta joka tavallisesti unohdetaan. Yksityishenkilöt tai yhteisöt voivat itsenäisesti itseään varten todeta saamissuhteensa eri henkilöiltä ja viedä ne kirjoihinsa sekä hoitaa niitä niin kuin muutakin varallisuuttaan. Mutta valtiovalta ja muilta veroja saavilta julkisilta yhdyskunnilta puuttuvat sellaiset menettelytavat, joilla ne voisivat itseään varten saada selville ja itselleen kirjata erilaiset verosaamisensa alkuperäisen suurui-

sinä, ellei niitä todeta verotusmenettelyssä. Niin kuin jäljempänä havaitaan, tällaisella alkuperäisen verovelvollisuuden selvittelyllä ja »kirjoissa pitämisellä» saattaa olla verojenkin osalta merkitystä silloinkin, kun veroa ei jostakin oikeudellisesta syystä enää voida varsinaiselta verovelvolliselta periä. Veron määrääminen palvelee siis myös tätä julkisten yhdyskuntien finanssihallinnon intressiä ja tarkoituksia. Tämän edellytyksenä kuitenkin on, että veron määräämisessä vahvistetaan verovelan syntyminen ja sen suuruus sellaisenaan kuin miksi se on alunperin muodostunut, ja ettei siinä vielä oteta huomioon joskus ehkä jo ennen veron määräämistä mutta tavallisimmin vasta sen jälkeen tapahtuvaa verosaamisen sammumista.

Onkin todettava, että veron määräämismenettelyssä tuskin koskaan on pyritty selvittelemään kerran laillisesti syntyneen verovelan myöhempiä sammumistapahtumia. Olisi outoa ajatellakin, että tavalliset velan sammumisperusteet, niin kuin kysymykset sovinnosta tai velasta luopumisesta, vanhentumisesta, prekludoitumisesta, sijaissuorituksesta, novaatiosta ja kuittauksesta tulisivat verotusmenettelyn yhteydessä tutkittaviksi ja ratkaistaviksi. Tämä sotisi myös jyrkästi sitä verotuksen finanssihallinnollista intressiä vastaan, että tämän hallinnon tulee verotuksen kautta saada tietoonsa verosaamistensa alkuperäiset määrät. Mitä erityisesti tulee enakkona maksetun veron määrään, ei siitäkään johtuva verotuksessa vahvistetun veron suorittamislaskenta ja merkintä kuulu edes verolautakunnan toimittamaan veron määräämiseen, vaan on se jätetty verojohtajan johdolla tapahtuvan ns. veron maksuunpanon yhteydessä suoritettavaksi enemmän kansliatyön luontoiseksi menettelyksi. Jäljempänä palataan lähemmin vielä kysymykseen edellä mainittujen veron sammumistapahtumien käsittelyjärjestyksestä myös verolautakunnan kohdalta.

Muutoksenhakumenettelyn oikeudellinen luonne.

Verotusta koskevan muutoksenhakemuksen luonne määräytyy verotusmenettelyä rajoittavien tunnusmerkkien mukaan. Yleisistä muutoksenhakua koskevista oikeusperiaatteista johtuu, että muutoksen-

haussa voidaan ottaa tutkittavaksi vain sellaiset kysymykset, jotka in abstracto katsellen olisi voitu ottaa esille verotusmenettelyn yhteydessäkin selviteltäviksi. Toisin sanoen muutoksenhakumenettelyn tehtävänä on tutkia vain, onko verotusmenettely tullut sillä tarkoitettuun oikeaan tulokseen. Tällä tavoin *Herrman-Heuer* toteaaakin: »Veranlagung ist ein Verfahren in dem die zu zahlende Steuer festgesetzt wird. Auch das Rechtsmittelverfahren stellt ein verlängertes Veranlagungsverfahren dar».²⁰ Näin ollen ja jos omaksutaan se kanta, ettei verotusmenettelyn yhteydessä voida tutkia verovelan sammuttavien tapahtumien vaikutuksia velan jatkuvaan voimassa pysymiseen, ei sitä voida tehdä myöskään verovalitusmenettelyn yhteydessä. Tällöin nämä kysymykset jäävät selviteltäviksi ulosmittaustoimituksessa.

