

JUHLAJULKAISU

KAARLO JUHO  
STÅHLBERG

1865 · 28/1 · 1945

---

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

**TYRVÄÄN KIRJAPAINO OY  
VAMMALA 1945**

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*

A. K. Ikkala

## Ylimääräisten verojen ja sotalainain riippuvaisuus tulo- ja omaisuusverotuksesta

Verolain ollakseen kunnollinen on annettava mahdollisimman selvä ja tyhjentävä vastaus kahteen kysymykseen. Ensimmäkin siihen, keiden henkilöiden tai yhtiöiden, yhdistysten, osuuskuntain tai muiden yhteisöjen on veroa suoritettava, eli toisin sanoen, kuka ovat verovelvollisia eli verosubjekteja, jotka sanat ovat toistensa synonyymejä.<sup>1</sup> Heille laissa määrättyä velvollisuutta sanotaan subjektiiviseksi verovelvollisuudeksi. Toiseksi on verolaista saatava vastaus kysymykseen, minkä perusteen mukaan veroa on suoritettava. Laissa on siten säännösteltävä, minkä seikan tai seikkojen johdosta vero on kunkin verosubjektin maksettavaksi pantava, eli objektiivinen verovelvollisuus. Verotuksen kohteena, vero-objektina eli verotusnormina<sup>2</sup> saattaa olla verosubjektin tulo jonakin määrättyinä aikana, omaisuus määrättyllä hetkellä, omaisuuden saaminen perinnöksi tai lahjaksi, tavaroitteen myyminen, valmistaminen tai maahantuonti jne. Suomessa ennen vanhaan kannetussa henkirahassa oli vero-objektina jokainen 16, mutta ei 64 vuotta täyttänyt fyysillinen henkilö sellaisenaan; ja useimmiten hän oli verosubjektikin. Objektista saadaan usein verolle nimi, kuten esim. tulo- ja omaisuus-, perintö-,

<sup>1</sup> *Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts I s. 8; Crisolli, Lehrbuch des Steuerrechts s. 15.*

<sup>2</sup> *Bühler, sama s. 10; Tarjanne, Vero-oikeus s. 17; Eberstein, Om skatt till stat och kommun s. 36; Crisolli, sama s. 17.*

lahja-, liikevaihtovero. Kun veron suuruus on suhteessa verotettavan tulon, omaisuuden tai muun verotusperusteen määrään, ovat tällaiset vero-objektit samalla veronmittana.

Meillä vuosittain maksuunpantavaan tulo- ja omaisuusveroon sisältyvän tuloveron objektina on verosubjektilla verovuoden aikana ollut tulo ja omaisuusveron objektina hänellä verovuoden päättyessä ollut omaisuus. Kun ne ylimääräiset, kertakaikkiset verot, joita meillä on sota-aikana saatettu voimaan, perustuvat niinikään verovelvollisen tuloon tai omaisuuteen, joutuu saman verosubjektin tulo tai omaisuus olemaan kahdenkin eri veron objektina; sitä kohtaa siis kaksinkertainen verotus. Sen lisäksi saattavat sama tulo ja omaisuus olla sotalainankin objektina. Vaikka sotalainat, jotka meillä tähän asti on säädetty määrättäviksi sekä tulon että omaisuuden perusteella, eivät varsinaisesti ole veroja, koska niihin liittyy valtion takaisinmaksuvelvollisuus, on niillä lukuisasti liittymäkohtia veroihin.

Eivät ainoastaan tulo- ja omaisuusveron, ylimääräisten verojen ja sotalainain objektit lankea kokonaan tai suurelta osalta yhteen. Samoin on asian laita myös vero- ja lainasubjektien suhteen. On sen vuoksi ollut luonnollista, että tulo- ja omaisuusverolain säännöstöjä tahi tulo- ja omaisuusverotuksessa jonakin vuonna vahvistettuja verotettavan tulon tai omaisuuden määriä on käytetty tahi lailla säädetty käytettäväksi hyväksi ylimääräisissä veroissa, joitten maksuunpano tapahtuu säännöllisesti myöhemmin kuin tulo- ja omaisuusveron, verosubjektin ja -objektin tahi jommankumman suhteen, sekä vastaavasti myös sotalainoissa. Onko tällainen riippuvaisuussuhde luotava ja missä määrin, sen on määrännyt lainsäätäjä tarkoituksenmukaisuusnäkökohtien perusteella. Sanottakoon heti alussa, että lainsäädäntöömme on tässä kohden jäänyt paljon epäselvyyttä, josta lainkäyttäjän on laintulkinnan avulla yritettävä selviytyä.

Käsittelen asiaa ensin verosubjektin, sitten vero-objektin osalta.

Ylimääräisessä tuloverossa, jollainen tähän mennessä on säädetty suoritettavaksi vuodelta 1941 31/7 42 annetulla lailla, vuodelta 1942 30/12 42 annetulla lailla ja vuodelta 1943 7/7 44 annetulla lailla, subjektiivinen verovelvollisuus on kiinteästi sidottu tulo- ja omai-

suusverosta annetun lain säätämään verovelvollisuuteen. Mainittujen ylimääräisestä tuloverosta annettujen lakien 2 §:ien mukaan ovat näet verovelvollisia ne, joille tulo- ja omaisuusverolain nojalla on tulo- ja omaisuusverotuksessa määrätty tai myöhemmin määrätään veroa vuoden 1941, 1942 tai 1943 tuloista; verovapaita ovat kuitenkin eräät yhteisöt, joihin ei tässä yhteydessä ole aihetta lähemmin kajota. Ylimääräistä tuloveroa in abstracto velvollinen suorittamaan on siis jokainen sellainen fyysillinen henkilö ja, viitatuin poikkeuksin, yhteisö, jolle in concreto on tulo- ja omaisuusverotuksessa pantu tuloveroa vuodelta 1941, 1942 tai 1943. Tämä tietää toisaalta, että vaikka verolautakunta toimittaessaan ylimääräistä tuloverotusta toteaisikin, että jollekulle verotetulle on tulo- ja omaisuusverotuksessa erehdyksestä pantu veroa tuloista, tätä verotettua on käsiteltävä subjektiivisesti verovelvollisena myös ylimääräisessä tuloverossa, toisaalta taas, että jos jollekin verovelvolliselle ei ole pantu tulo- ja omaisuusveroluettelon mukaan tuloveroa, hän ei ole ylimääräisen tuloveron subjekti siinäkään tapauksessa, että verolautakunta ylimääräistä tuloverotusta toimittaessaan esim. myöhemmin ilmikäyneiden seikkojen valossa päätyisikin siihen toteamukseen, että hänen tulonsa ovat nousseet verotettavaan määrään. Vasta sitten kun verolautakunnan päätöksestä tehdyn valituksen johdosta tai jälkiverotuksin on juuri mainitulle verovelvolliselle pantu tuloveroa, hän on tullut subjektiivisesti velvolliseksi suorittamaan myös ylimääräistä tuloveroa, joka sen jälkeen voidaan määrätä hänellekin.

Ylimääräistä tuloveroa koskevien lakien 4 §:issä on säädetty, että tulosta, joka on 40.000 markkaa tai sitä pienempi, ei mene veroa. Sanamuotonsa mukaan säännös koskee objektiivista verovelvollisuutta, jonka vuoksi nekin, joiden verotettava tulo tulo- ja omaisuusverotuksessa on arvioitu 40.000 markaksi tai sitä vähemmäksi, ovat in abstracto velvollisia suorittamaan ylimääräistä tuloveroa, vaikka verotusta heihin nähden ei 4 §:ien säännöksen johdosta toimiteta-kaan. Koska verotettavan minimin toteamiseen ei tässä verotuksessa kaivata verolautakunnan arvioimista tai harkitsemista, olisi ollut asianmukaisempaa käydä subjektiivisen ja objektiivisen verovelvol-

lisuuden välinen raja niin, että subjektiivinen verovelvollisuus olisi ollut ainoastaan niillä, joille tulo- ja omaisuusverotuksessa on määrätty veroa vähintään 40.100 markan tulosta. Onhan yhtä luontevaa tulo- ja omaisuusverotuksessa laaditusta veroluettelosta eroitella ylimääräisen tuloveron subjekteiksi ne, joiden verotettava tulo on 40.100 markkaa tai sitä enemmän, kuin sellaisetkin, joiden tulot on vahvistettu 10.000 markaksi tai sitä suuremmiksi.

Ylimääräistä tuloveroa koskevien lakien 2 §:ien säännös saattaa tiukan muodollisesti käsitettynä antaa aihetta epätietoisuuteen. Kun määritellään verovelvollisiksi ne, joille tulo- ja omaisuusverolain nojalla tulo- ja omaisuusverotuksessa on määrätty tai myöhemmin määrätään veroa tulosta, tulee kysyneeksi, ovatko määritelmässä tarpeen sekä sanat »tulo- ja omaisuusverolain nojalla» että sanat »tulo- ja omaisuusverotuksessa». Jos näet verovelvolliselle on tulo- ja omaisuusverotuksessa pantu tuloveroa, kuten myöhemmin käy selville, laittomalla perusteella, ei tällaisen verotuksen voida katsoa tapahtuneen »tulo- ja omaisuusverolain nojalla». Mikäli puheena oleva määritelmä käsitetään aivan sananmukaisesti, eivät näin verotetut olisi velvollisia suorittamaan ylimääräistä tuloveroa. Tästä tulkinnasta seuraisi taas, että verolautakunnan ennen ylimääräisen tuloveron maksuunpanoa täytyisi kunkin verovelvollisen kohdalta erikseen harkita, onko tulojen arvioiminen tulo- ja omaisuusverotuksessa tapahtunut »tulo- ja omaisuusverolain nojalla» vai ei. Varmaankaan ei erehtyne, kun katsoo, että tämä tulkinta ei ole ollut lainsäätäjän tarkoittama. Puheena olevat 2 §:t on sen vuoksi tulkittava niinkuin niissä ei olisi sanoja »tulo- ja omaisuusverolain nojalla» lainkaan. — Onnistunut ei myöskään ole sanontatapa, että verovelvollisia ovat ne, joille myöhemmin määrätään tuloveroa. Verovelvollisuushan alkaa vasta sitten, kun tulovero on tullut määrätyksi.

