

JUHLAJULKAISU

KAARLO JUHO
STÅHLBERG

1865 · 28/1 · 1945

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

**TYRVÄÄN KIRJAPAINO OY
VAMMALA 1943**

ISBN 978-951-855-881-4 (PDF)

Perustaja- ja Kunniajäsenelleen, Presidentti

Kaarlo Juho Ståhlbergille

hänen täyttäessään kahdeksankymmentä vuotta

Kunnioittavasti

Suomalainen Lakimiesyhdistys

28 päivänä tammikuuta 1945

Aarne Saarialho

Vero ja tulo vero-oikeudellisina käsitteinä

Käsitteet vero-oikeuden alalla ovat ehkä suuremmassa määrässä epätarkkoja ja vakaantumattomia kuin oikeuden muilla aloilla. Samanlainen epäkohta näyttää olevan vallalla myös muitten maiden¹ kuin meidän maamme oikeudessa. Verolainsäädännön nykyisin entistä huomattavammin laajentuessa käsitteiden kirjavuus ja niiden nimitysten käyttäminen eri merkityksissä alkaa jo tuottaa tuntuva haittaa sekä epätietoisuutta ja epäselvyyttä verotus- ym. viranomaisille sekä verovelvollisille. Tämän oikeusalan käsitteiden selvittely, mikä samalla varmaankin niitä vakaannuttaisi, kaipaasi jo laajaa ja perusteellista tutkimusta. Seuraavassa esityksessä täytyy monestakin syystä rajoittua vain pariin vero-oikeudelliseen käsitteeseen.

Ensimmäisenä vero-oikeudellisena käsitteenä on tietenkin itse veron käsite. Ryhtymättä selostamaan eri veroteorioja sekä verotusperiaatteita, vaikkakin sellainen selostus olisi omiaan valaisemaan veron käsitettä, mainittakoon tässä suorastaan muutamia veron käsitteen määritelmiä, niistäkin kun käy ilmi eri veroteorioja sekä verotusperiaatteita.² *Harmaja* sanoo veroiksi sellaisia varoja,

¹ K. G. A. Sandström: Om beskattning av inkomst av rörelse s. 3.

² Veroteorioista ja verotusperiaatteista ks. esim. *Julius Crisolti*: Lehrbuch des Steuerrechts s. 22 s.; *Gösta Eberstein*: Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt s. 55 ss.; *Karl Theodor von Eheberg*: Finanssioppi (Suomentanut K. J. Ståhlberg). 2. pain. s. 167 ss.; *Leo Harmaja*: Finanssitiiteen alkeet. 2. pain. s. 45 ss.; *Richard Kerschagl*: Finanzwissenschaft. Abriss der Steuerlehre s. 48 ss.; *Ilm. Ko- vero*: Veroista ja tuotannon verottamisesta (Jälj. lyh. Kovero: Veroista ym.) s. 10

joita valtion tai muun pakkoyhdyskunnan hyväksi, sen menojen suorittamista varten, kannetaan niin paljon ja sillä tavoin, kuin yhdyskunta yksipuolisesti määrää.³ *Hermansonin* mukaan verot ovat aineellisia suorituksia, joita yleistä tarvetta varten voidaan vaatia yksityisiltä vastikkeetta.⁴ *Kovero* pitää veroja pakollisina, tulon hankkimiseksi valtiolle yleiskorvauksen periaatteen nojalla kannettuina maksuina.⁵ *Tarjanne* määrittelee veron käsitteen siten, että verot ovat valtion tai muun julkisen yhdyskunnan julkisen valtansa nojalla yksityisiltä yhdyskunnan vallanalaisilta kantamia rahasuorituksia, joiden tarkoitus on yhdyskunnan finanssitarpeen tyydyttäminen ja jotka eivät kuitenkaan ole korvausta mistään määrätystä maksajan yhdyskunnalta saamasta edusta.⁶ *Willgrenin* esittämän määritelmän mukaan vero on maksu, minkä julkinen yhdyskunta määrää sen alaisten yksityisten suoritettavaksi yleisen mittapuun mukaan eli siihen katsomatta, missä määrin yksityisellä veronmaksajalla on kussakin tapauksessa suoranaista hyötyä verotuksen kautta ylläpidetystä toiminnasta.^{7, 8}

Veron käsite, joka käynee riittävästi ilmi edellä selostetuista, toi-

ss.; *Georg Strutz*: Grundlehren des Steuerrechts s. 23 ss.; *Walter Weddingen*: Allgemeine Finanzwissenschaft s. 87 ss.; *K. Willgren*: Finanssioppi s. 211 ss.

³ *Harmaja* s. 42.

⁴ *Robert Hermanson*: Suomen valtiosääntö pääpiirteittäin. (Suomentanut K. Kaila. Jälj. lyh. *Hermanson*: Valtiosääntö). 2. pain. s. 178; *Sama*: Suomen finanssihallinto-oikeuden luennot. (Suomentanut M. A. Hovila. Jälj. lyh. *Hermanson*: Finanssihallinto-oikeus) s. 97.

⁵ *Kovero*: Veroista ym. s. 9.

⁶ *Tapio Tarjanne*: Vero-oikeus s. 15.

⁷ *K. Willgren*: Finanssioppi s. 200. Ks. myös *Sama*: Finlands finansrätt. (Jälj. lyh. *Willgren*: Finansrätt). 2. pain. s. 30; *Sama*: Verot ja verotekniikka. Valtiotieteiden käsikirja IV. s. 503 sekä siinä mainittu kirjallisuus.

⁸ Veron käsitteestä ja sen määritelmistä ks. myös *Ernst Blumenstein*: Schweizerisches Steuerrecht s. 1 ss.; *Ottmar Bühler*: Allgemeines Steuerrecht I. s. 1 ss.; *Crisolli* s. 10 ss.; *Eberstein* s. 36 ss.; *Eheberg* s. 167 ss.; *Wilhelm Gerloff*: Steuerwirtschaftslehre. Handbuch der Finanzwissenschaft I. s. 436 ss.; *Heinrich Göttel*: Steuerrecht. 5. pain. s. 6 s.; *Valter Lindberg*: Utvecklingen av den allmänna inkomstskatten i Finlands statsskattesystem s. 12 ss.; *Strutz* s. 7; *Weddingen* s. 62 ja s. 87 ss. — Vrt. vielä *Lainvalmistelukunnan* ehdotus laiksi eräänlaisten ulostekojen ja maksujen vanhentumisesta. *Lainvalmistelukunnan* julkaisuja 1923 N:o 6. (Jälj. lyh. *Lainvalmistelukunta*: Ehdotus 1923) s. 6.

sistaan tosin jonkin verran poikkeavista määritelmistä, kaivannee kuitenkin parin määritelmän suhteen selvennystä ja täydennystä. Veron käsitettä ei voitane, niinkuin Kovero on edellämainituksessa määritelmässään tehnyt,⁹ rajoittaa yksinomaan valtiolle tapahtuviin suorituksiin, sillä veroina oikeudellisessa mielessä on pidettävä muillekin julkisoikeudellisille yhteisöille pakkovallan nojalla tulevia suorituksia. Myöskään ei voitane varauksetta hyväksyä Tarjanteen esittämässä määritelmässä sitä kohtaa, jonka mukaan veron käsite olisi rajoitettava vain rahasuorituksiin.¹⁰ Niiden tunnusmerkkien ja edellytysten ollessa olemassa, mitkä muutoin on veron käsitteelle asetettava, on veroina pidettävä myös muina kuin rahana maksettuja suorituksia.¹¹ Sekä aikaisemman¹² että nykyisenkin¹³ oikeuden mu-

⁹ Koveron esittämä määritelmä ehkä onkin mainituin tavoin rajoitettu vain siinä teoksessa ja sillä kohdalla tarkoitettuihin veroihin, eikä sillä ole tahdottu antaa yleistä veron käsitteen määritelmää.

