

SUOMEN PANKIN
KIRJASTO

OMAISSUUSVERO VAKAUTETUN
TULON LISÄVEROTUKSEN
TOTEUTTAJANA

SUOMEN PANKIN
TALOUSTIETEELLISEN TUTKIMUSLAITOKSEN
JULKAISUJA

SARJA B: 3.

T. JUNNILA: OMAISUUSVERO VAKAUTETUN TULON
LISÄVEROTUKSEN TOTEUTTAJANA

BANK OF FINLAND
INSTITUTE OF ECONOMIC RESEARCH
PUBLICATIONS, SERIE B: 3.

T. JUNNILA: THE PROPERTY TAX AS A SUPPLEMENTARY TAX ON
FUNDED INCOME

FOR SALE AT THE ACADEMIC BOOK SHOP, HELSINKI

T. JUNNILA

OMAISUUSVERO

vakautetun tulon
lisäverotuksen toteuttajana

JAKAJA:
AKATEEMINEN KIRJAKAUPPA, HELSINKI

Saattaessani julkisuuteen tämän eri syistä viivästyämään joutuneen työni on mieluinen velvollisuuteni kiittää professori ILM. KOVEROA, joka ensinnä ohjasi mielenkiintoni näihin kysymyksiin, ja professori MATTI LEPPOA, joka hyvin auliisti on eri muodoin tukenut työskentelyäni sen myöhemmässä vaiheessa. Työni toinen esitarkastaja, dosentti, fil. tohtori VALTER LINDBERG on esittänyt eräitä korjausehdotuksia, jotka teoksen viimeistelyssä ovat olleet suureksi hyödyksi. Niin ikään on professori A. E. TUDEER lukenut käsikirjoitukseni ja tehnyt eräitä arvokkaita huomautuksia. Kiitollisuudenvelassa olen edellisten lisäksi myös työtovereilleni Suomen Pankin taloustieteellisessä tutkimuslaitoksessa työni teknillisessä viimeistelyssä saadusta suuriarvoisesta avusta.

Tutkimukseni aloittamisen teki aikanaan taloudellisesti mahdolliseksi minulle myönnetty nuorten tieteenharjoittajien tutkimusapuraha. Työni loppuun saattamista taas ovat suuresti edistäneet ne tieteelliselle työskentelylle edulliset olosuhteet, jotka Suomen Pankin taloustieteellisessä tutkimuslaitoksessa vallitsevat.

Helsingissä, huhtikuussa 1945.

T. JUNNILA

SISÄLLYSLUETTELO.

	Sivu
Johdanto	9
I <i>Vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimus veroteoreettisessa kirjallisuudessa ennen Preussin veroreformia</i>	23
1 luku. Vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen käsittely Englannissa	25
2 luku. Vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimus saksalaisessa veroteoriassa	35
II <i>Omaisuusvero tuloveron täydentäjänä eri maiden verotuslainsäädännössä</i>	49
3 luku. Tuloveroa täydentävän omaisuusveron käytäntöön otto Saksassa ja lähimaissa	51
4 luku. Preussin täydennysverolaki (Ergänzungssteuergesetz)	56
5 luku. Tuloveroa täydentävä omaisuusverotus Saksan valtakunnassa ..	63
a. Valtakunnan omaisuusverolaki 10 päivältä elokuuta 1925	63
b. Omaisuusverolaki lokakuun 16 päivältä 1934	68
6 luku. Omaisuusverotus Ruotsissa	73
a. Omaisuusverotus tuloverotuksen yhteydessä	73
b. Erillinen omaisuuteen kohdistuva verotus	84
7 luku. Tuloverotusta täydentävä omaisuusverotus Suomen verotuslainsäädännössä	86
a. Esivaiheet ja vuoden 1920 laki	86
b. Vuoden 1924 laki ja siihen tehdyt muutokset	90
c. Uusi tulo- ja omaisuusverolaki 19 päivältä marraskuuta 1943 ..	93
III <i>Omaisuusvero vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajana</i>	99
8 luku. Omaisuusverotus ja verotuksen maksukyvynmukaisuuden vaatimus	101
a. Tulevaisuudesta huolehtimisen erilaisuus eri yksilöillä ja omaisuusveron kaavamaisuus	104
b. Omaisuusvero ja »sekamuotoiset» tulot	107
c. Omaisuusvero ja omaisuuden tuottavuuden vaihtelut	110
d. Omaisuusvero ja tuloverotuksen progressiivisuus	112
e. Omaisuusvero ja suhdannevaihtelut	123
9 luku. Omaisuusverolakien ja vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen välisiä ristiriitaisuuksia	134
a. Verotettavan omaisuuden määrääminen eräissä omaisuusverolaissa	134
b. Tuloveroa täydentävän omaisuusveron kohdistaminen juridisiin henkilöihin	138
c. Omaisuusveroasteikkojen progressiivisuus	140

	Sivu
IV <i>Omaisuusverotus ja omaisuudettoman luokan yhteiskunnallinen nousu ..</i>	145
10 luku. Proletaarisen luokkaliikkeen kehittyminen Euroopan johtavissa maissa 1800-luvulla	147
11 luku. Sosiaaliset reformit proletaarisen kumousliikkeen hillitsijänä ..	152
12 luku. Köyhälistön luokkaliikkeen ja yhteiskunnallisen uudistuspolitiikan heijastuminen Preussin veroreformissa	156
13 luku. Loppupäätelmiä	166
Kirjallisuusluettelo	173

Johdanto.

Preussissa toimeenpantiin 1890-luvun alkuvuosina finanssihistoriassa kuuluisaksi tullut välittömän verotuksen uudistus, ns. Miquelin veroreformi, kuten sitä Preussin silloisen finanssiministerin mukaan tavallisesti nimitetään. Saksalaisessa finanssiopillisessa kirjallisuudessa tälle uudistukselle annetaan yleensä varsin suuri merkitys; kaunopuheisesti sitä joskus näkee mainittavan kerrassaan maailmanhistorialliseksi. Lausunnoissaan asiallisemmat tyytyvät vain toteamaan, että tämä yhtä suurella rohkeudella ja voimalla kuin käytännöllisellä ja taktillisella taidolla toimeenpantu reformi on koko vuosisadan merkittävin välittömien verojen uudistus Saksassa¹ ja että sen toimeenpanija on sillä hankkinut itselleen ikuisiksi ajoiksi nimen finanssihistorian suurimpien valtiomiesten joukossa².

Tämänkaltaiset arvioinnit nimenomaan finanssiteorian edustajien taholta tekee hyvin ymmärrettäväksi se seikka, että kysymyksessä olevan verouudistuksen yleensä katsotaan pyrkineen toteuttamaan niitä vaatimuksia verotuksen suhteen, joita finanssiteoria erityisesti Saksassa oli 1800-luvun jälkipuoliskolla kehittänyt. Tosin Preussi ei tällä välittömän verotuksen uudistamisella kauttaaltaan kulkenut varsinaisena uranaukaisijana, ei edes Saksan valtioiden joukossa; Saksihan oli jo vuonna 1878 saattanut voimaan samantapaisen yleisen tuloveron, mikä Preussissa toteutettiin vasta 1891. Ja Englannissa yleinen tulovero oli ollut voimassa jo Napoleonin sotien aikana ja sen jälkeen pysyvästi vuodesta 1842, jolloin se PEELin laajemman verouudistuksen osana jälleen pantiin toimeen. Englannin tulovero ei kuitenkaan ollut modernin verodoktriinin kannalta likimainkaan »puhdas» yleinen tulovero, se oli pikemminkin vain »tuloveron kaltainen yhdistelmä tuottoverojen sys-

¹ K. F. v. SCHALL, Beiträge zur Reform der direkten Steuern in Württemberg unter Berücksichtigung der Steuerreform in Preussen, Finanz-Archiv, Zwölfter Jahrgang, Stuttgart 1895, s. 37.

² ALBERT SCHÄFFLE, Die Steuern, besonderer Teil, Leipzig 1897, s. 141.

teemistä»¹. Kun siis juuri Miquelin veroreformi Preussissa tuli saamaan sellaisen keskeisen ja esikuvallisen merkityksen kuin sillä kieltämättä on katsottava olleen, tämä johtui siitä, että tässä reformissa katsottiin modernin — silloin modernin! — veroteorian vaatimukset tulleen huomioon otetuiksi johdonmukaisemmin ja laajemmassa määrässä kuin koskaan siihen asti; toisaalta tähän on tietysti vaikuttanut myös se keskeinen, johtava asema, joka Preussilla Saksan valtioiden joukossa ja koko Euroopassakin silloin oli.

Se teoreettisen verotuspolitiikan kehittämä ydinvaatimus, jonka Miquelin veroreformin katsottiin käytännössä toteuttavan, oli siinä, että verotuksen, ollakseen oikeudenmukaista, tuli kohdata veronmaksajia suhteessa näiden maksukykyyn. Tärkeimmäksi niistä erilaisista tekijöistä, joista veronmaksukyky riippuu, katsottiin veronmaksajan nauttiman tulon suuruutta; sen vuoksi täytyikin veroteorian vaatimuksia vastaavan verojärjestelmän pääverona olla yleinen tulovero. Preussin verouudistuksen tärkein vaihe oli näin ollen yleisen tuloveron voimaan saattaminen, mikä tapahtui kesäkuun 24 päivänä 1891 annetulla tuloverolaillla².

Tulon suuruutta sellaisenaan toisaalta ja veronmaksukykyä toisaalta ei kuitenkaan katsottu identtisiksi; tuloveroa, joka yksinkertaisesti olisi vain leikannut kaikkien verovelvollisten tuloista saman prosenttimäärän veroiksi, ei ensinkään voitu pitää »kykyisyysteorian» vaatimuksia tyydyttävänä. Ensinnäkin katsottiin, että tulon kasvaessa veronmaksukyky kasvaa tuloa nopeammin, minkä vuoksi tuloverotuksen tuli olla progressiivista. Lisäksi Preussin uudessa tuloverossa otettiin huomioon joukko muitakin maksukykyyn vaikuttavia seikkoja, esim. sellaiset maksukykyä vähentävät tekijät kuin perheen suuruus sekä sairaudet ja erityiset onnettomuustapaukset. Lisäksi katsottiin tietyn vähimmäistulon olevan kokonaan veronmaksukykyä vailla, mihin perustui ns. toimeentulominimin verovapaus.

Tuloveron täydentämisellä kykyisyysteorian vaatimuksia vastavaksi perusteltiin myös sitä virallisestikin »täydennysveroksi» (Ergänzungssteuer) nimitettyä yleistä omaisuusveroa, joka heinäkuun 14 päivänä 1893 annetulla lailla liitettiin Miquelin veroreformiin³. Tämän veron kohdalla Preussi tuli olemaan todellinen edelläkävijämaa. Tosin Hol-

¹ SCHÄFFLE, m. t., s. 162.

² Preussisches Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891, Gesetzsammlung 1891 Nr. 19, s. 175; Finanz-Archiv, Achter Jahrgang, Stuttgart 1891, s. 811 ja seur.

³ Preussisches Ergänzungssteuergesetz vom 14. Juli 1893, Gesetzsammlung 1893 Nr. 21, s. 134; Finanz-Archiv, Zehnter Jahrgang, Stuttgart 1893, s. 802 ja seur.

lannissa oli edellisenä vuonna astunut voimaan yleinen omaisuusvero, jota osaksi perusteltiin samoin argumentein kuin Preussin omaisuusveroakin. Mutta verodoktriinin vaatimaksi yleisen tuloveron täydennysveroksi ei Hollannin omaisuusveroa kuitenkaan voi katsoa; Hollannissa ei silloin vielä mitään yleistä tuloveroa ollutkaan — se tuli siellä voimaan vasta 1914 —, vaan omaisuusvero tuli tiettyjen tulolajien kohdalla olemaan ainoa niitä rasittava vero. Preussin täydennysveron luonteista ei ollut myöskään se omaisuusverotus, joka vanhastaan oli voimassa Sveitsin kantoneissa ja Pohjois-Amerikan Yhdysvaltojen enimmissä osavaltioissa. Täällähän omaisuusvero itse asiassa oli välittömän verotuksen päävero; sillä siis oli sama asema kuin yleisellä tuloverolla Preussissa. Kun näin ollen useissa Yhdysvaltojen osavaltioissa on myöhemmin saatettu voimaan yleinen tulovero¹, voi pikeminkin sanoa, että tulovero siellä on omaisuusveron täydennysvero eikä päinvastoin².

Juuri se verotusmuoto, jota Preussin täydennysvero ja sitä esikuvana pitäen useissa muissa maissa myöhemmin voimaan saatetut tuloveroa täydentävät yleiset omaisuusverot edustavat, tulee olemaan tämän tutkimuksen kohteena eräästä tietystä näkökulmasta katsottuna. Sellaisiin näkökohtiin kuin esim. omaisuusveron fiskaaliseen merkitykseen eri maissa tai omaisuusveron kansantaloudellisiin vaikutuksiin ei kiinnitetä huomiota. Pyrkimyksenä on rajoittua ainoastaan selvittämään omaisuusveroa niiden tarkoituksien kannalta, joita sen voimaan saattamisella on tavoiteltu. Lähinnä tullaan tällöin tuloveroa täydentävää omaisuusverotusta tarkastelemaan sen veroteoreettisen vaatimuksen toteuttajana, jolla tätä veromuotoa yleisesti perustellaan.

Tämä teoreettisen verotuspolitiikan kehittämä postulaatti on niin sanotun vakautetun, »fondeeratun» tulon ankaramman verottamisen vaatimus. Vakautetulla tulolla tarkoitetaan finanssikirjallisuudessa yleensä omaisuudesta tai omaisuuden avulla saatua tuloa vastakohtana vakauttamattomalle työtulolle³. Vakautetun tulon perusmuotona on korkotulo tämän sanan laajassa merkityksessä — maankorko ja erilai-

¹ Yhdysvaltojen osavaltioiden nykyisten verosysteemien suhteen vrt. *Tax Systems*, by The Tax Research Foundation, Eighth Edition, Chicago 1940, s. 5—107.

² Vrt. *Undersökningar rörande det samlade skattetrycket i Sverige och utlandet av inom finansdepartementet tillkallade sakkunniga*, Statens offentliga utredningar 1936: 18, Stockholm 1936, s. 278.

³ Vrt. esim. E. NEVANLINNA, *Julkinen talous ja sen asema yhteiskunnallisessa talouselämässä*, Porvoo 1930, s. 171, tai SCHÄFFLE, *Die Steuern, allgemeiner Teil*, Leipzig 1895, s. 163.

set vuokratulot sekä varsinainen lainakorko — sitä hyvin lähelle tulee myös osinkotulo silloin, kun, kuten useimpien osakkeenomistajien kohdalta on laita, se edustaa pikemminkin osakeyhtiöille lainatun pääoman korkoa kuin yrittäjätuloa. Yrittäjätulo muodostaa vakautetun ja vakauttamattoman tulon välimuodon, jota tavallisesti nimitetään »seka-muotoiseksi» tuloksi; sitä on verotettava ankarammin kuin työtuloa, mutta lievemmin kuin korkotuloa. Vakauttamattoman tulon taas muodostavat ennen kaikkea erilaiset työpalkat.

Vakautetun tulon ankaramman verottamisen vaatimus on eräs yleisen maksukyvyyn mukaisen verottamisen vaatimuksen alamuoto. Vakautetun tulon katsotaan olevan maksukykyisempää ja siis ankarammin verotettavaa ennen kaikkea sen vuoksi, että vakautettu tulo on saajalleen jatkuvuudeltaan varmempaa kuin työtulo; vakautettu tulo jatkuu saajansa työkyvyttömyyden tapauksissakin ja tulee vieläpä hänen kuolemansa jälkeen hänen omaisilleen. Tämän vuoksi vakautetun tulon saajan katsotaan vapautuvan siitä tulevaisuudesta huolehtimisen tarpeesta, siitä tiettyjen tulon osien varaamisesta epävarman huomispäivän varalle, joka työtulon saajalle on taloudellinen välttämättömyys. — Toisinaan vakautetun tulon ankaramman verottamisen vaatimusta perustellaan myös sillä näkökohdalla, että se on »työttä saatua» ja »ansaitsematonta». Tällä perustelulla, joka itse asiassa menee kokonaan kykyysteoriasta johtuvien perustelujen ulkopuolelle, on kuitenkin vähäisempi merkitys; yleensä vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimus perustuu käsitykseen sen suuremmasta varmuudesta.

Tuloveroa täydentävän omaisuusveron veroteoreettisena perusteluna on siis, että se vakautetun tulon lisäverotus, joka verotuksen maksukyvyynmukaisuuden toteuttamiseksi on välttämätöntä, saavutetaan tarkoituksenmukaisesti määräämällä yero sen omaisuuden mukaan, joka on vakautetun tulon edellytys. Tuloveroa täydentävä omaisuusvero ei näin ollen teoreettisten perusteluittensa mukaan ole muuta kuin nimellisesti omaisuusvero; sen ei ole tarkoitus kohdistua varsinaisesti omaisuuteen, vaan omaisuuden kautta siitä saatavaan tuloon.

Teoriassa on esitetty useita muitakin mahdollisuuksia kuin tuloveron täydentäminen omaisuusverolla vakautetun tulon ankaramman verottamisen toteuttamiseksi, ja myös käytännössä on erilaisia muotoja sovellettu. Tällaisina eri muotoina voivat tulla kysymykseen:

- 1) Vakautetun tulon lisäverotus korkeiden perintöverojen muodossa. Perintöveron pääasiallisten tarkoitusten katsotaan tosin olevan toisaalla, mutta sen lisäperusteluna esitetään silloin tällöin myös

vakautetun tulon ankarampi verottaminen¹; niinpä Englannin perintöverotuksen kohdalla on viitattu tähän näkökohtaan², ja ennen kuin Preussissa oli saatettu voimaan täydentävä omaisuusvero, sielläkin vuonna 1890 maapäiville jätetyn perintöverolakiesityksen perusteluksi mainittiin myös vakautetun tulon lisäverotus³.

- 2) Vakautetun ja vakauttamattoman tulon verottaminen erikseen, edellistä omaisuusverolla, jälkimmäistä erikoistuloveroilla, jolloin edellisen tulolajin ankarampi verottaminen toteutuu omaisuusverotuksessa sovelletun ankaramman verokannan avulla. Tätä tapaa on käytetty useissa Sveitsin kantoneissa.
- 3) Vakautetun tulon lisäverotus yleistä tuloveroa täydentävien tuottoverojen avulla. Tyypillisen esimerkin tarjoaa Württembergin välittömän verotuksen uudistus vuodelta 1903.⁴ Yleisen tuloveron astuessa voimaan kumottiin siellä vanhastaan olleista tuottoveroista vain työntuottovero (die Arbeitsverdienststeuer), kun sen sijaan maavero, rakennusvero, elinkeinovero ja pääomankorkovero jäivät edelleenkin voimaan sillä nimenomaisella tarkoituksella, että niiden tuli toteuttaa vakautetun tulon lisäverotus. Samaan tapaan katsottiin vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimus toteutetuksi myös Preussissa ennen Miquelin veroreformia: luokkatulovero rasitti tuloa yleensä, maavero, rakennusvero ja elinkeinovero lisäksi vakautettua tuloa. Tähän menetelmään liittyi Preussissa tosin se olennainen epätäydellisyys, että pääomankorko jäi kokonaan vaille lisäverotusta. Myös Tšekkoslovakiassa ja tämän miehittämisen jälkeen syntyneessä Böömi—Määrin protektoraatissa on ollut voimassa tällainen systeemi.⁵
- 4) Erilaisen verokannan soveltaminen tuloverotuksessa vakautettuun ja vakauttamattomaan tuloon. Tämä on anglosaksisissa ja

¹ OTTO GERLACH, Einkommensteuer, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Dritte Auflage, III. Band, Jena 1909, s. 707.

² Vrt. Undersökningar rörande det samlade skattetrycket i Sverige och utlandet, s. 95.

³ GERLACH, m. a., s. 708.

⁴ Vrt. CLEMENS WAGENER, Die Höherbelastung fundierter Bezüge, Berlin 1909, s. 84.

⁵ Vrt. BOHUMIL VLASÁK und BOLESLAV FUX, Protektorat Böhmen und Mähren, artikkeli kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Zürich-Leipzig vuodesta 1936, Basel vuodesta 1938 lähtien, Europa Band IV, s. 2 (1574).

latinalaisissa maissa yleensä noudatettu menettely.¹ Tämä tapahtuu joko siten, että pääomasta saatua tuloa verotetaan »cedulääriseen» tuloverotuksen puitteissa ankaramman veroprosentin mukaan (näin on menetelty Ranskassa²), tai siten, että verokannaltaan kaikenlaatuisille tuloille yhtäläisessä verotuksessa työtulosta sallitaan suurempia vähennyksiä (englantilainen menettely³).

Tietyissä suhteissa englantilaisen menettelyn tapaan, mutta tätä johdonmukaisemmin vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisen verotuksen järjestäminen itse tuloverotuksen puitteissa tapahtuvaksi on pyritty toteuttamaan italialaisessa tuloverossa »imposta sui redditi della ricchezza mobile» (tai lyhemmin »tassa della ricchezza mobile»⁴), jota seuraavassa hiukan yksityiskohtaisemmin selostetaan. — Kuten nimestäkin jo ilmenee, kysymyksessä ei ole yleinen tulovero. Pelkästä »liikkuvan varallisuuden» antaman tulon verottamisesta ei liioin toisaalta kuitenkaan ole kysymys, koskapa vero kohtaa myös puhdasta työtuloa ja ylipäänsä kaikkea tuloa, joka ei tule verotetuksi maaverolla (imposta sui terreni) tai rakennusverolla (imposta sui fabbricati)⁵.

Ajatus vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisesta verottamisesta sai Italiassa käytännöllisen toteutuksensa jo suhteellisen varhain, ricchezza mobile-vero säädettiin näet (MINGHETTIN ollessa finanssi-ministerinä) 14 päivänä heinäkuuta 1864 annetulla verolailla, siis lähes kolme vuosikymmentä ennen Miquelin veroreformia Preussissa. Tätä ennen oli periaatteen toteuttamisesta käyty vilkasta väittelyä. Sen huomioon ottamista verotuksessa vastustivat useat vaikutusvaltaiset poliitikot, mm. siihenastinen finanssiministeri SELLA, sen innokkaimpana esitaistelijana taas oli PASINI, jonka asiassa tekemään ehdotukseen laki sittemmin tärkeissä kohdissa perustui⁶.

¹ Vrt. Undersökningar rörande det samlade skattetrycket i Sverige och utlandet, s. 95 — 96.

² NEVANLINNA, Julkinen talous, s. 209.

³ NEVANLINNA, Julkinen talous, s. 210 — 213.

⁴ Vrt. WAGENER, m. t., s. 102.

⁵ Vrt. GIOVANNI FASOLIS, Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Italiens, Handbuch der Finanzwissenschaft, Dritter Band, Tübingen 1929, s. 154.

⁶ Vrt. CARL BURKART, Die italienische Steuer auf die Einkünfte von beweglichem Vermögen — imposta sui redditi della ricchezza mobile, Finanz-Archiv, Sechster Jahrgang, Stuttgart 1889, s. 93.

Vuoden 1864 *ricchezza mobile-verolain* mukaan veronalainen tulo jaettiin lähteensä laadun (vakautuksen asteen) perusteella kolmeen eri tavalla verotettavaan »kategoriaan» — menettely, joka asian parlamenttikäsittelyn aikana sai italialaiseksi nimitykseksen »*diversificazione*»¹. Ensimmäiseen kategoriaan kuuluivat lain 24 »artiklan» mukaan² korkotulot lainaksi annetuista tai muuten takaisin maksettavista pääomista sekä »ikuisesti jatkuvat» tulot ei-takaisin maksettavista korkoveloista. Toisen ryhmän taas muodostivat sekamuotoiset tulot eli siis tulot, joiden saannin edellytyksenä on pääoman ja inhimillisen työvoiman yhteisvaikutus (teollisuuden ja kaupan harjoittamisella saatavat tulot). Kolmanteen kategoriaan kuuluivat inhimilliseen työhön perustuvat, ilman saajan oman pääoman myötävaikutusta saatavat tulot, kuten tulot vapaista ammateista ja palkat. Näiden lisäksi tähän ryhmään luettiin tulot, joiden »syntymiseen ei osallistu työ eikä pääoma», millä tarkoitettiin tiettyjä eläkkeitä ja elinkorkoja.

Näiden »vakautukseltaan» eriasteisten tulojen erilainen verottaminen ei vuoden 1864 italialaisessa verossa tapahtunut siten, että olisi yksinkertaisesti vain sovellettu erilaista verosadannesta. Menetelmä oli jossakin määrin monimutkaisempi, mutta se ilmensi toisaalta erittäin selvästi lainsäätäjän käsitystä näiden tulolajien erilaisesta luonteesta, niiden erilaisesta keskinäisestä arvosuhteesta. Tulon täydestä määrästä (*valore integrale*) sai verovelvollinen näet tehdä vähennyksiä, jotka olivat sitä suurempia, mitä »huonomman laatuista», so. mitä vähemmän vakautettua, tulo oli; vasta kun nämä vähennykset oli tehty, päästiin verotettavaan tuloon (*reddito imponibile*)³. Näin saadusta *reddito imponibile*stä vero oli sitten kaikissa kategorioissa sama sadannes. Verosadannes oli tulon suuruudesta riippumaton, mutta varsinaisesti proportionaalinen *ricchezza mobile-vero* ei silti ollut; on voitu sanoa, että tämä vero tavallaan oli ylenevä, mutta että »*progressio* ei muodostu tulojen suuruuden, vaan niiden vakautuksen asteen perusteella»⁴. — Verosadannesta ei vuoden 1864 laissa kiinteästi määrätty, vaan säädettiin ainoastaan, että vero ei missään tapauksessa saanut olla suurempi

¹ Vrt. BURKART, m. a., s. 93.

² Vuoden 1864 lain teksti liittyy saksankielisenä käännöksenä BURKARTin edellä mainittuun artikkeliin, *Finanz-Archiv* 1889, s. 109—115.

³ Vrt. BURKART, m. a., s. 93.

⁴ Die Staatseinnahmen aus Steuern und Zöllen im Deutschen Reich und im Auslande (Belgien, Frankreich, Grossbritannien, Italien, Österreich, Vereinigte Staaten von Amerika) in den Jahren 1925, 1926, 1927 und 1928, Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reichs Nr. 9, Berlin 1929, s. 56.

kuin kymmenesosa tulosta (lain 30 artikla). Myöhemmin tämä veroprosentti on jouduttu hyvinkin huomattavasti ylittämään.

Ensimmäisessä tulokategoriassa, jonka siis muodostivat puhtaat vakautetut tulot, ei mitään vähennystä vuoden 1864 lain mukaan sallittu, reddito imponibile oli näin ollen sama kuin valore integrale. Toisessa, puoleksi vakautettujen tai »sekamuotoisten» kauppaja- ja teollisuustulojen ryhmässä vähennys oli $\frac{2}{8}$ tulosta, joten verotettava tulo oli $\frac{6}{8}$ valore integralesta. Vakauttamattomien työtulojen ryhmässä taas verotettava tulo oli ainoastaan $\frac{5}{8}$ vähentämättömästä kokonaistulosta. Jos vuotuinen verosadannes, jota vuoden 1864 laissa ei, kuten äsken huomautettiin, kiinteästi vahvistettu, määrättiin 10 %:ksi reddito imponibilestä, nämä erilaiset sallitut vähennykset saivat aikaan, että ensimmäisen kategorian tulojen maksaessa veroa täyden 10 % valore integralesta, toisen ryhmän tulot maksoivat 7.5 % ja työtulot ainoastaan 6.25 %.

Ricchezza mobile-veroa on tietysti vuosikymmenien kuluessa useissa kohdin muutettu. Siten on diversificazione-järjestelmälle ominaisessa tulojen differentioimisessa erilaisiin »kategorioihin» menty vuoden 1864 lakia pitemmälle. Uudistetulla lailla elokuun 24 päivältä 1877 tuli aikaisempien puhtaan vakautetun tulon, sekamuotoisten tulojen ja työtulojen muodostamien kolmen ryhmän lisäksi neljäs kategoria. Asiallisesti tämä ei kuitenkaan muodostanut muuta kuin työtulojen alaryhmän, siihen luettiin näet sellaiset tulolajit kuin valtion, maakuntien ja kuntien maksamat virkapalkat ja eläkkeet¹. Näitä tuloja haluttiin kuitenkin verottaa muita työtuloja lievemmin mm. siitä syystä, että näiden tulojen saajilla ei ole tulojensa salaamismahdollisuuksia, minkä vuoksi ne tosiasiallisesti tulevat muita tuloja ankarammin verotetuiksi².

Vuonna 1894 taas, jolloin verosadannes (so. veroprosentti reddito imponibilestä eikä alkuperäisestä vähentämättömästä kokonaistulosta) kasvaneen finanssitarpeen vuoksi oli pakko korottaa 20 %:ksi, ensimmäinen kategoria, vakautetut pääomatulot, jaettiin kahtia siten, että ainoastaan rautatie- ja muiden obligaatioiden sekä maakuntien ja kuntien ottamien lainojen korot jäivät täydestä määrästäan verotettaviksi. Muiden tähän ryhmään kuuluneiden tulojen osalta reddito imponibile aleni $\frac{30}{40}$ osaan valore integralesta. Sekamuotoisissa tuloissa verotettava tulo tuli olemaan ainoastaan $\frac{20}{40}$, työtulojen ensimmäisessä

¹ Vrt. WAGENER, m. t., s. 104.

² Vrt. BURKART, m. a., s. 94.

ryhmässä 18/40 ja toisessa 15/40 vähentämättömästä kokonaistulosta. Sallittua vähennystä lisäämällä siis toisin sanoen lievennettiin päätetyn veronkorotuksen vaikutusta kaikissa muissa paitsi ensimmäisen kategorian ensimmäisessä ryhmässä¹:

Kahdeksankymmentä vuotta sitten säädetty *ricchezza mobile-vero* on edelleenkin voimassa ja muodostaa maan tärkeimmän välittömän veron². Tapahtuneet muutokset³ eivät yleensä ole koskeneet varsinaisia pääperiaatteita. Siten ovat erilaiset tulokategoriat säilyneet pääasiallisesti samoina, miksi ne vuoden 1877 laissa vahvistettiin. Työtulojen ryhmää on kuitenkin edelleen differentioitu erottamalla vapaiden ammattien harjoittamisesta saatavat, määrältään epämääräiset ja vaihtelevat tulot toisaalta, kiinteät palkka- ja senluonteiset tulot toisaalta omaksi alakategoriakseen. Tulot jaotellaan nykyisin näin ollen seuraaviin viiteen kategoriaan:

- Kategoria A, puhtaat pääomatulot (esim. erilaisten lainojen ja obligaatioiden antamat korkotulot; tähän kategoriaan luetaan myös sellainen tulolaji kuin arpajaisvoitot).
- Kategoria B, tulot, joiden hankkimisessa on osallisena pääoman ohella inhimillinen työ (ennen kaikkea kaupan ja teollisuuden harjoittamisella saatavat tulot).
- Kategoria C₁, vapaiden ammattien harjoittamisella saatavat, suuruudeltaan epämääräiset ja vaihtelevat työtulot. (Tähän kategoriaan luetaan myös käsityön harjoittamisella saatavat tulot siinä tapauksessa, että käsityöläinen käyttää työtä »suuremmassa mittakaavassa» kuin pääomaa, so. koneita, työkaluja, työpajoja jne.)
- Kategoria C₂, määrältään kiinteät palkkatulot (samoin erilaiset palkkiot, korvaukset, erorahat jne., jotka saadaan henkisistä tai ruumiillisista työsuorituksista tietyn työsuhteen alaisina).

¹ Vrt. LUDWIG SACHS, *Das Finanzwesen Italiens im Jahre 1894*, Finanz-Archiv, Zwölfter Jahrgang, Stuttgart 1895, s. 603.

² FASOLIS, m. a., s. 155.

³ Veron kehityksestä nykyistä maailmansotaa välittömästi edeltäneenä aikana sisältyy tietoja GIOVANNI DI PAOLON artikkeliin *Italien*, kokoomateoksessa *Das Internationale Steuerrecht des Erdballs*, Europa Band II, s. 813 ja seur. Vrt. myös FASOLIS, m. a., sekä *Die Staatseinnahmen aus Steuern und Zöllen im Deutschen Reich und im Auslande*, s. 56 ja seur.

Kategoria D, valtion, maakuntien, kuntien, julkisten hyväntekeväisyyslaitosten, julkisten opetuslaitosten, eräiden tieteellisten seurojen ja julkisten liikeyritysten (kuten rautateiden tai raitioteiden) palveluksessa olevien työsuorituksistaan saamat tulot.

Kun sekä yleinen, kaikille tulolajeille muodollisesti sama veroprosentti että eri kategorioissa sallitut vähennykset valore integralesta ovat vaihdelleet, ovat tosiasialliset verosadannekset tämän mukaisesti muuttuneet vuodesta toiseen. Seuraavassa on eräitä esimerkkejä veroprosenttien faktillisesta suuruudesta eri tuloryhmissä tiettyinä vuosina:

	1925	1927	1928	1929	1938
	%	%	%	%	%
Kategoria A, vero vähentämättömästä tulosta	24	22	20	20	20
„ B	18	16	16	14	14
„ C ₁	16	14	14	12	12
„ C ₂	12	11	9	9	8
„ D	10	9	9	8	8

Lähinnä tätä latinalais-anglosaksista menettelyä, joka Italiassa on johdonmukaisesti toteutettu, siis toisin sanoen asiallisesti erilaisen verokannan soveltamista itse tuloverotuksessa toisaalta vakautettuun, toisaalta työtuloon, on veroteoriassa omaisuusveron ohella suositeltu keinona vakautetun tulon lisäverotuksen järjestämiseksi. Saksalaisessa maailmassa on kuitenkin yleensä annettu etusija preussilaiselle metodille, jota myös käytännössä seurattiin ensin Saksan osavaltioiden ja sitten Saksan valtakunnan verotuslainsäädännössä. Saksalainen kirjallisuus pyrkii niin ollen esittämään »yleisen tuloveron ja yleisen omaisuusveron yhdistelmän vakautetun tulon oikeudenmukaisen lisäverotuksen nimenomaisena tyyppinä»¹.

¹ W. ERCHHORN, Die Höherbelastung fundierter Bezüge, Jenä 1910, s. 220. — Anglosaksisen kirjallisuuden suhtautuminen kysymykseen on sen sijaan toinen; siellä annetaan yleensä etusija lisäverotuksen toteuttamiselle itse tuloveron puitteissa differentioituihin veromääriin ja pidetään saksalaista menetelmää mm. liian monimutkaisena. Vrt. esim. EDWIN R. A. SELIGMAN, Property Tax, Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. XII, London 1934, s. 541.

Seuraavassa tullaan siis tarkastelemaan omaisuusveroa lähinnä tässä tehtävässään omaisuudesta tai omaisuuden avulla saadun »vakautetun» tulon lisäverotuksen toteuttajana. Tässä mielessä tullaan tutkimuksessa ensinnä luomaan katsaus kysymyksessä olevan verotuspostulaatin kehittymiseen siihen asti, kunnes se vihdoin Preussissa saa käytännöllisen toteutuksensa. Sen jälkeen selostetaan sitä muotoa, jonka postulaatin toteutus Preussin ja eräiden muiden maiden omaisuusverolaeissa on saanut; sitten koetetaan tutkia, missä määrin omaisuusvero a) yleensä sekä b) sellaisena, kuin se eri maiden verotuslainsäädännöissä ilmenee, täyttää ne vaatimukset, jotka sille on asetettava veron teoreettisesta perustelusta käsin. Lopuksi pyritään osoittamaan, mitä muita ajankohdan yleiseen historialliseen kehitykseen pohjautuvia syitä tosiasiallisesti on ollut omaisuusveron säätämisen takana sekä mitä voidaan päätellä näiden muiden vaikuttimien ja omaisuusveron perusteluksi esitettyjen veroteoreettisten näkökohtien suhteesta.

Tämän probleemin asetelun suhteen on tarpeen tehdä eräitä selvittäviä lisähuomautuksia. Kun edellisessä on esitetty tai seuraavassa tullaan esittämään omaisuusveron perusteluna käytetty vakautetun tulon lisäverotuksen postulaatti finanssieteen tai finanssi- tai veroteorian vaatimuksena, on tähän suhtauduttava tietyin varauksin. Vaatimus vakautetun tulon vakauttamatonta ankarammasta verottamisesta samoin kuin yleisempi vaatimus verotuksen järjestämisestä verovelvollisten maksukykyä noudattavaksi oikeudenmukaisen verorasituksen jakaantumisen aikaansaamiseksi ovat tyypillisiä »maailmankatsomusten» tai eetilisten tai poliittisten käsitysten maailmaan kuuluvia vaatimuksia. Tämänluonteisten normien tai postulaattien esittämistä tieteen nimissä, *objektiivisen pätevyden vaatimuksin*, on kansantaloustieteessä, niinkuin tunnettua, voimakkaasti ja ilmeisesti yhä voitollisemmin arvosteltu erityisesti sen jälkeen, kun MAX WEBER 40 vuotta sitten julkaisi tätä probleemia käsittelevän kuuluisan artikkelinsa »Die 'Objektivität' sozialwissenschaftlicher und sozialpolitischer Erkenntnis» (Archiv für Sozialwissenschaft und Sozialpolitik. Der Neuen Folge I. Band, Tübingen und Leipzig 1904). Tässä artikkelissaan Weber kielsi eetilisten »arvoarvostelmien» ja poliittisten vaatimusten objektiivisen pätevyden ja näin ollen mahdollisuuden niitä tieteen nimissä esittää tai tieteellisesti oikeiksi todistaa. Tämä ei Weberillä suinkaan merkinnyt tällaisten arvostelmien tai vaatimusten merkityksen väheksymistä, mutta ne olivat hänen mukaansa uskon eivätkä tieteellisen tiedon asia. »Tiedon puusta maistaneen kulttuuriaikakauden kohtalona on pakosta tietää . . ., että 'maailmankatsomukset' eivät koskaan voi olla yhä lisääntyvän

kokemustiedon tulosta ja että näin ollen korkeimmat ihanteet, jotka meitä voimakkaimmin elähdyttävät, voivat kaikkina aikoina vaikuttaa vain taistelussa muiden ihanteiden kanssa, jotka toisille ovat yhtä pyhiä kuin meille omamme.»¹

Weberiin ovat sen jälkeen yhtyneet useat talous- ja yhteiskuntatieteiden terävimmät edustajat. Pohjoismaissa tätä probleemia viime aikoina käsitelleistä tutkijoista on erityisesti mainittava MYRDAL, joka tunnetussa teoksessaan »Vetenskap och politik i nationalekonomien» (Stockholm 1930) on Weberin hengessä selvittänyt näitä kysymyksiä ja tällöin ankarasti arvostellut nimenomaan finanssioppia siitä, että se on täynnänsä epätieteellistä »politiikkaa». — Toisaalta on todettava, että kansantaloustieteessä jatkuvasti on runsaasti edustajia, jotka eivät ainakaan varauksettomasti ole yhtyneet tähän arvosteluun.

Kun siis käsillä olevassa teoksessa puhutaan sellaisista verotuksen oikeudenmukaisuutta koskevista käsityksistä kuin esim. vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksesta nimenomaan finanssieteen kantana, ei tätä ole käsiteltävä osoitukseksi siitä, että tutkimuksessa asetuttaisiin kielteiselle kannalle Weberin, Myrdalin ja muiden arvoarvostelmien ja poliittisten vaatimusten objektiivisesta pätevydestä esittämän arvostelun suhteen. Noudatettu menettely merkitsee yksinomaan sen tosiasian toteamista, että huolimatta tällä tavoin lähes puolen vuosisadan ajan harjoitetusta kritiikistä erityisesti saksalaisessa finanssieteen nimellä kulkevassa ajatustyössä jatkuvasti on ilmeisen selvästi elänyt kuvitelma siitä, että on olemassa jonkinlainen objektiivisesti pätevä maailmankatsomus, josta käsin on mahdollista tieteellisen tutkimuksen aseina noutaa normeja ja vaatimuksia ohjeeksi valtion harjoittamalle talous- ja finanssipolitiikalle. Tähän käsitykseen on samalla liittynyt enemmän tai vähemmän selvästi ilmenevä kuvitelma siitä, että näillä talousoppineiden tieteensä nimissä esittämällä vaatimuksilla on sellainen painavuus, että ne reaalisesti vaikuttavat käytännön talous- ja finanssipolitiikkaan, että toisin sanoen esimerkiksi verotusolojen kehityksen ja yleensä finanssihistorian eräänä olennaisena kehitystekijänä, yhtenä liikkeelle panevana voimana on finanssietiede tai veroteoria.

Tämä ei tietenkään ole kaikkien finanssiteoreetikkojen poikkeuksetta edustama käsitys, mutta se on yhä melkoisen yleinen kanta ja oli vielä yleisempi sinä ajankohtana, puoli vuosisataa sitten, jolloin omaisuusvero »vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajana» ensi kerran

lainsäädännössä toteutettiin.¹ Finanssitielen harjoittajat saattavat, kuten Myrdal on osoittanut, tietoisina tällaiseen asenteeseen kohdistetusta voimakkaasta kritiikistä, todeta erilaisten »arvoarvostelmien» ja poliittisten käsitysten »historiallisen relatiivisuuden», mutta siitä huolimatta *tosiasiallisesti* suhtautuvat niihin niiden objektiivisesta pätevyydestä vakuuttuneina.²

Seuraava selventävä lisähuomautus on vielä tarpeen. Se tosiasia, että eettillisiä arvoarvostelmia ja poliittisia käsityksiä ei koskaan voida esittää minään yleispätevinä, objektiivisina totuuksina, ei toisaalta suinkaan, niinkuin jo Max Weber huomautti³, merkitse sitä, että niitä ei tieteilisessä keskustelussa ylipäänsä saisi käsitellä, että ne olisi kokonaan suljettava tämän ulkopuolelle. Tieteenharjoittajan ei ole lupa tieteen nimissä langeta esittämään poliittisia vaatimuksia, mutta sen sijaan hän aina voi todeta, että sellaisia ja sellaisia normeja ja postulaatteja esitetään, ja koettaa ymmärtää ja selittää, miksi niitä niissä ja niissä oloissa, sinä ja sinä ajankohtana esiintyy.

Siten pyritään tässä työssä suhtautumaan verotuksen oikeudenmukaisuuden vaatimukseen ja vakautetun tulon lisäverotuksen postulaattiin sen eräänä ilmaantumana. Tutkimuksessa koetetaan osoittaa, mitkä ovat olleet »vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen» ja omaisuusveron voimaan saattamisen pohjimmaiset syyt, koetetaan sanalla sanoen tehdä omaisuusvero ymmärrettäväksi historiallisena ilmiönä.

Tämä tapahtuu varsinaisesti kuitenkin vasta teoksen viimeisessä luvussa. Siihen asti tarkastellaan omaisuusveroa, ikäänkuin se olisi ainoastaan finanssiteorian esittämän erään verotuspostulaatin toteutuma.

Tämän mukaisesti on seuraavassa ensimmäisenä tehtävänä luoda katsaus tämän verotuspostulaatin, vakautetun tulon lisäverotuksen

¹ Kuvaavaa on, mitä sellainen yleisesti tunnettu finanssitielen suppea yleisesitys kuin v. EHEBERGIN Grundriss der Finanzwissenschaft sanoo verotuksen oikeudenmukaisuuden vaatimuksen ja veroteorian suhteesta: »Die Forderung zu begründen, die Punkte klar zu legen, auf die es bei der Verwirklichung der Gerechtigkeit hauptsächlich ankommt, die Wirkungen der Steuern auf die Pflichtigen zu untersuchen, alle Momente zu prüfen und abzuwägen, die bei der Verteilung der Steuerlast Berücksichtigung erheischen, ist etwa seit der Mitte des vorigen Jahrhunderts eine Hauptbeschäftigung der Steuertheorie.» (KARL THEODOR VON EHEBERG, Grundriss der Finanzwissenschaft, Leipzig 1930, s. 74.)

² Vrt. MYRDAL, m. t., s. 236 ja seur.

³ WEBER, m. a., s. 25.

vaatimuksen, kehittymiseen veroteoreettisessa kirjallisuudessa siihen asti, kunnes se ensi kerran Preussin täydennysverossa toteutetaan. Mitään täysin tyhjentävää dogmihistoriallista esitystä tästä aiheesta ei ole tarkoituksena antaa. Se olisi miltei ylivoimaista kysymykseen tulevan kirjallisuuden suuren laajuuden vuoksi. Mutta toisaalta tämä tuskin olisi tarkoituksenmukaistakaan; useimmat kysymystä käsitelleet kirjailijat eivät ole tuoneet keskusteluun sanottavastikaan uutta, vaan vain tyytyneet toistamaan aikaisemmin esitettyä. Näin ollen suhteellisen harvoihin näkyvimpiin nimiin ja teoksiin kohdistuva esitys antaa riittävän tyhjentävän kuvan Preussin omaisuusveroa edeltäneestä vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen teoreettisesta käsittelystä.

I

Vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimus
veroteoreettisessa kirjallisuudessa ennen
Preussin veroreformia.

1 luku. Vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen käsittely Englannissa.

Ei mitään uutta auringon alla, sanotaan. Finanssitieteessäkin on yleensä hyvä valmistautua siihen, että monet uutuuden vaatimuksin esitetyt ajatukset onkin lausuttu jo ehkä satoja, joskus tuhansiakin vuosia aikaisemmin. Joku 16. vuosisadan GUICCIARDINI saattaa uhrausyhtäläisyyden ja progressiivisen verotuksen »modernien» vaatimusten puolesta ja niitä vastaan esittää argumentteja, joita tänä päivänä yhä käytetään.¹ Ja sekä »kykyisyysteorian» että »ekvivalenssiteorian» perusajatukset palautuvat kerrassaan vanhojen kreikkalaisten filosofiaan² — niinkuin tämä filosofia yleensäkin on ollut se syvä alkulähde, josta eurooppalaisen tieteellisen ajattelun alati paisuva kymi kerran on lähtenyt.

Näyttää kuitenkin siltä, että ajatus vakautetun tulon ankarammasta verottamisesta, joka tässä on tarkastelun kohteena, on suhteellisen myöhäistä alkuperää. Ajatus näyttää syntyneen Englannissa 1700- ja 1800-lukujen vaihteessa, ja välittömän sysäyksen sen esiintymiselle näyttää antaneen Napoleonin sotien aikana valtion menojen tavattoman paisyamisen vuoksi voimaan saatettu yleinen tulovero. Tämä vero, joka oli Englannin siihen asti voittopuolisesti aksiiseihin ja tulleihin nojautuneessa verosysteemissä kokonaan uutta, herätti vastaansa »maksajain ankaran vihan»³ ja sai osakseen paljon kritiikkiä. Tämän kritiikin yhteydessä kiinnitettiin sitten ensi kerran huomiota myös tässä tarkasteltavana olevaan kysymykseen.

Ensimmäisiä, jotka ovat täysin selvästi ja perustellusti esittäneet ajatuksen vakauttamattoman ja vakautetun tulon erilaisesta maksu-

¹ Vrt. ILM. KOVERO, Progressioperiaatteesta verotuksessa, Taloudellisen neuvottelukunnan julkaisuja 14, Helsinki 1931, s. 57—58.

² FR. J. NEUMANN, Die Steuer nach der Steuerfähigkeit, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Neue Folge, Erster Band, Jena 1880, s. 511 ja seur., sekä KOVERO, Progressioperiaatteesta verotuksessa, s. 7 ja seur.

³ NEVANLINNA, Julkinen talous, s. 181.

kyvystä ja tähän perustuvasta vakautetun tulon ankarammasta verottamisesta, lienee ollut Englannin parlamentin jäsen SIR JOHN SINCLAIR.¹ Osallistuessaan Pittin tuloverosuunnitelmien yhteydessä parlamentissa käytyyn keskusteluun Sinclair käyttämässään puheenvuorossa kiinnitti huomiota siihen kohtuuttomuuteen, joka suunnitteilla olevaan verotukseen sisältyisi sen vuoksi, että siinä ei oteta huomioon vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisuutta. Laajat opposition piirit yhtyivät tähän ajatukseen, jota sitten myöhemminkin käytettiin eräänä tärkeänä argumenttina vihattua tuloverotusta vastaan.

Niistä eri näkökohdista, joita myöhemmin on esitetty vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisen verottamisen tueksi, Sinclair heti kiinnitti päähuomionsa siihen, mikä sittemmin on osoittautunut tämän kysymyksen olennaiseksi ytimeksi: vakautettu tulo on jatkuvuudeltaan varmaa, vakauttamaton epävarmaa; sen vuoksi vakautetun tulon saajan ei tarvitse, vakauttamattoman tulon saajan sen sijaan tarvitsee erimuotoisia säästöjä tekemällä pitää huolta tarpeentyydytyksestään tulevaisuudessa sattuvan työkyvyttömyyden — sairauden ja vanhuuden — aikana, samoin kuolemantapauksessa jälkeen jäävistä omaisistaan. Tällöin merkitsee ilmeistä kohtuuttomuutta, jos kahdesta samansuuruisesta, mutta näihin erilaisiin tulolajeihin kuuluvasta tulosta otetaan tuloveroksi sama prosenttimäärä. Vakautettua tuloa on verotuksessa kohdeltava ankarammin kuin vakauttamatonta.

Selventääkseen, miten kohtuutonta näiden kahden tulolajin yhtä ankara verottaminen on, Sinclair edellisen päätodistelun lisäksi esittää vielä seuraavan: Oletetaan, että jollakulla virkamiehellä on palkkatuloa vuodessa 600 £. Jos tuloveron verokanta on 10 %, hänen on suoritettava valtionkassaan vuosittain verona 60 £, minkä summan hänen vuositulonsa siis toistuvasti vähenee. Jollakulla toisella henkilöllä taas on 20 000 £:n nimellisarvosta varmoja kolmiprosenttisia arvopapereita, jotka siis tuottavat hänelle samoin 600 £:n vuositulon, mistä hänenkin, koska verokanta kummallekin tulolajille on sama, on maksettava verona sama 60 £ kuin edellisenkin. Jos hän nyt haluaa käyttää vuositulonsa vähentämättömänä muihin tarkoituksiin, hän voi suoriutua verosta myymällä osan arvopapereistaan. Vaikkapa hän arvopapereitensa suhteellisen alhaisen koron vuoksi saisi niistä vain puolet niiden nimellisarvosta, olisi hänen silloinkin myytävä niitä vain 120 £:n

¹ SIR JOHN SINCLAIR, *The History of the Public Revenue of the British Empire*, London 1803. Alkuperäinen teos ei ole ollut käytettävissä, vaan perustuu Sinclairin ajatusten esittely Wagnerin edellämainittuun teokseen, s. 18 ja seur.

nimellisarvosta saadakse veron suoritetuksi. Näin menetellen hänen vuositulonsa veron johdosta vähenisi vain 3 £ 12 sh. eli 0,6 %. Sama kymmenprosenttinen tulovero vähentää siis vakauttamatonta tuloa täyden kymmenen prosenttia, vakautettua sen sijaan vain 0,6 %! Kohutuuttomuus on siten Sinclairin mukaan ilmeinen. — Niinkuin huomataan, ei tässä todistelussa kuitenkaan enää ole kysymys vakautetun tulon suuremmasta maksukyvyvystä vakauttamattomaan verrattuna, vaan siitä seikasta, että vakautetun tulon saaja voi tarpeen tullen peittää osan menoistaan myymällä omaisuuttaan, mitä mahdollisuutta vakauttamattoman tulon saajalla ei ole. Jos verotus haluttaisiin perustaa tähän tosiasiaan, se veisi Sinclairin esittämässä tapauksessa itse asiassa siihen, että vakautettua tuloa olisi verotettava 16,67 (= 10 : 0,6) kertaa niin ankarasti kuin vakauttamatonta. Tällaista johtopäätöstä Sinclair kuitenkin varoo tekemästä, eikä sellainen tietysti olisikaan enää mitään vakautetun tulon lisäverotusta, vaan omaisuuden tasausta ja konfiskointia.

Sir John Sinclairin parlamenttipuhe on mielenkiintoinen sen tähden, että siinä heti esitetään vakautetun tulon ankarampi verottaminen toteutettavaksi sitä muotoa käyttämällä, joka tässä on tarkastelun kohteena, siis tuloverotusta täydentävällä omaisuusverolla. Sinclair huomauttaa, että jos kerran katsotaan tarpeelliseksi siirtyä kulutuksen verottamisesta varallisuuden verottamiseen eli toisin sanoen välillisistä veroista välittömiin, tulee kysymykseen kolme mahdollisuutta. Käytettäväksi tarjoutuu nimittäin joko omaisuusvero tai tulovero tai molempien yhdistäminen yhtenäiseksi systeemiksi. Sinclairin mukaan viimeksi mainittu menettely on paras siitä syystä, että se keventää omistamattomien tulon saajien, lisää omistavien verotusta. Hän ehdottaa niin muodoin, että Pittin suunnitteleman kymmenprosenttisen tuloveron sijaan säädettäisiin vain viisiprocenttinen tulovero ja tätä täydennettäisiin omaisuusverolla, jonka verokanta olisi $\frac{1}{2}$ %.

Sinclairin parlamenttikeskustelujen kuluessa ensimmäisenä esittämä ajatus vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisesta verottamisesta kotiutui pian myös verotuskysymyksiä käsittelevään teoreettiseen kirjallisuuteen; useat Englannin taloustieteen tunnetuimmista nimistä ovat seikkaperäisesti koskettelleet tätä kysymystä. RICARDON kuuluisa Principles of Political Economy and Taxation ei vakautetun tulon ankaramman verotuksen vaatimusta tunne, mikä seikka saanee selityksensä siitä, että Ricardoa kiinnosti verokysymyksissä paljon enemmän teoreettinen kysymys veron »kohtaannosta» (incidence) kuin verotus-

poliittiset kysymykset verojen oikeudenmukaisesta jakamisesta. Sen sijaan Ricardon tunnettu aikalainen JAMES MILL omistaa vaatimukselle runsaasti huomiota.

James Mill lähtee esityksessään¹ siitä toteamuksesta, että valtiovalan täytyy saada verotulonsa joko maankorosta tai pääomanvoitoista tai työpalkoista; muita verolähteitä ei ole. Taloustieteen selvitettäväksi tulee tällöin kysymys siitä, millä tavalla ja missä suhteessa kustakin verolähteestä on veroa otettava. Kun jälkimmäiseen kysymykseen pyritään löytämään oikeata vastausta, huomataan, että ne varallisuuden lajit, joita tavallisessa karkeassa kielenkäytössä nimitetään tuloksi, ovat varsin erilaisia. Tämä antaa aiheutta kysyä, onko kohtuullista, että kaikkia tuloja verotetaan saman verokannan (rate of tax) mukaan. Näennäisesti samansuuruiset tulot osoittautuvat näet lähemmin tarkasteltaessa tosiasiallisesti varsin eriarvoisiksi. Tulojen arvo riippuu kahdesta seikasta: ensiksi niiden määrästä — esim. 100 £ tai 1 000 £ vuodessa — ja toiseksi niiden kestävydestä ja varmuudesta. Jos joku saa 1 000 £ vuodessa, hänen tulonsa on kymmenen kertaa suurempi kuin sen, joka saa 100 £, mutta näin vain sillä edellytyksellä, että molemmat tulot ovat kestävyydeltään ja varmuudeltaan samanlaisia. Jos näet 100 £:n vuositulo kestää ikuisesti, mutta 1 000 £:n tulo vain muutamia vuosia, 100 £:n tulo saattaakin näistä kahdesta merkitä suuremman arvoista omaisuutta. Sen vuoksi tarvitaan hyvin painavia syitä, jos tahdotaan puolustaa sellaista menettelyä, että veroa määrättäessä tulon suuruus arvioidaan pitämällä silmällä vain yhtä ainoata arvoelementtiä eikä niitä kaikkia.

Sinclair oli ehdottanut eri tulolajien eri raskaan verottamisen toteuttavaksi kaikenlaatuista tuloa yhtäläisesti rasittavan tuloveron ja vain vakautettua tuloa rasittavan omaisuusveron yhdistämisellä. James Millillä sen sijaan ei näy viittaustakaan tähän menettelyyn. Hän puolestaan esittää erilaatuisten tulojen verotuksen järjestettäväksi siten, että tulot kapitalisoidaan ja veroja määrättäessä käytetään määräämisperusteena ei vuositulon suuruutta, vaan näin saatua pääoma-arvoa, joka, paitsi tulon suuruudesta, riippuu myös sen kestävydestä ja varmuudesta ja on näin ollen vakautetun ja vakauttamattoman tulon kohdalla eri suuri:

Ehdotustaan Mill havainnollistaa seuraavalla tavalla: Oletetaan, että jollakulla henkilöllä on vuositulona 100 £ maankorkoa, jollakulla toisella taas 500 £ toimesta saatua palkkaa, jonka jatkuminen riippuu

¹ JAMES MILL, Elements of Political Economy, London 1826, s. 246 ja seur.

hänen elämästään ja terveydestään ja osittain myös hänen työnantajansa mielivallasta. Edellisen pääoma-arvo on suunnilleen sen kolmikymmenkertainen vuotuinen määrä, jälkimmäisen tuskin enempää kuin vuositulon kuudenkertainen määrä. Näiden kahden henkilön varallisuuden reaalin arvo on siis yhtä suuri, ja jos pidetään kiinni siitä periaatteesta, että yhtä suurien varallisuuksien kannettavaksi on asetettava yhtä suuret verokuormat, veron täytyy kummallekin olla sama.

Mill myöntää hänen käsitystään vastaan voitavan väittää, että jos 100 £:n tulosta kolmenkymmenen vuoden aikana ja 500 £:n tulosta kuuden vuoden aikana vastoin hänen ehdotustaan maksettaisiin verona sama prosentti kummastakin, veromäärät tulisivat olemaan yhtä suuret. Mutta Mill huomauttaa, että tällä tavoin pääteltäessä jätetään huomioon ottamatta se, mihin kaiken huomion kuitenkin tulisi kohdistua, nimittäin yksilöt ja heidän tunteensa. Samasta syystä on virheellistä polemikoida hänen ehdotustaan vastaan väittämällä, että maankorko ja palkkatulo ovat molemmat yhtä ikuisia, kumpikin juoksee jatkuvana virtana sukupolvesta toiseen ja ainoana erona niiden välillä on se, että edellinen siirtyy asianomaisen perillisille hänen kuollessaan, jälkimmäinen taas hänen seuraajalleen virassa tai toimessa. Mutta juuri tämä ero onkin ratkaiseva, Mill väittää. Maankorko siirtyy niille, jotka ovat sen saajalle rakkaimpia, palkkatulo sen sijaan sellaisille, joiden kanssa asianomaisilla ei ole mitään yhteyttä. Varmaa on, että tämä vaikuttaa varsin eri tavalla asianomaisten tunteisiin, heidän onneensa. Tämän vuoksi on erotus näiden kahden tulolajin välillä otettava asianmukaisesti huomioon verotuksessa.

Monessa suhteessa James Millin käsityksiä lähellä ovat McCULLOCHin ajatukset vakautetun ja vakauttamattoman tulon asemasta verotuksessa.¹ McCulloch huomauttaa aluksi, mitenkä tulovero ensi silmäyksellä näyttää oikeudenmukaisimmalta kaikista veroista: se näyttää verotavan jokaista valtion tarpeita varten suhteessa tuloon, jota hän valtion suojeluksessa nauttii, eikä se myöskään rasittaessaan yhtäläisesti kaikkia aiheuta mitään muutosta pääoman jakaantumiseen tai teollisuuden luonnolliseen suuntaan eikä sillä myöskään ole mitään vaikutusta hintoihin. Vero, jonka vaikutukset todella olisivat tällaiset, olisi erinomaisen toivottava, mutta valitettavasti on todettava, että tuloveroa maksuunpantaessa ilmeneekin todellisuudessa vaikeuksia, jotka vaikuttavat, että tuloveroa on mahdotonta saada teoreettista ihannekuvaansa vastaavaksi.

¹ J. R. McCULLOCH, A treatise on the principles and practical influence of taxation and the funding system, London 1852, s. 119 — 126.

Nämä vastaantulevat vaikeudet ovat kahta laatua: toinen on siinä, että on vaikeata saada varmaa tietoa eri yksilöiden tulojen suuruudesta, toinen taas siinä, että vaikka tulojen määrä oletettaisiinkin tunnetuksi, jää vielä vaikeus todella yhtäläisesti verottaa tuloja, jotka virtaavat erilaisista lähteistä.

On tosin väitetty, McCulloch huomauttaa, että erilaisista lähteistä saatavien tulojen erilaisen verottamisen vaatimus sisältääkin virhepäätelmän, että todellisuudessa ei merkitse vääryyttä, vaikka toisaalta enintään elinajan, toisaalta taas ikuisesti jatkuvaa tuloa verotetaan saman verokannan mukaan, koska ikuinen tulo joutuu maksamaan veroakin ikuisesti, määräaikainen tulo sitä vastoin vain niin kauan kuin se kestää. Mutta ne, jotka näin todistelevat, unohtavat, että ikuisen ja määräaikaisen tulon saajien asema on selvästi erilainen. Jokaisen velvollisuus on jollakin tavalla huolehtia lapsistaan ja muista jälkeen jäävistä omaisistaan. Maatilojen tai ikuisten tulojen omistajien, jotka kuollessaan jättävät tulonlähteensä kokonaan tai osaksi perillisilleen, voi sanoa vain täten jo tyydyttäneen kyseellisen velvollisuutensa, mutta määräaikaisten tulojen saajat eivät voi täyttää sitä yhtä helposti. Heidän tulonsa »kuolevat heidän kerallaan» tai lakkaavat jo aikaisemmin, niin että heillä ei ole mitään jättää lapsilleen, elleivät he ole tuloistaan tehneet säästöjä tai maksaneet vakuutuksia. On selvää, että jos heidät velvoitetaan maksamaan veroa saman verokannan mukaan kuin nuo toisetkin, heidät tällöin joko tehdään kykenemättömiksi täyttämään perheestään huolehtimisen tärkeää velvollisuutta tai pakotetaan tämän täyttämiseksi ponnistelemaan enemmän ja uhraamaan suhteellisesti enemmän »nautinnoistaan». Heillä on silloin täysi oikeus valittaa kohtuutonta ja väärää kohtelua valtion taholta.

Jotta nyt erilaisen kestävyytensä ja varmuutensa vuoksi eriarvoisten tulojen verotus saataisiin yhtäläiseksi, täytyy laskea tulojen nykyarvo (present value) ja ottaa vero siitä, tai sitten, mikä vie samaan, meidän on vähennettävä työllä elävän henkilön tulosta sellainen osa, joka riittää vakuutusmaksuksi hänen tulonsa nykyarvoa vastaavasta elinkorosta, ja otettava vero siitä tulon osasta, mikä jää jäljelle.

Selventääkseen käsitystään, mutta samalla osoittaakseen, miten suuria vaikeuksia tällaiseen menettelyyn välttämättä liittyy, McCulloch antaa seuraavan esimerkin: Oletetaan, että A:lla, joka on nelikymmenvuotias pappismies, on tuloa 1 000 £ vuodessa. Nyt olisi ratkaistava, kuinka paljon hänen ehdotetun periaatteen mukaan olisi maksettava 10-prosenttista tuloveroa. Heti alussa on meillä vastassamme A:n eliniän laskemisen vaikeus. »Jos laskemme Northamptonin taulukon mu-

kaan, saamme tietyn tuloksen, jos laskemme Carlislen taulukon mukaan, saamme toisen, ja jos laskemme Mr. Finlaisonin taulukon mukaan, saamme kolmannen tuloksen kaikkien erotessa melkoisesti toisistaan. Mutta jos oletamme, että valitaan Carlislen taulukko, tulee A:n jäljellä olevaksi eliniäksi 27.61 vuotta. Päästyämme näin pitkälle meidän on seuraavaksi työksemme ratkaistava, minkä korkokannan mukaan A:n vuosikoron tai tulon nykyarvo on laskettava. Jokainen tietää, että vastaus kysymykseen, jota pyrimme ratkaisemaan, riippuu olennaisesti valitusta korkokannasta; loputtomasti voitaisiin kiistellä siitä, mikä korkokanta on otettava. Jos kuitenkin tässä tapauksessa valitaan 4 %, niin A:n tulon nykyarvo olisi 16 500 £, mikä antaisi 660 £:n pysyvän tulon, niin että veroa olisi maksettava 66 £.»