Edellä sanottu ilmenee mielestäni Suomen oikeuden osalta jo sekä säännönmukaista muutoksenhakua että ns. perustevalitusta koskevista säännöksistä. Niinpä verotuslain 91 § 1 mom:ssa lausutaan: »Veron — — — määräämiseen ja maksuunpanoon voi hakea muutosta verovelvollinen itse — — —». Tästä ilmenee jo selvästi, että säännönmukaisen muutoksenhaun kohteena saattaa olla vain vaatimus, joka in abstracto olisi jo verotusmenettelyn yhteydessäkin voitu selvittää. Kun toisinaan on väitetty, että verovelan sammumisperusteen huomioonottaminen voisi tapahtua perustevalitustietä, on vielä todettava, että verotuslain 94 § 1 mom:ssa on tästä muutoksenhakumuodosta säädetty: »Jos verovelvollinen — — — tahtoo valittaa verotuksesta sillä perusteella, että verotus on toimitettu lakia virheellisesti tulkiten tai että siinä on tapahtunut ilmeinen olennainen asiallinen erehdys taikka että asiaa käsiteltäessä verolautakunnassa on tapahtunut sellaiseen tuomiovirheeseen verrattava virhe, kuin oikeudenkäymiskaaren 25 luvun 21 §:ssä tarkoitetaan», saa hän tällaiseen verotuksen perusteeseen hakea muutosta perustevalitustietä. Myös tämän lainkohdan sanamuoto on verraten selvä siinä, että muutoksenhaku voi kohdistua vain, niin kuin säännönmukaisessakin verotuksessa, siihen, mitä verotuslautakunnassa on käsitelty tai olisi pitänyt voida käsitellä. Eihän voida millään ta-

²⁰ m.t. § 25 Anm. 23.

voin sanoa verolautakunnan »tulkinneen lakia virheellisesti», jos se ei ole ottanut huomioon sitä veron prekludoitumista, joka on johtunut ehkä vasta myöhemmästä vuosihaastosta. Yhtä vähän voidaan katsoa verolautakunnan veron määräämisessä tällaisessa tapauksessa sattuneen »ilmeisen olennaisen asiallisen erehdyksen» ja yhtä vähän voidaan silloin myöskään puhua verolautakunnan tekemästä »tuomiovirheeseen verrattavasta virheestä».

Edellä puolletun ajatuksenjuoksun selvittämiseksi voidaan vielä tarkastella tavallisimpia velan sammumisperusteita nyt kysymyksessä olevassa valossa kutakin erikseen:

1) **V e r o n m a k s u.** Vero voi olla ennakkona jo täyteen määrään suoritettu ennen veron määräämistä, mutta veron määrääminen on tällöin kuitenkin toimitettava, paitsi edellä aikaisemmin viitatuista syistä, myös sen vuoksi, että tiedettäisiin, paljonko veroa on ehkä liikaa peritystä ennakosta vähennettävä. Veron maksu on muutoksenhausta huolimatta suoritettava yleensä myös heti verolipussa mainittuina määräaikoina, joten se voi olla maksettu jo silloin, kun muutoksenhaku tulee ratkaistavaksi. Arkipäiväisessä elämässä ei voida edes kuvitella, että verovelvollinen hakisi verotukseen muutosta sillä perusteella, että vero on täysin suoritettu ja että verotusmenettelyssä toteutettu verotusvaade olisi siis hylättävä tai että enemmän lausunnon antaminen »kanteesta» sen johdosta olisi raukeava.