Periaatteellisesti toista linjaa kuin ylimääräisessä tuloverossa käy verovelvollisuus ylimääräisessä varojen perusteella suoritettavassa verossa eli, lyhyemmin sanottuna, ylimääräisessä varallisuusverossa, jollainen on säädetty suoritettavaksi vuodelta 1941 27/11 42 annetulla lailla, vuodelta 1942 6/8 43 annetulla lailla ja vuodelta 1943 7/7 44.

annetulla lailla. Näitten lakien 2 §:ien mukaan ovat verovelvollisia ne, jotka tulo- ja omaisuusverolain säännösten mukaan ovat velvollisia suorittamaan veroa omaisuuden perusteella. Verosubjekteja ovat siis samat henkilöt ja yhteisöt; joille tulo- ja omaisuusverolaissa on säädetty velvollisuus suorittaa omaisuusveroa.<sup>8</sup> Abstraktinen subjektiivinen verovelvollisuus tulo- ja omaisuusverossa ja ylimääräisessä varallisuusverossa on siis yhtä laaja, mutta verovelvollisuus ylimääräisessä varallisuusverossa on riippumaton siitä, onko henkilöä tai yhteisöä tosiasiallisesti (in concreto) kohdannut omaisuusverotus samalta vuodelta vai ei. Ylimääräisen varallisuusveron subjektina on sellainenkin, joka tulo- ja omaisuusverotuksessa on päässyt vapaaksi omaisuusverosta sen takia, että hänen verotettavan netto-omaisuutensa ei ole arvioitu nousevan vähimpään verotettavaan määrään, tahi verolautakunnalle sattuneen erehdyksen vuoksi taikka siitä syystä, että erikoislailla on tulo- ja omaisuusverosta vapautettu henkilö, joka tulo- ja omaisuusverolain mukaan on verovelvollinen. Asukas, joka 28/6 40 annetun siirtoväen pika-asutuslain 56 §:n nojalla on vapautettu suorittamasta viljelemästään alueesta tulo- ja omaisuusveroa, on kuitenkin velvollinen suorittamaan ylimääräistä varallisuusveroa.

Ylimääräinen tulovero ja ylimääräinen varallisuusvero edustavat, mitä tulee subjektiiviseen verovelvollisuuteen, selväpiirteisesti niitä kahta eri päälinjaa, joita ylimääräistä verotusta ja sotalainoja koskevissa laeissamme on tähän mennessä noudatettu.

Ylimääräistä metsäveroa on ollut suoritettava vuodelta 1941 31/7 42 annetun lain ja vuodelta 1942 6/8 43 annetun lain mukaan. Näitten lakien 2 §:issä säädetään verovelvollisiksi ne, jotka tulo- ja omaisuusverolain säännösten mukaan ovat velvollisia suorittamaan veroa tulon perusteella. Subjektiivinen verovelvollisuus ylimääräisessä metsäverossa on näin ollen määritelty samoin kuin ylimääräisessä

<sup>8</sup> KHO 16/8 44 taltio N:o 1720: useammat henkilöt, jotka yhdessä hallitsivat ja käyttivät kaupunkikiinteistöä, muodostivat yhtymän, joka sellaisenaan oli velvollinen suorittamaan ylimääräistä varallisuusveroa.

KHO 7/11 44 N:o 2300: työväenyhdistys katsottiin velvolliseksi suorittamaan ylimääräistä varallisuusveroa.

varallisuusverossa vaihtamalla vain sanan »omaisuuden» sijaan sana »tulon». Kun kaikki ne, joilla on in abstracto velvollisuus suorittaa valtiolle veroa tulon perusteella, ovat siis velvollisia suorittamaan ylimääräistä metsäveroaakin, ulottuu abstraktinen subjektiivinen vero-velvollisuus viimeksi sanotussa verossa sellaisiinkin, joita tulo- ja omaisuusverotuksessa ei ole verotettu metsätuloista, johtukoonpa tämä seikka jonkin erikoislain vapauttamissäännöksestä<sup>4</sup> tai jostakin muusta syystä.

Tulon ja omaisuuden perusteella annettavasta sotalainasta 30/7 43 annetussa laissa säädetty lainanantovelvollisuus on järjestetty samalle periaatteelliselle kannalle kuin verovelvollisuus ylimääräisessä tuloverossa. Mainitun lain 2 § säättää velvollisuuden lainan antamiseen eräin poikkeuksin sille, jolle tulo- ja omaisuusverolain nojalla on vuoden 1942 tulosta tai omaisuudesta tulo- ja omaisuusverotuksessa määrätty tai myöhemmin määrätään veroa. Subjektiivinen lainanantovelvollisuus on siis riippuvainen vuodelta 1942 toimitetusta tulo- ja omaisuusverotuksesta. Sotalainaa — erotukseksi myöhemmästä sotalainasta kutsuttakoon tätä I sotalainaksi — ei ole velvollinen antamaan se, jolle ei ole pantu tulo- eikä omaisuusveroa vuodelta 1942, eivätkä tietysti lain 2 § 2 mom:n mukaan nimenomaan vapautetut.

Vaikka edellä mainitun lain 3 § 2 mom:n säännös, jonka mukaan 70.000 markkaa pienemmästä tulosta ja 150.000 markkaa pienemmästä omaisuudesta ei I sotalainaa määrätä suoritettavaksi, sanamuodollaan viittaa objektiiviseen lainasta vapautumisperusteeseen, olisi kenties ollut oikeutetumpaa muovata säännös subjektiiviseen lainanantovelvollisuuteen kohdistuvaksi sanomalla, että tuo velvollisuus on niillä, joille tulo- ja omaisuusverotuksessa vuodelta 1942 on määrätty veroa vähintään 70.000 markan tulosta tai vähintään 150.000 markan omaisuudesta. Lainanantovelvollisten määräämiseksihän ei ole tarpeen muuta kuin poimia nimet tulo- ja omaisuusveroluettelosta.

<sup>4</sup> KHO 20/12 43 taltio N:o 4142: henkilö, joka siirtoväen pika-asutuslain 56 §:n nojalla oli vapautettu suorittamasta viljelemästään alueesta tulo- ja omaisuusveroa, oli kuitenkin velvollinen suorittamaan ylimääräistä metsäveroa.

Mitä tulee lainanantovelvollisuutta koskevassa säännöksessä ole-  
viin sanontoihin »tulo- ja omaisuusverosta annetun lain nojalla» ja  
»myöhemmin määrätään», viitattakoon siihen, mitä samojen sanojen  
suhteen on laintulkinnan kannalta ylimääräisen tuloveron kohdalla  
esitetty.

Laissa tulon ja omaisuuden perusteella annettavasta II sotalainas-  
ta, joka laki on annettu 7/7 44, rakentuu subjektiivinen lainananto-  
velvollisuus toisille perusteille kuin I sotalainassa. Lain 2 §:ssä mää-  
rätään lainanantovelvollisuus niille, jotka 19/11 43 annetun tulo- ja  
omaisuusverolain säännösten mukaan ovat velvollisia suorittamaan  
veroa tulon tai omaisuuden perusteella, eräitä pykälän 2 mom:ssa  
lueteltuja lainasta vapautettuja lukuunottamatta. Lainanantovelvol-  
listen piiri määritellään täten I ja II sotalainassa erilaisilla perus-  
teilla. Se käsittää I sotalainassa ne, joille tulo- ja omaisuusverotuk-  
sessa vuodelta 1942 on määrätty veroa in concreto, ja II sotalainassa  
ne, jotka ovat in abstracto velvolliset suorittamaan tulo- ja omai-  
suusveroa, poikkeuksia kummankaan osalta huomioonottamatta.  
Velvollisuus II sotalainan suorittamiseen kuuluu täten sellaisellekin,  
johon tulo- ja omaisuusverotus syystä tai toisesta ei ole kohdistunut,  
vaikka hän tulo- ja omaisuusverolain säännösten mukaan onkin ve-  
rovelvollinen.

Määritelläkseen, kutka ovat velvolliset suorittamaan suhdanne-  
veroa, säätävät tästä verosta 15/12 39, 30/12 41, 30/12 42 ja 21/1 44  
annettujen lakien 1 §:t: verovelvollisen, joka verovuonna on saanut  
määrätynlaista, lainkohdassa tarkemmin mainittua tuloa tai jonka  
määrätynlaatuiset tulot ovat verovuoden aikana, sillä tavoin kuin  
laissa säädetään, lisääntyneet, tulee tulo- ja omaisuusveron lisäksi  
suorittaa valtiolle suhdanneveroa. Ainakin periaatteelliselta kannalta  
arvostellen on säännös saanut epäselvän asun. Onko tarkoituksena  
ollut, että jokainen, jolla verovuonna on ollut kyseessä olevan laatui-  
sia tuloja tai jonka nämä tulot ovat verovuoden aikana lisääntyneet,  
riippumatta siitä, onko hänen maksettavakseen tulo- ja omaisuus-  
verotuksessa samalta vuodelta niistä pantu tuloveroa vai ei, on suh-  
danneveron subjekti, vai sisältyykö säännökseen ajatus, että ainoas-

taan se, jonka verotettavaan tuloon on tulo- ja omaisuusverotuksessa luettu suhdanneverolaissa tarkoitettuja tuloja, on verovelvollinen suhdanneverolain mukaan. Kun on määriteltävä, kenen tulee veroa suorittaa, on, jos tuon veron on oltava riippumaton tulo- ja omaisuusverosta, epäloogillista sanoa: verovelvollisen tulee suorittaa veroa tulo- ja omaisuusveron lisäksi. Säännöshän olisi silloin ollut laadittava esim. näin: se, joka on verovuonna saanut määrätynlaista tuloa, on verovelvollinen suorittamaan valtiolle suhdanneveroa. Sana »verovelvollisen» laaditun lain määritelmän alussa ja sanat »tulo- ja omaisuusveron lisäksi» käyvät ymmärrettävämmiksi muistettaessa, että ensimmäisten suhdanneverolakien kirjoittaja on tahtonut ilmaista ajatuksen, että vain sen, jota on tulo- ja omaisuusverotuksessa verotettu tietystä tulosta, on suoritettava suhdanneveroa.<sup>5</sup>