¹⁰ Tarjanne määritelmässään veron käsitteen ehkä onkin, niinkuin hänen sanotun teoksensa siinä kohdassa käyttämästään sanonnasta myös voidaan päätellä, tarkoittanut ainoastaan niitä veroja, joista hän mainituksessa teoksessaan puhuu ja jotka suoritetaan rahana.

¹¹ Vrt. Eheberg s. 167. — Määritelmässään veron käsitettä Hermanson puhuu aineellisista suorituksista. Ks. edellä selostettua Hermansonin esittämää määritelmää. Willgren selittääessään veron käsitteen määritelmäänsä käyttää sanaa »förmögenhetsprestationen». Willgren: Finansrätt s. 30. Harmaja s. 42 lausuu mm., että vaikka veroilla yleensä tarkoitetaan rahavaroja, on eräitä veroja vielä 19:nnellä vuosisadalla kannettu viljassa.

¹² Hermanson: Finanssihallinto-oikeus esim. s. 125 s., s. 128 s., s. 148 s., s. 151 s., s. 167 s., s. 255 ss.; Sama: Föreläsningar öfver inhemsk förvaltningsrätt II. De särskilda förvaltningsgrenarna 1. häftet s. 29 ss.

¹³ Arvopapereilla, niinkuin osakkeilla, obligaatioilla ja kiinnitetyillä velkakirjoilla, voidaan eräin edellytyksin suorittaa omaisuudenluovutusveroa sekä tulo- ja omaisuusveroa, ks. esim. 9/8 1940 L omaisuudenluovutusverosta 15 ja 16 § (15 § L 8/12 1942); 30/8 1940 A omaisuudenluovutusverolain täytäntöönpanosta ja soveltamisesta 25, 27, 28 §; 19/12 1940 L osakeyhtiöiden omaisuudenluovutusveron suorittamisesta niiden omilla osakkeilla; 17/4 1941 valtioneuvoston päätös tulo- ja omaisuusveron suorittamisesta palkinto-obligatioilla. Ks. myös asetuksia sekä valtioneuvoston ja valtiovarainministeriön päätöksiä 10/1 1941, 12/3 1941, 19/4 1941, 30/7 1943, 1/9 1943. Vrt. niinkään 14/1 1944 valtiovarainministeriön kiertokirje.

Tosin voidaan edellä mainittujen säännösten suhteen huomauttaa, että niissä mainitut varat ovat rahaan verrattavissa sekä että ne verot, mitkä noilla arvopapereilla saatetaan suorittaa, kuitenkin on aina määrätty itse verotuksessa maksettaviksi rahana ja että suorituksen vastaanottaminen arvopapereina on vain veronmaksajille myönnetty helpotus. Joka tapauksessa nämä säännökset kuitenkin osoit-

kaan veron maksaminen muina varoina kuin rahana on mahdollista.¹⁴

Usein tavallisessa kielenkäytössä puhutaan veroistakin maksuina,¹⁵ jolloin sanaa maksut käytetään sen laajemmassa merkityksessä.¹⁶ Oikeudelliselta kannalta katsoen¹⁷ on kuitenkin erotettava verot ja maksut toisistaan sekä annettava käsitteelle maksut suppeampi merkitys kuin mitä maksuilla yleisessä kielenkäytössä tarkoitetaan. *Harmaja*, joka maksujen suhteen nojautuu (erikois-) korvauksen periaatteeseen, pitää maksuina niitä suorituksia, joita kan-

tanevat, että rahasuoritus ei ole aina veron käsitteen ehdoton edellytys nykyisin.

¹⁴ Kaupunkien kunnallistaksoitusta koskevien säännösten yhteydessä puhutaan mieskohtaisista palvelustöistä, joita kaupungissa on tehty ennen laillisesti hyväksyttyjen perusteiden mukaan. 8/12 1873 A. kunnallishallituksesta 53 §:n 3 momentti, sama säännös muutettuna 15/8 1883 A. 53 §:n 4 momentti sekä 21/12 1923 L. 55 §:n 9 momentti. Näitä palvelustöitä, mikäli niitten suorittaminen ei ole jo lakannutkin, ei kuitenkaan yleensä liene veroihin luettava.

¹⁵ Esim. kunnallismaksut, kirkollismaksut jne. Henkilömaksu, L. 4/8 1922 evankelis-luterilaisten seurakuntain papiston palkkauksesta, 6 §:n 2 momentin. 4 kohta, on ilmeisesti vero eikä maksu sen suppeammassa merkityksessä. Mihin ryhmään kyläteitä varten kannettavat, tieyksikköjen nojalla määrättävät vuosimaksut kuuluvat, 3/5 1927 tielaki 64 ja 65 §, voidaan olla eri mieltä.

¹⁶ Sana ulosteot, joka kielellisesti epäonnistuneesta muodostaan huolimatta näyttää olleen verrattain yleisesti käytännössä ja merkinnee laajempaakin käsitettä kuin verot ja maksut (Vrt. esim. 27/2 1897 A.), alkaa nykyisin vähitellen hävitä kielenkäytöstä. Ks. esim. *Lainvalmistelukunta*: Ehdotus 1923 ja 26/5 1925 L. verojen ja maksujen vanhentumisesta; 9/11 1868 A. velkojain oikeudesta ja etuudesta toistensa edellä maksun saamiseen konkurssiin luovutetusta omaisuudesta 7 §, sen aikaisemmassa muodossa ja L:ssa 28/3 1941. Ks. kuitenkin 27/2 1897 A. 9 § A:ssa 10/12 1943.

¹⁷ Eroavaisuus ilmenee esim. verojen ja maksujen säätämis- (vahvistamis-) järjestyksessä. Ks. esim. 17/7 1919 Suomen Hallitusmuoto 61 ja 62 §; 13/1 1928 Valtioapäiväjärjestys 66 §; *Rafael Erich*: Suomen valtio-oikeus II s. 248 s.; *Esko Hakila*: Suomen tasavallan perustuslait s. 261 ja s. 277 ss.; *Hermanson*: Valtiosääntö s. 178; *E. Nevanlinna*: Suomen valtion tulo- ja menoarvio s. 24; *Tarjanne* s. 25; *Willgren*: Finansrätt s. 30 s. — Ks. myös esim. 27/11 1917 kaupunkien kunnallislaki 41 §:n 1 momentin 5 kohta (L. 18/5 1934), jossa niinkään tarkoitetaan maksuja eikä veroja.

30/12 1943 L. veronmaksun laiminlyömisestä johdosta suoritettavasta veronlisäyksestä koskenee yleensä ainoastaan veroja, joita siinä on tarkoitettu, eikä maksuja. Ks. kuitenkin saman L:n 6 §, — 26/5 1925 L. verojen ja maksujen vanhentumisesta taas koskee veroja sekä muita julkisoikeudellisia maksuja. 1 § (L. 8/9 1939).

netaan palkkioiksi siitä, että viranomaiset tai julkiset laitokset tekevät suoranaisia palveluksia yksityisille. Hän sanoo näitä erikoismaksuiksi (saksaksi Gebühren).¹⁸ *Hermansonin* mukaan maksut ovat aineellisia suorituksia, jotka on käsitettävä vastikkeiksi julkisen oikeuden mukaan suoritetuista toimista.¹⁹ *Kovero*, joka niinikään käyttää maksuista suppeammassa merkityksessä nimeä erikoismaksut ja joka samoin katsoo näiden maksujen perusteena olevan erikoiskorvauksen, lausuu, että tällaiset erikoismaksut ovat yleensä korvauksia valtion virastojen julkisoikeudellista laatua olevista suorituksista (toimista), jotka koskevat määrättyjä henkilöitä.²⁰ *Tarjanteen* mielestä maksut eroavat veroista siinä, että niissä on aina jonkinlaisen korvauksen luonne siitä hyödystä, hyvästä, mitä maksaja on valtiolta saanut, eikä niitä, niinkuin veroja, kanneta yksinkertaisesti valtion finanssitarpeen tyydyttämiseksi yleensä lainsäätäjän kohtuulliseksi ja tarkoituksenmukaiseksi katsoman perusteen mukaan.²¹ *Willgren*, joka lukee maksuihin laajemmassa merkityksessä myös verot, nimittää maksuja suppeammassa mielessä erikoismaksuiksi ja katsoo, että sellainen erikoismaksu on suoritettava sillä edellytyksellä, että tai siinä määrin kuin valtio on toiminut määrättyyn suuntaan yksityisen veronmaksajan hyväksi.^{22, 23}