2) **K u i t t a u s.** Korkein hallinto-oikeus on eräässä päätöksessään (KHO 1958 I 9) katsonut, ettei verovelvollisella ollut oikeutta kuitata ennakoveron määräämisessä syntynyttä verovelkaa sillä verosaamisella, joka verovelvollisella oli suoritettuaan kunnalle aikaisemmin pantua ja verovelvolliselle takaisin maksettavaksi määrättyä ennakkoa liikaa. Kuittaus olisi mielestäni ollut järjestettävissä ulosmittauksen yhteydessä. Tällöin ei suinkaan olisi myöskään tarvinnut ajatella asiaa vain siten, että ulosmittauksessa toinen tai toinen saatava ulosmitattaisiin toisen suorittamiseksi. Niin kuin *Trygger*, tosin vain yksityisoikeudellisten saamisten kohdalta, toteaa, saattaa kuittaus olla mahdollinen ulosottomiehen luona ja sen toimittaminen juuri kuittauksena eikä vain toisen saamisen ulosmittauksena on tärkeätä senkin vuoksi, että esim.

kuntien verosaamisille juoksee 12 % korko, kun taas verovelvollisen hyväksi tuleva korkoprosentti on alhaisempi. Kuittauksessa korkojen juoksemisen voitaneen katsoa tapahtuneen kuittausvaatimuksen tekemishetkestä lukien.²¹

3) **Vanhentuminen.** Mitä tulee ensiksikin abstraktisen vero-
saamisen vanhentumiseen, ei se tule tavallisimpien veromuotojen yhteydessä kysymykseen, koska verotus niissä saattaa tapahtua vain tiettyjen vuosien kuluessa. Tärkeämpi merkitys on konkreettisen verovelan vanhentumisella. Se todetaan ulosmittauksen yhteydessä ja siitä on tuskin koskaan ajateltukaan hakea muutosta perustevalitustietä tai muulla sellaisella tavalla.

4) **Preklusio.** Preklusion toteamisen pitäisi tietenkin olla samojen periaatteiden alaisen kuin vanhentumisenkin toteamisen. Aikaisempi lainkäyttö, niin kuin jäljempänä olevista selostuksista ilmenee, onkin kauan ollut sillä kannalla, että preklusion vaikutukset on todettava ulosmittausvalitustietä. Myöhemmin on korkein hallinto-oikeus kuitenkin eräissä tapauksissa alkanut tutkia verovelan prekludoitumiskysymyksiä. Samaan aikaan on korkein oikeuskin ulosmittausvalitustietä niitä tutkinut.

5) **Luopuminen.** Verotuslain 125 § säännöksen mukaan voi valtiovalta eräissä tapauksissa luopua vaatimasta kuolinpesältä vainajan maksettavaksi pantua veroa. Ei voida ajatella, että verovelvollisten pitäisi tällaisen luopumisen jälkeen vapautuakseen mahdollisesta ulosmittauksesta hakea verotukseen vielä muutosta verovalitustietä, vaan voidaan luopumiseen nojautua ulosmittausta ehkä haettaessa siitähän huolimatta, että verotuspäätös ei luopumishetkellä ole ehkä ollut vielä lainvoimainen.

6) **Maksuajan lykkäys.** Eräissä tapauksissa voivat valtion viranomaiset antaa verovelvollisille maksuajan lykkäystä. Tämä muodostaa ns. dilatorisen esteen veron perimiselle eikä sitä voida ottaa huomioon verovalituksessa. Sen huomioonottaminen kuuluu myös ulosmittaustoimitukseen.

²¹ Vrt. Trygger, Utsökningslagen s. 224—230; Rekola, Saamisoikeuden vanhentuminen s. 288 s.

7) Sovinto ja sijaissuoritus voinevat tuskin tulla kysymykseen verojen osalta, joten ne voidaan tässä yhteydessä sivuuttaa.

Eräitä asiallisia syitä.

Seurauksena siitä, että verosaamisen sammumiskysymykset siirrettiisiin tapahtuviksi verotusmenettelyn tai siitä tehdyn muutoksenhaun yhteydessä ja ettei niissä siis rajoituttaisi tutkimaan vain verosaamisen syntymistä ja alkuperäistä suuruutta, olisi myös monenlaisia käytännöllisiä vaikeuksia ja hankaluuksia, joiden vuoksi tällaista siirtymistä ei senkään vuoksi voida suositella. Tällaisia vaikeuksia ja hankaluuksia syntyisi mm. seuraavista syistä:

1) Niin kuin edellä jo todettiin, valtiovallalla ja muilla veronsaajilla ei ole käytettävissä minkäänlaista muuta menettelytapaa, jolla ne edes itseään varten voisivat »pitää kirjaa» erilaisista verosaamisistaan. Myöskään veroja saavat yhdyskunnat eivät voi yhteiskuntaorganisatorisessa mielessä muussa järjestyksessä kuin verotusmenettelyä käyttäen saada muodostetuksi omaa tahdonilmaisuaan siitä, kuinka suureksi ne omalta osaltaan itse katsovat verosaamisensa. Itsehallintoyhdyskuntien julkisen finanssihallinnon tarkoituksia varten täytyy veronsaamisen suuruus voida määrätä silloinkin, kun saaminen verovelvollisen osalta on jostakin muusta kuin verolakien asettamasta syystä rauennut.