Sittenkuin on tullut todetuksi, että joku fyysillinen henkilö tai yhteisö on velvollinen suorittamaan veroa, on määrättävä se peruste, jonka mukaan veron suuruus määräytyy. Edellä puheena olleitten ylimääräisten verojen ja sotalainain objektina on verotettava tulo tai omaisuus tai molemmat. Kun sama objekti joko sellaisenaan tai ainakin osalta on tullut vahvistetuksi aikaisemmin toimitetussa tulo- ja omaisuusverotuksessa, voidaan laissa säätää, että ylimääräisen veron tai sotalainain objektina on oleva tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistetun tulon tai omaisuuden määrä. Mutta on mahdollista säätää myös, että verotettava tulo tai omaisuus on ylimääräisessä verotuksessa tai sotalainain määräämisessä erikseen määrättävä ja arvioitava, jolloin tämä objekti, joka jo on vahvistettu tulo- ja omaisuusverotuksessa, tulee määräytyksi toistamiseen. Ylimääräinen verotus tai sotalainain määrääminen saattaa täten objektinsa puolesta muodostua kahdenlaiseksi.

Jos ylimääräinen verotus tai sotalainain määrääminen on kytketty tulo- ja omaisuusverotukseen niin kiinteästi, että viimeksimainitusta on otettava ylimääräisen veron tai sotalainain objekti, on vero-

<sup>5</sup> Rekola, Lakimies 1942 s. 275 katsoo, että subjektiivinen verovelvollisuus suhdanneverotuksessa määräytyy tulo- ja omaisuusverolain toisen luvun säännösten mukaan.

lautakunnan haettava tulo- ja omaisuusverotuksessa syntyneistä asiakirjoista kysymykseen tuleva tulo- tai omaisuuserä ja tutkimatta, onko se ehkä erehdyksen tai väärän arvioinnin takia tullut liian suureksi tai liian pieneksi, pantava se sellaisenaan tai ylimääräistä veroa tai sotalainaa koskevassa laissa kenties säädetyin lisäyksiin tai vähennyksiin ylimääräisen veron tai sotalainan pohjaksi. Kutsun tätä menettelytapaa liitännäisverotukseksi.<sup>6</sup> Tyypillisiä esimerkkejä tällaisesta verotuksesta on meillä vanhastaan olemassa. Evankelis-luterilaiselle seurakunnalle ovat evankelis-luterilaisten seurakuntain papiston palkkauksesta 4/8 22 annetun lain 6 § 2 mom. 4 kohdan mukaan velvolliset suorittamaan veroa eräin poikkeuksin kaikki ne, joitten on suoritettava seurakuntaa vastaavalle kunnalle veroa yli 10 veroäyrin tulosta, kunnallisverotuksessa taksoitettujen tulojensa mukaan. Tämän kirkollisen veron objektina on kunnallistaksoituksessa vahvistettu äyri-luku sellaisenaan. Toinen liitännäisvero oli puolustuslaitoksen perushankintoihin 20/5 38 annetun lain mukaan kannettava lisävero, joka käytännössä kylläkin liittyi tulo- ja omaisuusverotukseen välittömästi. Sen verosubjektina on jokainen, joka on velvollinen suorittamaan valtiolle veroa tulon ja omaisuuden perusteella, siis in abstracto, mutta objektiivisena perusteena on 20 prosenttia tulo- ja omaisuusverotuksessa verovelvollisen maksettavaksi pannusta veromäärästä, siis in concreto. Samanlaatuinen liitännäisvero on säädetty Ahvenanmaan itsehallintolain 21 §:ssä. Taa-javäkisen yhdyskunnan ja epäitsenäisen kauppalan verotus toimitetaan emäkunnan taksoituksen yhteydessä liitännäisverotuksena.

Puhtaan liitännäisveron luonteeseen kuuluu, että maksuunpanevalla viranomaisella ei ole valtaa harkita sen aikaisemmin tapahtuneessa verotuksessa vahvistetun tuloksen oikeutta, joka on tuleva liitännäisverotuksen perusteeksi, eikä sitä muutella tai korjailla, vaan että viranomaisen on otettava, voisi sanoa lainattava se aikaisemmasta verotuksesta semmoisenaan. Vaikkapa saman viranomaisen

<sup>6</sup> Saksalaisessa tietoisopissa esiintyy käsite Tochterabgabe, jolla ymmärretään sellaisia veroja, joissa toisen verotuksen tulokset tai perusteet ovat sitovia. (Crisolli, Lehrbuch des Steuerrechts s. 21.)

asiana olisikin sekä sanotun aikaisemman että liitännäisverotuksen toimittaminen, ei viranomainen ole oikeutettu edellisen verotuksen päätettyään korjaamaan siinä vahvistamaansa, liitännäisveron objektiksi tulevaa tulosta enää liitännäisverotuksessa, vaan tuo tulos on ehkä virheelliseksi havaittunakin pantava liitännäisverotuksen perusteeksi. Milloin aikaisemman verotuksen ja liitännäisverotuksen toimittaminen kuuluu eri viranomaisten toimivaltaan, on yleisen säännön mukaistakin, että toinen viranomainen ei saa järkyttää toisen toimintaa.

Koska viranomaisen kompetenssissa liitännäisverotusta toimittaessaan ei ole muuttaa aikaisemmassa verotuksessa vahvistettua, liitännäisverotuksen perusteeksi otettavaa tulosta, seuraa tästä tärkeä rajoitus muutoksenhakemukseen, se näet, että hakemalla muutosta liitännäisverotukseen ei voida saada oikaisua tuohon perusteeseen.<sup>7</sup> Siihen haetaan muutosta siinä järjestyksessä kuin aikaisemmalle verotukselle on säädetty. Valitettaessa kunnallisverotukseen perustuvasta kirkollisverotuksesta ei tietystikään voida vaatia perusteena olleiden kunnallisten veroäyrien alentamista, vaan sitä koskeva vaatimus on ajettava kunnallisveroa varten säädetyssä omassa muutoksenhakujärjestyksessä. Valitus liitännäisverotuksesta saattaa kohdistua vain siihen, mitä viranomainen liitännäisverotuksessa on suorittanut. Niinpä on tällöin mahdollista väittää, että viranomainen on ottanut liitännäisveron tekijäksi väärän summan aikaisemmasta verotuksesta, että tuohon summaan, jos se onkin oikea, ei ole tehty niitä lisäyksiä tai vähennyksiä, jotka liitännäisveroa koskevassa laissa on siihen tehtäväksi määrätty, tai että viranomainen on tehnyt jonkin muun virheen tai erehdyksen liitännäisveroa maksuunpannessaan. Mikäli muutoksenhakuinstanssi havaitsee tämänlaatuisen väitetyn virheellisyyden sattuneen, on sen liitännäisveroa vaaditulta osalta oikaistava, jota vastoin sen tulee hylätä valitus, joka tähtää aikaisemmasta verotuksesta lainatun perusteen muuttamiseen. Vain

<sup>7</sup> »Tochterabgaben» (ks. alaviitta 6) luonteeseen kuuluu, että toisessa verotuksessa vahvistetusta verotusperusteesta ei voida valittaa Tochterabgaben maksuunpanon yhteydessä (Crisolli, ennenmainittu teos s. 174).

se toiminta, joka on liitännäisverotuksessa kuulunut viranomaisen kompetenssiin, on siis tästä verotuksesta valittamalla saatettavissa ylemmän instanssin asiallisesti harkittavaksi ja ratkaistavaksi.

Se seikka, että liitännäisverotuksen perusteeksi on pantava jossakin toisessa verotustoiminnassa syntynyt tulos sellaisenaan, vaatii, milloin tuota tulosta, haettaessa viimeksimainittuun verotukseen muutosta sitä varten säädetyssä muutoksenhakujärjestyksessä, muutoksenhakuinstanssin päätöksellä muutetaan, vastaavan oikaisun myös liitännäisveroon. Yhtäläisesti silloin, kun tuo liitännäisveron perusteeksi tuleva tulos muuttuu aikaisemman veron jälkiverotuksessa. Vaatimus liitännäisveron oikaisemisesta niin, että sen määrä vastaa suuruudeltaan muuttunutta objektia, on johdonmukainen seuraus liitännäisveron käsitteestä. Oikaisun toteuttamiseksi on tarjolla eri oikeuskeinoja. Mikäli valitusaika liitännäisverotuksesta ei ole kulunut umpeen silloin, kun puheena oleva peruste muuttuu, voidaan liitännäisveron oikaisemista vaatia varsinaisella muutoksenhakemuksella. Samassa tarkoituksessa voidaan käyttää myös ns. perustevalitusta. Liitännäisveron objektinahan on aikaisemmassa verotuksessa vahvistettu tosiseikka, ja mikäli sitä muutetaan joko viimeksimainittuun verotukseen kohdistuvaan valitukseen annetulla päätöksellä tai jälkiverotuksella, käy liitännäisverokin vastaavassa määrin perusteeltaan virheelliseksi; ja tämä juuri oikeuttaa perustevalitukseen turvautumisen. Käytettäessä varsinaista muutoksenhakutietä tai perustevalitusta joutuu muutoksenhakuinstanssi tekemään liitännäisveroon sen muutoksen, joka aiheutuu mainitusta objektin muuttumisesta. Tällainen toimivalta kuuluu muutoksenhakuinstanssille hallintoprosessissa noudatettavien yleisten periaatteiden nojalla sekä sen takia, että lailla ei ole muutoksenhakuinstanssin toimivaltaa tässä kohdin supistettu. Mutta liitännäisveron oikaiseminen kyseellisissä tapauksissa voidaan lailla uskoa myös verolautakunnan tahi jonkin muunkin viranomaisen tehtäväksi joko *ex officio*, kun se on saanut tiedon objektin muuttumisesta, tai verovelvollisen erikseen tekemästä hakemuksesta. Verolautakunnalle voidaan oikaisu antaa myös jälkiverotuksen muodossa toimitettavaksi.