Tekemällä ero veron ja maksun (erikoismaksun) välillä saadaan veron käsite tässä suhteessa selvennetyksi, rajoitetuksi ja tarkemmaksi. Kuitenkin vielä jää epäselvyyttä ja epätietoisuutta näiden

¹⁸ *Harmaja* s. 141 ss. — *Harmaja* muutoin huomauttaa, että useihin valtion ja kuntain tuloihin nähden on helppoa määrätä, mihin ryhmään ne luonteensa puolesta kuuluvat, mutta monessa tapauksessa tämä luokitus voi käydä vaikeaksi. *Sama* s. 141.

¹⁹ *Hermanson*: Valtiosääntö s. 179.

²⁰ *Kovero*: Veroista ym. s. 8 s.

²¹ *Tarjanne* s. 356.

²² *Willgren*: Finanssioppi s. 200. Ks. myös *Sama*: Finanssrätt s. 30 s.

²³ Maksun käsitteestä ja sen määritelmästä ks. *Blumenstein* s. 5; *Bühler* s. 2 s.; *Crisolli* s. 12 s.; *Eberstein* s. 6 s.; *Eheberg* s. 150 ss.; *Leo Harmaja*: Erikoismaksut. Valtiotieteiden käsikirja I. s. 242 ss. sekä siinä mainittu kirjallisuus; *Frans Meisel*: Gebührenlehre. Handbuch der Finanzwissenschaft I s. 396 ss. sekä siinä mainittu kirjallisuus; *Weddigen* s. 78 ss. — Tässä sivuutetaan ne erinäiset maksut, joista 21/1 1944 A:ssa puhutaan.

käsitteiden kesken, sillä sekä käytännössä että lainsäädännössä ei ole joka tapausta varten vedetty — ehkä ei liene mahdollista vetääkään — selvää rajaa veron ja maksun (erikoismaksun) välille, vaan on, niinkuin sanottu, veroja usein nimitetty maksuiksi ja päinvastoin maksuja pidetty veroina. Onpa tapauksia, jolloin pätevilla perusteilla voidaan olla eri mieltä siitä, onko jokin suoritus vero vai maksu (erikoismaksu), taikka joissa sama suoritus saattaa olla osaksi veron- ja osaksi maksun- (erikoismaksun-) luontoinen.²⁴

Verot voidaan, useimmiten sen mukaan, mille seikalle tahdotaan antaa painavin merkitys, ryhmitellä eri tavoin. Yleisin ryhmittely, jolla on ollut ja edelleenkin on oikeudellisesti tärkein merkitys, on eron tekeminen välittömien ja välillisten verojen kesken. *Harmajan* mukaan ovat välittömiä veroja ne, jotka kannetaan suoraan, ilman välikäsiä, veron varsinaiselta suorittajalta, sekä välillisiä taas ne, jotka veronmaksajan edellytetään puolestaan siirtävän toisten hartioille, jotka varsinaisesti joutuvat siten verotaakan kantajiksi.²⁵ *Hermansonin* mielestä ovat välittömiä veroja ne, jotka todellisuudessa kohtaavat sitä henkilöä, joka on velvollinen veron maksamaan, ja välillisiä veroja taas ne, jotka veronmaksaja, sen sijaan että ne todellisuudessa kohtaisivat häntä, voi siirtää muiden niskoille.²⁶ *Hermanson* esittää toisenkin jakoperusteen, lausuen, että välittömiä veroja ovat sellaiset verot, jotka veronmaksajien on suoritettava katsomatta mihinkään heidän vapaaehtoisin tekoihinsa,²⁷ ja välillisiä ne verot, jotka on maksettava ryhdyttäessä määrättyihin, maksajan vapaan tahdon varassa oleviin tekoihin.²⁸ *Tarjanteen* mielestä välittömiä ovat ne verot, jotka on tarkoitettu lopullisesti verovelvollisen, veron maksajan kannettaviksi, ja välillisiä taas ne verot, joissa verovelvollinen ja samalla veron maksaja on toinen kuin se,

²⁴ Vrt. esim. 6/8 1943 leimaverolaki; *Tarjanne* s. 356. — Ks. myös edellä alaviittaus 18.

²⁵ *Harmaja* s. 70.

²⁶ *Hermanson*: Finanssihallinto-oikeus s. 97.

²⁷ *Hermanson*: Finanssihallinto-oikeus s. 98.

²⁸ *Hermanson*: Finanssihallinto-oikeus s. 97.

jonka kannettavaksi vero taloudellisesti on tarkoitettu.²⁹ Willgren huomauttaa, että ero välittömien ja välillisten verojen välillä on käsitelty pääasiallisesti seuraavalla kolmella tavalla: a) lähtemällä kantotavasta sanotaan välittömiksi niitä veroja, jotka verotettu ilman välikäsiä suorittaa, jolloin siis veronmaksaja on sama kuin veronalainen, ja välilliseksi taas niitä veroja, joita ei suorastaan oteta niiltä, jotka viime kädessä joutuvat ne kantamaan, vaan muilta, jotka sitten veronsiirron nojalla saavat suorituksesta korvausta, jolloin siis veronmaksaja ja veronalainen ovat eri henkilöitä; b) lähtemällä hallinnollisteknisestä menettelystä ovat välittömiä veroja ne, jotka kannetaan pysyväisten, ennakolta selville saatujen seikkojen mukaan ja jotka sentähden peritään jatkuvien luettelosten perusteella (katasteriverot), ja välillisiä veroja taas vaihtelevien, edeltä käsin selvittämättömiin olosuhteisiin perustuvien seikkojen nojalla otetut verot (tariffiverot); sekä c) kolmannen jaoittelun mukaan välittömiä ovat ne verot, jotka perustuvat varojen suoranaiseen saantiin, ja välillisiä ne, jotka aiheutuvat varojen käytöstä, ilmeten välittömyys siinä, että niiden maksuunpanemiseksi maksukyky suoraan otetaan selville, ja välillisyyys siinä, että menojen nojalla päätetään verokyvystä.³⁰

Oikeudelliselta kannalta katsoen voidaan mainita, että meidän valtion budjetissamme on eri tuloryhminä mainittava välilliset ja välittömät sekä sekaluontoiset verot.³¹ Lainsäädännössäkkin puheena oleva jaoitus on otettu huomioon hyväksyttäessä eräitä kansainvälisiä sopimuksia kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi välittömien verojen lailla.^{32,33}

²⁹ Tarjanne s. 20.

³⁰ Willgren: Finanssioppi s. 253. Ks. myös Sama: Finansrätt s. 202; Sama: Verot ja verotekniikka. Valtiotieteiden käsikirja IV s. 511.

³¹ 24/4 1931 L. valtion tulo- ja menoarvion ja tilinpäätöksen perusteista 1 §:n 2 momentti ja 3 §; Eino Kaskimies: Valtion tulo- ja menoarvio- sekä tililainsäädäntö s. 19.