Esimerkkinsä McCulloch katsoo selventävän sitä menettelyä, jota tuloverotuksessa pitäisi käyttää, mutta samalla heti osoittavan myös, »kuinka vaikeata, pikemminkin kuinka mahdotonta on verottaa tuloja oikeudenmukaisesti, vaikkapa olisikin joitakin keinoja saada selville niiden määrä joltisenkin täsmällisesti». Ja kaikki helpot summittaiset menettelyt on pakko hylätä; individualisoiva menettely on välttämätön, jokaista yksityistapausta täytyy arvostella erikseen, »ellei tahdota harjoittaa vääryyttä aivan tukuittain». Kahden asianajajan tulo saattaa olla sama, mutta jos heidän ikänsä tai heidän terveytensä ovat erilaiset, ei ole oikein verottaa kumpaistakin yhtä paljon. Vero ei myöskään saisi olla sama korkokannan ollessa 4 % kuin silloin, kun korkokanta on 3 tai 5 %.

McCulloch ei siis enempää kuin James Millkään ehdota vakautettujen ja vakauttamattomien — hänellä »ikuisesti jatkuvien» ja »määräaikaisten» — tulojen erilaista verottamista toteutettavaksi Sinclairin ehdottamalla tavalla, siis liittämällä tuloverotukseen täydentävä omaisuusverotus. McCullochilla on päinvastoin paljon muistutettavaa omaisuusverotusta vastaan ennen kaikkea sen vuoksi, että se niin huonosti mukautuu siihen tuloon, joka omaisuudesta tai sen avulla todella saadaan. A on vuokrannut maatilansa tai rakennuksensa tai myymälänsä alavuokralaiselle, joka maksaa vuokransa täsmällisesti. B:n omaisuus on samanlaatuinen ja samanarvoinen, mutta hän on sattunut saamaan huonon vuokralaisen, joka on kykenemätön maksamaan mitään vuokraa. Samalla tavalla toisen laivanomistajan laiva saattaa olla merellä tekemässä voittoa tuottavaa matkaa, mutta toisen laiva on satamassa toimettomana. Tai rautatehtailijan sulatusuunit ovat toiminnassa, mutta toisen rautatehtailijan eivät ole: »jne. viisinkymmenin esimerkein». Kun näin on, niin voisiko, McCulloch kysyy, mikään olla kohtuuttomampaa

kuin kantaa kaikilta osapuolilta yhtäläinen vero ottamatta ollenkaan huomioon näin erilaisia olosuhteita?

James Millin ja McCullochin tässä selostetut ajatukset kestävyydeltään ja varmuudeltaan erilaisten tulojen verottamisesta niiden kapitalisoidun arvon mukaan olivat Englannissa laajalle levinneitä, ja siinä julkisessa keskustelussa, joka näistä kysymyksistä käytiin Peelin tuloveroreformin yhteydessä, lähinnä tästä menettelystä luultiin löydetyn todella käyttökelpoinen keino vakautetun ja vakauttamattoman tulon oikeudenmukaisen verotuksen toteuttamiseksi.

Niinkuin muistetaan, alkusysäyksen koko keskustelulle vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisesta verotuksesta oli antanut Pittin Napoleonin sotien aikana voimaan saattama tulovero. Kun tämä vero, joka siihen kohdistetun arvostelun vuoksi oli vuosikymmeniä ollut lakkautettuna, Peelin veroreformin yhteydessä 1842 jälleen saatettiin voimaan, sai myös keskustelu erilaatuisten tulojen erilaisesta verottamisesta jälleen entistä vilkkaampaa vauhtia. Niinkuin Pittin niin Peelinkin tulovero jätti tällaisen erotuksen teon huomioon ottamatta; parlamenttipuheessaan 11 päivänä maaliskuuta 1842 Peel nimenomaan selvästi ilmoitti vastustavansa omaisuudesta ja työstä saatujen tulojen erilaista verottamista.¹ Mutta kuten Napoleonin sotien aikana niin nytkin tämän eron teon laiminlyönti herätti vastustusta opposition laajoissa piireissä, jotka vaativat vakauttamattoman tulon lievempää verottamista sen rajoitetun kestävyuden ja sen epävarmuuden vuoksi, mikä pakottaa työtulon saajat suurempaan säästäväisyyteen.

Kysymyksestä käytiin julkista keskustelua vuosikausia. Tällöin mm. parlamentin jäsen Mr. Buller, josta hänestäkin vakautetun ja vakauttamattoman tulon yhtäläinen verottaminen oli »cruel injustice», julmaa vääryyttä, uudisti John Sinclairin lähes puoli vuosisataa aikaisemmin tekemän ehdotuksen vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttamisesta tuloveroa täydentävän omaisuusveron avulla.² Tämä ehdotus ei kuitenkaan saanut sanottavaa kannatusta. Kun vuosina 1851 ja 1852 vanhan parlamentaarikon Josef Humen johdolla järjestetyissä vihatun tuloveron tarkistamista tarkoittavissa kokouksissa pohdittiin tätä kysymystä, sai ajatus erilaatuisten tulojen pääoma-arvon määrittämisestä ja verotuksen järjestämisestä niiden mukaisesti eniten kannatusta. Sitä suosittelivat innokkaasti varsinkin ne »aktuaarit» (actuaries), so. Englannin johtavien vakuutuslaitosten edustajat, joita, kuvaavaa kyllä,

¹ WAGENER, m. t., s. 32.

² WAGENER, m. t., s. 33.

kokouksiin oli kutsuttu sellaisten virkamiesten ja oppineiden ohella, joiden alaan käsiteltävä kysymys varsinaisesti kuului.¹

Tähän »aktuaarien» suositteluun menettelyyn kohdisti kuitenkin JOHN STUART MILL niin terävää arvostelua, ettei menetelmää koskaan toteutettu.

Mill² hyväksyi kyllä itse vaatimuksen kestävyydeltään ja varmuudeltaan erilaisten tulojen eri raskaasta verottamisesta pitäen silloin voimassa ollutta tuloveroa ilmeisenä vääryytenä siltä osalta, miltä se kohdistuu kaikkiin tuloihin täysin samalla tavalla ottaen seitsemän penceä punnalta sekä siltä henkilöltä, jonka tulo lakkaa hänen kuollessaan, että maanomistajalta, osakkeenomistajalta tai lainanantajalta, joka voi siirtää rikkautensa vähentämättömänä jälkeläisilleen. Mutta tämä tuloverossa noudatettu menettely ei kuitenkaan aritmeettisesti loukkaa sitä vaatimusta, että verotuksen tulee olla suhteellinen tuloihin. Kun sanotaan, että määräaikaista tuloa pitää verottaa vähemmän kuin pysyvää, niin vastaväitteitä ei voi esittää sitä vastaan, joka huomauttaa, että näin voimassa olevassa tuloverotuksessa menetelläänkin: sillä tulo, joka kestää vain kymmenen vuotta, maksaa veroakin vain kymmenen vuotta, kun taas tulo, joka kestää ikuisesti, maksaa myös veroa ikuisesti.

Tässä kohdassa Millin mielestä ne finanssireformaattorit tekevät itsensä syypäiksi virhepäätelmään, jotka vaativat, että tuloverotuksen pitäisi rasittaa tuloja ei suhteessa näiden vuotuismäärään, vaan kapitalisoituun arvoon. He väittävät, että jos kerran 100 £:n suuruisen ikuisesti jatkuvan korkotulon pääoma-arvo on 3 000 £, mutta 100 £:n elinkoron (a life annuity) ainoastaan 1 500 £, niin ikuisesti jatkuvan tulon saajan pitää maksaa kaksi kertaa niin paljon tuloveroa kuin määräaikaisen tulon saajan; jos edellinen maksaa 10 £ vuodessa, niin jälkimmäisen tulee maksaa vain 5 £. Tällaisessa todistelussa on Millin mukaan se selvä erehdys, että se tuloja arvostaessaan käyttää toista perustetta kuin veroja arvostaessaan; todistelussa kapitalisoidaan tulot, mutta unohdetaan kapitalisoida verot. Kun vaaditaan, että pääoma-arvoltaan 3 000 £:n suuruisen ikuisesti jatkuvan korkotulon on maksettava veroa kaksi kertaa niin paljon kuin vuotuismäärältään saman, mutta pääoma-arvoltaan vain 1 500 £:n suuruisen elinkoron, niin unohdetaan, että edellinen maksaa oletetun 10 £:n tuloveron ikuisesti, jolloin veron pääoma-arvo on 300 £, mutta jälkimmäinen vain saajansa elin-

¹ WAGENER, m. t., s. 35.

² JOHN STUART MILL, Principles of Political Economy, edited by Sir W. J. Ashley, London 1926 (ensi kerran 1848), s. 810 ja seur.

ajan, jolloin veron pääoma-arvo samojen laskuperusteiden mukaisesti on vain 150 £. Näin ollen tulo, joka pääoma-arvoltaan on vain puolen arvoinen, maksaa veroakin vain puolet. Jos sen vuotuinen veromäärä vähennettäisiin 10 £:sta 5 £:aan, se maksaisi ei puolta, vaan vain neljänneksen siitä veromäärästä, joka vaaditaan ikuisesti jatkuvasta korkotulosta.

Kaikki yritykset, Mill väittää, perustella määräaikaisten tulojen vähemmän raskasta, ikuisesti jatkuvien tulojen raskaampaa verottamista numerollisesti ovat ilmeisesti mielettömiä. Vaatimus ei perustu aritmetiikkaan, vaan inhimillisiin tunteisiin ja välttämättömyyksiin. Verotus on yhtäläistä silloin, kun sen aiheuttama uhri on kaikille verotettaville yhtä suuri. Mutta jos määräaikaisten ja ikuisesti jatkuvien tulojen saajia verotetaan yhtä paljon yhtä suurista vuosituloista, niin uhrausyhtäläisyyden vaatimusta loukataan. Huolimatta tulon nimellisestä yhtäsuuruudesta ei A, joka saa 1 000 £ vuotuista elinkorkoa, kykene maksamaan siitä 100 £ verona yhtä hyvin kuin B, joka saa vuotuisen tulon perittävästä omaisuudesta. A:n on tyydytettävä tulostaan tarve, jota B:llä ei ole, A:n on nimittäin säästämällä huolehdittava lapsistaan ja muista omaisistaan. Ja niiden, jotka saavat tulonsa palkkoina tai vapaiden ammattien harjoittamisesta, on tämän lisäksi huolehdittava omista ansiokyvyttömyyden ja vanhuuden vuosistaan. B sen sijaan saattaa kuluttaa koko tulonsa vaarantamatta vanhuuttaan ja perillistensä tulevaisuutta. Jos A:n näistä tarpeista huolehtiakseen täytyy panna säästöön tulostaan 300 £, niin sadan punnan ottaminen häneltä tuloverona merkitsee 100 £:n ottamista 700 £:sta; vain tämä osa tulosta on näet hänen vapaasti kulutukseensa käytettävissä, 300 £ hänen täytyy käyttää oman vanhuutensa ja lastensa tulevaisuuden turvaamiseen. A:n ja B:n kummankin verottaminen 100 £:lla loukkaa verotuksen yhtäläisyyden, so. uhrausyhtäläisyyden, periaatetta, jonka toteuttaminen vaatii, että ihmisiä verotetaan ei suhteessa siihen, mitä he omistavat, vaan suhteessa siihen, mitä he voivat kuluttaa.

Mitä sitten tulee siihen tapaan, jolla vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilainen verotus olisi toteutettava, niin Mill ehdottaa, että niille, joiden on työkyvyttömyytensä ja lastensa tulevaisuuden varalle tehtävä säästöjä tulostaan, olisi annettava vero anteeksi siltä tulon osalta, jonka he todella ovat henkivakuutusmaksuina tai varsinaisina säästöinä tai muin kysymykseen tulevin muodoin tähän tarkoitukseen käyttäneet. Jos kuitenkin verovapauden rajoittaminen siihen tulon osaan, joka todella on tullut säästetyksi, kohtaisi käytännössä ylivoimaisia vaikeuksia, voitaisiin ehkä tyytyä sellaiseen summittaiseen ja

karkeaan keinoon, että vakautettua ja vakauttamatonta tuloa verotettaisiin erilaisten verokantojen mukaan. Voitaisiin ehkä ajatella, että vakauttamattoman tulon saaja saisi maksaa veroa neljänneistä vähemmän kuin ikuisesti jatkuvien tulojen saaja. Yrittäjänvoitoista voitaisiin ehkä toista puolta pitää pääoman korkona ja siten luonteeltaan ikuisena, toista puolta taas taidon ja johtavan työn palkkauksena ja sellaisena yksilön elämästä ja terveydestä riippuvana. Tämän vuoksi yrittäjätuloon olisi sovellettava välittävää (intermediate) veromäärää, jolloin siis toista puolta nettotulosta verotettaisiin korkeamman, toista alemman asteikon mukaan.

Kun Englannin verotuslainsäädäntö vihdoin — tosin melkoisen rajoitetusti — otti huomioon vakautetun ja vakauttamattoman tulon erillaisen verottamisen vaatimuksen, tämä tapahtui lähinnä niitä periaatteita noudattaen, joihin John Stuart Mill oli viitannut.¹ Ehdotus vaatimuksen toteuttamisesta siten, että tuloverotukseen yhdistettäisiin vakautettua tuloa rasittava omaisuusvero, ei ensimmäisen esittäjänsä — Sir John Sinclairin — kotimaassa saanut laajempaa kannatusta. Innokkaimmat teoreettiset puoltajansa tämä metodi sai Saksasta, ja siellä se myös ensimmäiseksi toteutettiin verotuslainsäädännössä.

2 luku. Vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimus saksalaisessa veroteoriassa.

Saksalaisen finanssiteorian käsitystä verojen oikeasta jakamisesta valtion kansalaisten kannettavaksi hallitsi 1800-luvun alkupuoliskolla ns. puhtotuloteoria, jonka kannattajia olivat mm. v. JACOB, v. FULDA, MURHARD, J. Fr. E. LÖTZ, BIRSACK ja RAU. Tämän teorian lähtökohdana oli toisaalta Adam Smithin kuuluisa ensimmäinen verotussääntö: »Valtion kansalaisten on maksettava veroa valtiiovallan ylläpitämiseksi niin tarkasti kuin mahdollista kykyjensä mukaisessa suhteessa, se on suhteessa siihen tuloon, jota he valtion suojeleuksessa nauttivat»², toisaalta taas Ricardon käsitys työpalkoista kansakunnan kokonaistuoton tuotantokustannuksina. Ricardon mukaan jokaisen maan työn ja maa-

¹ Vrt. edellä s. 14.

² »The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue, which they respectively enjoy under the protection of the state.» ADAM SMITH, *An Inquiry into the nature and causes of the Wealth of Nations*, edited by Edwin Cannan, Vol. II, London 1930, s. 310.

pohjan kokonaistuotto jakaantuu kolmeen osaan, joista yksi menee työpalkkaan, toinen voittoon ja kolmas maankorkoon. Näistä vain maankorko ja pääomanvoitto edustavat kansakunnan »puhdasta todellista tuloa», työpalkat sen sijaan merkitsevät vain työvoiman välttämättömiä tuotantokustannuksia. Vain puhtaasta tulosta, siis maankorosta ja pääomanvoitoista, voidaan tehdä vähennyksiä veroihin ja säästöihin, mutta ei työpalkoista.¹

Niinkuin on huomautettu, Ricardo oli tätä kansakunnan »kokonaistuoton» käsitettä muodostaessaan katsellut asiaa ikäänkuin kapitalistisen yrittäjän näkökannalta², yrittäjän, joka todellista tuloaan laskiessaan vähentää tuotteittensa myynnillä saamastaan bruttotulosta tuotantokustannuksensa, joihin juuri työpalkka olennaisena osana kuuluu. Tällaista yrittäjän näkökannalta muodostettua tulo-käsitettä sovelletuna kaikkiin yksityistuloihin käytti »puhtotuloteoria» vero-opissaan. Verot oli, niinkuin Smithin ensimmäinen verotussääntö vaati, jaettava valtion kansalaisten kesken suhteessa näiden nauttimaan tuloon, mutta ei kokonaistuloon, vaan puhtotuloon; »ainoa todellinen, oikea ja käyttökelpoinen mittapuu julkisten maksujen yhtäläiseksi jakamiseksi on ja sellaiseksi jää vain se puhdas tulo, joka kullekin maksuvelvolliselle jää ylijäämänä hänen toiminnastaan, sitten kun hänen yksilöllisten olosuhteittensa määräämät kustannukset on vähennetty, eli siis hänen individuaalinen puhtotulonsa»³. Ja tämä puhtotulo oli erotettava bruttotulosta ei vain yrittäjätuloissa, vaan kaikissa tulolajeissa, siis myös palkkatuloissa. Pääomankorko ja maankorko olivat kokonaisuudessaan puhtotuloa⁴; työpalkoissa sen sijaan jää verotettavaksi puhtotuloksi vain se ylijäämä, joka jää jäljelle, kun kokonaispalkasta vähennetään taloudenpitäjän ja hänen perheensä säädynmukaiset elinkustannukset.

¹ DAVID RICARDO, Kansantalouden ja verotuksen periaatteet (suom. B. Tuunanen), Porvoo-Helsinki 1937, s. 362—363.

² Vrt. GUSTAV SCHMOLLER, Die Lehre vom Einkommen, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Tübingen 1863, s. 9 ja seur.

³ J. FR. E. LOTZ, Handbuch der Staatswirtschaftslehre, Erlangen 1821, s. 153.

⁴ RAU huomauttaa tosin, että korkotulosta täytyy saada vähentää »der etwa zur Erhaltung des werbenden Vermögens erforderliche jährliche Aufwand (Assecuranz gegen Unfälle und Verluste, Aufbesserung der Gebäude, der Stützmauern u. dgl. bei Ländereien, u. dgl.)». KARL HEINRICH RAU, Grundsätze der Finanzwissenschaft, Erste Abtheilung, Leipzig 1864, s. 400; Rau lisää kuitenkin, että nämä hänen luettelamansa menöerät muodostavat yleensä vain vähäisen osan korkotulosta, joka usein kokonaisuudessaan on puhtotuloa.

»Puhtotuloteoria» johtui näin ollen vaatimaan työtulon lievempää — vieläpä hyvin tuntuvasti lievempää — verottamista omaisuudesta saatun tuloon verrattuna ja tuli tässä hyvin lähelle vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimusta. Tämän vaatimuksen esittäjinä ei puhtotuloteoreetikoita kuitenkaan voi varsinaisesti pitää, sen vuoksi, että he tulivat johtopäätöksiinsä kokonaan toisista perusteista lähtien. Vakautetun tulon ankarampi verottaminen on maksukykyisyyden mukaan järjestetyn verotuksen eräs ilmenemismuoto, joka perustuu siihen, että vakautetun tulon saaja katsotaan maksukykyisemmäksi vapautuessaan siitä tulevaisuudesta huolehtimisen tarpeesta, jonka tyydyttämiseen vakauttamattoman tulon saajan on pakko käyttää osa tulostaan. Puhtotuloteoreetikot taas johtuivat työtulon lievemmän, omaisuustulon ankaramman verottamisen vaatimukseen omituisesta tulo-käsitteestään käsin, tulo-käsitteestä, joka pian yleisesti hylättiin erityisesti Hermannin¹, Schäfflen² ja Schmollerin³ harjoittaman arvostelun ansiosta.⁴

1800-luvun puolivälin jälkeen tapahtuu saksalaisessa veroteoreetisessa ajattelussa syvällisenä pidetty käänne: ns. kykyisyysteoria työntää syrjään ns. ekvivalenssiteorian, jonka edustajiin sekä saksalaiset puhtotuloteoreetikot että edellä kosketellut englantilaiset kirjailijat eräin varauksin voidaan lukea.⁵

¹ F. B. W. HERMANN, Staatswirtschaftliche Untersuchungen, Leipzig 1924 (ensimmäisen kerran 1832).

² SCHÄFFLE, Mensch und Gut in der Volkswirtschaft, Deutsche Vierteljahrschrift, Stuttgart 1861.

³ SCHMOLLER, Die Lehre vom Einkommen.

⁴ Vrt. KOVERO; Tulokäsité ja julkinen talous, Porvoo-Helsinki 1935, s. 23—24.

⁵ Puheena olevat kirjailijat tunnustautuvat, joko sen nimenomaisesti ilmituoden tai ainakin tosiasiallisesti, Adam Smithin ensimmäisen verotussäännön kannattajiksi, verotussäännön, jonka mukaan valtion kansalaisten on maksettava veroa valtiolle kykyjensä mukaisessa suhteessa, so. suhteessa siihen tuloon, jota he *valtion suoje-luksessa* nauttivat. Tässä säännössä näyttävät toisaalta kykyisyysoppi, toisaalta ekvivalenssiopin mukainen suoritus- ja korvausnäkökohta omituisella tavalla yhtyvän. Smith ja hänen kannattajansa olivat kuitenkin individualistisen valtiokäsityksen kannalla ja etsivät sen mukaisesti verotuksen perustetta niistä eduista, joita yksilöllä valtiosta on. Jos he vaativat kansalaisia verotettavaksi heidän kykyjensä (abilities) mukaan, niin tämä ei merkinnyt muuta kuin että kyky, joka Smithin verosäännössä samaistetaan tulon (revenue) kanssa, on suojeltavan omaisuuden eräänlainen indeksi ja vain sellaisena verojen jakamisen mittapuu. — Puheena olevista kirjailijoista tavataan John Stuart Millillä ja Raualla eräitä »ekvivalenssiteoriaa» arvostelevia huomautuksia. Mill, joka hänkin asettaa vero-oppinsa lähtökohdaksi Smithin verotussäännön, toisaalta kuitenkin polemikoi niitä vastaan, jotka luulevat löytävänsä verojen jaka-

Näiden kahden veroteoreettisen käsitystavan vastakkaisuus perustuu viime kädessä vastakkaisiin käsityksiin valtion »olemuksesta» ekvivalenssiteorian nojautuessa individualistis-atomistiseen, kykyisyysteorian taas orgaanis-historialliseen tai »universalistiseen»¹ valtiokäsitykseen. Nämä erilaiset käsitykset valtion luonteesta eivät suinkaan ole 1800-luvun puolivälin keksintöä, vaan ikivanhaa perua; niiden vaihtelu on hallinnut »niinkuin vuoksen ja luoteen vaihtelu» valtioteoreettista spekulatiota vanhojen kreikkalaisten filosofiasta nykypäiviin asti. Individualistinen käsitys selittää valtion autarkkisesta yksilöstä käsin. Valtio on yksilöiden keskisellä sopimuksella luotu niiden etujen, ennen kaikkea sen suojelun tähden, jota valtio voi tarjota. »Yksilö luonnollisine oikeuksineen muodostaa lähtökohdan, yhteisö johtaa oikeutensa yksilöistä.»² Verot ovat tämän käsityksen mukaan korvaus näistä valtion yksilöille tuottamista eduista, hengen ja omaisuuden suojasta. Jokaisen yksilön on maksettava veroja suhteessa valtiolta saamiinsa etuihin tai niiden kustannusten mukaisesti, joita valtion suojeleminen hänen kohdaltaan vaatii.

Orgaanisen valtiokäsityksen mukaan taas »kokonaisuus on ennen osia ja osien yläpuolella», valtio on oma tarkoituksensa, ja sillä on ehdoton olemassaolon oikeus. Jos valtion ja yksilöiden elintarkoitukset ja edut joutuvat ristiriitaan, on edellisten toteuduttava, jälkimmäisten väistyttävä; »yhteisöjen etu on kauttaaltaan niiden omakohtaista persoonallista elämää koskevien vaatimusten yläpuolella, joita yksilö saattaa esittää»³. Kun valtio tarvitsee tarkoitustensa toteuttamiseksi varoja, se kokoaa niitä veroina, joita kansalaisten on maksettava ei niiden etujen

misen mittapuun niistä eduista, mitä veronmaksajilla valtiosta on. Hänen mukaansa verotuksen yhtäläisyyden vaatimus on sen syvällisempiä perusteluja kaipaamaton aksiomi ja merkitsee *uhrausyhtäläisyyden* vaatimusta. (MILL, m. t., s. 804 ja seur.) — Samaten polemikoi Rau eräin kohdin niitä vastaan, jotka tahtovat mitata kansalaisten verovelvollisuutta niillä eduilla, joita valtio tuottaa. Hän puhuu myös finanssitieteen esityksessään muutamain paikoin valtiosta »orgaanisena kokonaisuutena» ja verotuksesta kykyisyyteen perustuvana velvollisuutena. (RAU, m. t., esim. s. 393.) — Mutta toisaalta taas hänen teoksessaan tämän tästä aivan selvästi sukeltautuvat esiin ekvivalenssiteoreettiset näkökohdat: valtion oikeus verottaa ja kansalaisten velvollisuus maksaa veroja »liegt darin, dass diejenigen, welche im Staate leben, die grossen Wohlthaten der Staatsverbindung und vieler einzelnen Staatsanstalten geniessen, dafür auch an den Lasten Theil nehmen müssen» (Rau, m. t., s. 390).

¹ Tätä nimitystä suosii OTHMAR SPANN, vt. SPANN, Die Haupttheorien der Volkswirtschaftslehre, Leipzig 1932, s. 25 ja seur.

² H. KRABBE, Kritische Darstellung der Staatslehre, Haag 1930, s. 26.

³ KRABBE, m. t., s. 26.

mukaisesti, joita heillä valtiosta on, vaan kykynsä mukaan. — Johdonmukaisesti läpivietyinä tämä absoluuttinen valtiokäsitys itse asiassa johtaisi siihen, että jaettaessa veroja valtion kansalaisten kannettavaksi olisi kysyttävä vain valtion etua, jolloin mm. verotuksen yhtäläisyydestä ei tarvitsisi välittää muuten kuin siinä tapauksessa, että valtion elin ehdot sitä vaatisivat.¹ Verotuksen yhtäläisyyden vaatimus on itse asiassa yksilön oikeuksia korostava ja sellaisena individualistisen valtiokäsityksen mukainen periaate. Kuitenkaan eivät kykyisyysteorian edustajat ole jättäneet verojen jakoa kansalaisten kannettavaksi valtion mielivalta lasta riippuvaksi, vaan ovat yleensä esittäneet sen nimenomaisen vaatimuksen — todellisuudessa eräänlaisena teoriaan sellaisenaan kuulumattomana *deus ex machina*'na —, että verot on jaettava *suhteessa* verovelvollisten erilaiseen maksukykyyn. Adam Smithin ensimmäinen verotussääntö on siis jäänyt kykyisyysteorian olennaiseksi osaksi, mutta toisella tavalla perusteltuna. Siitä, milloin verojen on sitten katsottava tulevan todella kykyisyyden mukaan jaetuiksi, on taas kehitetty omat käsityksensä, jotka kykyisyysteorian eri edustajilla saattavat huomattavasti vaihdella.

Tässä Saksan veroteoreettisen ajattelun uudistumisessa, jonka edellytyksenä oli ollut, kuten jo on viitattu, antiikkisen tai absoluuttisorganaisen valtiokäsityksen esiinmurtautuminen Kantin jälkeisessä Saksan idealistisessa filosofiassa, oli tärkeä osuutensa kahdella tunnetulla aikakauslehtiartikkelilla, nimittäin SCHÄFFLE'n vuoden 1861 *Deutsche Vierteljahrs-Schrift*issä julkaistulla kirjoituksella »Mensch und Gut in der Volkswirtschaft oder der ethisch-anthropologische und der chrematistische Standpunkt in der Nationalökonomie, mit besonderer Rücksicht auf die Grundprincipien der Steuerlehre» sekä tämän inspiroimalla SCHMOLLER'in artikkelilla »Die Lehre vom Einkommen

¹ SCHÄFFLE väittää tosin, että verotuksen yleisyyden ja yhtäläisyyden (Verhältnismässigkeit) periaate perustuu sellaisenaan kansalaisten verovelvollisuuden tosiasiaan: »Zur Ableitung der Grundsätze der Allgemeinheit und der Verhältnismässigkeit der Besteuerung bedarf es der spekulativen Begründung durch die Gerechtigkeit überhaupt nicht... Man braucht... beide Principien nicht vom Idealhimmel der Gerechtigkeit zu holen, sie ergeben sich aus der durch die Mitgliedschaft bedingten Pflicht und aus der für gemeinnützigen Aufwand anzustrengenden Steuerkraft» (SCHÄFFLE, *Die Steuern, allgemeiner Teil*, s. 44—45). Kuitenkin absoluuttisesta valtiokäsityksestä — jonka kannattaja Schäfflekin juuri on — loogillisella välttämättömyydellä johtuu valtion yksipuolinen oikeus määrätä, miten se tahtoo verottaa: »was der Staat anzuordnen hat, dem müssen die Unterthanen gehorchen». (F. J. STAHL, *Philosophie des Rechts* II, IV. B., I. Th. IV. Abschn., 2. Cap.; lainaus ROBERT MEYER'in — *Die Principien der gerechten Besteuerung*, Berlin 1884 — mukaan.)

in ihrem Zusammenhang mit den Grundprincipien der Steuerlehre» (Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft 1863). Näiden artikkelien päämerkitys on niiden »puhtotuloteoriaan» kohdistamassa kritiikissä, jonka voi sanoa antaneen tälle opille kuoliniskun. Puhtotuloteorian aseman anastaneelle kykyisyysteorialle nämä artikkelit samalla positiivisesti avasivat tietä, mutta johdonmukaisena ja selvästi kehitettynä, ei kykyisyysteoria erilaisine verotuspostulaatteineen kuitenkaan vielä näissä artikkeleissa esiinny.

Schmoller vastustaa suorituskykyisyyden käyttämistä verojen jakamisen mittapuuna tämän käsitteen epämääräisyyden vuoksi.¹ Valtion kansalaisia on verotettava yksinkertaisesti heidän *tulojensa* määräämässä suhteessa. Erilaisten suorituskykyyn vaikuttavien individuaalisten olosuhteiden, sellaisten kuin esim. lasten lukumäärän, huomioon ottamista Schmoller pitää mahdottomana ja tarpeettomana.² Tämän mukaisesti hän ei myöskään hyväksy varsinaista vakautetun tulon ankaramman verottamisen vaatimusta. Schmoller yhtyy täysin John Stuart Millin kritiikkiin niitä vastaan, jotka kuvittelevat voivansa erilaatuisten tulojen kapitalisoinnilla todistaa niiden erilaisen verottamisen välttämättömyyden, mutta ei myöskään hyväksy sitä Millin itsensä tämän vaatimuksen puolesta esittämää perustelua, että vakautetun ja vakauttamattoman tulon yhtä suuri verottaminen loukkaa uhrausyhtäläisyyden vaatimusta, koska vakauttamattoman tulon saajan on tyydytettävä tarpeita, joita vakautetun tulon saajalla ei ole. Tällaista perustelua Schmoller pitää pelkkänä säälistelyä, johon ei voida yhtyä: »wir wollen kein Mitleid, sondern nur Gerechtigkeit»³, emme halua sääliä, vaan vain oikeudenmukaisuutta. Sen sijaan Schmoller katsoo itse edustamansa tulojen mukaisen verotuksen periaatteen vaativan *korke- ja työtulon* erilaista verottamista. Tähän hänet vie hänen laaja tulo-käsitteensä. Schmollerin mukaan tuloon kuuluvat ei vain ansiotoiminnan antamat puhtaat tuotot, vaan myös oman talon, omien hevosten, oman puutarhan jne. käytön antama tarpeentyydytys, eikä vain niiden todella tapahtu-

¹ SCHMOLLER, m. a., s. 57: »Die Leistungsfähigkeit aber an sich ist vorerst ein leerer Begriff, mit dem man ohne nähern Inhalt nichts thun kann, man mag ihn drehen und wenden wie man will. Was der Einzelne zu einem bestimmten Zwecke beitragen könne, darüber gibt es so viele Urtheile, als es Menschen gibt. Das Princip der Beitragsfähigkeit lässt nur eine Auflösung zu: nimm, wo es geht; dieser und jener kann schon noch etwas zahlen.»

² Sama, s. 56.

³ Sama, s. 76.

neen käytön, vaan käyttömahdollisuuksienkin antama tyydytys.¹ Tällainen tulokäsitem saa hänet laskemaan tuloksi myös käyttämättömän työvoiman arvioitun tuoton.² Työtulon saajaan verrattuna jää korkotuloa saavalle pääomanomistajalle tällaista käyttämätöntä työvoimaa, sen arvioitu tuotto on osa hänen todellista tuloaan, ja tämän vuoksi häntä on verotettava vastaavasti raskaammin kuin työtulon saajaa. Näin siis Schmoller kuitenkin asiallisesti tulee hyvin lähelle vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisen verottamisen vaatimusta. Hän huomauttaa kuitenkin nimenomaan, että erilaisen verokannan soveltaminen pääoma- ja palkkaveroon ei ole tarpeen »vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisuuden vuoksi, vaan todellisen tulon ja näennäisen tulon erilaisuuden vuoksi».³

SCHÄFFLEN edellämainitussa artikkelissa ei ajatus vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisesta verottamisesta vielä esiinny. Sen sijaan se Schäfflen myöhemmässä tuotannossa⁴ on esitetty täysin selvästi valmiiksi kehitetyn kykyisyysteorian osana.

Verotuksen oikeusperustetta ei ole etsittävä niistä eduista, joita yksilöillä julkisesta yhteisöstä on, vaan pelkästään tämän yhteisön luonteesta jäsentensä yläpuolella olevana valtana⁵; tämän vuoksi yhteisön jäsenten on saamistaan eduista riippumatta maksettava veroja »verovoimansa» tai »suorituskykynsä» mukaisesti⁶ — nämä käsitteet ovat Schäfflellä identtiset⁷. Verovoiman suuruus riippuu paitsi objektiivisista tekijöistä — so. omaisuuden ja tulon suuruudesta — myös persoonallisista tekijöistä eli yksityisten tarpeiden suuruudesta ja verojen tuntuvuuden (Empfindlichkeit) tai rasituksen (Druck) asteesta.⁸ Veroteoriassa esitetty uhrausyhtäläisyyden postulaatti vaatii, että verojen subjektiivisen tuntuvuuden täytyy olla sama kaikille verovelvollisille. Jos tämä vaatimus myönnetään oikeutetuksi, silloin vakautettua eli omaisuudesta tai omaisuuden käytöllä saatua tuloa on verotettava raskaammin kuin vakauttamattomaa eli työtuloa. Pääperusteena on tällöin se tosiasia, että vakauttamattoman tulon saajan on säästämällä

¹ SCHMOLLER, m. a., s. 53.

² Sama, s. 77.

³ Sama, s. 78.

⁴ Esim. Die Grundsätze der Steuerpolitik, Tübingen 1880; Die Steuern, allgemeiner Teil; Die Steuern, besonderer Teil.

⁵ SCHÄFFLE, Die Steuern, allgemeiner Teil, s. 21.

⁶ Sama, s. 25.

⁷ Sama, s. 269.

⁸ Sama, s. 279 ja seur.

huolehdittava omasta vanhuudestaan ja myös jälkeläisistään, mitä tarvetta ei vakautetun tulon onnellisilla saajilla ole.¹ Mutta tätä näkökohtaa ei kuitenkaan pidä liioitella; ylemmän virkamiehen, jonka palkkaetuihin kuuluu eläke hänelle itselleen ja jälkeenjääneille omaisille, työtulo on ainakin yhtä varmaa jatkuvuudeltaan kuin koroillaan eläjän tai liikkeen omistajan², minkä vuoksi tällaisenkin työtulon suosiminen verotuksessa on kohtuutonta.

Mitä tulee vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen toteuttamismuotoon, se on Schäfflen mielestä »eine reine Zweckmässigkeitsfrage», puhdas tarkoituksenmukaisuuskysymys. Tuottoverojen käyttöä tähän tarkoitukseen hän ei kuitenkaan hyväksy. Velkojen huomioon otto ei niitä käytettäessä ole mahdollista, ja sen vuoksi tuottoverot vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajana saattavat tulla merkitsemään aivan päinvastaista kuin niiden tarkoitus on, nimittäin negatiivisten arvojen verottamista. Sitä paitsi suuretkin tuotot voivat jakaantua aivan pieniksi tuloiksi, joiden pitäisi kokonaan olla veroista vapaita.³ Sen sijaan voidaan vaatimus varsin hyvin toteuttaa liittämällä tuloveroon täydennysveroksi yleinen omaisuusvero. Mutta vaatimus voidaan aivan yhtä hyvin toteuttaa myös pelkästään yleisen tuloveron puitteissa soveltamalla erilaista verokantaa omaisuudesta saaduille ja työtuloille. Valtion verotuksessa Schäffle on taipuvainen asettamaan tämän jälkimmäisen menettelytavan etusijalle; omaisuusverotusta voidaan sen sijaan käyttää tähän tarkoitukseen kunnallisverotuksessa.⁴

ADOLPH WAGNER korostaa verotuksen oikeudenmukaisuuden periaatteiden historiallista relatiivisuutta; ne eivät ole sisällöltään absoluuttisia, yleisinhimillisiä, vaan ajan ja paikan mukaan muuttuvia.⁵ Vain siinä tapauksessa, että katsotaan tasoittavien korjausten teon nykyiseen tulojen ja omaisuuden jakaantumiseen olevan oikeutettua ja välttämätöntä, vain tällöin vaatimus verojen jakamisesta verotettavien taloudellisen suorituskyvyn mukaisesti ja tähän liittyvä uhrausyhtäläisyyden vaatimus voidaan johdonmukaisesti toteuttaa, ja vain tällöin sellaiset yleisen proportionaalisen tuloverotuksen periaatteesta poikkeavat vaatimukset kuin veroprogression, toimeentulominimin verovapauden sekä

¹ SCHÄFFLE, Die Steuern, allgemeiner Teil, s. 281.

² Sama, s. 281.

³ Die Steuern, besonderer Teil, s. 117.

⁴ Die Steuern, besonderer Teil, s. 118.

⁵ ADOLPH WAGNER, Finanzwissenschaft, Zweiter Theil, Leipzig und Heidelberg 1880, s. 230, 284 ja seur.

vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimukset tulevat oikeutetuiksi.¹ Tämä oli Wagnerin oma, »sosiaalipoliittinen» kanta tässä kysymyksessä. Mutta hän toteaa, että jos pidetään nykyistä yksityistaloudellisen kilpailujärjestelmän välitessä kehittyntä tulojen ja omaisuuden jakaantumista oikeudenmukaisena, silloin on tyydyttävä pelkkään proportionaaliseen tuloveroon, joka jättää tämän jakaantumisen koskemattomaksi.

Vakautettu tulo on kieltämättä maksukykyisempää kuin yhtä suuri vakauttamaton. Vakautetun tulon saajan työvoima jää usein kokonaisuudessaan käytettäväksi vielä muun ansion hankkimiseen. Vakauttamattoman tulon saajan tarvitsee, vakautetun ei tarvitse, ei ainakaan yhtä suuressa määrässä, tehdä säästöjä tulevaisuuden varalle. Näistä syistä sama osamäärä tulosta veroksi otettuna merkitsee vakauttamattoman tulon saajalle raskaampaa »uhria» kuin vakautetun tulon saajalle.²

Mitä tulee vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen toteuttamis-
muotoon, se on Wagnerinkin mukaan pelkkä veroteknillinen tarkoituk-
senmukaisuuskysymys eikä mikään periaatteellinen kysymys.³ Yleisen
omaisuusveron yhdistämisellä yleiseen tuloveroon tämän vaatimuksen
toteuttamiskeinona on kieltämättä eräitä veroteknillisiä etuja verrattuna
toisiin menetelmiin — vaatimuksen toteuttaminen tuottoverojen avulla
tai soveltamalla tuloverotuksessa vakautettuun tuloon korkeampaa
verokantaa kuin vakauttamattomaan — mutta näitä etuja on ehkä
kuitenkin jossakin määrin yliarvioitu.⁴

Wagnerin esittämällä ajatuksella verotuksen käyttämisestä sosiaali-
politiikan välineenä oli Saksassa runsaasti kannatusta. Tunnetun
vuonna 1873 perustetun *Verein für Sozialpolitik*in toiminnassa oli vero-
tuskysymysten selvittelyllä alusta alkaen hyvin huomattava sija. Siten
oli Eisenachissa vuonna 1872 pidetyssä edeltävässä, yhdistyksen perus-
tamista valmistelleessa kokouksessa asetettu valmisteluvaliokunta jo
esittänyt joukolle asiantuntijoita vastattavaksi kysymyksen: Miten on
meidän nykyinen välitön henkilöverotuksemme tarkoituksenmukaisim-
min uudistettava pitäen silmällä verotuksen oikeudenmukaisuutta sekä
taloudellisten näkökohtien oikeata huomioon ottamista?⁵ Kysymys

¹ WAGNER, m. t., s. 355 ja seur.

² Sama, s. 356 — 357.

³ Sama, s. 357.

⁴ Sama, s. 481.

⁵ Die Personalbesteuerung, Schriften des Vereins für Socialpolitik III, Leipzig 1873, s. I.

jakaantui neljään yksityiskohtaisempaan alakysymykseen, joista toinen järjestyksessä kuului: Onko veron oltava progressiivinen, ja jos on, niin minkälaista asteikkoa noudattaen sekä mihin rajaan asti nouseva? Onko tällöin tehtävä erotus vakautetun ja vakauttamattoman tulon välillä? ¹ Asiantuntijoista, joille kysymykset oli esitetty, vastasi professori RÖSSLER vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaista verottamista koskevaan kohtaan jyrkästi kieltäen ²; professori HELDIN mielestä koko kysymystä oli pidettävä »äärimmäisen merkityksettömänä» ³; kreivi VON WINTZINGERODE piti erontekoa vakautetun ja vakauttamattoman tulon välillä oikeutettuna vain jos tulovero olisi ainoa vero, muuten se on tarpeeton ⁴; professori NASSE ja tohtori GENSEL sen sijaan vastasivat kysymykseen myöntävästi. Kaikkiin vastauksen antaneisiin asiantuntijoihin on kykyisyysteorian esiinmurtautuminen vaikuttanut ratkaisevasti, vaikkakin ekvivalenssiteoreettisia ajatuksia siellä täällä vielä vilahtelee näkyviin.

GENSELIN vastauskirjoituksessa ⁵ on nimenomaan pyritty osoittamaan, että omaisuusveron yhdistäminen tuloveroon on »ainoa päämäärään vievä tie» ⁶ vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttamiseksi. Tuloveron erilaistamisella ei tavoiteltua tulosta voida riittävän tarkoituksenmukaisesti saavuttaa. Tulot ovat näet suureksi osaksi vain »puolivakautettuja», ja työn ja pääoman osuus vaihtelee tällöin tapauksesta toiseen siinä määrin, että sen asianmukainen huomioon ottaminen soveltamalla tuloverotuksessa erilaisia verokantoja on mahdotonta. Jos sen sijaan tuloveroa täydennetään omaisuusverolla, niin silloin nuo työn ja pääoman vaihtelevat osuudet tulevat huomioon otetuiksi aivan luonnollisesti ja itsestään.

Havainnollistaakseen ajatustaan Gensel käyttää seuraavaa esimerkkiä: Viidellä henkilöllä on jokaisella 2 000 taalera tuloa. A, koroillaan eläjä, saa tämän tulonsa kokonaisuudessaan korkoina 50 000 taalerin pääomasta, B maatilasta, jonka arvo on 30 000 taalera ja jota hän itse viljelee. C on kauppias, jonka liikepääoma on 20 000 taalera, D on lääkäri, jonka tulo kertyy osaksi työtulona, osaksi korkoina 10 000 taalerin säästö-pääomasta, E vihdoin on virkamies, jonka tulo on kokonaisuudessaan pelkkää työtuloa. Jos tuloverotuksessa ei asianomaisten

¹ Die Personalbesteuerung, s. I.

² Sama, s. 67 — 94.

³ Sama, s. 33.

⁴ Sama, s. 49 — 66.

⁵ Sama, s. 39 — 48.

⁶ Sama, s. 46.

vaihtelevia omaisuussuhteita otettaisi ensinkään huomioon, se olisi ilmeisen kohtuutonta; jos mainittuja tuloja taas pyrittäisiin tuloverotuksen puitteissa verottamaan eri raskaasti, tarvittaisiin tähän viisi erilaista verokantaa, joiden suuruussuhteita olisi vaikea määrätä. Jos näitä viittä tulonsaajaa sen sijaan verotetaan sekä tuloverolla että omaisuusverolla, tapahtuu tarpeellinen differentioituminen luonnollisesti ja yksinkertaisesti. Jos jokaisen näiden viiden henkilön on maksettava veroa 2% tulosta ja 1% omaisuudesta, tulee heidän verotuksensa muodostumaan seuraavaksi:

	Tulon määrä	Omaisuuden määrä	Tulovero	Omaisuusvero	Kokonaisvero
A	2 000	50 000	40	50	90
B	2 000	30 000	40	30	70
C	2 000	20 000	40	20	60
D	2 000	10 000	40	10	50
E	2 000	—	40	—	40

Verein für Sozialpolitikin toimeksiannosta on syntynyt myös FR. J. NEUMANNIN »Die progressive Einkommenssteuer im Staats- und Gemeindehaushalt» (Leipzig 1874). Tässä teoksessa Neumann muiden kysymysten ohella on selvittänyt myös vakautetun ja vakauttamattoman tulon verottamisen probleemia, jota hän on myöhemminkin koskettellut eräissä toisissa teoksissaan.

Neumann on kykyisyysteorian tunnetuimpia edustajia. Hän ei tosin kokonaan hylkää etu- ja korvausnäkökohtaakaan valtiolle menevien suoritusten perusteena.¹ Mutta silloin kun on kysymys varsinaisista veroista, ei näitä voi perustella niillä eduilla, joita kansalaisilla valtiosta on, vaan kansalaisten velvollisuuksilla valtiota kohtaan. Tämän mukaisesti on myös verojen jaon ainoana mahdollisena mittapiuuna pidettävä kansalaisten veronmaksukykyä uhrausyhtäläisyyden vaatimuksen täsmällistämänä.²

Tältä näkökannalta lähtien Neumann perustelee myös vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaista verottamista. Vakautetun tulon suuremman veronmaksukyvyyn ja siis myös suuremman verovelvollisuuden pääperusteena on Neumannillakin se tavallinen näkökohta, että vakautettu tulo voi jatkua saajansa sairauden ja vanhuuden aikana ja

¹ M. t., s. 47.

² M. t., s. 63.

kuoleman jälkeenkin, minkä vuoksi vakautetun tulon saaja vapautuu tulevaisuudesta huolehtimisen tarpeesta. Tämän lisäksi on huomattava, että vakautetun tulon saaja voi, jos hänellä ei ole jälkeensä omaisia huollettavanaan, saada elinaikanaan tavallista paljon suuremman tulon omaisuudestaan käyttämällä sen elinkoron ostamiseen. Edelleen on todettava, että vakautettu tulo on vaiyatonta ja sen saajan työvoima jää vapaaksi muihin tarkoituksiin käytettäväksi.¹

Vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimusta perustellessaan Neumannin siis pääasiallisesti vain toistaa aikaisemmin jo monet kerrat esitettyä. Sen sijaan Neumann on tavallista perusteellisemmin eri yhteyksissä käsitellyt kysymystä tämän vaatimuksen toteuttamismuodosta. Genselin tapaan Neumannin esittää tuloveroa täydentävän omaisuusveron luonnollisimmaksi postulaatin toteuttamiskeinoksi, vaikka myöntääkin samalla, että tähän menettelyyn liittyy eräitä haittoja.

Verrattuna tuloveron puitteissa tapahtuvaksi ehdotettuun vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisen verottamisen toteuttamiseen on omaisuusverolla Neumannin, samoin kuin aikaisemmin Genselin, mielestä se ratkaiseva etu, että se edellistä paljon tarkemmin voi ottaa huomioon, *missä määrässä* vakautettua tulo on, miten suuri osuus omaisuudella on »sekamuotoisen» tai »puoleksi vakautetun» tulon muodostumisessa. Jos yritetään toteuttaa vakautetun ja vakauttamattoman tulon eri raskasta verottamista siten, kuin esim. Italian »tassa della ricchezza mobile» tekee, siis siten, että täysin vakautettua tuloa verotetaan tietyn verokannan mukaan, *kaikkea* puoleksi vakautettua toisen, edellistä jossakin määrin alemman (vaikkakin muodollisesti saman, vrt. edellä s. 15), puhdasta työtuloa taas kolmannen, edellistä jälleen alemman verokannan mukaan, niin tämä on perin karkeata menettelyä; se ei ota huomioon todellisen elämän moninaisuutta eikä suinkaan verota mahdollisimman tarkasti suorituskyvyn mukaan. Tällaisessa menettelyssähän sellaiset puoleksi vakautetun tulon saajat kuin esim. pieni käsityöläismestari, jonka tulo on jotenkin pelkkää työtuloa ja jonka asema niin muodoin ei monestikaan ole parempi kuin tavallisen työläisen, sekä toisaalta pankkiiri, jonka ansiotyö on melkein vain näennäistä ja tulo jotenkin puhdasta korkotuloa, joutuvat maksamaan veroa kumpikin saman prosentien tulostaan. Tuloveroa täydentävä omaisuusvero sen sijaan verottaa, niinkuin pitääkin, raskaammin sitä, jonka

¹ NEUMANN, m. t., s. 18, sekä sama, Die persönlichen Steuern vom Einkommen, Tübingen 1896, s. 100.

tulonmuodostuksessa omaisuudella on suurempi osuus, kuin toista, jonka tulo lähenee työtuloa.¹

Jos taas verrataan toisiinsa tuottoverotusta ja omaisuusverotusta vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajina, niin jälkimmäisellä on edellisen rinnalla se kieltämätön varjopuoli, että se ei mukaudu omaisuuden tuoton vaihteluihin; omaisuuden arvosta pelkästään riippuva vero rasittaa omaisuudesta saatavaa tuloa sitä raskaammin, mitä vähäisempi tuo tulo on.² Mutta omaisuusverotuksella on toisaalta tuottoverotukseen verrattuna myönteisiä ominaisuuksia, jotka painavat vaa'an sen eduksi. Päinvastoin kuin tuottoverotuksessa voidaan siinä maksukyvyyn mukaisen verotuksen periaatteiden vaatimalla tavalla ottaa huomioon sellaiset maksukykyyn vaikuttavat persoonalliset seikat kuin perheen suuruus, vanhuus ja sairaudet sekä ennen kaikkea velkaantuminen. Liikkeenharjoittajaa, joka toimii pääasiallisesti lainapääomin, ei suinkaan vakautetun tulon lisäverotuksen nimessä saa verottaa yhtä ankarasti kuin toista yhtä suurin, mutta omin pääomin liikettään harjoittavaa yrittäjää: »On mahdotonta hyväksyä esim., että nuorta miestä, jolla itsellään ei ole omaisuutta ja jonka näin ollen täytyy rakentaa yrityksensä kokonaan luoton varaan, rasitetaan tuloveron lisäksi vielä tuottoverolla, joka on sitä suurempi, mitä suuremmat ovat hänen velkansa».³

Genselin ja Neumannin tällä tavoin seikkaperäisesti perustelemasta käsityksestä, jonka mukaan vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimus on tarkoituksenmukaisimmin toteutettavissa siten, että tuloverotusta täydennetään vakautettua tuloa rasittavalla omaisuusverotuksella, tuli saksalaisessa sekä teoreettisessa että myös käytännöllisessä verotuspolitiikassa vähitellen eräänlainen communis opinio. Vaikutusvaltainen Verein für Sozialpolitik omaksui sen tavallaan viralliseksi kannakseen hyväksymällä kolmannessa yleiskokouksessaan 10—12 päivinä loka-kuuta 1875 välittömän verotuksen uudistamisesta tohtori Genselin ja professori Heldin alustusten pohjalta päätöslauseلمان, jonka toinen »teesi» kuului: Pääasiallisimmaksi välittömäksi veroksi on saatettava alemmilla asteillaan progressiivinen yleinen tulovero täydennettynä ylei-

¹ NEUMANN, Die progressive Einkommenssteuer, s. 186, sekä sama, Die persönlichen Steuern vom Einkommen, s. 101—102, ja edelleen sama, Ertragssteuern oder Persönliche Steuern vom Einkommen und Vermögen, Freiburg in Br. 1876, s. 14.

² NEUMANN, Die persönlichen Steuern vom Einkommen, s. 110.

³ NEUMANN, Die persönlichen Steuern vom Einkommen, s. 110.

sellä omaisuusverolla.¹ Kun yhdistyksen eräs keskeisimpiä, johtavia jäseniä, Frankfurt am Mainin ylipormestari JOHANNES VON MIQUEL vuonna 1890 kohosi Preussin finanssiministeriksi, tuli hänen tehtäväkseen ajatuksen käytännöllinen toteuttaminen Preussin verotuslainsäädännössä.

Miquelin täydennysverolakiesityksen perusteluissa² todetaan nimenomaan, että omaisuusveron tehtävänä — eräiden muiden näkökohtien rinnalla — on »saada aikaan erotus vakautetun ja vakauttamattoman tulon verorasituksessa». Käsitys, että näitä kahta tulolajia on eri raskaasti verotettava, on lakiesityksen mukaan »yhtä laajalle levinnyt kuin oikeutettukin eikä tarvitse tällä paikalla erityistä perustelua». Kuitenkin toistetaan se, mikä vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksessa on olennaisinta: »... Henkilökohtaisesta työstä saatava tulo on riippuvainen työvoimasta ja persoonallisuuden jatkumisesta ja sammuu tämän mukana, minkä vuoksi tällaisen tulon varassa elävän, mikäli hän tahtoo hoitaa talouttaan järjestelmällisesti, on pakko tehdä juoksevasta tulostaan ajoissa varauksia itsensä ja omaistensa elättämiseksi siinä tapauksessa, että työkyky keskeytyy tai loppuu. Sillä, joka saa tulonsa toisenlaisista, asianomaista henkilöä kauemmin kestävästä lähteistä, ei ole tätä huolta tai ei ainakaan yhtä voimakkaana, minkä vuoksi hän tulojen ollessa yhtä suuret ja olosuhteiden muuten samat saattaa käyttää enemmän sekä juokseviin tarpeisiinsa että julkisten rasitusten kantamista koskevan velvollisuutensa täyttämiseen.» Perustelussa pyritään myös samantapaisin argumentein, kuin edellä on havaittu Genselin ja Neumannin käyttäneen, osoittamaan, miksi vaatimuksen käytännölliseksi toteuttamiseksi »näköjään lähinnä oleva menettelytapa, erilaisista lähteistä saatavan tulon erilainen verottaminen *tuloveron puitteissa*» ei ole käyttökelpoinen ja miksi vaatimus näin ollen on toteutettava »yksinkertaisimmalla tavalla», tuloveroa täydentävällä omaisuusverolla.

Seuraavassa selostetaan sitä muotoa, jonka vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen toteuttaminen Preussin »täydennysverossa» sai sekä luodaan samalla katsaus vastaavaan verotuslainsäädäntöön muissa maissa. Preussin täydennysveron rinnalla tulevat yksityiskohtaisemmin käsitellyiksi Saksan valtakunnan, Ruotsin ja Suomen asianomaiset verot.

¹ Verhandlungen der dritten Generalversammlung des Vereins für Socialpolitik am 10., 11. und 12. October 1875, Schriften des Vereins für Socialpolitik XI, Leipzig 1875, s. 68.

² Preussischer Gesetzentwurf vom 2. November 1892 wegen einer Ergänzungssteuer, Nr. 6 der Drucksachen des preussischen Abgeordnetenhauses (17. Legislaturperiode, V. Session 1892/93), Finanz-Archiv, Zehnter Jahrgang, Stuttgart 1893, s. 370—374.

II

Omaisuusvero tuloveron täydentäjänä eri maiden verotuslainsäädännössä.

3 luku. Tuloveroa täydentävän omaisuusveron käytäntöön otto Saksassa ja lähimaissa.

Niinkuin johdannossa jo on mainittu, *Preussin* täydennysverolaki, *Ergänzungssteuergesetz*, annettiin heinäkuun 14 päivänä 1893. Tämä preussilainen vero muodostui eräänlaiseksi vakautetun tulon lisäverotusta toteuttavan, tuloveroa täydentävän omaisuusveron prototyypiksi, jota useissa maissa on sen jälkeen enemmän tai vähemmän uskollisesti jäljitelty. Suuri joukko Saksan osavaltioita riensi lähinnä seuraamaan johtomaansa esimerkkiä; nämä olivat — omaisuusveron käytäntöönottajärjestyksessä lueteltuina — *Braunschweig, Hessen, Saksi, Sachsen-Koburg-Gotha, Baden, Schaumburg-Lippe, Oldenburg, Sachsen-Meiningen, Sachsen-Weimar, Reuss ältere Linie, Lippe, Mecklenburg, Württemberg, Bremen* sekä viimeisenä *Baijeri* ensimmäisen maailmansodan viimeisenä vuonna 1918.¹

Tappioon päättyneen maailmansodan jälkeen tapahtui Saksassa suuria valtiollisia muutoksia, näiden joukossa mm. se, että osavaltioiden verotusoikeus pääasiallisesti siirtyi *Saksan valtakunnalle*. Valtakunnan ensimmäinen yleinen tulovero säädettiin vuonna 1920, omaisuusvero 1922. Silloisissa sekasortoisissa oloissa nämä olivat kuitenkin vain väliaikaistoimenpiteitä, ja kun inflaatioaika lopulta oli Saksassa ohi, uudistettiin valtakunnan välitön verotus. Tämä tapahtui säätämällä samanaikaisesti (10 päivänä elokuuta 1925) kolme perustavaa verolakia, nimittäin *Deutsches Reichseinkommensteuergesetz* eli fyysillisiä henkilöitä koskeva yleinen progressiivinen tulovero, *Deutsches Körperschaftsteuergesetz* eli juridisia henkilöitä koskeva, samaten progressiivinen tulovero sekä lopuksi *Preussin täydennysverolaki* vastaava omaisuusverolaki, *Deutsches Vermögensteuergesetz*. — Kansallissosialismin päästyä valtaan toimeenpantiin Saksassa jälleen lokakuun 16 päivänä 1934 suuri valtakunnan verotuslainsäädäntöä koskeva uudistus, jolloin mm. tuloveroa täydentävä omaisuusverolaki uudistettiin.

¹ BOLESLAV FUX, *Die Vermögenssteuer, Handbuch der Finanzwissenschaft, Zweiter Band, Tübingen 1927, s. 142.*

Vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttaminen omaisuusverolla on Saksasta levinnyt sitä ympäröiviin germaanisiin tai germaanisesta kulttuurin voimakkaan vaikutuksen alaisina eläviin pienempiin maihin — tuloveron täydentämisestä omaisuusverotuksella onkin näin ollen toisinaan kutsuttu »germaaniseksi verotusmenetelmäksi».

Eräissä Sveitsin kantoneissa vanhastaan, osaksi jo keskiajalta lähtien, voimassa olleet omaisuusverot (vrt. edellä s. 11) on yleisen tuloveron voimaan saattamisen jälkeen jätetty tämän täydennysveroiksi preussilaisen mallin mukaan.¹ Omaisuusverot ovat Sveitsin kantoneissa yleensä progressiivisia. Zürichissä omaisuusveron veroasteikon yleisyys on laadultaan varsin yksinkertaista: vero on $1\frac{1}{2}$ ‰ ensimmäisistä 500 000 frangista, 2 ‰ seuraavista 500 000 frangista sekä $2\frac{1}{2}$ ‰ tätä suuremmista omaisuuksista. Osakeyhtiöiden omaisuusvero on proportionaalinen, $1\frac{1}{2}$ ‰ verotettavasta omaisuudesta. Baselstadtissa omaisuusvero nousee 1 ‰:sta, mikä suoritetaan 5 000 — 20 000 frangin omaisuuksista, 6 ‰:een omaisuuksista, jotka ylittävät 1 000 000 frangia. Alle 5 000 frangin omaisuuksista ei veroa suoriteta. Genèvessä omaisuusvero on 1.75 ‰ ensimmäisen 100 000 frangin omaisuuksista ja kohoaa korkeimmalleen, 4 ‰:een, omaisuuksista, jotka ylittävät 800 000 frangia.²

Sveitsin valaliitossa on vuoden 1941 alusta lähtien ollut voimassa puolustusmenojen rahoittamistarkoituksessa säädetty erityinen puolustusvero, Eidgenössische Wehrsteuer, joka on tyypillinen tuloveron ja sitä täydentävän omaisuusveron yhdistelmä.³ Vero on alkuaan säädetty olemaan voimassa ainoastaan vuoden 1945 loppuun, mutta asiantuntijoiden käsityksen mukaan »on laskettava, että vero tulee olemaan voimassa vuosikymmeniä».⁴ Puolustusveroon sisältyvä täydentävä omaisuusvero on fyysillisten henkilöiden osalta progressiivinen alkaen 0.5 ‰:n suuruisena 10 000 frangin omaisuudesta ja kohoten 3.5 ‰:een 1 500 000 frangin ja sitä suuremmista omaisuuksista. Osakeyhtiöt,

¹ Vrt. RICHARD ROSENDORFF und JOSEF HENGGELE, Die kantonalen Steuergesetze, artikkelissa Schweiz, kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band III.

² Sveitsin kantonien omaisuusveroasteikkoja koskevat tiedot perustuvat edellä viitattuun tutkimukseen Undersökningar rörande det samlade skattetrycket i Sverige och utlandet, s. 265 — 266.

³ Vrt. J. und E. HENGGELE, Die Eidgenössische Wehrsteuer, artikkelissa Schweiz kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band III, s. 33.

⁴ J. und E. HENGGELE, m. a., s. 32.

kommandiittiyhtiöt, »Gesellschaften mit beschränkter Haftung» sekä osuuskunnat maksavat puolustusveroa 0.75 ‰ veronalaisesta omaisuudesta; vero on siis näiden juridisten henkilöiden osalta proportionaalinen. Yhdistysten ja säätiöiden sekä julkisten ja kirkollisten yhdyskuntien verotuksesta on voimassa erikoismääräykset, muut juridiset henkilöt maksavat omaisuusveroa samojen periaatteiden mukaisesti kuin luonnolliset henkilöt.¹

Edellä on viitattu siihen, että *Hollannissa* jo vuotta aikaisemmin kuin Preussissa, tarkemmin sanoen syyskuun 27 päivänä 1892, säädettiin omaisuusvero, jonka nimenomaisena tarkoituksena oli omaisuudesta saadun tulon verottaminen. Kun Hollannissakin vuonna 1914 siirryttiin yleiseen tuloverotukseen, muodostui omaisuusverosta sielläkin omaisuudesta saatua tuloa lisäverottava täydennysvero.² Tämä Hollannin omaisuusvero, de vermogensbelasting — Hollannissa, kuten Preussissa ja Saksassa, omaisuusverosta säädetään eri lailla eikä yhteisellä tulo- ja omaisuusverolailla —, on 16 000 — 30 000 floriinin (16 000 floriinia muodostaa veronalaisen omaisuuden alarajan) omaisuuksista lievästi progressiivinen, mutta muuttuu sen jälkeen proportionaaliseksi ja on 1 ‰ verotettavasta omaisuudesta. Hollannin täydennysverotus muodostuu kuitenkin *kahdesta* erillisestä omaisuusverosta, vanhemmasta de vermogensbelasting-verosta ja ensimmäisen maailmansodan aikana säädetystä puolustusverosta, de verdedigingsbelasting³, ja tämä jälkimmäinen vero on progressiivinen. Vero alkaa 51 000 floriinin omaisuudesta, ja ylenevän veroasteikon maksimimääränä on 6 ‰ verotettavasta omaisuudesta.⁴ Progressiivinen de verdedigingsbelasting vaikuttaa siis, että Hollannin omaisuusverotus kokonaisuudeksi katsottuna muodostuu yleneväksi.

Tanskassa toimeenpantiin vuonna 1903 syväälle käyvä välittömän valtion- ja kunnallisverotuksen uudistus — »moderne dansk Skattevaesen begynder derfor 1903»⁵ —, jonka tärkeimmän osan muodosti

¹ J. und E. HENGGELER, m. a., s. 53.

² Vrt. FUX, m. a., s. 147.

³ Vrt. ECKHARDT, Die Neuordnung der Steuern in den Niederlanden, Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter, 30. Jahrgang, Berlin-Wien 1941, Nr. 3, s. 32. Uudistettu puolustusverolaki on 16 päivältä maaliskuuta 1928. Vrt. J. B. J. PEETERS, Niederlande, artikkeli kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band III.