Aina silloin kun kahdella verolla on kokonaan tai osaksi yhteinen objekti, esim. saman verovuoden tulo tai omaisuus, on lähellä ajatus järjestää myöhemmällä lailla voimaan tuleva vero aikaisempaan veroon nähden liitännäiseksi, sillä sitenhän yksinkertaistutetaan ja joudutetaan verotusmenettelyä. Lainsäätäjä voi kuitenkin katsoa taroituksenmukaisemmaksi olla sitomatta jälkimmäistä veroa näin kiinteästi aikaisemmasta riippuvaksi ja velvoittaa verotusviranomaiset harkitsemaan ja vahvistamaan myöhemmänkin veron objektin itsenäisesti. Vaikka sama objekti on jo aiemmin tapahtuneessa verotuksessa toista veroa varten määrätty, on se myöhemmässä verotustoiminnassa toista veroa varten uudestaan vahvistettava, jolloin aikaisemmassa verotuksessa kertyneet asiakirjat ja syntyneet tulokset saattavat olla enintään apulähteinä. Molemmat verotukset toimitetaan täten erillisesti, toisistaan riippumatta, ja yhteinen objekti mahdollisesta identtisyydestään huolimatta voidaan näissä verotuksissa vahvistaa eri suuriksi. Muutoksenhakemuksella, joka tehdään jommastakummasta verotuksesta, voidaan vaatia ja saada oikaisua myös objektiin. Muutos, joka toisesta verotuksesta tehtävällä valituksella tässä suhteessa saavutetaan, ei ulota vaikutustaan toiseen, ellei laissa ehkä suoranaisesti niin säädetä.

Erillisinä verotuksina tapahtuvat kunnallisverotus sekä tulo- ja omaisuusverotus silloinkin, kun niissä on kysymys samasta objektista. Itsenäinen vero oli myös omaisuudenluovutusvero. Sen objektina oli verovelvollisella vuoden 1939 päättyessä tai erällä kirjanpitovelvollisilla lähinnä ennen 31/12 39 päättyneen tilivuoden lopussa ollut omaisuus. Sama omaisuus oli ollut myös tulo- ja omaisuusverotuksessa vuodelta 1939 omaisuusveron perusteena, joka verotus oli ehditty enimmäkseen toimittaa, ennenkuin laki omaisuudenluovutusverosta 9/8 40 julkaistiin. Omaisuudenluovutusverotuksessa oli lain 5 §:n nimenomaisen säännöksen mukaan omaisuus arvioitava uudelleen. Vero-objektin indettisyydestä huolimatta siinä saatettiin päätyä ja sangen suuressa määrin päädyttiinkin erilaisiin verotettavan omaisuuden määriin kuin tulo- ja omaisuusverotuksessa, mihin

ilmiöön maatalouskiinteistöjen osalta oli myötävaikuttavana seikkana myös arvioimisperusteen eroavaisuus.

Äskenpäättäneen sodan aikana meillä voimaan saatetuista ylimääräisistä veroista on ylimääräinen tulovero esimerkillisen selvä liitännäisvero. Sitä koskevien lakien 3 ja 4 §:issä määrätään, että veroa suoritetaan tulo- ja omaisuusverotuksessa verovelvollisen vuoden 1941, 1942 ja 1943 verotettavaksi tuloksi vahvistetusta tulosta, kuitenkin niin, että 40.000 markan tai sitä pienemmästä tulosta ei veroa panna. Verovelvollisen tulo, sellaisena kuin se tulo- ja omaisuusverotuksessa on in concreto vahvistettu, on täten ylimääräisen tuloveron määräämisperusteena. Sanottujen 3 §:ien selväksi laadittua säännöstä tukee ja varmentaa vielä 31/7 ja 30/12 42 annettujen lakien 9 § 2 mom:n ja 7/7 44 annetun lain 10 § 2 mom:n säännös siitä, että veron määrääminen toimitetaan kulloinkin kyseessä olevan vuoden tuloista annettujen veroilmoitusten ja saman vuoden tuloja koskevan verotuksen perusteella, mikä säännös tosin ilmaisee ylimääräisen tuloveron liitännäisveroksi, mutta oikeastaan on, sama periaate kun jo on lausuttu edellä sanotuissa 3 §:issä ja säännöksen muu asiallinen sisällys kun on niukkaa, laissa tarpeeton. Sen oikea paikka olisikin asetuksessa.

Ylimääräisellä tuloverolla olevan liitännäisveron luonteeseen soveltuu hyvin asiaa koskevien, 31/7 ja 30/12 42 annettujen lakien 12 §:iin sekä 7/7 44 annetun lain 13 §:ään sijoitettu säännös. Jos tulo- ja omaisuusverotuksessa verotetun tulon määrää on tarkastuslautakunnan lainvoiman saaneella tai KHO:n päätöksellä korotettu tai alennettu taikka jos näistä tuloista toimitetaan jälkiverotus, on mainitun säännöksen mukaan verolautakunnan tehtävä vastaava oikaisu ylimääräiseen tuloveroon. Kuten edellä on selostettu, vaatii liitännäisveron käsittekin, että, mikäli aikaisemmasta verotuksesta lainattava liitännäisveron objekti muuttuu muutoksenhaun tai jälkiverotuksen johdosta, vastaava oikaisu on tehtävä myös liitännäisveroon. Niinikään mainittiin, että yleisten hallintoprosessuaalisten periaatteiden mukaan sellaisen oikaisun tekemiseen on tarjolla joko varsinainen muutoksenhakemus tai perustevalitus. Näitä oikeuskeinoja

voidaan epäilemättä käyttää, jos tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistettua verotettavan tulon määrää on muutettu muutoksenhakuinstanssin päätöksellä tai jälkiverottamalla, siitä myös ylimääräiseen tuloveroon aiheutuvan oikaisun tekemiseen.<sup>8</sup> Yllä siteerattu 12 §:ien tai 13 §:n säännös ulottaa toimivallan oikaisun suorittamiseen myös verolautakunnalle, jolla sellaista valtuutta ei muutoin olisi, ja tarkoittanee, että verolautakunnan on ryhdyttävä oikaisuun viran puolesta ei ainoastaan silloin, kun ylimääräisen tuloveron määrää on korotettava, vaan verovelvollisen hakemusta odottamatta muulloinkin. Tätä oikaisua ei ole pidettävä jälkiverotuksena.

Viimeksi puheena olleessa lainkohdassa mainitaan viranomaisina, jotka valituksen johdosta voivat tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistettua tuloa korottaa tai alentaa, ainoastaan tarkastuslautakunta ja KHO. Huomio kiintyy siihen, että 31/7 ja 30/12 42 annetuissa laeissa ei mainita noiden kahden viranomaisen ohella lääninhallitusta, jonka toimivaltaan ennen 20/11 43 on kuulunut käsitellä ja ratkaista tulo- ja omaisuusverotukseen kohdistuvat perustevalitukset. Milloin lääninhallitus on perustevalituksen johdosta alentanut verotetun tulon määrää, on verovelvollisella saadaksen vastaavan oikaisun hänelle pantuun ylimääräiseen tuloveroon kylläkin mahdollisuus käyttää varsinaista valitusta, jollei aika sen tekemiseen vielä ole umpeen kulunut, tahti perustevalitusta. Ehkäpä tulkinta voisi omaksua sen kannan, että hänellä on myös tällaisissa tapauksissa lupa pyytää oikaisua verolautakunnalta, vaikkakaan puheena olevan lainkohdan sanamuoto ei sitä suoranaisesti edellytä.

Tulo- ja omaisuusverotuksesta liitännäisveron tavoin riippuvainen on I sotalainakin. Sitä on tulon ja omaisuuden perusteella annettava sotalainasta 30/7 43 annetun lain 3 §:n mukaan suoritettava tulo- ja omaisuusverotuksessa lainanantajan vuoden 1942 verotettavaksi tuloksi ja omaisuudeksi vahvistetun määrän perusteella. Sano-  
tun lain 7 §:n säännös siitä, että sotalainan määrääminen toimitetaan vuodelta 1942 tulo- ja omaisuusverotusta varten annettujen ilmoitus-

<sup>8</sup> KHO 5/6 44 taltio N:o 1444—45; 16/8 44 taltio N:o 1724; 9/10 44 taltio N:o 2051—52 sekä 10/11 44 taltio N:o 2357.

ten ja sanotun vuoden tuloa ja omaisuutta koskevan verotuksen perusteella, lähtee myös siltä pohjalta, että I sotalaina on liitännäinen luonteeltaan,<sup>9</sup> ja 7 §:n säännöksestä on sanottavissa muutoinkin samaa kuin sen ylimääräistä tuloveroa koskevassa laissa olevasta vastinsäännöksestä. Jos tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistetun tulon tai omaisuuden määrää muutoksenhakuinstanssin lainvoimaisella päätöksellä alennetaan, on lainanantajalla valta saada vastaava oikaisu lainamääräykseen hakemalla siihen tällä perusteella muutosta varsinaisella muutoksenhakemuksella tai perustevalituksella, mikäli määräaikaa sitä varten ei vielä ole menetetty.<sup>10</sup> Edellä mainitun lain 16 §:ssä uskotaan toimivalta oikaisun tekemiseen myös verolautakunnalle, jos lainanantaja sitä pyytää vuoden kuluessa päätöksestä tiedon saatuaan. Viran puolesta ei verolautakunta siis ole oikeutettu sotalainan oikaisemista toimittamaan. Puheena olevassa lainkohdassa ei luetella lääninhallitusta sellaisena viranomaisena, jolla on valta valituksen johdosta alentaa verotettavan tulon tai omaisuuden määrää, vaikka sellainen toimivalta kuuluu lääninhallitukselle perustevalituksia ratkaisevana viranomaisena; säännös lienee kuitenkin tulkittava kuin olisi lääninhallituskin siinä lueteltu.