2) Verovelvollinen itse tai joku hänen puolestaan toiminut voi rikosperusteella tai muusta samantapaisesta syystä olla verovelasta vastuussa vahingonkorvausvelvollisuutensa nojalla, mitä vastuuta velallisen saama vuosihaaste ei ehkä ole sammuttanut, jos tämän toisen verosta vastuussa olevan vastuuperuste on itsenäinen. Tältäkin varalta on verovelvollisen aikoinaan syntyneen verovelan suuruus saatava vahvistetuksi.

3) Vanhentumisasetuksen 13 § mukaan voidaan verokin, vaikka se on prekludoitunut, periä pantin arvosta. Tällainen menettely, koska esim. veronmaksun lykkäystapauksissa verosta usein asetetaan pantti, saattaa käytännössä monestikin tulla kysymykseen. Kun veron suuruus

voidaan määrätä vain verotusmenettelyssä, on se tällaisen perimisen varalta tässä menettelyssä vahvistettava silloinkin, kun velallinen on vapautunut henkilökohtaisesta vastuusta.

4) Jos verovelka on vahvistettu suuremmaksi, kuin se on vuosihaasteessa velallisen taholta ilmoitettu tai velkojan puolelta valvottu ja se on siis vain osittain prekludoitunut, on veron määrä verotusmenettelyssä kokonaisuudessaan vahvistettava, jotta nähdään, että vero on suurempi kuin riidaton määrä ja viimeksi mainittu määrä voidaan periä. Meidän verojärjestelmällemme taas olisi vierasta määrätä vero enintään valvottuun tai ilmoitettuun määrään, vaan tulee sen tapahtua todellisen tulon ja omaisuuden mukaisesti.

5) Avoimessa yhtiössä tai muussa yhtymässä olevien oikeussubjektien yhteinen vero määrätään usein yhtymäosakkaita luettelematta yhtymälle itselleen, jota käsitellään verosubjektina. Verotuslain 3 § 1 mom. mukaan osakas on niin kuin omasta verostaan vastuussa tällaisesta verosta. Lain 89 § mukaan verojohtaja voi tällaisessa tapauksessa todeta osakkaan vastuun ja määrätä veron hänen suoritettavakseen. Sellainen määrääminen kuitenkin voi vaikeutua, jos yhtymän veron suuruuden toteaminen estyisi jo itse verotusmenettelyssä tai myöhemmin muutoksenhaussa sen johdosta, ettei saamista ole valvottu yhtymän purkautuessa otetussa vuosihaasteessa.

6) Jos prekludoitumisesta olisi riideltävä verotusmenettelyssä tai muutoksenhakumenettelyssä eikä ulosmittauksen yhteydessä, muodostuisivat selvittely siitä, että velallinen on tuntenut velan sekä mm. vanhentumisasetuksen 11 §:ssä tarkoitetun puhtaan tunnon valan ottaminen usein vaikeiksi.

7) Verotuslain 94 § mukaisen perustevalituksen määräaikaisuuden vuoksi saattaisi preklusioväitteen toteuttaminen perustusvalitustietä joskus muodostua vaikeaksi.

Oikeustapauksia.

Ennen kuin tehdään yhteenvetoa esitetystä aineistosta, on vielä otettava huomioon oikeuskäytäntö, jonka tapauksista tässä esitettäköön seuraavat lyhyet selostukset.

Korkeimman oikeuden ratkaisut.