⁴ Vrt. Undersökningar rörande det samlade skattetrycket i Sverige och utlandet, s. 263 — 264, sekä PEETERS, m. a., s. 1460.

⁵ JENS TOFTEGAARD og C. ULRICH MORTENSEN, Vore Skatter, København 1942, s. 57.

uudenaikaisen yleisen, progressiivisen tuloveron ja sitä täydentävän omaisuusveron voimaan saattaminen. Tulo- ja omaisuusverolakia on vuoden 1903 jälkeen useissa kohdin muutettu. Maaliskuun 18 päivänä 1941 tapahtuneen lainmuutoksen jälkeen on fyysillisten henkilöiden suoritettavaksi tuleva omaisuusvero 15 000 kruunun tai sitä pienemmistä omaisuuksista 0.8 ‰; sen jälkeen vero muuttuu progressiiviseksi; 1 000 000 kruunun omaisuudesta vero on 13 158 kruunua eli 13.158 ‰ ja sen jälkeen pysyvästi 20 ‰ siitä omaisuuden osasta, joka nousee yli 1 000 000 kruunun. Omaisuusvero lähenee näin ollen 20 ‰:n ylärajaa tätä kuitenkaan koskaan täysin saavuttamatta. Omaisuusverosta myönnetään tiettyjä helpotuksia siinä tapauksessa, että omaisuuden antama tulo jää alhaiseksi. Jos verovuoden koko veronalainen tulo on vähemmän kuin 3 ‰ verovuoden veronalaisesta omaisuudesta, alennetaan veroasteikon mukaisesti laskettua omaisuusveroa 5 ‰ jokaisesta kahdesta promillesta tai sen osasta, jonka tulo jää alle kolmen prosentin veronalaisesta omaisuudesta. Jos tuloa ei ole ensinkään, alennetaan omaisuusveroa 80 ‰. Tiettyjä alennuksia suodaan myös sellaisille verovelvollisille, joiden omaisuus ei nouse yli 100 000 kruunun eikä tulo yli 4 500 kruunun.¹ — Kotimaiset osakeyhtiöt, osuuskunnat, yhdistykset ja niihin verrattavat eivät maksa omaisuusveroa, mutta sen sijaan ulkomaalaiset yhtiöt, yhdistykset, säätiöt yms.²

Norjassa yhdistetty tulo- ja omaisuusverotus saatettiin voimaan vain vuoden verran Preussin täydennysveron säätämisen jälkeen; kysymyksessä oleva laki on nimittäin 23 päivältä heinäkuuta 1894.³ Yhdistetty tulo- ja varallisuusverotus säilytettiin vuoden 1911 veroreformissa, jolloin vuodesta 1899 jatkuneen valmistelutyön jälkeen saatettiin voimaan perustavat verolait »Skattelov for landet» ja »Skattelov for byene».⁴ Tulo- ja omaisuusveron veroprosentit on Norjassa määrätty aina vuosittain suurkäräjien (saksalaisen miehityksen aikana pääministerin) päätöksellä.⁵ Valtiontalousvuodeksi 1. 7. 1943—30. 6. 1944 omaisuus-

¹ TOFTEGAAED og MORTENSEN, m. t., s. 159—160.

² TOFTEGAAED og MORTENSEN, m. t., s. 170.

³ Vrt. K. WILLGRÉN, Silmäys nykyaikaiseen valtiolliseen tulo- ja varallisuusverotukseen Euroopassa, Verokomitean julkaisuja II, Helsinki 1912, s. 13.

⁴ J. E. THOMLE, Skattelov for landet, Oslo 1930, sekä sama, Skattelov for byene, Oslo 1934. Näiden verolakien myöhemmiin tehtyjen muutoksien suhteen vrt. L. KRISTOFERSEN, Norsk Skattelovgivning 1936—1938, Svensk Skattetidning, Femte årgången, Stockholm 1938, s. 390.

⁵ Vrt. GUNNAR MELLBYE, Norwegen, artikkeli kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band III.

vero oli ensimmäisen 10 000 kruunun omaisuudesta 0.3 ‰; veropromille kohosi sen jälkeen saavuttaen enimmäismääränsä, 6 ‰, omaisuuksista, jotka ylittivät 2 000 000 kruunua.¹ — Norjassa on lisäksi vuodesta 1921 lähtien ollut voimassa suuremmista omaisuuksista kannettava erityinen ylimääräinen omaisuusvero, joka alkuaan oli tarkoitettu tilapäisveroksi varojen hankkimiseksi työttömyyden torjumiseksi², mutta jäi pysyväksi. Tässä verossa oli valtiontalousvuotena 1943/44 alimpana veropromillena 4 ‰ 125 000—200 000 kruunun omaisuuksista ja ylimpänä 30 ‰ omaisuuksista, jotka ylittivät 30 000 000 kruunua.³ *Osakeyhtiöiden* omaisuusverotuksessa Norjassa on sovellettu suhteellista asteikkoa veron ollessa 2 ‰ omaisuudesta, joka lasketaan tietyllä tavalla yhtiöiden rahastoja (fonder) lähtökohtana pitäen.⁴

Itävallassa kysymyksessä oleva verouudistus toimeenpantiin ensimmäisen maailmansodan jälkeen, 29 päivänä helmikuuta 1924, jolloin otettiin käytäntöön tuloveroa täydentävä vero tuottoa antavasta omaisuudesta. Vero kohdistuu ainoastaan fyysillisiin henkilöihin.⁵ *Unkarissa* vastaavanlainen omaisuusvero oli tullut voimaan maailmansodan aikana vuonna 1916.⁶ Omaisuusvero tuloveron täydennysverona oli aikanaan voimassa myös *Danzigin* vapaavaltiossa.⁷

Ruotsissa säädettiin uudenaikainen tulovero vuonna 1902. Tähän ei vielä yhdistetty täydentävää omaisuusverotusta, mutta tämä tapahtui sen sijaan vuoden 1910 veroreformissa, jolloin annettiin yhteinen laki tulo- ja omaisuusverosta. Tätä lakia on sen jälkeen useita kertoja muutettu, kuten seuraavassa tullaan esittämään. — *Suomessa* siirryttiin valtionverotuksessa uudenaikaiseen tulo- ja omaisuusverotukseen melkein heti itsenäisyyden alussa, 3 päivänä elokuuta 1920 annetulla lailla tulo-

¹ MELLBYE, m. a., s. 13.

² Vrt. MELLBYE, m. a., s. 6.

³ Vrt. MELLBYE, m. a., s. 14.

⁴ Undersökningar rörande det samlade skattetrycket i Sverige och utlandet, s. 259.

⁵ Vrt. RUDOLF EGGER und OTTO WATZKE, Österreich, artikkeli kokoomateoksessa *Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band III*, s. 27 (1113).

⁶ Vrt. FUX, m. a., s. 148. Vrt. myös ALEXANDER KNEPPO, EMIL KLUG und LUDVIG v. PILISY, Ungarn, artikkeli kokoomateoksessa *Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band IV*, s. 16—18 (1656—1658).

⁷ Vrt. FRITZ LADEMANN, Danzig, artikkeli kokoomateoksessa *Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band I*, s. 35 (117) ja seur.

ja omaisuusverosta, joka laki määrättiin astumaan voimaan vuoden 1921 alusta.

Seuraavassa esitetään yksityiskohtaisemmin ensinnä Preussin täydennysverolakia eli lakia, joka on enemmän tai vähemmän ollut kaikkien muiden vastaavien verolakien esikuvana. Sen jälkeen luodaan katsaus vastaaviin verolakeihin Saksan valtakunnassa, johtavimmassa niistä maista, joissa »germaaninen verotusmenetelmä» on otettu käytäntöön. Tämän jälkeen tarkastellaan meille monessa suhteessa läheisen Ruotsin tulo- ja omaisuusverotusta sekä lopuksi omia tulo- ja omaisuusverolakejamme. Tällöin ei kiinnitetä huomiota esillä olevan tutkimuksen kannalta toisarvoisiin kysymyksiin verotuksen teknillisen puolen järjestelystä, vaan tyydytään ainoastaan selostamaan verolakien olennaisinta sisällystä, toisin sanoen niitä säännöksiä, jotka koskevat omaisuusverovelvollisuutta, veronalaista omaisuutta ja sen arvonmääräämistä, veroasteikkoja ja muita veromäärään vaikuttavia säännöksiä.

4 luku. Preussin täydennysverolaki (Ergänzungssteuergesetz).

Miquelin suuren veroreformin pääveron muodosti kykyisyysteoreettisin näkökohdin perusteltu yleinen tulovero. Tätä koskeva laki, Preussisches Einkommensteuergesetz, annettiin 24 päivänä kesäkuuta 1891.¹

Verovelvollisia olivat Preussin tuloverolain mukaan paitsi fyysilliset henkilöt myös sellaiset ei-fyysilliset henkilöt kuin osakeyhtiöt, kommandiittiyhtiöt, vuorikaivosyhtiöt, tietyn tyyppiset osuuskunnat jne. Verotettavaksi tuloksi lain edellyttämässä mielessä luettiin verovelvollisen rahana saadut tai rahanarvoiset kokonaisvuositulot, jotka saatiin 1) pääomaomaisuudesta (Kapitalvermögen), 2) kiinteistöstä ja vuokrista, niihin luettuna omassa talossa olevan asunnon vuokra-arvo, 3) kaupasta ja teollisuudesta, vuorityö mukaan luettuna sekä 4) muusta voittoa tuottavasta toiminnasta sekä periodisia saantoja (Hebungen) ja etuja tuottavista oikeuksista sikäli, kuin kysymyksessä olevat tulot eivät jo sisältyneet kohdissa 1—3 mainittuihin tulolajeihin. Tähän neljenteen ryhmään luettiin erityisesti työläisten, palvelijoiden ja liikeapulaisten palkat, sotilashenkilöiden ja erilaisten virkamiesten virkapalkat, kirjailijoiden, taiteilijoiden, tiedemiesten, opettajien ja kasvat-

¹ Preussisches Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891, Gesetzsamm. 1891 Nr. 19, s. 175; Finanz-Archiv, Achter Jahrgang, Stuttgart 1891, s. 811—931.

tajien palkkiot sekä erilaiset eläkkeet. Sitä vastoin satunnaiset tulot perinnöistä, lahjoituksista ja henkivakuutuksista, tulot kiinteistön myynnistä, sikäli kuin myyntiä ei harjoitettu ammattimaisesti tai keinottelutarkoituksessa, sekä muut samankaltaiset ansiot eivät olleet veronalaista tuloa.

Kykyisyysteoreettisten näkökohtien huomioon otto ilmeni päitsi tietenkin ennen muuta siinä, että verotuksen kohteena oli kokonaistulo, jonka kykyisyysteoriassa juuri katsotaan olevan ensisijainen veronmaksukyvyyn ilmaisiija, myös sellaisissa seikoissa kuin toimeentulominimin verovapaudessa — verovelvollisuus alkoi tulosta, joka oli »enemmän kuin 900 M» — sekä tuloveron progressiivisuudessa: vero oli 900—1 050 M:n tulosta 6 M eli 0.67 % alarajasta, kohosi sitten porrasmaisesti ja oli 100 000—105 000 M:n tulosta 4 000 M eli siis 4 % alarajasta; tätä suuremmista tuloista vero nousi 200 M jokaista 5 000 M:n tulonlisäystä kohden.

Sen sijaan Preussin tuloverossa ei millään tavalla otettu huomioon vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaista maksukykyä. Tämä tapahtui vasta kun kaksi vuotta myöhemmin säädettiin vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttamiseksi erillinen omaisuusvero, *Ergänzungssteuer*.¹

Verovelvollisia olivat täydennysverolain mukaan *fyysilliset henkilöt* yleensä samoin rajoituksin, kuin mitä Preussin tuloverolaisissa oli fyysillisten henkilöiden verovapaudesta säädetty. Verovelvollisuus Preussin täydennysverossa siis »ulottuu yksinomaan luonnollisiin henkilöihin, niin että *kaikki ei-fyysilliset* oikeussubjektit, erityisesti myös... tuloverovelvolliset ansioyhtymät (*Erwerbsgesellschaften*) ovat täydennysverovelvollisuudesta vapaita».² — Fyysillisistä henkilöistä olivat täydennysverosta vapautettuja 1) kuningashuoneen ja Hohenzollernien ruhtinashuoneen jäsenet, 2) entisen Hannoverin kuningashuoneen, entisen Kurhessin ruhtinashuoneen ja entisen Nassaun herttuallisen ruhtinashuoneen jäsenet sekä 3) (tietyin edellytyksin) vieraiden valtojen keisarin tai kuninkaan luokse valtuutetut edustajat ja toisten liittovaltioiden valtuutetut liittoneuvostossa, heidän avukseen määrätyt virkamiehet sekä heidän ja heidän virkamiestensä palveluksessa olevat henkilöt,

¹ Preussisches Ergänzungsteuergesetz vom 14. Juli 1893, *Gesetzsamml.* 1893 Nr. 21, s. 134; *Finanz-Archiv*, Zehnter Jahrgang, Stuttgart 1893, s. 802—815.

² B. FUSTING, *Die Preussischen direkten Steuern*, Zweiter Band, Kommentar zum Ergänzungsteuergesetz, Berlin 1905, s. 4.

sikäli kuin he olivat ulkomaalaisia, 4) ne henkilöt, joilla muuten kansainoikeudellisten periaatteiden tai erityisten, toisten valtioiden kanssa tehtyjen sopimusten nojalla oli oikeus vapautukseen tuloverosta.

Täydennysverolain alaista *verotettavaa omaisuutta* oli verovelvollisen »koko irtain ja kiinteä omaisuus velat vähennettyinä». Verotettavaa omaisuutta täydennysverolain tarkoittamassa mielessä olivat erityisesti 1) maatilat (tilukset ja rakennukset) kaikkine niihin kuuluvine kalustoi-
neen (nebst allem Zubehör), kaivosomaisuus, nautinta- ja muut oikeudet ja yleensä oikeudet, joilla oli rahana ilmaistavissa oleva arvo, 2) maa- ja metsätalouden (karjanhoito, viinin-, hedelmän- ja puutarhanviljelys mukaan luettuina), vuorityön tai muun elinkeinon harjoittamiseen sijoitettu perus- ja liikepääoma, 3) muu pääomaomaisuus. Verotettavaan omaisuuteen ei sitä vastoin luettu huonekaluja, taloustavaroita eikä muita irtaimia esineitä (andere bewegliche körperliche Sachen), sikäli kuin näitä ei ollut pidettävä maatalaan kuuluvina kalustoesineinä tai perus- ja liikepääoman osina.

Niinkuin havaitaan, täydennysveron alaista omaisuutta oli lähinnä tarkoitettu olemaan vain erilaisiin tulonhankintatarkoituksiin sijoitettu ansaintaomaisuus, »yksityistaloudellinen pääoma»¹, ei sitä vastoin käyttöomaisuus, so. yhteiskunnallisen tuotanto- ja ansaintaprosessin ulkopuolelle jo siirtyneet, yksityisten kulutustarkoituksia palvelevat »valmiit hyödykkeet». Toisaalta on huomattava, että ansaintaomaisuuden veronalaisuutta ei millään tavalla tehty riippuvaksi siitä, tuottaako se tuloa vai ei; myös jälkimmäisessä tapauksessa se oli veronalaista. Kuten myöhemmin tulemme näkemään, eräitä lievennyksiä kuitenkin suotiin tuloa tuottamattomalle omaisuudelle.

Verotettavan omaisuuden *arvonmäärittämisessä* oli pääsääntönä, että verotettavan omaisuuden laskemisessa ja arvioinnissa pannaan pohjaksi sen yksityisten osien tila ja »yleinen arvo» (der gemeine Wert) maksuunpanon (omaisuusilmoituksen) ajankohtana. Maatalous- tai teollisuusliikkeissä, joissa suoritetaan säännölliset vuotuiset tilinpäätökset, voitiin verotettavan omaisuuden laskemisessa ja arvioinnissa panna pohjaksi omaisuuskanta (Vermögensstand) viime talous- tai tilivuoden lopussa. — Käteinen saksalainen raha ja valtakunnanpankin setelit laskettiin nimellisarvon, hopea- ja kultaharkot sekä vieraat rahalajit

¹ NEVANLINNA, Yhteiskunnallisen talouselämän pääpiirteet, Porvoo-Helsinki 1932, s. 124 ja seur.

myyntiarvon mukaan. Arvopaperit, jos niillä oli Saksassa pörssikurssi, oli arvioitava tämän mukaan, muussa tapauksessa myyntiarvon mukaan. Erilaisten nautinto-oikeuksien, eläkkeiden, vuosikorkojen, vanhuuseläkkeiden ja muiden periodisten tulojen ja suoritusten pääoma-arvo määrättiin erityisten lakiin sisältyneiden kapitalisointimääräysten mukaisesti.

Pääsääntönä verotettavan omaisuuden arvomääräämisessä oli siis, että arvioinnin pohjaksi oli pantava omaisuusesineiden »yleinen arvo» maksuunpanon ajankohtana. Tämä »yleinen arvo» tarkoitti pääasiallisesti myyntiarvoa. »Yleinen arvo on puhtaasti objektiivinen arvo, joka esineellä sen käyttökelpoisuuden asteesta riippuen on jokaiselle omistajalle... Mutta määrittelemällä yleisen arvon käsite objektiiviseksi, jokaiselle omistajalle määrättäväksi arvoksi, ei kysymys, millä perusteilla tämä arvo määrätään, vielä ole ratkaistu. Yleensä mahdollisina perusteina saattavat tulla kysymykseen tuotto, käyttö ja taloudellinen vaihto (wirtschaftlicher Tauschverkehr)... Yleisen, kaikenlaatuksille omaisuusesineille käyttökelpoisen määräämisperusteen tarjoaa ainoastaan taloudellinen vaihto, koska tunnetusta hinnanmuodostuksesta voidaan samanlaisille esineille välittömästi johtaa vaihto- tai kauppa-arvo.»¹ Tämä »yleisen arvon» ja omaisuusesineen kauppa-arvon samaistaminen sai yleensä vahvistuksensa myös Preussin verotuskäytännössä. Niinpä »Technische Anleitung vom 26. Dezember 1893 für die erstmalige Schätzung des Wertes der Grundstücke behufs Veranlagung der Ergänzungssteuer» antoi mautilojen »yleisen arvon» määräämisestä seuraavat ohjeet: »Mautilojen yleistä arvoa määrättäessä on pidettävä kiinni: a) tavallisessa kaupassa maksetusta hinnasta; b) mutta missä erityisesti maa- ja metsätalouteen käytettyjen mautilojen kauppoja ei riittävässä määrin tapahdu varman määräämisperusteen löytämiseksi, on sitä paitsi otettava huomioon tuottoarvo.»² Myös Preussin ylin hallinto-oikeus (Oberverwaltungsgericht) ratkaisi asian siten, että maataloudellisten omistusten yleisellä arvolla oli periaatteellisesti ymmärrettävä myyntiarvoa.³

¹ FUISTING, m. t., s. 56—57.

² Kysymyksessä oleva »teknillisen ohjeen» kohta on lainattu artikkelista OTTO GERLACH, Die Landwirtschaft und die preuss. Ergänzungssteuer, Finanz-Archiv, Achtzehnter Jahrgang, Stuttgart 1901.

³ Entscheidungen in Staatssteuersachen V, 1897, 63. fg. — lainaus GERLACHIN mukaan, m. a., s. 204.

Täydennysveron suuruus määräytyi seuraavan verotariffin mukaisesti:

Täydennysvero oli verotettavasta omaisuudesta, joka oli						
enemmän kuin	6 000 M,	8 000 M:aan asti,	3 M	vuosittain		
”	8 000	10 000	”	”	4	”
”	10 000	12 000	”	”	5	”
”	12 000	14 000	”	”	6	”
”	14 000	16 000	”	”	7	”
”	16 000	18 000	”	”	8	”
”	18 000	20 000	”	”	9	”
”	20 000	22 000	”	”	10	”
”	22 000	24 000	”	”	11	”
”	24 000	28 000	”	”	12	”
”	28 000	32 000	”	”	14	”
”	32 000	36 000	”	”	16	”
”	36 000	40 000	”	”	18	”
”	40 000	44 000	”	”	20	”
”	44 000	48 000	”	”	22	”
”	48 000	52 000	”	”	24	”
”	52 000	56 000	”	”	26	”
”	56 000	60 000	”	”	28	”
”	60 000	70 000	”	”	30	”

ja nousi tätä korkeammista omaisuuksista 200 000 M:aan asti jokaiselta alkaneelta 10 000 M:lta aina 5 M. 200 000 M suuremmasta omaisuudesta 220 000 M:aan asti vero oli 100 M ja nousi tätä suuremmasta omaisuudesta jokaiselta alkaneelta 20 000 M:lta aina 10 M. — 6 000 M pienemmästä omaisuudesta ei täydennysveroa maksettu.

Preussin täydennysvero oli siis periaatteellisesti *proportionaalinen*. Kun verotuksen käytännöllisen toteuttamisen helpottamiseksi veroa ei kuitenkaan määrätty siten, että sama määräprosentti olisi otettu verona kaikesta omaisuudesta, vaan vero oli aina tiettyjen omaisuusrajojen välillä markkamääräisesti sama, aiheutui tästä poikkeavuutta *proportionaalisuudesta*. Tätä poikkeavuutta kuvaa havainnollisesti sivulla 62 oleva täydennysverotariffia esittävä diagrammi (diagrammi 1). Omaisuus»välien» alarajalla eli siis veroasteikkoa esittävän käyrän kärjessä vero oli aina sama promille — 0.5 ‰ — verotettavasta omaisuudesta.

Huomattava on, että Preussin täydennysverolakiin sisältyi eräitä *lieventäviä määräyksiä* sellaisten tapausten varalta, että verotettava

omaisuus oli tuottamatonta tai vähän tuottavaa. Jos ensinnäkään verotettavan henkilön vuositulo ei noussut tuloverolain toimeentulominimiin 900 M:aan, ei tällainen henkilö ollut omaisuudestaan täydennysverovelvollinen, ellei verotettavan omaisuuden kokonaisarvo ollut enempää kuin 20 000 M. Jos omaisuus ei noussut yli 32 000 M:n, maksettiin täydennysveroa enintään alin määrä, 3 M vuosittain, jos asianomaiselta ei kannettu tuloveroa. Jos asianomainen maksoi tuloveroa ainoastaan tuloveron neljän ensimmäisen »asteen» mukaan, oli omaisuusveroa maksettava enintään niin paljon, että se jäi 2 M vähäisemmäksi kuin maksettavan tuloveron määrä oli.¹

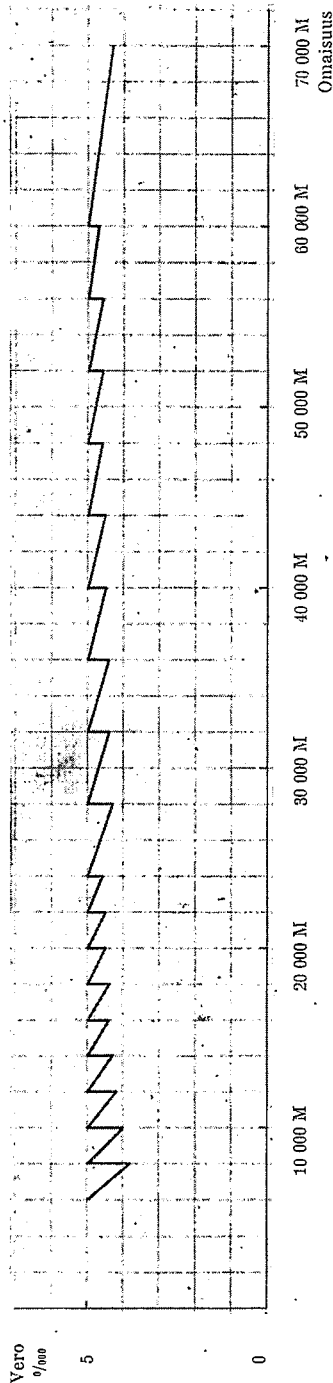
¹ Mainitut tuloveron »4 ensimmäistä astetta» olivat: 1) verotettava tulo 900—1 050 M, siitä maksettava vero 6 M; 2) tulo 1 050—1 200 M, vero 9 M; 3) tulo 1 200—1 350 M, vero 12 M; 4) tulo 1 350—1 500 M, vero 16 M. (Preussin tuloverolain 17 §.)

Jos kyseisiä lievennyksiä siis tulon pienuuden vuoksi tuli soveltaa, muuttui täydennysveron veroasteikko omaisuusluokissa 6 000—32 000 M. Verotariffi, jossa tämä on otettu huomioon, liittyi Preussin finanssiministerin täydennysveron voimaan saatamisen johdosta antamaan ohjeeseen Anweisung des Finanzministers vom 3. April 1894 zur Ausführung des Ergänzungssteuergesetz vom 14. Juli 1893 (vrt. FUJSTING, m. t., s. 100) ja oli seuraava:

1		2	3	4	5	6
Jos verotettava omaisuus on enemmän kuin	mutta enintään.	on säännöllinen veromäärä	Säännöllisten, sarakkeessa 2 ilmoitettujen veromäärien tilalle tulee, siinä tapauksessa että maksettavat tuloveromäärät ovat			
			0 M	6 M	9 M	12 M
			alla olevat täydennysveron määrät			
M	M	M	M	M	M	M
6 000	8 000	3	3+	3	3	3
8 000	10 000	4	3+	4	4	4
10 000	12 000	5	3+	4	5	5
12 000	14 000	6	3+	4	6	6
14 000	16 000	7	3+	4	7	7
16 000	18 000	8	3+	4	7	8
18 000	20 000	9	3+	4	7	9
20 000	22 000	10	3	4	7	10
22 000	24 000	11	3	4	7	10
24 000	28 000	12	3	4	7	10
28 000	32 000	14	3	4	7	10

+merkkiset 3 M:n veromäärät sarakkeessa 3 astuivat voimaan vain jos verotettava tulo oli enemmän kuin 900 M ja vapauttaminen tuloverosta oli siis tapahtunut muiden tuloverolakiin sisältyvien erikoissäännösten kuin toimeentulominimin verovapauden perusteella. Jos tuloveroa ei maksettu sen vuoksi, että verotettava tulo ei noussut 900 M:aan, oli, kuten jo on viitattu, asianomainen verovelvollinen vapautettu täydennysverosta siinä tapauksessa, että verotettavan omaisuuden kokonaisarvo ei ollut enempää kuin 20 000 M.

Diagrammi 1: Preussin täydennysveron veroasteikko. Vero ‰/‰‰ verotettavasta omaisuudesta.



Näiden lieventävien määräysten lisäksi sisältyi täydennysverolakiin myös muunlaisia lievennyksiä, joilla tämän tutkimuksen kannalta ei kuitenkaan ole samaa mielenkiintoa kuin edellä selostetuilla; verovelvollisen tulon pienuuteen perustuvilla lievennyksillä. Siten täydennysverolain 17 §:n 3 kohdan mukaan naispuoliset henkilöt, joilla oli elätettävänä alaikäisiä perheenjäseniä, isättömät alaikäiset orvot ja ansiokyvyttömät oli vapautettu täydennysverosta siinä tapauksessa, että heidän verotettava omaisuutensa ei nousut yli 20 000 M:n eikä tuloverolain säännösten mukaan määrätty vuositulonsa yli 1 200 M:n.

Mainittakoon lopuksi, että täydennysveron suuruus tehtiin riippuvaksi myös täydennysverotuksen kokonaistuotosta. Täydennysverolain 48 §:n mukaan oli nimittäin, jos vuoden 1895/96 maksuunpanossa kannettavaksi tuleva määrä (das Veranlagungssoll) ylittää 35 000 000 M:n määrän enemmän kuin 5 ‰, veromääriä alennettava ylittävän määrän ja mainitun summan välisen suhteen mukaisesti. Alentaminen piti sopivasti pyörästettynä määrättävän kuninkaallisella asetuksella, ja siinä vahvistetut veromäärät olisivat sitovia verovuodelle 1895/96 ja seuraaville vuosille. Jos vuoden 1895/96 maksuunpanossa kannettavaksi tuleva määrä sitä vastoin jäisi alle 35 000 000 M:n määrän enemmän kuin 5 ‰, piti veromääriä vastaavasti korottaa. Tämä korotus kumotaisiin myöhemmin kuninkaallisella asetuksella siinä tapauksessa, että kannettavaksi tuleva veromäärä nousisi 35 000 000 M:n määrään lisättynä 4 ‰:lla jokaista vuotta 1895/96 seuraavaa verovuotta koh-

den. — Todellisuudessa jälkimmäinen vaihtoehto, siis veromäärien korottaminen, kävi tarpelliseksi; 25 päivänä kesäkuuta 1895 annetulla kuninkaallisella asetuksella veromääriä korotettiin 5.2 pfennigillä jokaista markkaa kohti.¹

Huomattakoon vielä täydennysverolain 50 §:ään sisältynyt määräys: »Lukuunottamatta 48 §:n määräystä» (mitä edellä juuri selostettiin) »on täydennysveromäärien muuttaminen luvallista vain jos tuloveromääriä samanaikaisesti ja suhteellisesti korotetaan». Täydennysveron veromäärät sidottiin siis kiinteästi tuloveron veromääriin, mikä täydennysveron luonteen vuoksi olikin luonnollista.

5 luku. Tuloveroa täydentävä omaisuusverotus Saksan valtakunnassa.

a. Valtakunnan omaisuusverolaki 10 päivältä elokuuta 1925.

Niinkuin edellä jo mainittiin, siirtyi Saksan osavaltioiden verotusoikeus välittömän verotuksen alalla maailmansodan jälkeen pääasiallisesti Saksan valtakunnalle. Inflaatioaikana säädettyjen väliaikaisen tuloveron ja väliaikaisen omaisuusveron jälkeen toimeenpantiin, Saksan rahaolojen lopulta vakaannuttua, täydellinen valtakunnan välittömän verotuksen uudelleenjärjestely 10 päivänä elokuuta 1925 annetuilla perustavilla verolaeilla (vrt. edellä s. 51), joiden joukossa oli Preussin täydennysverolakia vastaava omaisuusverolaki.

Valtakunnan omaisuusverolain — Deutsches Vermögensteuergesetz² — pääsisällys oli seuraava:

Verovelvollisia olivat sekä fyysilliset henkilöt (»alle natürlichen Personen») että myös erilaiset juridiset henkilöt; esim. osakeyhtiöt, kommandiittiyhtiöt, vuorikaivosyhtiöt, osuuskunnat, keskinäiset vakuutusyhtiöt ynnä erinäiset yhdistykset, laitokset ja säätiöt. Tiettyihin ei-fyysillisiin henkilöihin, lähinnä sellaisiin, jotka pääasiallisesti palvelivat valtion tarkoituksia tai muuten »yleishyödyllisiksi» katsottavia tarkoituksia, verovelvollisuus ei kuitenkaan ulottunut. — Ulottaessaan verovelvollisuuden fyysillisten henkilöiden lisäksi yleensä myös juridisiin henkilöihin Saksan valtakunnan omaisuusverolaki siis tärkeässä periaatteellisessa kohdassa erosi Preussin vastaavasta lainsäädännöstä, joka

¹ Vrt. FUISTING, m. t., s. 150.

² Deutsches Vermögensteuergesetz vom 10. August 1925, R. G. Bl. 1925 I, Nr. 39, s. 233; Finanz-Archiv, Dreiundvierzigster Jahrgang, Erster Band, Stuttgart und Berlin 1926, s. 289 — 295.

oli katsonut, että tuloveroa täydentävä omaisuusverotus voidaan kohdistaa ainoastaan luonnollisiin henkilöihin.

Verotettavasta omaisuudesta ja sen *arvonmäärämisestä* säädettiin laissa ainoastaan, että omaisuusverolain tarkoittamana omaisuutena oli pidettävä valtakunnan arvonmäärämislain (Deutsches Reichsbewertungsgesetz) tarkoittamaa omaisuutta. Omaisuuden arvo oli omaisuusveroa maksuunpantaessa määrättävä sitä yhteisarvoa (Einheitswert) vastaavasti, »joka on vahvistettu rajoituksitta verovelvollisen kokonaisomaisuudelle sekä rajoitetusti verovelvollisen kaikelle valtakunnassa sijaitsevalle omaisuudelle (Inlandsvermögen)».

Valtakunnan arvonmäärämislaki¹, joka näin ollen itse asiassa tuli sisältämään olennaisen osan omaisuusverotusta koskevia säännöksiä, oli sekin annettu saman suuren verotuksen uudelleenjärjestelyn osana 10 päivänä elokuuta 1925. *Verotettavaa omaisuutta* oli lain mukaan, sikäli kuin siitä ei nimenomaan ollut toisin määrätty, »koko irtain ja kiinteä omaisuus velat vähennettyinä». Tähän omaisuuteen luettiin seuraavat omaisuuslajit: 1) maatalous-, metsätalous- sekä puutarhaomaisuus; 2) liikeomaisuus (Betriebsvermögen); 3) kiinteistöomaisuus (Grundvermögen) sekä 4) »muu omaisuus». Tähän muuhun omaisuuteen kuuluivat sitten mm. erilaiset oikeudet, kaikenlaiset korolliset ja korottomat pääomasaatavat, osakkeet ja muut senluonteiset liikeosuudet, käteinen saksalainen raha, vieraat rahalajit, pankin setelit sekä jalometallit, jalokivet ja helmet, erilaisten vuosikorkojen ja muiden senluonteisten säännöllisesti toistuvien tulojen pääoma-arvo, vielä lankeamattomat saatavat henki-, pääoma- tai elinkorkovakuutuksista, jalometalliesineet, koruesineet sekä sellaiset ylellisyysesineet, jotka eivät kuuluneet verovelvollisen asunnon sisustukseen, ja tietyin edellytyksin myös taide-esineet ja -kokoelmat.

Sen sijaan omaisuusveronalaiseen »muuhun omaisuuteen» eivät kuuluneet sellaiset omaisuuslajit kuin saatavat leski-, orpo- ja eläkekassoilta, saatavat, jotka perustuvat lakimääräisiin (reichsgesetzlichen) kaikenlaatuisiin vakuutuksiin (esim. työkyvyttömyys-, vanhuus- ja sairausvakuutukseen) sekä myös sellaiseen sairaus- ja tapaturmavakuutukseen, joka ei ollut laissa määrätty; aikaisempiin palvelussuhteisiin perustuvat vuosikorot ja niidenluonteiset muut aikaisempiin palvelussuhteisiin perustuvat saatavat, vuosikorot, eläkkeet ja muut sellaiset

¹ Deutsches Reichsbewertungsgesetz vom 10. August 1925, R. G. Bl. 1925 I, Nr. 39, s. 214; Finanz-Archiv, Dreiundvierzigster Jahrgang, Zweiter Band, Stuttgart und Berlin 1926, s. 160—190.

saatavat, jotka perustuivat sotalaitoksen erilaisiin vahingonkorvauksiin, taloustavarat (Hausrat), sellaiset omaisuuserät, jotka palvelivat pelkääntään yleishyödyllisiä tarkoituksia, sekä erinäiset muut tässä lueteltuihin verrattavat omaisuuslajit. Luettelo omaisuusverotuksen ulkopuolelle jäävistä omaisuuslajeista ilmentää, kuten näkyy, osaksi erilaisten sosiaalisten näkökohtien huomioon ottoa, osaksi taas tahdotaan veron ulkopuolelle jättää sellainen nimenomainen tuottamaton käyttöomaisuus kuin esim. taloustavarat.

Verrattuna Preussin täydennysverolakiin valtakunnan vastaava laki kuitenkin pyrki laajentamaan veronalaisen omaisuuden alaa käyttöomaisuuteen päin; kuvaavaa on, että kun Preussin täydennysverolaki verotettavan omaisuuden eri lajeja osoittaessaan täydentää luetteloa »muun pääomaomaisuuden» käsitteellä, valtakunnan lain vastaavassa kohdassa puhutaan vain »muusta omaisuudesta». Tätä verotettavan omaisuuden käsitteen laajentamista käyttöomaisuuteen päin osoittavat mm. jalokivien ja helmien, koruesineiden ja taidekokoelmien veronalaisuus. Kuitenkin tässä kohden on pyritty rajoittumaan vain suurehkoihin tämänlaatuisiin omaisuuksiin; kysymyksessä olevien omaisuusesineiden veronalaisuus on esim. osaksi tehty riippuvaksi siitä, nouseeko niiden arvo yli tietyn minimirajan. Eräistä ylellisyysesineistä (Luxusgegenstände) on lisäksi verosta vapautettu ne, jotka nimenomaan kuuluvat verovelvollisen asunnon sisustukseen. Taide-esineiden ja -kokoelmien veronalaisuutta rajoittaa myös säännös, jonka mukaan vain maailmansodan syttymisen jälkeen hankitut taide-esineet ovat verotettavaa omaisuutta — näyttää siltä kuin olisi erityisesti haluttu verottaa sota- ja inflaatiovoitoista syntyneitä omaisuuksia. Saksalaisten taiteilijoiden toimintamahdollisuuksien huomioon ottoa ilmentää se, että vielä elävien tai äskettäin kuolleiden saksalaisten taiteilijoiden teoksia ei otettu mukaan verotettavaan omaisuuteen. -- Verotettavan ansaintaomaisuuden veronalaisuutta ei valtakunnan omaisuusverolaissa enempää kuin aikaisemmin Preussin täydennysverossa tehty riippuvaksi siitä, tuottaako tämä omaisuus todella verotettavaa tuloa vai ei.

Verotettavan omaisuuden *arvonmäärämisestä* oli valtakunnan omaisuusverolaissa erilaisia säännöksiä eri omaisuuslajeille. Maatalousomaisuuden arvo määrättiin *tuottoarvon* mukaan, liikeomaisuuden (Betriebsvermögen) arvo sitä vastoin määräytyi »yleisen arvon» mukaan. Kiinteistöomaisuuden (Grundvermögen) eri alalajien arvon määrääminen oli erilaista. Sellaisten rakennettujen kiinteistöjen, jotka oli rakennettu paikkakunnalla yleiseen tapaan (in ortsüblicher Weise) tai

palvelivat teollisia tarkoituksia (gewerbliche Zwecke), arvo oli määrätävä tuottoarvon perusteella. Tuottoarvon määrittämiseksi oli pohjaksi otettava se puhdas tuotto, joka kiinteistöistä jatkuvasti vuosittain saataisiin, jos se annettaisiin vuokralle. Jos sen sijaan oli kysymys kiinteistöistä, joita ei ollut rakennettu »in ortsüblicher Weise» ja jotka eivät palvelleet teollisia tarkoituksia, sekä kiinteistöistä, jotka olivat rakenteilla (im Zustand der Bebauung), oli arvonmäärittämisen perusteena käytettävä »yleistä arvoa». Mitä vihdoin tuli »muuhun omaisuuteen», niin osakkeiden ja muiden arvopaperien tosiasiallisten, tiettyä ajankohtana tapahtuneissa myynneissä saatujen hintojen perusteella määrättiin näille erityinen »verokurssi-arvo». Niiden osakkeiden ja muiden arvopaperien, joita ei ollut faktillisesti myyty, arvonmäärittämisen perusteet määräsi valtakunnan finanssiministeri yhdessä valtakunnan talousministerin kanssa. Muiden »muun omaisuuden» ryhmään kuuluvien omaisuuslajien arvonmäärittämisen perusteet määräsi niin ikään valtakunnan finanssiministeri.

Verrattuna Preussin täydennysverotuksessa käytettyihin verotettavan omaisuuden arvonmäärittämisen perusteisiin ilmenee edellä olevasta, että valtakunnan omaisuusverotuksessa tuottoarvon käyttö arvonmäärittämisen perusteena oli voittanut alaa »yleisen arvon», so. myyntihinnan, kustannuksella. Todettakoon, että Preussin täydennysveron kanta tässä kohden oli tavallaan puhtaampi, paremmin omaisuusveron luonteen mukainen. Jos verotettavan omaisuuden arvo aivan johdonmukaisesti määrättäisiin omaisuuden antaman tuoton perusteella, siis siten, että tuotto vain yksinkertaisesti kapitalisoitaisiin ja »yleinen arvo» kokonaan jätettäisiin huomiotta, tällöin ei itse asiassa enää olisi kysymys varsinaisesti omaisuusverosta, vaan tällainen menetelmä merkitsisi palautumista »kiertoteitse» jälleen tuloverotukseen.

Omaisuusveron suuruutta koskevana pääsäännöksenä oli, että omaisuusvero oli vuosittain *viisi tuhannelta* verotettavasta omaisuudesta. Omaisuusvero oli siis tämän pääsäännöksen mukaan *proportionaalinen* kuten Preussin täydennysverokin. Mutta todellisuudessa valtakunnan omaisuusvero oli vain tiettyjen omaisuusrajojen välillä suhteellinen; veroasteikon alapäässä, pienimpien omaisuuksien kohdalla, asteikossa oli degressiota, yläpäässä, siis suurimmista omaisuuksista kysymyksen ollen, taas lievähköä progressiota. Jos verotettava omaisuus ei ollut 10 000 RM:aa suurempi, omaisuusvero aleni normaalisesta 5 ‰:sta kahdeksi tuhannelta; jos omaisuus oli yli 10 000, mutta ei yli 25 000 RM, vero oli 3 ‰, 25 000—50 000 RM:n omaisuuksista taas 4 ‰. Maaliskuun 31 päivänä 1926 voimaan astuneella lainmuutoksella lievennyksiä vielä lisättiin siten, että jos

omaisuus ei ylittänyt 10 000 RM, vero oli yksi tuhannelta, jos taas omaisuus ylitti 10 000 RM, mutta ei 20 000 RM, vero oli 2 tuhannelta,

” ” 20 000 ” ” ” 30 000 ” ” ” 3 ”

” ” 30 000 ” ” ” 50 000 ” ” ” 4 ”

Suurempiin omaisuuksiin kohdistuva progressio alkoi 250 000 RM:n rajalta. Jos nimittäin

omaisuus ylitti 250 000 RM, mutta ei 500 000 RM, vero oli 5.5 ‰, jos ” ” 500 000 ” ” ” 1 000 000 ” ” ” 6 ”

” ” ” 1 000 000 ” ” ” 2 500 000 ” ” ” 6.5 ”

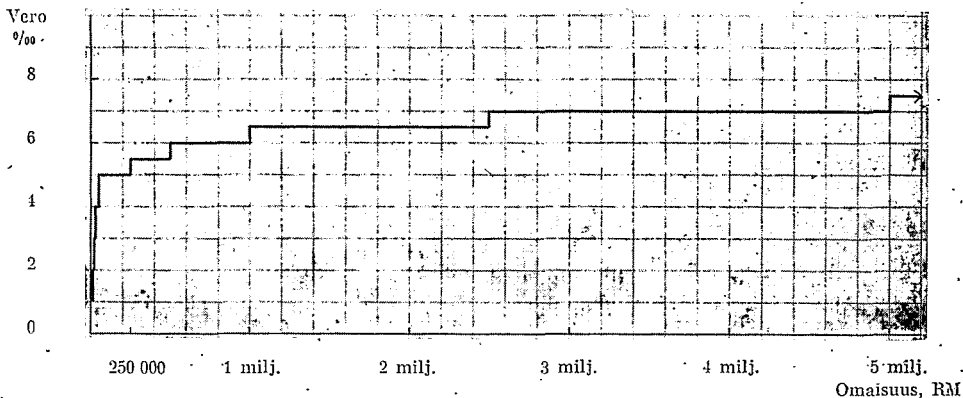
” ” ” 2 500 000 ” ” ” 5 000 000 ” ” ” 7 ”

” ” ” 5 000 000 ” ” ” 7.5 ”

Kuitenkaan ei sellaisesta omaisuudesta, joka oli osavaltioiden tai kuntien tuottoverotuksen alainen, saanut ottaa valtakunnan omaisuusverona enempää kuin viisi tuhannelta.

Alla oleva diagrammi (diagrammi 2) havainnollistaa valtakunnan omaisuusveron polveilevasti progressiivista nousua. Kuvio tarkoittaa maaliskuun 31 päivänä 1926 tapahtuneessa lainmuutoksessa vahvistetun veroasteikon mukaista verotusta.

Diagrammi 2. Saksan valtakunnan omaisuusveron veroasteikko 31 päivästä maaliskuuta 1926.



Alimmissa omaisuusluokissa oli lisäksi voimassa joukko erikoislievennyksiä, jotka ottivat huomioon mm. elätettävien lasten lukumäärän, tulon suuruuden, ikäsuhteet sekä työkyvyttömyyden. Jos omaisuus ei noussut 5 000 RM:aa suuremmaksi, valtakunnan omaisuusveroa ei kannettu ensinkään. Jos *luonnollisen* henkilön omaisuus ei ollut 10 000 RM:aa suurempi eikä viime vuositulo 3 000 RM:aa suurempi, omaisuus-

veroa ei kannettu. Jos verovelvollisen taloudessa oli enemmän kuin yksi alaikäinen lapsi, kohosi tässä kysymyksessä oleva *tulon* alaraja a) kahdelta lapselta 4 000 RM:aan, b) kolmelta ja neljältä lapselta 5 000 RM:aan sekä c) enemmältä kuin neljältä lapselta 6 000 RM:aan. — Jos taas omaisuus ei ollut a) 20 000 RM:aa ja viime vuositulo 5 000 RM:aa suurempi tai b) omaisuus 30 000 RM:aa ja viime vuositulo 4 000 RM:aa suurempi, ei luonnolliselta henkilöltä kannettu omaisuusveroa siinä tapauksessa, että verovelvollinen oli yli 60 vuotta vanha tai ansiokyvytön tai muuten ei vain tilapäisesti estynyt elättämästä itseään omalla ansiotyöllään. Jos verovelvollisella lisäksi oli taloudessaan elätettävänä enemmän kuin kaksi alaikäistä lasta, nousi kysymyksessä oleva tuloraja tapauksessa a) 6 000 RM:aan sekä tapauksessa b) 5 000 RM:aan.

b. *Omaisuusverolaki lokakuun 16 päivästä 1934.*

Elokuun 10 päivänä 1925 toimeenpantu Saksan valtakunnan välittömän verotuksen uudistus ei osoittautunut ajanmittaan tyydyttäväksi. Heti lähivuosina tehtiin silloin säädettyihin verolakeihin useita muutoksia, ja kun sitten kansallissosialistinen vallankumous oli mullistanut olot eri aloilla, katsottiin myös verolainsäädännön uudistaminen tarpeelliseksi. Tämä uudistus pantiin toimeen antamalla 16 päivänä lokakuuta 1934 kaikkiaan yhdeksän uutta verolakia, nimittäin 1. Das Steueranpassungsgesetz, 2. Reichsbewertungsgesetz, 3. Gesetz über Schätzung des Kulturbodens, 4. Einkommensteuergesetz, 5. Körperschaftssteuergesetz, 6. Vermögensteuergesetz, 7. Erbschaftsteuergesetz, 8. Umsatzsteuergesetz, 9. Kapitalverkehrsteuergesetz.¹ Saksan välittömän verotuksen pääveroksi jäi edelleen yleinen progressiivinen tulovero, jota täydensivät juridisten henkilöiden verotusta koskeva Körperschaftsteuer sekä vakautettua tuloa lisärasittava omaisuusvero.

On heti todettava, että uuden omaisuusveron kohdalla vuoden 1934 uudistus ei ollut mitenkään perinpohjainen. Uusi vero liittyy yleensä melko läheisesti vuoden 1925 valtakunnan omaisuusverolakiin.

Verovelvollisuutta koskevat määräykset uudessa laissa² ovat entisen kaltaisia ensinnäkin sikäli, että verovelvollisina ovat luonnollisten henkilöiden ohella suunnilleen samat juridiset henkilöt kuin vuoden 1925

¹ Vrt. H. BRODE, Die Steuergesetze vom 16. X. 1934, Leipzig 1935.

² Käytetty lakiteksti on Saksan finanssiministeriön julkaisemasta kirjasesta: Vermögensteuergesetz, herausgegeben vom Reichsfinanzministerium, Berlin 1939.

valtakunnan omaisuusverolain mukaankin — siis jälleen esim. osakeyhtiöt, kommandiitti- ja vuorikaivosyhtiöt, osuuskunnat, keskinäiset vakuutusyhtiöt, erinäiset yhdistykset, laitokset ja säätiöt. Myös ne tiettyjen ei-fyysillisten henkilöiden vapautukset omaisuusverosta, joita uusi laki sisältää, käyvät suurelta osalta yksiin edellisen lain vastaavien säännösten kanssa. Silmäänpistävin eroavuus verovapauksissa on oikeastaan se, että vuoden 1925 lain sisältämä poliittisten puolueiden verovapaus on poistettu — tällainen lainmuutos onkin »kolmannen valtakunnan» erikoisissa olosuhteissa ollut hyvin ymmärrettävä, koska poliittiset puolueet yhtä vallitsevaa lukuunottamatta on lakkautettu, ja tämä jäljelle jäänyt taas on muuttunut itse valtiovallan elimeksi, joka ei sellaisena voi olla verovelvollinen.

Kuten vuoden 1925 omaisuusverotuksessa sisältyy uudessakin olennainen osa verotusta koskevia säännöksiä erilliseen arvonmääräämislakiin, Reichsbewertungsgesetz vom 16. Oktober 1934. Varsinainen omaisuusverolaki sisältää näin ollen tälläkin kertaa *verotettavasta omaisuudesta* suhteellisen ylimalkaisia määräyksiä. Sen mukaan verotettavaa omaisuutta on 1) rajoituksitta verovelvollisilla luonnollisilla henkilöillä se omaisuuden määrä, joka kokonaisuomaisuudesta jää jäljelle ns. vapaaerien vähentämisen jälkeen (nach Abzug der Freibeträge); 2) pääomayhtiöillä ja muilla juridisilla henkilöillä yleensä kokonaisuomaisuus; 3) rajoitetusti verovelvollisilla Saksan valtakunnassa sijaitseva omaisuus (das Inlandsvermögen). Verotettavan omaisuuden lähempi erittely jätetään sen sijaan, kuten vuoden 1925 omaisuusverotuksessa, valtakunnan arvonmääräämislain tehtäväksi.

Arvonmääräämislaissa erotetaan vuoden 1925 lainsäädäntöä vastavasti verotettavassa omaisuudessa neljä pääryhmää: 1) maa- ja metsätaloudellinen omaisuus, 2) kiinteistöomaisuus, 3) liikeomaisuus sekä 4) »muu omaisuus». Myös tämän »muun omaisuuden» lähempi erittely vastaa suurin piirtein vuoden 1925 arvonmääräämislain asianomaisia säännöksiä. Omaisuuden tuottonäkökohtaan huomiota kiinnittämättä luetaan »muuhun omaisuuteen» esim. sellaiset käyttöomaisuuteen kuuluvat omaisuusesineet kuin jalokivet ja helmet, koruesineet sekä taide-teokset ja -kokoelmat (kuitenkin vain jos niiden arvo on yli 50 000 RM; eivätkä ne ole vielä elävän tai ei enempää kuin viisitoista vuotta kuolleen olleen saksalaisen taiteilijan valmistamia). — Läheinen vastaavuus edelliseen lakiin verrattuna voidaan todeta myös siinä uuden arvonmääräämislain kohdassa (68 §), missä päinvastoin on lueteltu joukko omaisuuslajeja, joita ei lueta verotettavaan muuhun omaisuuteen; tämäkin kohta on suureksi osaksi vuoden 1925 arvonmääräämislain vastaavan

39 §:n toistamista, eräiltä kohdilta jopa aivan sanatarkkaa jäljentämistä. Siten veronalaisesta omaisuudesta poissuljetaan nytkin esim. sellaiset omaisuuden lajit kuin aikaisempaan työ- tahi palvelussuhteeseen perustuvat saatavat leski-, orpo- ja eläkekassoilta, erilaisiin lain määräämiin vakuutuksiin perustuvat saatavat, taloustavarat jne. — Ollessaan veronalaisen omaisuuden määrittelyssään suurin piirtein vuoden 1925 lain kaltainen ei uusi lakikään siis, kuten jo todettiin, kiinnitä huomiota siihen, onko verotettava omaisuus todella verotettavaa tuloa tuottavaa vai ei. Verotus kohdistuu nytkin osaksi myös suoranaiseen käyttö-omaisuuteen, mutta jälleen pääasiallisesti samoin rajoituksin kuin vuoden 1925 omaisuusverotuskin.

Verotettavan omaisuuden *arvonmääräämisessä* on pääsääntönä, että verotettavan omaisuuden arvo määräytyy, mikäli ei toisin ole säädetty, *yleisen arvon* mukaan. Yleisen arvon taas määrää se hinta, joka omaisuusesineestä normaalisten olosuhteiden vallitessa saataisiin, jos se tarjottaisiin myytäväksi. Epätavallisten ja persoonallisten olosuhteiden vaikutusta hintaan ei tällöin saa ottaa huomioon.

Yleisen arvon paneminen arvonmääräämisen pohjaksi osoittaisi siis palaamista Preussin täydennysveron linjoille. Lähempi tarkastelu osoittaa kuitenkin, että tästä pääsäännöstä on siksi olennaisia poikkeuksia, että uusi laki todellisuudessa tässäkin kohden tulee lähelle vuoden 1925 lakia.

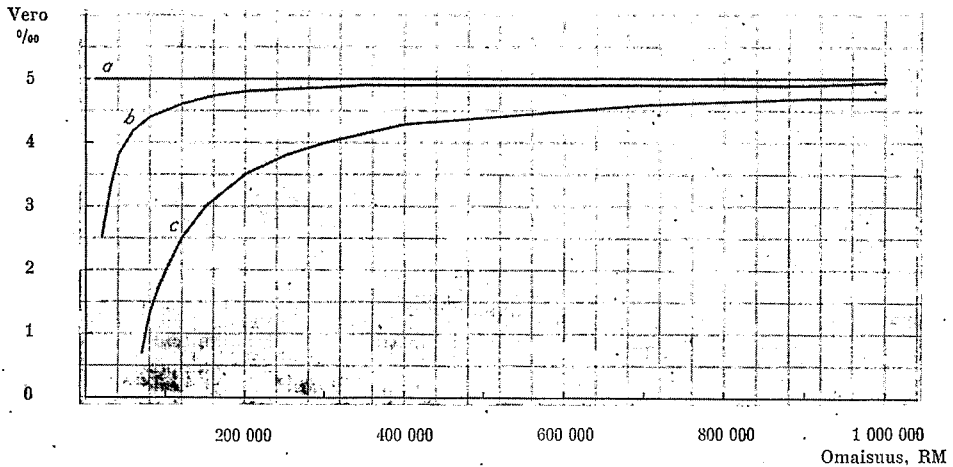
Siten on ensinnäkin maatalousomaisuudessa, johon luetaan kaikki taloudellisen yksikön osat, erityisesti maapohja, rakennukset, kiinteät ja irtaimet liikennevälineet sekä sivuliikkeet (Nebenbetriebe) ja erikoisviljelykset (Sonderkulturen), arvonmääräämisen perusteena tuottoarvo. Tuottoarvo lasketaan tällöin sen vuotuisen puhtaan tuoton 25-kertaiseksi määräksi, jonka maataloudellinen liike keskimäärin ja »taloudellisen käyttötarkoituksensa mukaisesti» (»seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäss») voi antaa. Mitä tulee kiinteistöomaisuuteen, johon lain mukaan kuuluu maapohja rakennuksineen ja muine siihen kuuluvine omaisuusesineineen (eivät kuitenkaan maatalous- eivätkä liikelaitoskiinteistöt), laki sisältää sen arvonmääräämisestä vain sellaisen ylimalkaisen säännöksen, että rakennettujen tai rakenteilla olevien kiinteistöjen arvonmääräämisestä antaa valtakunnan finanssiministeri ratkaisevat määräykset; BRODEN mukaan kiinteistöjen arvot on määrätty osaksi yleisen arvon, osaksi taas tuottoarvon (»mit einem Vielfachen der Jahresrohmiete») mukaan. Liikeomaisuus taas arvioidaan pääasiallisesti »osa-arvojen» mukaan; arvonmääräämislain 12 §:n mukaisesti »taloudellisten hyödykkeiden, jotka palvelevat yritystä, arvo määrätään.

yleensä osa-arvon perusteella. Osa-arvo on erä, mihin se, joka hankkii koko yrityksen, kokonaiskauppahinnan puitteissa arvioisi yksityisen talouksineen. Tällöin on lähdettävä siitä, että se, joka yrityksen hankkii, jatkaa edelleen yritystä». »Muun omaisuuden» verotusarvon määrittäminen vihdoin tapahtuu yleissäännösten — siis arvonmäärittäminen yleisen arvon perusteella — mukaisesti, mikäli ei ole nimenomaan toisin säädetty. Muuhun omaisuuteen luetuille arvopaperiryhmille valtakunnan finanssiministeri määrää — siis samalla tavalla kuin vuoden 1925 omaisuusverotuksessakin — erityisen verokurssiin pörssikurssien tai muun määrättävissä olevan kurssiin perusteella.

Mitä sitten tulee *omaisuusveron suuruuteen* Saksan uuden omaisuusverolain mukaan, on tässä kohden pääsäännöksenä, että omaisuusvero on vuosittain *viisi tuhatta* veronalaisesta omaisuudesta. Verokanta on siis sama kuin vuoden 1925 omaisuusverotuksessakin, ja verotus on nytkin periaatteellisesti proportionaalista. Kun kuitenkin kaikille rajoituksitta verovelvollisille *luonnollisille henkilöille* — juutalaisia lukuunottamatta — myönnetään tietty omaisuusverosta vapaa omaisuuden *vapaa-erä*, tämä vaikuttaa, että verotus heidän osaltaan tosiasiallisesti muodostuu tietyllä tavalla progressiiviseksi. Nämä vapaaerät (Freibeträge) ovat: 1) 10 000 RM verovelvolliselle itselleen; 2) 10 000 RM avioliiton siinä tapauksessa, että molemmat aviopuolisot ovat rajoituksitta verovelvollisia eivätkä asu pysyvästi erillään. Jos toinen aviopuoliso kuolee, suodaan vapaaerä jäljelle jääneelle, ei kuitenkaan enää siinä tapauksessa, että hän solmii uuden avioliiton; 3) 10 000 RM jokaisesta alaikäisestä lapsesta ja jokaisesta muusta alaikäisestä omaisesta (»für jeden anderen minderjährigen Angehörigen»), jos lapsi tai omaiset kuuluvat verovelvollisen talouteen tai elätetään ja kasvatetaan pääasiallisesti hänen kustannuksellaan. Vapaaerä voidaan tehdystä hakemuksesta myöntää myös täysi-ikäisille lapsille tai muille täysi-ikäisille omaisille, jos nämä koulutetaan johonkin ammattiin ja elätetään tällöin pääasiallisesti verovelvollisen kustannuksella eivätkä vielä ole täyttäneet 25 vuotta; 4) näiden lisäksi on vielä 10 000 RM verosta vapaata, jos kaikki seuraavat edellytykset ovat olemassa: a) verovelvollisen täytyy olla vähintään 60 vuotta vanha tai hänen on täytynyt olla vähintään kolme vuotta ansiokyvyn; b) verovelvollisen viime vuositulo ei saa olla enempää kuin 3 000 RM; c) verovelvollisen kokonaisomaisuus ei saa nousta yli 100 000 RM:n. Tämä jälkimmäinen ehto lisävapaaerän saamiseksi säädettiin vasta lainmuutoksella 31 päivältä lokakuuta 1939 sen jälkeen, kun oli osoittautunut, että sosiaalisin näkökohdin perusteltua oikeutta lisävapaaerään voitiin väärinkäyttää aiheettoman veron-

huojennuksen hankkimiseksi suurehkoillekin omaisuuksille¹. — Niinkuin jo viitattiin, Saksan uudessa omaisuusverolaissa on nimenomainen säännös (5 §, 3), jonka mukaan juutalaisille ei myönnetä mitään näistä vapaaeristä. — Alla oleva diagrammi (diagrammi 3) osoittaa a) juutalaisen, b) naimattoman ja lapsettoman ja muuten elatusvelvollisuudesta vapaan ei-juutalaisen sekä c) avioliitossa olevan ja 4 lasta elättävän ei-juutalaisen verovelvollisen omaisuusverotusta omaisuuden ollessa vaihdellen 0 — 1 milj. RM.

Diagrammi 3. Saksan valtakunnan vuoden 1934 omaisuusveron veroasteikko. a) Juutalaisen, b) naimattoman ja lapsettoman ei-juutalaisen, c) avioliitossa olevan ja 4 lasta elättävän ei-juutalaisen verotus.



Vastakohtana näille fyysillisten henkilöiden hyväksi tuleville vapaaerille on toiselta puolen tietyille ei-fyysillisille verovelvollisille vahvistettu tietyt vähimmäisomaisuusmäärät, joista niiden vähintään on maksettava veroa. Nämä ovat: 1) osakeyhtiöillä, kommandiittiyhtiöillä, siirtomaayhtiöillä (Kolonialgesellschaften) ja vuorikaivosyhtiöillä (bergrechtlichen Gewerkschaften) 50 000 RM; 2) rajoitetusti lisämaksuvelvollisilla yhtiöillä (bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung) 20 000 RM.

¹ Verordnung zur Änderung des Vermögensteuergesetzes vom 31. Oktober 1939, RGBl. I. s. 2138. Selostus lainmuutoksesta sisältyy UELICHIN artikkeliin Änderung des Vermögensteuergesetzes, Deutsche Steuerzeitung und Wirtschaftlicher Beobachter, 28. Jahrgang, Berlin-Wien 1939, Nr. 45, s. 933 — 934.

Muilla rajoituksitta verovelvollisilla juridisilla henkilöillä¹ sitä vastoin verovelvollisuus alkaa vasta kun kokonaisuus ylittää 10 000 RM.

6 luku. Omaisuusverotus Ruotsissa.

a. *Omaisuusverotus tuloverotuksen yhteydessä.*

Preussin suuressa veroreformissa toteutuksensa saaneiden uuden-
aikaisten verotusperiaatteiden mukainen välittömän verotuksen uudistus
aloitettiin *Ruotsissa* vuonna 1902, jolloin säädettiin uusi tuloverolaki.
Ruotsissa ei tällöin vielä yhdistetty tuloverotukseen Preussin täydennys-
veroa vastaavaa omaisuusverotusta. Tämä tapahtui kuitenkin verraten
pian, vuonna 1910, jolloin annettiin uudistettu laki tulo- ja omaisuus-
verosta.² Vuoden 1910 lakiin tehtiin huomattavia muutoksia vuonna
1919, jolloin mm. saatettiin voimaan se Ruotsin tulo- ja omaisuusvero-
lainsäädännölle ominainen piirre, että laissa säädetään ainoastaan ns.
veron *perusmäärästä* (*grundbelopp*), mutta valtiopäivien tehtäväksi jää
vuosittain määrätä, kuinka monta prosenttia perusmäärästä todella
kannetaan valtion talouden kulloinenkin varojen tarve huomioon
ottaen³ — menettely, jolla on yhtymäkohtia Englannin tuloverotuksessa
noudatettuun menettelyyn. (Todellinen vero on ollut vuonna 1920 155 %,
vuosina 1921—1924 175, 1925 170, 1926—1927 160, 1928 150,
1929—1932 145, 1933 165, 1934—1937 170 sekä 1938 180 %
perusmäärästä.⁴)

Nyt voimassa oleva laki, jossa vuoden 1919 lainmuutoksessa voi-
maan saatettu veronmääräämistapa on säilytetty, mutta joka muuten
pääasiallisesti vain detaljeissa poikkeaa vuoden 1910 laista⁵, on peräisin

¹ Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegen-
seitigkeit, sonstige juristische Personen des privaten Rechts, nichtrechtsfähige Vereine,
Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, Kreditanstalten des öffentlichen
Rechts. Omaisuusverolain 6 ja 1 §.

² Skattelagarna, utgivna av CARL W. U. KUYLENSTIERNA, HARALD WALLER, ER-
LAND GEIJER, ADOLF LUNDEYALL, Stockholm 1929, s. 7.

³ Vrt. TORSTEN GENBERG, Skatteutvecklingen sedan sekelskiftet, Meddelanden
från Skattebetalarnas Förening, Stockholm 1942, s. 6.

⁴ GENBERG, m. t., s. 22.