Juuri puheena olleessa 16 §:ssä ei mainita jälkiverotusta, vaikka tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistetut tulon tai omaisuuden määrät voivat senkin johdosta muuttua. Myöskään ei lainkohdassa oteta lukuun sellaista mahdollisuutta, että tulon tai omaisuuden määrät voivat tulla korotetuiksi, kun valtion puolesta valitetaan. Molemmat nämä seikat saavat selityksensä siitä, että sotalainaa, jota ei ole aikanaan määrätty, ei ole lupa myöhemminkään määrätä ja että lainvoimaisesti määrättyä sotalainaa ei voida jäljestäpäin korottaa. Sen sijaan pannaan lainanantovelvollisen maksettavaksi eräissä ta-

<sup>9</sup> Esim. KHO 12/6 44 taltio N:o 1501 ja 3/7 44 taltio N:o 1580.

KHO 11/8 44 taltio N:o 1693: Tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistetun omaisuuden 150.000 mk:n perusteella määrättiin lainavelvolliselle sotalainaa 3.000 mk. Siitä valittaessaan hän näytti, että hänellä oli sellaista velkaa, jota verotuksessa ei ollut otettu huomioon, 78.000 mk, ja vaati sotalainan kumoamista. Valitus kuitenkin hylättiin.

<sup>10</sup> KHO 9/8 44 taltio N:ot 1669—70; 22/8 44 taltio N:ot 1751 ja 1753.

pauksissa sakkomaksua, jota hänelle ei valtion varoista makseta takaisin.

Ylimääräinen tulovero on lain verraten selvien säännösten mukaan liitännäisvero kuten I sotalainakin. Sen sijaan on lainkäytössä melkoisia vaikeuksia selvittäessään itselleen ylimääräisen varojen perusteella suoritettavan veron oikeudellista luonnetta. Sitä koskevien lakien 3 §:ien mukaan vero suoritetaan niistä tulo- ja omaisuusverolain säännösten mukaan määrättävistä varoista, jotka verovelvollisella oli verovuoden 1941, 1942 tai 1943 päättyessä arvioituina viimeksi mainitun lain säännösten mukaan. Kun siteerattu säännös täydellisesti eroaa ylimääräisen tuloveron objektia koskevasta säännöksestä, joutuu kysymään, onko ylimääräinen varallisuusvero tarkoitettu luoda itsenäiseksi veroksi vastakohtana liitännäisveroksi järjestetylle ylimääräiselle tuloverolle. Tämä päätelmä saa tukea lain sanoista »tulo- ja omaisuusverolain säännösten mukaan määrättävistä varoista» ja »arvioituina mainitun lain säännösten mukaan», sillä nämä sanonnat kieltämättä antavat ymmärtää, että verotettavien varojen määrä olisi vahvistettava ylimääräisessä varallisuusverotuksessa erikseen. Tulkinnan olisikin omaksuttava tämä käsitys, ellei laeissa olisi toisesta periaatteesta lähteviä säännöksiä; ja niitäkin on. Niinpä sanottujen lakien 10 §:issä säädetään, että veron määrääminen toimitetaan omaisuudesta vuodelta 1941, 1942 tai 1943 tulo- ja omaisuusverotusta varten annettujen veroilmoitusten ja saman vuoden omaisuutta koskevan verotuksen perusteella. Näistä on siis haettava ylimääräisen varallisuusveron määräämisperuste. Samansuuntainen säännös on tavattavissa ylimääräistä tuloveroa ja I sotalainaa koskevista laeista, ja se on, kuten jo edellä on saatettu todeta, ilmaisu liitännäisveroperiaatteesta. Ylimääräiseen varallisuusveroon ulotettuna säännös puhuu vastoin 3 §:iä ja siis osoittaisi, että kyseessä onkin liitännäisvero. Samojen lakien 13 §:issä taas asetetaan verolautakunnan tehtäväksi, jos tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistetun omaisuuden määrää muutoksenhakuinstanssin lainvoimaisella päätöksellä on muutettu tai jälkiverotuksessa korotettu, vastaavasti oikaista ylimääräistä varallisuusveroa, mihin oikaisuun verolautakunnan on

ryhdyttävä *ex officio*. Säännöksen ehdottomana edellytyksenä taas on, että ylimääräisen varallisuusveron objekti on kytketty tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistettuun varojen määrään eli että vero on liitännäisvero. Kosketellut kolme lainsäädännöstä ovat täten toisensa kanssa ristiriidassa. Ohjattaessa laintulkintaa vastakkaisten periaatteiden ristiaallokossa on aihetta kysyä, mitä periaatetta lainsäätäjät on tarkoittanut. Antaessaan eduskunnalle vuosina 1943 ja 1944 esitykset ylimääräistä varallisuusveroa koskeviksi laeiksi hallitus lausui perusteluissaan, edellisessä: »vero olisi edelleen yksi sadalta tulo- ja omaisuusverolain mukaan laissa säädetyin poikkeuksin lasketusta varallisuudesta» ja vuonna 1944 annetussa esityksessä vielä selvemmin: »Perusteena olisi viimeksi toimitetussa tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistettu verovelvollisen reaaliomaisuus». Näistä perusteluista ilmenee ja lain valmistelutöihin osallistuneet ovat antaneet tietää, että tarkoituksena on ollut sitoa ylimääräisen varallisuusveron objekti tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistettuun varojen määrään. Tulkitessaan ylimääräisen varallisuusveron luonnetta KHO on päätenyt tälle kannalle.

Käytännössä on siis päädytty omaksumaan se kanta, että ylimääräinen varallisuusvero on liitännäisvero.<sup>11</sup> Ei kuitenkaan poikkeuksettomasti. Velvollisia tätä veroa suorittamaan ovat, kuten edellä on selostettu, kaikki ne, jotka tulo- ja omaisuusverolain mukaan ovat in abstracto velvollisia suorittamaan veroa omaisuuden perusteella, siis sellaisetkin, joille ei ole määrätty omaisuusveroa in concreto. Verovelvolliselta, jonka brutto-omaisuus on 100.000 markkaa suurempi, mutta netto-omaisuus jää tämän rajan alapuolelle, ei mene omaisuusveroa. Hän on kuitenkin velvollinen suorittamaan ylimääräistä varallisuusveroa, ja kun tässä verossa velkoja ja velvoituksia ei ole lupa vähentää lainkaan tai, kuten vuosilta 1942 ja 1943 pantavassa verossa, enintään 100.000 markan määrään asti, tätä veroa on menevä, mikäli verovelvollisen veronalainen kokonaisvarallisuus nousee ainakin 100.000 markkaan. On näin ollen joukko henkilöitä ja yhteisöjä, jotka ovat subjektiivisesti velvollisia ylimääräistä varallisuusveroa

<sup>11</sup> Esim. KHO 12/6 44 taltio N:o 1500.

suorittamaan ja joiden verotettava kokonaisomaisuus kyllä nousee 100.000 markkaan tai sitä suuremmaksi, mutta joille ei ole määrätty omaisuusveroa sen vuoksi, että netto-omaisuus on jäänyt alle verotettavan minimin. Miten on tällaisten verovelvollisten osalta ylimääräisen varallisuusveron objekti vahvistettava? Laeissa, jotta ne olisivat olleet aukottomia, olisi vero-objektia koskevissa säännöksissä ollut otettava huomioon erikseen ne ylimääräisen varallisuusveron subjektit, joille on pantu veroa omaisuuden perusteella ja joihin nähden liitännäisverotus voi tulla kyseeseen, sekä erikseen muut verosubjektit. Tulkinnalla on lainsäännösten epäselvyydestä päästy antamalla verolautakunnan tehtäväksi tulo- ja omaisuusverolain säännösten mukaan määrätä ylimääräistä varallisuusveroa varten sellaisten verosubjektien varat, joitten verotettavaa omaisuutta ei ole tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistettu.<sup>12</sup> Verolautakunnalla on ylimääräistä varallisuusveroa koskevien lakien 10 § 2 mom:n mukaan valta verovelvolliselta, joka ei ole antanut veroilmoitusta tai on antanut sen puutteellisena, vaatia uusi tai täydentävä veroilmoitus. Nyt kyseelliseltä osalta ylimääräinen varallisuusverotus siis muodostuu itsenäiseksi. Ylimääräisen varallisuusveron objektina on näin ollen verovelvollisen brutto-omaisuus laissa nimenomaan mainituin poikkeuksin senmääräisenä kuin se on tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistettu (liitännäisverotus) tai, ellei häntä ole omaisuudesta verotettu, verolautakunnan erikseen vahvistama varojen määrä (itsenäinen verotus).