1) SOOT 30. 5. 1911. JFT 1911 ss. 403—405. Vanhentumisasetuksen vuosihaaste-säännösten ei katsottu soveltuvan, kun perinnön jättäjä oli rikollisella menettelyllään aiheuttanut vahinkoa. Korvauksen valvomatta jättämisellä ei siis tällaisessa tapauksessa ollut saamisen sammuttavaa vaikutusta. Viimeksi mainittu materiaallinen perustelu ei mielestäni ole hyväksyttävissä, mutta asian käsittelytie näyttää oikealta.

2) KKO 1923 II 48. Verovelvollisen väite, että ulosmitattu vero olisi maksettu, tutkittiin ulosmittausvalituksena.

3) KKO 1928 I 65. Vanhentumisväite tutkittiin ulosmittausvalituksena ja hyväksyttiin, vaikka perustevalituksen tekemisaikaakin olisi ilmeisesti ollut jäljellä.

4) KKO 1930 I 34. Samanlainen tapaus kuin edellä 3) kohdassa.

5) KKO 1942 I 15. N. N. oli kuollut 1938. Paikalletulopäivä hänen jälkeensä otetussa vuosihaasteasiassa oli 11. 8. 1939. Ulosmittauksesta tehty valitus hylättiin, koska silloisen tulo- ja omaisuusverolain mukaan pesän osakkaat vastasivat veroista pesän varoilla.

6) KKO 1951 II 153. Vuosihaastevaikutus tutkittiin ulosmittausvalitustietä, vaikka perustevalitusaikaa olisi ollut vielä jäljellä.

7) KKO 19. 11. 1951 N:o 2978. Sen jälkeen, kun yhtiö oli päätetty purkaa, toimitettiin vuosihaasteasiassa paikalletulovalvonta, jossa valtio ei valvonut tulo- ja omaisuusveroa edelliseltä vuodelta. Korkein oikeus hylkäsi valituksen katsoen, että velka oli yhtiön tuntema.

8) KKO 1954 II 37. Yhtiö oli päätetty purkaa 1949 ja paikalletulopäivä oli 12. 12. 1951. Valtio ei valvonut verosaatavia. Sitten toimitettiin jälkiverotus vuosilta 1949 ja 1950. Asiassa todettiin, ettei yhtiö ollut koskaan tehnyt veroilmoitusta ja ettei sille ollut aikaisemmin pantu veroa. KKO katsoi, ettei yhtiö ollut valvonta-aikana ollut tietoinen po. veroista ja kumosi ulosmittauksen.

9) KKO 1956 II 96. Yhtiö purkautui osittain ja vuosihaasteen paikalletulopäivä oli 15. 1. 1953. Tulo- ja omaisuusverotuksessa toimitettiin 1954 jälkiverotus vuosilta 1948—51. Kun valtio ei ollut vuosihaasteasiassa valvonut jälkiverotuksessa määrät-

tyjä veroja ja se siten oli menettänyt niihin nähden puhevaltansa, niin verojen suorittamiseksi toimitettu ulosmittaus kumottiin.

10) KKO 29. 4. 1959 N:o 1034. Edellä 9) kohdassa tarkoitettu tapaus, jossa kunnan katsottiin valvonnan laiminlyönnin johdosta myös menettäneen puhevaltansa ja sen verojen ulosmittaus kumottiin.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut.

11) KHO 1938 II 4003. Ratkaisussa on katsottu, ettei verojen ilmoittamatta jättäminen vuosihaasteasiassa estänyt jälkiverotuksen toimittamista. Tapausselostuksen johtolauseessa on nimenomaan päätöksen perusteeksi todettu, että tämä prekludointi ei olisi ollut tutkittavissa hallinto-oikeudellisessa lainkäyttöjärjestyksessä.

12) KHO 1939 II 1677. Ulosmittauksen yhteydessä esitetty väite kirkollisverojen vanhentumisesta oli ajettava ulosmittausvalituksena.

13) KHO 1946 I 16. Plenum-ratkaisu, jossa enemmistö tutki prekludoitumisväitteen verovalituksen yhteydessä. Tähän enemmistöön olen itsekin valitettavasti kuulunut, mutta olen sittemmin, niin kuin jo aikaisemmin totesin, muuttanut kysymyksestä käsitystäni.