⁵ Vrt. Skattelagarna, s. 399.

vuodelta 1928¹. Vuoden 1928 lakiinkin on sen jälkeen tehty eräitä, osittain huomattaviakin muutoksia.²

Niinkuin vuosien 1910 ja 1928 verolakien nimistäkin jo ilmenee, Ruotsissa siis ei, päinvastoin kuin Preussissa ja Saksan valtakunnassa, tuloveroa täydentävästä omaisuusverosta säädetä eri lailla, vaan sama laki sisältää — samoin kuin meillä Suomessa — määräykset sekä tuloettä omaisuusverosta.

Omaisuusverovelvollisia ovat Ruotsin lain mukaan: a) fyysilliset henkilöt, joiden asuinpaikka verovuonna on ollut Ruotsissa, sekä sellaisten henkilöiden kuolinpesät, joiden asuinpaikka kuolemanhetkellä on ollut Ruotsissa; b) sellaiset yhdistykset ja seurat, joiden jäsenillä ei jäsenyytensä perusteella ole osallisuutta yhdistyksen tai seuran omaisuuteen, yhteistä tarvetta varten muodostettujen ns. säästö metsien omistajat, kihlakuntien yhteismaat sekä muut samankaltaiset yhteismaat, joita hoidetaan itsenäisesti osallisten yhteiseen laskuun, samoin myös säätiöt, kaikki kuitenkin ainoastaan jos ne ovat velvollisia suorittamaan veroa tulon perusteella³; c) fyysilliset henkilöt, joiden asuinpaikka ei ole ollut verovuoden päättyessä Ruotsissa, sekä sellaisten henkilöiden jakamattomat kuolinpesät, joiden asuinpaikka ei ollut Ruotsissa kuolemanhetkellä, kuitenkin vain siitä omaisuudesta, joka verovuoden päättyessä oli sijoitettuna Ruotsiin; a)-kohdassa mainitut fyysilliset henkilöt sitä vastoin ovat verovelvollisia sekä Ruotsissa että ulkomailla olevasta omaisuudestaan. — Kuningashuoneen jäsenet ovat vapautettuja omaisuusverovelvollisuudesta.

Kuten edellisestä käy ilmi, Ruotsin omaisuusverotus yhtyy Preussin täydennysverotukseen ja päinvastoin poikkeaa Saksan valtakunnan —

¹ Kungl. Maj:ts förordning om ställig inkomst- och förmögenhetsskatt, given Stockholms slott d. 28 sept. 1928.

² Vrt. niiden suhteen: Skatte- och taxeringsförfattningarna sådana de lyda den 1 januari 1939, Till beskattningsmyndigheternas tjänst utgivna genom statens försorg, Stockholm 1938, sekä C. P. ENGBLOM, 1938 års skattereformer, andra upplagan, Stockholm 1939 (alkuaan artikkelina Svensk Skattetidningissä 1938: 6 ja 7 sekä 1939: 1 ja 2. VII).

³ Juridisten henkilöiden tuloverovelvollisuudesta säädetään Ruotsin tulo- ja omaisuusverolain 6 §:ssä: »Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger . . . : b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, därunder inbegripna ägare av för gemensamt behov avsatta så kallade besparingsskogar, häradsallmänningar samt andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning: för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;»

samoin myös Suomen — omaisuusverotuksesta siinä kohden, että »omaisuusvero, sikäli kuin on kysymys ruotsalaisista omaisuudenomistajista, koskee yleensä ainoastaan yksityisiä henkilöitä; osakeyhtiö ei Ruotsissa maksa mitään omaisuusveroa»¹. Kuitenkaan ei Ruotsin lainsäädännössä samalla tavalla kuin Preussin täydennysverolaissa rajoiteta verovelvollisuutta *yksinomaan* fyysillisiin henkilöihin — yhdistykset ja seurat, »joiden jäsenillä ei jäsenyytensä perusteella ole osallisuutta yhdistyksen tai seuran omaisuuteen», erilaiset tuloverovelvolliset säätiöt jne. ovat Ruotsin lain mukaan omaisuusverovelvollisia.

Veronalaisesta omaisuudesta Ruotsin laki säättää ensinnäkin, että verotettavan omaisuuden muodostaa verovelvollisen varojen pääoma-arvo siltä osalta, minkä se ylittää velkojen pääoma-arvon; tässä siis saa ilmauksensa se kaikkeen uudenaikaiseen omaisuusverotukseen yleensä liittyvä periaate, että vain netto-omaisuus on verotettavaa omaisuutta. — Verotettavan omaisuuden yksityiskohtaisemman erittelyn mukaan luetaan verotettaviksi varoiksi mm. kiinteistöt (»rälssikorko»² — frälseränta — mukaan luettuna); irtain omaisuus, joka on tarkoitettu verovelvollisen ansiotoiminnassa pysyvästi käytettäväksi tai siinä muunneltavaksi ja kulutettavaksi, niin kuin elävät ja kuolleet kalustoesineet (inventarier), raaka-aineet, tavarat, kulutusartikkelit ja muut sellaiset, kaivokset, patenti- ja kustannusoikeudet, oikeus metsänhakkuuseen toisen maalla sekä oikeus kivenhakkuuseen ja muu senkaltainen oikeus; niin myös varat, jotka ovat käteisinä käytettävissä tai jotka on annettu lainaksi tai sijoitettu obligaatioihin tai talletettu pankkeihin tai jotka muodostuvat muista vaatimuksista tai osakkeista tai muista osuuksista taloudellisiin yhtiöihin, yhtiöihin tai laivanvarustamoihin, sikäli kuin nämä varat eivät jo kuulu edellä lueteltuun omaisuuteen. — Tähän asti

¹ KUYLENSTIERNA, Det svenska näringslivets beskattning, Ekonomiska Samfundets Tidskrift. Ny serie, Häfte 59, Helsingfors 1943, s. 2. Myöskään osuuskunnat eivät ole Ruotsissa omaisuusverovelvollisia; vrt. OTTO EKENBERG, Schweden, artikkeli kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band III, s. 8. — Ei-verovelvollisiin juridisiin henkilöihin on myöhemmin nimenomaan säädetty luettaviksi myös hypoteekkiyhdistykset, asuntoluottoyhdistykset (bostadskreditföreningar) ja maatalouden luottokassat (jordbrukets kreditkassor). Förordning 12 februari 1943 (nr. 46), Skatte- och taxeringsförfattningarna sådana de lyda 1 januari 1944, Stockholm 1944, s. 96.

² Kiinteistöistä saatava vuotuinen, pysyvä tulo, joka on syntynyt esim. siten, että kruunu on jollekin yksityiselle luovuttanut tietyn kruununverotilan tuoton, tai siten, että rälssin omistaja on luovuttanut maanomistusoikeutensa, mutta »med förbehåll om rätt till ränta». B. EKEBERG, Om frälseränta, Stockholm 1911.

on siis ollut kysymys lähinnä ansaintaomaisuudesta. Mutta verotettaviin varoihin luetaan lisäksi mm. irtain omaisuus, joka on tarkoitettu omistajan ja hänen perheensä persoonalliseen käyttöön ja mukayuu-
deksi ja on laadultaan ulkoirtaimistoon (yttre inventarier) kuuluvaa, kuten vaunut, ratsuhevoset, autot, moottoripyörät, huvialukset, moottoriveneet ja muut sellaiset, samoin myös korut. Tältä osalta siis, kuten nähdään, veronalainen omaisuus sisältää myös puhdasta käyttöomaisuutta.

Verotettaviin varoihin sen sijaan ei lueta sellaisia käyttöomaisuuden lajeja kuin huonekaluja, taloustavaroita ja muuta sisäirtaimistoa (inre lösören), joka on tarkoitettu verovelvollisen ja hänen perheensä henkilökohtaiseen käyttöön, ei myöskään taideteoksia eikä kirja-, taide- ja niihin verrattavia kokoelmia, sikäli kuin omistaja ei harjoita niillä kauppaa tai pidä niitä ammatillisesti yleisön käytettävänä.

Verotettavan omaisuuden *arvonmäärittämisestä* koskevat säännökset sisältyvät tulo- ja omaisuusverolain 10 §:ään. Niiden mukaan on tulo- ja omaisuusverotuksessa verotettavaksi tulevan kiinteistön arvo sama kuin se »verotusarvo» (taxeringsvärde), joka kysymyksessä olevana ajankohtana (verotusvuoden päättyessä) on kiinteistön osalta kunnallisverotuksessa voimassa olevaksi vahvistettu. Tässä kohden siis Ruotsin (valtion) tulo- ja omaisuusverolaki nojautuu kunnallisverolakiin, johon verotusarvon määräämistä koskevat yksityiskohtaiset säännökset sisältyvät. Kunnallisverolain 9 §:n mukaan on verotusarvon määräämisessä pääsääntönä, että verotusarvon tulee vastata verotusyksikön arvoa *paikkakunnan hinnan (yleisen myyntiarvon) mukaisena*.¹ Tämän mukaisesti myös kiinteistön verotusarvo siis pääasiallisesti määrätään. Kiinteistön arvolla »paikkakunnan hinnan (yleisen myyntiarvon)» mukaisena tarkoitetaan »hintaa, jonka järkevän ostajan voidaan olettaa haluavan kiinteistöstä maksaa, jos se ajatellaan myydyksi asiakaspiirissä, jonka sellaisen omaisuuden kohdalla voidaan olettaa tulevan kysymykseen ja jos se oletetaan ostetuksi kiinteistön laatua vastaavaan käyttötarkoitukseen».²

Irtain omaisuus taas, joka on tarkoitettu pysyvään käyttöön maanviljelyksessä, metsätaloudessa tai liiketoiminnassa (rörelse), arvioidaan sen liikekäytännön mukaisesti, joka vallitsee kysymyksessä olevalla toiminta-alalla. Tulo- ja omaisuusverolain 10 §:ään liittyvissä ohjeissa

¹ »efter ortens pris (allmänna saluvärdet)». Kommunalskattelag, given Stockholms slott den 28 september 1928, Skattelagarna, s. 17 ja seur.

² Skatte- och taxeringsförfatningarna 1/1 1939, s. 39.

katsotaan sen »liikekäytännön», jota tässä tarkoitetaan («affärsbruk i rörelse»), merkitsevän sitä, että kysymyksessä oleva irtain omaisuus arvioidaan hankinta-arvonsa mukaisesti, jolloin kuitenkin saadaan tehdä tavanmukaiset kulumisen ja muun arvovähenemisen edellyttämät poistot. — Kotimaan tai ulkomaan pörssissä noteerattujen arvo-papereiden verotusarvo määräytyy noteeratun arvon mukaisesti, sikäli kuin tämän voidaan katsoa vastaavan normaalien myyntiolosuhteiden vallitessa saatavaa hintaa. — Sellaisen irtaimen omaisuuden («muu irtain omaisuus»), josta laissa ei ole erikoismääräyksiä, verotusarvon määrää niin ikään hinta, joka siitä voitaisiin katsoa saatavan, jos se myytäisiin »under normala förhållanden»¹.

Asettaessaan verotettavan omaisuuden arvon tällä tavoin pääasiallisesti riippuvaksi omaisuusesineen käyvästä hinnasta Ruotsin lainsäädäntö näin ollen tässäkin kysymyksessä, samoin kuin omaisuusverovelvollisuutta koskevien säännösten kohdalla, on lähempänä tuloveroa täydentävien omaisuusverolakien alkumuotoa, Preussin täydennysverolakeja, kuin edellä selostettu ja Saksan valtakunnan omaisuusverolakeja.

Mitä sitten tulee *omaisuusveron määräämiseen*, se tapahtuu Ruotsissa omalaatuista ja verraten monimutkaista menetelmää käyttäen; KUYLENSTIERNAN huomautus, että omaisuusveron määrääminen Ruotsissa on »jossakin määrin komplisoitua»², on varsin oikeutettu.

Omaisuusveroa ei Ruotsissa määrätä lainkaan erikseen, vaan tulo- ja omaisuusvero muodostavat yhteisen verosumman. Tulo- ja omaisuusveron määräämisen perustaksi pannaan verovelvollisen taksoitetun tulon yhteenlaskettu määrä sekä *yksi sadasosa hänen veronalaisesta omaisuudestaan*. Vuoden 1928 lain mukaan kysymyksessä oleva määrä oli *yksi kuudeskymmenesosa omaisuudesta* — vakautetun tulon katsottiin nimitäin olevan kolmatta osaa veronmaksukykyisempää kuin työstä saadun tulon, minkä vuoksi säädettiin, että kolmasosa omaisuuden 5 0/0:ksi arvioidusta tuotosta eli siis yksi kuudeskymmenesosa varallisuudesta (5 0/0 varallisuudesta = $\frac{1}{20}$ siitä; kolmannes $\frac{1}{20}$:sta taas = $\frac{1}{60}$) on taksoituksessa lisättävä verotettaviin tuloihin³ — mutta omaisuusverotusta on sittemmin lievennetty tällä tavoin⁴; tietyille juridisten henkilöi-

¹ Förordning 29 maj 1942 (nr. 275), Skatte- och taxeringsförfattningarna 1/1 1944, s. 95.

² KUYLENSTIERNAN, m. a., s. 2.

³ Vrt. WILLGRÉN, m. t., s. 672.

⁴ Förordning 17 juni 1938 (nr. 369), Skatte- och taxeringsförfattningarna 1/1 1939, s. 91.

den kategorialle («för ekonomisk förening») lievennys on nyttemmin vielä pitemmälle menevä, tuloon lisätään niiden osalta ainoastaan kahdessaadasosa omaisuudesta.¹ Tämän lievennyksen vastapainoksi on kuitenkin huomattava, että Ruotsissa samanaikaisesti astui voimaan pelkästään omaisuuteen kohdistuva lisäverotus, jota jäljempänä selostetaan. — Jos verovelvollinen henkilö on verovelvollinen pelkästään tulosta tai pelkästään omaisuudesta, on veronmääräämisen perustaksi pantava pelkkä tulo tai jälkimmäisessä tapauksessa pelkkä sadasosa omaisuudesta.

Tällä tavoin muodostettu määrä on ns. *taksoitettu määrä* (taxerat belopp). Taksoitetusta määrästä tehdään sen jälkeen, ennen kuin veron lopulliseen määräämiseen päästään, joukko erilaisia vähennyksiä. Verovelvollinen fyysillinen henkilö, joka on asunut Ruotsissa koko verotusvuoden, saa ensinnäkin tehdä erityisen asuinpaikkavähennyksen (statligt ortsavdrag), jonka muodostaa kaksi osaa, perusvähennys (grundavdrag) ja perhevähennys (familjeavdrag).

Perus- ja perhevähennysten määrät vaihtelevat *asuinpaikkaryhmien* (ortsgrupp) mukaan. Niitä koskevat määräykset olivat vuoden 1928 laissa alkuaan seuraavat: Perusvähennys oli asuinpaikkaryhmässä I 680 kr., asuinpaikkaryhmässä II 760 kr., ryhmässä III 840 kr., ryhmässä IV 920 kr. sekä lopuksi ryhmässä V 1 000 kr. *Perhevähennysten* suuruus vaihteli niin ikään asuinpaikasta riippuen. Perhevähennykseen perusvähennyksen lisäksi oli oikeutettu sellainen verovelvollinen, joka verotusvuoden aikana oli ollut naimisissa ja elänyt yhdessä vaimonsa kanssa tai jolla oli kotona oleva tai verovelvollisen kokonaan tai osittain elättämä kuusitoista vuotta nuorempi lapsi, edellyttäen että lapsella ei ollut vähintään 450 kr. tuloa. Perhevähennys, joka oli yhtä suuri vaimon ja jokaisen lapsen osalta, oli asuinpaikkaryhmässä I 320 kr., ryhmässä II niin ikään 320 kr., ryhmässä III ja ryhmässä IV 360 kr. sekä ryhmässä V 400 kr.

Perus- ja perhevähennyksiä koskevia määräyksiä on sen jälkeen huomattavasti muutettu (Förordning 17 juni 1938); muutoksissa ilmenee muiden näkökohtien ohella selvästi väestöpoliittisten näkökohtien entistä suurempi huomioon otto. Uudet määräykset ovat seuraavat: Verovelvollinen, joka verotusvuoden aikana on ollut naimisissa ja elänyt yhdessä vaimonsa kanssa tai jolla on ollut kotona oleva tai verovelvollisen kokonaan tai osittain elättämä alle kahdeksantoistavuotias eikä

¹ Förordning 29 maj 1942 (nr. 275), Skatte- och taxeringsförfattningarna 1/1 1944, s. 97

vähintään 600 kr. tuloa nauttiva lapsi, on oikeutettu sekä perus- että perhevähennykseen. Tällaisen verovelvollisen kohdalla ovat perusvähennys sekä perhevähennys vaimon osalta kumpainenkin asuinpaikkaryhmässä I 600 kr., ryhmässä II 640 kr., ryhmässä III 680 kr., ryhmässä IV 720 kr. sekä ryhmässä V 760 kr. Perhevähennys kummastakin kahdesta ensimmäisestä lapsesta on asuinpaikkaryhmässä I 460 kr., asuinpaikkaryhmässä II 500 kr., ryhmässä III 540 kr., ryhmässä IV 580 kr. sekä asuinpaikkaryhmässä V 620 kr. Lasten lukumäärän kasvaessa kahta suuremmaksi perhevähennys kohoaa: se on jokaisesta seuraavasta lapsesta I ryhmässä 700 kr., II 760 kr., III 820 kr., IV 880 kr. sekä V 940 kr.

Perheettömän verovelvollisen (ensamstående) perusvähennykset vaihtelevat paitsi asuinpaikkaryhmien myös tulon suuruuden perusteella. Niiden määräämiseksi on uudistettuun tulo- ja omaisuusverolakiin liitetty erityinen taulukko, Tabell V. Sen mukaan on vähennys asuinpaikkaryhmässä I 600 kr:n taksoitetusta määrästä 600 kr. — 600 kr. merkitsee toisin sanoen toimeentulominimiä, josta veroa ei vielä kanneta. Sen jälkeen vähennys taksoitetun määrän noustessa kasvaa ja on esim. 900 kr:n kohdalla 770 kr., 1 000 kr:n kohdalla 820 kr., 1 400 kr:n kohdalla 940 kr. Tämän jälkeen vähennys alkaa jälleen alentua, se on ensin 900 kr. 1 800—5 000 kr:n taksoitetusta määrästä ja alenee sen jälkeen jatkuvasti. Kun taksoitettu määrä on noussut 14 000 kruunuun tai sen yli, ei perheetön henkilö tässä asuinpaikkaryhmässä enää saa vähennystä. Asuinpaikkaryhmissä II—V vähennykset ovat jokaisessa ryhmässä hiukan edellisen ryhmän vähennyksiä suuremmat, ja ne taksoitetun määrän maksimit, joista ja joiden jälkeen vähennystä ei enää myönnetä, kasvavat niin ikään: ryhmässä II kysymyksessä oleva yläraja on 14 300 kr., ryhmässä III 14 600 kr., ryhmässä IV 14 900 kr. sekä ryhmässä V 15 200 kr.

Asuinpaikka- ja perhevähennysten lisäksi saavat fyysiset henkilöt, jotka ovat asuneet Ruotsissa koko verotusvuoden tai osan siitä, tehdä taksoitetusta määrästä vielä seuraavat vähennykset: Jos taksoitettu määrä on yhtä suuri tai suurempi kuin asuinpaikkavähennyksen kaksinkertainen määrä, vähennetään taksoitetusta määrästä puolet asuinpaikkavähennyksestä. Jos taksoitettu määrä ei ole asuinpaikkavähennyksen kaksinkertaisen määrän suuruinen, saadaan taksoitetusta määrästä vähentää puolet siitä summasta, jonka taksoitettu määrä ylittää asuinpaikkavähennyksen. Tässä tarkoitettu vähennysoikeus tuli vuoden 1928 lain mukaan alkuaan kaikkien fyysillisten henkilöiden hyväksi, mutta 17 päivänä kesäkuuta 1938 voimaan saatetulla lainmuutok-

sella kysymyksessä oleva oikeus on rajoitettu vain perheellisiin henkilöihin. — Jos verovelvollisen veronmaksukyvyyn katsotaan olennaisesti vähentyneen pitkäaikaisen sairauden, onnettomuustapauksen tai vanhuuden johdosta tai sen vuoksi, että hänellä on ollut elätettävänäan muita omaisia kuin lapsia, joista perhevähennys lain mukaan myönnetään, tai muiden näihin verrattavien seikkojen vuoksi, voidaan verovelvollisen taksoitettua määrää asianomaisen verotusviranomaisen harkinnan mukaisesti vähentää edellisen lisäksi enintään 1 000 kruunun määrä. Tämä mahdollisuus lisälievennyksiin koskee 17 päivänä kesäkuuta 1938 tapahtuneen lainmuutoksen jälkeenkin kaikkia fyysillisiä henkilöitä.

Kun taksoitetusta määrästä on fyysillisten henkilöiden kohdalla tehty nämä erilaiset vähennykset, muodostaa jäljelle jäävä osa alkuperäisestä taksoitetusta määrästä verovelvollisen *verotettavan määrän* (beskattningsbart belopp). Muiden verovelvollisten osalta taksoitettu määrä on samalla verotettava määrä.

Fyysillisiä henkilöitä koskee edellä jo selostettujen määräysten lisäksi *toimeentulominimin* verovapaus. Ruotsin lain mukaan ei fyysillinen henkilö, joka on asunut Ruotsissa koko verotusvuoden tai osan siitä ja jonka laskettu *taksoitettu määrä* ei nouse 600 kruunuun, suorita tulo- ja omaisuusveroa. Muuten astuu tulo- ja omaisuusverovelvollisuus Ruotsissa koko verotusvuoden tai osan siitä asuneiden fyysillisten henkilöiden kohdalta voimaan silloin, kun laskettu *verotettava määrä* nousee vähintään 10 kruunuun, muiden verovelvollisten kohdalta silloin, kun verotettava määrä nousee vähintään 100 kruunuun.

Niinkuin edellä (s. 73) jo viitattiin, tulo- ja omaisuusvero ei Ruotsissa ole tietty kiinteästi määrätty sadannes tästä näin monien vaiheiden kautta lasketusta »verotettavasta määrästä». Ennen lopullisen veromäärän osoittamista on vielä laskettava erityinen *perusmäärä* (grundbelopp), josta tulo- ja omaisuusvero vasta on tietyissä erikoisjärjestyksessä kutakin verotusvuotta varten erikseen määrättävä prosentti. Tämä perusmäärä oli fyysillisten henkilöiden, jakamattomien kuolinpesien, ruotsalaisten taloudellisten yhtymien (ekonomiska föreningar) ja ulkomaalaisten yhtiöiden osalta vuoden 1928 lain mukaan alkuaan:

siitä verotettavan määrän osasta,

joka ei ylitä	10 000 kr.,		3 %
„ ylittää	10 000 „	mutta ei	20 000 kr. 4 %
„ „	20 000 „	„ „	40 000 „ 5 %
„ „	40 000 „	„ „	60 000 „ 6 %

joka ylittää	60 000 kr., mutta ei	100 000 kr.	7 %
„ „	100 000 „ „ „	150 000 „ „	8 %
„ „	150 000 „ „ „	200 000 „ „	9 %
„ „	200 000 „ „ „	300 000 „ „	10 %
„ „	300 000 „ „ „	400 000 „ „	11 %
„ „	400 000 „ „ „	600 000 „ „	12 %
„ „	600 000 „ „ „	800 000 „ „	13 %
„ „	800 000 „ „ „	1 000 000 „ „	14 %
„ „	1 000 000		15 %

»Perusmäärä älköön kuitenkaan missään tapauksessa olko suurempi kuin 12 % verotettavasta tulosta.»

Ruotsalaisten osakeyhtiöiden ja solidaaristen pankkiyhtiöiden osalta samoin kuin vakuutusyhtiöiden siitä tulon osasta, joka menee osakkaille heidän ominaisuudessaan osakkeenomistajina, perusmäärä määrättiin siten, että se tuli riippumaan siitä suhteesta, missä yhtiön vuositulo oli yhtiön osakepääomaan. Kun »tuloprosentti», so. se prosenttiluku, jonka vuositulon verotettava määrä oli yhtiön pääomasta, ei ylittänyt 4 %, perusmäärä oli 1.50 % verotettavasta määrästä; jos tuloprosentti oli suurempi kuin 4 %, mutta ei ylittänyt 4 1/2 %, oli perusmäärä 1.60 % verotettavasta määrästä. Perusmäärä kohosi sen jälkeen vahvistetun taulukon mukaisesti tuloprosentin kasvaessa, niin että se tuloprosentin ollessa 150 tai sitä suurempi oli 12 %.

Ruotsalaisten vakuutusyhtiöiden tulosta, sikäli kuin ei ollut kysymys siitä tulon osasta, joka menee osakkeenomistajille, perusmäärä oli 6 % verotettavasta määrästä. Säästöpankeilla taas perusmäärä oli 4 % verotettavasta määrästä, ja muilla, tässä mainitsemattomilla verovelvollisilla 3 %.

Lain muutoksessa 17 päivältä kesäkuuta 1938 tuli muutoksia myös siihen tapaan, jolla vero lopullisesti määrättiin. Menetelmän voi sanoa entisestäänkin monimutkaistuneen sikäli, että tulo- ja omaisuusvero nyt tuli jaetuksi kahteen osaan, *perusveroon* (*bottenskatt*) sekä suurituloisia fyysillisiä henkilöitä, jakamattomia kuolinpesiä ja perhesäätiöitä (so. säätiöitä, jotka niille vahvistettujen sääntöjen mukaan pääasiallisesti tarkoittavat tietyn perheen, tiettyjen perheiden tai tiettyjen henkilöiden taloudellisten etujen edistämistä) koskevaan perusveron *lisäveroon* (*tillägsskatt*).

Perusveron perusmäärä (*bottenskattens grundbelopp*) määrätään eri tapauksissa seuraavasti:

a) Fyysillisten henkilöiden, jakamattomien kuolinpesien sekä perhesäätiöiden osalta se on

kun verotettava määrä ei nouse yli 3 000 kr., 4.5 % verotettavasta määrästä;

kun verotettava määrä on suurempi kuin 3 000 kr., mutta ei 6 000 kr., perusmäärä on 135 kr. 3 000 kr:sta ja 5.5 % jäljelle jäävästä osasta;

kun verotettava määrä on suurempi kuin 6 000 kr., perusmäärä on 300 kr. 6 000 kr:sta ja 6.5 % jäljelle jäävästä osasta.

b) Ruotsalaisten osakeyhtiöiden, taloudellisten yhtymien, ruotsalaisten vakuutuslaitosten, jotka eivät ole osakeyhtiöitä, säästöpankkien sekä ulkomaalaisten juridisten henkilöiden osalta perusmäärä on *kymmenen prosenttia* verotettavasta määrästä.¹

c) Muiden verovelvollisten kuin edellä a) - ja b) -kohdissa mainittujen osalta perusmäärä on viisi prosenttia verotettavasta määrästä. — Lain muutoksen jälkeenkin määrätään joka vuosi, kuinka monta prosenttia perusvero kysymykseen tulevana vuonna tulee olemaan tällä tavoin määrätystä perusmäärästä. Tämä prosenttimäärä saattaa eri verovelvollisryhmille olla erilainen; niinpä esim. vuotta 1940 koskevassa verotuksessa kannettiin ruotsalaisilta osakeyhtiöiltä, taloudellisilta yhtiöiltä, ei-osakeyhtiömuotoisilta vakuutuslaitoksilta, säästöpankeilta ja tietyiltä ulkomaalaisilta juridisilta henkilöiltä 200 %, fyysillisiltä henkilöiltä 150 % perusmäärästä.²

Lisävero (tillägsskatt), johon edellä jo viitattiin, koskee ainoastaan fyysillisiä henkilöitä, jakamattomia kuolinpesiä sekä perhesäätiöitä, ja näitäkin vain siinä tapauksessa, että verotettava määrä on suurempi

¹ Myöhemmin näihin 10 %:n mukaan veroa maksaviin juridisiin henkilöihin on vielä lisätty eräitä ryhmiä; tämä lainkohta kuuluu nykyisin: »Bottenskattens grundbelopp utgöra: ...

b) för svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska försäkringsanstalter som icke äro aktiebolag, sparbanker, sparbankernas säkerhetskassa, Svenska allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypoteksbank, hypoteksföreningar, svenska bostadskreditkassan, bostadskreditföreningar samt sådana utländska juridiska personer som ej beskattas enligt a) här ovan:

tio procent av det beskattningsbara beloppet...» Förordning 29 maj 1942 (nr. 275), Skatte- och taxeringsförfattningarna 1/1 1944, s. 100.

² Vrt. ENGBLOM, Översikt över 1940 års riksdags beslut angående skatterna, Svensk Skattetidning, Sjunde årgången, Stockholm 1940, s. 297.

kuin 8 000 kr. Lisävero on a) kun verotettava määrä ei ole suurempi kuin 10 000 kr., 2 % siitä verotettavan määrän osasta, joka ylittää 8 000 kr.,

b) kun verotettava määrä

on suurempi kuin	1.	10 000 kr.	mutta ei suurempi kuin	15 000 kr.
—, —	2.	15 000 „	—, —	25 000 „
—, —	3.	25 000 „	—, —	40 000 „
—, —	4.	40 000 „	—, —	60 000 „
—, —	5.	60 000 „	—, —	100 000 „
—, —	6.	100 000 „	—, —	200 000 „
—, —	7.	200 000 „		

on vero	1.	40 kr.	10 000 kr:lta ja	4 % jäljelle jäävästä osasta
—, —	2.	240 „	15 000 „	8 % —, —
—, —	3.	1 040 „	25 000 „	12 % —, —
—, —	4.	2 840 „	40 000 „	16 % —, —
—, —	5.	6 040 „	60 000 „	20 % —, —
—, —	6.	14 040 „	100 000 „	24 % —, —
—, —	7.	38 040 „	200 000 „	28 % —, —

Lisävero on *kiinteä* vuodesta toiseen; se Ruotsin tulo- ja omaisuusverolle ominainen piirre, jonka mukaan vuosittain määrätään, kuinka monta prosenttia todellinen vero on oleva tulo- ja omaisuusverolain säännösten mukaan laskettavasta »perusmäärästä», ulottuu vain perusveroon. Erityisen lisäveron käytäntöön otto vuoden 1938 veroreformissa merkitsee siis tämän tulo- ja omaisuusveron aikaisemman »liikkuvuuden» tiettyä rajoittamista.¹

Vuoden 1938 lainmuutos sisältää sillä kohden olellaisen eron vuoden 1928 lain alkuperäisiin määräyksiin verrattuna, että tuloverotus ei-fyysillisten henkilöiden osalta tuli pääasiallisesti proportionaaliseksi, kun se siihen asti oli niidenkin kohdalla ollut progressiivista. Fyysillisten henkilöiden verotus jäi sen sijaan edelleenkin progressiiviseksi. Kun omaisuusvero tulee määräytyksi esitetyllä tavalla tuloveron osana, seuraa tästä automaattisesti, että myös omaisuusverotus sellaisenaan on — fyysillisten henkilöiden kohdalta — progressiivista.

¹ Vrt. ENGBLOM, 1938 års skattereformer, s. 29.

b. *Erillinen omaisuuteen kohdistuva verotus.*

Tuloverotuksen yhteydessä tapahtuvan omaisuusverotuksen lisäksi on Ruotsissa tammikuun 1 päivästä 1939 lähtien voimassa myös erillinen omaisuuteen kohdistuva verotus. Samana päivänä (kesäkuun 17 päivänä 1938), jolta enimmäkseen edellä kosketellut vuoden 1928 tulo- ja omaisuusverolakiin tehdyt muutokset ovat, annettiin näet Ruotsissa kokonaan uusi omaisuusverotusta koskeva laki, »Kung. Maj:ts förordning om särskild skatt å förmögenhet».¹

Kysymyksessä olevan lain, joka astui voimaan tammikuun 1 päivänä 1939, pääsisällys on seuraava:

Verovelvollisia ovat lain mukaan fyysilliset henkilöt, jakamattomat kuolinpesät, ulkomaalaiset yhtiöt sekä perhesäätiöt. Verovelvollisuus astuu voimaan kuitenkin vain siinä tapauksessa, että verovelvollisen tulo- ja omaisuusveron säännösten perusteella määrätty veronalainen omaisuus nousee yli 20 000 kruunun. Verovelvollisuus on siis, mitä tulee kotimaisiin verovelvollisiin, rajoitettu vielä ahtaammalle alalle kuin tulo- ja omaisuusverolain mukainen omaisuusverovelvollisuus; uuden lain perusteella ovat fyysillisten henkilöiden ohella verovelvollisia ainoastaan jakamattomat kuolinpesät ja perhesäätiöt, kun sen sijaan tulo- ja omaisuusverolaisissa verovelvollisuus ulottui eräisiin muihinkin juridisiin henkilöihin, vaikkakaan ei juridisista henkilöistä niihin, jotka taloudellisessa mielessä ovat tärkeimpiä.

Verotettavan omaisuuden määrittämisessä on pohjana tulo- ja omaisuusverolain säännösten mukaan määrätty verotettava omaisuus. Jälkimmäinen vastaa erikoisomaisuusverotuksen verotettavaa omaisuutta muuten, mutta ei silloin kauttaaltaan, kun on kysymyksessä fyysillisten henkilöiden tai jakamattomien kuolinpesien verotus. Näiden osalta näet verotettavan omaisuuden suuruus riippuu myös omaisuuden ja tulo- ja omaisuusveron säännösten perusteella määrätyn taksoitetun määrän suhteesta. Jos »muun verovelvollisen kuin perhesäätiön tai ulkomaalaisen yhtiön» tulo- ja omaisuusverolain säännöksiä vastaava verotettava

¹ Skatte- och taxeringsförfattningarna 1/1 1939, s. 128—130. — Tosiasiallisesti vastaavaa veroa oli kannettu jo joitakin vuosia ennen vuotta 1939 (ensi kerran vuonna 1934), mutta se oli tällöin ollut luonteeltaan ylimääräinen vero, jonka kantamisesta valtiopäivät olivat päättäneet kulloinkin vain vuodeksi kerrallaan. Uusi omaisuusvero sen sijaan on tarkoitettu pysyvästi verosysteemiin liitettäväksi. Vrt. ENGBLOM' 1938 års skattereformer, s. 30, sekä sama, Översikt över 1940 års riksdags beslut angående skatterna, s. 148.

omaisuus on suurempi kuin »taksoitetun määrän» viisikolmattakertainen määrä, rajoittuu nyt tarkasteltavana olevan lain mukainen verotettava omaisuus tähän taksoitetun määrän viisikolmattakertaiseen määrään, edellyttäen kuitenkin, että tämä oli vähintään 40 % veronalaisesta omaisuudesta. Ellei verovelvolliselle ole määrätty mitään tällaista taksoitettua määrää, on verotettava omaisuus yhtä kuin 40 % veronalaisesta omaisuudesta. Huhtikuun 27 päivänä 1940 voimaan astuneella lainmuutoksella mainittu prosenttimäärä kuitenkin alennettiin 25 %:ksi »omaisuusverotuksen helpottamiseksi niissä tapauksissa, jolloin tulo on hyvin vähäinen tai puuttuu kokonaan»¹.

Erikoisvero omaisuudesta määrätään tämän jälkeen seuraavasti:

Kun verotettava omaisuus ei nouse yli 40 000 kruunun, vero on 1 % siitä verotettavan omaisuuden osasta, joka ylittää 20 000 kr., kuitenkin vähintään 1 kruunu. Suurempien omaisuuksien osalta vero määräytyy seuraavasti:

Kun verotettava omaisuus

on suurempi kuin 1.	40 000 kr., mutta ei suurempi kuin	80 000 kr.
—,,—	2. 80 000 „	—,,— 150 000 „
—,,—	3. 150 000 „	—,,— 300 000 „
—,,—	4. 300 000 „	—,,— 1 000 000 „
—,,—	5. 1 000 000 „	„
on vero	1. 20 kr.	40 000 kr:sta ja 2 % jäljelle jäävästä osasta
—,,—	2. 100 kr.	80 000 kr:sta „ 3 %
—,,—	3. 310 „	150 000 „ „ 4 %
—,,—	4. 910 „	300 000 „ „ 5 %
—,,—	5. 4 410 „	1 000 000 „ „ 6 %

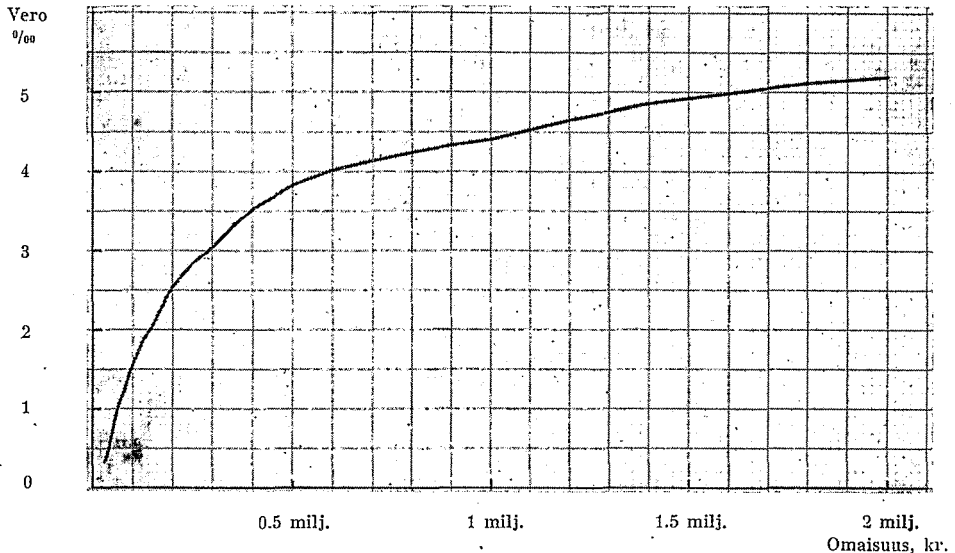
Erikoisvero on määrältään kiinteä eikä valtiopäivien päätöksestä riippuen vuodesta toiseen vaihteleva kuten tulo- ja omaisuusveron perusvero.²

¹ ENGBLOM, Översikt..., s. 148.

² Vrt. ENGBLOM, 1938 års skattereformer, s. 30.

Alla olevasta veroasteikkoa kuvaavasta käyrästä (diagrammi 4) ilmenee tähän Ruotsin erikoisomaisuusverotukseen sisältyvä progressio.

Diagrammi 4. Ruotsin erikoisomaisuusveron veroasteikko.



7 luku. Tuloverotusta täydentävä omaisuusverotus Suomen verotuslainsäädännössä.

a. Esivaiheet ja vuoden 1920 laki.

Ensimmäistä yritystä uudenaikaisen yleisen tuloveron liittämiseksi Suomen valtionverotussysteemiin merkitsi vuosina 1865—85 kannettu »tulosuostunta» (inkomstbevillningen).¹ Tällöin ei kuitenkaan vielä ollut kysymystäkään »tulosuostunnan» täydentämisestä vakautettua tuloa raskaammin rasittavalla omaisuusverolla.

Sen jälkeen kun tulosuostuntaa vuoden 1885 jälkeen oli lakattu kantamasta, ilmestyi tuloverotus »modernissa» mielessä valtionverotusjärjestelmäämme vasta itsenäisyyden saavuttamisen jälkeen. Sitä ennen, Venäjän vallan viimeisinä vuosikymmeninä, tehdään kuitenkin huomattavia esitöitä uudenaikaisen tuloverotuksen käytäntöön ottamiseksi, ja näiden esitöiden yhteydessä esiintyy vuosisadan loppuvuosina myös

¹) Vrt. VALTER LINDBERG, Utvecklingen av den allmänna inkomstskatten i Finlands statsskattesystem, Helsingfors 1934, s. 119 ja seur.

ajatus tuloverotuksen täydentämisestä vakautettua tuloa erikseen kohtaavalla omaisuusverolla.

Vuonna 1892 muodostettu lainvalmistelukunnan toinen jaosto, jonka jäseninä olivat LARS HOMÉN, VALENTIN GUMMERUS sekä P. E. SVINHUFVUD, sai vuonna 1897 valmiiksi lähinnä välittömän verotuksemme uudistamista tarkoittavan mietintönsä. Tämä mietintö oli siitä huomattava, että siinä kuvastui voimakkaasti Preussissa vuosikymmenen alkuvuosina toimeenpannun verouudistuksen, edellä kosketellun Miquelin veroreformin, vaikutus. Lähtien orgaanisesta valtiokäsityksestä ja sen mukaisesta kykyisyydenmukaisen verotuksen vaatimuksesta mietintö esitti, että valtionverotuksemme perustaksi olisi saatava yleinen tulovero ja sen täydennykseksi nominelli omaisuusvero vakautetun tulon voimakkaamman verotuksen toteuttamiseksi.¹ Lainvalmistelukunnan mietintöön liittyvän ponsilauselman tätä koskeva kohta kuuluu: »Sen nojalla, mitä lainvalmistelukunnan mietinnössä on esitetty ja selvitetty . . . , lainvalmistelukunta siis alamaisuudessaan ehdottaa:

että . . . uudistus toteutetaan siten, että niin hyvin maaverot, nimittäin vakinainen vero, kruunun kymmenykset sekä silta- ja jahtivoutien kapat, lakkautetaan olemasta valtionveroina ja annetaan kuntien käytettäväksi . . . , kuin myöskin muut objektiverot, eli maakauppiaiden elinkeinomaksu ja sentonaali, ilman muuta poistetaan sekä että valtion näin menettämien verojen sijaan pannaan toimeen subjektiivinen verotus, joka järjestetään sellaiseksi, että se kohtaa verovelvollisia heidän veronmaksukykynsä mukaisesti ja jonka sen vuoksi muodostavat yleinen tulovero ynnä ns. vakautetun tulon erikoiseen veronmaksukykyyn perustuva, tuloveroa avustava, henkilökohtainen — eli siis vain täydentävä ja nimellinen — varallisuusvero . . . »²

Kesti kuitenkin vielä lähes neljännesvuosisadan, ennenkuin ajatus vakautetun tulon lisäverottamisesta tuloveroa täydentävällä omaisuusverolla, joka kosketellussa lainvalmistelukunnan mietinnössä oli ensimmäisen kerran arvovaltaisella tavalla esiintynyt maamme verotuslainsäädännöstä vastuussa olevissa elimissä, myös toteutettiin.

¹ Vrt. LINDBERG, m. t., s. 176 ja seur.

² Osia lainvalmistelukunnan lokakuun 22 päivänä 1897 antamasta mietinnöstä, joka koskee välittömän verotuksen uudistamista, Verokomitean julkaisuja 1, Helsinki 1911, s. 354 — 355.

Tämä tapahtui vasta itsenäisyytemme ensimmäisinä vuosina. Senaattori PAASIKIVEN ehdotuksesta oli tosin jo 1 päivänä helmikuuta 1908 asetettu komitea, jonka tehtävänä oli »valmistaa yksityiskohtaiset ehdotukset yleisen tulo- ja varallisuusveron voimaannapemisesta, valtionverotuksessa»¹. Silloisten poliittisten olosuhteiden vuoksi komitea ei kuitenkaan voinut suorittaa sille asetettua tehtävää, vaan hajaantui. Vaikkakin maailmansodan aikana sitten jo kannettiin eräitä tilapäisiä tuloveron luonteisia veroja, lykkääntyi varsinaisen yleisen tuloveron voimaan saattaminen sotavuosien jälkeen tapahtuvaksi. Tohtori ERNST NEVANLINNA valmisti viranomaisten toimeksiannosta vuonna 1919 ehdotuksen tuloverolakia koskevaksi hallituksen esitykseksi. Sittemmin annettu hallituksen esitys oli tämän Nevanlinnan ehdotuksen mukainen. Asianomaisessa eduskuntakäsittelyssä siihen kuitenkin tehtiin verraten syvälle käyviä muutoksia, mutta sen pohjalta lähtien² eduskunta kuitenkin vuonna 1920 hyväksyi lain tulo- ja omaisuusverosta, joka laki vahvistettiin ja julkaistiin 3 päivänä elokuuta 1920 ja määrättiin tulemaan voimaan vuoden 1921 alusta lukien³.

Verovelvollisia omaisuuden perusteella olivat vuoden 1920 tulo- ja omaisuusverolain 5 §:n mukaan Suomen kansalaiset sekä kotimaiset yhteisöt, laitokset ja säätiöt niin täällä kuin muualla olevasta omaisuudestaan sekä edelleen ulkomaalaiset ynnä ulkomaiset yhteisöt, laitokset ja säätiöt täällä olevasta omaisuudesta. Vieraan valtion lähetystöön tai konsulinvirastoon kuuluvat ulkomaalaiset olivat velvollisia maksamaan veroa ainoastaan täällä olevasta kiinteästä omaisuudestaan ja täällä harjoittamaansa elinkeinon sijoittamastaan pääomasta. — Ulottaessaan omaisuusverovelvollisuuden näiden määräysten mukaisesti yleisesti myös juridisiin henkilöihin Suomen uusi tulo- ja omaisuusverolaki tässä kohden siis poikkesi preussilaisesta ja osaksi myös ruotsalaisesta esikuvastaan; sen sijaan Suomen lain tässä kysymyksessä omaksuma kanta vastasi myöhemmin säädetyn Saksan valtakunnan omaisuusverolain kantaa. Vain tietty ryhmä juridisia henkilöitä oli vapaa niin tulo- kuin omaisuusverovelvollisuudestakin, nimittäin julkiset yhdyskunnat — valtio ja sen laitokset sekä kunnat —, seurakunnat, armeiliaisuus- ja opetuslaitokset sekä kansanvalistuksen, tieteiden ja taiteiden edistämistä varten perustetut ynnä muut niihin verrattavat yhteisöt, laitok-

¹ LINDBERG, m. t., s. 202.

² Vrt. LINDBERG, m. t., s. 251 ja seur.

³ Suomen Asetuskokoelma 1920, N:o 207, s. 531 — 547.

set ja säätiöt, joiden varat käytetään yksinomaan yleishyödyllisiin tarkoituksiin.

Verotettavaa omaisuutta vuoden 1920 lain mukaan olivat »verovelvollisen varat» erinäisin rajoituksin. Nämä rajoitukset merkitsivät sitä, että veronalaiseen omaisuuteen ei luettu 1) huone- ja talouskaluja, vaatteita ja muuta asuntoirtoaimistoa, joka oli tarkoitettu verovelvollisen ja hänen perheensä henkilökohtaisesti käytettäväksi; 2) taideteoksia sekä kirja-, taide- ja muita niihin verrattavia kokoelmia, jollei omistaja tee niillä kauppaa tai muuten hanki niistä itselleen tuloa; 3) vuokra- ja muuta oikeutta asuntoon sekä, maalla, asuntoalueeseen; 4) sellaista eläkeoikeutta ja oikeutta muuhun etuuteen, joka on myönnetty aikaisemman palvelussuhteen perusteella; 5) ehdollisia oikeuksia ja oikeuksia, joita verovelvollinen voi vasta tuonnempänä käyttää hyväkseen, niihin luettuna myös oikeus sellaiseen omaisuuteen, josta toinen toistaiseksi saa tuoton; 6) osuutta avoimissa, kommandiitti- ja laivanisännistö-yhtiöissä. — Suomen lain verotettavaa omaisuutta koskevat määräykset kävivät siis yleensä yksin muiden maiden verolakien vastaavien säännösten kanssa; mitään huomiota ei kiinnitetty siihen, antaako verotettava omaisuus todella »vakautettua tuloa» vai ei, mutta toisaalta ei verovelvollisuutta kuitenkaan ulotettu kaikkeen käyttöomaisuuteen (vrt. äskeisen luettelon kohtia 1—2). — Verotettavista varoista verovelvollinen Suomenkin lain mukaan oli oikeutettu vähentämään velkansa.

Verotettavan omaisuuden arvo määrättiin yleensä *käyvän hinnan* mukaan (lain 17 §). Tässä kohden siis vuoden 1920 laki oli, päinvastoin kuin omaisuusverovelvollisuutta koskevassa kysymyksessä, lähempänä preussilaista ja ruotsalaista kuin Saksan valtakunnan vastaavaa lainsäädäntöä, jossa, kuten edellä on osoitettu, käyvän hinnan tai »yleisen arvon» periaatteesta on tehty eräitä, osittain varsin huomattaviakin poikkeuksia.

Omaisuusveron suuruutta määrättäessä katsottiin ensinnäkin 20 000 mk pienemmät omaisuudet verosta vapaiksi. Sitä suuremmista omaisuuksista oli maksettava progressiivisesti kohoavaa veroa seuraavan asteikon mukaisesti:

Omaisuusluokka	Vero alarajan kohdalla	Veron vakio-erä	Vero alarajan yli menevästä osasta
20 000 — 60 000	0.1 ‰	2	0.1 ‰
60 000 — 120 000	0.1 „	6	0.3 „
120 000 — 200 000	0.2 „	24	0.45 „
200 000 — 400 000	0.3 „	60	0.9 „

400 000 — 600 000	0.6 ‰	240	1.5 ‰
600 000 — 800 000	0.9 „	540	2.1 „
800 000 — 1 000 000	1.2 „	960	2.7 „
1 000 000 — 1 200 000	1.5 „	1 500	3.3 „
1 200 000 — 1 800 000	1.8 „	2 160	3.6 „
1 800 000 — 2 400 000	2.4 „	4 320	4.8 „
2 400 000 — 4 800 000	3.0 „	7 200	5.4 „
4 800 000 — 7 200 000	4.2 „	20 160	6.0 „
7 200 000 — 12 000 000	4.8 „	34 560	6.3 „
12 000 000 — 20 000 000	5.4 „	64 800	6.9 „
yli 20 000 000	6.0 „		

Omaisuusvero vuodelta 1921 määrättiin kuitenkin 13 päivänä tammikuuta 1922 annetulla »laila vuodelta 1921 suoritettavan tulo- ja omaisuusveron korottamisesta»¹ kannettavaksi sadalla prosentilla korotettuna. Eduskunta oli vuoden 1922 tulo- ja menoarviota käsitellessä alentanut hallituksen ehdottamia tullimääriä, ja tämän vastapainoksi omaisuusveroa kyseiseksi varainhoitovuodeksi korotettiin.²

b. Vuoden 1924 laki ja siihen tehdyt muutokset.

Sen jälkeen kun uudesta tulo- ja omaisuusverosta oli saatu käytännöllistä kokemusta, havaittiin siihen ennen pitkää tarvittavan siksi paljon ja siksi pitkälle meneviä muutoksia, että entiseen lakiin tehtävien muutosten asemesta katsottiin tarkoituksenmukaisemmaksi antaa kokonaan uusi tulo- ja omaisuusverolaki, mikä tapahtui 5 päivänä joulukuuta 1924.³ Omaisuuden verottamisen suhteen eivät uuteen lakiin sisältyneet muutokset kuitenkaan olleet kovinkaan syvälle käyviä varsinaisesti periaatteellista laatua olevissa kohdissa. Omaisuusverovelvollisuutta koskevat säännökset muuttuivat sikäli, että velvollisiksi suorittamaan veroa omaisuuden perusteella tulivat uuden lain mukaan myös vieraat valtiot täällä olevasta omaisuudestaan. Verovelvollisuudesta taas vapautettiin yksityiset rautatiet, jotka siis tässä kohden saatettiin samaan asemaan valtion rautateiden kanssa.

Tärkeimmät omaisuusverotusta koskevista muutoksista olivat ne, jotka koskivat maksettavan veron määrää. Ensinnäkin korotettiin

¹ Suomen Asetuskokoelma 1922, N:o 11, s. 115.

² Vrt. JUSSI TELJO, Kansaneduskunta ja valtion tulo- ja menoarvio, Jyväskylä 1938, s. 103.

³ Suomen Asetuskokoelma 1924, N:o 306, s. 1189—1208.

veronalaisen omaisuuden alaraja vuoden 1920 lain 20 000 mk:sta uudessa laissa kahdenkertaiseksi eli 40 000 mk:ksi. Jo tästä syystä omaisuusveron asteikko muuttui. Muutosten jälkeen tuli uusi veroasteikko olemaan seuraava:

Omaisuus, markkaa	Vero ‰ omaisuudesta alarajan kohdalla	Veron vakio- erä, markkaa	Vero ‰ alarajan yli menevästä omaisuuden osasta
40 000 — 100 000	0.15	6	0.15
100 000 — 150 000	0.15	15	0.3
150 000 — 300 000	0.2	30	0.6
300 000 — 600 000	0.4	120	1.2
600 000 — 900 000	0.8	480	2.0
900 000 — 1 200 000	1.2	1 080	2.8
1 200 000 — 1 500 000	1.6	1 920	3.6
1 500 000 — 1 800 000	2.0	3 000	4.4
1 800 000 — 2 700 000	2.4	4 320	4.8
2 700 000 — 3 600 000	3.2	8 640	6.4
3 600 000 — 7 200 000	4.0	14 400	7.2
7 200 000 — 10 800 000	5.6	40 320	8.0
10 800 000 — 18 000 000	6.4	69 120	8.4
18 000 000 — 30 000 000	7.2	129 600	9.2
30 000 000 —	8.0	240 000	8.0

Vuoden 1924 lailla voimaan saatettu verotettavan omaisuuden alaraja sekä omaisuusverotuksen veroasteikko eivät kuitenkaan olleet voimassa kuin suunnilleen vuosikymmenen. Joulukuun 14 päivänä 1935 annetulla lailla tulo- ja omaisuusverolain muuttamisesta¹ verosta vapaan omaisuuden määrää jälleen korotettiin, tällä kertaa 40 000 mk:sta 100 000 mk:aan. Uudesta alarajasta 100 000 mk:sta lähtien asteikko säilyi vuoden 1924 veroasteikon kaltaisena.

Samalla kertaa tulo- ja omaisuusverolakiin kuitenkin lisättiin erityinen 23 a §, jonka mukaan »verovelvollinen, joka ei pääasiallisesti elätä muita läheisiään kuin aviopuolisoaan, maksakoon, jos hän on kaksikymmentäneljä vuotta täyttänyt eikä ole vähintään 16 vuotta edellä tarkoitettua elatusta antanut, lisäveroa kaksikymmentä sadalta verosta, joka hänelle tulosta ja omaisuudesta määrätään». Lain muutoksella toukokuun 9 päivästä 1940² tämän »vanhanpojan veron»

¹ Suomen Asetuskokoelma 1935, N:o 392, s. 899—902.

² Suomen Asetuskokoelma 1940, N:o 197, s. 327.

määrä korotettiin neljäksikymmeneksi sadalta verosta, joka asianomaiselle tulosta ja omaisuudesta muuten määrätään.

Vuoden 1940 aikana saatettiin voimaan toinenkin tulo- ja omaisuusverolain muutos¹, jonka kautta verosta vapautettujen piiriä jossakin määrin laajennettiin. Tulo- ja omaisuusverolain 6 §:ään lisättiin nimitäin erityinen toinen momentti, jolla tietyille juridisille henkilöille myönnettiin vapautus nimenomaan omaisuusverosta. Kysymyksessä oleva momentti tuli kuulumaan: »Sellaiset kuoletuslainoja jakavat luottolaitokset, joiden osinko saa niiden yhtiöjärjestyksen mukaan olla enintään viisi prosenttia, sekä hypoteekkiyhdistykset ja asuntophoteekkiyhdistykset ovat vapaat omaisuusverosta. Niin ikään, ovat teollisuuden harjoittamista varten perustetut kotimaiset osakeyhtiöt vapaat omaisuusverosta kolmelta ensimmäiseltä verovuodelta niiden perustamisesta lukien.» — Samalla kertaa myös 6 §:n 1 momentti jonkin verran muuttui. Kun se alkuperäisessä vuodelta 1924 peräisin olevassa muodossaan oli kuulunut: »Verosta ovat vapaita paitsi valtio ja sen laitokset, kunnat ja seurakunnat, yksityiset rautatiet, armeliaisuus- ja opetuslaitokset sekä kansanvalistuksen, tieteen tai taiteen edistämistä varten perustetut ynnä muut sellaiset yhteisöt, laitokset ja säätiöt, joiden varat käytetään yksinomaan yleishyödyllisiin tarkoituksiin», mainittu lainkohta sai lainmuutoksen jälkeen seuraavan muodon: »Verosta vapaat ovat, paitsi valtio ja sen laitokset, kunnat ja seurakunnat, yksityiset rautatiet, armeliaisuus- ja opetuslaitokset ja aatteelliset yhdistykset sekä muut yhteisöt, laitokset ja säätiöt, joilla, niiden tarkoittamatta toiminnallaan tuottaa niihin osallisille taloudellisia etuja, on tieteellinen, taiteellinen, kansanvalistusta, maanpuolustusta tai kotimaista elinkeinoelämää edistävä tahi muu yleishyödyllinen tarkoitus». Tämäkin lainmuutos tuli siis merkitsemään verosta vapautettujen piirin laajentamista: verosta vapautettuihin lisättiin nimittäin »aatteellisten yhdistysten» hieman epämääräinen kategoria ja samalla väljennettiin niiden »muiden yhteisöjen, laitosten tai säätiöiden» alaa, jotka jäävät tulo- ja omaisuusverovelvollisten piiriin ulkopuolelle.

Sotavuosien aikana on niin ikään tulo- ja omaisuusveron veromääriä korotettu useita eri kertoja. Ensimmäinen sodan — oikeastaan vasta yhä ilmeisemmäksi käyvän sodan uhan — aiheuttama korotus oli se 20.0/0:n lisäys vuosien 1937—42 tulo- ja omaisuusveroon, joka määrät-

¹ Laki tulo- ja omaisuusverolain 6 §:n muuttamisesta, annettu 12 päivänä heinäkuuta 1940, Suomen Asetuskokoelma 1940, N:o 380, s. 683.

tiin kannettavaksi 20 päivänä toukokuuta 1938 annetulla »lailla varojen osoittamisesta puolustuslaidoksen perushankintoihin ja sitä varten kannettavasta lisäverosta»¹. Tämä ns. perushankintaveron tai »tykkivero» ei siis muuttanut tuloverotuksen ja omaisuusverotuksen suhteellista raskautta, koska kumpaakin korotettiin kaksikymmentä sadalta. Kun sen sijaan vuodelta 1939 maksuunpantava tulovero määrättiin 8 päivänä joulukuuta 1939 annetulla lailla »vuodelta 1939 maksuunpantavan tulo- ja omaisuusveron korottamisesta»² kannettavaksi korotettuna kahdellakymmenellä sadalta, mutta omaisuusvero sen sijaan viidelläkymmenellä sadalta, tämä merkitsi kajoamista siihen tuloverotuksen ja sitä täydentävän omaisuusverotuksen väliseen suhteeseen, jonka lainsäätäjä aikaisemmin oli katsonut oikeaksi. Ko. korotukset määrättiin olemaan voimassa myös vuodelta 1940 maksuunpantavassa tulo- ja omaisuusverotuksessa. Sen jälkeen korotuksia vielä lisättiin; 30 päivänä joulukuuta 1941 annetulla lailla³ määrättiin näet vuodelta 1941 maksuunpantava tulovero kannettavaksi viidelläkymmenellä prosentilla korotettuna ja omaisuusvero kahdenkertaisena. On kuitenkin huomattava, että näitä korotuksia ei ollut tarkoitettu pysyviksi, vaan tilapäisiksi, sodan aiheuttamasta poikkeuksellisen suuresta varojen tarpeesta johtuviksi.

c. Uusi tulo- ja omaisuusverolaki 19 päivältä marraskuuta 1943.

Kun tulo- ja omaisuusveron veronmaksajille aiheuttama rasitus näiden suurten veronkorotusten vuoksi entisestään voimakkaasti kasvoi, alkoi samalla entistä voimakkaammin ilmetä käsitystä, jonka mukaan tulo- ja omaisuusvero, siitä huolimatta että vuoden 1935 lainmuutos ja eräät sen jälkeen tapahtuneet lainmuutokset olivat tässä kohden merkinneet parannusta, kohdistui eri veronmaksajaryhmiin tavalla, joka ei vastannut näiden todellisia maksukykyisyysuhteita. Kun lisäksi tulo- ja omaisuusverotusta haittasi »yksityisten säännösten erityisesti viimeaikana toimeenpannuista muutoksista johtunut hajanaisuus ja epäselvyys», katsottiin, että kaikista näistä syistä oli »tulo- ja omaisuusverolainsäädännön uudistaminen ja koonta... käynyt sekä oikeuden-

¹ Suomen Asetuskokoelma 1938, N:o 208, s. 479—480.

² Suomen Asetuskokoelma 1939, N:o 455, s. 1085.

³ Laki vuodelta 1941 maksuunpantavan tulo- ja omaisuusveron korottamisesta, Suomen Asetuskokoelma 1941, N:o 925, s. 2016.

mukaisuuden että käytännöllisen tarpeen vaatimaksi». ¹ Elokuun 7 päivänä 1941 asetettu, aluksi valtioneuvos PAASIKIVEN, sen jälkeen hallitonneuvos REKOLAN johdolla toiminut ns. verokomitea sai näin ollen tehtäväkseen mm. uuden tulo- ja omaisuusverolain valmistelemisen. Verokomitean tätä koskeva ehdotus jätettiin valtiovarainministeriölle 28 päivänä huhtikuuta 1943, ja seuraavan heinäkuun 23 päivänä hallitus antoi tähän ehdotukseen pohjautuvan esityksensä eduskunnalle tulo- ja omaisuusverolaiksi. Eduskunta hyväksyi hallituksen esityksen eräin, osittain merkityksellisinkin muutoksin seuraavassa marraskuussa, ja marraskuun 19 päivänä 1943 uusi laki vahvistettiin ja julkaistiin. ²

Uusi laki sisälsi paitsi tuloverotuksen myös omaisuusverotuksen suhteen eräitä huomattavia muutoksia verrattuna vuosien 1920 ja 1924 lakeihin.

Omaisuusverovelvollisten piiri on tosin uudessa laissa jäänyt pääasiallisesti entiselleen. Omaisuusverosta vapautettuja koskevia määräyksiä on kuitenkin osaksi asiallisestikin muutettu, osaksi selvennetty ja täsmällistetty. Entisessä laissa oli mm. kunnat ja seurakunnat vapautettu sekä tulo- että omaisuusverosta; uudessa laissa (10 §) on vastavassa lain kohdassa näiden lisäksi lueteltu kuntayhtymät ja kuntien liitot, muikin uskonnollinen yhdyskunta kuin seurakunta, lisäksi tiekunta ja lainajvästö sekä armeliaisuuslaitokset ja sairaus- ja haudausavustuskassat. Verosta vapautettujen piiriin on uudessa laissa niin ikään otettu erinäiset eläkelaitokset ja leski- ja orpokassat sekä työkyvyttömyyskassat, joilla on oikeus saada apurahaa valtion varoista.

Erikseen omaisuusverosta, mutta ei tuloverosta, uusi laki vapauttaa samat tuloverovelvolliset, jotka entisen lain heinäkuun 12 päivänä 1940 tapahtuneella muutoksella jo oli omaisuusverosta vapautettu, nimittäin hypoteekkiyhdistykset ja asuntohypoteekkiyhdistykset, erinäiset kuoleuslainoja jakavat luottolaitokset sekä teollisuuden harjoittamista varten perustetut kotimaiset osakeyhtiöt, jälkimmäiset kuitenkin vain kolmena ensimmäisenä vuonna niiden perustamisesta lukien. Hypoteekkiyhdistyksiin ja kuoleuslainoja antaviin luottolaitoksiin rinnastetaan uudessa laissa lisäksi säästöpankit ja säästöpankkien vakuusrahastot sekä sellaiset osuuskassat, jotka sääntöjensä mukaan saavat osuuspääomalleen hyvittää korkoa enintään viisi sadalta. Kolmelta ensimmäiseltä vuodelta perustamisestaan lukien omaisuusverosta vapautettuihin kotimai-

¹ Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja omaisuusverolaiksi 23 päivältä heinäkuuta 1943, s. 1.

² Suomen Asetuskokoelma 1943, N:o 888, s. 1 455.

siin teollisuusosakeyhtiöihin rinnastetaan taas teollisuuden harjoittamista varten perustetut kotimaiset osuuskunnat. Säästöpankkien omaisuusverovapaudesta on huomattava, että säästöpankit jo ennenkin olivat vapaita sekä tulo- että omaisuusverosta sillä perusteella, että omaksutun lain tulkinnan mukaan säästöpankit katsottiin vuoden 1924 lain 6 §:n perusteella tulo- ja omaisuusverosta vapautetuiksi yleishyödyllisiksi laitoksiksi, joiden toiminnan tarkoituksena ei ollut tuottaa niihin osallisille taloudellista etua. Uusi laki tuli siis todellisuudessa merkitsemään sitä, että säästöpankit menettivät entisen tuloverovapautensa, mutta säilyttivät edelleen vapautuksen omaisuusverosta.