Mikäli ylimääräinen varallisuusverotus on toimitettu itsenäisesti, voidaan siitä valitettaessa hakea ja saada oikaisua myös verotettavan omaisuuden määrään. Jos ylimääräinen varallisuusverotus taas on toimitettu liitännäisverotuksena ja siis pohjautunut tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistettuun omaisuuden määrään, ei muutoksenhaulla, joka tehdään ylimääräisestä varallisuusverosta, voida saada omaisuuden arviota muutetuksi; valitus saattaa kohdistua vain siihen, onko tulo- ja omaisuusverotusasiakirjoista perusteeksi otettu summa oikea, onko otettu huomioon ne vähennykset, jotka ylimääräistä

<sup>12</sup> KHO 16/12 43 taltio N:o 4108 ja 12/7 44 taltio N:o 1635.

varallisuusveroa koskevista laeissa säädetään, ja onko vero laskettu oikein. Verotetulla saattaa monesti olla aihetta tuntea joutuvansa kärsimään tällaisesta valitusoikeuden supistumisesta. Sota-aikana kaksinkertaistetunkaan omaisuusveron paino ei ehkä tunnu niin ras-kaalta, että verotettu katsoisi maksavan vaivaa ryhtyä valittamalla vaatimaan vahvistettujen omaisuusarvojen alentamista. Mutta sen jälkeen kuin samat korkeat arvot tulevat olemaan ylimääräisen va-rallisuusveronkin määräämisperusteena ja verovelvollinen joutuu suorittamaan niistä tätä veroa omaisuusveroon verrattuna paljon suuremman prosentin mukaan, hänellä ei enää ole mahdollisuutta valitusteitse saada sanottuihin arvoihin korjausta. Syyllä hän silloin katsoo jäävänsä etujensa turvaamiseksi tarpeellisia oikeuskeinoja vaille.

Milloin tulo- ja omaisuusverotuksesta tehty valitus johtaa siihen, että verotettavan omaisuuden määrää alennetaan tai korotetaan tai milloin sitä jälkiverotuksessa korotetaan, saattaa tästä seikasta aiheu-tua muutos sellaiseen ylimääräiseen varallisuusveroon, joka on syn-tynyt liitännäisverotuksena. Kaikki verotettavan omaisuuden muu-tokset eivät kuitenkaan vaikuta ylimääräiseen varallisuusveroon, vaikka se olisi liitännäisveron luontoinenkin. Jos näet muutos vero-tettavassa omaisuudessa kohdistuu sellaisiin eriin kuin saataviin, pankkisi joituksiin, Suomen markan määräisiin obligaatioihin ja eräissä tapauksissa velkoihin eli siis eriin, jotka jäävät ylimääräisen va-rallisuusveron objektin ulkopuolelle, muutos ei horjuta ylimääräistä va-rallisuusverotusta. Mutta muutoksenhakuinstanssin päätöksellä tai jälkiverotuksella verotettavaan omaisuuteen muissa kohdissa aikaan-saatu muutos useimmiten ulottaa vaikutuksensa myös ylimääräisen varallisuusveron objektiin. Oikaisu viimeksimainittuun veroon on haettavissa samanlaisia oikeuskeinoja<sup>13</sup> käyttämällä kuin vastaavan-laisissa tapauksissa ylimääräiseen tuloveroonkin, joita oikeuskeinoja edellä on käsitelty.

Äskensanottu soveltuu varauksitta siihen tapaukseen, että verovel-vollinen, jolle on määrätty tulo- ja omaisuusverotuksessa omaisuus-

<sup>13</sup> KHO 16/8 44 taltio N:ot 1718—1720; 10/11 44 taltio N:o 2357.

veroa ja siinä vahvistetun omaisuuden perusteella, siis liitännäisverotuksin, ylimääräistä varallisuusveroa, saa valittamalla omaisuusverotuksen kokonaan poistetuksi. Toisin on asian laita, jos verovelvollisen verotettava omaisuus, joka verolautakunnan arvion mukaan ei ole noussut vähimpään verotettavaan määrään, tulo- ja omaisuusverotuksessa valtion puolesta tehdyn valituksen johdosta ylemmän viranomaisen päätöksellä korotetaan verotettavaan määrään. Mikäli verovelvolliselle tällöin on sitä ennen ehditty panna ylimääräistä varallisuusveroa, on se tapahtunut erillisin verotuksin, jossa veron objekti on vahvistettu itsenäisesti. Sellaiseen objektiin on saanut hakea muutosta valittamalla ylimääräisestä varallisuusverosta, eikä se muutos, joka valittamalla samalta vuodelta toimitetusta tulo- ja omaisuusverotuksesta ehkä on saatu verotettavan omaisuuden määrään, taas vaikuta ylimääräiseen varallisuusverotukseen, koska kumpikin verotus on toimitettu itsenäisesti toisistaan riippumatta.

Kun ylimääräinen varallisuusvero on määrättävä aikaisemman omaisuusverotuksen perusteella, tapahtuu maksuunpano vähentämällä omaisuusverotuksessa vahvistetusta brutto-omaisuuden määrästä pankkisijoitukset, saatavat ja Suomen markan määräiset obligaatiot sekä, jos on kysymyksessä verotus vuodelta 1942 tai 1943, velat enintään 100.000 markan määrään asti. Kaikki vähennettäviksi tulevat erät on otettava senmääräisinä kuin ne on vahvistettu tulo- ja omaisuusverotuksessa, eikä esim. siinä huomioon ottamatonta velkaa voida vähennykseksi hyväksyä.<sup>14</sup> — Mikäli ylimääräinen varallisuusverotus tapahtuu itsenäisenä verotuksena, määrätään ja arvioidaan verotettavat varat kuten omaisuusverotuksessa.

Ylimääräistä metsäveroa suoritetaan siitä annettujen lakien 3 §:ien mukaan »siitä tulosta, joka verovelvollisella on ollut metsämaan vuoden 1941 (1942) puhtaasta tuotosta määrättynä tulo- ja omaisuusverosta annetun lain 10 § 2 kohdan mukaan». Lakien 9 §:issä määrätään verotus toimitettavaksi tulo- ja omaisuusverotusta varten tuloista annettujen veroilmoitusten ja tuloja koskevan verotuksen perusteella. Tämä säännös samoin kuin 13 §:ien sään-

<sup>14</sup> KHO 25/9 44 taltio N:o 1964 ja 16/10 44 taltio N:o 2098.

nös siitä, että jos tulo- ja omaisuusverotuksessa metsämaan puhtaasta tuotosta verotetun tulon määrää on valituksen johdosta korotettu tai alennettu taikka jos näistä tuloista toimitetaan jälkiverotus, verolautakunnan on tehtävä vastaava oikaisu ylimääräiseen metsäverotukseen, tavataan samanlaisina tai mutatis mutandis edellä puheena olleita liitännäisveroja säännöstelevistä laeista. Lienee siis melko ilmeistä, että ylimääräinen metsävero on tarkoitettu liitännäisveroksi.<sup>15</sup> Tätä käsitystä varmentaa vielä hallituksen eduskunnalle vuoden 1942 valtiopäivillä antaman esityksen perustelu, jossa sanotaan: »Hallitus ehdottaa sen vuoksi, että metsätuloista kannettaisiin lisäveroa 20 sadalta metsämaan puhtaasta tuotosta sellaisena kuin se on laskettu tulo- ja omaisuusverotuksessa vuodelta 1941». Ylimääräistä metsäveroa määrättäessä ei oteta huomioon tulon vähennyksiä, vaan veron perusteena on tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistettu metsämaan puhdas tuotto sellaisenaan. Jonkin verran epäselvyyttä saattaa kätkeytyä 3 §:ien sanoihin »tulo- ja omaisuusverosta annetun lain 10 § 2 kohdan mukaan», sillä tämän sanonnan voi tulkita merkitsevän myös sitä, että ylimääräistä metsäveroa määrättäessä olisi otettava harkittavaksi, onko metsämaan puhdas tuotto tullut tulo- ja omaisuusverotuksessa määräytyksi lain mukaan, siis oikeitten pinta-alojen perusteella, oikeitten tuottope-  
rusteitten mukaan ja oikein laskutoimituksin. Tätäkään poikkeusta ylimääräisen metsäveron liitännäisveron luonteesta ei lainsäätäjät kuitenkaan ole tarkoittanut, kuten ilmenee edellä siteeratusta hallituksen perustelustakin.

Ylimääräisen metsäveron osalta esiintyy lainsäädännössä samanlainen aukko kuin ylimääräisessä varallisuusverossakin. Kaikki ne, jotka tulo- ja omaisuusverolain säännösten mukaan ovat velvollisia suorittamaan veroa tulon perusteella, ovat myös velvollisia suorittamaan ylimääräistä metsäveroa ja, huomautettakoon, siinäkin tapauksessa, että verovelvollisen metsämaan tuottoa ei ole tulo- ja

<sup>15</sup> Esim. KHO 15/6 44 taltio N:o 1530. KHO 5/7 43 taltio N:o 2259: Ylimääräinen metsävero laskettiin tulo- ja omaisuusverotuksessa vuodelta 1941 vahvistetun metsämaan puhtaan tuoton perusteella, vaikka näytettiin, että siihen sisältyi saman metsämaan tulo kahdesti.

omaisuusverotuksessa vahvistettu. Mistä lasketaan silloin 20 prosenttia ylimääräiseksi metsäveroksi? Kun laista turhaan etsii vastausta kysymykseen, on käytännössä ollut pakko menetellä siten, että verolautakunnalle on uskottu tehtäväksi ylimääräistä metsäveroa varten vahvistaa metsämaan puhdas tuotto, ellei sitä ole vahvistettu tulo- ja omaisuusverotuksessa; ylimääräinen metsäverotus muodostuu tällöin erilliseksi verotukseksi. Jos siis verovelvollisen metsämaan puhdas tuotto on vahvistettu jo tulo- ja omaisuusverotuksessa, tapahtuu ylimääräinen metsäverotus liitännäisverotuksena, muuten itsenäisenä. Ylimääräinen metsävero ja ylimääräinen varalisuusvero ovat tässä suhteessa samankaltaisia; ja se, mitä edellä olen sanonut muutoksenhakemuksesta jälkimmäisen veron suhteen, on sovellettavissa mutatis mutandis ylimääräisen metsäveronkin osalta. Mainittakoon vielä, että, ellei veroilmoitusta tulo- ja omaisuusverotusta varten ole annettu, verolautakunnan puheenjohtaja lakien 9 § 2 mom:ien mukaan saa vaatia sen ylimääräistä metsäveroa varten.