14) KHO 7. 6. 1951. Henkilö oli kuollut 1946. Vuonna 1947 oli toimitettu jälkiverotus vuosilta 1944—45. Vuosihaasteasian paikalletulopäivä oli 2. 6. 1947, eikä kunta valvonut silloin verosaamisia. KHO katsoi, ettei kunta valvomatta jättämisen takia menettänyt puhevaltaansa.

15) KHO 1951 II 624. Korkein hallinto-oikeus tutki preklusioväitteen ja katsoi selvitettyksi, että purettavana ollut osakeyhtiö oli valvonta-aikana tuntenut sen verosaamisen, jonka sammumisesta preklusion johdosta oli kysymys, minkä vuoksi KHO hylkäsi yhtiön valituksen.

16) KHO 1952 II 1. Väite, että verovelvollisuus olisi kumoutunut uuden myöhemmän lain antamisen johdosta oli tutkittava ulosmittausvalituksena eikä verovalituksena.

17) KHO 1958 II 399. Yhtiön maksettavaksi voitiin panna aikanaan toimittamatta jätetyt palkanpidätykset sekä lapsilisä- ja kansaneläkemaksut siitä riippumatta, ettei näitä maksuja ja palkanpidätyksiä ollut ilmoitettu yhtiön vuosihaasteen val-

vontapäivänä. Lopputulos on allekirjoittaneen käsityksen mukainen, mutta päätöksen yksityiskohtaiset perustelut viittaavat siihen, ettei muutosta voitaisi hakea verotukseen ulosmittausvalituksellaan, joten päätös tuntuu olevan ajatuksenjuoksultaan kuitenkin omaksumani kannan vastainen.

18) KHO 1959 I 9. Kuittausvaatimus tutkittiin, mutta hylättiin. Edellä puolletun käsityksen mukaan kuittausvaatimusta ei olisi ollut tutkittava, koska se tarkoitti velkasuhteen sammumista, vaan se olisi ollut jätettävä ulosmittausvalitustietä tutkittavaksi.

Ratkaisuja Ruotsista.

19) NJA 1930 I 52 s. 167 s. Väite kruununverojen vanhentumisesta tutkittiin ja ratkaistiin ulosmittausvalitustietä.

20) NJA 1936 I 216 s. 716. Kysymyksessä oli raastuvanoikeuden antamassaan avioeropäätöksessä vahvistaman elatussopimuksen sitovaisuus, jonka suhteen vastaaja teki ulosmittauksen yhteydessä täytäntöönpanoa vastaan joukon väitteitä. RKKO lausui, että mitä ensiksikin tuli huomautuksiin siitä, että sopimus olisi ollut alunperin epäpätevä taikka että olisi ollut kunnian ja hyvän tavan vastaista siihen nojautua, niin väitteitä ei tältä osin tässä yhteydessä tutkittu. Muut väitteet tutkittiin, mutta hylättiin.

Näiden ennakkopäätösten ja muun asiantuntemukseni perusteella toteaisin, että molempien oikeusasteiden oikeuskäytäntö on aikaisemmin ollut sillä kannalla, että kysymykset verovelkojen sammumisesta oli tutkittava ulosmittausvalituksina. Tällä kannalla on korkein oikeus ollut huomatakseni jatkuvasti senkin jälkeen. Vasta 1940-luvulla näyttää korkein hallinto-oikeus ainakin useissa tapauksissa omaksuneen päinvastaisen kannan, vaikkakin jotkin ratkaisut ovat perusteluiltaan tässä suhteessa vähemmän selviä.

Mitä erityisesti tulee siihen ajatukseen, että tällaiset sammumisväitteet voitaisiin saattaa tutkittaviksi perustevalitustietä, en ole korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä koskevia hakemistoja selaillessani huomannut tapauksia, joissa olisi perustevalitustietä käyttäen tutkittu verovelan sen syntymisen jälkeen tapahtunut sammumiskysymys, vaikka

perustevalituksen sallimista koskevia ennakkopäätöksiä on näissä hakemistoissa paljon. Jos sellaisia tapauksia joskus on ollut, niin ne lienevät ainakin ennen vuotta 1940 tulleet tutkituiksi vain niiden erityisluonteeseen huomiota kiinnittämättä.