Kuten huomataan, vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolaki lisää omaisuusverosta vapautettujen juridisten henkilöiden lukumäärää. Mitään periaatteellista muutosta yleensä ei-fyysillisten henkilöiden jättämiseksi — Preussin täydennysveron tapaan — tuloveroa täydentävän omaisuusverotuksen ulkopuolelle tämä ei kuitenkaan merkitse, koska juridisten henkilöiden sellaiset tärkeät ryhmät kuin esim. osakeyhtiöt ja osuuskunnat edelleenkin jäävät omaisuusverovelvollisiksi.

Veronalaista omaisuutta koskevat määräykset jäivät uudessa laissa pääasiallisesti ennalleen; eräitä muutoksia on tosin tehty, mutta ne eivät ole omaisuusveron veropoliittisen tehtävän kannalta merkityksellisiä. Verotettavaan varoihin luetaan uudessa laissa vanhan lain asianomaisia määräyksiä laajentaen myös kanta-apteekkien erioikeudet sekä yksityisten rautateiden omaisuus siltä osalta kuin se ei ole »yleisen liikenteen tarpeeseen käytettyä omaisuutta». Verosta vapaan omaisuuden piiriä taas on laajennettu sikäli, että tähän ryhmään on luettu entisessä laissa jo mainittujen eläkeoikeuksien lisäksi eräitä muita eläkeoikeuksia. Lisäksi omaisuusverosta vapautetaan kalanviljelyslaitokseen kuuluva omaisuus, samoin lauttausyhdistyksen uittoväylään kuuluvat kiinteät laitteen ja johtopuomit sekä lauttaussäännöissä määrätyt muut rakenteet ja laitteet.

Verotettavan omaisuuden *arvonmäärämisestä* on uudessakin laissa edelleenkin pääsääntönä, että verotusarvo on määrättävä »sen käyvän hinnan mukaan, mikä sillä oli verovuoden päättyessä omistajan kädessä ja sillä paikalla, missä se oli» (34 §). Poikkeamista erään omaisuuslajin kohdalla tästä pääsäännöstä merkitsee lain 41 §, jonka mukaan »siitä poikkeavasti, mitä 34 §:n 1 momentissa on säädetty, toimitetaan kaupallisen ja teollisen liikkeen varastojen arviointi kirjanpitolain säännösten mukaisesti». Kirjanpitolaissa 14 päivältä helmikuuta 1925 on taas tässä kohden pääsääntönä, että »myytäväksi tai edelleen jalostettavaksi hankitulle tai valmistetulle omaisuudelle älköön pantako hankinta- tai

valmistuskustannuksia suurempaa arvoa». — Kotimaisten obligaatioiden ja osakepääomaltaan yhtä miljoonaa markkaa suurempien osakeyhtiöiden (asunto-osakeyhtiöitä lukuunottamatta) osakkeiden verotusarvot vahvistaa valtiovarainministeriö, joka myös vahvistaa verotuksessa noudatettavan ulkomaan rahan kurssin, samoin ulkomaan rahan määräisten arvopaperien, saamisten ja velkojen verotuksessa noudatettavan kurssin. Erilaisten nautinto-oikeuksien, oikeuksien ja elinkorkojen sekä muiden elinkautisten tai määrävuotisten etuuksien arvonmääräämisestä, jossa pääsääntöä arvonmääräämisestä käyvän hinnan periaatteen mukaan ei voida soveltaa, sisältyy lakiin omat, kapitalisointimenettelyä koskevat ohjeensa.

Oluennaisimmat muutokset uusi tulo- ja omaisuusverolaki sisältää niissä kohdin, jotka koskevat *veron* — sekä tulo- että omaisuusveron — määrää. Uuden lain mukaan fyysiset ja juridiset henkilöt — lukuunottamatta avoimia, kommandiitti- ja laivanisännistöyhtiöitä sekä näihin verrattavia yhtymiä, jotka tässä kohden rinnastetaan fyysisiin henkilöihin — maksavat veroa erilaisten perusteiden mukaan. Juridisten henkilöiden kohdalla uusi laki näet luopuu verotuksen — ja tämä koskee sekä maksettavaa tuloveroa että omaisuusveroa — progressiivisuuden periaatteesta; lain 50 §:n mukaan osakeyhtiöt, osuuskunnat, yhdistykset, laitokset ja säätiöt ynnä muut yhteisöt, lukuunottamatta äsken mainittuja avoimia, kommandiitti- ja laivanisännistöyhtiöitä, suorittavat veroa tulon perusteella kaksikymmentä sadalta sekä *omaisuuden perusteella neljä tuhannelta*. Suomen omaisuusverotus on siis tässä kohden luopunut aikaisemmasta käytännöstä ja lähennyt Ruotsin ja Saksan valtakunnan vastaavaa verotusta. Täysin loppuun saakka ei omaisuusverotuksen proportionaalisuuden periaatetta kuitenkaan ole viety. Uuden lain 43 § säättää nimittäin, että jos laissa säädettyjen vähennysten jälkeen kotimaisen osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen, laitoksen, säätiön tai muun yhteisön omaisuus on alle kahden miljoonan markan, luetaan verotettavaksi omaisuudeksi »yhtä monta täyttä prosenttia yhteisön omaisuudesta, kuin siihen sisältyy kahdenkymmenen tuhannen markan määriä». Tämä merkitsee, että juridisten henkilöiden omaisuusverotus on kahden miljoonan markan rajasta alaspäin tosiasiallisesti degressiivistä. Vero on 100 000 markan kohdalla ainoastaan 0.2 ‰ ja kohoaa siitä lähestyen 4 ‰:n ylärajaa.

Luonnollisten henkilöiden omaisuusverotus on uudessakin laissa jäänyt progressiiviseksi. Verotettavan omaisuuden alarajana on edelleenkin säilynyt 100 000 markkaa. Tästä ja tätä suuremmista omaisuuksista maksetaan veroa seuraavan asteikon mukaan:

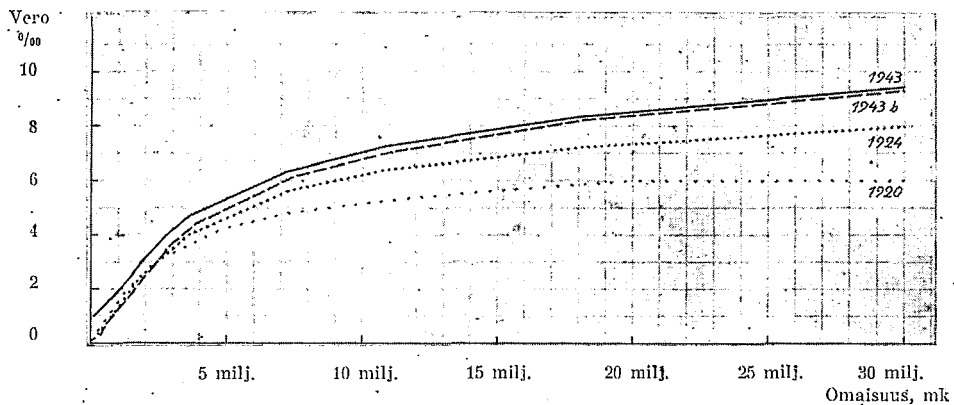
Verotettava omaisuus mk	Veron vakioerä mk	Vero ‰ alarajan yli menevästä omaisuus- den osasta
100 000 — 300 000	100	1.3
300 000 — 600 000	360	1.8
600 000 — 900 000	900	2.4
900 000 — 1 200 000	1 620	3.1
1 200 000 — 1 500 000	2 550	4.0
1 500 000 — 1 800 000	3 750	5.0
1 800 000 — 2 700 000	5 250	6.0
2 700 000 — 3 600 000	10 650	7.0
3 600 000 — 7 200 000	16 950	8.0
7 200 000 — 10 800 000	45 750	9.0
10 800 000 — 18 000 000	78 150	10.0
18 000 000 — 30 000 000	150 150	11.0
30 000 000 tai enemmän	282 150	10.0

Verrattuna vuoden 1924 veroasteikkoon on luonnollisten henkilöiden omaisuusvero kautta asteikon tullut raskaammaksi; erityisen tuntuva tämä omaisuusverorasituksen lisääntyminen on alimmissa omaisuusluokissa. Sodan seurauksena tapahtuneen rahanarvon alenemisen johdosta on omaisuusverotuksen jyrkentyminen tullut yhä tuntuvoammaksi. Hintatason kohoamisen vuoksi on näet reaaliomaisuus, vaikka sen arvo asiallisesti on säilynyt muuttumattomana, kohonnut korkeampaan omaisuusluokkaan ja tulee sen vuoksi korkeamman veropromillen mukaan verotetuksi.

Uusi tulo- ja omaisuusverolaki on samalla tavalla kuin aikaisemmin Saksan valtakunnan vastaava lainsäädäntö ottanut omaisuusverotuksessa huomioon myös perhesuhteet — tähän asti näin oli tapahtunut ainoastaan sikäli, että lapsettomien verovelvollisten oli vuodesta 1935 lähtien suoritettava lisäveroa ensin 20 ‰, sittemmin 40 ‰ verosta, joka heille muuten tulosta ja omaisuudesta määrättiin. Uuden lain 38 §:n mukaan on Suomessa asuvien aviopuolisoiden yhteenlasketusta omaisuudesta vähennettävä 50 000 markkaa; samoin saa Suomessa asuva verovelvollinen jokaista verovuonna elättämäänsä alaikäistä lasta kohden vähentää niin ikään 50 000 markkaa.

Seuraavassa diagrammissa esitetään Suomen omaisuusverotuksen veroasteikot vuosien 1920, 1924 ja 1943 tulo- ja omaisuusverolakien mukaisina (diagrammi 5).

Diagrammi 5. Suomen omaisuusverotuksen veroasteikot vuosilta 1920, 1924 ja 1943. Käyrä »v. 1943 b» tarkoittaa naimisissa olevan ja neljää alaikäistä lasta elättävän, käyrä »v. 1943» naimattoman ja lapsettoman verotusta.



III

Omaisuusvero vakautetun tulon
lisäverotuksen toteuttajana.

8 luku. Omaisuusverotus ja verotuksen maksukyvyntukaisuuden vaatimus.

Käsillä olevan tutkimuksen tarkoituksena ei ole arvostella itse sen verotuspoliittisen postulaatin — vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen — pätevyyttä, jolla tuloverotusta täydentävää omaisuusverotusta veroteoriassa perustellaan; niinkuin johdannossa jo huomautettiin, tällaisten vaatimusten pätevyyttä ei ylipäänsä ole mahdollista tieteen asemin sen enempää oikeaksi todistaa kuin kieltääkään.¹ Riittää todeta, että toisaalta työtulon, toisaalta vakautetun tulon saajan taloudellisen aseman erilaisuutta voitaneen pitää tosiasiana, joka oikeuttaa ja tekee tarpeelliseksi vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisen verottamisen siinä tapauksessa, että ylipäänsä hyväksytään vaatimus, jonka mukaan verotuksen tulee noudattaa veronmaksajien erilaista maksukykyä. Kaikissa olosuhteissa ei tosin ns. vakautetun tulon saajan taloudellisen aseman suurempi varmuus ns. vakauttamattoman tulon saajan taloudelliseen asemaan verrattuna ole mikään itsestään selvä asia. Verrataan toisiinsa sellaista työtulon saajaa kuin varman aseman saavuttanutta virkamiestä sekä pankkitalletuksensa koroilla elävää, mihinkään ammattiin valmistumatonta leskeä tai alaikäistä lasta. »Normaalisina» aikoina tosin edellisen tulo esim. pitkäaikaisen sairauden sattussa ehtyy, jälkimmäisen sen sijaan sairaudesta huolimatta jatkuu entisen kaltaisena. Mutta jos maassa tapahtuu rahanarvon romahdus, joka vie, kuten esim. Suomessa ensimmäisen maailmansodan jälkivaiheissa, valuutan arvon yhteen kymmenesosaan entisestään, virkamiehen tulo nousee ainakin suunnilleen elinkustannuksia vastaavaksi, pankkitalletuksen omistaja sen sijaan joutuu puille paljaille. Kumman tulon jat-

¹ Vrt. MYRDAL, Finanspolitikens ekonomiska verkningar, Stockholm 1934, s. 10: »Värdepremisserna kunna icke vetenskapligt begrundas. De inträda i undersökningens såsom *valda* förutsättningar. Varje praktisk slutsats kan därför bestridas redan genom att andra värdepremisser påstås. Och dessa kunna påstås utan att bevisas, emedan inga värdepremisser kunna bevisas.»

kuvuuden varmuus tässä tapauksessa onkaan suurempi? Rahan arvon vaihteluihin siinä suhteessa, että »vakautetun tulo» väitetty jatkuvuuden varmuus saattaa mm. niiden johdosta todellisuuksessa muodostua aivan illusoriseksi, ovat, kuvaavaa kyllä, ensimmäisen maailmansodan jälkeen viitanneet eräät saksalaiset kirjailijat.¹ — Tähän kaikkeen voidaan kuitenkin aina huomauttaa, että kosketellut ilmiöt sittenkin ovat vain poikkeusilmiöitä, että aivan yleisenä sääntönä kuitenkin on, että sairauden, muun ansiokyvyyttömyyden tai perheen elättäjän kuoleman sattuessa vakautettu tulo sittenkin tarjoaa parempaa turvaa kuin pelkkä työtulo.

Verotuksen maksukyvyntukaisuuden vaatimus, jonka eräs alalaji vakautetun tulo lisäverotuksen vaatimus vain on, on tunnetusti monien kiistojen kohteena ollut kysymys, niinkuin välttämättä joutuvat olemaan tällaiset poliittisluonteiset käsitykset, joiden suhteen ei koskaan voida päästä, Max Weberin sanoja käyttäksämme, sellaiseen »metodisesti korrektiin tieteelliseen todisteluun», että »kiinalaisenkin on pakko tunnustaa se oikeaksi»². Useat sellaisetkin finanssiteoreetikot, jotka lukeutuvat »orgaanisen valtiokäsityksen» kannattajiin ja »etu- ja korvausteorian» vastustajiin, ovat — esim. Gustav Schmoller edellä viitatussa (ks. s. 39—41) artikkelissaan Die Lehre vom Einkommen — tästä huolimatta esittäneet suuria epäilyksiä sen suhteen, että maksukykyisyyden vaatimus asetettaisiin verojen jakaantumisen perustaksi. Epäilyksiään he ovat perustelleet viittaamalla maksukykyisyys-käsitteen suureen epämääräisyyteen ja tästä johtuvaan mahdollomuuteen käytännössä sitä tyydyttävästi soveltaa.

Lähemmin tarkasteltuna osoittautuukin, että pyrkimys maksukyvyntukaisen verotuksen täydelliseen toteuttamiseen on miltei yhtä toivotonta kuin sadun poikasen yritys tavoittaa sateenkaari; joka kerta, jolloin luullaan se juuri saavutettavan, joudutaankin huomaamaan, että se sittenkin on vielä matkan päässä. Useat tutkijat ovat huomauttaneet niiden tekijöiden tavattomasta moninaisuudesta, joista veronmaksukyky eri tapauksissa riippuu; pelkät toimeentulominimin verovapaus; tuloverotuksen progressio sekä vakautetun ja vakauttamattoman tuloerilainen verottaminen, nämä maksukykyisyyden vaatimuksen tavallisim-

¹ Vrt. tässä suhteessa esim. JOHANNES POPITZ, Einkommensteuer, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Auflage, 3. Band, Jena 1926, s. 423. Sama kirjoittaja huomauttaa tässä yhteydessä toisaalta, että esim. osinkotulo saattaa taas taloudellisen depression aikana olla kaikkea muuta kuin jatkuvuudeltaan varmaa.

² WEBER, m. a., s. 31.

mat alapostulaatit, eivät toteutettuina vielä läheskään merkitse todella maksukyvyyn mukaisen verotuksen ihanteen saavuttamista. Maksukykyyn vaikuttavina lisätekijöinä viitataan esim. erilaisten yhteiskuntakerrosten tai eri säätyjen erilaisiin elämänvaatimuksiin, jotka tekevät »toimeentulominimin» toisilla paljon korkeammaksi kuin se on toisilla. »Kukaan, joka tarkastelee kysymystä ennakkoluulottomasti, ei voine kieltää, että verotettavien yhteiskunnallinen asema tekee toimeentulominimin erilaiseksi; sivistynyt mies tarvitsee itseään varten voidakseen elää ja täyttääkseen tehtävänsä, sekä lapsiaan varten voidakseen kasvattaa heidät, minimiksi... korkeamman tulon kuin työläinen.»¹ Maksukykyyn vaikuttavia tekijöitä ovat edelleen asuinpaikan erilainen kalleus, sairaudet ja muut onnettomuudet, joihin näkökohtiin tosin eri maiden tuloverotuksessa on tietysti määrin kiinnitettykin huomiota. Vieläpä sellainenkin tekijä kuin erilaiset matkakustannukset asunnosta työpaikkaan on mainittu tässä yhteydessä.² Esimerkkejä voisi itse asiassa lisätä miltei loppumattomiin; »jos te kerran puhutte henkilökoh- taisesta kykyisyydestä, ... teidän on välttämättä otettava huomioon ... jokaisen verovelvollisen kaikki persoonalliset olosuhteet»³.

MOLL ilmaiseekin näin ollen monien finanssitutkijoiden jo useasti ennenkin toteaman tosiasian lausueessaan veronmaksukykyisyyden käsitteestä, että se on »kaikkeaa muuta kuin yksikäsitteinen, terävä, eksakti, helposti rajoitettava».⁴

Tämän tutkimuksen tarkoituksena ei kuitenkaan ole, kuten jo huomautettiin, itse vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen enempää kuin yleisen verotuksen maksukyvynmukaisuuden vaatimuksenkaan luonteen ja pätevyuden tutkistelu. Seuraavassa pyritään aluksi ainoastaan tarkastelemaan, täyttääkö omaisuusvero todella tarkoituksenmukaisesti sen tehtävän, joka sille vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen — suhtauduttakoon tähän sitten millä tavalla tahansa —

¹ GUSTAV CASSEL, Om grundformerna för den direkta beskattningen, Ekonomisk Tidskrift, Tredje Årgången, Uppsala 1901, s. 10; vrt. tässä kohden myöskin P. MOMBERT, Die Grösse der Familie und die steuerliche Belastung nach der Leistungsfähigkeit, Schriften des Vereins für Sozialpolitik, 156. Band: Die Neuordnung der Deutschen Finanzwirtschaft (Herausgegeben von Dr. Heinrich Herkner), Erster Teil, München und Leipzig 1918, s. 182.

² JOSIAH STAMP, The fundamental principles of taxation, London 1921, s. 85.

³ Correferat des Prof. Dr. A. HELD über die Einkommensteuer, Verhandlungen der dritten Generalversammlung des Vereins für Socialpolitik am 10., 11. und 12. October 1875, Schriften des Vereins für Socialpolitik XI, Leipzig 1875, s. 29.

⁴ BRUNO MOLL, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 1930, s. 376.

toteuttajana annetaan. Vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksesta ja verotuksen maksukyvyntukaisuuden yleisestä vaatimuksesta, jonka alalaji edellinen vaatimus vain on, johtuu tiettyjä edellytyksiä, jotka vaatimuksen toteuttamismuodon on täytettävä. Täyttääkö nimenomaan omaisuusverotus nämä ehdot?

Kun seuraavassa koetetaan vastata tähän kysymykseen ja tällöin esitetään arvostelevia huomautuksia omaisuusverosta, ei näitä huomautuksia ole käsiteltävä osoitukseksi tekijän omaisuusveroon, sen suotavuuteen tai epäsuotavuuteen nähden omaksumasta kannasta. Mitään tällaista »kantaa» teoksessa ei ylipäänsä esitetä. Kriittiset huomautukset pyrkivät vain esittämään, että jos omaisuusveroa tarkastetaan vakautetun tulon lisäverottajana, *siinä tapauksessa* sillä on arvosteltava niin ja niin.

a. *Tulevaisuudesta huolehtimisen erilaisuus eri yksilöillä ja omaisuusveron kaavamaisuus.*

Ensimmäisessä luvussa (ks. edellä s. 32) on selostettu, mitenikä 1800-luvun puolivälin tienoilla englantilaiset »aktuaarit» koettivat vakuutusteorian menetelmiä apunaan käyttäen täsmällisesti määrätä, kuinka suuren osan vuotuisesta tulostaan kuhunkin ikäluokkaan kuuluvan verovelvollisen oli käytettävä säästöjen tekemiseen voidakseen turvata tulonsa varman jatkumisen sekä kuinka paljon lievemmin vakauttamattomaa tuloa näin ollen oli kussakin tapauksessa verotettava vakautettuun tuloon verrattuna, josta tällaisia »vakuutusmaksuja» ei tarvinnut tehdä. John Stuart Millin näihin yrityksiin kohdistaman kritiikin jälkeen (vrt. edellä s. 33—34) niitä ei enää ole veroteoriassa uudistettu.

Se olisikin itse asiassa aivan mieletöntä — muistakin syistä kuin niistä, joihin Mill kritiikissään nojasi. Yritys »aktuaarien» menetelmin löytää täsmällinen kaava vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisen maksukyvynt ja niin ollen erilaisen verovelvollisuuden määräämiseksi on suunnilleen samaa, kuin jos verotuksessa lapsivähennykset myönnettäisiin avioliiton solmineille ei sen mukaan, kuinka paljon heillä todellisuudessa lapsia on, vaan jonkinlaisen teoreettisen lapsimäärän, esim. niihin ja niihin ikäryhmiin kuuluvien avioliiton solmineiden keskimääräisen lapsiluvun, perusteella. Tällainen menettely ei suinkaan merkitsisi kykyisyysperiaatteen todellista toteuttamista verotuksessa. Sillä tullakseen mahdollisimman lähelle kykyisyysteorian mukaista ihannettaan verotuksen täytyy niin tarkasti kuin suinkin mukautua verovelvollisen individuaalisesti vaihtelevaan, todelliseen maksukykyyn.

Vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisen verottamisen vaatimus perustuu siihen tosiasiaan, että vakauttamattoman tulon saajan on tehtävä säästöjä vastaisen ansiokyvyttömyyden ajan varalle. Mutta pidettäessä ankarasti kiinni siitä periaatteesta, että verotuksen on noudatettava verovelvollisen *todellisen* maksukyvyn vaihteluita, ei tuosta säästöjen teon pelkämästä tarpeellisuudesta vielä voida tehdä sitä johtopäätöstä, että silloinkin, kun vakauttamattoman tulon saaja ei tuollaisia säästöjä tulevaisuuden varalle tee, hänen kuitenkin, koska hänen tulonsa kerran on vakauttamaton, tulisi saada tietyt helpotukset verotuksessa. Ainoastaan *sikäli kuin* vakauttamattoman tulon saaja *tosiasiallisesti* säästää vastaisen varalle, hänellä, jos kykyisyysperiaatteesta tahdotaan johdonmukaisesti pitää kiinni, tulisi olla oikeus vastaavien helpotusten nauttimiseen verotuksessaan.

Omaisuusvero vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajana ei kuitenkaan ota tätä tosiasiaa huomioon. Kaavamaisesti se asettaa *kaikki* vakauttamattoman tulon saajat edullisempaan asemaan verotuksessa kysymättä millään tavalla, missä määrin he faktillisesti käyttävät tuloaan tulevaisuutensa varmistamiseksi.

Säästäväisyys, tulevaisuudesta huolehtiminen, johon tosin jokaisella pelkkää vakauttamatonta tuloa saavalla on teoreettinen tarve, vaihtelee todellisuudessa varsin suuresti yksilöstä toiseen. Toiset luonteet ovat huolettomia kuin sadun sirkka eivätkä kannan murhetta huomisesta päivästä. Toisilla sitä vastoin tulevaisuuden alituinen huomioon ottaminen on niin voimakasta, että se saa huolellisesti punnitsemaan jokaisen menoerän ja laskemaan, kummat ovat tärkeämpiä, esillä olevat nykyhetken tarpeetko vai ne ja ne tulevaisuudessa todennäköisesti ilmaantuvat tarpeet. Jälkimmäiset, nämä »tarkat talon asujat», pitävät edellisten kevyempää elämänotetta tuhlaavaisuutena ja kevytmielisyytenä — edelliset halveksivat jälkimmäisiä kitupiikkeinä ja saitureina silloinkin, kun säästäväinen elämänasenne on hyvin kaukana Harpagonin sairalloisesta intohimosta.

Vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisen verottamisen vaatimusta perustellaan aina siihen vetoamalla, että jälkimmäisen veronmaksukyky heikentyy niiden erimuotoisten säästöjen vuoksi, joita siitä on tehtävä tulevia ansiokyvyttömyyden aikoja silmällä pitäen. Tällaisena tämä vaatimus, kuten jo huomautettiin, tosiasiallisesti sisältää sen, että vain todella tehdyt varaukset tulevaisuutta varten, mikäli eivät tietyt erikoiset syyt estä niitä, voidaan verotuksessa ottaa huomioon. »Veron mitta on todellisessa tulossa, ja todellisuuden täytyy ratkaista myös silloin, kun on kysymys ajatellun helpotuksen myöntämisestä ja

mittaamisesta. Huomioon voidaan ottaa ja saadaan ottaa vain ajateltuihin tarkoituksiin todella ja todistetusti tehdyt säästöt. Valtiolla ei ole mitään velvollisuutta eikä oikeutta sekaantua yksityisen omaisuuden ja tulon käyttöön ja holhota häntä, jos hän ei... sellaisia säästöjä tee.»¹

Kun näin on, vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisen verottamisen vaatimus edellyttäisi itse asiassa sellaista toteuttamismuotoa, että työtulon saajien vastaisen varalle faktillisesti tekemät säästöt sallittaisiin vähentää verotettavasta tulosta — John Stuart Mill jo aikanaan suosittelee periaatteellisesti tätä muotoa (ks. edellä s. 34—35), vaikka samalla tunnusti siihen käytännössä liittyvät suuret vaikeudet. Vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimus merkitsisi tällöin vain sitä, että vakautetun tulon saajalle ei tällaista säästöjen vähentämisoikeutta myönnettäisi. Luonnollisempaa olisi tietysti tällaisessa tapauksessa puhua vakauttamattoman tulon lievemmästä verottamisesta vakautetun tulon lisäverotuksen asemesta, mutta asiallisesti kummatkin ilmaisut tarkoittavat aivan samaa.

Omaisuusverotuksessa »vakautetun tulon lisäverotus» on itse asiassa toteutettu ilman, että olisi millään tavalla täsmällisesti selvitetty, kuinka suuri tuon lisäverotuksen todella tulisi olla — tämän mukaisesti lisäveron suhde tuloveroon vaihtelee sekä maasta toiseen että saman maan verotuslainsäädännössä eri aikoina. Mitään muuta mittaa tälle rasituksen erilaisuudelle ei lopulta voi olla kuin vakauttamattomasta tulosta tulevaisuutta varten todella tehdyt säästöt. Niitä ei omaisuusvero ota eikä huonteensa mukaisesti voi ottaa huomioon.

Omaisuusveron täydellistä kaavamaisuutta tässä kohden voidaan kuitenkin puolustella vetoamalla niihin suuriin vaikeuksiin, joita faktillisten säästöjen huomioon ottamiseen liittyisi. Vähennettäväksi ilmoitettaviin säästöjen välttämätön kontrollointi olisi jo sekin hankalaa. Painava vastaväite todella tehtyjen säästöjen vähentämismenettelyn suhteen olisi niin ikään se, että tällainen menettely — ellei sitä voitaisi sopivasti tehdä hienommaksi — saattaisi edullisempaan asemaan suurempituloiset vakauttamattoman tulon saajat verrattuna sellaisiin toimeentulominimin rajoilla eläviin, joilta ei ylipäänsä mitään liikene huomispäivän varalle yli päivän välttämättömyystarpeiden. Ja korkeammissakin tuloluokissa ne, joilla eri syistä on ollut poikkeuksellisen suuret menot — näiden kuitenkin tarvitsematta olla mitään »tuhlausmenoja» — joutuisivat jälleen huonompaan asemaan verrattuna toisiin

¹ WILHELM VOCKE, Die Abgaben, Auflagen und die Steuer, Stuttgart 1887, s. 468—469.

yhtä suurta tuloa nauttiviin, joilla menot ovat voineet jäädä pienemmiksi. Vähennettäväksi sallituille säästöille täytyisi näin ollen määrätä jokin — välttämättä enemmän tai vähemmän mielivaltainen — yläraja, ja samanaikaisesti täytyisi sallia verotettavasta tulosta vähennettävän tiettyjä välttämättömyysmenoja, jotka toisilta vakauttamattoman tulon saajilta ovat estäneet mahdollisuuden sellaisten säästöjen tekoon, mihin toiset ovat kyenneet ja saaneet ne niin ollen verotuksessa hyväkseen lukea. Näiden hienontavien menettelyjen täytyisi kuitenkin pakostakin olla kaavamaisia, mutta tällöin menetelmä jälleen loittoisiksi individuaalisten maksukyvyyn vaihteluiden tarkasta huomioon ottamisesta.

Tämän kaltaisiin syihin vetoamalla saattaisi siis ajatella perusteltavan sitä käsitystä, että vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisessa verottamisessa lopulta sittenkin on pakko tyytyä sellaiseen ylimalkaiseen ja karkeaan menettelyyn, jota omaisuusverotus tuloverotuksen täydentäjänä merkitsee. Mutta omaisuusveroon liittyy vakautetun tulon lisäverottajan tehtävässään muitakin epäkohtia kuin tässä kosketeltu. Osoittautuu ensiksikin, että se todistelu, jolla tätä menettelyä lisäverotuksen toteuttajana on ennen muuta puolustettu, ei olekaan niin pätevä kuin ensi näkemältä saattaa näyttää. Tässä on kuitenkin kysymys puutteellisuudesta, joka välttämättömyyden pakosta liittyy kaikkiin niihin menetelmiin, joilla vakautetun tulon lisäverotus voidaan ajatella toteutettavaksi. Mutta lisäksi osoittautuu, että nimenomaan omaisuusvero eräissä muissa suhteissa joutuu vaikeaan ristiriitaan kykyisyysperiaatteesta johtuvien muiden vaatimusten kanssa, tämän periaatteen, jonka erästä alavaatimusta omaisuusveron juuri on tarkoitus käytännössä toteuttaa.

b. *Omaisuusvero ja »sekamuotoiset» tulot.*

Vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisen verottamisen toteuttamiseksi tuntuisi tietenkin luonnollisimmalta se menettely, että mitään erillistä täydennysveroa ei käytettäisi, vaan itse tuloveron puitteissa sovellettaisiin erilaisia verokantoja näille kahdelle tulolajille. Kun kuitenkin ensin Preussissa ja sitten muissa edellä kosketelluissa maissa on valittu toinen tie, omaisuusveron liittäminen verosysteemiin tuloveron täydennysveroksi, on tätä menettelyä teoreettisesti perusteltu ennen kaikkea sillä argumentilla, että ns. »sekamuotoisissa» tuloissa, siis ennen muuta yrittäjätuloissa, joissa tulo saadaan sekä henkilökohtaisen työn että omaisuuden — yritykseen sijoitetun pääoman — myötävaikutuksella, tulon vakautettu, siis omaisuuden avulla saatu osa vaihtelee ta-

pauksesta toiseen eikä pelkkä tulovero kykene seuraamaan näitä vaihteluita. Tulovero voidaan tosin, kuten esim. Italian *tassa della ricchezza mobile*ssa on tehty, jakaa erilaisia »vakautuksen asteita» silmällä pitäen tiettyihin luokkiin, joissa veron suuruus on erilainen, mutta tällainen menettely jää aina kaavamaiseksi eikä vastaa todellisen elämän moninaisuutta. Jos sen sijaan, niin selitetään, tuloveroon liitetään sitä täydentävä omaisuusvero, tämä ottaa kussakin tapauksessa täysin tarkasti huomioon sen osuuden, joka omaisuudella ja siis tulon vakautetulla osalla on tulon muodostumisessa. Tämän tapainen oli argumentointi esim. toisessa luvussa selostetuissa Genselin ja Neumannin käsityksissä (vrt. edellä s. 44—47).

Tämä todistelu on pätevä siinä väitteessään, että tuloveroa ei koskaan voida kyllin tarkasti differentioida ottamaan huomioon yrittäjätulojen erilaisia »vakautuksen asteita» — näin siitä yksinkertaisesta syystä, että toisaalta työtulon, toisaalta omaisuuden myötävaikutuksella saadun »vakautetun tulon» osoittaminen yrittäjän kokonaistulossa on kerrassaan mahdotonta. »Tuottaja ei... voi tuottajatoimessaan saada pääomankorkoa eikä maakorkoa eikä työpalkkaa. Tulo, jonka hän tuolla toiminnalla saa, ei niin ollen myöskään voi olla mitään niistä eikä myöskään niistä 'kokoontantua'. Se on siihen tuloon verrattuna, joka syntyy maakorosta, pääomakorosta ja työpalkasta, erikoislaatuista tuloa...»¹ Ns. itävaltalainen koulukunta kansantaloustieteessä teki aikanaan ns. *Zurechnungslehre*ssään, »osuudenlaskemisopissaan»², teräväjärkisiä ponnistuksia tähän liittyvien ongelmien ratkaisemiseksi, mutta uudempi teoria tunnustaa jokseenkin yleisesti, että yritys täsmällisesti osoittaa toisaalta eri tuotannontekijöiden, pääoman, työn ja maapohjan, osuutta yhteisessä tuotannon tuloksessa, toisaalta pääomankoron, työpalkan, maankoron ja lisäksi erityisen yrittäjänvoiton osuutta »sekamuotoisissa» tuloissa ei voi onnistua. »Tämä perustava probleemi ei yleensä ole ratkaistavissa, koska sillä on matemaattinen muoto: $x + y + u = n$, so. koska se merkitsee yhtälöä, jossa on useampia, vieläpä monia tuntemattomia suureita.»³ Teoria on näin ollen nykyisin yleensä luopunut yrityksestä jakaa sekamuotoiset tulot täsmällisesti eri

¹ NEVANLINNA, Yhteiskunnallisen talouselämän pääpiirteet, s. 145.

² Vrt. WOLFGANG HELLER, Teoreettinen kansantaloustiede (suom. Iisakki Laati), Porvoo-Helsinki 1935, s. 72—74.

³ MOLL, m. t., s. 49; vrt. myös MERLIN HAROLD HUNTER, *Outlines of Public Finance*, New York and London 1921, s. 282.

ainesosiinsa — tällaiset yritykset on toisinaan leimattu kerrassaan »taloudelliseksi ympyrän neliöimiseksi» — ja lopulta yhtynyt käytännön valtiomiehen — GLADSTONEN — käsitykseen: »Jos yritätte tutkia ja mitata työn ja kyvyn suhdetta omistukseen sen lukemattomissa monisäikeisissä muodoissa ja ilmaista tätä suhdetta luvuin, yritätte sellaista, jonka tyydyttävään päätökseen saattaminen menee yli ihmiskyvyn».¹

Mutta kun todetaan tämä tosiasia ja samalla selitetään, että tähän sisältyvä vaikeus ratkaistaan sillä, että vakautettua tuloa verotetaan tavallisen tuloveron lisäksi omaisuusverolla, joka täysin tarkasti kohdistuu juuri siihen osuuteen, joka omaisuudella on tulon muodostumisessa — silloin langetaan todellisuudessa uudelleen samaan erehdykseen, josta toisia juuri on arvosteltu. Genselin, Neumannin ja niiden monien muiden, jotka näitä ajatuksia ovat omaisuusveron tueksi esittäneet, käsitysten pohjana on itse asiassa enemmän tai vähemmän selvänä kuvitelma siitä, että miten »sekamuotoinen» tulo muuten onkin kokoonpantu, siihen aina kuitenkin sisältyy yritykseen sijoitetulle pääomalle tietty konstantin prosentoin mukaan laskettava korko, ja tämä korko on sitten sekamuotoisten tulojen »vakautettu» osa. Omaisuusvero, joka ottaa tietyn promillen yrittäjän pääomasta, rasittaa silloin tätä pääoman suuruudesta riippuvaa tulon vakautettua osaa aina samalla tavalla — suhteellisesti, jos veropromille kaikkensuuruisille omaisuuksille on sama, ja ylenevästi, jos omaisuusveroasteikko on ylenevä. Jäljelle jäävä osa sekamuotoista tuloa on sitten työtuloa, jota omaisuusvero ei koske, mutta joka tulee, niinkuin tarkoitus onkin, tuloveron puitteissa verotetuksi.

Jos kaikesta omaisuuden myötävaikutuksella saadusta tulosta todella tietty omaisuuden suuruutta noudattava osa aina olisikin vakautettua tuloa, silloin tuloveroa täydentävä omaisuusvero tosiaankin olisi ihan-teellinen vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttaja. Kaikkea tuloa verotettaisiin ensin tuloverolla, joka ottaisi maksukyvyyn vaihtelut muissa suhteissa huomioon; tämän lisäksi kannettaisiin sitten sen maksukyvyyn lisäyksen huomioon ottamiseksi, jota vakautetun tulon saanti merkitsee, omaisuusveroa. Kun pienyrittäjän tulossa omaisuuden suhteellinenkin merkitys on vähäisempi, työtulon osuus vastaavasti suurempi kuin suuremmalla pääomalla toimivan yrittäjän tulossa, tämä asian tila tulisi

¹ Lainattu GENSELIN mukaan, Referat über die Einkommensteuer, Verhandlungen der dritten Generalversammlung des Vereins für Socialpolitik am 10., 11. und 12. October 1875, Schriften des Vereins für Socialpolitik XI, Leipzig 1875, s. 22.

omaisuusveron muodon saaneella lisätuloverolla täysin tarkasti huomioon otetuksi.

Mutta näinhän nyt kerta kaikkiaan ei ole asian laita, »sekamuotoiset» yrittäjätulot ovat omalaatuisensa tulolaji, jossa ei voida osoittaa enempää työtulon kuin vakautetunkaan tulon osuutta. Ja kun näin on, silloin se pääargumentti, jolla on tahdottu osoittaa omaisuusverotus tarkoituksenmukaisimmaksi vakautetun tulon lisäverotuksen periaatteen toteuttajaksi, kadottaa pohjansa. Jäljelle jää sitä vastoin se ilmeinen ristiriita, johon lisätuloveroksi tarkoitettu täydentävä omaisuusvero joutuu eräiden kykyisyysteoriasta käsin tuloverotukselle asetettavien vaatimusten kanssa.

c. *Omaisuusvero ja omaisuuden tuottavuuden vaihtelut.*

Tuloveroa verojärjestelmien pääverona perustellaan veroteoriassa, kuten edellä on jo useita kertoja viitattu, ennen kaikkea sillä, että verovelvollisen tulo on hänen maksukykyensä pääilmaisija, ja näin ollen tulon suuruuden mukaan vaihteleva tulovero parhaiten ottaa huomioon sen vaatimuksen, että verotuksen, ollakseen »oikeata», on noudatettava verovelvollisen maksukykyä. Juuri tämä käsitys tuloveron joustavasta mukautumisesta vaihtelevaan maksukykyyn on hankkinut sille sellaisia kaunopuheisia nimityksiä kuin »jalovero»¹ tai »verojen kuningatar»².

Tässä ratkaisevassa kohdassa sitä vastoin *omaisuusvero* on ristiriidassa veroteorian perusvaatimusten kanssa. Pitäessään yksinomaan omaisuuden suuruutta määräytymisperusteenaan tämä vero ei ensinkään kiinnitä huomiota omaisuuden avulla saadun tulon, maksukyvyyn pääilmaisijan, vaihteluihin.

Tähän omaisuusveron perusheikkouteen ovat tietenkin monet finanssikirjailijat — McCullochista alkaen (vrt. edellä s. 31) — kiinnittäneet huomiota. Näiden joukossa on myös lukuisia saksalaisia siitä huolimatta, että omaisuusvero lisäverotuksen vaatimuksen toteuttajana on nimenomaan saksalainen menetelmä. Omaisuusvero »ei periaatteellisesti voi ottaa huomioon omaisuussubstanssin suurempaa tai vähäi-

¹ HANS TESCHEMACHER, Die Einkommensteuer, Handbuch der Finanzwissenschaft, Zweiter Band, Tübingen 1927, s. 70.

² POPITZ, m. t., s. 402.

sempää kannattavuutta».¹ »Jos omaisuus tuottaa vuodessa 1 % tai 8 %, ei se sitä liikuta, eikä kapitalisoituminen suinkaan aina tuo tätä erilaisuutta riittävästi ilmi.»² »Omaisuu- den vakauttamien tulojen lisä- verotusta... ei voida saavuttaa verolla, joka välttämättömästi jättää huomioon ottamatta talouden juoksevan tuloksen, koska se kannetaan toisen määräytymisperusteen, pääomanomistuksen, perusteella. Sikäli kuin siis on kysymyksessä vuotuisen tulo- ja tuottomäärän lisäverotus, voidaan tämä talous- ja veroteoreettisesti oikein toteuttaa vain verolla, joka määräytyy tulon tai tuoton mukaan eikä aivan toisen, niiden kanssa ei välttämättömästi yhteydessä olevan pääomanomistuksen mittapuun mukaan.»³

Eräät tutkijat ovat tosin näihin huomautuksiin väittäneet vastaan, että tämä tuottojen erilaisuus ajan mittaan kuitenkin kuvastuu omai- suusarvojen erisuuruudessa, tavallaan siis kapitalisoituu niissä, ja tulee siten kuitenkin välillisesti omaisuusverotuksessa huomioon otetuksi.⁴ Toisaalta on saksalaisessa finanssikirjallisuudessa huomautettu siitä, että erityisesti maataloustulo joutuu omaisuusveroa käytettäessä koh- tuuttoman ankarasti verotetuksi, koska maatilojen hinnat yleisesti ovat niiden tuottoon verrattuna kalliimmat kuin muiden omaisuusesineiden, ilman että tämä välttämättä johtuisi maataloudesta saadun tulon suurem- masta varmuudesta. »Omaisuusveron täytyy merkitä vähemmän kan- nattavan omaisuuden ankarampaa rasittamista. Tämä pitää paikkansa erityisen suuressä määrässä maaomaisuuteen ja maatalouden harjoit- tamiseen sijoitettuun omaisuuteen nähden, jota verotus suhteettomasti rasittaa muihin omaisuuden sijoituksiin verrattuna.»⁵ GERLACH on las- kenut, että Preussin täydennysvero teki eräänä vuonna maatalousomai- suudesta saadusta tulosta 1.43 %, teollisuuteen sijoitetusta omaisuudesta saadusta tulosta sitä vastoin ainoastaan 0.37 %.⁶ Maatalouden epäedul- liseen asemaan omaisuusverotuksessa on viitannut myös esim.

¹ FUX, m. t., s. 140.

² GEORG SCHANZ, Die bayrische Steuerreform vom Jahre 1918, Finanz-Archiv, Sechsenddreissigster Jahrgang, Erster Band, Stuttgart und Berlin 1919, s. 49.

³ EMANUEL HUGO VOGEL, Die theoretischen Grundlagen der Vermögensbesitz- steuer im System der Ertrags- und Einkommensbesteuerung, Finanz-Archiv, Sieben- undzwanzigster Jahrgang, Stuttgart und Berlin 1910, s. 132.

⁴ Vrt. GEORG STRUTZ, Die Neuordnung der direkten Staatssteuern in Preussen, Berlin 1912, s. 35 ja seur.

⁵ GERLACH, Die Landwirtschaft und die preuss. Ergänzungssteuer, s. 200.

⁶ GERLACH, m. a., s. 208.

VON ZWIEDINECK-SÜDENHORST¹. — Suomalaisista tutkijoista on tässä kosketeltua omaisuusveron sopeutumattomuulta omaisuuden antamién tuottojen vaihteluihin käsitellyt useissa eri yhteyksissä ILM. KOVERO.²

Seuraavassa on tarkoituksena hieman laajemmin tutkia tätä tulon suuruusvaihteluiden (ja sen kautta maksukyvyyn vaihteluiden) sekä omaisuusverotuksen välistä ristiriitaa lähinnä Suomen olosuhteita silmällä pitäen.

d. Omaisuusvero ja tuloverotuksen progressiivisuus.

Omaisuusveron mukautumattomuus verotettavien omaisuuksien antamiin erilaisiin tuottoihin tulee ilmi jo silloinkin, kun on kysymyksessä vakautetun tulon »prototyyppi», lainaksi annetusta rahapääomasta saatava korkotulo. Erilaisten lainojen korot saattavat samana ajankohdantana huomattavasti vaihdella, tämän tarvitsematta millään tavalla johdettua sijoitusten erilaisesta varmuudesta — jos epävarma saatava antaa suuremman koron kuin ehdottoman varma, ja edellinen tällöin omaisuusverotuksessa pääsee vähemmällä, tätä vastaan ei vakautetun tulon lisäverotuksen näkökannalta olisikaan huomauttamista, koska edellinen kerran on epävarmempaa, vähemmän vakautettua tuloa kuin jälkimmäinen.³ Mutta kuten jo huomautettiin, tällaista sijoitusten varmuuden

¹ OTTO VON ZWIEDINECK-SÜDENHORST, Der Abschluss der badischen Steuerreform durch das Vermögenssteuergesetz vom 28. September 1906, Finanz-Archiv, Vierundzwanzigster Jahrgang, Stuttgart und Berlin 1907, s. 135—136.

² ILM. KOVERO, Osakeyhtiöverotus ja sen uudestaanjärjestely meillä, Taloudellisen neuvottelukunnan julkaisuja 4, Helsinki 1929, s. 47—55; sama, Veroista ja tuotannon verottamisesta, Helsinki 1942, s. 30—31, 64—66; sama, Viimeaikaisista veroistamme, Helsinki 1943, s. 28—30.

³ Vrt. STRUTZ, m. t., s. 39. Vrt. myös NILS MEINANDER, Skatterna och välståndet (Lovisa 1945), s. 25: »Dess (förmögenhetsbeskattnings) teori bygger i grunden på antagandet, att kapitalet under likartade förhållanden avkastar en lika stor procent av sitt värde, ett antagande som är rimligt endast så länge kapitalets rörlighet är ohämmad och prisbildningen fri. I en sådan miljö kan man vänta sig att det beskattningsbara värdet av kapitalet skall anpassa sig till den avkastning, ur vilken skatten skall betalas, på ett sådant sätt att *avkastningsprocenten blir en funktion av investeringsrisken* (kursivointi tämän kirjoittajan). De mera riskfyllda investeringarna ge åtminstone i företagens förväntningar normalt och i genomsnitt högre avkastning, men för den skull påföras dem icke högre förmögenhetsskatt.» Meinander huomauttaa tähän itsekin, että »den ekonomiska mekanism, som på detta sätt håller kapitalvärdet, avkastningen och riskmomentet i beroende av varandra har dock numera dragts i olag. Därför blir också förmögenheten ett mycket osäkert mått på den inkomststandard, som i sin tur i främsta rummet bestämmer skattebetalningsförmågan» (m. t., s. 26).

erilaisuutta ei useinkaan voida ensinkään osoittaa, vaikka korot selvästi vaihtelevat. Ajatellaan sellaisia sijoituksia kuin talletusta johonkin suureen liikepankkiimme tai sijoitusta Suomen valtion 5 %:n obligaatiolainaan vuodelta 1944. Sijoitusten varmuudessa ei ole mitään tosiasiallista eroa, mutta koron suuruus näissä kahdessa tapauksessa on huomattavan erilainen. Obligaatiolainan korko on 5 % (tosiasiallisesti hiukan suurempi, sen vuoksi että obligaatioiden myyntikurssi oli 98.5; tätä ei seuraavassa kuitenkaan oteta huomioon). Liikepankkimme sitä vastaan maksavat talletustileilleen sijoitetuille varoille tätä nykyä, kuten jo vuosikautia tätä ennen, korkoa $3\frac{1}{2}$ %. Näiden varmuudeltaan samanarvoisten sijoitusten tuotossa on siis melkoinen ero; yhden miljoonan markan sijoituksesta saa pankkitallettaja korkotuloa vuodessa 35 000 mk, valtion obligaatioihin sijoittanut sitä vastoin 50 000 mk.

Tuloveroa täydentävää omaisuusveroa sen sijaan kumpainkin sijoittaja joutuu maksamaan yhtä paljon; 19 päivänä marraskuuta 1943 annetun uuden tulo- ja omaisuusverolain mukaan 1930 markkaa edellytettynä, että molemmat ovat perheettömiä verovelvollisia.¹ Liikepankkeihin tallettanut maksaa tällöin vakautetun tulon lisäveroa 5.5, obligaatioihin sijoittanut sen sijaan vain 3.9 % tulostaan; edellisen verosadannes on 41 % jälkimmäisen verosadannesta suurempi. — Rasi- tusten erilaisuus ei siis tässäkään tapauksessa ole enää merkityksetön. Paljon suurempi on tietysti vielä liikepankkien shekkitileille, joilta maksetaan korkoa ainoastaan 1 %, varojaan sijoittaneiden täydennysveron suuremmuus. Shekkitilivarat eivät kuitenkaan ole enää varsinaisia sijoituksia, vaan vain eräänlaisia kassavaroja, joten rinnastusten teko niiden ja obligaatiosijoitusten välillä ei ole aivan paikallaan.

Lainaksi annetuista rahapääomista saatavan koron suuruusvaihtelut, joita äsken tarkasteltiin, ovat yleensä paljon vähäisempiä kuin *yrittäjän- toimintaan* sijoitettujen pääomien tuottovaihtelut. Täällähän kannattavuuden suuret vaihtelut sekä samana ajankohtana eri yrittäjän- toiminnan haaroissa että samassa yrityksessä eri ajankohtina, erityisesti nousuvan tai alenevan suhdanteen vallitessa, ovat suorastaan sääntönä. Yrittäjätulon kohdalla tuloveron täydentäjäksi tarkoitettun omaisuus-

¹ Tätä nykyä — vuonna 1945 — toistaiseksi voimassa olevaa pankkitalletusten ja valtion obligaatioiden veronhuojennusta ei tällöin ole otettu huomioon, mutta ei toisaalta myöskään niitä tilapäiskorotuksia, joita tulo- ja omaisuusverotuksessa on sota-ajan poikkeuksellisen suuresta valtion varojen tarpeesta johtuen saatettu voimaan.

verotuksen ristiriita tuloverotuksessa vallitsevien yleisten periaatteiden kanssa käy tämän vuoksi erittäin selvästi ilmi.

Ajatellaan sellaista teoreettista tapausta, että yhden miljoonan markan pääomalla toimii kaksikymmentä eri yritystä, joiden pääomilleen saamat tuotot vaihtelevat 1:stä 20:een prosenttiin, tai vaihtoehtoisesti, että sama miljoonan markan pääomalla toimiva yritys 20 vuoden aikana saa pääomalleen vuosituoton, joka vaihtelee niin ikään 1:stä 20:een prosenttiin. Seuraava asetelma osoittaa, millaiseksi tuloverotus ja sitä täydentävä omaisuusverotus Suomessa voimassa olleen verolainsäädännön mukaan tällöin muodostuvat. Kun marraskuun 19 päivänä 1943 voimaan astuneen uuden tulo- ja omaisuusverolain mukaan omaisuusverotus — kuten tuloverotuskin — on juridisten henkilöiden ja tällöin nimenomaan eräiden tärkeiden yritysmuotojen, kuten osakeyhtiöiden ja osuuskuntien, kohdalta muuttunut proportionaaliseksi ja asian luonne siten on jossakin määrin muuttunut, on seuraava asetelma laadittu ennen vuoden 1943 veronuudistusta voimassa ollutta, 14 päivältä joulukuuta 1935 peräisin olevaa veroasteikkoa noudattaen.¹ Tämä veroasteikko oli kaikille veronmaksajaryhmille sama — kuitenkin se poikkeuksena, että lapsettomille verovelvollisille vuoden 1935 lainmuutoksessa säädettiin 20 prosentin veronlisäys, »poikamiesvero». Myöhemmin tullaan tarkastelemaan, miten juridisten henkilöiden omaisuusveron muuttuminen suhteelliseksi vuoden 1943 veronuudistuksessa vaikuttaa siihen asiaan tilaan, joka tässä on selvittelyn kohteena.

¹ Esimerkkitapauksen yritystä ei ole kuitenkaan edellytetty osakeyhtiömuotoiseksi, koska täten on voitu jättää huomioon ottamatta vuoden 1924 tulo- ja omaisuusverolain 23 §:n 3 kohdan säännös, jonka mukaan »kotimaisen osakeyhtiön tulosta on vähennettävä puolet, ei kuitenkaan enempää kuin neljä prosenttia yhtiön omaisuudesta, ja vero lasketaan vähennyksestä tulosta säädetyn verokannan mukaan. Milloin vähentämätön tulo on enemmän kuin kaksitoista prosenttia omaisuudesta, on vero koroitettava yhtä monella täydellä prosentilla, kuin tulo nousee yli kahden toista prosentin omaisuudesta, kuitenkin korkeintaan sadalla prosentilla.» — Huomattakoon kuitenkin, että vaikka tämä säännös olisi huomioon otettukin, *omaisuusveroon*, joka tässä on tarkastelun kohteena, sillä ei olisi ollut mitään vaikutusta, vaan ainoastaan tuloveroon ja sen kautta omaisuusveron ja tuloveron väliseen suhteeseen. Tässäkään kohden sillä ei kuitenkaan olisi ollut varsinaisesti periaatteellista laatua olevaa merkitystä; omaisuusveron regressiivinen vaikutus yhteisessä tulo- ja omaisuusverotuksessa, mikä seuraavasta asetelmasta tulee käymään ilmi, tuntuisi tietysti tällöinkin; voittoprosentin ollessa alhainen tämä regressiivinen vaikutus vain yhä jyrkkenisi, voittoprosentin ollessa korkea sen sijaan jonkin verran lievenisi.

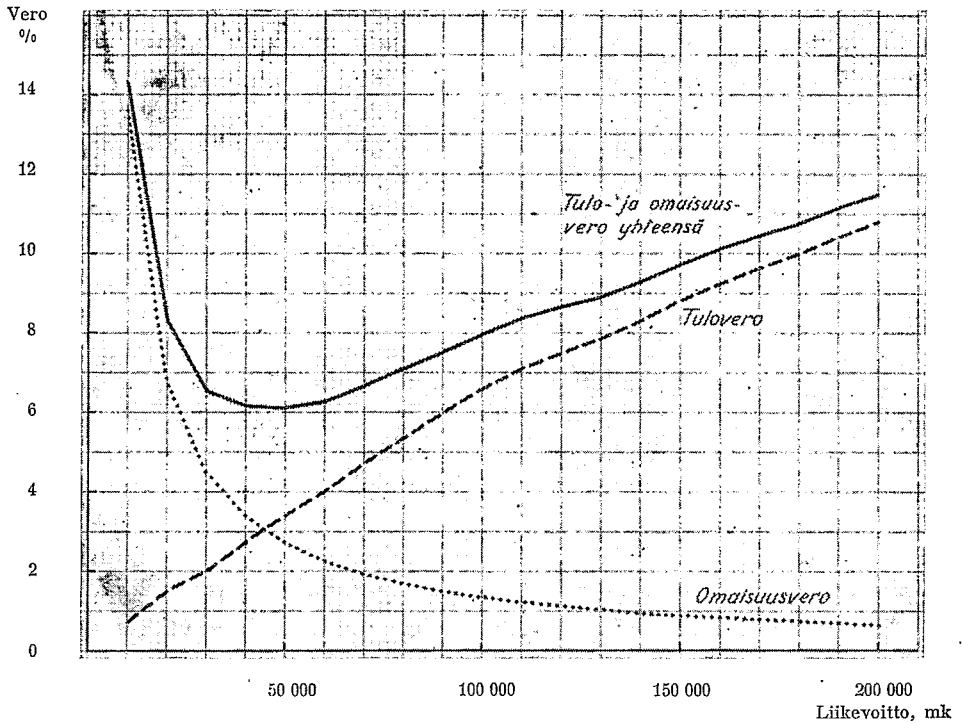
Asetelma 1. Yhden miljoonan markan liikepääomalla toimivan yrityksen tulo- ja omaisuusverotus liikevoiton vaihdellessa yhdestä kahteenkymmeneen prosenttiin.

Liikevoitto mk	Siitä maksettava tulovero		Maksettava omaisuus- vero		Tulo- ja omaisuus- vero yhteensä	
	mk	% voitosta	mk	% voitosta	mk	% voitosta
10 000	70	0.70	1 360	13.60	1 430	14.30
20 000	300	1.50	—,,—	6.80	1 660	8.30
30 000	600	2.00	—,,—	4.53	1 960	6.53
40 000	1 100	2.75	—,,—	3.40	2 460	6.15
50 000	1 700	3.40	—,,—	2.72	3 060	6.12
60 000	2 400	4.00	—,,—	2.27	3 760	6.27
70 000	3 300	4.71	—,,—	1.94	4 660	6.66
80 000	4 300	5.38	—,,—	1.70	5 660	7.08
90 000	5 400	6.00	—,,—	1.51	6 760	7.51
100 000	6 600	6.60	—,,—	1.36	7 960	7.96
110 000	7 800	7.09	—,,—	1.24	9 160	8.33
120 000	9 000	7.50	—,,—	1.13	10 360	8.63
130 000	10 200	7.85	—,,—	1.05	11 560	8.89
140 000	11 600	8.29	—,,—	0.97	12 960	9.26
150 000	13 200	8.80	—,,—	0.91	14 560	9.71
160 000	14 800	9.25	—,,—	0.85	16 160	10.10
170 000	16 400	9.65	—,,—	0.80	17 760	10.45
180 000	18 000	10.00	—,,—	0.76	19 360	10.76
190 000	19 800	10.42	—,,—	0.72	21 160	11.14
200 000	21 600	10.80	—,,—	0.68	22 960	11.48

Asetelmaa havainnollistaa seuraavalla sivulla oleva kuvio (diagrammi 6), jonka kolme käyrää esittävät a) tuloveron, b) omaisuusveron sekä c) yhteisen tulo- ja omaisuusveron prosentuaalista osuutta yrityksen tulosta pääoman pysyessä konstanttina (1 000 000 mk:na) ja voiton vaihdellessa 1:stä 20:een prosenttiin.

Verovelvollisen tulon, hänen maksukykyensä pääilmaisijan, kasvaessa tulee tuloveron kasvaa samassa suhteessa. Kykyisyysteoriassa tämä perusvaatimus on sitemmin kuitenkin edelleen kehitetty tuloverotuksen progressiivisuuden vaatimukseksi: tulon kasvaessa veronmaksukyvyyn

Diagrammi 6. Yhden miljoonan markan pääomalla toimivan yrityksen tulo- ja omaisuusverotus vuoden 1935 veroasteikon mukaan.



katsotaan kasvavan tuloa nopeammin, minkä vuoksi kykyisyyttä noudattavan veron on seurattava, ei enää suhteellista, vaan ylenevää asteikkoa. Tällaisella argumentoinnilla perustellaan progressiivista tuloveroa, joka nykyisin yleisesti muodostaa eri maiden, näiden joukossa myös Suomen, verosysteemien erään pääveron.

Tarkastettaessa äsken esitetyn asetelman lukuja ja niitä havainnollistavia käyriä havaitaan kuitenkin, että Suomen progressiiviseksi tarkoitettu tuloverotus — varsinainen tulovero ynnä sen pelkäksi täydentäjäksi ajateltu omaisuusvero — esimerkkitapauksessamme aluksi tulon kasvaessa onkin *alenevaa*: voiton kasvaessa 1:stä 5:een prosenttiin tulo- ja omaisuusveron yhteinen prosentuaalinen osuus voitosta, alenee 14.30 %:sta 6.12 %:iin ja alkaa vasta tämän jälkeen progressioperiaatteen mukaisesti kohota.

Tämä ristiriita progressiivisuuden vaatimuksen kanssa johtuu *omaisuusveron* vaikutuksesta; pelkkä tulovero on, kuten sitä esittävä lukusarja ja vastaava käyrä osoittavat, kauttaaltaan ylenevä. Absoluuttiselta määrältään muuttumattomana säilyvä omaisuusvero sen sijaan, jos pidetään silmällä omaisuusveron ja verotettavan *tulon* suhdetta (omaisuusvero prosenttina verotettavasta omaisuudesta on tietenkin kaikissa tapauksissa omaisuuden pysyessä muuttumattomana myös muuttumaton, mutta tässä ei olekaan kysymys varsinaisesta omaisuusverosta, vaan lisätuloverosta, jonka maksuunpanoperustana tosin on verovelvollisen omaisuus), on päinvastoin kauttaaltaan regressiivistä, ja tämä regressio on aluksi niin voimakasta, että se voittaa tuloveron progression ja tekee yhteisen tulo- ja omaisuusveron regressiiviseksi — tehden samalla tyhjäksi lainsäätäjän ilmeisen tarkoituksen säätää tuloverosta kauttaaltaan progressiivinen. Havaitaan, että omaisuusverotuksessa todellakin, kuten LINDAHL on lausunut, »se pääsee alemmalla veroprosentilla, jonka onnistuu tehdä hyviä liiketoimia»¹.

Esimerkkitapauksessamme omaisuusveron regressiivinen vaikutus on tuloveron progressiota voimakkaampi kuitenkin vain silloin, kun voitot pysyttelevät suhteellisen alhaisina, 0—5 %:na; voittojen ylitettyä 5 %:n rajan vero muuttuu progressiiviseksi, vaikka tällöinkin tietysti omaisuusvero kaiken aikaa lieventää progressiota. Jos sitä vastoin siirrytään suurempiin omaisuuksiin, joita omaisuusvero progressiivisena kohtaa äskeitä esimerkkitapausta ankarammin, silloin omaisuusveron ja tuloveron progressiivisuuden vaatimuksen välinen ristiriitaisuus käy entistä räikeämmiä ilmi. Oletetaan nytkin esimerkki kahdestakymmenestä yrittäjästä tai samasta yrittäjästä kahtenakymmenenä vuotena, jolloin voitot jälleen vaihtelevat 1:stä 20:een %:iin. Yrityksen pääoma oletetaan tällä kertaa kuitenkin 1 miljoonan asemesta 10 miljoonaksi markaksi. Tällöin päästään — vero on nytkin laskettu vuoden 1935 veroasteikon perusteella — seuraaviin lukusarjoihin:

¹ GUSTAF LINDAHL, De direkta skatterna i England, Ekonomisk Tidskrift, Tjugotredje Årgången, Uppsala 1921, s. 2.

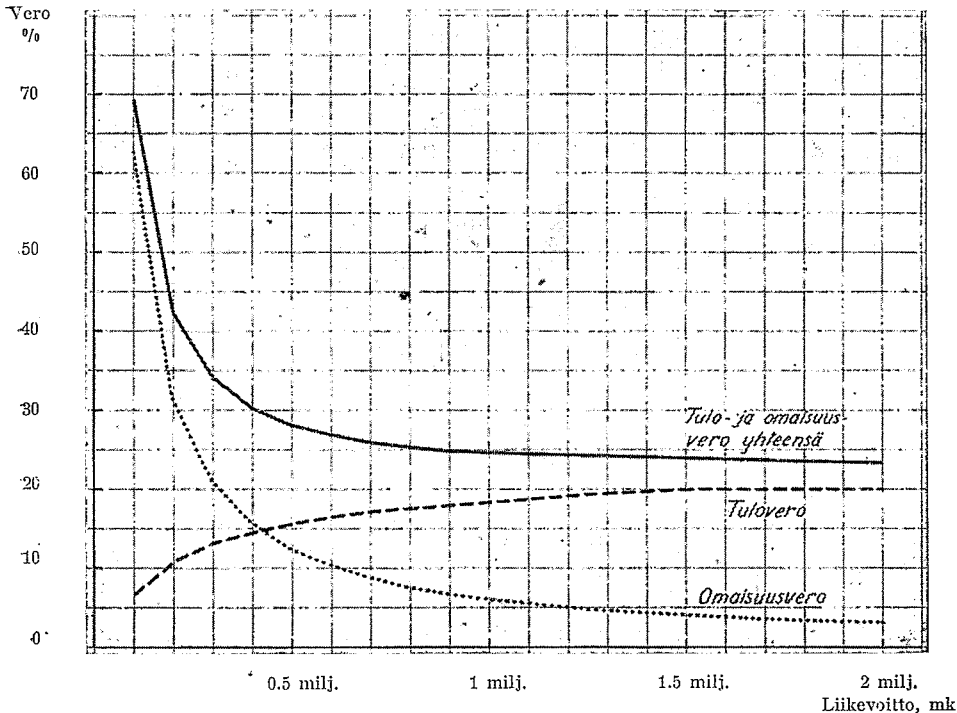
Asetelma 2. Kymmenen miljoonan markan liikepääomalla toimivan yrityksen tulo- ja omaisuusverotus liikevoiton vaihdella yhdestä kahteenkymmeneen prosenttiin.