Koska säästöpankit ovat olleet tulo- ja omaisuusverosta vapaita, ei säästöpankkien suoritettava tilapäinen vero, josta säädetään 31/7 42 ja 24/3 43 annetuissa laeissa, voi olla muuta kuin erillinen. Veron subjektina ovat säästöpankit ja objektina säästöpankilla vuonna 1941 tai 1942 ollut tulo ja vuoden päättyessä ollut omaisuus, jotka molemmat on määrättävä tulo- ja omaisuusverolain säännösten mukaan.

Tulon ja omaisuuden perusteella kannettavan I sotalainan objektina oli tulo- ja omaisuusverotuksessa vuodelta 1942 vahvistettu tulo ja omaisuus; se oli luonteeltaan riidattomasti liitännäinen. Hallituksen esitys II sotalainaa koskevaksi laiksi rakentui samalle periaatteelliselle pohjalle ja esitystä perusteltiin mm. seuraavasti: »Tämä II sotalaina voitaisiin kantaa pääasiallisesti entisin perustein eli siis tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistetun tulon ja omaisuuden perusteella.» Asiaa eduskunnassa käsiteltäessä valtiovarainvaliokunta kuitenkin luopui hallituksen ehdottamasta kannasta ja lausui seuraavasti:

»Lakiehdotuksen 2 §:n mukaan on sotalainaa velvollinen anta-

maan (vain) se, jolle tulo- ja omaisuusverolain nojalla vuoden 1943 tuloista tai omaisuudesta tulo- ja omaisuusverotuksessa on määrätty tai myöhemmin määrätään veroa. Lakiehdotuksen 3 §:n 1 momentissa taas säädetään, että sotalainen on määrättävä tulo- ja omaisuusverotuksessa lainanantajan vuoden 1943 verotettavaksi tuloksi ja omaisuudeksi vahvistetun määrän perusteella, kuitenkin lisäämällä omaisuuden määrään, mitä tulo- ja omaisuusverolain 38 §:n 2 momentin nojalla on ehkä hänen veronalaisesta omaisuudestaan vähennetty.

Mainittujen säännösten välillä olevan ristiriidan poistamiseksi valiokunta ehdottaa lakiehdotuksen 2 §:ää muutettavaksi siten, että lainavelvollisuutta ei tehtäisi riippuvaksi siitä, onko asianomaiselle vuodelta 1943 todella määrätty veroa, vaan että lainavelvollisen käsite sanotussa lainkohdassa määriteltäisiin vain niin, että lainavelvollisia tulisivat olemaan samat henkilöt, jotka tulo- ja omaisuusverolain säännösten mukaan ovat velvollisia suorittamaan veroa tulon tai omaisuuden perusteella.

Myöskin lakiehdotuksen 3 §:n 1 momentin sanontaa valiokunta ehdottaa yleistettäväksi niin, että sotalaisen määräämistä ei ehdottomasti kytkettäisi tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistettuihin tulon ja omaisuuden määriin, vaan että lainkohdassa tyydyttäisiin, kuten ylimääräisestä varojen perusteella suoritettavasta verosta annetussa lakiehdotuksessa on menetelty, vain lausumaan, että sotalainen on määrättävä sen tulo- ja omaisuusverolain sekä muiden tulo- ja omaisuusverotuksessa noudatettavien säännösten mukaan määrättävän tulon ja omaisuuden perusteella, joka lainanantajalla oli vuonna 1943. Valiokunnan ehdottaman muutoksen tarkoituksena on saattaa lainavelvolliset valitusoikeutensa laajuuteen nähden samaan asemaan kuin ylimääräisen varallisuusveron suorittajat ja siten poistaa tähänastisessa lainsäädännössä mainittujen henkilöryhmien välillä vallinnut epäsuhde.»

Eraät kohdat edellä jäljennetyssä mietinnössä ovat omansa nostattamaan vastaväitteitä. Ensinnäkin kysyy ihmetellen, mitä ristiriitaa on hallituksen esityksen 2 §:n ja 3 § 1 mom:n välillä, joista

edellisessä säädetään lainan subjektista ja jälkimmäisessä lainan objektista; ainakin minun mielestäni nuo ehdotetut säännökset ovat toisiinsa nähden sopusoinnussa. Viittaus ylimääräiseen varallisuusveroon ja sen subjektien laajaan valitusoikeuteen taas osuu harhaan, sillä tuo verohan on, kuten edellä on selostettu, useimmissa tapauksissa liitännäisvero, eikä verotetuilla silloin ole sen laajempaa valtaa valittaa kuin esim. I sotalainan antajilla.

Valtiovarainvaliokunnan mietinnöstä käy joka tapauksessa ilmi, että valiokunta on tahtonut hylätä sen hallituksen esittämän kannan, että II sotalaina kytkeytyisi tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistettuun tuloon ja omaisuuteen, sekä korjata lakiehdotuksen niin, että II sotalaina olisi, päinvastoin kuin I sotalaina, riippumaton tulo- ja omaisuusverotuksesta. Tämähän tietäisi, että lainanantovelvollisten tulo ja omaisuus vuodelta 1943 olisi II sotalainaa varten erikseen vahvistettava. Päämääräänsä valiokunta ei ollut tullut vieneeksi johdonmukaisesti perille. Valiokunnan voimassa olevan lain 3 § 1 mom:lle antaman, ylimääräisestä varallisuusverosta annettujen lakien 3 §:istä melko tarkasti jäljennetyn sanamuodon mukaan olisi II sotalainan perusteiksi pantavat tulo ja omaisuus kylläkin erikseen määrättävä ja arvioitava. Mutta aivan vastakkaisesta periaatteesta lähtevät taas 7 ja 15 §. Edellisen mukaan sotalaina määrätään vuodelta 1943 annettujen tulo- ja omaisuusveroilmoitusten ja saman vuoden tuloa ja omaisuutta koskevan verotuksen perusteella, mikä säännös sitoo II sotalainan tulo- ja omaisuusverotukseen niin kiinteästi, että sotalainaa ei määrätä erikseen vahvistettavan, vaan tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistetun tulon ja omaisuuden perusteella. Lain 15 §:ssä taas säädetään, että jos tulo- ja omaisuusverotuksessa huomioon otetun tulon tai omaisuuden määrää on tarkastuslautakunnan lainvoiman saaneella tai KHO:n päätöksellä alennettu, verolautakunnan on tehtävä tarpeellinen oikaisu määrättyyn lainamäärään. Sotalainan suuruus edellytetään siis lainkohdassa niin riippuvaiseksi tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistetusta tulosta ja omaisuudesta, että niihin valituksin aikaansaatu muutos vaatii oikaisun myös lainan määrään, mikä oikaisu verolautakunnan on tehtävä

ex officio. Mainitut II sotalainan objektista voimassa olevassa laissa annetut säännökset ovat peilikuvan tavoin samanlaisia kuin ylimääräistä varallisuusveroa koskevista laeistakin tavattavat ja siten yhtäläisesti kuin nekin ristiriidassa toistensa kanssa. Ylimääräisen varallisuusveron osalta on noitten säännösten tulkittu tarkoitettavan liitännäisveroa. Tuskinpa niistä II sotalainan osalta voidaan saada irti vastakkaista periaatetta, vaan II sotalaina täytynee käsittää samassa määrin liitännäiseksi kuin ylimääräinen varallisuusverokin.

Kun II sotalaina on määrätty lainanantajan tuloksi ja omaisuusdeksi vuodelta 1943 tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistettujen tulon ja omaisuuden perusteella, ei valituksella, joka tehdään sotalainasta, enää voida saada muutosta noihin tulon ja omaisuuden määriin. Koska II sotalainan subjekteja ovat eräin poikkeuksin kaikki ne, jotka ovat velvolliset suorittamaan veroa tulon tai omaisuuden perusteella, ovat lainanantovelvollisia nekin, joita syystä tai toisesta ei ole tulo- ja omaisuusverotuksessa vuodelta 1943 verotettu. Laissa ei määrätä, millä tavoin sotalaina tällaisille lainanantovelvollisille on määrättävä, jonka vuoksi lakiin täten jäänyt puutteellisuus on korjattava samaten kuin ylimääräisen varallisuusveron ja metsäveron osalta eli siten, että verolautakunnan tehtäväksi annetaan erikseen vahvistaa mainittujen lainasubjektien tulo ja omaisuus, joista heidän on lainaa annettava. Valituksella, joka tehdään sotalainasta, voidaan tällaisissa tapauksissa hakea ja saada muutosta myös lainan perusteena olleeseen, verolautakunnan nimenomaan II sotalainaa varten vahvistamaan tulon tai omaisuuden määrään.