Yhteenvedo.

Yhteenvetona edellä esittämästäni katson:

— että veron määrääminen on oikeudelliselta luonteeltaan verolautakunnan ns. prosessuaalista hallintomenettelyä käyttäen suorittama hallintotoimi, jota ei voida pitää lainkäyttömenettelynä, ja johon — Bühlerin sanoja käyttäen — siviiliprosessin suuria periaatteita on vain varsin suurella varovaisuudella sovellettava;

— että tämän hallintotoimen tarkoituksena ja sisällyksenä on verovelan syntymisen toteaminen ja veron suuruuden vahvistaminen niin hyvin tämän velkasuhteen asianosaisten välien selvittelyn vuoksi kuin myös valtion, kuntien ja seurakuntien finanssiahallinnon intressissä;

— ettei verolautakunnan tehtäviin sitä vastoin kuulu veron määräämisen yhteydessä jättää verolakien mukaan syntynyttä verovelkaa kokonaan tai osaltakaan vahvistamatta sen johdosta, että tämä velka olisi syntymisensä jälkeen jostakin syystä sammunut, ja ettei tällaisen sammumisen vaikutuksien toteaminen muutoinkaan kuulu verolautakunnan toimivaltaan;

— ettei muutoksenhaku verotukseen voi kohteensa osalta ulottua laajemmalle kuin verolautakunnan toimivalta asiassa on ollut ja ettei edellä mainittujen sammumisperusteiden olemassaoloa ja vaikutusta veroon sen vuoksi voida valitusmenettelynkään yhteydessä tutkia ja ettei tällaista tutkimismahdollisuutta ole muutoinkaan lainsäädännössä verovalituslainkäyttöä hoitaville viranomaisille uskottu;

— että kun veron määräämispäätökset ja muutoksenhakuratkaisut eivät siis voi sisältää ratkaisua tällaisesta verosaamisen sammumiskysymyksestä, nämä ratkaisut eivät myöskään voi saada tällaisen sammumiskysymyksen suhteen sellaista prekludoivaa oikeusvoimamerkitystä,

kuin suoritustuomion yksityisoikeudellisissa saamisasioissa katsotaan ennen tuomion antamista syntyneen sammumisperusteen suhteen luovan;

— että verovelan sammumisperusteen vaikutukset on näin ollen asiallisesti tutkittavissa vain ulosmittausvalituksen yhteydessä ja että tämän tutkimuksen viimeisinä asteina siis toimittavat hovioikeus ja korkein oikeus.

Samalla totean käsitykseni vielä olevan, että pidän tämän oikeustien muuttamisen mahdollisena vain tarkan harkinnan jälkeen toimeenpantavalla lainmuutoksella, mikä esim. voidaan ehkä toimittaa ottamalla tarpeellinen lisäys perustevalitusta koskeviin säännöksiin, mutta ettei sellaista muutosta, jos se lainkaan on suositeltavissakaan, voitaisi toimittaa lain tulkintatietä.²²

²² Eräässä KKO:n 6. 9. 1961 (KKO N:o 88/33 A. D. 1960 N:o 2641) professorit *Tirkkonen, Bo Palmgren ja Tauno Ellilä* ovat antaneet ansiokkaat asiantuntijalausunnot, joissa he katsovat, että kysymys verosaamisen prekludoitumisesta kuuluu hallintovalitustietä ratkaistavaksi. Näissä lausunnoissaan he eivät kuitenkaan tunnu kiinnittäneen riittävästi huomiota veron määräämisen ja suoritustuomion väliseen eroon. Samassa asiassa ovat *Hassler* ja allekirjoittanut antaneet myös lausunnot, jossa he ovat katsoneet, että prekludoimiskysymys on ratkaistava ulosmittausvalituksen yhteydessä. Valitettavasti purkuhakemus, jonka johdosta nämä lausunnot oli annettu, ei nähtävästi tullut tältä asialliselta osaltaan tutkituksi, vaan ratkaistiin se ilmeisesti jo sillä perusteella, ettei jotain päätöstä voitaisi sen vuoksi purkaa, että oikeuskäytäntö muutettaisiin toiseksi.