³² Suomen Tasavallan ja Ruotsin Kuningaskunnan välillä 16/3 1931 tehdyssä sopimuksessa välittömillä veroilla tarkoitetaan veroja, joita sopimusvaltioiden lainsäädännön mukaan suoritetaan välittömästi (puhtaasta tai kokonaistulosta) tahi omaisuudesta. Samalla mainitaan nimeltä, mitä veroja erityisesti pidetään välittö-

Tärkeimmissä välitöntä veroa koskevissa verotuksissamme, nimittäin tulo- ja omaisuusverotuksessa sekä kunnallistaksoituksessa,³⁴ on keskeisimpänä käsitteenä tulon käsite. Se on sekä verolähteenä että verotusnormina (veroperusteena, vero-objektina).³⁵ Verolähteellä ymmärretään sitä hyödykevarastoa, mistä vero on tarkoitettu otettavaksi.³⁶ Verotusnormilla eli verope-

minä veroina, ja päättöpöytäkirjassa vielä selitetään, että tuo välittömien verojen luettelo ei ole täydellinen, vaan sisältää vain esimerkkejä, ja määrätään, miten erimielisyydet verojen suhteen ratkaistaan, sekä että luetteloa on aikanaan täydennettävä. Päättöpöytäkirjassa myös luetaan, mitä veroja ei ole pidettävä välittöminä veroina (10/4 1931 L.; 30/4 1931 A.; *Rieti Itkonen*: Kunnallisverotus selitetyinä. 2. pain. s. 49 s.; *Eero Kivikari*: Suomen verolainsäädäntö s. 231 ss.; *Adolf Lundevall*: Kommunalskattelagen s. 304 ss.). Samansuuntaisia säännöksiä on Suomen Tasavallan ja Saksan Valtakunnan välillä 25/9 1935 tehdyssä sopimuksessa loppupöytäkirjoineen (30/12 1935 L. ja 10/1 1936 A., julkaistu asetuskokoelmassa 1936 N:ot 13 ja 14). Sopimus ja loppupöytäkirja on täydellisinä julkaistu asetuskokoelman sopimussarjassa (1936 N:ot 1 ja 2; *Itkonen* s. 44 ss.; *Kivikari* s. 241 ss.). Niinikään on samanlaatuinen sopimus tehty 2/12 1937 Suomen Tasavallan ja Tanskan Kuningaskunnan välillä (4/3 1938 L. ja 11/3 1938 A. Sopimus ja loppupöytäkirja on julkaistu täydellisinä asetuskokoelman sopimussarjassa 1938 N:ot 7 ja 8; *Itkonen* s. 40 ss.). — Ks. myös *E. L. Atrila*: Kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyistä kansainvälisistä sopimuksista (Korkeimman hallinto-oikeuden juhla-julkaisu) s. 166 ss.

³³ Verojen ryhmittelystä välittömiin ja välillisiin veroihin ks. *Blumenstein* s. 52 ss. ja 206 ss.; *Bühler* s. 13 ss.; *Crisolli* s. 19; *Eberstein* s. 38; *Eheberg* s. 204; *Göttel* s. 14 ss.; *Weddigen* s. 92 ss.

³⁴ Osoitukseksi siitä, että kunnallinen tulovero on ns. jakovero, käytetään, niin- kuin eräitä poikkeuksia lukuunottamatta lainsäädännössämme, taksoitus- tai kunnallistaksoitus-sanaa, vaikka se nimi onkin vierasperäinen ja vanhentuneena saisi jo jäädä pois käytännöstä.

³⁵ Tulon olemisesta sekä verolähteenä että verotusnormina mainitsevat *Eberstein* s. 36; *Lindberg* s. 42; *Tarjanne* s. 18 s.; *Knut Wicksell*: Inkomstbegreppet i skattehänseende och därmed sammanhängande skattefrågor (Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt. II. Särskilda utredningar. Statens offentliga utredningar 1923:70) s. 41; *Weddigen* s. 90 s.; *Willgren*: Silmäys nykyaikaiseen valtiolliseen tulo- ja varallisuusverotukseen Euroopassa (Suomennos. Verokomitean Julkaisuja II. 1912. Jälj. lyh. Willgren: Silmäys nykyaikaiseen tulo- ja varallisuusverotukseen) s. 23.

³⁶ Verolähteen käsitteestä ja sen määritelmistä ks. *Bühler* s. 10; *Crisolli* s. 17; *Eberstein* s. 36; *Eheberg* s. 173; *Göttel* s. 8; *Harmaja* s. 42; *Strutz* s. 13; *Tarjanne* s. 19; *Weddigen* s. 90 s.; *Willgren*: Finanssioppi s. 207 s.; *Sama*: Finansrätt s. 103 s.; *Sama*: Verot ja verotekniikka. Valtiotieteiden käsikirja IV s. 506.

Verolähde varsinkin tuloverotuksessa on usein sama kuin tulolähde. Eräitä tapauksia varten on lainsäädännössä kuitenkin tehty ero niiden välillä. Esim.

rusteella eli vero-objektilla tarkoitetaan usein eri käsitteitä. Yleisimmin niillä kuitenkin ymmärrettäneen vain sitä

kunnallistaksoituksessamme saadaan, milloin verovelvollisella on tuloja useammasta kuin yhdestä tulolähteestä, vähentää määrätynlaiset menot ym. vähennykset vain siitä tulolähteestä, mihin nuo menot tai vähennykset kohdistuvat, kun taas toiset vähennykset on tehtävä verovelvollisen tulojen kokonaismäärästä asianomaisessa kunnassa. Ks. 15/6 1898 A. maalaiskuntain kunnallishallinnosta 82 §:n 11 kohta (L. 20/1 1922. Jälj. lyh. 15/6 1898 MkA); 8/12 1873 A. kunnallishallituksesta kaupungissa 55 §:n 5. kohta (L. 20/1 1922. Jälj. lyh. 8/12 1873 KkA); Korkeimman hallinto-oikeuden päätökset (Jälj. lyh. KHO): 1923 I 87, 105, II 126; 1924 II 89, 344, 1920; 1925 II 139, 1502; 1926 II 1608; 1927 II 902, 1340, 1740; 1930 I 47; 1932 II 265, 2106, 2660; 1933 I 11, II 653, 1789; 1934 II 1174, 3609—3611; 1937 II 367, 754, 1058, 1026, 1615, 1874, 2669, 3277, 3454, 3608, 3738, 3966, 3809a, 3810; Esko Hakkila: Miten teen tuloilmoituksen s. 185 s.; Itkonen s. 104 ss.; O. J. Laurila—Eino J. Ahla: Kunnallisverolait. 3. pain. s. 178 s.; Maalaiskunta 1926 s. 23; K. J. Ståhlberg: Lait ja asetukset maalaiskuntain hallinnosta. 3. pain. s. 616; Tarjanne s. 124; Kaj Erik Östenson: Hur skall jag deklarera s. 81. — Ero verolähteen ja tulolähteen välillä ilmenee kunnallistaksoituksessa myös siinä, että taksoituksesta laadittavaan luetteloon on merkittävä kaupungissa: 1:ksi tulot talosta, tontista ja maasta, 2:ksi tulot elinkeinosta ja 3:ksi tulot palkkaeduista, eläkerahasta ja muut tulot, joita ei ole nimitetty (8/12 1873 KkA 57 §, 15/8 1883 L.). Maalaiskunnassa on taksoitusluetteloon merkittävä erikseen se tulo, mikä verovelvollisen on arvioitu saaneen kiinteistöstä, mikä hänellä on ollut elinkeinosta ja liikkeestä sekä mikä muista varoista (15/6 1898 MkA 83 §:n 1 momentti). Ks. Itkonen s. 111 s. ja s. 148 s.; Laurila—Ahla s. 188 s. ja s. 262; Ståhlberg s. 639 ss. — Entistä tärkeämmäksi on eri tulolähteiden erottaminen, varsinkin kiinteistöjen osalta, käynyt, kun 15/10 1937 L:lla kiinteistöstä saadun tulon perusteella maksuunpantujen kunnallis- ja kirkollisverojen etuoikeudesta näille veroille eräin edellytyksin myönnettiin määrätynlainen etuoikeus. Itkonen s. 196. Puheena olevan eron tekemistä voi vaatia myös se, että manttaalikuntakokous voi nykyisin päättää manttaalikunnalle suoritettavan veron kannettavaksi verovelvollisen omistaman tai hallitseman erilaisen maan pinta-alan mukaan sekä maatalouskiinteistöihin nähden vastaavasti soveltamalla ns. pinta-alataksoitusta (15/6 1898 MkA 79 §:n 2 momentti. L. 12/7 1940). Ks. Lainvalmistelukunnan ehdotus hallituksen esitykseksi kiinteistöstä saadun tulon perusteella maksuunpantujen kunnallis- ja kirkollisverojen etuoikeudesta. Lainvalmistelukunnan julkaisuja 1936 N:o 8 s. 2. — Tulo- ja omaisuusverotuksessa on tuloveron suhteen verovelvollisen kaikkien tulolähteitten tuottamain puhtaiden (netto-) tulojen yhteenlaskettu määrä — vieläpä erästä poikkeusta lukuunottamatta toisen tulolähteen tuottama tappio vähennettynä toisen tulolähteen tulosta — samalla verolähteenä (19/11 1943 tulo- ja omaisuusverolaki 3 luku. Jälj. lyh. 19/11 1943 T.j.o.L.), 11/1 1944 tulo- ja omaisuusveroasetus 2 luku Jälj. lyh. 11/1 1944 T.j.o.A. — Vrt. Lainvalmistelukunnan ehdotus verolaiksi, verotuslaiksi sekä laiksi niiden voimaannpanosta. Lainvalmistelukunnan julkaisuja 1934, N:o 2 s. 78 ja s. 119 (Jälj. lyh. Lainvalmistelukunta: Ehdotus 1934); Sama: Muutoksia mainittuun ehdotukseen. Lainvalmistelukunnan julkaisuja 1936 N:o 12 s. 17 ja s. 20 (Jälj. lyh. Lainvalmistelukunta: Muutoksia 1936).