Liikevoitto mk	Siitä maksettava tulovero		Maksettava omaisuus- vero		Tulo- ja omaisuus- vero yhteensä	
	mk	% voitosta	mk	% voitosta	mk	% voitosta
100 000	6 600	6.60	62 720	62.72	69 320	69.32
200 000	21 600	10.80	—, —	31.36	84 320	42.16
300 000	39 600	13.20	—, —	20.91	102 320	34.11
400 000	58 400	14.60	—, —	15.68	121 120	30.28
500 000	78 400	15.68	—, —	12.54	141 120	28.22
600 000	99 000	16.50	—, —	10.45	161 720	26.95
700 000	120 000	17.14	—, —	8.96	182 720	26.10
800 000	141 000	17.63	—, —	7.84	203 720	25.47
900 000	162 000	18.00	—, —	6.97	224 720	24.97
1 000 000	185 000	18.50	—, —	6.27	247 720	24.77
1 100 000	208 000	18.91	—, —	5.70	270 720	24.61
1 200 000	231 000	19.25	—, —	5.23	293 720	24.48
1 300 000	254 000	19.54	—, —	4.82	316 720	24.36
1 400 000	277 000	19.79	—, —	4.48	339 720	24.27
1 500 000	300 000	20.00	—, —	4.18	362 720	24.18
1 600 000	320 000	—, —	—, —	3.92	382 720	23.92
1 700 000	340 000	—, —	—, —	3.69	402 720	23.69
1 800 000	360 000	—, —	—, —	3.48	422 720	23.48
1 900 000	380 000	—, —	—, —	3.30	442 720	23.30
2 000 000	400 000	—, —	—, —	3.14	462 720	23.14

Esimerkkiä havainnollistaa tässäkin tapauksessa seuraavalla sivulla oleva kuvio (diagrammi 7), jonka käyrät jälleen kuvaavat a) tuloveron, b) omaisuusveron ja c) molempien yhdessä prosentuaalista osuutta vaihtelevasta voitosta.

Nyt tarkasteltavana oleva tapaus eroaa edellisestä esimerkkitapauksesta siinä, että yhteisen tulo- ja omaisuusverotuksen veroprosentti voiton kasvaessa ei vain aluksi, vaan *kaiken aikaa alenee*. Voimakkaan progressiivisuutensa vuoksi omaisuusverotus on tässä omaisuusluokassa jo niin korkeata, että tuloveron progressio ei enää kykene voittamaan omaisuusveron regressiivistä vaikutusta yhteisessä tulo- ja omaisuusverossa ennen kuin tulovero lakkaa olemasta ylenevä; vuoden 1935

Diagrammi 7. Kymmenen miljoonan markan pääomalla toimivan yrityksen tulo- ja omaisuusverotus vuoden 1935 veroasteikon mukaan.



tuloveroasteikon mukaan veron progressio näet päättyy tulon saavutettua 1 500 000 markan rajan, jota suuremmista tuloista vero on suhteellinen, 20 sadalta verotettavasta tulosta. Tuloverotus (tulovero täydennysveroineen) on näin ollen muodostunut, vaikka lainsäätäjä on tarkoittanut sen progressiiviseksi, nyt kysymyksessä olevissa omaisuusluokissa, olipa omaisuuden tuotto prosentti mikä tahansa, kauttaaltaan alenevaksi. Tuloveron ja sitä täydentävän omaisuusveron yhteisesti muodostamassa parivaljakossa jälkimmäinen on ikään kuin itsepäinen härkä, joka koettaa vetää verokuormaa päinvastaiseen suuntaan, mihin toinen vetojuhta ja ajaja pyrkivät, ja lopulta tässä pyrkimyksessään myös onnistuu!¹

¹ Itse asiassa myös ensimmäisessä esimerkitapauksessa, yhden miljoonan markan liikepääomasta saatavien erisuuruisten voittojen verottamisen ollessa kysymyksessä, lopulta, voittojen kasvaessa kyllin suuriksi, käy samalla tavalla: tulo- ja omaisuusverotus on tosin, kerran voitettuaan alussa esiintyneen omaisuusveron regres-

Molemmissa esimerkeissä on, kuten huomattiin, edellytetty verotuksen toimeenpanoa vuoden 1935 veroasteikon mukaisesti — tarkoituksena on ollut yleisesti havainnollistaa omaisuusveron luonnetta tuloverotuksen täydentäjänä eikä antaa kuvaa Suomessa tällä hetkellä voimassa olevasta omaisuusverotuksesta. Vuoden 1943 veronuudistus muutti tulo- ja omaisuusverotuksen koko perusteita erään verovelvollisryhmän osalta. Fyysillisten henkilöiden kohdalla nämä perusteet sen sijaan jäivät entiselleen: tuloverotus on edelleenkin progressiivista ja sitä täydentää niin ikään progressiivinen omaisuusverotus. Näin ollen ovat, sikäli kuin on kysymys fyysillisten henkilöiden verotuksesta, jatkuvasti päteviä ne havainnot, joita äsken esitettyjen esimerkkitapausten nojalla voitiin tehdä: omaisuusvero vaikuttaa ristiriidassa tuloverotuksen progressioperiaatteen kanssa ja tietyin edellytyksin voittaa progression muuttaen koko verotuksen regressiiviseksi. Veroasteikon muututtua äskeiset esimerkkitapaukset — yhden tai kymmenen miljoonan liikepääoma, voittojen vaihtelu 1:stä 20:een %:iin — tietenkin näyttäisivät jonkin verran toisenlaista kuvaa, mutta periaatteellisesti asiain tila on säilynyt täysin entisellään.

Juridisten henkilöiden kohdalla verotuksen perusteet sitä vastoin ovat huomattavasti muuttuneet. Näiden (ei tosin kaikkien: avoimet, kommandiitti- ja laivanisännistöyhtiöt sekä näihin verrattavat rinnastetaan tässä kohden edelleenkin fyysillisiin henkilöihin) sekä tuloverotus että sitä täydentävä omaisuusverotus on muuttunut ylenevästä suhteelliseksi.

Äsken todettiin, että omaisuusvero tietyin edellytyksin muuttaa yhteisen tulo- ja omaisuusveron regressiiviseksi ja on siten räikeässä ristiriidassa tuloverotuksen progressioperiaatteen kanssa. Miten on asian laita nyt, jolloin lainsäätäjän tarkoittanut juridisten henkilöiden tuloverotuksen olemaan proportionaalista? Jos omaisuusveroa edelleenkin pidetään pelkkänä tuloveron täydennysverona ja tuloverotukseksi näin ollen katsotaan ei vain varsinainen tulovero, vaan tämä ja sen täydennys yhdessä, niin on todettava, että suhteelliseksi tarkoitettu tuloverotus ei

siivisen vaikutuksen, ylenevää siksi, kunnes voitto ylittää 150 % liikepääomasta. Tulovero ja omaisuusvero yhteensä ovat tässä pisteessä 20.09 % voitosta; voiton suuretessa verosadannes sitä vastoin, koska tulovero ei tästä lähin enää ole ylenevä, vaan suhteellinen ja omaisuusvero kaiken aikaa konstantti, alkaa jälleen pienetä, tosin äärettömän vähän: 20.09 %:sta se alenee kohti 20 %:ia, tätä rajaa kuitenkin koskaan saavuttamatta.

nyt ole suhteellista enempää kuin se aikaisemmin määrättyjen edellytysten vallitessa ei ollut, tällöinkin vastoin ilmeistä tarkoitusta, ylenevää.

Uudistetaan äskeinen esimerkki kymmenen miljoonan markan pääomalla toimivasta yrityksestä, jonka voitto 20 vuoden aikana vaihtelee 1:stä 20:een %:iin, mutta edellytetään, että kysymyksessä on osakeyhtiömuotoinen yritys ja että verotus tapahtuu vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolain mukaisesti. Tulos on tällöin seuraavan kaltainen:

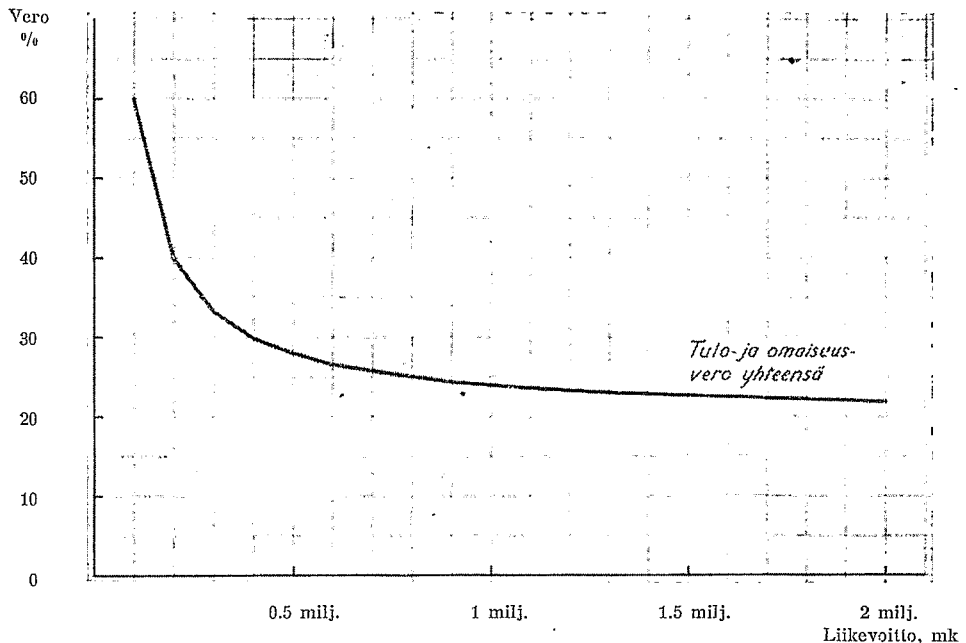
Asetelma 3. Kymmenen miljoonan markan pääomalla toimivan osakeyhtiön tulo- ja omaisuusverotus vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolain mukaan liikevoiton vaihdeltaessa 1:stä 20:een %:iin.

Liikevoitto mk	Tulovero 20 % yhtiön voitosta mk	Omaisuusvero 4 % omaisuudesta mk	Tulo- ja omaisuusvero yhteensä mk	% voitosta
100 000	20 000 ¹	40 000	60 000	60.00
200 000	40 000 ¹	—,,—	80 000	40.00
300 000	60 000	—,,—	100 000	33.33
400 000	80 000	—,,—	120 000	30.00
500 000	100 000	—,,—	140 000	28.00
600 000	120 000	—,,—	160 000	26.67
700 000	140 000	—,,—	180 000	25.71
800 000	160 000	—,,—	200 000	25.00
900 000	180 000	—,,—	220 000	24.44
1 000 000	200 000	—,,—	240 000	24.00
1 100 000	220 000	—,,—	260 000	23.64
1 200 000	240 000	—,,—	280 000	23.33
1 300 000	260 000	—,,—	300 000	23.08
1 400 000	280 000	—,,—	320 000	22.86
1 500 000	300 000	—,,—	340 000	22.67
1 600 000	320 000	—,,—	360 000	22.50
1 700 000	340 000	—,,—	380 000	22.35
1 800 000	360 000	—,,—	400 000	22.22
1 900 000	380 000	—,,—	420 000	22.11
2 000 000	400 000	—,,—	440 000	22.00

¹ Tulo- ja omaisuusverolain 43 §:ään sisältyvät säännökset, joiden mukaan osakeyhtiöiden tuloverosadannes tietyllä tavalla alenee siinä tapauksessa, että tulo on alle 300 000 mk, on tässä jätetty huomioon ottamatta.

Asetelmaa on tälläkin kertaa havainnollistettu alla olevalla käyrällä (diagrammi 8), joka osoittaa kymmenen miljoonan markan pääomalla toimivan osakeyhtiön yhteistä tulo- ja omaisuusverotusta prosentteina verolettavasta tulosta.

Diagrammi 8. Kymmenen miljoonan markan pääomalla toimivan osakeyhtiön tulo- ja omaisuusverotus vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolain mukaan.



Asetelmasta ja sitä havainnollistavasta kuvioista nähdään siis, että juridisten henkilöiden tuloverotus ei vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolain mukaisena olekaan suhteellista, vaan kauttaaltaan *regressiivistä*: tietyllä konstantilla liikepääomalla toimivan osakeyhtiön tai osuuskunnan voiton kasvaessa verosadannes kaiken aikaa alenee. Omaisuusveron konstantti ainesosa tässä yhteisessä verossa vaikuttaa sen, että voiton kasvaessa 0 %:sta kohden ääretöntä verosadannes päinvastoin alenee äärettömän suuresta kohti 20 %:ia, joka on varsinaisen tuloveron verosadannes.

Suhteelliseen verotukseen siirtymistä juridisten henkilöiden tulo- ja omaisuusverotuksessa Suomen ja jo aikaisemmin useiden muiden maiden verotuslainsäädännössä perustellaan yleisesti näiden verovelvollisten erikoisesta luonteesta käsin, eikä se suinkaan merkitse, että

lainsäätäjää yleensä olisi luopumassa progressiivisuuden periaatteesta tuloverotuksessa. Sekä teoreettisen verotuspolitiikan että useiden maiden verotuskäytännön pääperiaatteita on jatkuvasti, että tulon kasvaessa tulee siitä maksettavan veron kohota ei vain absoluuttiselta määrältään, kuten edellä esitetyissä esimerkkitapauksissakin kyllä tapahtui, vaan suhteellisesti nopeammin kuin verotettava tulo kasvaa. Äskeiset teoreettiset verotusesimerkkimme ovat kuitenkin osoittaneet, että omaisuusveron yhdistäminen tuloverotuksen täydentäväksi ainesosaksi osittain tekee tyhjäksi tämän periaatteen: omaisuusvero joka tapauksessa lieventää progressiota ja suuremmissa omaisuusluokissa muuttaa verotuksen regressiiviseksi. Niin ikään on nähty, että milloin lainsäätäjää tarkoittaa tuloverotuksen proportionaaliseksi, mutta yhdistää tähän täydentävän, niin ikään proportionaalisen omaisuusveron, verotus muuttuu kauttaaltaan regressiiviseksi.

Käytetyt esimerkit ovat olleet todellisuutta yksinkertaistavia siinä kohden, että verotettava omaisuus on kaiken aikaa edellytetty muuttumattomaksi ja annettu vain sen avulla saadun tulon vaihdella. Näin ei todellisessa verotuksessa tietenkään yleensä ole asian laita; myös omaisuuden verotusarvot vaihtelevat vuodesta toiseen. Jos tämä vaihtelu olisi omaisuuden tuottojen vaihtelua vastaavaa, jos siis omaisuuden arvo alenisi samassa suhteessa kuin sen avulla saatu tulo laskee, yllä esitetty todistelu kadottaisi pohjansa. Näin ei kuitenkaan todellisuudessa ole asian laita; omaisuuden arvojen mukautuminen omaisuuden tuoton vaihteluihin ei ole likimainkaan täydellistä. Tämän vuoksi ei edellä esitetyssä päättelyssä myöskään ole kysymys pelkästään teoreettisista toteamuksista. Myös käytännön verotuksessa samat tosiasiat ilmenevät joka päivä. Suurehkoilla liikepääomilla toimivat yritykset, jotka jonakin vuonna syystä tai toisesta joutuvat työskentelemään pienemmällä voitolla kuin edellisinä verotusvuosina, joutuvat tästä voitostaan maksamaa tuloveroa — tällöin tarkoitetaan tietenkin jälleen *yhdistettyä* tulo- ja omaisuusveroa — korkeamman verosadanneksen mukaan kuin mitä ne suotuisampina vuosina suuremmista voitoistaan maksoivat. Tämä tosiasia tulee selvästi näkyviin *laskevien suhdanteiden aikana*.

e. *Omaisuusvero ja suhdannevaihtelut.*

Alenevien suhdanteiden aikana erityisesti yritysten tulot — konjunktuureille paljon herkempinä kuin esim. virkamiesten palkkatulot tai korkotulot kiinteäkorkoisista arvopapereista¹ — nopeasti alenevat, kun

¹ Vrt. FRITZ NEUMARK, *Konjunktur und Steuern*, Bonn 1930, s. 42.

sen sijaan niiden omaisuusarvot, jotka tosin laskukauden jatkuessa saattavat alentua nekin, kuitenkin vähemmän herkästi noudattavat suhdanteiden muutoksia. Tästä taas seuraa, että yhdistetyssä tulo- ja omaisuusverotuksessa omaisuusveron osuus varsinaiseen tuloveroon verrattuna¹ laskukauden vallitessa kasvaa, jolloin juuri tapahtuu se edellä teoreettisissa esimerkkitapauksissa todettu ilmiö, että veroprosentti ei, kuten sen tulon alentuessa tulisi tehdä, alenekaan, vaan saattaa päinvastoin kasvaakin, vieläpä eräissä tapauksissa erittäin voimakkaasti.

Yleisestä tulo- ja omaisuusverotilastostamme, vaikka se onkin koottu toisenlaisia tarkoituksia varten eikä näin ollen parhaalla mahdollisella tavalla sovellu tähän tarkoitukseen käytettäväksi, tehtävissä olevat havainnot vahvistavat tätä väitettä. Tosin tulo- ja omaisuusverotilastolla on tässä kohden sekin heikkous, että sitä ei koota joka vuosi eikä sen avulla niin ollen voida seurata verotuksen kehitystä suhdanneaallon joka vaiheessa, jokaisena vuotena. Kuitenkin tietyt »pistevuodet», jos ne sattuvat olemaan konjunktuurivaiheen kannalta kyllin edustavia, tarjoavat mahdollisuuksia eräiden johtopäätösten tekoon.

Suomenkin taloudellisessa kehityksessä voidaan todeta sama yleismaailmallinen nousukausi, joka 1920-luvulla vallitsi sen jälkeen, kun maailmansotaa seuranneesta »rauhankriisistä» oli selvitty. Tämän nousun huippua merkitsi vuosi 1928. Nousu vaihtui 1930-luvun alkuvuosina vallinneeseen, niin ikään yleismaailmalliseen, vaikeaan depressiovaiheeseen. Selvää alenevan konjunktuurin vaihetta edusti jo vuosi 1930, ja aallonpohja saavutettiin vuosina 1931—32. Vuonna 1933 alkaa jo näkyä joitakin merkkejä uudesta noususta, ja nouseva suunta ilmenee entistä selvempänä vuonna 1934.

Tulo- ja omaisuusverotilastoa on koottu vuosilta 1929, 1931 ja 1934. Nämä vuodet ovat suhteellisen edustavia suhdannekehityksen kannalta. Nousukauden huippu oli tosin saavutettu jo vuonna 1928, mutta vuonna 1929 ei silloinkaan vielä varsinaisesti voida puhua laskukaudesta. Sen sijaan vuosi 1931 edustaa suhdanneaallon pohjaa, ja vuosi 1934 taas jo selvästi nousuun kääntynyttä suhdannevaihetta. Nämä kolme vuotta ovat tässä suoritettavaan tarkasteluun soveltuvia senkin vuoksi, että veromäärä koskevissa tulo- ja omaisuusverolain säännöksissä ei tänä aikana tapahdu muutoksia; vuonna 1924 tapahtuneessa tulo- ja omaisuusverolain uudistuksessa vahvistettua veroasteikkoa muutettiin vasta vuonna 1935.

¹ Tuloveron suhdanneherkkyyteen on viitannut esim. HARALD FICK, Finanzwirtschaft und Konjunktur, Jena 1932, s. 56.

Seuraava asetelma osoittaa *kotimaisten osakeyhtiöiden* — siis verovelvollisryhmän, jonka tulo- ja omaisuusverotuksessa omaisuusverolla on merkittävä sija ja jonka tulot samalla ovat suhdannevaihteluille herkkiä — verotettuja tuloja sekä tulo- ja omaisuusveromääriä vuosina 1929, 1931 ja 1934:

Asetelma 4. Kotimaisten osakeyhtiöiden verotetut tulot sekä tulovero ja omaisuusvero vuosina 1929, 1931 ja 1934.

Vuosi	Verotetut tulot 1 000 mk	Tulovero 1 000 mk	%	Omaisuusvero 1 000 mk	%	Tulo- ja omaisuusvero yhteensä	
						1 000 mk	% tuloista
1929	679 171	113 164	16.66	100 344	14.77	213 509	31.43
1931	443 327	71 312	16.09	89 241	20.13	160 551	36.21
1934	911 263	187 737	20.60	92 061	10.10	279 799	30.70

Verotettujen tulojen määrän nähdään voimakkaasti laskevan vuodesta 1929 vuoteen 1931 ja jälleen entistäänkin voimakkaammin kohoavan viimeksi mainitusta vuodesta vuoteen 1934. Mutta verotettujen tulojen voimakkaasti alentuessa ilmenee, että se prosenttiluku, joka osoittaa, kuinka suuren osan laskettu tulo- ja omaisuusvero tekee verotetuista tuloista, *kohoa* sen sijaan taas selvästi *alentuakseen* tulojen määrän noustessa enemmän kuin kaksinkertaiseksi vuodesta 1931 vuoteen 1934. Tuloverotus kokonaisuudessaan, siis varsinainen tulovero ynnä sitä täydentävä omaisuusvero, oli vuonna 1929 verotetuista tuloista 31.43 %, mutta prosenttiluku kasvoi vuonna 1931, jolloin tulojen määrä oli alimmillaan, 36.21:ksi alentuakseen vuonna 1931 30.70:ksi.

Olennessa syy todettuun ilmiöön on ilmeisesti se seikka, että tulojen laskiessa omaisuusmäärät säilyvät stabiilimpina, jolloin omaisuusveron osuus tulo- ja omaisuusverotuksessa kasvaa ja aiheuttaa sen, että veroprosentti ei tulojen vähenemisestä huolimatta alene, vaan päinvastoin nousee. Tätä tulojen suurempaa suhdanneherkkyyttä osoittaa seuraava osakeyhtiöiden verotetuissa tuloissa ja verotetussa omaisuudessa kyseisinä vuosina tapahtuneiden muutosten vertailu:

Asetelma 5. Kotimaisten osakeyhtiöiden vähentämättömät tulot, verotetut tulot ja verotettu omaisuus vuosina 1929, 1931 ja 1934.

Vuosi	Vähentämättömät tulot 1 000 mk	Nousu (+) tai aleneminen (–) edellisestä %	Verotetut tulot 1 000 mk	Nousu (+) tai aleneminen (–) edellisestä %	Verotettu omaisuus 1 000 mk	Nousu (+) tai aleneminen (–) edellisestä %
1931	755 291	–29.2	443 327	–34.7	15 086 245	–10.2
1934	1 341 721	+77.6	911 263	+105.6	15 345 961	+ 1.7

Aikaisemman tulo- ja omaisuusverolain 23 §:n 3 kohdan mukaan (vrt. edellä s. 114, alaviitta) lasketut osakeyhtiöiden verotetut tulot vaihtelevat todellisia tuloja vielä jyrkemmin, mutta jälkimmäistenkin vaihtelu on mitä selvemmin omaisuuden vaihtelua voimakkaampaa.¹

On luonnollista, että *pelkän tuloveron* osuus verotetuista tuloista vaihtelee, kuten asetelma 4 osoittaa, samansuuntaisesti kuin itse tulotkin; se alenee vuoden 1929 16.66 %:sta 16.09 %:iin vuonna 1931 ja nousee vuonna 1934 20.60 %:iin. Selitys siihen, että aleneminen vuodesta 1929 vuoteen 1931 on niin peräti vaatimaton eikä myöskään nousu vuoteen 1934 sen suurempi kuin se on, on ilmeisesti siinä, että osakeyhtiöiden tuloista pääosa (keskellä lamakauttakin v. 1931 55.6 %, vuosina 1929 ja 1934 tietysti vielä enemmän, 58.5 ja 62.9 %) kuului 1 500 000 mk:n rajan yläpuolella oleviin, mistä rajasta lähtien tulovero vuoden 1924 lain mukaan oli proportionaalinen, 20 % tulosta; tämän rajan yläpuolella kaiken aikaa pysyttelevien suurtulojen nousu tai lasku ei tietenkään vaikuta veroprosenttiin sitä eikä tätä. — *Omaisuusveron* osuus sitä vastoin kohoaa vuoden 1929 14.77 %:sta 20.13 %:iin vuonna 1931. Siirryttäessä sen sijaan vuodesta 1931 vuoteen 1934 kehitys on täsmälleen päinvastainen, omaisuusveron osuus alenee 10.10 %:iin. Omaisuusveron suhteellinen osuus verotetuista tuloista vaihtelee siis vastakkaiseen suuntaan kuin tulot. Omaisuusvero on näin ollen, kuten on sanottu, »progressiivinen kannattavuuden vähentyessä tai, kuten myös

¹ Tällöin on tosin otettava huomioon, että omaisuuden *verotusarvojen*, jotka suurelta osalta perustuvat verotusviranomaisten harkintaan, osoittama vaihtelu saattaa olla omaisuusarvojen todellisten hintojen vaihtelua vähäisempää, että siis toisin sanoen omaisuuden verotusarvot eivät ehkä riittävästi mukaudu käyvän hinnan osoittamiin vaihteluihin. Tämä huomioon ottaenkin on kuitenkin selvää, että omaisuusarvot eivät yleensä vaihtele samalla tavalla kuin tulot. Tänäpäin pitävät yhtä hyvin kuin satakunta vuotta sitten paikkansa McCullochin toteamukset (vrt. edellä s. 31): A on vuokrannut maatilansa tai rakennuksensa tai myymälänsä alavuokralaiselle, joka maksaa vuokransa täsmällisesti. B:n omaisuus on samanlaatuisen ja samanarvoisen, mutta hän on sattunut saamaan huonon vuokralaisen, joka on kykenemätön maksamaan mitään vuokraa. Samalla tavalla toisen laivanomistajan laiva saattaa olla merellä tekemässä voittoa tuottavaa matkaa, mutta toisen laiva on satamassa toimeettomana. Tai rautatehtailijan sulatusuunit ovat toiminnassa, mutta toisen rautatehtailijan eivät ole — jne. viisikymmenin esimerkein. Jälkimmäisissä tapauksissa siis tulo on laskenut nollaan tai ehkä sen allekin, mutta tilapäisesti tuottamattoman maatilana, laivan, sulatusuunit jne. arvo ei siitä huolimatta suinkaan ole yhtä kuin nolla!

voi sanoa, regressiivinen kannattavuuden lisääntyessä. Vero on siis korkein silloin kun kannattavuus on alhaisin.»¹

Asetelman 4 luvut koskivat maan kaikkia verotettuja osakeyhtiöitä, ja tällöin maksuunpantu omaisuusvero, vaikkakin se prosentteina tulosta kasvaakin sinä vuonna, jolloin yhtiöiden taloudellinen tulos oli heikoin, kuitenkin pysytteli sentään siksi alhaisena kuin vain viidenneksenä verotettujen tulojen määrästä. Veron määrä on tällaisenaikin tietysti erittäin korkea silloin, kun on kysymys pelkstä tuloveron täydennysverosta, mutta ettei se noussut tätä määrää suuremmaksi, johtuu vain siitä, että lamakauden suhteellisen kivuttomasti läpäisseet yritykset vaikuttivat fasoittavasti tulokseen. Pelkästään heikoimmin suorituneita yhtiöitä silmällä pitäen tulos on näet kokonaan toisenlainen. KOVERON mukaan vuonna 1931 verotettujen teollisuusosakeyhtiöiden »koko lukumäärästä melkein puolella, eli 854 yhtiöllä kaikkiaan 1 763 yhtiöstä, oli tuloa alle 1 %:in varallisuudesta. Vähentämättömiä veronalaisia tuloja oli viimeksi mainituilla (heikkotuloksisilla) yhtiöillä kaikkiaan 1 726.1 tuhatta markkaa ja varallisuusveroa maksoivat ne yhteensä 14 733.2 tuhatta markkaa. Varallisuusvero teki siis 8¹/₂ kertaa niin suuren määrän kuin yhtiöiden tulot.»² Omaisuusveron, jos sitä, kuten »veroteoriassa» yleensä on tehty, katsotaan vakautetun tulon lisäveroksi, pitäisi tällaisena olla pelkkä tuloveron vaatimaton täydennys, mutta niinkuin nähdään, se saattaa siis kohota itse verotettuja *tuloja*, niistä maksetusta tuloverosta puhumattakaan, monta kertaa suuremmaksi.

Niinkuin ennakolta jo on odotettavissa, saadaan toisenlainen kuva, jos tarkastellaan erään toisen verovelvollisryhmän, nimittäin *työmiesten*, tulo- ja omaisuusverotusta samoina vuosina. Tämän ryhmän tulot ovat siinä suhteessa osakeyhtiöiden tulojen kaltaisia, että nekin suhdanteiden vaihdellessa seuraavat suhteellisen herkästi mukana, herkemmin kuin jälleen esim. virkamiesten tulot. Toisaalta nämä verovelvolliset ovat aivan päinvastaisessa asemassa kuin osakeyhtiöt siinä kohden, että *omaisuudella* ei työmiesten tulojen muodostumisessa ole sanottavaakaan osuutta; työmiehillä on tosin heilläkin esim. säästönsä, joista he saavat vähäisen korkotulon, mutta tämän merkitys on työpalkan rinnalla aivan epäolennainen.

¹ KOVERO, Om förmögenhetsskatten vid statens inkomst- och förmögenhetsbeskattning, Surt Föruft 1944, N:o 1, s. 20.

² KOVERO, Viimeaikaisista veroistamme, s. 29.

»Työmiesten» tulo- ja omaisuusverotusta kysymyksessä olevina vuosina esittävä asetelma on seuraava:

Asetelma 6. Työmiesten verotetut tulot sekä tulo- ja omaisuusvero vuosina 1929, 1931 ja 1934.

Vuosi	Verotetut tulot 1 000 mk	Tulovero 1 000 mk	% tuloista	Omaisuus- vero 1 000 mk	% tuloista	Tulo- ja omaisuus- vero yh- teensä 1 000 mk	% tuloista
1929	2 672 605	25 367	0.95	118	0.04	25 485	0.95
1931	1 811 935	14 754	0.81	111	0.06	14 865	0.82
1934	1 926 452	15 442	0.80	96	0.05	15 539	0.80

Vastaavassa asetelmassa osakeyhtiöiden kohdalta voitiin havaita se tuloverotuksen progressioperiaatteen kanssa ristiriidassa oleva tosiasia, että tulojen määrän vuodesta 1929 vuoteen 1931 suuresti alentuessa se prosentti sitä vastoin kohosi, minkä verran tulo- ja omaisuusvero oli verotetuista tuloista. Työmiesten tulo- ja omaisuusverotus sen sijaan noudattaa suuntaa, joka on tuloverotuksen progressiivisuuden mukainen. Työmiesten verotettujen tulojen määrä aleni voimakkaasti vuodesta 1929 vuoteen 1931, mutta rinnan tämän kanssa tulo- ja omaisuusveron osuus verotetuista tuloista myös aleni; vero oli vuonna 1929 0.95 % tuloista, vuonna 1931 0.82 %. Vuodesta 1931 vuoteen 1934 työmiesten verotettujen tulojen määrä jälleen kohoaa; tämä on kuitenkin vähäistä verrattuna osakeyhtiöiden tuloissa samana aikana tapahtuneeseen lähes kaksinkertaistumiseen. Tulo- ja omaisuusvero prosentteina verotetuista tuloista sitä vastoin ei vielä nouse, vaan pysyy suunnilleen samana kuin vuonna 1931, vieläpä hiukan aleneekin. Se, että näin tulojen määrän lisääntymisestä huolimatta on asian laita, johtuu ilmeisesti siitä, että palkkojen *keskimääräinen suuruus*, josta tuloveron sadannes riippuu, ei ole vuodesta 1931 vuoteen 1934 vielä kohonnut. Palkkataso ei tosiasiallisesti vuonna 1931 vielä ollut alimmillaan; palkkathan suhdannekehityksessä kulkevat tuotteiden hintojen ja yrittäjätulojen jäljessä, niiden kohdalla voidaan todeta ns. »lag», viivästymisilmiö.¹ Palkkatason aallonpohja saavutettiin

¹ Vrt. WESLEY C. MITCHELL, *Business Cycles*, London-New York 1930, esim. s. 35, 51; vrt. myös MIKKO TAMMINEN, *Tulo- ja menoarvion tasapaino ja suhdannevaihtelut*, Kansantaloudellinen Aikakauskirja, XI (XXXV) vuosikerta, Helsinki 1939, s. 150.

vasta vuosina 1932—33¹, eivätkä palkat tästä alimmasta tasostaan olleet ennättäneet sanottavastikaan kohota vuoteen 1934 mennessä. Verovelvollisryhmän »työmiehet» verotettujen tulojen määrän lisääntyminen vuodesta 1931 vuoteen 1934 näyttää näin ollen johtuneen siitä, että työttömyys on vähentynyt ja tähän ryhmään kuuluvien verovelvollisten lukumäärä siis noussut. Verotilasto tosiasiallisesti vahvistaakin tätä otaksumaa: verotettuja »työmiehiä» oli vuonna 1931 kaikkiaan 196 814 (vuonna 1929 vastaava määrä oli ollut 254 039), mutta tämä luku oli vuoteen 1934 mennessä noussut 5.6 % eli 207 818:aan. Työmiesten verotettujen tulojen keskimääräinen suuruus sitä vastoin oli pysynyt melkein ennallaan; se oli vuonna 1931 9 206:35 ja vuonna 1934 9 269:90 eli ainoastaan 0.7 % suurempi. — Vuonna 1929, jolloin tuloveron verosadanneskin näinä kolmena tarkasteltavana olevana vuonna oli korkeimmillaan, myös verotettujen tulojen keskimääräissuuruus oli melkoista korkeampi eli 10 052:05.

Huomattakoon, että »työmiesten» kohdallakin, vaikka tässä ryhmässä ansaintaomaisuudella ja sen avulla saaduilla tuloilla on aivan vähäinen merkitys, omaisuusveron ristiriitaan joutuminen tuloverotuksessa noudatettavan progressioperiaatteen kanssa kuitenkin selvästi ilmenee. Tämän ryhmän yhteisesti maksama omaisuusvero oli vuonna 1929, jolloin verotettujen tulojen sekä kokonaismäärä että keskimääräinen suuruus olivat korkeimmillaan, 0.04 ‰ ryhmän yhteisten verotettujen tulojen määrästä, mutta nousi vuoteen 1931, jolloin tulojen kokonaismäärä ja keskimääräissuuruus voimakkaasti aleni, 0.06 ‰:een. Vuonna 1934 sitä vastoin, jolloin tulojen kokonaismäärä jälleen kohoaa, vastaava promille alenee 0.05:ksi.

Edellä olevalla, yleisen tulo- ja omaisuusverotilaston tietoihin perustuvalla tarkastelulla on se heikkous, että tarkasteltavana olevien eri verovelvollisryhmien kokoonpano vuodesta toiseen muuttuu, jolloin siihen suhteeseen, missä verovelvollisryhmät kunakin tarkastettavana olevana vuonna maksavat toisaalta tuloveroa, toisaalta omaisuusveroa verrattuna ryhmien verotettuihin tuloihin, saattavat vaikuttaa muutkin tekijät kuin tulo- ja omaisuusveron tässä tutkittavina olevista ominai-

¹ Vrt. ELJAS KAHRRA, Valtio ja työpalkat, Helsinki 1937, s. 54 ja seur. Kahran tutkimuksessa olevat palkkaindeksit tarkoittavat reaali-palkkoja, mutta muuntamalla nämä jälleen rahapalkkaindekseiksi todetaan, että rahapalkkojen alin taso saavutettiin vuosina 1932—33.

suuksista johtuvat. Tästä syystä on seuraavassa tutkittu kokoonpanoltaan muuttumattoman verovelvollisryhmän verotusta kymmenvuotiskautena 1929—38.

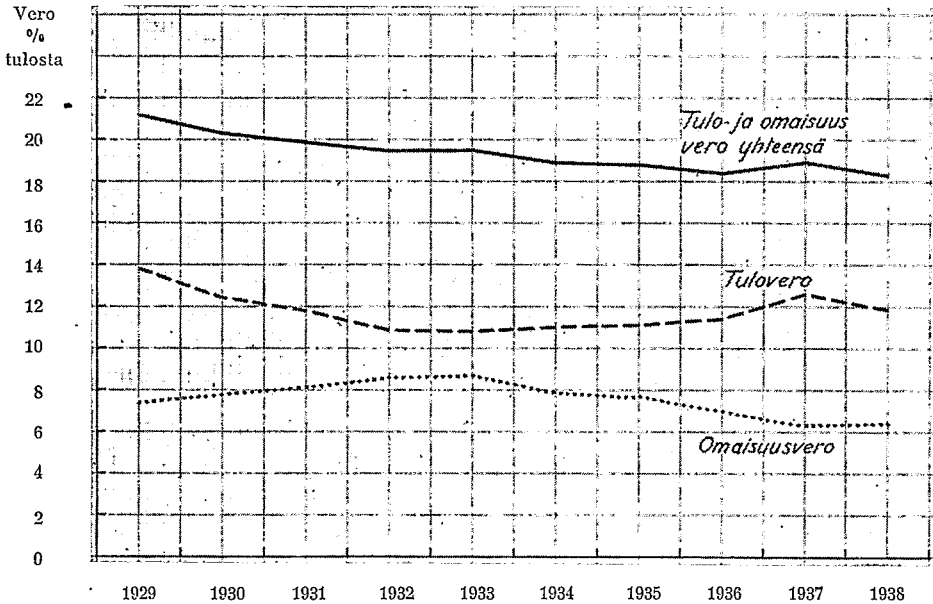
Ryhmä käsittää kolmekymmentä helsinkiläistä kaupan, teollisuuden, pankkitoimen ja merenkulun alalla toimivaa suurliikettä, joiden tulo- ja omaisuusverotusta koskevat tiedot Helsingin kaupungin verotusvalmisteluvirasto on luovuttanut Suomen Pankin suhdannetutkimusosastolle tilastollisiin tarkoituksiin käytettäväksi. Jokainen liike on siis kaikkina vuosina otettu huomioon. Tarkasteltavana olevat vuodet on suhdannekehityksen kannalta koetettu valita mahdollisimman edustaviksi; valitettavasti ei kuitenkaan huippuvuotta 1928 ole voitu ottaa mukaan, koska olosuhteet eräissä ryhmään kuuluvissa liikkeissä tuona vuonna olivat eri syistä siinä määrin poikkeuksellisia, että tämä asiain tila olisi olennaisesti vaikuttanut koko ryhmästä vuodelta 1928 saatuun kuvaan. Lähtökohdaksi on näin ollen otettu, kuten edellisissä asettelmissakin, vuosi 1929, vaikka se ei edustakaan huippusuhdannetta enää yhtä tyypillisesti kuin vuosi 1928. Sen sijaan mukana ovat sellaiset tyypilliset depressiovuodet kuin vuodet 1931—33 sekä uuden nousun huippuvuosi 1937. — Kysymyksessä olevien liikkeiden verotusta mainittuina vuosina esittää seuraava asetelma:

Asetelma 7. 30 helsinkiläisen suurliikkeen yhteenlaskettu vähentämätön verotettu tulo, verotettu omaisuus sekä omaisuusvero ja tulovero kymmenvuotiskautena 1929—38.

Vuosi	Vähentämätön verotettu tulo 1 000 mk	Verotettu omaisuus 1 000 mk	Verotettu tulo % verotettua omaisuudesta	Tulovero 1 000 mk	Omaisuusvero 1 000 mk	Tulo- ja omaisuusvero yht. 1 000 mk	Omaisuusvero % tulo- ja omaisuus- verosta	% vähentämättömästä verotettavasta tulosta		
								Omaisuusvero	Tulovero	Tulo- ja omaisuusvero
1929	237 963	2 242 517	10.6	32 886	17 721	50 607	35.0	7.4	13.8	21.2
1930	224 848	2 244 932	10.0	28 014	17 745	45 759	38.8	7.8	12.5	20.3
1931	221 113	2 255 948	9.8	26 095	17 836	43 931	40.6	8.1	11.8	19.9
1932	206 528	2 235 719	9.2	22 523	17 672	40 195	43.9	8.6	10.9	19.5
1933	206 853	2 265 652	9.1	22 249	17 902	40 151	44.5	8.7	10.8	19.5
1934	240 721	2 402 141	10.0	26 363	18 997	45 360	41.9	7.9	11.0	18.9
1935	256 661	2 484 555	10.3	28 463	19 663	48 126	40.8	7.7	11.1	18.8
1936	305 252	2 707 665	11.2	34 850	21 463	56 313	38.1	7.0	11.4	18.4
1937	377 930	3 020 354	12.5	47 677	23 971	71 648	33.4	6.3	12.6	18.9
1938	405 845	3 287 021	12.3	48 284	26 114	74 398	35.1	6.4	11.9	18.3

Asetelman olennaisin sisällys, omaisuusvero ja pelkkä tulovero sekä molemmat yhdessä prosentteina vähentämättömästä verotettavasta tulosta kymmenvuotiskauden eri vaiheissa, on havainnollistettu oheisilla käyrillä (diagrammi 9).

Diagrammi 9. Kolmenkymmenen helsinkiläisen suurliikkeen a) omaisuusvero, b) tulovero ja c) tulo- ja omaisuusvero yhdessä % yhteisistä verotettavista tuloista kymmenvuotiskautena 1929 — 1938.



Tämäkin asetelma, kuten näkyy, vahvistaa niitä johtopäätöksiä, joita tulo- ja omaisuusveron luonteesta voidaan ennakolta tehdä ja joita yleisestä tulo- ja omaisuusverotilastosta tehdyt havainnot jo ovat tukenneet. Tulo osoittautuu suhdannevaihteluille herkemmäksi kuin omaisuus¹, jonka alituisessa kasvussa ainoastaan depressiovuosi 1932 tekee vähäisen poikkeuksen. Kun tulot depressiovuosina melkoisesti laskevat omaisuusmäärien sen sijaan kehittyessä sanotulla tavalla, on tästä seurauksena, että verotettu tulo prosentteina verotetusta omaisuudesta alenee vuosina 1930 — 33 kohotakseen jälleen sitä mukaa kuin suhdannealto vyöryy kohden uutta huippua. Verotuksessa voidaan tällöin

¹ Kun kysymys nytkin on omaisuuden verotusarvoista, voidaan näiden ja omaisuuden todellisten »käypien hintojen» — mikäli jälkimmäiset ylipäänsä ovat määrittävissä — suhteeseen nähden tehdä sama varaus kuin edellä s. 126 (alaviitta).

havaita sama ilmiö kuin edellä teoreettisissa esimerkkitapauksissakin: tulon alentuessa *omaisuusveron* prosentuaalinen osuus tulosta kasvaa, joten omaisuusvero vaikuttaa progression vastaisesti. Omaisuusvero prosentteina verotettavasta tulosta on korkeimmillaan vuosina 1932—33, siis depressiovuosina, alimmillaan taas vuosina 1936—37, jolloin pulavuodet ovat jääneet taakse ja taloudellinen kehitys on saavuttamassa uuden entistä korkeamman huipun. Tulovero sen sijaan tässäkin tapauksessa osoittaa progressioperiaatteen mukaista kehitystä: se on — prosentteina verotettavasta tulosta — alimmillaan samoina vuosina, jolloin omaisuusvero on korkeimmillaan, nimittäin depressiovuosina 1932—33, ja tulojen jälleen kohotessa myös tuloveroprosentti alkaa nousta. Näiden tosiasioiden mukaisesti vaihtelee tietysti myös omaisuusveron ja tuloveron osuus yhteisestä tulo- ja omaisuusverosta: omaisuusveron osuus on korkeimmillaan pulavuosina, mutta alenee sitä mukaa kuin tulot ja tuloverotus suhdanteiden elpymässä kohoavat.

Edellä esitetyissä oletetuissa verotustapauksissa omaisuusveron vaikutus koko verotukseen oli niin voimakas, että se ainakin kannattavuuden ollessa alhainen sai koko tulo- ja omaisuusverotuksen regressiiviseksi ylenevän asemesta. Nyt esillä olevassa todellisia verotusoloja esittävässä tapauksessa ei kehitys tässä kohden ole aivan yhtä selvä. Suhdanteen kääntyessä vuodesta 1929 jälleen laskuun ja tulojen aletessa myös tulo- ja omaisuusverotus kokonaisuudessaan prosentteina verotetusta tulosta alenee — kehitys on siis tällöin progressioperiaatteen mukainen, vaikka omaisuusvero yksinään vaikuttaakin toiseen suuntaan; omaisuusveron vaikutus on kuitenkin tässä tapauksessa heikompi kuin aikaisemmin esitetyissä esimerkkitapauksissa eikä jaksa voittaa tuloveron päinvastaista vaikutusta. Mutta kun suhdanteet uudelleen vuosien 1932—33 jälkeen kääntyvät nousuun ja tulot siis kasvavat, tulo- ja omaisuusverotus prosentteina tuloista sen sijaan progressioperiaatteen vastaisesti aluksi alenee — omaisuusveron ansiosta. Näin ollen todellisuudesta otettu esimerkki tässä kohden kylläkin osittain, mutta ei täydellisesti, vastaa teoreettista esimerkkitapausta.

Se, että vastaavaisuus ei ole täydellinen, johtuu eri syistä. Siihen saattaisi vaikuttaa ensiksikin se, että teoreettisessa tapauksessa omaisuuden arvo oletettiin kaiken aikaa samaksi, mutta tässä verotusviranomaisen arvioinnit vuodesta toiseen vaihtelevat. Tämän syyn ei kuitenkaan voi katsoa vaikuttaneen omaisuusveron teoreettisten esimerkkitapausten mukaista vaikutusta heikentävästi muulloin kuin vuonna 1932, jolloin omaisuuden määrässä tapahtuu alenemista. Mutta sen sijaan on tietty vaikutuksensa nähtävästi ollut erällä muilla seikoilla: sillä, että teoret-

tisissa tapauksissa vuoden 1924 tulo- ja omaisuusverolain 23 §:n 3 kohdan säännöstä, jonka mukaan kotimaisen osakeyhtiön tulosta toisaalta saadaan vähentää puolet (kuitenkin enintään neljä prosenttia omaisuudesta), toisaalta taas yhtiön tulon ylittäessä kaksitoista prosenttia omaisuudesta tuloveroa on määrättyllä tavalla korotettava (vrt. edellä s. 114, alaviitta), ei otettu huomioon, mutta tässä todellista verotusta koskevassa tapauksessa se tietenkin on ollut vaikuttamassa tuloveron määrään. Tietty vaikutus teoreettisia esimerkkitapauksia muuttavaan suuntaan on myös ollut sillä, että vuoden 1924 lain 13 §:ään sisältynyttä oikeutta vähentää tulosta puolet verovuonna maksetusta tulo- ja omaisuusverosta ei niin ikään teoreettisissa tapauksissa otettu huomioon. Lisäksi on huomattava, että depressiovuosista huolimatta tarkasteltavien liikkeiden kannattavuus kaiken aikaa säilyi huomattavan hyvänä; verotetut tulot tekivät vuosina 1932—33, jolloin ne olivat alimmillaan, verotettavasta omaisuudesta tällöinkin yli 9 %. Ylempänä todettiin nimenomaan, että omaisuusveron regressiivinen vaikutus näkyy voimakkaimmin silloin, kun kannattavuus on alhainen.

Suoritettu lyhyt tilastollinen tarkastelu, nojasipa se sitten yleisen tulo- ja omaisuusverotilaston tietoihin tai tätä tarkoitusta varten erityisesti koottuun materiaaliin, on näyttänyt vahvistavan sitä tuloveroa täydentävän omaisuusveron luonteesta jo sellaisenaan pääteltävissä olevaa tosiasiaa, että omaisuusvero on ristiriidassa yleensäkin verotuksen maksukyvyntukaisuuden periaatteen ja erityisesti tätä periaatetta edelleen kehitettäessä muodostetun tuloverotuksen progressioperiaatteen kanssa. Verotettavan tulon alentuessa omaisuusvero, mikäli omaisuuden määrässä ei samanaikaisesti tapahdu vastaavaa muutosta, ei, kuten »kykyisyysperiaatteen» mukaisessa verotuksessa tulisi tapahtua, alene, vaan säilyy absoluuttiselta määrältään entisellään, samalla kun sen osuus tulosta prosentuaalisesti kasvaa täsmälleen päinvastoin, kuin mitä progressioperiaatetta noudattavan verotuksen tulisi tehdä. Täytyy todeta, että se toinen menettelytapa, jota vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttamiseksi on omaisuusveron rinnalla teoriassa suositeltu ja joka useiden maiden verotuslainsäädännössä on tullut toteutetuksi, nimittäin omaisuudesta saadun tulon verottaminen itse tuloverotuksen puitteissa vaikuttamatonta tuloa korkeammin verosadanneksin, näissä suhteissa täysin joustavasti mukautuu verotukselle »kykyisyysteoriasta» käsin asetettaviin vaatimuksiin. — Edellä on lisäksi osoittautunut, että omaisuusvero joutuu kykyisyysteorian kanssa ristiriitaan siinäkin kohden, ettei se luonteensa mukaisesti voi kiinnittää huomiota siihen, tekeekö työtuloa saava verovelvollinen todellakin niitä varauksia tulevaisuutta

varten, joiden juuri katsotaan heikentävän hänen maksukykyään omaisuusverotulon saajan maksukykyyn verrattuna. Omaisuusverotusta käytettäessä vakauttamattoman tulon lievempi verottaminen tulee niidenkin hyväksi, jotka näitä varauksia eivät faktillisesti tee ja joiden veronmaksukyky ei näin ollen *tästä syystä* ole omaisuusverotuloa saavien maksukykyisyyttä alhaisempi.

Tällaiset ristiriitaisuudet, joihin omaisuusvero joutuu niiden verotusperiaatteiden kanssa, mistä käsin vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimusta sitäkin toisaalta kuitenkin perustellaan, panevat oudoksumaan tämän veron valitsemista lisäverotuksen toteuttamismuodoksi ja etsimään tälle menettelylle toisenlaatuisia, reaalisempia vaikuttimia. Tällaista käsitystä tukee edelleen se, että käytännön lainsäädännössä ei ole, kuten seuraavassa osoitetaan, omaisuusveroa tuloveron täydennysverona toteutettu edes niin puhtaana kuin se tämän veron luonne huomioon ottaen ylipäänsä olisi mahdollista. Osoittautuu, että verolait sisältävät säännöksiä, jotka joko ovat ilmeisessä ristiriidassa vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen kanssa tai joita tämä vaatimus ainakaan ei nimenomaan edellyttäisi.

9 luku. Omaisuusverolakien ja vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen välisiä ristiriitaisuuksia.

Ne omaisuusverolakien säännökset, joissa ilmeisimmin voidaan osoittaa ristiriitaa omaisuusveron perusteluksi esitetyn vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen kanssa, koskevat kolmea kysymysryhmää: a) verotettavan omaisuuden määräämistä, b) omaisuusverovelvollisia verosubjekteja ja c) omaisuusverotuksen veroasteikkoja.

a. Verotettavan omaisuuden määrääminen eräissä omaisuusverolaeissa.

Jos omaisuusverotuksen tarkoituksena on vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttaminen, seuraa tästä, että tämän verotuksen, mikäli se ei tahdo joutua ristiriitaan perusteluittensa kanssa, tulee kohdistua vain *tuloa tuottavaan ansaintaomaisuuteen*, mutta ei sen sijaan käyttöomaisuuteen eikä myöskään ansaintaomaisuuteen silloin, kun tämä ei anna verotettavaa tuloa.¹ Omaisuusverolakien verotettavan omaisuuden määräämistä koskevien säännösten tarkastelu osoittaa kuitenkin, kuten LAMPE on lausunut, että »finanssipoliittinen käytäntö laiminlyö myös omaisuusveron kohdalla verologiikan huomioon ottamisen, joka vaatii

¹ Vrt. WALTHER LOTZ, Finanzwissenschaft, Tübingen 1931, s. 526, 528.

eksaktista suhdetta veron rakenteen ja veron motivoinnin välillä... Käytäntö vetoaa (omaisuusveron) motivoimiseksi ensisijassa vakautetun tulon lisäverotusargumenttiin; siitä huolimatta on omaisuuden omistus sellaisenaan verotuksen kohteena sitä huomioon ottamatta, saadaanko ja missä määrin omaisuudesta tuloja...»¹

Pelkkään käyttöomaisuuteen kaikkein ilmeisimmin kuuluvat omaisuusesineet, sellaiset kuin huonekalut ja taloustavarat, on verolaeissa kuitenkin, kuten edellä II osassa on osoitettu, yleensä nimenomaisesti suljettu pois verotettavaksi tulevasta omaisuudesta. Siten Preussin täydennysverolaki (vrt. edellä s. 58) selittää nimenomaan, että verotettavaa omaisuutta *eivät* ole huonekalut, taloustavarat eivätkä muut irtaimistoesineet (andere bewegliche körperliche Sachen), sikäli kuin näitä ei ole pidettävä maatilaa kuuluvina kalustoesineinä tai perus- ja liikepääoman osina. Myös Ruotsin tulo- ja omaisuusverolaeissa (vrt. edellä s. 76) on tätä vastaava säännös. Samansukuiset määräykset sisältyvät niinkään Suomen verolakeihin, sekä vuoden 1924 lakiin että uuteen tulo- ja omaisuusverolakiin 19 päivältä marraskuuta 1943. — Saksan valtakunnan omaisuusverolaeissa (oikeastaan valtakunnan arvonmäärittämissä laeissa, joihin omaisuusverolait näissä kohdin vain viittaavat) ei samalla tavalla kuin Preussin, Ruotsin ja Suomen laeissa ole vastaavia nimenomaisia negatiivisia säännöksiä siitä, että kosketeltuja käyttöomaisuuden lajeja ei lueta verotettaviin varoihin; kun toisaalta positiiviset määräykset veronalaisesta omaisuudesta eivät luettele näitä omaisuuslajeja, on Saksan valtakunnan verolakien kanta tässä kohden asiallisesti sama kuin kosketeltujen toistenkin verolakien.

Mutta huonekalut, taloustavarat, vaatteet ja taideteokset merkitsevät vain varsin rajoitettua osaa kaikesta tuloa tuottamattomasta omaisuudesta ja vain osaa varsinaisesta käyttöomaisuudestakin. Yhdessäkään tässä tarkasteltavina olevista omaisuusverolaeista ei verotettavaa omaisuutta ole, niinkuin omaisuusveron motivoinnin mukaisesti tulisi tapahtua (siinä tapauksessa, että omaisuusvero katsotaan vakautetun tulon lisäveroksi), rajoitettu ainoastaan tuloa tuottavaa ansaintaomaisuutta koskevaksi.

Puhtain on tässä kohden kaikkien omaisuusverolakien prototyyppi, Preussin täydennysverolaki. Lain veronalaista omaisuutta koskeva pääsäännös — täydennysveron alaista on »koko irtain ja kiinteä omaisuus velat vähennettynä» — on tosin sellainen, että siinä ei omaisuuden

¹ AD. LAMPE, Vermögenssteuer, Wörterbuch der Volkswirtschaft, IV. Auflage, III. Band, Jena 1933, s. 714.

tuottonäkökohtaan kiinnitetä huomiota. Mutta kun laissa sitten tarkemmin luetellaan, mitä tällä »irtaimella ja kiinteällä omaisuudella» tarkoitetaan (vrt. edellä s. 58), selviää, että veronalaiseksi tarkoitettu omaisuus on luonteeltaan lähinnä *ansaintaomaisuutta*.¹ Sitä vastoin ei kiinnitetä huomiota siihen, antaako tämä ansaintaomaisuus verovuonna tosiasiallisesti tuloa vai ei. Kokonaan ei tätä näkökohtaa kuitenkaan ole Preussin laissa sivuutettu. Lakiin sisältyi (ks. edellä s. 61) näet eräitä *verotusta lieventäviä määräyksiä* sellaisten tapausten varalta, että verotettava omaisuus oli tuottamatonta tai vähän tuottavaa. — Kuten edellä (vrt. s. 54) on osoitettu, myös Tanskan tulo- ja omaisuusverolaki on tähän näkökohtaan kiinnittänyt huomiota.

Preussin täydennysverolaki oli näin ollen verotettavan omaisuuden määrittelyssään vielä veron motivoinnille suhteellisen uskollinen. Muissa valtioissa myöhemmin säädetyt vastaavat omaisuusverolait ovat tässä kohden jääneet Preussin lakia epäpuhtaammiksi.

Saksan valtakunnan arvonmäääämlaki 10 päiväältä elokuuta 1925 määritteli verotettavan omaisuuden Preussin lain tapaan »kaikeksi liikkuvaksi ja kiinteäksi omaisuudeksi velat vähennettynä». Ne eri omaisuuslajit, joiden katsottiin täten yleisesti määriteltyyyn verotettavaan omaisuuteen kuuluvan, olivat tosin tässäkin laissa, kuten edellä selostetusta luettelosta ilmenee (ks. s. 64), jälleen pääasiallisesti erilaa-
tuista ansaintaomaisuutta. Mutta mitään huomiota ei tällöin ensiksikään kiinnitetty siihen, antaako tämä omaisuus tuloa vai ei — valtakunnan laissa ei ollut Preussin lain tapaisia lieventäviä määräyksiä niiden tapausten varalta, että omaisuus ei anna mitään tai antaa vain hyvin rajoitetun tuoton. Verotettavan omaisuuden joukkoon oli päinvastoin luettu sellainenkin omaisuus kuin esim. korottomat pääomasaatavat, mikä osoittaa, että tuottavuusnäkökohtaan nimenomaan ei kiinnitetty huomiota. Sitä paitsi verotettavan omaisuuden luettelo sisälsi sellaisia-
kin omaisuusesineitä, jotka ovat puhdasta käyttöomaisuutta, kuten esim. jalokivet ja helmet, jalometalliesineet, koruesineet jne. Tällaisten omaisuus-
suusesineiden verottaminen *tuloveron täydennysveroksi tarkoitettuna* omaisuusverolla on paikallaan vain silloin, kun omistaja käy niillä

¹ Preussin täydennysverolakiesityksen perusteluissa lausuttiinkin nimenomaan: »Bezweckt die Ergänzungssteuer vornehmlich die schärfere Heranziehung des fundierten Einkommens, so ist es folgerichtig, den Masstab der Besteuerung ausschliesslich in denjenigen Vermögensgegenständen zu suchen, welche nach ihrer Natur zur Erzielung eines Einkommens, zur Produktion bestimmt sind.» Finanz-Archiv, Zehnter Jahrgang, s. 376. Vrt. myös WALTHER LOTZ, m. t., s. 529.

kauppaa tai muuten on saattanut ne tuloa tuottaviksi itselleen, mutta tällaista rajoitusta ei puheena oleva laki tuntenut.

Saksan uudistettu Reichsbewertungsgesetz, arvonmääräämislaki, 16 päivältä lokakuuta 1934 ei olennaisesti eroa edeltäjästään tämän kysymyksen suhteen. Uusi laki luettelee (ks. edellä s. 69) veronalaisen omaisuuden pääryhminä maa- ja metsätaloudellisen omaisuuden, kiinteistöomaisuuden, liikeomaisuuden sekä »muun omaisuuden», mutta ei edellytä, että näihin neljään ryhmään kuuluvan omaisuuden tulisi olla tuottavaa ollakseen veronalaista. »Muun omaisuuden» tarkempi erittely osoittaa päinvastoin jälleen, että myös selvästi tuottamattomia omaisuusesineitä luetaan verotettavaan omaisuuteen.

Ruotsin omaisuusverotus kohdistuu tosin sekin pääasiallisesti ansaintaomaisuuteen. Mutta mitään eroa ei Ruotsissakaan tehdä ensikkään sen välillä, onko ansaintaomaisuus tuloa tuottavaa vai tuottamattonta. Lisäksi eräät puhtaan *käyttöomaisuuden* lajit on laissa nimenomaan määrätty veronalaisiksi (ks. edellä s. 76). Lain käsittelyvaiheessa Ruotsin valtiopäivillä tunnustettiin hallituksen taholta nimenomaan, että »Ruotsin omaisuusverotus ei ole johdonmukaisesti vakautetun tulon veroa, vaan kohdistuu myös sellaisiin varoihin, jotka eivät anna mitään tuloa».¹

Suomen tuloveroa täydentävä omaisuusverotus on tässä tarkasteltavana olevan kysymyksen suhteen Ruotsin ja Saksan valtakunnan vastaavien verolakien kannalla. Ilmeisin käyttöomaisuus, vaatteet, huonekalut, talouksineet ja muu asuntoirtoaimisto, ei ole veronalaista. Mutta vaikkakin omaisuusverotus siis pääasiallisesti kohdistuu ansaintaomaisuuteen, tämän omaisuuden tuottavuus tai tuottamattomuus ei veronalaisuuteen vaikuta mitään, ja myös sellainen käyttöomaisuus, joka ei kuulu laissa verotettavasta omaisuudesta nimenomaan erotettuihin omaisuuslajeihin, on veronalaista. Tästä ei meillä, kuten Ruotsissa, ole itse lakiin otettu nimenomaista säännöstä, mutta sen sijaan uuden tulo- ja omaisuusveroasetuksen 17 §:ssä säädetään, että »tulo- ja omaisuusverolain 33 §:ssä tarkoitettuna verovapaana omaisuutena ei ole pidettävä verovelvollisen tai hänen perheensä henkilökohtaista käyttöä tai mukavuutta varten hankittuja autoja, moottoripyöriä ja -veneitä, purjeveneitä, ratsuhevosia tahi muita niihin verrattavia esineitä, eikä myöskään tavanomaista suuremman arvoisia koruesinemääriä».² Suomenkin tuloveroa

¹ Valtiovarainministerin, valtioneuvos LYBERGIN lausunnosta vuoden 1927 valtiopäivillä — prop. 103, s. 29. Lainaus teoksesta Skattelagarna, s. 417.

² Tulo- ja omaisuusveroasetus, annettu Helsingissä 11 päivänä tammikuuta 1944, Suomen Asetuskokoelma vuonna 1944, N:o 27, s. 115.

täydentävän omaisuusverotuksen suhteen siis pitää paikkansa MOLLin toteamus: »Omaisuusveroa on viime aikoina kehitetty tavalla, joka menee yli vakautetun tulon verottamistarkoituksen: se kohdistuu paitsi ansaintaomaisuuteen erityisesti kallisarvoiseen käyttöomaisuuteen».¹

b. *Tuloveroa täydentävän omaisuusveron kohdistaminen juridisiin henkilöihin.*

Veroteoriassa on laajasti käsitelty kysymystä, voiko juridisilla henkilöillä, esim. osakeyhtiöillä ja muilla näiden luonteisilla keino-tekoisilla oikeusmuodostelmilla, ylipäänsä olla omaa, itsenäistä tuloa ja voidaan ne näin ollen asettaa tuloverotuksen alaisiksi.² Miten tämä käsitelty pulmakysymys ratkaistaneenkin, tästä riippumatta on selvää, että eronteko *vakautetun ja vakauttamattoman tulon välillä* on joka tapauksessa juridisten henkilöiden kohdalla mahdotonta, mistä taas seuraa, että omaisuusveron, siinä tapauksessa, että sitä perustellaan vakautetun tulon lisäverotuksen näkökohdalla, ulottaminen juridisiin henkilöihin on luonnotonta.

Sillä mikä olikaan peruste vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilaisen verottamisen vaatimukselle? Vakautetun tulon saaja katsottiin vakauttamattoman tulon saajaa maksukykyisemmäksi sen vuoksi, että *sairauden, vanhuuden* ja muiden tämänkaltaisten ansiokyvyyttömyyttä aiheuttavien elämänkohtaloiden (jälkeenjäävien osalta myös *perheenelättäjän kuoleman*) kohdatessa vakautettu, omaisuuden avulla saatu tulo jatkuu, minkä vuoksi tämän tulon saajan ei tarvitse tehdä niitä säästöjä epävarman tulevaisuuden varalle, joita pelkän vakauttamattoman tulon saajan on pakko tehdä. Niinkuin havaitaan, käsitteitä vakautettu ja vakauttamaton tulo voidaan soveltaa *ainoastaan luonnollisiin henkilöihin* — sairauden, vanhuuden ja kuoleman vaarat eivät ulotu niihin keino-tekoisiin oikeusmuodostelmiin, joita juridiset henkilöt edustavat. Juridisten henkilöiden saattaminen vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajaksi tarkoitetun omaisuusveron alaisiksi on näin ollen täysin epämielekästä, luonnotonta, epäloogillista³ — se on yhtä luonnotonta, kuin jos juridiset henkilöt velvoitettaisiin maksamaan naimattomien ja lapsettomien lisäveroa, »poikamiesveroa»!