Suhdanneverolakien säännökset on todettu epäselviksi erityisesti verotusperusteen osalta. Ne eivät anna riidatonta vastausta kysymykseen, onko kyseessä liitännäisvero vai erillisvero eli siis onko suhdanneverotusta toimitettaessa perusteeksi otettava tulo- ja omaisuusverotuksessa samalta vuodelta vahvistettu tulo vai onko objektina oleva tulo suhdanneverotuksessa erikseen vahvistettava. Suhdanneverotuksen alaista tuloa on kiinteän tai irtaimen omaisuuden luovutuksesta verovuonna saatu tulo, vuosilta 1939, 1940 ja 1941 koko-

naisuudessaan sekä vuosilta 1942 ja 1943 määräprosentti siitä, sekä määrätynlaisista muista tuloista se osa, jolla nuo tulot sellaisinaan tai vuosilta 1941, 1942 ja 1943 tietyllä tavalla vähennettyinä tai lisättyinä ylittävät verovelvollisen vuosina 1936, 1937 ja 1938 eli vertailuvuosina saamiensa samanlaatuisten tulojen perusteella laskettavan säännönmukaisen tulon. Yksimielisiä oltaneen siitä, että vertailuvuosilta kysymykseen tulevat tulot otetaan säännönmukaista tuloa laskettaessa huomioon sellaisina kuin ne on tulo- ja omaisuusverotuksissa noilta vuosilta vahvistettu. Olsikin ollut epäkäytännöllistä panna verolautakunnat monien vuosien päästä uudelleen vahvistamaan, mitä mainitunlaisia tuloja verovelvollisella on vertailuvuosina ollut. 15/12 39 ja 13/12 40 annetuissa suhdanneverolaeissa käytetään aivan samoja sanontoja puhuttaessa verovuoden ja vertailuvuosien tulosta. Sanonnat »tulo- ja omaisuusverosta annetun lain säännösten mukaan laskettu verovuoden verotettava tulo» ja samojen »säännösten mukaan määrätty» myyntivoitto verrattuina määrättävään säännönmukaiseen tuloon (lakien 2 §:issä) eivät voi sisältää muuta kuin että verovuoden tulot yhtäläisesti kuin vertailuvuosienkin on suhdanneverotuksessa otettava sellaisina kuin ne on määrätty, laskettu tulo- ja omaisuusverotuksessa, mutta että verolautakunnan asiana on laskea tai määrätä säännönmukainen tulo, jollaisen käsitteen vasta suhdanneverolait ovat luoneet. Tämä tulkinta vastaa myös ensimmäisten suhdanneverolakien laatijan tarkoitusta; hän oli tahtonut tehdä liitännäisveron. KHO on kuitenkin omaksunut päinvastaisen kannan, katsoen suhdanneverotuksen itsenäiseksi verotukseksi, mikäli tulee verovuoden tuloihin.<sup>10</sup> Myöhemmissä suhdanneverolaeissa, siis 30/12 41, 30/12 42 ja 21/1 44 annetuissa, ovat lainlaatijat pyrkineetkin muodostamaan suhdanneverotuksesta KHO:n tulkinnan mukaisen verotuksen ja sitä silmällä pitäen korjanneet lain sanontoja puhumalla laskettavasta, määrättävästä, vahvistettavasta verovuoden verotettavasta tulosta, joka sanonta osoittaakin, että verolautakunnan on suhdanneveron objektina oleva tulo erikseen määrättävä. Sanontoja

<sup>10</sup> Rekola, Lakimies 1942 s. 274.

korjattaessa menttiin niinkin pitkälle, että 30/12 41 ja 30/12 42 päivättyjen lakien 4 §:issä puhutaan tulo- ja omaisuusverolain säännösten mukaan laskettavista vertailuvuosien tuloista, vaikka tarkoituksena ei suinkaan ollut säätää, että verolautakunnan olisi myös vertailuvuosien tulot uudestaan arvioitava. Viimeisimmässä eli 21/1 44 annetussa laissa on tämä erehdys tullut oikaistuksi palauttamalla laskea-sanan aikamuoto ennalleen.

Kaikkien ylimääräistä tuloveroa, ylimääräistä varallisuusveroa ja ylimääräistä metsäveroa koskevien lakien 12 tai 13 §:ssä on verolautakunnalle varattu oikeus jälkiverotuksen toimittamiseen. Jos verovelvolliselle ilman hänen omaa syytänsä on jäänyt panematta säädetty vero tai osa siitä, saadaan oikaisu tehdä viimeistään toisen lähinnä seuraavan tulo- ja omaisuusverotuksen yhteydessä eli siis viimeistään toisena vuonna verotusvuoden jälkeen. Milloin verovelvollinen taas on laiminlyönyt veroilmoituksen antamisen tai antanut puutteellisen tai väärän veroilmoituksen tahi muun tiedon tai asiakirjan ja hänelle siitä syystä ei ole pantu ylimääräistä veroa ollenkaan tai ei ainakaan täyteen määrään, on jälkiverotus lainsäädännön mukaan toimitettava tulo- ja omaisuusverotuksessa viimeistään vuonna 1948, jos on kysymys verosta vuodelta 1941, viimeistään vuonna 1949, jos on kysymys verosta vuodelta 1942, ja viimeistään vuonna 1950, jos on kysymys verosta vuodelta 1943.

Mitä tulee ylimääräisen veron jälkiverotuksen edellytyksiin, palautettakoon mieleen, että se oikaisu liitännäisveron luontoiseen ylimääräiseen veroon, joka johtuu sen ja tulo- ja omaisuusveron yhteisen objektin suurenemisesta muutoksenhakuviranomaisen päätöksen tai tulo- ja omaisuusveron jälkiverotuksen johdosta, on toimitettava ylimääräisiä veroja koskevien lakien 12 tai 13 §:n 1 momenttien mukaan, eikä tälle oikaisulle ole asetettu määräaikaa. Oikaisusta, joka ei ole varsinaista jälkiverotusta, on jo edellä ollut puhe. Liitännäisveroon nähden ei näin muodoin jälkiverotus voi tulla kysymykseen sillä perusteella, että liitännäisveron ja tulo- ja omaisuusveron yhteinen objekti on viranomaisen päätöksellä jäljestäpäin muuttunut, vaan rajoittuvat liitännäisveron jälkiverottamisen mah-

dollisuudet itse liitännäisverotuksessa tapahtuneisiin virheisiin ja erehdyksiin. Esim. jos verolautakunta on tehnyt ylimääräisen tuloveron laskemisessa virheen, ottanut sen määräämisperusteeksi väärän summan tuloverotuksesta tai erehdyksestä jättänyt jonkun verottamatta, on lautakunnalla valta oikaista verotus viimeistään toisessa tulo- ja omaisuusverotuksessa verotusvuoden jälkeen.

Edellä esitetystä seuraa, että ylimääräisen veron sellainen jälkiverotus, jonka edellytyksenä on veroilmoituksen antamisen laiminlyönti tai ilmoitusvelvollisuuden puutteellinen tai väärä täyttäminen, saattaa tulla kysymykseen liitännäisveron luontoisessa ylimääräisessä verotuksessa vain niissä tapauksissa, joissa verolautakunnan puheenjohtaja on kehoittanut verovelvollista juuri ylimääräistä verotusta varten antamaan veroilmoituksen tai sitä täydentämään. Ylimääräisen tuloveron osalta lieene vaikeata kuvitella sellaisten tapausten esiintyvän. Sen sijaan saattaa jälkiverotus äsken sanotusta syystä tulla kysymykseen ylimääräiseen varallisuusveroon ja ylimääräiseen metsäveroon nähden, mikäli nämä toimitetaan liitännäisverotuksin, ja eritoten silloin, kun ne tapahtuvat itsenäisesti, tulo- ja omaisuusverotuksesta riippumattomasti.

Sotalainan sijasta on lainanantovelvollisen eräissä tapauksissa suoritettava sakkomaksua. Edellytyksenä siihen on I sotalainaa koskevan lain 15 §:n mukaan, että lainanantovelvolliselle ei ole määrätty sotalainaa tai se on määrätty liian pieneksi sen johdosta, että hän on laiminlyönyt veroilmoituksen antamisen tai antanut sen, muun tiedon tai asiakirjan puutteellisenä tai vääränä ja siitä syystä jäänyt tulo- ja omaisuusverotuksessa verottamatta kokonaan tai osaksi. Vaikkakaan säännös ei ole saanut riittävän selvää asua, lieene se kuitenkin tulkittava siten, että sakkomaksun määräämisen edellytyksenä on, että lainanantovelvolliselle on sitä ennen pantu jälkiverotuksin lisää tulo- ja omaisuusveroa ja että sakkomaksun määräämisperusteina ovat jälkiverotuksessa vahvistetut tulon ja omaisuuden määrät sellaisinaan tai vuodelta 1942 toimitetussa varsinaisessa verotuksessa vahvistetuilla määrillä vähennettyinä. Hallituksen esityksessä II sotalainaa koskevaksi laiksi olivat sakkomak-

sun edellytykset yhdenmukaiset edellä puheena olleitten kanssa, mutta valtiovarainvaliokunta, joka halusi muodostaa II sotalainasta objektinsa puolesta itsenäisen, korjasi samaan tarkoitukseensa vedoten lain 14 §:n siihen muotoon, missä se nyt on. Sakkomaksua määrätään sen mukaan lainanantajalle, jos laina sen johdosta, että hän on antanut tulo- ja omaisuusverotusta varten puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen tahi muun tiedon tai asiakirjan (edellytyksissä ei mainita veroilmoituksen antamisen kokonaan laiminlyöntiä), on jäänyt määräämättä tai tullut määrätyksi liian pieneksi. Onko sakkomaksun määrääminen käsitettävä tämän säännöksen mukaan itsenäiseksi, tulo- ja omaisuusveron jälkiverotuksesta riippumattomaksi toimitukseksi, jolloin verolautakunnan sakkomaksua määrätessään olisi todettava, että lainanantovelvollinen on täyttänyt ilmoittamisvelvollisuutensa lainkohdassa mainitulla tavalla virheellisesti, ja vahvistettava sakkomaksun perusteeksi tulevat tulon ja omaisuuden määrät? Laista ei tavata säännöksiä, jotka kieltäisivät vastaamasta kysymykseen myöntävästi. Sakkomaksun määrääminen voidaan siten tulkita itsenäiseksi toimitukseksi, kuten valtiovarainvaliokunta on tarkoittanut, sen seikan estämättä, että II sotalaina vastoin valiokunnan tarkoitusta tulkitaan liitännäiseksi.