Kumpaisessakin verotuksessa on ns. satunnainen myyntivoitto tavallaan omana

mittapuuta, perustetta, mikä on määrävänä veron suorittamisvelvollisuuden jakautumiselle verovelvollisten kesken.³⁷

Tulon käsitteen tärkeästä merkityksestä huolimatta sitä ei yleensä ole lainsäädännössä erityisellä, yhtenäisellä säännöksellä määritetty.³⁸ Riittävän tarkka ja kaikkiin tapauksiin soveltuva tulon käsitteen määritelmä onkin vaikeasti luotavissa.³⁹ Mikäli tätä käsitettä on pyritty erityisellä, yhtenäisellä säännöksellä määrittelemään, on säännös jäänyt niin yleiseksi tai epätäydelliseksi, että sen soveltaminen ei ole sellaisenaan sanottavastikaan helpottanut lainkäyttäjää hänen ratkaistessaan kysymystä, mitä on tulona pidettävä tai mitä on jätettävä tuloksi katsomatta.⁴⁰ Lainsäädännössä on sen vuoksi täytynyt yleisin, tavallisen kielenkäytön sanoin⁴¹ ensin mainita, mitä verotuksessa on tulona pidettävä, sekä sitten erityisin säännöksin luetella ne erät, joita yleinen kielenkäyttö ei aina katso tuloihin kuuluviksi, mutta jotka verotuksessa on kuitenkin tuloihin

erikoisena tulolähteenä, siihen nähden kun on säädetty, että vain siitä saadaan vähentää satunnainen myyntitappio (8/12 1873 KkA 55 §:n 1 kohta, 19/11 1943 L.; 15/6 1898 MkA 82 §:n 5 kohta, 19/11 1943 L.; 19/11 1943 T.j.o.L 22 § verrattuna 28 §:n 1 momentin 6 kohtaan).

Vähennyksen tekemisestä määrätystä tulolähteestä ks. vielä esim. 19/11 1943 T.j.o.L. 28 §:n 2 momentti.

³⁷ *Blumenstein* s. 216 ss.; *Bühler* s. 10; *Crisölli* s. 17; *David Davidson*: Beskattningsnormen vid inkomst- och förmögenhetsskatt II (Särskilda utredningar. Statens offentliga utredningar 1923: 70); *Eberstein* s. 36; *Eheberg* s. 173; *Göttel* s. 8; *Harmaja* s. 42; *Strutz* s. 13; *Weddigen* s. 90; *Carsten Welinder*: Inkomsten som mått på skatteförmågan. *Svensk Skattetidning* 1938 s. 206 ss.; *Willgren*: Finanssioppi s. 210; *Sama*: Finansrätt s. 103 s.; *Sama*: Verot ja verotekniikka. Valtiotieteiden käsikirja IV s. 506.

³⁸ Tulon käsitteen määrittelystä kansantaloudessakin ollaan erimielistä. Ks. *Kovero*: Veroista ym. s. 27.

³⁹ *Blumenstein* s. 176; *Gunnar Prawitz*: Det finansrättsliga inkomstbegreppet s. 16; *Weddigen* s. 157; *Wicksell* s. 58.

⁴⁰ Ruotsissa hallituksen esityksessä vuoden 1927 valtiopäiville asianomainen departementtipäällikkö (departementschef) lausui tulon käsitteen määrittelemisestä mm.: »Erfarenheten torde hava visat omöjligheten att i skatteförfattningarna giva någon kort, uttömmande definition på vad som skall anses vara skattepliktig inkomst, därest man icke vill såsom inkomst beskatta allt vad överhuvud tillflyter den skattskyldige i penningar eller penningars värde.» Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m.m. 22/2 1927 N:o 102 s. 340.

Ks. myös *Sandström* s. 26; *Willgren*: Finansrätt s. 244.

⁴¹ Vrt. *Lainvalmistelukunta*: Ehdotus 1934 s. 81 s.; *Sama*: Muutoksia 1936 s. 18 s.

luettava, niin myös eräitä sellaisia eriä, joiden pitämisestä tuloina saattaa olla epätietoisuutta, sekä vihdoin sellaisia eriä, jotka oikeastaan eivät ole tuloja, mutta jotka veropoliittisista syistä on ollut määrättävä tuloina pidettäviksi.⁴² Tulon käsitteeseen voivat vaikuttaa myös eräät ns. vähennykset. Samanlaista menetelmää tulon käsitteen ilmaisemiseksi on meilläkin noudatettu sekä tulo- ja omaisuusverotusta⁴³ että kunnallistaksoitusta⁴⁴ koskevassa lainsäädännössämme.⁴⁵ Erityisesti mainittakoon, että kun maatalouskiinteistöistä

⁴² Vrt. esim. *Tarjanne* s. 65 ss.; *Willgren*, *Finanssioppi* s. 296 ss.; *Sama*: *Finanssrätt* s. 244 ss.; *Sama*: *Silmäys nykyaikaiseen tulo- ja varallisuusverotukseen* s. 23 ss. — Ks. myös *Kovero*: *Veroista* ym. s. 27 s.; *Lindberg* s. 42.