Miten tämä kysymys on eri maiden verotuslainsäädännössä ratkaistu? Jälleen huomataan, että Preussin täydennysverolaki näyttäytyy

¹ MOLL, m. t., s. 543.

² Vrt. KOVERO, Osakeyhtiöverotus ja sen uudestaanjärjestely meillä, s. 9 ja seur.

³ Vrt. KOVERO, Osakeyhtiöverotus ja sen uudestaanjärjestely meillä, s. 30, sekä SCHANZ, m. a., s. 43.

teoreettiselle motivoinnilleen uskollisimmaksi; täydennysverolain mukaan täydennysverovelvollisuus näet koskee ainoastaan fyysillisiä henkilöitä (ks. edellä s. 57).¹ Saksan osavaltioiden vastaavat verolait ennen maailmansotaa seurasivat tässä kohden yleensä preussilaista esimerkkiä, eivät kuitenkaan kaikki.² Saksan valtakunnan omaisuusverolait sen sijaan ovat tässäkin kohden olleet preussilaista esikuvaansa epäpuhtaampia; sekä vuoden 1925 lain (ks. s. 63) että vuodelta 1934 peräisin olevan uuden lain mukaan (ks. s. 69) omaisuusverovelvollisuus koskee myös ei-fyysillisiä henkilöitä. Ruotsin tulo- ja omaisuusverolaki (ks. s. 74—75) ei tämän kysymyksen suhteen ole johdonmukainen. Osakeyhtiöt on vapautettu omaisuusverosta, mutta verovelvollisuus ulottuu kuitenkin lukuisiin juridisiin henkilöihin; tällaisia ovat mm. ne yhdistykset ja seurat, joiden jäsenillä ei jäsenyytensä perusteella ole osallisuutta yhdistyksen tai seuran omaisuuteen, samoin säätiöt, kaikki kuitenkin ainoastaan siinä tapauksessa, että ne ovat velvollisia suorittamaan veroa tulon perusteella. Kun verovelvollisuuden edellytyksenä siis yhdistysten ja seurojen osalta on se, että jäsenillä »ei jäsenyytensä perusteella ole osallisuutta yhdistyksen tai seuran omaisuuteen», selviää tästä, että veron ulottamisessa tai ei-ulottamisessa tiettyihin ei-fyysillisiin henkilöihin ei ole pidetty silmällä sitä, voidaanko käsitteitä vakautettu ja vakauttamaton tulo ylipäänsä soveltaa kysymyksessä oleviin ei-fyysillisiin henkilöihin, vaan on tahdottu vain välttää kaksinkertaisen verotuksen voimaan saattamista. — Suomen verolainsäädäntö menee ruotsalaista lakia olennaisesti pitemmälle säättämällä omaisuusverovelvolliseksi myös sellaiset juridiset henkilöt kuin esim. osakeyhtiöt, eli siis yhtymät, joiden omaisuuteen jäsenillä selvästi on jäsenyytensä perusteella osallisuutta. Tiettyä juridisten henkilöiden erikoisaseman tunnustamista fyysillisiin henkilöihin verrattuna merkitsee vuoden 1943 uudessa tulo- ja omaisuusverolaissa kuitenkin se, että juridisiin henkilöihin — eräitä poikkeuksia lukuunottamatta — ei ole sovellettu samaa progressiivista veroasteikkoa kuin fyysillisiin henkilöihin.

Tuloveroa täydentävän omaisuusveron ulottamista ei-fyysillisiin henkilöihin on veroteoriassa vastustettu paitsi sillä perusteella, että koko erontekoa vakauttamattoman ja vakautetun tulon välillä ei voida ei-fyysillisiin henkilöihin lainkaan soveltaa, myös siihen vedoten, että juridisten henkilöiden verottaminen merkitsee useimmissa tapauksissa *kaksinkertaista verotusta*. Tällöin pidetään silmällä ennen kaikkea sitä

¹ Vrt. WALTHER LOTZ, m. t., s. 529.

² Vrt. SCHANZ, m. a., s. 43.

juridisten henkilöiden taloudellisesti tärkeätä muotoa, jota osakeyhtiöt edustavat. Kun ensin osakkeenomistajia verotetaan heidän osakeomistuksistaan ja sen jälkeen osakeyhtiöitä näiden omaisuudesta, tulee sama omaisuus, niin huomautetaan, riidattomasti verotetuksi kahteen kertaan. »Erotus, joka tehdään osakeyhtiön ja osakkaan välillä (Zweipersonentheorie), perustuu . . . pelkkään juridiseen fiktion; asiallisesti omistavat osakkaat yhtiön (puhto-)omaisuuden.»¹ »Tämän vuoksi jokainen omaisuusverotuksen laajentaminen juridisia henkilöitä koskavaksi merkitsee kaksoisverotusta.»²

Tuloveroa täydentävän omaisuusveron ulottamista ei-fyysillisiin henkilöihin saatetaan kuitenkin — siitä huolimatta, että tällainen menettely on ristiriidassa tämän veromuodon yleisen perustelun kanssa ja merkitsee myös kaksinkertaisen verotuksen voimaan saattamista — puolestaa viittaamalla käytännöllisen verotustyön vaatimuksiin. Tältä kannalta voidaan nimittäin ajatella esitettävän, että vaikka osakeyhtiöiden tulo- ja omaisuus asiallisesti onkin osakkaiden tuloa ja omaisuutta, niiden vapauttaminen verosta tulisi tosiasiallisesti kuitenkin merkitsemään sitä, että erittäin huomattavat määrät tuloa ja omaisuutta pääsisi välttämään verotuksen. Mutta selvää on tietenkin, että, milloin tätä käytännöllisen verotustyön edustamaa näkökohtaa pidetään silmällä, omaisuusveron ulottamista juridisiin henkilöihin on tällöin myös nimenomaisesti perusteltava ainoastaan tällä näkökannalla eikä yleisellä vakautetun tulon lisäverotusargumentilla.

c. *Omaisuusveroasteikkojen progressiivisuus.*

Omaisuusveron ulottaminen tuloa tuottamattomaan omaisuuteen samoin kuin juridisiin henkilöihin ovat verolakien kohtia, joita vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksesta käsin ei voida perustella. Kolmantena tällaisena kohtana on *omaisuusveroasteikon progressiivisuus* useissa verolaeissa.

Vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimus perustuu siihen, että katsotaan omaisuudesta tai omaisuuden avulla saadun tulon olevan jatkuvuutensa suuremman varmuuden vuoksi maksukykyisempää kuin työtulon. Progressiivisen asteikon soveltaminen vaatimusta toteuttavaan omaisuusveroon olisi luonnollista siinä tapauksessa, että omaisuuden

¹ KOVERO, Osakeyhtiöverotus ja sen uudestaanjärjestely meillä, s. 30; vrt. tässä kohden myös MEINANDER, m. t., s. 31.

² LAMPE, m. t., s. 715.

antaman tulon varmuuden voitaisiin katsoa kohoavan sitä mukaa kuin omaisuus kasvaa. Näin ei tietenkään ole asian laita. Tulon varmuus riippuu sijoitusten laadusta; samanlaatuisissa sijoituksissa omaisuuden antama tuotto sen sijaan on yhtä varmaa omaisuuden määrästä riippumatta. Korkotulo 1 000 markan tai 1 000 000 markan talletuksesta vakavaraisessa pankissa on kummassakin tapauksessa täsmälleen yhtä varmaa. Kun näin on, progression soveltamista tuloveron täydennysveroksi tarkoitettuun omaisuusveroon voidaan todellakin pitää »käsitteellisenä mahdottomuutena».¹

Kaikki omaisuusverolait eivät olekaan lähteneet progressiivisen omaisuusverotuksen tielle. Preussin täydennysvero on myös tässä kohden pysynyt uskollisena teoreettiselle perustelulle; sen veroasteikko on näet (vrt. edellä s. 60—62) proportionaalinen. (Aivan tarkasti ottaen ei asteikko kuitenkaan ole proportionaalinen, koska veroa ei ole määrätty samana muuttumattomana prosenttina verotettavasta omaisuudesta, vaan siten, että vero on aina tiettyjen omaisuusrajojen välillä markkamääräisesti sama, mikä tekee veron »polveilevasti regressiiviseksi» — ks. diagrammia 1, s. 62. Käytännöllisesti katsoen tällainen vero tietenkin on suhteellinen: kannettava veromäärä on aina omaisuusvälien alarajan kohdalla 0.5 ‰ verotettavasta omaisuudesta.)

Saksan valtakunnan omaisuusverolakeihin on Preussin esikuva tässä kohden vaikuttanut; vuoden 1925 omaisuusverolain perusteluissa huomautettiin nimenomaan, että »yleisten finanssipoliittisten periaatteiden mukaisesti ei progressiivinen tariffi ylipäänsä sovellu omaisuusverotukseen».² Kysymyksessä oleva vero oli tämän mukaisesti *pääasiallisesti* suhteellinen, vero oli viisi tuhannelta verotettavasta omaisuudesta — veropromille oli siis kymmenkertainen Preussin täydennysveroon verrattuna. Mutta omaisuusveron suhteellisuus ei kuitenkaan ollut kauttaaltaan läpivietyä; veroasteikon alapäässä oli näet voimassa lievä degressio, yläpäässä, suurimpien omaisuuksien kohdalla, taas progressio, niinkuin edellä (s. 66—67) on yksityiskohtaisemmin esitetty.

Saksan uusi omaisuusverolaki vuodelta 1934 on tässä kohden yleensä edeltäjänsä kaltainen. Omaisuusvero on nytkin pääasiallisesti propor-

¹ Vrt. KOVERO, Progressioperiaatteesta verotuksessa, s. 101, ja sama, Some views on marginal utility and the theory of taxation, Helsinki 1933, s. 93 (alaviitta), sekä LAMPE, m. t., s. 715—716, samoin WALTHER LOTZ, m. t., s. 529.

² Begründung zum Gesetzentwurf vom 23. April 1925, Reichstag III 1924/25, Drucks. Nr. 798, Finanz-Archiv, Dreiundvierzigster Jahrgang, Erster Band, s. 298.

tionaalinen, jälleen viisi tuhannelta veronalaisesta omaisuudesta. *Kuulonnollisilla henkilöillä* kuitenkin tietty omaisuuden määrä on verosta vapaata, johtuu tästä, että vero muuttuu tietyllä tavalla progressiiviseksi (ks. diagrammia 3, s. 72). — Juridisille henkilöille ei uudessa laissa ole tällaisia »vapaaeriä» myönnetty.

Saksalainen omaisuusverolainsäädäntö on siis tässä kysymyksessä yleensä pyrkinyt olemaan ylittämättä niitä rajoja, joita omaisuusveron teoreettisesta perustelusta käsin verolle voidaan asettaa; lainsäädäntö Saksan valtakunnassa ei tällöin kuitenkaan enää ole aivan yhtä puhdasta kuin Preussin täydennysvero. Kuten seuraavassa osoitetaan, on muualla omaisuusverolainsäädännössä sen sijaan yleisesti lähdetty progressiivisen omaisuusverotuksen tielle.

Niinkuin kuudennessa luvussa on selostettu, on *Ruotsissa* omaisuusverotus kytketty tuloverotukseen siten, että verovelvollisen taksoitettuun tuloon lisätään yksi sadasosa hänen veronalaisesta omaisuudestaan, jolloin saadaan ns. taksoitettu määrä; ennen kuin tästä päästään lopulliseen verotettavaan määrään, on fyysillisten henkilöiden kohdalla vielä tehtävä erilaisia vähennyksiä. Kun verotettavasta määrästä tulo- ja omaisuusveron ns. »perusmäärä» lasketaan *progressiivisen* veroasteikon mukaan, tulee tällöin myös omaisuuteen kohdistuva osa verosta progressiiviseksi. Tietyille ei-fyysillisille verovelvollisille vero kuitenkin on suhteellinen. Tätä tuloverotuksen yhteyteen kytkettyä omaisuusverotusta täydennetään *Ruotsissa* nykyisin ns. erikoisverolla omaisuudesta, minkä asteikko niin ikään on progressiivinen (ks. edellä s. 85—86).

Suomessa on tuloveroa täydentävä omaisuusverotus alun alkaen, siis vuoden 1920 laista lähtien, tapahtunut progressiivisen asteikon mukaan. Vuoden 1920 veroasteikossa vero alarajalla, 20 000—60 000 markan omaisuuksista, oli 0.1 ‰ ja kohosi sen jälkeen, kunnes 20 000 000 markan omaisuuden kohdalla saavutti ylärajansa, 6 ‰. Omaisuusveroasteikot muuttuivat vuosina 1924 ja (jonkin verran) vuonna 1935, mutta asteikkojen progressiivisuus säilyi. Vuoden 1943 uudessa tulo- ja omaisuusverolaissa veroasteikko fyysillisten henkilöiden kohdalla niin ikään on jatkuvasti ylenevä, juridisten henkilöiden sekä tulo- että omaisuusverotus sen sijaan on muuttunut suhteelliseksi.

Itse asiassa tuloveron täydennysveroksi tarkoitettun omaisuusverotuksen progressiivisuus on suorastaan sääntönä, josta ainoastaan Preussin ja, osittain, Saksan valtakunnan omaisuusverotus on tehnyt poikkeuksen — tosin erittäin merkittävän. Paitsi *Ruotsissa* ja *Suomessa* on näet tuloverotusta täydentävä omaisuusverotus, kuten edellä (s. 52—55) on osoitettu, yleensä progressiivista muissakin tämän veromuodon

omaksuneissa ei-saksalaisissa maissa, nimittäin Sveitsin kantoneissa, Hollannissa (jos näet sikäläistä omaisuusverotusta tarkastellaan kokonaisuutena), Tanskassa ja Norjassa.

On osoittautunut, että omaisuusvero, jos sitä tarkastellaan pelkkänä vakautetun tulon lisäverona, jo sellaisenaankin, oman välttämättömän luonteensa mukaisesti, vie merkittäviin ristiriitaisuuksiin »kykyisyysteorian» vaatimusten kanssa, tämän teorian, jonka erästä yksityiskohdasta, erästä postulaattia omaisuusvero kuitenkin on tarkoitettu toteuttamaan. Kun puheena oleva postulaatti, vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilainen verottaminen, toteutetaan omaisuusverolla, tällöin ei ensiksikään voida erottaa niitä tapauksia, joissa vakauttamattoman tulon saaja todellakin tekee säästöjä tulevaisuutensa varalle, niistä tapauksista, joissa näin ei tapahdu, vaikka tähän on olemassa teoreettinen tarve. Omaisuusvero ei myöskään, enempää kuin mikään muukaan vaatimuksen toteuttamismuoto, kykene »sekamuotoisissa» tuloissa kohdistumaan nimenomaan ja yksinomaan siihen tulon osaan, joka on vakautettua — näin siitä yksinkertaisesta syystä, että sekamuotoisia tuloja ei voida jakaa vakautettuun ja vakauttamattomaan osaan. Lisäksi on ollut todettava, että omaisuusvero vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajana joutuu ristiriitaan kykyisyysteorian toisen tärkeän alavaatimuksen, nimittäin tuloverotuksen ylenevyyden vaatimuksen kanssa.

Jo nämä omaisuusveron periaatteelliset heikkoudet ovat saaneet oudoksumaan sen valitsemista vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajaksi; differentioitu tulovero olisi ainakin jälkimmäisessä suhteessa vapaa omaisuusveroon liittyvästä välttämättömästä puutteellisuudesta. Kun omaisuusvero tästä huolimatta on valittu, tämä panee helposti otaksumaan, että veron reaalin motivaatio onkin ollut toinen kuin pelkkä vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimus.

Tätä käsitystä vahvistaa edelleen se, että kun omaisuusvero on eri maiden verotuslainsäädännössä toteutettu, omaisuusverolakeihin tällöin on sisällytetty säännöksiä, joita omaisuusvero pelkkänä vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajana ei edellyttäisi. Vero on ensinnäkin kohdistettu tuloa tuottamattomaan omaisuuteen, vieläpä sellaiseen puhtaaseen käyttöomaisuuteenkin, joka ei ole edes tarkoitettu tulon ansaitsemiseen käytettäväksi. Vero on edelleen useissa tapauksissa kohdistettu myös ei-fyysillisiin henkilöihin, vaikka käsitteitä vakautettu ja vakauttamaton tulo ei voida niihin ensinkään soveltaa. Veroasteikko on lisäksi useimmissa tapauksissa ylenevä, mihin vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksesta ei saada tukea.

Miten tämä kaikki voidaan selittää? »Tuloveroa täydentävän» omaisuusveron käytäntöön ottamiseen on selvästikin ollut vaikuttamassa toisia syitä, jotka todellisuudessa ovat painaneet enemmän kuin »vakautetun tulon lisäverotuksen» näkökohta. Jälkimmäinen seikka onkin tosiasiallisesti kenties ollut vain eräs sivumotiivi tai kerrassaan pelkkä verho, jonka taakse todellinen motiivointi vain näennäisesti voi peittyä.

Mitä siis ovat ne veroteorian vaatimuksia painavimmat voimat, jotka ovat osaltaan olleet aiheuttamassa omaisuusveron käytäntöön ottoa uudenaikaisessa välittömässä verotuksessa ja antaneet tälle verolle sen tosiasiallisen muodon, joka sillä eri maiden verolaeissa on havaittu olevan? Vastauksen saamiseksi tähän kysymykseen on luotava katsaus sen ajankohdan yhteiskunnalliseen kehitykseen, jolloin omaisuusverotus on saatettu voimaan.

IV

Omaisuusverotus ja omaisuudettoman luokan yhteiskunnallinen nousu.

10 luku. Proletaarisen luokkaliikkeen kehittyminen Euroopan johtavissa maissa 1800-luvulla.

Se seikka, että »vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen» toteuttajaksi eräissä maissa on valittu nimenomaan tuloveroa täydentävä omaisuusvero siihen liittyvistä vakavista teoreettisista puutteellisuuksista huolimatta, sekä edelleen, että omaisuusverolait ovat eräissä tärkeissä kohdissa ylittäneet ne rajat, joita verolle pelkkänä tuloveron täydentäjänä kyseellisen vaatimuksen toteuttamiseksi on asetettava, ovat panneet etsimään omaisuusverotukselle muunlaatuista motivaatiota, kuin millä teoreettinen verotuspolitiikka sitä perustelee. Tosiasiallisesti muita vaikuttimia saa otaksumaan jo se seikka, että eri maiden verotuslainsäädännössä on otettu huomioon vain muutamia harvoja veronmaksajien maksukykyyn vaikuttavista varsin moninaisista tekijöistä ja että näiden harvojen huomioon otettujen joukossa on — toimeentulominimin verovapauden ja tuloverotuksen progressiivisuuden rinnalla — juuri omaisuuden avulla saadun tulon lisäverotuksen näkökohta.

Mitä sitten saattavat olla ne muut, veroteorian vaatimuksia¹ ilmeisesti painavimmat vaikuttimet, se reaalinen motivaatio, joka on omaisuusverotuksen takana? Vastaus kysymykseen saadaan, jos omaisuusverotusta tarkastellaan erään eurooppalaisten maiden sisäistä historiaa viime sadan vuoden aikana hallinneen valtailmiön taustaa vastaan. Tämä ilmiö on se jännitystila ja siitä johtuva »luokkataistelu», joka on vallinnut toisaalta omistavan yhteiskuntakerroksen, toisaalta valtaan ja vaikutukseen pyrkivän suuren omistamattoman luokan, proletariaatin, välillä.

¹ Kuten muistetaan, »veroteorian» ja sen nimissä esitettyjen vaatimusten suhteen on johdannossa (s. 19 ja seur.) esitetty eräitä kriittisiä huomautuksia.

Proletariaatin, kapitalistisen suurteollisuuden yhteydessä esiintyvän omaisuudettoman palkkatyöväenluokan¹, tulevan liikehtimisen oireita voidaan *Ranskassa*, kuten tunnettua, havaita jo suuren vallankumouksen yhteydessä — esim. Babeufin, »vallankumouksen ainoan todellisen sosialistin», kapina vuonna 1796. Ranskan suuri vallankumous ei vielä kuitenkaan ollut varsinaiselta luonteeltaan proletaarinen vallankumous, kapitalistien ja köyhälistön välisen luokkataistelun esiintymä, vaan päinvastoin ennen kaikkea nousevan porvariston vallankumous vanhan feodaaliyhteiskunnan johtavan luokan, maataomistavan aateliston, etuoikeuksia vastaan.² Sama luonne oli myös Ranskan vuoden 1830 heinäkuun vallankumouksella³, mutta tämänkin vallankumouksen eräissä seurausilmiöissä sekä itse Ranskassa että sen naapurimaissa voidaan jälleen, ja entistä selvemmin, todeta eräänlaisen proletaarisen pohjavirtauksen olemassaolo⁴. — Siihen asti vaarallisimpaan kumousyritykseen ranskalaisen proletariaatin alati kytävä kapinallisuus johti vuoden 1848 helmikuun vallankumousta seuranneessa kesäkuun kapinassa.⁵ Sen keskeisen aseman vuoksi, joka Pariisilla ja Ranskalla silloin oli, nämä Pariisin kaduilla käydyt väkivaltaiset barrikaaditaistelut, niin

¹ Vrt. esim. LEWIS L. LORWIN, *Class Struggle*, Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. III, London 1930, s. 538 — 539; HEINRICH HERKNER, *Die Arbeiterfrage*, 7. Auflage, Berlin und Leipzig 1921, Erster Band, s. 1 ja seur.; WERNER SOMBART, *Sozialismus und soziale Bewegung*, Sechste Auflage, Jena 1908, s. 7 ja seur.; sama, *Deutscher Sozialismus*, Berlin 1934, s. 82, 87.

² Vrt. SOMBART, *Sozialismus und soziale Bewegung*, s. 146; ALFRED MEUSEL, *Revolution and counterrevolution*, Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. XIII, London 1934, s. 368 (»Ranskan vallankumous — porvarillinen vallankumous par excellence»); sama, *Proletariat*, Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. XII, London 1934, s. 514, sekä JOSÉ ORTEGA Y GASSET, *Massornas uppror (La rebelión de las masas, ruotsintanut Alf Ahlberg)*, Stockholm 1934, s. 114.

³ Vrt. SOMBART, *Sozialismus und soziale Bewegung*, s. 151.

⁴ Ranskassa esimerkiksi Lyonin silkinkutojat nousivat vuonna 1831 kapinaan selvin proletaarisin tunnuksin — vrt. LORENZ VON STEIN, *Die industrielle Gesellschaft (Geschichte der sozialen Bewegung in Frankreich von 1789 bis auf unsere Tage, Zweiter Band)*, München 1921 (ensi kerran 1850), s. 374. Belgiassa taas syntyi heinäkuun vallankumouksen seurausilmiönä levottomuuksia, joissa proletaarinen kansan-aines omine tavoitteineen oli eräin paikoin johdossa. Vrt. GUNNAR SARVA, *Valtiomuoto- ja kansallisuustaiistelujen aika Euroopassa vuosina 1815 — 1871, Maailmanhistoria, VI osa, Helsinki s. a., s. 75.*

⁵ Vrt. LORENZ VON STEIN, *Das Königtum, die Republik und die Souveränität der französischen Gesellschaft seit der Februarrevolution 1848 (Geschichte der sozialen Bewegung in Frankreich von 1789 bis auf unsere Tage, Dritter Band)*; München 1921 (ensi kerran 1850), s. 328 ja seur.

nopeasti kuin ne päättyivätkin kapinallisten täydelliseen tappioon, havahduttivat koko Euroopan huomaamaan, mitkä vaarat sitä uhkasivat, millainen syvä kuilu oli auennut eurooppalaisen teollistuneen yhteiskunnan kahden kerroksen, omistavien ja omistamattomien välille.¹

Englannissa oli jo 1700- ja 1800-luvun vaihteen tienoilta lähtien tämän tältä esiintynyt työväestön toimeenpanemia tehtaiden ryöstöjä ja hävittämisiä.² Laajaksi yhteiskunnalliseksi liikehtimiseksi tämä tehdastyöväen levottomuus paisui tunnetussa kartistiliikkeessä, »ensimmäisessä suunnitelmallisessa suuren tyylin proletaarisessa liikehtimisessä»³. Runsaan vuosikymmenen, suunnilleen vuodet 1838—48, kestätyään kartistiliikkeen vallankumouksellinen voima kuitenkin sammui, eikä Englannin työväenliike ole sen jälkeen asettanut itselleen varsinaisia kumouksellisia päämääriä. On tärkeätä merkitä muistiin, että Englannin työväenliikkeen vallankumouksellisen kärjen taittumisen voi eräältä

¹ Tämän vastakohtaisuuden perustavan merkityksen koko eurooppalaiselle historialle on todellista historiallista näkijänkykyä osoittavalla tavalla esittänyt LORENZ VON STEIN, pari vuotta kesäkuun kapinan jälkeen ilmestyneen Ranskan sosiaalisten liikkeiden historiaa käsitelleen teoksensa esipuheessa: »Kaikki ministeripulat, levottomuudet ja juonittelut, kaikki ajan poliittiset järkytykset eivät ole mitään tämän kehityksen rinnalla... Kaikesta, mitä ajassa tapahtuu, ei millään muulla ole kestäväää merkitystä kuin sillä, mikä on yhteydessä tämän vastakohtaisuuden kanssa; se voittaa tärkeydessä kuninkuuden, sisä- ja ulkopoliitiikan... Jos minulla olisi sellainen sanan ja ajatuksen mahti, että kykenisin kaikkien valtiomiesten, kaikkien yleisiä asioita joko katselijoina seuraavien tai niihin toimivina osaaottavien kaiken hengen voiman kohdistamaan tähän ainoaan kohtaan, sen minä tekisin, ja sen rinnalla saisi muu osa historiaa jäädä unohduksiin. Sillä juuri tässä eikä missään muualla on todellisen historian painopiste, lähimmän tulevaisuuden elämä.» L. v. Stein, *Die industrielle Gesellschaft*, esipuhe (»Uuden ajan luonteesta»), s. 11—12. — Saman tosiasian on KARL MARX ilmaissut omalla häikäilemättömän räikeällä tavallaan todetessaan, mitenkä kesäkuun kapina yhdisti »sekä Euroopan mantereella että Englannissa hallitsevien luokkien kaikki ryhmät, maanomistajat ja kapitalistit, pörssisudet ja kauppiat, suojelutullien ja vapaakaupan puolustajat, hallituksen ja vastustuspuolueet, papit ja vapaa-ajattelijat, nuoret huorat ja vanhat nunnat yhteisesti huutamaan omaisuuden, uskonnon, perheen ja yhteiskunnan pelastamista». Karl Marx, *Das Kapital*, I. Band, Hamburg 1867, s. 261. Niin Marxin kuin Steininkin lausumiin sisältyy tosin runsaasti liioittelevaa yksipuolisuutta — vrt. SOMBART, *Deutscher Sozialismus*, s. 116 — mutta toiselta puolen eurooppalainen historia kesäkuun kapinasta nykypäiviin on täynnänsä todistusta siitä, että omistavien ja omistamattomien välisten luokkavastakohtien kehitys tosiaankin on merkinnyt »lähimmän tulevaisuuden elämää».

² Vrt. SOMBART, *Sozialismus und soziale Bewegung*, s. 152.

³ SOMBART, m. t., s. 156; vrt. myös W. H. DAWSON, *Chartism*, *Encyclopaedia of the Social Sciences*, Vol. III, London 1930, s. 352 ja seur.

osalta katsoa johtuneen siitä viisaasta kaukonäköisyydestä, jota omistava työnantajaluokka Englannissa osoitti tekemällä myönnytyksiä ja toteuttamalla vaatimuksia, jotka selvästi helpottivat työväen asemaa.¹

Mitä tulee *Saksaan*, jonka tärkeimmässä osavaltiossa suoritettujen vero-reformin taustaksi nämä muutamat viittaukset proletaarisen luokkaliikkeen kehittymiseen on tarkoitettu, voidaan täälläkin jo 1800-luvun alkupuoliskolla havaita samänluonteisia tehdastyöväestön piirissä vallitsevan vaarallisen levottomuuden hajanaisia purkaantumisia, jollaisia Englannissa jo hiukan varhaisemmin sattuneet tehtaiden hävittämiset olivat olleet. Tunnettuja ovat varsinkin Sleesian kankurien kapinaluonteiset levottomuudet 1840-luvulla. Työväenliikkeen kehittyminen järjestyneeksi joukkoliikkeeksi² tapahtuu Saksassa kuitenkin jonkin verran myöhemmin kuin Ranskassa ja Englannissa, mikä oli luonnollista, koska kapitalistisen suurteollisuudenkin kehitys tässä maassa tapahtuu hitaammin.

Saksan ja voi sanoa koko maailman työväenliikkeen kehitykselle tuli suurimerkitykselliseksi se proletaarisen luokkaliikkeen teoria, jonka saksalaisen »tieteellisen sosialismin» suuret edustajat, sellaiset kuin FERDINAND LASSALLE, FRIEDRICH ENGELS ja ennen kaikkia muita KARL MARX, kehittivät useissa 1800-luvun puolivälin vaiheilta lähtien julkaisuissa teoksissaan; tunnetuimmat näistä ovat Marxin ja Engelsin »nerokkaan-primitiivinen»³ nuoruudenteos, vallankumouksellisena »hulluna vuotena» 1848 ensi kerran julkaistu Kommunistinen Manifesti sekä Marxin suuri pääteos *Das Kapital*. Köyhälistön luokkaliike, joka siihen asti oli ollut eräänlaista haparointia pimeässä, hajanaisia yleisen levottomuuden purkaantumisia, joilta vielä puuttui selvä yhteiskunnallisuvoimallinen päämäärä, tuli »tieteellisen sosialismin» ansiosta tavallaan tietoiseksi itsestään, tietoiseksi omasta luonteestaan, omista päämääristään ja mahdollisuuksistaan. Tuotantovälineitten yksityisomistukseen perustuva kapitalistinen yhteiskuntajärjestys oli kumottava, tuotanto-

¹ Vrt. SOMBART, *Sozialismus und soziale Bewegung*, s. 161, HERKNER, m. t., *Zweiter Band*, s. 96, 170—171, EDUARD BERNSTEIN, artikkelit »*Classenkampf und Compromiss*» sekä »*Utopismus und Eklekticismus*» (alkuaan *Die Neue Zeit*-lehden artikkeleita, mutta painettu uudelleen Bernsteinin teoksessa *Zur Geschichte und Theorie des Socialismus*, Berlin-Bern 1901, s. 149—166, 171—179), edelleen WALTHER LOTZ, m. t., s. 69—70.

² Saksan työväenliikkeen syntyvaiheiden suhteen vrt. paitsi SOMBARTIN *Sozialismus und soziale Bewegung* myös esim. GEORG ADLER, *Die Geschichte der ersten sozialpolitischen Arbeiterbewegung in Deutschland*, Breslau 1885.

³ WEBER, m. a., s. 42.

välineet otettava yhteiskunnan haltuun, tämä osoitettiin päämääräksi ja häikäilemätön luokkataistelu keinoksi, jolla tämä päämäärä voitiin toteuttaa.¹ Yhtyneen köyhälistön oli koko valtavalla joukkovoimallaan ryhdyttävä keskitettyyn hyökkäykseen *omaisuutta* vastaan, tai sitä eurooppalaisen yhteiskunnan nykyistä johtavaa kerrosta vastaan, jonka valta-aseman edellytyksenä oli yksityinen omistusoikeus »tuotantovälineisiin».

Näitä periaatteita ylimpinä tunnuksinaan pitäen Saksan työväenliike 1860-luvulta lähtien Lassallen, Marxin², Bebelin, Liebknechtin ja muiden johdolla kehittyi erittäin hyvin organisoiduksi, lujaksi ja voimakkaaksi sosiaalidemokraattiseksi puolueeksi, joka yleisen äänioikeuden voimaan saattamisen jälkeen vaali vaaleilta kokosi yhä suurempia äänestäjämassoja³ ja kohosi yhä vahvemmaksi valtatekijäksi Saksan poliittisessa elämässä. Tämä puolue asetti tuotantovälineiden yksityisen omistusoikeuden poistamisen avoimeksi päämääräkseen, ja kun se samalla kiihoitti kannattajajoukkojaan erittäin räikeällä agitaatiolla⁴

¹ »Kaikkien tähänastisten yhteiskuntien historia on ollut luokkataisteluiden historiaa. Vapaa ja orja, patriisi ja plebeiji, parooni ja maaorja, ammattikuntamestari ja kisälli, lyhyesti sanoen sortaja ja sorrettu, ovat aina olleet vastakkain, käyneet keskeytymätöntä, milloin salaista, milloin avointa taistelua, mikä joka kerralla on päättynyt koko yhteiskunnan kumoukselliseen mullistukseen tai taistelevien luokkien yhteiseen häviämiseen.» »Feodaalisen yhteiskunnan häviöstä syntynyt uuden aikainen porvarillinen yhteiskunta ei ole lakkauttanut luokkavastakohtia. Se on vain asettanut vanhojen tilalle uusia luokkia, uusia sortamisen edellytyksiä, uusia taistelun muotoja... Koko yhteiskunta jakaantuu yhä enemmän kahteen suureen, toisilleen vihamieliseen leiriin, kahteen suureen, suoranaisesti vastakkain olevaan luokkaan, porvaristoon ja proletariaattiin.» Das Kommunistische Manifest, Siebente autorisierte deutsche Ausgabe, Ausgewählte Lesestücke zum Studium der politischen Ökonomie, Zwölfter Band: Sozialismus, Kommunismus, Anarchismus, Karlsruhe i. B. 1920, s. 90—91.

² MARX ei ollut vain ajattelija ja talousteoreetikko, vaan myös vallankumousjohtaja, jolla on tärkeä, joskin hänen maanpakolaisuutensa vuoksi suurelta osalta vain välillinen vaikutus proletaarisen luokkaliikkeen organisaation kehittäjänä. »Oppia, älyä ylemmäksi kohosi hänessä tahto, intohimoinen, kumouksellinen tarmo, agitatorinen ja organisatorinen nero; hän oli mies, jonka jokaisesta huokosesta pursui raivoisa viha kapitalismia vastaan.» HERKNER, m. t. (lainaus tässä Salu Latvalan alkuteoksen neljännestä painoksesta tekemän suomennoksen mukaan, s. 327).

³ Vrt. K. R. BROTHERUS, Maailmanvaltopolitiikan aika vuosina 1871—1919, Maailmanhistoria, VI osa, s. 728.

⁴ »Jos kuunteli sosiaalidemokraattisten agitaattorien, sanomalehtien ja lentökirjasten sataäänistä kuoroa, niin sen mukaan uskonto oli tyhjää humpuukia, jonka petkuttajat olivat keksineet narrien nenästä vetämiseksi, isänmaallisuus oli pelkkä verho rosvoamisen ja murhaamisen peittämiseksi, avioliitto valtion sallimaa prosti-

todelliseen »puremaan valmiin koiran» katkeraan luokkataistelumieli-alaan¹, näytti tosiaankin siltä, että puolue ei kaihtaisi teoreetikkojensa esittämiä kaikkein äärimmäisimpiäkään keinoja tämän päämäärän saavuttamiseksi. Proletariaatin väkivaltainen hyökkäys omaisuutta ja omistavia vastaan, luokkataistelu sanan kirjaimellisessa merkityksessä, oli ottamassa valtaansa saksalaisen yhteiskunnan. Kysymys sosialismista ei ollut enää, kuten Liebknecht julisti, pelkkä teoriakysymys, vaan »kysymys vallasta, jota ei ratkaista missään parlamentissa, vaan kaduilla, taistelukentällä niinkuin kaikki muutkin valtakysymykset».²

11 luku. Sosiaaliset reformit proletaarisen kumousliikkeen hillitsijänä.

Saksan valtiovallan välittömänä reaktiona tähän proletariaatin taholta tulevaan luokkataisteluhaasteeseen olivat tietyt pakkotoimenpiteet. Näitä johti Saksan silloinen kaikkivaltias valtakunnankansleri OTTO VON BISMARCK. Hän sai valtiopäivät hyväksymään kuuluisan sosialistilain, ja tämän poikkeuslain turvin hän vastasi sosiaalidemokratian hyökkäilyihin lakkauttamalla satamäärin sosialistisia yhdistyksiä ja sanomalehtiä, yangituttamalla tai maasta karkoittamalla tuhansia sosiaalidemokraattisia johto- ja toimihenkilöitä jne.

Mutta Bismarck katsoi itsekin, että omistamattoman luokan taholta kehittyneen yhteiskuntavaaran poistamiseksi tarvitaan muitakin kuin sosialistilakiin perustuvia voimakeinoja. Hän näki, että sosiaalidemokratia imi ravintoa alimpien yhteiskuntakerrosten oloissa todella vallitsevista epäkohdista. »Sosiaalidemokratia sellaisena kuin se on», Bismarck huomautti eräässä lausunnossaan vuoden 1884 valtiopäivillä, »on kuitenkin aina vakava merkki, varakkaille kansanluokille varoittava 'mene tekel' siitä, että kaikki ei ole niinkuin olla pitäisi, että parannuksiin on syytä ryhtyä.»³ Jos todelliset epäkohdat poistettaisiin, silloin

tutionia, tiede kansankavalluksen ostettavissa oleva portto, koulu tyhmentämislaitos, joka palveli vapauden vastustajia, valtiopäivät joukko junkkereita, luopioita ja nollia, jotka kuin marionetit tanssivat oikeutta ja ihmisiä halveksivan valtiomiehen tahdon mukaan, sanomalehdistö yksi ainoa turmeluksen ja lahjonnan matelijälätäkkö.» FRANZ MEHRING, Die deutsche Sozialdemokratie. Ihre Geschichte und ihre Lehre, 3. Aufl., Bremen 1879, s. 179, lainaus HERKNERIN mukaan, Die Arbeiterfrage, Zweiter Band, s. 346.

¹ Vrt. HENDRIK DE MAN, Zur Psychologie des Sozialismus, Jena 1927, s. 53.

² W. LIEBKNECHT, Ueber die politische Stellung der Sozialdemokratie, Leipzig 1874, s. 5—7, lainaus Herknerin mukaan (suomalainen käännös, s. 343).

³ HERKNER, m. t., Zweiter Band, s. 101.

kumouksellinen liikehtiminen menettäisi maaperänsä. Sen vuoksi ei valtiovallan suinkaan tullut vain tehdä omistavalle luokalle palveluksia käyttämällä pakkotoimenpiteitä työväenliikkeen tukahduttamiseksi, vaan samalla osoittaa oikeamielisyytensä tekemällä köyhälistön asemaa parantavia reformeja.¹

Tässä kohden Bismarckin käsitys läheisesti liittyi »kateederisocialismin» nimellä tunnettuun, Saksan taloustieteessä ja talous- ja sosiaalipolitiikassa 1800-luvun viimeisinä vuosikymmeninä ilmenneeseen suuntaukseen. Bismarckin pyrkiessä vastustamaan »luokkataistelua» sekä pakollisin tukahduttamistoimenpitein että uudistuksia toimeenpanemalla kateederisocialismi korostaa ennen kaikkea jälkimmäisen näkökohdan välttämättömyyttä; tämän oppisuunnan mukaan työläisten kaikinpuolinen »siveellinen ja taloudellinen kohottaminen on varmin tae alempien luokkien ylempiä kohtaan tuntemaa kasvavaa katkeroitumista vastaan».² Suunta ei suinkaan, sille annetusta »kateederisocialistien» pilkkanimestä huolimatta, halunnut lähteä mihinkään socialistisiin keiluihin. Vaadittiin kyllä yhteiskunnallisia uudistuksia alimman yhteiskuntaluokan tilan kohottamiseksi, mutta samalla tunnustettiin voimassa olevat tuotannon muodot, voimassa oleva oikeusjärjestys ja myös yhteiskunnassa vallitsevat luokkasuhteet.³ Reformien toimeenpaneminen oli kuitenkin välttämätöntä, sillä työläisluokan elinehdot olivat sellaiset, että ne eivät tehneet tämän luokan siveellistä ja taloudellista edistymistä mahdolliseksi, minkä vuoksi luokan vastakohtaisuus omistaviin ja sivistyneistöön tulisi yhä jyrkkenemään. Tämä merkitsi vakavaa vaaraa, joka valtion oli torjuttava alemman luokan tilaa kohottamalla. Koko oppisuunnan ajatusten ydin sisältyy seuraavaan SCHMOLLERIN lausumaan: »Ei ole olemassa vallankumousta, joka olisi ehdottomasti välttämätön, ehdottomasti tarpeen. Jokainen vallankumous voidaan estää aikanaan toimeenpannuilla uudistuksilla. Ja koko historiallinen kehitys on siinä, että vallankumouksen sijalle asetetaan uudistus... Uudistus tarkoittaa ystävällisten suhteiden palauttamista yhteiskunnallisten luokkien välille, vääryyden poistamista tai lieventämistä, oikeudenmukaisemman varallisuuden jaon periaatteen toteuttamista, yhteis-

¹ Vrt. BROTHÉRUS, m. t., s. 723, sekä JAAKKO FORSMAN, Katsaus 19:nnen vuosisadan taloudelliseen ja yhteiskunnalliseen kehitykseen, Maailmanhistoria, VI osa, s. 301.

² ELSE KESTEN-CONRAD, Verein für Sozialpolitik, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Dritte Auflage, VIII. Band, Jena 1911, s. 147.

³ Vrt. W. LEXIS, Kathedersocialismus, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Dritte Auflage, V. Band, Jena 1910, s. 805.

kunnallisen lainsäädännön luomista, joka edistää kehitystä ja kohottaa alempia ja keskiluokkia aineellisessa ja henkisessä suhteessa.»¹ Schmollerin ja muiden kateederisosialistien suosittama politiikka oli itse asiassa aivan samaa, joka Englannissa oli osaltaan ollut vaikuttamassa työväenliikkeen vallankumouksellisen kärjen taittumiseen (vrt. edellä s. 149).

Näihin käsityksiin yhtyvät saksalaiset talousoppineet sekä talous-, sosiaali- ja finanssipoliitikot perustivat vuonna 1873 Eisenachissa yhdistyksen tunnetun yhdistyksen Verein für Sozialpolitik.² Yhdistys sai alusta alkaen huomattavan vaikutuksen Saksan julkisessa elämässä. Sen edustama »kateederisosialistinen» katsomuskanta, joka yhdistyksen perustamisvaiheessa tuotiin painavassa ja selkeässä muodossa julki, sai heti ennakkoluulotonta tunnustusta »opposition riveistä sosiaalidemokraattien äärimmäiseen siipeen asti», ja myös Preussin hallitus tunnustautui esitettyjen käsitysten kannattajaksi.³

Verein für Sozialpolitikin piirissä kehitetyn katsomustavan Saksan valtiovallan taholta osakseen saama ymmärtämys oli sitäkin luonnollisempi, koska Bismarckin käsitykset, kuten edellä on osoitettu, monessa suhteessa olivat samaan suuntaan käyviä. Tästä syystä myös yhdistyksen vaatimia sosiaalireformeja alettiin varhain toteuttaa käytännössä. Saksan valtiopäivien avajaisissa 17 päivänä marraskuuta 1881 annettu keisarillinen julistus, jossa ohjelmanluonteisena tuotiin ilmi käsitys, että yhteiskuntarauhan säilyttämiseksi ei riittänyt yksin pakkokeinoihin turvautuminen, vaan samalla oli yhteiskunnallisia epäkohtia poistamalla edistettävä työväenluokan menestystä⁴, aloitti tämän »valtiososia-

¹ SCHMOLLERin vastauskirjelmä »Ueber einige Grundfragen des Rechts und der Sittlichkeit» (Jena 1875) HEINRICH GOTTHARD VON TREITSCHKEN kirjoitukseen Der Sozialismus und seine Gönner (Berlin 1875), missä kirjoituksessa Treitschke oli syyttänyt kateederisosialisteja vallankumouksellisen sosialismin suosijoiksi. Linaus sisältyy esipuheeseen (s. 6—7) teoksessa SCHMOLLER, Luokkataistelut ennen ja nyt (suom. Ilmari Saari), Helsinki 1920.

² Ks. ELSE KESTEN-CONRAD, m. a., samoin NILO KÄRKKI, Verein für Sozialpolitik, Valtiotieteiden käsikirja, IV osa, Helsinki 1924, s. 501 ja seur.

³ Vrt. ELSE KESTEN-CONRAD m. a., s. 146.

⁴ Julistuskirja alkoi seuraavasti: »Jo tämän vuoden helmikuussa Me olemme lausuneet julki vakaumuksemme, että sosiaalisia vammoja ei ole pyrittävä parantamaan yksinomaan ehkäisemällä sosiaalidemokraattisia vallattomuuksia, vaan yhtä paljon positiivisesti edistämällä työväen menestystä.» HERKNER, m. t. (suomal. käännös), s. 153. — Wilhelm I:n ja Bismarckin käsitys monarkian tehtävästä asettua erilaisten luokkaintressien yläpuolelle yhteiskunnassa ja nimenomaan pyrkiä kohottamaan heikoimmassa asemassa olevan luokan tilaa oli itse asiassa täsmälleen samaa,

listisen sosiaalipolitiikan aikakauden» (Sombart). Bismarckin ja Wilhelm I:n tällöin alulle panemien yhteiskunnallisten uudistusten joukossa merkitsi tärkeintä aikaansaannosta Saksan tunnettu työväen-vakuutuslainsäädäntö: sairausvakuutuslaki vuonna 1883, tapaturma-vakuutuslaki 1884, vanhuus- ja työkyvyttömyysvakuutuslaki 1889.¹ Wilhelm II:n noustua valtaistuimelle ja Bismarckin kukistuttua tämä valtiososialistinen suuntaus Saksan sisäpolitiikassa edelleenkin jatkuu. Uusi keisarikin katsoo voivansa riistää aseet sosialistisen agitaation käsistä osoittamalla suurta myötämielisyyttä työväenluokan pyrkimyksille. Hallituskautensa alussa, tammikuussa 1890, hän tässä mielessä antoi kaksi julistusta työväen lainsäädännön edelleen kehittämisestä.²

»Kateederisosialistien» ja Verein für Sozialpolitikin piirissä teoreettisesti kehitelty ja Bismarckin sekä Wilhelm II:n käytännössä toteuttama käsitys valtion velvollisuuksista ja tehtävistä tarpeellisia yhteiskunta-uudistuksia toimeenpanemalla parantaa alemman yhteiskuntakerroksen asemaa ja sitä tietä lieventää luokkavastakohtia sekä samalla vähentää yhteiskunnallisen kumouksen vaaraa levisi 1800-luvun loppuaikoina myös Saksan ulkopuolelle. Selvimmin tämä vaikutus tuntui niissä Saksaa ympäröivissä pienemmissä naapurivaltioissa, joihin saksalaisen

mitä LORENZ VON STEIN jo useita vuosikymmeniä aikaisemmin oli esittänyt kuninkuuden tehtävistä: »Kuninkuudella on ainoastaan yksi varma keino itsenäisyytensä ja korkean asemansa säilyttämiseksi: sen tulee kaikella sillä maltillisuudella, arvokruudella ja voimalla, jota korkeimmalta valtiomahdilta sopii odottaa, asettua kansan menestyksen ja vapauden nimessä sosiaalisen uudistuksen etunensä. Kaikki kuninkuus heikkenee pelkäksi varjoksi tai muuttuu despotiaksi taikka saa väistyä tasaval-lan tieltä, ellei sillä ole ylevää siveellistä rohkeutta ryhtyä sosiaalisen reformin kuninkudeksi.» L. v. Stein, *Das Königtum etc.*, s. 41.

¹ Bismarckin käsitys yhteiskunnallisen uudistuspolitiikan tehtävistä oli kuitenkin verraten ahdas; hän suosi sosiaalivakuutuksen kehittämistä, mutta esimerkiksi englantilaismallisen tehdaslainsäädännön kehittämiseen hän suhtautui jokseenkin kylmäkiskoisesti. Tässä kohden häneen ovat näyttäneet vaikuttaneen hänen ysläväpiiriinsä kuuluneen RODBERTUS-JAGETZOWin käsitykset. Rodbertus, vaikka hänet on voitu lukea suorastaan sosialisteihin kuuluvaksi, ei nähnyt paljoakaan parannusta yhteiskunnalliseen kysymykseen syntyvän työaikaa, olosuhteita tehtaissa jne. koske-vasta lainsäädännöstä; hän leimasi Englannissa tässä kohden suoritetut toimenpiteet »humanaalis-sosiaalisiksi ilveilyiksi» tai kerrassaan »eläinsuojeluharrastuksiksi». Vrt. *Briefe und sozialpolitische Aufsätze von RODBERTUS-JAGETZOW*, herausgegeben von Dr. R. Meyer, I. Band, s. 292; lainaus Herknerin mukaan, m. t. (suomal. käännös), s. 286.

² Vrt. BROTHERUS, m. t., s. 727.

kulttuurin vaikutukset muutenkin voimakkaasti heijastuivat. Näiden maiden joukkoon kuuluivat myös nimenomaan Skandinavian maat ja Suomi.¹

12 luku. Köyhälistön luokkaliikkeen ja yhteiskunnallisen uudistuspolitiikan heijastuminen Preussin veroreformissa.

Preussissa 1800-luvun viimeisenä vuosikymmenenä toimeenpantua suurta veroreformia samoin kuin sen jäljittelyä muissa Saksan osavaltioissa ja Saksan naapurimaissa on sitäkin katseltava tämän »valtiososialistisen uudistuspolitiikan» taustaa vastaan, tämän politiikan, jonka tarkoituksena oli katkaista kärki proletariaatin vallankumoukselliselta liikehtimiseltä siten, että oikeudenmukainen ja luokkavastakohtien yläpuolella pysyttelevä valtiovalta menee tämän liikkeen vaatimuksia puolitiehen vastaan toteuttamalla sosiaalisten reformien muodossa sen, mitä näissä vaatimuksissa on oikeutetuksi katsottua ja toteutettavaksi mahdollista. Asian laita ei tietenkään ole niin, että Preussin suuri veroreformi olisi yksinomaan vain eräs osa täten motivoidusta uudistuspolitiikasta. Verouudistuksen läpiviemiseen ovat tietysti olleet vaikuttamassa useat muutkin erittäin painavat vaikuttimet, kuten valtion kasvava varojen tarve (»kaiken vakavan veroasioiden pohdiskelun on nykyisin lähdeittävä julkisen talouden *alati kasvavasta tarpeesta*»²) tai tietyt yleiseen taloudelliseen kehitykseen liittyvät syyt; siten esim. yleisen tuloveron voimaan saattaminen osaksi on seurauksena rahatalouden täydellisestä valtaan pääsystä³ jne. Mutta erityisesti tietyissä *verorasituksen jakaantumista* koskevilla veroreformin kohdissa, sellaisissa kuin tuloverotuksen progressiivisuudessa, toimeentulominimin verovapaudessa ja tässä tarkasteltavana olevassa »vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksen» toteuttamisessa tuloveroa täydentävällä omaisuusverolla, on ilmeisen voimakkaasti vaikuttanut tämä Preussin silloiselle politi-

¹ Vrt. KÄRKI, m. a., s. 503, sekä TAPIO VOIONMAA, Kateederisotalismi, Valtiotieteiden käsikirja, I osa, Helsinki 1921, s. 475.

² GUSTAV COHN, Die Preussische Steuerreform, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Dritte Folge, Erster Band, Jena 1891, s. 23.

³ »Toinen verotuksen kehitysaste vastaa Marokon erikoisia ansaintasuhteita, toinen Suur-Britannian. Verovelvollisen omiin veroilmoituksiin perustuva yleinen tulovero, joka tänään on erittäin tuottava Suur-Britanniassa ja Saksassa, olisi jo taloudellisen kehitysasteen vuoksi eikä yksin poliittisista syistä tuottanut suuren petty-
myksen tsaarin ajan Venäjällä.» WALTHER LOTZ, m. t., s. 5. Vrt. edelleen HANS TESCHEMACHER, m. t., s. 122 — 127.

kalle luonteenomainen pyrkimys, tämä halu mennä uudistuspolitiikkaa harjoittamalla nousevan köyhälistöluokan taholta esitettyjä vaatimuksia puolitiehen vastaan.

On huomattava, että ne uudistukset, jotka Miquelin veroreformi toteutti, olivat eräältä osaltaan jo vuosikymmeniä olleet nousevan sosiaalidemokratian vaatimuksina. Proletaarisen liikkeen suurena loppupäämääränä oli tosin kaiken pääoman yhteiskunnallistaminen, yksityisen omistusoikeuden lakkauttaminen ainakin »tuotantovälineiden» kohdalta, mutta ennen tämän suuren päämäärän saavuttamista ei halveksittu vähäisempien osaparannustenkaan aikaansaamista mm. niitä keinoja ja mahdollisuuksia käyttämällä, joita valtion verotus saattoi tarjota.

Jo Marxin ja Engelsin Kommunistisessa manifestissa oli vaadittu voimakkaasti kohoavaa progressiivista verotusta. Sosiaalidemokratian verotuspolitiikkaan on kuitenkin ratkaisevimmin vaikuttanut Ferdinand Lassalle. Hän on terävästi perustellen esittänyt vaatimuksen verotuksen pääpainon siirtämisestä välillisestä verotuksesta välittömään, mikä vaatimus sittemmin on sosiaalidemokraattisten puolueiden ohjelmissa miltei kaikkialla toistettu.¹ Seuraavassa selostetaan hiukan laajemmin Lassallen verotuskäsityksiä.

Lassalle oli Berliinin käsityöläisyhdistyksessä pitänyt huhtikuussa 1862 esitelmän »Ueber den besonderen Zusammenhang der gegenwärtigen Geschichtsperiode mit der Idee des Arbeiterstandes»². Tässä esitelmässä hän oli mm. väittänyt, että omistava luokka, bourgeoisie, koettaa vyöryttää valtiiovallan aiheuttamat välttämättömät rasitukset sorrettujen, omistamattomien luokkien kannettavaksi lähinnä siten, että omistava luokka suosii — ja käyttää suurta valtiollista vaikutusvaltaansa saadakseen aikaan — välillisiä veroja, jotka eivät rasita veronmaksajia suhteessa näiden pääomaan ja tuloon, vaan joista valtavasti suurimman osan joutuvat kantamaan varattomat, kansakunnan köyhimmät ainekset.

Tämän esitelmänsä johdosta Lassalle sai syytteen siitä, että hän oli julkisesti kiihoittanut omistamattomia luokkia vihaan ja halveksuntaan

¹ Asiaa ei kuitenkaan ole siten käsitettävä, että Lassalle olisi ensimmäinen, joka tämän vaatimuksen ylipäänsä on esittänyt. Jo Ranskan helmikuun vallankumouksen valtaan nostama väliaikainen hallitus poisti alempien luokkien painostuksesta joukon välillisiä veroja — verot juomille, lihalle, leivälle ja suolalle — ja päinvastoin korotti 45 % välitöntä maaveroa, mitkä päätökset »wurden mit Jubel von der niedern Klasse aufgenommen». (V. STEIN, Das Königtum etc., s. 240.)

² Painettu Berliinissä 1862.

omistavia kohtaan. Syyte johti siihen, että hänet alemmassa oikeusasteessa tuomittiin neljän kuukauden vankeusrangaistukseen. Lassalle vetosi asiassa ylempään oikeusasteeseen, Berliinin kuninkaalliseen kamarioikeuteen, pitäen siellä puolustuspuheen erityisesti tätä näkökohtaa silmällä pitäen. Tässä puheessaan¹ Lassalle laajemmin perustelee käsitystään verotuksen jakaantumisesta.

Niinkuin keskiajalla maataomistava feodaaliaateli, joka silloin oli yhteiskunnan johtava kerros, oli hankkinut itselleen verovapauden, samalla tavalla porvaristo nyt: »Sitä mukaa kuin pääoma askel askelelta tulee vallitsevaksi mahdiksi, täytyy sen myös siinä määrin kuin suinkin on mahdollista pyrkiä siihen, minkä kaikki vallitsevat säädyt pyrkivät tekemään sille elementille, johon niiden herruus nojaa, nimitäin verovapauden privilegioon. Tämän... ei tarvitse kapitalistien aivoissa olla mitenkään tietoista, se on sitä suorastaan vain mitä harvinaisimmissa tapauksissa. Mutta siitä huolimatta se on tässä ilmiössä liikkeelle ajava, aikaansaava voima.»² Porvaristo ei voi julkisesti selittää tahtovansa olla veroista vapaa, päinvastoin sen julkisesti ilmaistuna periaatteena on suorastaan, että jokaista on verotettava suhteessa tuloonsa. Mutta mahdollisimman suuren verovapauden se kuitenkin saavuttaa naamioidussa muodossa siten, että välittömälle verotukselle annetaan mitätön merkitys ja valtion verotulojen pääosa kootaan välillisiä veroja käyttämällä.

Välillisten verojen tietä verorasituksen pääpaino saadaan siirtymään laajojen varattomien kansankerroksien hartioille, porvariston sen sijaan käytännöllisesti katsoen vapautuessa veroista. Että näin on asian laita, se seuraa siitä, että välilliset verot eivät kohtaa veronmaksajia suhteessa näiden tuloon, vaan suhteessa siihen tarpeeseen, jota tyydytetään välillisen verotuksen alaisilla tarvikkeilla. Koska kerran »joku, joka on 20, 50, 100 kertaa rikkaampi kuin toinen, ei silti suinkaan kuluta 20, 50, 100 kertaa niin paljon suolaa, leipää, lihaa, olutta jne. kuin työläinen tai pikkuporvari, niin selviää siis jo pelkästään rationaalisella tarkastelulla, että köyhät ihmiset, joiden lukumäärä on paljon suurempi, maksavat suurimman osan välillisistä veroista».³

Näiden »rationaalisten tarkastelujensa» tueksi ja valaistumiseksi Lassalle esittää eräitä laskelmia, mm. Preussin suolaveron tuotosta.

¹ Die indirekte Steuer und die Lage der Arbeitenden Klassen, Ferdinand Lassalles politische Reden und Schriften, herausgegeben von Erich Blum, Erster Band, Leipzig s. a.

² LASSALLE, Die indirekte Steuer, s. 500.

³ LASSALLE, Die indirekte Steuer, s. 398.

Preussin väkiluku vuonna 1858 oli noin 17.7 miljoonaa. Jos varakkaiksi lasketaan henkilöt, joilla on tuloja yli 650 taaleria, osoittaa virallinen tilasto, että Preussissa oli tällaisia varakkaita perheitä mainittuna vuonna kaikkiaan vain noin 98 000. Jos perheeseen kuului keskimäärin 5 henkilöä, omistavaan yhteiskuntaluokkaan kuuluvien henkilöiden luku oli tämän mukaan kaikkiaan noin $\frac{1}{2}$ miljoonaa. Suolan kulutus ei varakkuuden mukana nouse, vaan päinvastoin ehkä alenee, koska on havaittu, että mitä tavallisempia ja vähemmän ravitsevia käytetyt ruoat ovat, sitä enemmän ne yleensä tarvitsevat suolaa. Näin ollen voidaan laskea, että Preussin suolaveron tuotosta, joka kaikkiaan oli mainittuna vuonna 8 302 924 taaleria, varakkaisiin luettavat perheet maksoivat vain noin 131 000 taaleria eli vain 1.6 0/0. »Koko jäännöksen kantavat siis köyhimmät luokat.»¹

Nämä Lassallen käsitykset verorasituksen jakaantumisesta ja porvariston pyrkimyksestä välillisiä veroja suosimalla työntää rasitus omistamattoman yhteiskuntakerroksen kannettavaksi ovat sen jälkeen, kuten jo viitattiin, yleensä määränneet eri maiden sosiaalidemokraattisten puolueiden koko verotusohjelman. Sosiaalidemokratia katsoo, että sen edustaman yhteiskuntakerroksen etujen suojeleminen vaatii taistelua välittömien verojen hyväksi välillisiä vastaan.² Tämän mukaisesti sosiaalidemokraatit puolueohjelmissaan ja päivänpolitiikassaan vaativat progressiivista tuloveroa, perintöveroa, omaisuusveroa, siis erilaisia välittömiä veroja, mutta sen sijaan katsovat, että välillinen verotus, tulit, aksiiisit jne., olisi vähitellen kokonaan poistettava. Siten Saksan »Sosiaalidemokraattisen työväenpuolueen» Eisenachin ohjelmassa vuonna 1869 esitetään 9:ntenä ohjelmakohtana »kaikkien välillisten verojen poistamista ja yhden ainoan välittömän tulo- ja perintöveron säätämistä».³ Nämä olivat, kuten ADLER sanoo, »postulaatteja, jotka tästä lähtien esittävät sosiaalidemokratian koko 'finanssitiedettä' ja siten tahtovat mitä yksinkertaisimmalla tavalla ratkaista sen Gordionin solmun, jota tämä tiede ammattimiehelle merkitsee».⁴ — Gothan ohjelman (vuodelta 1875) verotusta koskeva ohjelmakohta taas kuului: »Saksan

¹ LASSALLE, Die indirekte Steuer, s. 482.

² Vrt. RUDOLF GOLDSCHIED, Staatssozialismus und Staatskapitalismus, Wien-Leipzig 1917, esipuhe, s. IX, sekä EDWIN R. A. SELIGMAN, Essays in Taxation, New York 1911, s. 9.

³ GEORG ADLER, Die Entwicklung des sozialistischen Programms in Deutschland (1863—1890), Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Dritte Folge, Erster Band, Jena 1891, s. 233.

⁴ ADLER, m. a., s. 215.

sosialistinen työväenpuolue vaatii nykyisen yhteiskuntajärjestyksen valitessa... yhtä ainoata progressiivista tuloveroa valtiolle ja kunnille kaikkien nykyisten, erityisesti kansaa rasittavien välillisten verojen asemesta».¹ Erfurtin ohjelmassa vuonna 1891 tuli sitten lisäksi omaisuusveron vaatimus, ohjelman X postulaatti kuuluu nimittäin: »Asteittain nouseva tulo- ja omaisuusvero kaikkien julkisten menojen suorittamiseksi, sikäli kuin nämä peitetään veroilla».²

Asiaa ei kuitenkaan ole niin käsitettävä, että Preussin veroreformi, joka merkitsi sekä progressiivisen tuloveron että omaisuusveron voimaan saattamista, olisi ollut sosiaalidemokratian taholta harjoitetun painostuksen ja heidän verotuspolitiikkansa välitön tulos, sosiaalidemokraattien läpiajama. Tällaiseen ei Preussin silloisissa oloissa ollut mahdollisuutta jo siitäkään syystä, että sosiaalidemokraateilla oli Preussin maapäivillä aivan mitätön vaikutus, Preussin silloisen vaalilain ratkaisevasti suosiessa varakkaimpia, eniten verotettuja.³ Maapäivillä oli porvarillisilla puolueilla, vieläpä konservatiivisilla, ehdoton enemmistö. Verouudistuksen välittömäksi syyksi onkin eräältä osalta katsottava sitä Preussin ja Saksan silloisissa nimenomaan konservatiivisissa piireissä vallinnutta käsitystä, että sosiaalidemokratian kiihoitukselta on katkaistava kärki menemällä valtion politiikassa sosiaalidemokratian vaatimuksia puolittiehen vastaan. Mutta pohjimmaisena syynä on tietenkin ollut se tosiasia, että sosiaalidemokratia ja sen harjoittama valankumouksellinen kiihoitus ylipäänsä oli olemassa. Tämänkin reformin suhteen voidaan soveltaa Bismarckin eräitä muita yhteiskunnallisia uudistuksia tarkoittanutta lausumaa: »Ellei sosiaalidemokratiaa olisi ja elleivät monet sitä pelkäisi, ei olisi päästy niihinkään vaatimattomiin tuloksiin, mitä yleensä olemme sosiaalisten reformien alalla tähän asti saavuttaneet».⁴

Käsitys siitä, että myös verotuksen suomat mahdollisuudet on otettava mukaan luokkavastakohtia tasoittavassa valtion reformipolitiikassa, oli saksalaisessa finanssikirjallisuudessa ennen Preussin veroreformia selvästi tuotu esille. Tämä kuvastuu jo erään silloisen teoksen nimestä-

¹ Vrt. ADLER, m. a., s. 236.