Tulon käsitettä ja sen määritelmiä koskevasta kirjallisuudesta ks. esim. *T. Aschehoug*: *Afkastning og indtaegt. Staatsökonomisk tidsskrift* 1898; *Blumenstein* m.t.; *Eberstein* m.t.; *Eheberg* m.t.; *B. Fuisting—G. Strutz*: *Die preussischen direkten Steuer I. Einkommensteuergesetz*; *A. Gemperli*: *Finanstheoretischer und finanzpolitischer Einkommensbegriff*; *F. Guth*: *Die Lehre vom Einkommen in dessen Gesamtzweigen*; *W. F. Gärtner*: *Ueber den Einkommensbegriff. Finanzarchiv* 1898; *Göttel* m. t.; *A. Held*: *Die Einkommensteuer*; *F. B. W. von Hermann*: *Staatswirtschaftliche Untersuchungen*. 2. pain. s. 582 ss.; *F. Kleinwächter*: *Das Einkommen und seine Verteilung. Hand- und Lehrbuch der Staatswissenschaften* 5.; *W. Lexis*: *Einkommen, Wörterbuch der Volkswirtschaft*; *R. Meyer*: *Das Wesen des Einkommens*; *Pravitz* m. t.; *H. Roesler*: *Die Lehre vom Einkommen. Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik*. X; *Sandström* m. t.; *G. Schantz*: *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. Finanzarchiv* 1898; *G. Schmoller*: *Die Lehre vom Einkommen in ihren Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre. Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft* 1863; *E. Schuster*: *Das Einkommen*; *Strutz* m. t.; *Tarjanne* m. t.; *B. Weiss*: *Die Lehre vom Einkommen. Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft* 1877—1878; *Wicksell* m. k.; *Willgren*: *Finanssioppi*; *Sama*: *Finanssrätt*; *Sama*: *Tulovero. Valtiotieteiden käsikirja IV*; *Östenson* m. t.

⁴³ 19/11 1943 T.j.o.L. 3 luku; 11/1 1944 T.j.o.A. 2 luku. — Vrt. myös *Valtiovarainministeriön veroasiainosasto*: *Selityksiä uuteen tulo- ja omaisuusverolakiin* (Jälj. lyh. *Veroasiainosasto: Selityksiä*) s. 17 ss.; *Tarjanne* s. 65 ss.; *Willgren*: *Finanssioppi* s. 298 ss.; *Sama*: *Finanssrätt* s. 244 s.; *Sama*: *Tulovero. Valtiotieteiden käsikirja IV* s. 109 s.; *Östenson* s. 30 ss. — (Samaa menettelyä noudatettiin ensimmäisessä, 3/8 1920 L:ssa tulo- ja omaisuusverosta, niin myös seuraavassa, 5/12 1924 L:ssa.)

⁴⁴ 8/12 1873 KkA 55 § (L. 20/1 1922, 30/12 1938; 12/3 1943; 6/8 1943; 19/11 1943); 15/6 1898 MkA. 82 § (L. 20/1 1922; 21/12 1923; 11/12 1931; 30/12 1938; 12/3 1943; 6/8 1943; 19/11 43); 20/1 1922 A. kunnallisverotuksesta maalaiskunnissa (21/12 1923; 20/1 1925; 9/9 1927; 20/5 1932; 7/10 1932; 31/7 1942).

⁴⁵ Tässä on täytynyt sivuuttaa ne lukuisat erikoislait ym. säännöt, mitkä verotuksesta on sotatilan, sodan ja rauhantekojen aiheuttamien muuttuneiden olojen johdosta annettu. Niinkään ei ole ollut mahdollista ottaa huomioon niitä verotusta koskevia säännöksiä, mitkä ovat muissa kuin varsinaisissa verolaeissa, niinkuin

saatujen puhtaiden (netto-) tulojen toteaminen oli vaikeaa, siirryttiin ns. pinta-alataksoitukseen (-verotukseen). Maatalouskiinteistön tulon käsitteelle, joka itse asiassa silloin muuttui tuoton ⁴⁶ käsitteeksi, annettiin oma määritelmänsä siltä osalta. Ensiksi siirryttiin tähän verotusjärjestelmään maalaiskuntain kunnallistaksoituksessa ⁴⁷ ja sittemmin tulo- ja omaisuusverotuksessa ⁴⁸ sekä vihdoinkin ulotettiin pinta-alataksoitukseen (-verotukseen) soveltaminen myös kaupungeissa ja kauppaloissa olevasta maatalouskiinteistöstä saatujen tulojen perusteella toimitettavaan taksoitukseen (verotukseen).^{49 50}

esim. 22/10 1943 L. eräistä toimenpiteistä vajatuottoisten metsien uudistamiseksi 5 §; 22/10 1943 valtioneuvoston päätös saman lain täytäntöönpanosta ja soveltamisesta 11 §.

Ahvenanmaan maakunnassa on kunnallistaksoitus järjestetty maakuntalaeilla: 2/8 1930 maalaiskuntain kunnallislaki ja 15/12 1931 Maarianhaminan kaupungin kunnallislaki. *Tarjanne* s. 353 s.

⁴⁶ *Hakkila*: Miten teen tuloilmoitukseni s. 32 s.; *Yrjö Harvia*: Kunnallisverotus. Valtiotieteiden käsikirja II s. 147.

⁴⁷ 20/1 1922 L. maalaiskuntain kunnallishallinnosta 15 päivänä kesäkuuta 1898 annetun asetuksen muuttamisesta.

⁴⁸ 5/12 1924 L. tulo- ja omaisuusverosta.

⁴⁹ 11/12 1933 L. maatalouskiinteistöstä saatujen tulojen verottamisesta kaupungeissa ja kauppaloissa.

⁵⁰ Maatalouskiinteistöstä saatujen tulojen perusteella toimitettavasta taksoituksesta (verotuksesta) ja erikoisen tulon käsitteen ottamisesta käytäntöön ks. myös *Verotusreformien valmistamista varten asetettu komitea*: Komiteanmietintö 1921 N:o 2; Vuoden 1920 valtiopäivät: Laki- ja talousvaliokunnan mietintö N:o 5 kunnallisverotuksen uudistamista tarkoittavien aloitteiden johdosta s. 4 s.; Vuoden 1921 valtiopäivät: Hallituksen esitys (N:o 63) Eduskunnalle kunnallisverotusta koskevien säännösten muuttamisesta s. 1; *Sama*: Laki- ja talousvaliokunnan mietintö N:o 11 hallituksen saman esityksen johdosta s. 1; Vuoden 1924 valtiopäivät: Valtiovarainvaliokunnan mietintö N:o 26 hallituksen esityksen johdosta, joka sisältää ehdotuksen laiksi erinäisten muutosten tekemisestä tulo- ja omaisuusverolakiin sekä eduskuntaesityksen johdosta, joka koskee muutoksen tekemistä saman lain 64 §:ään s. 2.

Vrt. myös *Hakkila*: Miten teen tuloilmoitukseni s. 32 ss.; *F. J. Holopainen*: Maanviljelijäin verotuksessa huomioon otettavia seikkoja (Ohjeita valtion verotuslautakunnille) s. 94 ss.; *Itkonen* s. 58 ss. sekä muutoksia ja lisäyksiä s. 3 ss.; *Laurila-Ahla* s. 84 ss.; *Aarne Rekola*: Maatalouskiinteistöstä saadun tulon verotuksesta. (Korkeimman hallinto-oikeuden juhlaulkaisu) s. 233 ss.; *Waldemar Sinervo*: Maataloustulojen verotuksesta (Ohjeita valtion verotuslautakunnille) s. 103 ss.; *Ståhlberg* s. 535 ss.; *Tarjanne* s. 80 ss. sekä s. 120 ss.; *K. R. Zeiden*: Kommunaltaxering i landskommun s. 24 ss. — Ks. myös *Lainvalmistelukunta*: Ehdotus 1934 s. 121 ss.; *Sama*: Muutoksia 1936 s. 21; *Maataloustulojen verotuksen kehittämistä valmistamaan*

Nykyisin ovat maatalouskiinteistöjen tulojen perusteella toimitettavasta taksoituksesta⁵¹ ja verotuksesta⁵² voimassa 19 päivänä marraskuuta 1943 ja 11 päivänä tammikuuta 1944 annetut säännökset.⁵³

Näiden, vuosina 1943 ja 1944 suoritettujen lainsäädäntötoimien yhteydessä järjestettiin poronhoidon tuottaman tulon perusteella toimitettava taksoitus ja verotus periaatteellisesti samalle kannalle kuin edellä mainittu pinta-alataksotus⁵⁴ ja -verotus.⁵⁵

Sekä maatalouskiinteistöstä saadun että poronhoidon tuottaman tulon (tuoton) käsitteen määritelmä ei ole, koko niihin tulolähteisiin nähden, yhtenäinen. Niidenkin, niinkuin muittenkin tulojen suhteen, on otettava huomioon lisätuloja sekä jätettävä ottamatta lukuun eräitä eria, joita lain säännösten mukaan ei ole pidettävä tuloina tai jotka katsotaan otetuiksi huomioon jo taksoitus- (verotus-) perusteita vahvistettaessa, niin myös tehtävä erinäisiä vähennyksiä.

asetettu komitea: Komiteanmietintö 1927 N:o 6; *Vuoden 1928 valtiopäivät:* Hallituksen esitys (N:o 26) Eduskunnalle tulo- ja omaisuus- sekä kunnallisverotusta koskevasta lainsäädännöstä s. 3 s., s. 39 ss. ja s. 44; *Sama:* Valtiovarainvaliokunnan mietintö N:o 19 hallituksen saman esityksen johdosta s. 2, s. 37 s. ja s. 42.

Maatalouskiinteistön taksoituksenalaisen (verotuksenalaisen) tulon määäämisperusteiden vahvistamismenettelyn kehityksestä ennen nykyisin voimassa olevia säännöksiä ks. L:t 20/1 1922; 30/9 1932 ja 31/7 1942.

⁵¹ 15/6 1898 MkA 82 §:n 1—3 kohta (L. 19/11 1943. Vrt. lisäksi 11/12 1933 L. maatalouskiinteistöstä saatujen tulojen verottamisesta kaupungeissa ja kauppaloissa 1 § sekä 9/4 1919 L. tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten 4 §:n 2 momentti L. 19/11 1943). — *Itkonen* m. t. muutoksia ja lisäyksiä s. 3 ss. ja s. 20; *Vuoden 1943 valtiopäivät:* Hallituksen esitys (N:o 78) Eduskunnalle laeiksi maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen, kunnallisverotusta varten annetun lain sekä säästöpankkilain muuttamisesta; *Sama:* Laki- ja talousvaliokunnan mietintö N:o 10 hallituksen saman esityksen johdosta.

⁵² 19/11 1943 T.j.o.L. 2 §:n 2 momentti, 4 § sekä 15—19 §; 11/1 1944 T.j.o.A. 1 §:n 2 momentti sekä 9 ja 10 §. — *Veroasiainosasto:* Selityksiä s. 1 s. sekä s. 17 ss.; *Vuoden 1943 valtiopäivät:* Hallituksen esitys (N:o 77) Eduskunnalle tulo- ja omaisuusverolaiksi; *Sama:* Valtiovarainvaliokunnan mietintö N:o 41 hallituksen saman esityksen johdosta.

⁵³ Sotatilan, sodan ja rauhansopimusten aiheuttamista poikkeussäännöksistä sekä muissa laeissa olevista säännöksistä, niin myös Ahvenanmaan maakunnan lainsäädännöstä ks. edellä alaviittaus 45.

⁵⁴ Ks. edellä alaviittaus 51.

⁵⁵ 19/11 1943 T.j.o.L. 20 §; 11/1 1944 T.j.o.A. 1 §:n 3 momentti, verrattuna 21/11 1932 A. poronhoitolain täytäntöönpanosta 37 §. — *Veroasiainosasto:* Selityksiä s. 1 ja s. 21.

Erikoislaatuksena tulon määräämistapana ja siten myös tulon käsitettä osoittavana mainittakoon, että tulo- ja omaisuusverotuksessa voidaan ulkomaalaisen vakuutuslaitoksen tulon arvioimista varten asetuksella määrätä, miten monta sadalta vakuutusmaksuista, jotka sellainen laitos on kantanut täällä harjoitetusta vakuutusliikkeestä, on eri vakuutusaloilla luettava täällä saaduksi tuloksi.⁵⁶

Edellä olevasta käynee ilmi, että tulon käsite on meidänkin oikeudessamme monien säännösten varassa. Se on niin ollen vaikeasti yhtenäisesti määriteltävissä, niinkuin aikaisemmin on jo huomautettu.⁵⁷ Ilman yhtenäistä määritelmääkin voitaneen mainittujen säännösten nojalla sekä yleisiä oikeusperiaatteita noudattaen ja tavallista kielenkäyttöä seuraten kuitenkin yleensä oikein ymmärtää tulon käsite. Toisaalta ei saatettane kieltää, että yksityiskohtaisen, erityisen määritelmän puute antaa aihetta erimielisyyksiin, joiden syntymistä hyvä määritelmä olisi omiaan estämään.⁵⁸

Vaikkakaan, niinkuin edellä on osoitettu, itse tulon käsitteen määrittelemineen ei ole tarkoituksenmukaisuuttaan vastaavasti mahdollista, ja se on tässä jätetty sen vuoksi tekemättä, joudutaan taksoituksessa ja verotuksessa, huolimatta lähtökohdan siten jääneestä epämääräisyydestä, käsittelemään tuloa eriasteisena nimittäin: a) taksoituksen alaisena ja veronalaisena sekä b) taksoitettavana tai taksoitettuna ja verotettavana tai verotettuna tulona.

⁵⁶ 19/11 1943 T.j.o.L. 23 §:n 2 momentti. 11/1 1944 T.j.o.A. 12 §:ssä on määrätty, että ulkomaalaisen vakuutuslaitoksen täällä saamaksi tuloksi katsotaan meri- ja kuljetusvakuutuslalla seitsemän sadalta ja muilta vakuutusaloilla kymmenen sadalta niistä vakuutusmaksuista, jotka laitos on kantanut täällä harjoitetusta vakuutusliikkeestä. — *Veroasiatnosasto*: Selityksiä s. 25.

⁵⁷ Tulon käsitteen epäselvyydestä ks. *Kövero*: Veroista ym. s. 27.

⁵⁸ Oikeustapauksista, joissa on ollut riidanalaisena, onko jotakin erää pidettävä tulona vai ei, mainittakoon esim. KHO: 1922 II 83, 134, 140, 154, 742, 1362, 1488, 2086, 2259; 1923 I 17, 36, 67, II 184, 308, 1020; 1924 I 6, 13, 17, 41, 102, II 197, 1080, 2873, 2882; 1925 I 70, II 314, 510, 1312, 1795; 1926 I 4, 45, II 423, 823, 1456, 1782, 2015; 1927 II 256, 912, 1039; 1928 I 46, 49, II 73; 1929 I 24, 32, 44, 60, II 795, 1004, 2068; 1930 I 63, II 380, 2411, 2946; 1931 II 500, 566; 1932 II 147, 1710, 2549, 3390; 1933 II 236, 243, 934, 1738; 1934 II 845, 1494, 2423; 1935 II 108, 1779; 1936 II 374, 804, 805, 1545, 1747, 2222, 2679; 1937 II 314, 1320, 1535, 1871; 1938 II 124, 302; 1939 II 4110; 5/11 1942 Taltio N:o 4237.