² Grundsätze und Forderungen der Sozialdemokratie. Erläuterungen zum Erfurter Programm von KARL KAUTSKY und BRUNO SCHOENLANK, Berlin 1919, s. 48, harvonnus kirjoittajan.

³ Vrt. BROTHNERUS, m. t., s. 734; vrt. myös WAGNER, Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preussen im Jahre 1891, Finanz-Archiv, Achter Jahrgang, Stuttgart 1891, s. 552.

⁴ HERKNER, m. t., Zweiter Band, s. 101.

kin, nimittäin CONSTANTIN FRANTZIN kirjan »Die soziale Steuerreform als die conditio sine qua non, wenn der socialen Revolution vorgebeugt werden soll» (Mainz 1881). Frantzin mukaan hallitsevan kapitalistiluokan ja alistetussa asemassa olevan proletariaatin suhteissa »kysymys on pelkästään siitä, tapahtuuko selvitys jälleen vallankumouksen tietä, so. voimassa olevien omistus- ja ansaitsemissuhteiden väkivaltaisella kumoamisella, vai tapahtuuko se laillisen hallitusvallan itse toimeenpanemalla *reformilla*. Kolmatta vaihtoehtoa ei ole; täytyy ajoissa ratkaista, odotetaanko, kunnes vallankumous tulee, vai tahdotaanko se ennakoita, ehkäistä.»¹ Tällaisen ehkäisevän reformin päätehtävänä on omaisuus- ja tulosuhteiden liiallisen epätasaisuuden tasoittaminen. Mitenkä valtio sitten voi saada tämän välttämättömän tasoituksen aikaan? »Minä vastaan: *verotuksen avulla*. Muuta keinoa ei ole, ellei valtio halua itse ottaa haltuunsa koko taloudellista tuotantoa, niinkuin äärimmäinen sosiaalidemokratia uneksii, mutta josta meidän kannaltamme katsoen ei voi olla puhettakaan.»²

Samansukuinen käsitys oli toisella, Frantzia monin verroin tunnetummalla saksalaisella finanssioppineella, nimittäin ADOLPH WAGNERILLA. Wagner ei tosin yhtä voimakkaasti korosta sosiaalisen kumouksen vaaraa, mutta katsoo samalla tapaa kuin Frantzkin, että verotuksen tehtävänä on, muiden tarkoitusten ohella, myös oikaisun aikaansaaminen nykyisessä yhteiskunnassa tapahtuvan varallisuuden jakaantumisen epätasaisuuksiin. Tämä näkökohta on itse asiassa eräs Wagnerin laajan finanssitiiteen esityksen johtoaatteita; kysymyksessä olevan teoksen kolmannen painoksen esipuheessa hän alleviivaten nimenomaan huomauttaa: »Kaikkialla on ollut pyrkimyksenäni tuoda esille *sosiaalipoliittista käsitystä* vielä jyrkemmin kuin edellisessä painoksessa».³

Wagner katsoo, että sen, joka pitää nykyistä tulon ja omaisuuden jakaantumista, sellaisena miksi se on voimassa olevan oikeuden ja vapaan kilpailun vallitessa muodostunut, jonakin ehdottoman oikeana, sen täytyy tästä tehdä verotuksen suhteen se johtopäätös, että verotus ei saa muuttaa voimassa olevaa tulon ja omaisuuden jakaantumista. Verotuksen täytyy tällöin rajoittua pelkästään valtion finanssitarpeen peittämiseen ja verottaa jokaista valtion kansalaista tarkalleen suhteessa

¹ FRANTZ, m. t., s. 10.

² FRANTZ, m. t., s. 47.

³ WAGNER, Finanzwissenschaft, Erster Theil, Dritte Auflage, Leipzig und Heidelberg 1883, esipuhe s. VI.

tämän tuloon.¹ Mutta tätä premissiä, jonka mukaan nykyinen vapaan kilpailun vallitessa syntynyt tulo ja omaisuuden jakaantuminen olisi oikea, ei voida hyväksyä. Sen vuoksi myös se verotukselle esitetty vaatimus, että tulojen ja omaisuuden jakaantumisen tulee verotukselle olla *noli me tangere*, on väärä. Puhtaasti finanssiellin näkökohdan rinnalla on verotuksen suhteen päinvastoin otettava huomioon vielä toinen näkökohta: *sosiaalipoliittinen*, ja tälle katsomustavalle »vero ei ole ainoastaan keino finanssitarpeen peittämiseen, vaan samalla sellainen väline, jonka tulee *oikaista* vapaan kilpailun vallitessa syntynyttä tulo ja omaisuuden jakaantumista».² Vain mikäli verotukselle annetaan — ja Wagnerin käsityksen mukaan sille on annettava — finanssitarpeen tyydyttämisen ohella tämä tehtävä, vain siinä tapauksessa voidaan perustella progressiivista tuloverotusta ja vakautetun tulo lisäverotusta (vrt. edellä s. 42). — Myös Preussin välittömän verotuksen uudistamisen historiikka käsittelevässä laajassa artikkelissaan *Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preussen im Jahre 1891* Wagner mahdollisimman selvästi ilmaisee käsityksensä verotuksen tehtävästä sosiaalipoliittikan tärkeänä aseena. Todettuaan Preussin välittömän verotuksen uudistamisen valitettavan viivästymisen Wagner huomauttaa: »Tämä vitkastelupoliittikka ei ensinkään kyennyt näkemään, miten . . . arveluttavaa sosiaalipoliittisesti oli tehdä tullit ja valtakunnan sisäiset kulutusverot yhä tuottavammiksi, mutta jättää omistavia ja rikkaita riidottomasti rasittavat välittömät verot muuttamatta, miten suuresti tämä asiain tila oli ristiriidassa työväenvakuutuksen suuren sosiaalisen reformin kanssa, miten *poliittiselle agitaatiolle tällä tavalla annetaan käsiin taisteluaseita.*»³

Wagnerin kanta oli hyvin lähellä kateederisosialistien ja Verein für Sozialpolitikin käsitystä verotuksen tehtävistä; Wagnerhan olikin eräs niitä johtavia talousoppineita, joiden toimesta viimeksi mainittu yhdistys perustettiin.

Itse asiassa aloite tuloveroa täydentävän omaisuusveron säätämiseen lähtikin juuri kysymyksessä olevan yhdistyksen piiristä. Yhdistyksen kolmannessa yleiskokouksessa vuonna 1875 oli eräänä tärkeänä käsitelynaiheena kysymys välittömän valtionverotuksen uudistamisesta;

¹ WAGNER, Finanzwissenschaft, Zweiter Theil, Leipzig und Heidelberg 1880, s. 286. Vrt. tässä kohden myös MATTI LEPPÖ, Suomen valtion sodanjälkeisen kulu-
tusverotuksen pääpiirteet, Helsinki 1938, s. 5.

² WAGNER, Finanzwissenschaft, Zweiter Theil, s. 286; vrt. LEPPÖ, m. t., s. 6.

³ M. a., s. 579. Kursivointi tämän kirjoittajan.

käsittelyn pohjana oli tohtori Genselin kokousta varten kirjoittama alustus ja professori Heldin vasta-alustus. Alustusten ja niistä käydyn keskustelun pohjalta kokous sitten hyväksyi neljä »teesiä», joista toinen kuului: Pääasiallisimmaksi välittömäksi veroksi on saatettava alemmilla asteillaan progressiivinen yleinen tulovero *täydennettynä yleisellä omaisuusverolla* (kursivointi kirjoittajan; vrt. edellä s. 47). — Tätä »teesiä» perusteltiin tosin alustuksissa ja keskusteluissa lähinnä verotuksen oikeudenmukaisuudella ja tämän edellyttämällä maksukyvyntukaisuuden vaatimuksella, mutta oli selvää, että yhdistyksen kannanottoon tässäkin kysymyksessä vaikutti sen koko katsomustapa yhteiskunnallisten uudistusten toimeenpanemisesta vaaralliseksi kärjistyneiden luokkavastakohtien tasoittamiseksi. Välittömän verotuksen uudistus ja tuloveroa täydentävä omaisuusvero sen osana olivat tärkeä osa näitä yhdistyksen suosittamia yhteiskuntarauhaa edistäviä reformeja.

Että tämä näkökohta on ollut voimakkaana vaikuttimena Preussin omaisuusveroa lopullisesti säädettyessä, tätä käsitystä tukevat lopuksi ne tiedot, joita meillä on Preussin verouudistuksen toimeenpanijan JOHANNES VON MIQUELIN persoonasta. v. Miquel oli 1800-luvun keskivaiheilla aloittanut punaisista punaisimpana vallankumouksellisena, oli ollut yhteydessä Karl Marxiin¹ ja oli uhannut kiihoittaa työväestön Hohenzollernien kuningashuonetta vastaan, jolleivät nämä taivu kansan vapausvaatimuksiin.² Iän mukana entisestä vallankumouksellisesta oli kuitenkin tullut voimassa olevan yhteiskuntajärjestyksen ja myös Hohenzollernien hallitsijasuvun vankka kannattaja, joka enemmän ja enemmän läheni vanhoillisia piirejä. Aikaisempaan äärimmäisyysmiehenä v. Miquel perin pohjin tunsu ne omaisuutta ja omistavaa yhteiskuntaluokkaa vastaan kohdistuvat vaatimukset ja sen vallankumouksellisen vaaran, mitä proletariaatin taholta oli odotettavissa. Hän oli mukana tätä vaaraa voimakkein torjuttaessa äänestämällä Saksan valtiopäivillä sosialistilakien puolesta³ — teko, josta hän äärimmäisen vasemmiston taholta sai luopion ja aatepetturin maineen — mutta halusi toisaalta myös taittaa vallankumouksellisten vaatimusten kärjen johdonmukaisen reformipolitiikan avulla. Tämä jälkimmäinen käsitys vei v. Miquelin kateederisocialistien ja Verein für Sozialpolitikin piiriin; hänestä tuli tämän yhdistyksen kaikkein keskeisimpiä ja vaikutusvaltaisimpia jäseniä, mitä kuvaa sekin, että yhdistys valitsi Berliinin ase-

¹ Vrt. HERKNER, m. t., Zweiter Band, s. 267.

² K. S. LAURILA, Poliitiikkaa ja politikoita, Helsinki 1922, s. 18.

³ LAURILA, m. t., s. 18.

mesta useiden kokoustensa paikaksi Frankfurt am Mainin varmistuakseen kaupungin silloisen ylipormestarin v. Miquelin osanotosta kokouksiin.¹ Tultuaan sitten Preussin rahaministeriksi vuosiksi 1890—1901 ja saatuaan ratkaisevan vaikutusvallan Preussin koko hallintoon v. Miquel ajoi yhdistyksen suosittelemista, yhteiskunnallisen vallankumouksen ehkäisevään torjuntaan tarkoitetuista sosiaalisista reformeista läpi erään tärkeän ryhmän, välittömän valtionverotuksen uudistamisen, jonka eräänä osana oli yleinen omaisuusvero tuloveron täydennysverona.

Preussista omaisuusvero »vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajana», tämä »germaaninen verotusmenetelmä» levisi sitten, kuten aikaisemmin on osoitettu, Saksaa ympäröiviin pienempiin germaaniin tai germaanisen kulttuurin ylivoimaisen vaikutuksen alaisina eläviin valtioihin. On kuvaavaa, että tätä ennen oli samoihin maihin Saksasta käsin levinnyt työväenliike saksalaisen jyrkässä, marxilaisessa muodossaan. Sairaus oli sama, samoihin parannuskeinoihin sen voittamiseksi uskottiin niin ikään.

Myönnytysten tekeminen verotuskysymyksissä omistavan luokan taholta köyhälistön valtapyrkimysten hillitsemiseksi ei kuitenkaan ollut — tietenkään — yksinomaan Saksassa ja sen vaikutuspiiriin kuuluvissa maissa tavattava ilmiö, vaan suorastaan yleiseurooppalainen tosiasia. »Missä ikinä demokratisoitumisprosessi tapahtuukin, se vaikuttaa myös verotukseen . . . pyritään . . . välttämättömän kulutuksen vapauttamiseen kulutusveroista ja tulleista, . . . ja tämän rinnalla pyritään rasittamaan maksukykyisiä tulon, omaisuuden ja perintöjen energisellä verotamisella.»² »Mitä enemmän työläisluokan asema yhteiskunnassa on vahvistunut . . ., ovat hallitsevat luokat 19. vuosisadan toisella puoliskolla ja 20. vuosisadan alussa . . . yhä enemmän mukautuneet siihen ajatukseen, että omistavat luokat voivat säilyttää . . . asemansa nykyaikaisessa perustuslaillisessa valtiossa vain jos ne ajoissa ja omasta aloitteestaan ottavat tuloveroissa, omaisuusveroissa ja perintöverossa kantaakseen julkisten rasitusten pääosan.»³

Erityisen selvästi tämä kehityssuunta on näkynyt Englannissa. Kun 19. vuosisata alkoi, Englannin verotussysteemi oli (Napoleonin sotien aikana tehty yritys yleisen tuloveron voimaan saattamisesta oli nopeasti rauennut) miltei kauttaaltaan välillisiin veroihin, erilaisiin tulleihin ja

¹ KESTEN-CONRAD, m. a., s. 146.

² WALTHER LOTZ, m. t., s. 69.

³ Sama, s. 320.

aksiiseihin nojautuva (vrt. edellä s. 25). Tämä systeemi ilmensi, kuten LOTZ on huomauttanut, »paljon vähemmän joidenkin oikeudenmukaisuusnäkökohtien huomioon ottoa kuin hallitsevan vähemmistön pyrkimystä vyöryttää rasitukset mahdollisimman suuressa määrässä laajoille kerroksille».¹ Mutta rinnan englantilaisen yhteiskunnan syvälle käyvän kansanvaltaistumisen kanssa verosysteemi on vuosisadan kuluessa taapahtuneiden useiden veroreformien toimeenpanemisella — PEELIN, GLADSTONEN ja HARCOURTIN, ASQUITHIN ja LLOYD GEORGEN verouudistukset — ratkaisevasti muuttunut. Verorasituksen pääpaino on siirtynyt välittömien verojen tietä omistavien luokkien kannettavaksi. Englannissa ei kylläkään ole otettu käytäntöön Preussin mallin mukaista omaisuusveroa, mutta sen sijaan varsin raškaat tulo- ja perintöverot.

Todettakoon lopuksi, että sama tosiasia, omistamattoman luokan yhteiskunnallisen nousun selvä vaikutus verotusolojen kehitykseen siinä kohden, että verotuksen pääpaino yhä enemmän alkaa siirtyä omistavia ja suurituloisia rasittaviin välittömiin veroihin, voidaan havaita myös Suomessa. Ehdotus Preussin esimerkin mukaisen uudenaikaisen tuloveron ja sitä täydentävän omaisuusveron käytäntöön ottamisesta oli tosin tehty jo vanhan säätyjakoisen eduskuntalaitoksen aikana (vrt. edellä s. 86—87), jolloin varsinaisella palkkatyöväenluokalla ei ollut valtiopäivillä käytännöllisesti katsoen minkäänlaista sananvaltaa. Mutta niinkuin LINDBERG on osoittanut, ehdotuksella ei liioin silloisissa oloissa ollut toteutumisen mahdollisuuksia. »... Minkä tähden edustajien enemmistö olisikaan säätyvaltiopäivien aikana tehnyt sellaisen rohkean leikkauksen koko finanssisysteemiin ja itse kantanut kokeiluun liittyvän taakan... Näin tärkeän askelen ottaminen säätyvaltiopäivien aikaisten edustussuhteiden vallitessa... olisi vaatinut altruismia, jollaista voitiin odottaa olevan olemassa ainoastaan suurten sosiaalisten ja poliittisten vaarojen uhatessa.»²

Mutta suunnilleen samoihin aikoihin alkaa Suomessakin esiintyä uutena poliittisena tekijänä sosiaalidemokratia, ja tämän vaikutus rupeaa pian tuntumaan myös verotuskysymyksissä. Vuosisadan vaihteessa perustettu sosiaalidemokraattinen puolue — nimenä oli aluksi

¹ WALTHER LOTZ, m. t., s. 318.

² LINDBERG, m. t., s. 192. — Painavana syynä ehdotuksen saamaan laimeaan vastaanottoon on tosin silloiset olosuhteet huomioon ottaen pidettävä myös säätyvaltiopäivien tuntemaa pelkoa siitä, että senaatti käyttäisi verovaroja tarkoituksiin, jotka eivät palvelisi oman maan parasta. Lindberg, m. t., s. 193—194.

työväenpuolue¹ — ottaa ohjelmaansa saksalaisten esikuviansa mukaisesti mm. yleisen progressiivisen tuloveron voimaan saattamisen². Kun puolue sitten uudessa yksikamarisessa eduskunnassa saa heti alusta alkaen yllättävän suuren edustajamäärän ja sen mukaisen mahdollisuuden vaikuttaa asioiden kulkuun, se ei suinkaan unohda myöskään tätä tärkeätä ohjelmakohtaa. Ja niinkuin Saksassa ja muualla, samalla tavalla myös Suomessa samanaikaisesti laajoissa ei-sosiaalidemokraattisissa piireissä katsotaan, että verotuskysymyksissä on noudatettava suhteellisen pitkälle menevää radikaalisuutta, jotta vielä pahemmasta vältyttäisiin.³ Lähinnä silloisiin soralaisiin oloihin liittyvien tiettyjen poliittisten syiden vuoksi⁴ verouudistuksen aikaansaaminen kuitenkin lykkääntyy. Mutta heti itsenäisyyden toteuduttua ja demokratian suuren läpimurron samanaikaisesti tapahduttua, millä tosiasialla muutenkin on ollut finanssioloihimme suuri vaikutus⁵, myös progressiivinen tulovero ja sitä täydentävä omaisuusvero heti liitetään verosysteemiimme. Suurten keskustusten luonteelliset kehitysilmiöt heijastuvat verokysymystenkin alalla myös Euroopan syrjäiseen periferiaan.

13 luku. Loppupäätelmiä.

Omaisuusveron tarkasteleminen tällä tavoin proletaariluokan yhteiskunnallisen nousun taustaa vastaan, ilmiönä, jonka eräänä olennaisena aiheuttajana on pohjimmaltaan ollut köyhälistön taholta yksityisomaisuutta ja omistavia vastaan kehitetty hyökkäys, välittömämmin omistavan ja samalla valtiollisessa vallassa olevan aineksen halu osamyyntiä tekemällä vaimentaa tuon hyökkäyksen voimaa, selittää ne monet avoimiksi jääneet kysymykset, ne epätydyttävyydet, joita omaisuusveroon liittyy, jos sitä tarkastellaan pelkästään »vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajana». Tämä vero, josta on voitu LAMPEN tapaan sanoa, että sitä koskeva »kokonaisarvostelu on kauttaaltaan negatiivinen»; että »yksikään tunnetuista omaisuusveron muodoista ei ole

¹ Vrt. JARL V. SCHOULTZ, Bidrag till belysande av Finlands socialdemokratiska partis historia, Del I, Tiden före representationsreformen år 1906, Helsingfors 1924, s. 137.

² Vrt. V. SCHOULTZ, m. t., s. 138.

³ Vrt. LINDBERG, m. t., s. 199, alaviitta 3.

⁴ Vrt. LINDBERG, m. t., esim. s. 203.

⁵ Vrt. NEVANLINNA, Suomen valtiotalous, Edellinen osa, Menotalous, Helsinki 1933, s. 111 ja seur.

sopuoinnussa omaisuusveron pääasiallisten motivointien kanssa»¹, ei uudesta näkökulmasta tarkasteltuna suinkaan osoittaudu miksiäkään lainsäätäjän taitamattomuuden ja virheiden ilmaukseksi, vaan täysin tarkoituksenmukaiseksi, »mielekkääksi» ilmiöksi.

Se ensiksikin, että välitöntä verotusta Preussissa ja muualla uudistettaessa on verotuslainsäädännössä otettu sellaisissa kohdissa kuin toimeentulominimin verovapaudessa, tuloverotuksen progressiossa ja vakautetun tulon lisäverotuksessa huomioon vain eräät niistä moninlaisista tekijöistä, joista verovelvollisen maksukyky loppujen lopuksi riippuu, mutta ei sen sijaan muita maksukykyyn vaikuttavia seikkoja, ei esim. sellaista seikkaa, kuin että toimeentulominimi sivistyneistöön kuuluville tosiasiallisesti on suurempi kuin rahvaalle, johtuu vain siitä, että lainsäätäjät köyhälistön liikehtimisen muodostaman paineen suunnassa on tahtonut helpottaa omistamattomien ja vähätuloisten, lisätä suurituloisten ja varakkaiden räsitusta. Samasta syystä selittyy myös, miksi niistä erilaisista vaihtoehdoista, joita vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttamiseksi voidaan ajatella, on erityisesti siellä, missä köyhälistön luokkaliike oli voimakkaimmaksi kehittyneyttä — Saksassa ja sitä ympäröivissä muissa marxilaisen sosiaalidemokratian maissa — valittu juuri tuloveroa täydentävä omaisuusvero siitä huolimatta, että sitä vastaan voidaan, kuten on nähty, tehdä pelkän »veroteorian» kannalta vakavia muistutuksia. Pyrittäessä reformistisella politiikalla taitamaan kärki omistamattomien taholta tulevilta vaatimuksilta juuri tämä veromuoto on silmäänpestävä, konkreettinen todistus siitä, että valtiovalta köyhälistön vaatimusten huomioon ottamisessa ei tiettyyn »kohtuulliseen» rajaan asti kaihdakaan kajoamasta edes kapitalistien kantavarallisuuteen, saati heidän tuloonsa. Tässä kohden voi tosin sanoa samaa, mitä Lassalle väitti omistavan luokan pyrkimyksestä vyöryttää koko verorasitus pois omilta hartioiltaan vähäväkisten kannettavaksi: että tämänkaltaisten motiivien ei välttämättä tarvitse olla tietoisia, että ne päinvastoin saattavat olla sitä »mitä harvinaisimmissa tapauksissa», mutta ovat tästä huolimatta ilmiössä liikkeelle ajavana, aikaansaavana voimana.

Tästä näkökulmasta ymmärtää edelleen helposti, miksi omaisuusverolait eivät ole pysytelleet niissä rajoissa, joita pelkkä vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimus omaisuusverolle asettaisi. Kun omaisuusvero kohdistetaan ei vain vakautettua tuloa todella antavaan ansainta-

¹ LAMPE, m. t., s. 716.

omaisuuteen, vaan myös tuottamattomaan, erityisesti ylellisyyskulutusta palvelevaan käyttöomaisuuteen, kun omaisuusveron asteikko muodostetaan progressiiviseksi taikka kun se näennäisen epämielekkäästi kohdistetaan myös ei-fyysillisiin henkilöihin, vaikka koko-erontekoa vakautetun ja vakauttamattoman tulon välillä ei voida niihin soveltaa, tämä kaikki johtuu vain siitä, että nousevan omaisuudettomien luokan taholta tuleva hyökkäys niin vaatii. Kaikissa kohdissa, missä omaisuusvero ylittää veroteoriasta käsin sille asetettavat rajat, tämä ylittäminen tapahtuu 1800-luvulla kehittyneen suuren sosiaalisen liikkeen paineen suunnassa eikä tätä vastaan.

Tuloveroa täydentävä omaisuusvero ei näin ollen osoittaudu olevan pelkkä teoreettisen verotuspolitiikan keksimä menetelmä erään kykyisyysperiaatteen osavaatimuksen toteuttamiseksi. Oikeudenmukaisuusyiden edellyttämällä tuloveron täydentämisen näkökohdalla sitä tosin yleisesti perustellaan, ja tietty osavaikutuksensa tällaisillakin motiiveilla tietysti on ollut omaisuusveron syntymiseen¹. Mutta tämänkaltaisten syiden todellista merkitystä ei pidä hetkeksikään langeta yliarvioimaan.

Poliittiselle toiminnalle luonteenomainen etupyrkimysten verhoaminen oikeus- ja muilla »korkeammilla» näkökohdilla, tämä »paheen osoittama kunnioitus hyveelle», kuten La Rochefoucauld on määritellyt tekopyhyyden, on tietenkin ominaista myös verotuspolitiikalle. Tämän mukaisesti viime vuosisadan viimeiseltä vuosikymmeneltä lähtien tapahtunutta omaisuusveron ilmaantumista useiden eurooppalaisten maiden verosysteemeihin ei pidä sitäkään katsoa yksistään eikä pääasiallisestikaan tiettyjen oikeudenmukaisuuspyrkimysten toteutumaksi. Painavimmat, todella vaikuttavat syyt tämän veromuodon syntymiseen ovat toisaalla. Omaisuusveroonkin voidaan, mutatis mutandis, soveltaa Marxin lausumaa: »Puhumattakaan korkeammista vaikuttimista pakot-

¹ Paitsi vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksesta tämä voidaan sanoa myös niistä muista näkökohdista, joita tuloverotukseen liittyvän omaisuusverotuksen tueksi tämän pääperustelun ohella usein esitetään. Näihin kuuluu se lähinnä verotusteknillinen perustelu, jonka mukaan omaisuusverolla on mahdollista päästä käsiksi sellaisiin tuloihin, jotka onnistuvat välttämään tuloverotuksen, mutta joita niiden omaisuudeksi kiteytyttyä on vaikeampi salata, samoin tämän sukuinen pyrkimys verottaa omaisuusverolla spekulatiivisia sijoituksia, jotka toistaiseksi ovat tuloa tuottamattomia. — Nimenomaan fiskaaliselta kannalta esitetään tuloveroa täydentävän omaisuusveron perusteluksi toisinaan sekin näkökohta, että tämä vero antaa tasaisemman ja varmemman tuoton kuin suhdanteista yms. syistä riippuvampi tulovero.

taa... nyt vallassaolevia luokkia jo heidän oma etunsa poistamaan kaikki ne lain kautta poistettavissa olevat esteet, jotka ehkäisevät työväenluokan kehitystä».¹ Osaksi juuri tämänsuuntaisen politiikan ansiosta Englannissa, kuten edellä on viitattu, onnistuttiin aikanaan yai-mentamaan työväenliikkeen vaarallinen vallankumouksellinen voima. Samat harkinnat ovat preussilais-saksalaisen ja Saksan naapurimaissa jäljitellyn »valtiososialistisen uudistuspolitiikan» takana, minkä politiikan ilmausta välittömän verotuksen uudistamisetkin eräältä osaltaan ovat. — Omaisuusvero osoittautuu näin ollen syvimmältään olevan sek in vain muuan heijastuma, muuan vähäinen variaatio eräästä eurooppa-laisten kansojen sisäistä historiaa viime sadan vuoden aikana hallinneesta mahtavasta pääteemasta: köyhälistö, valtaasi nouse! Verotusolojen näennäisesti mielenkiinnottomasta kehityksestä saattaa siit äkin kuu-levaan korvaan kantautua »maailmanhistorian ukkos en jyllinä».

Yhteiskunnallisissa valtasuhteissa tapahtuneiden muutosten heijas-tuminen siinä tavassa, jolla valtiovalta jakaa verorasituksen kansalais-ten kannettavaksi, niinkuin yleensä kaikessakin valtion toiminnassa («valtio heijastaa kulloinkin sosiaalisia valtasuhteita, joskaan se itse ei ole vain niiden pelkkä refleksi»²), on todellisuudessa itsestään selvä asia, jonka jokainen verotuspolitiikkaa avoimin silmin seuraava heti oivaltaa. Verotusolojen todellinen kehitys ei suinkaan tapahdu siten, että käytän-nön verotuspolitiikka nöyrästi vain toteuttaa sen, mitä teoria noutaa »vom Idealhimmel der Gerechtigkeit», oikeudenmukaisuuden ihanne-taivaalta. Yhteiskunnan erilaisten intressipiirien voimasuhteilla on päinvastoin vahva vaikutus niihin periaatteisiin, joita teoreettinen vero-tuspolitiikka kulloinkin esittää verorasituksen jakamisen maksii-meiksi.

MYRDAL on viitannut siihen omituiseen seikkaan, että sellaisia vero-jen jakamista koskevia käsityksiä kuin tuloverotuksen proportionaali-suuden, vastaavasti progressiivisuuden, vaatimuksia on voitu perustella kumpiakin sekä »etu- ja korvaus-» että »kykyisyysteoriasta» käsin.³ Edellä on niin ikään todettu, että vakautetun tulon lisäverotuksen vaati-musta ovat voineet kannattaa sekä perinteellisesti englantilaisen indivi-dualistisen valtiokäsityksen ja sen mukaisen vero-opin kannalla olevat

¹ MARX, Pääoma (suomentanut O. W. Louhivuori), Helsinki 1918, alkulause, s. III; vrt. myös edellä s. 160 esitettyä Bismarckin lausumaa, jonka mukaan sosiaali-demokratiaa kohtaan tunnettu pelko on ollut sosiaalisten reformien voimakas kan-nustin.

² JOSEF SCHUMPETER, Die Krise des Steuerstaats, Graz und Leipzig 1918, s. 71.

³ MYRDAL, Vetenskap och politik i nationalekonomien, s. 232 ja seur.

James Mill ja McCulloch (vrt. edellä s. 28—31) että orgaanisen valtiokäsityksen vannoutuneet saksalaiset edustajat. Mistä onkaan selitys tähän omituiseen asiain tilaan löydettävissä? Ellei yksinomaan, niin ainakin tärkeältä osalta siitä, että verorasituksen jakamista koskevat konkreettiset vaatimukset — tuloveron suhteellisuus tai progressio, omaisuudesta saadun tulon ankarampi verottaminen — ovatkin primäärisempiä, niiden spekulatiivinen perustelu sekundääristä. Edelliset pohjautuvat yhteiskunnallisten etupiirien ja luokkien kulloiseenkin asemaan ja vaikutusvaltaan yhteiskunnassa ja valtiossa — teorian spekulatiot pyrkivät osaksi vain antamaan tälle asiain tilalle »oikeuden» pyhityksen.

Sama ilmiö, teorian sopeutuminen käytännöllisen verotuspolitiikan ja -lainsäädännön tosiasioihin, voidaan havaita myös omaisuusveron uusimmassa teoreettisessa perustelussa. Pelkkä »vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimus» ei enää riitä; käytännön lainsäädäntö on aikoja sitten ylittänyt ne ahtaat rajat, jotka tämä perustelu omaisuusverolle pelkkänä tuloveron täydennysverona asetti. Preussin täydennysverolaisissa nämä rajanylitykset olivat, kuten on nähty, vielä suhteellisen vähäisiä — Preussi oli kaikesta »valtiososialistisen sosiaalipolitiikan» harrastuksesta huolimatta sittenkin varsin vanhoillinen maa. Mutta Preussin täydennysverolakia myöhemmin jäljitelleissä maissa nämä rajanylitykset käyvät paljon tuntuvammiksi — sitä mukaa kuin kansanvaltaisuuden kehittyminen ja sen mukana varattomien kansankerrosten vaikutusvalta ehtivät 1890-luvun preussilaisia oloja paljon pitemmälle.

Veroteoria on sen jälkeen »ottanut lusikan kauniiseen käteensä» ja mukautunut näihin rajanylityksiin. Uusimmassa teoriassa ei näin ollen omaisuusveroa perustella enää yksistään vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksella, vaan todetaan, että *omaisuus itse, sellaisenaan*, ilmaisee maksukykyä ja on oleva verovelvollisuuden perustana. Omaisuuden haltija voi tulon ehtyessä realisoida omaisuuttaan tai ottaa sitä vastaan luottoa ja saada siten uutta tuloa kulutukseensa käytettäväksi, mitä mahdollisuutta omistamattomilla ei ole, jne. »Uudempi teoria näkee omaisuusverovelvollisuuden perusteen omaisuuden omistuksen yksinkertaisessa tosiasiasa siitä riippumatta, antaako se tuottoa vai ei, onko se sijoitettu tuottavasti vai ei tai palveleeko se vain omistajan tarpeentyydytystä, ja antaa siten omaisuusveron veropoliittiselle idealle laveamman perustelun kuin se, mistä Preussissa lähdettiin», toteaa Fux¹. Tyypillisesti tämän omaisuusverolle kehitetyn uuden »laveamman pe-

¹ FUX, m. t., s. 137.

rustelun» mukainen on seuraava MOLLin esittämä todistelu: »On ihmisiä, joilla on puistoja, suuria metsästyksmaita, kallisarvoisia huonekaluja, jalokiviä, helmiä, kallisarvoisia kokoelmia ja kirjastoja, siis omaisuus-esineitä, joilla on pääoma-arvo, mutta jotka eivät anna mitään korkoa, vaan vain tyydytystä. Näiden objektien omistajilla on muuten ehkä vain pienet *tulot*. Pitääkö tällöin ottaa nämä pienet tulot mitaksi omaisuudenomistajan oikeudenmukaiseksi verottamiseksi? Tullaan helposti vakuuttuneiksi siitä, että *tulo* ei ole oikea mitta, ei riitä yksinään. Ei omaisuus yksinään eikä tulo yksinään anna taloudellisen kykyisyyden luotettavaa mitta. Täytyy sentähden tulla siihen johtopäätökseen, että vain omaisuus ja tulo *yhdessä* ovat taloudellisen kykyisyyden oikea mitta.»¹ Demokratian kehittyminen, omaisuudettomien lisääntynyt valtiollinen vaikutusvalta on tuonut mukanaan omaisuuden lisääntyvän verottamisen — »veroteorian» tehtäväksi on jäänyt osoittaa täten vallitsevan asiain tilan oikeudenmukaisuus!

Jälleen nähdään, että ne periaatteet ja vaatimukset, joita teoreettinen verotuspolitiikka kulloinkin kehittää verorasituksen oikeudenmukaista jakamista varten, eivät ole mikään yleispätevä, ehdottoman totuuden kallio. Ne ovat pikemminkin vain kinos lentohiekkaa, jota yhteiskunnallisen etu- ja valtataistelun myrskytuuli muovailee kulloisenkin kulkusuuntansa mukaisesti.

¹ MOLL, m. t., s. 375.

Kirjallisuusuennettelo.

- ADLER, GEORG, Die Entwicklung des sozialistischen Programms in Deutschland (1863 — 1890), Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Dritte Folge, Erster Band, Jena 1891.
- „ — Die Geschichte der ersten sozialpolitischen Arbeiterbewegung in Deutschland, Breslau 1885.
- BERNSTEIN, EDUARD, artikkelit »Classenkampf und Compromiss» sekä »Utopismus und Eklekticismus» (alkuaan Die Neue Zeit-lehden artikkeleita, mutta painettu uudelleen Bernsteinin teoksessa Zur Geschichte und Theorie des Socialismus, Berlin-Bern 1901).
- BRODE, H., Die Steuergesetze vom 16. X. 1934, Leipzig 1935.
- BROTHERUS, K. R., Maailmanvaltapolitiikan aika vuosina 1871 — 1919, Maailmanhistoria, VI osa, Helsinki s. a.
- BURKART, CARL, Die italienische Steuer auf die Einkünfte von beweglichem Vermögen — imposta sui redditi della ricchezza mobile, Finanz-Archiv, Sechster Jahrgang, Stuttgart 1889.
- CASSEL, GUSTAV, Om grundformerna för den direkta beskattningen, Ekonomisk Tidskrift, Tredje Ärgängen, Uppsala 1901.
- COHN, GUSTAV, Die Preussische Steuerreform, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Dritte Folge, Erster Band, Jena 1891.
- MCCULLOCH, J. R., A treatise on the principles and practical influence of taxation and the funding system, The second edition, London 1852.
- DAWSON, W. H., Chartism, Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. III, London 1930.
- ECKHARDT, Die Neuordnung der Steuern in den Niederlanden, Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter, 30. Jahrgang, Berlin-Wien 1941, Nr. 3.
- EGGER, RUDOLF und WATZKE, OTTO, Österreich, artikkeli kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, herausgegeben von Richard Rosendorf und Josef Henggeler, Zürich-Leipzig vuodesta 1936 lähtien, Basel vuodesta 1938 lähtien, Europa Band III.
- V. EHEBERG, KARL THEODOR, Grundriss der Finanzwissenschaft, Fünfte und sechste Auflage, Leipzig 1930.
- EICHORN, WALTER, Die Höherbelastung fundierter Bezüge durch direkte Staatssteuern unter besonderer Berücksichtigung der einzelnen Kantone der Schweiz, Jena 1910.
- EKEBERG, B., Om frälseränta, Stockholm 1911.
- EKENBERG, OTTO, Schweden, artikkeli kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band III.

- ENGBLOM, C. P., 1938 års skattereformer, andra upplagan, Stockholm 1939 (alkuaan artikkelina Svensk Skattetidningissä 1938: 6 ja 7 sekä 1939: 1 ja 2. VII).
- ,,— Översikt över 1940 års riksdags beslut angående skatterna, Svensk Skattetidning, Sjunde årgången, Stockholm 1940.
- FASOLIS, GIOVANNI, Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Italiens, Handbuch der Finanzwissenschaft, Dritter Band, Tübingen 1929.
- FICK, HARALD, Finanzwirtschaft und Konjunktur, Jena 1932.
- FORSMAN, JAAKKO, Katsaus 19:nnen vuosisadan taloudelliseen ja yhteiskunnalliseen kehitykseen, Maailmanhistoria, VI osa, Helsinki s. a.
- FRANTZ, CONSTANTIN, Die soziale Steuerreform als die *conditio sine qua non*, wenn der socialen Revolution vorgebeugt werden soll, Mainz 1881.
- FUESTING, B., Die Preussischen direkten Steuern, Zweiter Band, Kommentar zum Ergänzungssteuergesetz, Zweite Auflage, Berlin 1905.
- FUX, BOLES LAV, Die Vermögenssteuer, Handbuch der Finanzwissenschaft, Zweiter Band, Tübingen 1927.
- GENBERG, TORSTEN, Skatteutvecklingen sedan sekelskiftet, Meddelanden från Skattebetalarnas Förening, Stockholm 1942.
- GENSEL, J., Referat über die Einkommensteuer, Verhandlungen der dritten Generalversammlung des Vereins für Socialpolitik am 10., 11. und 12. October 1875, Schriften des Vereins für Socialpolitik XI, Leipzig 1875.
- GERLACH, OTTO, Einkommensteuer (Einkommensteuern [Klassensteuern] in Deutschland), Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Dritte Auflage, III. Band, Jena 1909.
- ,,— Die Landwirtschaft und die preuss. Ergänzungssteuer, Finanz-Archiv, Achtzehnter Jahrgang, Stuttgart 1901.
- GOLDSCHIED, RUDOLF, Staatssozialismus oder Staatskapitalismus, Zweite und dritte verbesserte Auflage, Wien-Leipzig 1917.
- HELD, A., Correferat über die Einkommensteuer, Verhandlungen der dritten Generalversammlung des Vereins für Socialpolitik am 10., 11. und 12. October 1875, Schriften des Vereins für Socialpolitik XI, Leipzig 1875.
- HELLER, WOLFGANG, Teoreettinen kansantaloustiede, suomentanut Iisakki Laati, Porvoo-Helsinki 1935.
- HENGGELE, J. und E., Die Eidgenössische Wehrsteuer, artikkelissa Schweiz kookomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band III.
- HERKNER, HEINRICH, Die Arbeiterfrage, 7. Auflage, Berlin und Leipzig 1921.
- ,,— Työväenkysymys, suomentanut Salu Latvala, Helsinki 1909.
- HERMANN, F. B. W., Staatswirtschaftliche Untersuchungen, Leipzig 1924 (ensi keran 1832).
- HUNTER, MERLIN HAROLD, Outlines of Public Finance, New York and London 1921.
- KAHRA, ELJAS, Valtio ja työpalkat, Helsinki 1937.
- KAUTSKY, KARL und SHOENLANK, BRUNO, Grundsätze und Forderungen der Sozialdemokratie, Erläuterungen zum Erfurter Programm, Berlin 1919.
- KESTEN-CONRAD, ELSE, Verein für Sozialpolitik, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Dritte Auflage, VIII. Band, Jena 1911.
- KNEPPO, ALEXANDER, KLUG, EMIL und v. PILISY, LUDVIG, Ungarn, artikkeli kookomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band IV.
- KOVERO, ILM., Om förmögenhetsskatten vid statens inkomst- och förmögenhetsbeskattning, Sunt Förfuoft, Årg. XXIV, Nr. 1, Stockholm 1944.

- KOVERO, ILM., Osakeyhtiöverotus ja sen uudestaanjärjestely meillä, Taloudellisen neuvottelukunnan julkaisuja 4, Helsinki 1929.
- „— Progressioperiaatteesta verotuksessa, Taloudellisen neuvottelukunnan julkaisuja 14, Helsinki 1931.
- „— Some views on marginal utility and the theory of taxation, Helsinki 1933.
- „— Tulokäsite ja julkinen talous, Porvoo-Helsinki 1935.
- „— Veroista ja tuotannon verottamisesta, Helsinki 1942.
- „— Viimeaikaisista veroistamme, Helsinki 1943.
- KRABBE, H., Kritische Darstellung der Staatslehre, Haag 1930.
- KRISTOFERSEN, L., Norsk skattelovgivning 1936—1938, Svensk Skattetidning, Femte årgången, Stockholm 1938.
- KUYLENSTIERNÄ, CARL W. U., Det svenska näringslivets beskattning, Ekonomiska Samfundets Tidskrift, Ny Serie, Häfte 59, Helsingfors 1943.
- KUYLENSTIERNÄ, CARL W. U., WALJER, HARALD, GELJER, ERLAND ja LUNDEVALL ADOLF, Skattelagarna, Stockholm 1929.
- KÄRKI, NILLO, Verein für Sozialpolitik, Valtiotieteiden käsikirja, IV osa, Helsinki 1924.
- LADEMANN, FRITZ, Danzig, artikkeli kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band I.
- LAMPE, AD., Vermögenssteuer, Wörterbuch der Volkswirtschaft, IV. Auflage, III. Band, Jena 1933.
- LASSALLE, FERDINAND, Die indirekte Steuer und die Lage der arbeitenden Klassen, Ferdinand Lassalles politische Reden und Schriften, herausgegeben von Erich Blum, Erster Band, Leipzig s. a.
- „— Ueber den besonderen Zusammenhang der gegenwärtigen Geschichtsperiode mit der Idee des Arbeiterstandes, Berlin 1862.
- LAURILA, K. S., Poliittikkaa ja politikoita, Helsinki 1922.
- LEPPO, MATTI, Suomen valtion sodanjälkeisen kulutusverotuksen pääpiirteet, Kansantaloudellisia tutkimuksia VIII, julkaissut Kansantaloudellinen Yhdistys, Helsinki 1938.
- LEXIS, W., Kathedersozialismus, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Dritte Auflage, V. Band, Jena 1910.
- LIEBKNECHT, W., Ueber die politische Stellung der Sozialdemokratie, Leipzig 1874.
- LINDAHL, GUSTAF, De direkta skatterna i England, Ekonomisk Tidskrift, Tjugotredje Årgången, Uppsala 1921.
- LINDBERG, VALTER, Utvecklingen av den allmänna inkomstskatten i Finlands statskattesystem, Helsingfors 1934.
- LORWIN, LEWIS L., Class Struggle, Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. III, London 1930.
- LOTZ, J. FR. E., Handbuch der Staatswirtschaftslehre, Erlangen 1821.
- LOTZ, WALTHER, Finanzwissenschaft, Zweite Auflage, Tübingen 1931.
- DE MAN, HENDRIK, Zur Psychologie des Sozialismus, Jena 1927.
- MARX, KARL, Das Kapital, I. Band, Hamburg 1867.
- „— Pääoma, suomentanut O. W. Louhivuori, Helsinki 1918.
- MARX, KARL ja ENGELS, FRIEDRICH, Das Kommunistische Manifest, Siebente autorisierte deutsche Ausgabe, sisältyy kokoomateokseen Ausgewählte Lesestücke zum Studium der politischen Ökonomie, Zwölfter Band: Sozialismus, Kommunismus, Anarchismus, Karlsruhe i. B. 1920.

- MEHRING, FRANZ, Die deutsche Sozialdemokratie, Ihre Geschichte und ihre Lehre, 3. Aufl., Bremen 1879.
- MEINANDER, NILS, Skatterna och välståndet, Skrifter utgivna av Nyliberala Studentförbundet N:o 2, Lovisa 1945.
- MELLYBYE, GUNNAR, Norwegen, artikkeli kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band III.
- MEUSEL, ALFRED, Proletariat, Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. XII, London 1934.
- , — Revolution and counterrevolution, Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. XIII, London 1934.
- MEYER, ROBERT, Die Principien der gerechten Besteuerung in der neueren Finanzwissenschaft, Berlin 1884.
- MILL, JAMES, Elements of Political Economy, London 1826.
- MILL, JOHN STUART, Principles of Political Economy, edited by Sir W. J. Ashley, London 1926 (ensi kerran 1848).
- MITCHELL, WESLEY C., Business Cycles, London-New York 1930.
- MOLL, BRUNO, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 1930.
- MOMBERT, P., Die Grösse der Familie und die steuerliche Belastung nach der Leistungsfähigkeit, Schriften des Vereins für Sozialpolitik, 156. Band: Die Neuordnung der deutschen Finanzwirtschaft (Herausgegeben von Dr. Heinrich Herkner), Erster Teil, München und Leipzig 1918.
- MYRDAL, GUNNAR, Finanspolitikens ekonomiska verkningar, Stockholm 1934.
- , — Vetenskap och politik i nationalekonomien, Stockholm 1930.
- NEUMANN, FR J., Ertragssteuern oder persönliche Steuern vom Einkommen und Vermögen, Freiburg in Br. 1876.
- , — Die persönlichen Steuern vom Einkommen, Tübingen 1896.
- , — Die progressive Einkommenssteuer im Staats- und Gemeindehaushalt, Leipzig 1874.
- , — Die Steuer nach der Steuerfähigkeit, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Neue Folge, Erster Band, Jena 1880.
- NEUMARK, FRITZ, Konjunktur und Steuern, Bonn 1930.
- NEVANLINNA, E., Julkinen talous ja sen asema yhteiskunnallisessa talouselämässä, Porvoo 1930.
- , — Suomen valtiotalous, Edellinen osa, Menotalous, Helsinki 1933.
- , — Yhteiskunnallisen talouselämän pääpiirteet, Porvoo-Helsinki 1932.
- ORTEGA Y GASSET, JOSÉ, Massornas uppror (La rebelión de las masas, ruotsintanut Alf Ahlberg), Stockholm 1934.
- DI PAOLO, GIOVANNI, Italien, artikkeli kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band II.
- PEETERS, J. B. J., Niederlande, artikkeli kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band III.
- POPITZ, JOHANNES, Einkommensteuer, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Auflage, 3. Band, Jena 1926.
- RAU, KARL HEINRICH, Grundsätze der Finanzwissenschaft, Erste Abtheilung, Leipzig 1864.
- RICARDO, DAVID, Kansantalouden ja verotuksen periaatteet, suomentanut B. Tuunanen, Porvoo-Helsinki 1937.

- RODBERTUS-JAGETZOW, Briefe und sozialpolitische Aufsätze, herausgegeben von Dr. R. Meyer, I. Band.
- ROSENDORF, RICHARD und HENGGELER, JOSEF, Die kantonalen Steuergesetze, artikelissa Schweiz kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band III.
- SACHS, LUDWIG, Das Finanzwesen Italiens im Jahre 1894, Finanz-Archiv, Zwölfter Jahrgang, Stuttgart 1895.
- SARVA, GUNNAR, Valtiomuoto- ja kansallisuustaistelujen aika Euroopassa vuosina 1815 — 1871, Maailmanhistoria, VI osa, Helsinki s. a.
- V. SCHALL, K. F., Beiträge zur Reform der direkten Steuern in Württemberg unter Berücksichtigung der Steuerreform in Preussen, Finanz-Archiv, Zwölfter Jahrgang, Stuttgart 1895.
- SCHANZ, GEORG, Die bayrische Steuerreform vom Jahre 1918, Finanz-Archiv, Sechsdreissigster Jahrgang, Erster Band, Stuttgart und Berlin 1919.
- SCHMOLLER, GUSTAV, Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprincipien der Steuerlehre, Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft, Tübingen 1863.
- , — Luokkataistelut ennen ja nyt, suomentanut Ilmari Saari, Helsinki 1920.
- , — Ueber einige Grundfragen des Rechts und der Sittlichkeit, Jena 1875.
- V. SCHOULTZ, JARL, Bidrag till belysande av Finlands socialdemokratiska partis historia, Del I, Tiden före representationsreformen år 1906, Helsingfors 1924.
- SCHUMPETER, JOSEF, Die Krise des Steuerstaats, Graz und Leipzig 1918.
- SCHÄFFLE, ALBERT, Die Grundsätze der Steuerpolitik und die schwebenden Finanzfragen Deutschlands und Oesterreichs, Tübingen 1880.
- , — Mensch und Gut in der Volkswirtschaft oder der ethisch-anthropologische und der chrematistische Standpunkt in der Nationalökonomie, mit besonderer Rücksicht auf die Grundprincipien der Steuerlehre, Deutsche Vierteljahrs-Schrift, Stuttgart 1861.
- , — Die Steuern, allgemeiner Teil, Leipzig 1895.
- , — Die Steuern, besonderer Teil, Leipzig 1897.
- SELIGMAN, EDWIN R. A., Essays in Taxation, New York 1911.
- , — Property Tax, Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. XII, London 1934.
- SINCLAIR, SIR JOHN, The History of the Public Revenue of the British Empire, London 1803.
- SMITH, ADAM, An Inquiry into the nature and causes of the Wealth of Nations, edited by Edwin Cannan, London 1930.
- SOMBART, WERNER, Deutscher Sozialismus, Berlin 1934.
- , — Sozialismus und soziale Bewegung, Sechste Auflage, Jena 1908.
- SPANN, OTHMAR, Die Haupttheorien der Volkswirtschaftslehre auf lehrgeschichtlicher Grundlage, Zweiundzwanzigste Auflage, Leipzig 1932.
- STAHL, F. J., Philosophie des Rechts II.
- STAMP, JOSIAH, The fundamental principles of taxation, London 1921.
- Š. STEIN, LORENZ, Die industrielle Gesellschaft (Geschichte der sozialen Bewegung in Frankreich von 1789 bis auf unsere Tage, Zweiter Band), München 1921 (ensi kerran 1850).
- , — Das Königtum, die Republik und die Souveränität der französischen Gesellschaft seit der Februarrevolution 1848 (Geschichte der sozialen Bewegung in

- Frankreich von 1789 bis auf unsere Tage, Dritter Band), München 1921 (ensikerran 1850).
- STRUTZ, GEORG, Die Neuordnung der direkten Staatssteuern in Preussen, Berlin 1912.
- TAMMINEN, MIKKO, Tulo- ja menoarvion tasapaino ja suhdannevaihtelut, Kansantaloudellinen Aikakauskirja, XI (XXXV) vuosikerta, Helsinki 1939.
- TELJO, JUSSI, Kansaneduskunta ja valtion tulo- ja menoarvio, Jyväskylä 1938.
- TESCHEMACHER, HANS, Die Einkommensteuer, Handbuch der Finanzwissenschaft, Zweiter Band, Tübingen 1927.
- THOMLE, J. E., Skattelov for byene, Sjette utgave, Oslo 1934.
- „ — Skattelov for landet, 7 utgave, Oslo 1930.
- TOFTEGAARD, JENS og MORTENSEN, C. ULRICH, Vore Skatter, Tredie udgave, København 1942.
- V. TREITSCHKE, HEINRICH GOTTHARD, Der Sozialismus und seine Gönner, Berlin 1875.
- UHLICH, Änderung des Vermögensteuergesetzes, Deutsche Steuerzeitung und Wirtschaftlicher Beobachter, 28. Jahrgang, Nr. 45, Berlin-Wien 1939.
- WAGENER, CLEMENS, Die Höherbelastung fundierter Bezüge, Berlin 1909.
- WAGNER, ADOLPH, Finanzwissenschaft, Erster Theil, Dritte Auflage, Leipzig und Heidelberg 1883.
- „ — Finanzwissenschaft, Zweiter Theil, Leipzig und Heidelberg 1880.
- „ — Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preussen im Jahre 1891, Finanz-Archiv, Achter Jahrgang, Stuttgart 1891.
- WEBER, MAX, Die 'Objektivität' sozialwissenschaftlicher und sozialpolitischer Erkenntnis, Archiv für Sozialwissenschaft und Sozialpolitik, Der Neuen Folge I. Band, Tübingen und Leipzig 1904.
- WILLGREN, KARI, Silmäys nykyaikaiseen valtiolliseen tulo- ja varallisuusverotukseen Euroopassa, Verokomitean julkaisuja II, Helsinki 1912.
- VLASÁK, BOHUMIL und FUX, BOLESLAV, Protektorat Böhmen und Mähren, artikkeli kokoomateoksessa Das Internationale Steuerrecht des Erdballs, Europa Band IV.
- VOCKE, WILHELM, Die Abgaben, Auflagen und die Steuer vom Standpunkte der Geschichte und der Sittlichkeit, Stuttgart 1887.
- VOGEL, EMANUEL HUGO, Die theoretischen Grundlagen der Vermögensbesitzsteuer im System der Ertrags- und Einkommensbesteuerung, Finanz-Archiv, Siebenundzwanzigster Jahrgang, Stuttgart und Berlin 1910.
- VOIONMAA, TAPIO, Kateederisotalismi, Valtiotieteiden käsikirja, I osa, Helsinki 1921.
- V. ZWIEDINECK-SÜDENHORST, OTTO, Der Abschluss der badischen Steuerreform durch das Vermögenssteuergesetz vom 28. September 1906, Finanz-Archiv, Vierundzwanzigster Jahrgang, Stuttgart und Berlin 1907.

* * *

Osia lainvalmistelukunnan lokakuun 22 päivänä 1897 antamasta mietinnöstä, joka koskee välittömän verotuksen uudistamista, Verokomitean julkaisuja I, Helsinki 1911.

Die Personalbesteuerung, Schriften des Vereins für Socialpolitik III, Leipzig 1873.

Skatte- och taxeringsförfattningarna sådana de lyda den 1 januari 1939, Till beskattningsmyndigheternas tjänst utgivna genom statens försorg, Stockholm 1938.

Skatte- och taxeringsförfattningarna sådana de lyda den 1 januari 1944, Stockholm 1944.

Die Staatseinnahmen aus Steuern und Zöllen im Deutschen Reich und im Auslande (Belgien, Frankreich, Grossbritannien, Italien, Österreich, Vereinigte Staaten von Amerika) in den Jahren 1925, 1926, 1927 und 1928, Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reichs Nr. 9, Berlin 1929.

Tax Systems, by the Tax Research Foundation, Eighth Edition, Chicago 1940.

Undersökningar rörande det samlade skattetrycket i Sverige och utlandet av inom finansdepartementet tillkallade sakkunniga, Statens offentliga utredningar 1936: 18, Stockholm 1936.

Verhandlungen der dritten Generalversammlung des Vereins für Socialpolitik am 10., 11. und 12. October 1875, Schriften des Vereins für Socialpolitik XI, Leipzig 1875.

* * *

Begründung zum Gesetzentwurf vom 23. April 1925, Reichstag III 1924/25, Drucks. Nr. 798, Finanz-Archiv, Dreiundvierzigster Jahrgang, Erster Band, Stuttgart und Berlin 1926.

Deutsches Reichsbewertungsgesetz vom 10. August 1925, R. G. Bl. 1925 I, Nr. 39, Finanz-Archiv, Dreiundvierzigster Jahrgang, Zweiter Band, Stuttgart und Berlin 1926.

Deutsches Vermögensteuergesetz vom 10. August 1925, R.G.Bl. 1925 I, Nr. 39, Finanz-Archiv, Dreiundvierzigster Jahrgang, Erster Band, Stuttgart und Berlin 1926.

Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja omaisuusverolaiksi 23 päivältä heinäkuuta 1943.

Kommunalskattelag, given Stockholms slott den 28 september 1928, Skattelagarna (Kuylenstierna etc.), Stockholm 1929.

Kungl. Maj:ts förordning om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, given Stockholms slott d. 28 sept. 1928, Skattelagarna (Kuylenstierna etc.), Stockholm 1929.

Laki tulo- ja omaisuusverosta, annettu Helsingissä 3 päivänä elokuuta 1920, Suomen Asetuskokoelma 1920, N:o 207.

Laki tulo- ja omaisuusverosta, annettu Helsingissä 5 päivänä joulukuuta 1924, Suomen Asetuskokoelma 1924, N:o 306.

Laki tulo- ja omaisuusverosta annetun lain muuttamisesta, annettu Helsingissä 14 päivänä joulukuuta 1935, Suomen Asetuskokoelma 1935, N:o 392.

Laki tulo- ja omaisuusverosta annetun lain muuttamisesta, annettu Helsingissä 9 päivänä toukokuuta 1940, Suomen Asetuskokoelma 1940, N:o 197.

Laki tulo- ja omaisuusverosta annetun lain 6 §:n muuttamisesta, annettu Helsingissä 12 päivänä heinäkuuta 1940, Suomen Asetuskokoelma 1940, N:o 380.

Laki varojen osoittamisesta puolustuslaitoksen perushankintoihin ja sitä varten kannettavasta lisäverosta, annettu Helsingissä 20 päivänä toukokuuta 1938, Suomen Asetuskokoelma 1938, N:o 208.

Laki vuodelta 1921 suorittettavan tulo- ja omaisuusveron koroittamisesta, annettu Helsingissä 13 päivänä tammikuuta 1922, Suomen Asetuskokoelma 1922, N:o 11.

- Laki vuodelta 1939 maksuunpantavan tulo- ja omaisuusveron korottamisesta, annettu Helsingissä 8 päivänä joulukuuta 1939, Suomen Asetuskokoelma 1939, N:o 455.
- Laki vuodelta 1941 maksuunpantavan tulo- ja omaisuusveron korottamisesta, annettu Helsingissä 30 päivänä joulukuuta 1941, Suomen Asetuskokoelma 1941, N:o 925.
- Preussisches Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891, Gesetzsammlung 1891 Nr. 19, Finanz-Archiv, Achter Jahrgang, Stuttgart 1891.
- Preussisches Ergänzungsteuergesetz vom 14. Juli 1893, Gesetzsammlung 1893 Nr. 21, Finanz-Archiv, Zehnter Jahrgang, Stuttgart 1893.
- Preussischer Gesetzentwurf vom 2. November 1892 wegen einer Ergänzungssteuer, Nr. 6 der Drucksachen des preussischen Abgeordnetenhauses (17. Legislaturperiode, V. Session 1892/93), Finanz-Archiv, Zehnter Jahrgang, Stuttgart 1893.
- Reichsbewertungsgesetz, herausgegeben vom Reichsfinanzministerium, Berlin 1939.
- Tulo- ja omaisuusveroasetus, annettu Helsingissä 11 päivänä tammikuuta 1944, Suomen Asetuskokoelma 1944, N:o 27.
- Tulo- ja omaisuusverolaki, annettu Helsingissä 19 päivänä marraskuuta 1943, Suomen Asetuskokoelma 1943, N:o 888.
- Vermögensteuergesetz, herausgegeben vom Reichsfinanzministerium, Berlin 1939.

The Property Tax as a Supplementary Tax on Funded Income.

Summary.

The reform of direct taxation, known as the Miquel Taxation Reform, that was brought about in Prussia during the last decade of the 19th century introduced a property tax, a so-called supplementary tax; a law in the matter, the Preussisches Ergänzungssteuergesetz, was given on July 14th, 1893. The chief argument in favour of this supplementary tax was the idea of laying an additional tax on income received from property or with the aid of property, i. e., on the so-called funded income. A funded income is considered to be capable of carrying heavier taxes than an unfunded income from labour, because the former is surer as to its permanency in case of illness, other disability for work, or even the death of its earner. That is why an earner of this kind of income need not set aside funds for the periods he is incapable of work or — in case of death — for the subsistence of his family, a procedure, which is an economic necessity for those who have an unfunded income. In taxation differences in the taxpayers' ability to carry taxes should be considered as carefully as possible. Therefore, if of two equal incomes one is derived from labour while the other one is a funded income, the latter should be more heavily taxed. A small property tax on property that bears income aims at carrying into effect this additional taxation on funded income.

A property tax supplementing the income tax and accounted for in this manner was, according to Prussian pattern, introduced in several of the German States. After the Great War, when the right of taxation of the German States had to a very large extent been transferred to the Reich, this was carried out in the Reich as well. Outside of Germany this method of taxation, the »Germanic method», has spread to many of the surrounding countries, which are either Germanic or open to the influence of Germanic culture, i. e. Holland, Denmark, Norway, Sweden, Austria and Hungary. Besides, some of the Swiss cantons, when introducing a general income tax, retained the old property taxes

as a supplementary tax according to the Prussian model. In Finland a general income tax and a supplementary property tax were brought into use almost as soon as the country had become independent, by a combined law on income and property tax, given in 1920. Since then the property tax has remained an integrate part of the taxation system, supplementing the income tax.

A closer scrutiny of the property taxation will show, however, that a property tax, as a supplementary tax on funded income, is inconsistent with the »faculty theory» in important respects. When in employing the property tax the unfunded income is taxed more easily than the funded income, those also profit who receive income from labour but who do not actually save anything for periods of incapacity for work and who therefore are not, *for that reason*, less able to pay than those who get income from property. The property tax also conflicts with the principle of progression, which in accordance with the faculty theory is applied to the taxation on income. When income received with the aid of a particular property decreases, the share of the property tax in this income increases but it decreases when the income goes up. (It should be kept in mind that the property tax is intended to be a supplementary tax on income and not an ordinary tax on property.) Further, not even the property tax is able exactly to hit the »funded part» of the income in the case of »mixed» income, as maintained in support of this tax — a goal that cannot either be reached by any other mode of supplementary taxation on funded income, because differentiating the funded and the unfunded shares from each other is not possible in the case of mixed income.

Besides, it is evident that the property tax in practice, i. e. in the taxation laws of the different countries, has not been employed as a supplement to the income tax even to the extent that would be possible considering the nature of this tax. There are stipulations in the taxation laws that are contrary to the demands of a supplementary tax on funded income. Thus the property tax is directed not only towards the trading property that yields income (as it should be if the property tax actually aims at being a supplementary tax on funded income) but also towards such property as does not yield income and even towards pure consumption property. The scales of the property tax are progressive in most taxation laws in spite of the fact that the supplementary tax on funded income does not demand it in any way. (If one does not want to claim that the income from property grows more certain as to its permanency the greater the property is,

which is not the case. The interest on a deposit of 1 000 marks is as sure as that of 1 000 000 marks in the same solid bank.) Further, in most taxation laws the taxation on property is directed towards non-physical persons as well, although as to them a difference cannot in every respect be made between a funded and an unfunded income.

All this makes clear that among the real purposes of the property tax, as connected to the income tax, there are some that take other points of view than that of supplementing the taxation on funded income, purposes that weigh heavier. In order to understand these real purposes of the property tax, it should be examined against the background of the general social development at the moment of its introduction. At such an examination a property tax that generally, in the so-called theory of taxation, has been explained as an additional tax on funded income turns out to be a reflection of the proletarian class movements of the moment and of the policy of social reform aiming at checking them. This explains the many open questions, the unsatisfactory points that attach to the property tax if, as in the theory of taxation; it is considered only as bringing into being a sub-postulate to the »faculty theory».

As shown above, the use of the property tax in supplementing the tax on funded income may be criticised, but the employment of it is apprehensible from other points of view. The property tax gives a striking concrete proof that, in considering the claims of the rising new social power, the State does not hesitate to touch even the fundamental property of the capitalists, up to a »moderate» limit, so much the less their income. From this point of view it is easy to understand why the laws on property taxes have not stayed within the limits put to this kind of taxes by the claims of a purely additional tax on funded income. It is the pressure of the rising non-proprietary class, and the direction of their attack that has called for the facts that the property tax is directed not only towards the trading property actually yielding funded income but also towards unproductive consumption property, particularly that serving the consumption of luxuries, and that the scale of the property tax is made progressive or seems to be directed arbitrarily also towards non-physical persons, although the difference between the funded and the unfunded income is not applicable to them in every respect. The views represented by the pure theoretical speculation on taxation weigh less and have to give way to the more realistic evolutionary factors, brought about by the changes in the relative strength of the social classes.