Taksoituksenalaisena ja veronalaisena⁵⁹ tulona pidetään yleensä kaikkia niitä tulo- tai muita eriä, mitkä ovat sellaisia, että ne on otettava tuloina lukuun, kun ryhdytään toteamaan sitä tulomäärää, minkä perusteella veroäyrien luku tai vero on vahvistettava, taikka kaikkien tällaisten erien yhteenlaskettua summaa. Tämä summa muodostaa taksoituksessa ja verotuksessa taksoituksen ja veronalaisen kokonais- eli bruttotulon.⁶⁰

Taksoitettava ja verotettava eli, taksoitus- ja verotustoimituksen jälkeen, taksoitettu ja verotettu tulo on se määrä, minkä perusteella, sitten kun kaikki tulojen vähennykset ja eräissä tapauksissa niiden lisäykset (korotukset) on otettu huomioon, veroäyrien luku tai vero määrätään tahi on määrätty. Se on siis taksoituksessa ja verotuksessa puhdas eli nettotulo.⁶¹

Tavallisessa kielenkäytössä ja siitä johtuen myöskin virallisissa asiakirjoissa esiintyy nimitys ilmoitettu tulo. Tämä sanonta on kuitenkin epätasällinen. Se voi merkitä joko vero- tai tulo-

⁵⁹ *Harmaja* käsitellessään vero-opillisia nimityksiä lausuu, että sitä talousyksikköä, jonka varoista vero välittömästi suoritetaan, sanotaan veronmaksajaksi, ja se, jonka varoista vero viime kädessä tulee suoritettavaksi, on veronalainen, sekä sitä, joka on laillisesti velvollinen veroa maksamaan, sanotaan verosubjektiksi, ja sitä, johon verorasitus oikeastaan kohdistuu, verotettavaksi eli verodestinatööriksi, *Harmaja* s. 43; *Willgrenin* mukaan verosubjektilla tarkoitetaan tavallisesti sitä, joka vero-oikeuden mukaisesti on velvollinen veroa maksamaan, eli verovelvollista. Vero-objekti on taas se esine, toimi tai tapaus, johon vero kohdistuu. *Willgren: Finanssioppi* s. 209 s. Nimitystä veronalainen näyttää *Willgrenin* joskus pitävän samana kuin veronmaksaja, esim. *Finanssioppi* s. 253. — Ks. myös *Sama: Verot ja verotekniikka. Valtiotieteiden käsikirja* IV s. 506.

⁶⁰ Kokonais- eli bruttotulo taksoituksessa ja verotuksessa ei ole aina sama kuin tavallisessa kielenkäytössä kokonais- eli bruttotulo, kun itse tulokaan, niinkuin edellä on selitetty, ei vastaa tavallisen kielenkäytön tulon käsitettä.

⁶¹ Tavallisessa kielenkäytössä puhdas eli nettotulo eroaa vielä enemmän taksoituksen ja verotuksen puhtaasta eli nettotulosta kuin tavallisen kielenkäytön kokonais- eli bruttotulo taksoituksen ja verotuksen kokonais- eli bruttotulosta. Tähän suurempaan eroavaisuuteen ovat erityisesti vaikuttamassa ne sosiaaliset ym. veropoliittiset vähennykset, mitkä taksoituksessa ja verotuksessa on laeissa sallittu tulosta tehtäviksi.

10/11 1944 Ammattiopintojen avustuslaissa, johon on otettu eräs verotusta koskeva säännös, 14 §:n 1 momentti, käytetään sanontaa »verotettava tulo», vaikka oikeastaan tarkoitetaan, että siinä mainittua apurahaa ei ole luettava veronalaisiin tuloihin.

ilmoituksessa ilmoitettua taksoituksen- ja veronalaista tuloa tai myös taksoitettavaa ja verotettavaa tuloa. Onpa sillä joskus tarkoitettu sitä nettotuloa, mikä verovelvolliselle on jäänyt, kun kokonaistulosta on vähennetty muut menot ja vähennykset kuin ne, mitkä vero- tai taksoituslautakunta viran puolesta ottaa huomioon. Nimitys ilmoitettu tulo, milloin sen käyttäminen on välttämätöntä, kaipaa tavalla tai toisella sellaista selvennystä, ettei sen sisällyksestä synny väärinkäsitystä. Joskus puhutaan taksoitettavaksi tai verotettavaksi tarjotusta tulosta. Tämä sanonta virkakielessä on virheellinen. Taksoitus tai verotus on toimitettava lain mukaan, eikä siinä ole määräävänä verovelvollisen tekemä tarjous. Eri asia tietenkin on, että muutoksenhaun yhteydessä verovelvollinen voi rajoittaa alennusvaatimuksensa määrättyyn määrään, eikä asianomainen ratkaiseva viranomaisen yleensä voi alentaa tuloa pienemmäksi kuin minkä vaatimus edellyttää, mutta tällöinkään ei liene asianmukaista puhua tarjotusta tulosta. Jos verovelvollinen on harjoittanut liikettä tai ammattia eri paikkakunnilla tahi muutoin saanut tuloja kahdesta tai useammasta kunnasta, on hänen kunnallistaksoitusta varten antamassaan tuloilmoituksessa mainittava, miten tulot hänen mielestään on taksoitukseen nähden jaettava eri kuntain kesken.⁶² Tällöinkään ei ole kysymys taksoitettavaksi tarjotusta tulosta, sillä tuo ehdotus tulojen jakamisesta on tehtävä objektiivisin perustein, eikä sen mukaan, mistä tulomäärästä verovelvollinen katsoo itselleen edullisimmaksi tarjoutua kullekin kunnalle veroa maksamaan. Jos elinkeinosta, liikkeestä tai muusta kiinteistöstä kuin maatalouskiinteistöstä säästyneen tulon⁶³ arvio on päättynyt niin, että säästöä on syntynyt vähän tahi ei ollenkaan, mutta sellaista arviota veronalaisen liikkeen laatuun ja laajuuteen nähden ei katsota voitavan hyväksyä kunnallis-

⁶² 9/4 1919 L. tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten 3 §:n 2 momentti (L. 20/1 1922).

⁶³ Nimityksellä »säästynyt tulo» tarkoitettaneen tässä varsinaista puhdasta eli nettotuloa, s.o. sanottujen tulolähteiden tuottamaa puhdasta eli nettotuloa, ennen kuin siitä on vähennetty ns. sosiaaliset ym. sellaiset vähennykset. Käsityskantaa, että sillä tarkoitettaisiin verotettavaa tuloa, voidaan myös painavin perustein puoltaa, sekin kun saattaa eräissä tapauksissa johtaa oikeudenmukaiseen tulokseen.

veron suorittamisen perusteeksi, on taksoituslautakunnan, huolellisesti tutkittuaan kaikkia niitä asianhaaroja, joiden tulee olla johtona asian arvostelemisessa, harkinnan mukaan arvioitava se kohtuullinen määrä, josta sellaiselle verovelvolliselle on pantava veroäyryjä.⁶⁴ Tarjotusta tulosta puhuminen tällaisessa ns. laatu- ja laajuus- eli harkintataksoitusta koskevassa tapauksessa on kahdestakin syystä virheellinen. Taksoituksen perusteenahan ei ole tulo, vaan siinä on vahvistettu, ottaen huomioon mainitut seikat, se määrä, jonka mukaan veroäyryt pannaan. Toiseksi tähän määrään nähden ei voine tulla kysymykseen verovelvollisen tekemä tarjous, vaan asia on ratkaistava huolellisesti harkiten kaikkia asiaan vaikuttavia seikkoja ja sen mukaan arvioitava kohtuullinen taksoitettava määrä.

Tulon käsitteen nimitysten vakiinnuttaminen on Ruotsissa saanut osakseen asianomaisten huomiota. Tulon käsitteelle sen eri vaiheissa on pyritty vakiinnuttamaan määrätyt nimitykset. Sellaisia ovat: »intäkt», »inkomst», »taxerad inkomst», »beskattningsbar inkomst», »taxerat belopp», »beskattningsbart belopp», »skattepliktig inkomst» ym. Tutustuminen Ruotsin vero-oikeudessa käytettyihin nimityksiin ja niistä, mikäli ne soveltuvat meidän oikeuteemme, ohjeen ottaminen voinee aikaa myöten vakiinnuttaa vastaavia suomenkielisiä nimityksiä ja antaa niille tarkan ja täsmällisen merkityksen.⁶⁵

⁶⁴ 8/12 1873 KkA. 55 §:n 7 kohta ja 15/6 1898 MkA 82 §:n 13 kohta, kumpikin L. 20/1 1922.

⁶⁵ Ruotsin vero-oikeudellisista nimityksistä ks. *Sandström* s. 29 ss. siinä mainittuine alaviittauksineen.