

SUOMEN PANKIN
KIRJASTO

YHTEISÖJEN
VEROTUS SUOMESSA
VUOSINA 1938—1945

SUOMEN PANKIN
TALOUSTIETEELLISEN TUTKIMUSLAITOKSEN
JULKAISUJA

SARJA B:6.

HEIKKI VALVANNE: YHTEISÖJEN VEROTUS
SUOMESSA VUOSINA 1938—1945

HEIKKI VALVANNE

YHTEISÖJEN
VEROTUS SUOMESSA
VUOSINA 1938-1945

JAKAJA:
AKATEEMINEN KIRJAKAUPPA, HELSINKI

Esipuhe.

Pari vuotta sitten pantiin alulle tutkimus verorasituksen suuruudesta ja lisääntymisestä maassamme. Syksyllä 1945 saatettiin julkisuu-teen tämän tutkimuksen edellinen osa, tohtori T. JUNNILAN ja kanslianeuvos GUNNAR MODEENIN selvitys luonnollisten henkilöiden verorasituksesta: »Fyysillisten henkilöiden verorasitus Suomessa vuosina 1938 ja 1945» (Suomen Pankin taloustieteellisen tutkimuslaitoksen julkaisuja. Sarja B: 5.). Esillä oleva tutkimus liittyy mainittuun selvitykseen kohdistuen osakeyhtiöiden ja osuuskuntien verorasitukseen vuosina 1938—1945.

Katsoen välttämättömyyteen seurata verotusta vuosi vuodelta ja kun ei verotilastosta voi saada kaikkia niitä yksityiskohtaisia tietoja, jotka ovat tarpeen yhtymien verorasituksen selvittämiseksi, on ollut pakko käyttää edustavaa tutkimusmenetelmää. Se aineisto, johon tutkimus näin ollen on ollut rajoitettava, ei ole kovin laaja. Tämä on tietenkin omansa pakottamaan suureen varovaisuuteen johtopäätösten teossa ja tutkimuksen tulosten yleistämisessä. Mutta kun näitä kysymyksiä ei aikaisemmin lainkaan ole selvitetty, antavat esillä oleva tutkimus ja sen tulokset huomattavaa apua vastaiselle veropolitiikalle.

Käytännöllisistä syistä on tutkimuksen kohteeksi valittu vain sellaisia osakeyhtiöitä ja osuuskuntia, jotka kaikkina tutkittavina vuosina on verotettu Helsingissä. Mieluinen tehtävämme onkin esittää kiitokset Helsingin kaupungin verotusvalmisteluvirastolle, jonka virkamiehiä on ollut pakko vaivata monella tavalla tutkimuksessa tarvittavien tietojen saamiseksi. Tutkimustyön on suorittanut maisteri HEIKKI VALVANNE.

Helsinki, huhtikuun 24 päivänä 1947.

SUOMEN PANKIN
TALOUSTIETEELLINEN TUTKIMUSLAITOS

A. E. TUDEER

S I S Ä L L Y S.

	Sivu
<i>Johdanto</i>	11
A. Tutkimuksen tarkoitus	11
B. Tutkimuksen suoritus	15
1. Aineisto	15
2. Käsittely	16
<i>I. Osakeyhtiöt</i>	18
A. Taloudellinen kehitys	18
B. Maksuunpannut verot	26
1. Tuloverot	26
a. Valtion säännöllinen tulovero korotuksineen ja lisäyksineen	26
b. Suhdannevero	35
c. Ylimääräinen tulovero	50
d. Kunnan ja kirkon verot	51
2. Omaisuusverot	53
a. Säännöllinen omaisuusvero korotuksineen	53
b. Ylimääräinen varallisuusvero	55
c. Omaisuuudenluovutusverot	56
3. Maksuunpantujen verojen kokonaisrasitus	60
C. Perityt verot	68
1. Perittyjen verojen kokonaisrasitus	68
2. Ennakkoperinnän vaikutus	79
D. Verotuksen vaikutus yhtiöitten talouteen	83
E. Kaksinkertainen verotus	87
<i>II. Osuuskunnat</i>	93
A. Taloudellinen kehitys	93
B. Verot	95
<i>Loppusanat</i>	102

TAULUKOT.

N:o	Sivu
1. Osakeyhtiöitten tulot ja omaisuus vv. 1938—1945. Kaikki yhtiöt	19
2. Osakeyhtiöitten tulot ja omaisuus vv. 1938—1945. Kauppayhtiöt	20
3. Osakeyhtiöitten tulot ja omaisuus vv. 1938—1945. Teollisuusyhtiöt	21
4. Säännöllisen tuloveron asteikko korotuksineen ja lisäyksineen vv. 1938—1945	29
5. Säännöllisen tuloveron rasitus vv. 1938—1945	30
6. Suhdanneveron asteikko vv. 1939—1944	38
7. Suhdanneveron rasitus vv. 1939—1944	43
8. Suhdanneveron rasitus eri tuloluokissa ja tulonkasvu näissä vv. 1939—1944	47
9. Kauppayhtiöitten progressiivinen tuloverotus vv. 1941 ja 1942	48
10. Ylimääräisen tuloveron rasitus vv. 1943—1944	51
11. Kunnan ja kirkon verojen rasitus vv. 1938—1945	52
12. Säännöllisen omaisuusveron asteikko korotuksineen vv. 1938—1945	54
13. Säännöllisen omaisuusveron rasitus vv. 1938—1945	55
14. Ylimääräisen varallisuusveron rasitus vv. 1941—1944	56
15. Omaisuudenluovutusverojen asteikot	57
16. Omaisuudenluovutusverojen rasitus vv. 1939—1945	58
17. Säännöllisen tulo- ja omaisuusveron kokonaisrasitus vv. 1938—1945	60
18. Maksuunpannut verot vv. 1938—1945	63
19. Maksuunpantujen tuloverojen rasitus vv. 1938—1945	64
20. Maksuunpantujen omaisuusverojen rasitus vv. 1938—1945	65
21. Maksuunpantujen verojen kokonaisrasitus vv. 1938—1945	67
22. Perityt verot vv. 1938—1946	73
23. Perittyjen verojen rasitus vv. 1938—1945	74
24. Maksuunpannut ja perityt verot vv. 1938—1945	79
25. Säännöllisen tulo- ja omaisuusveron perintä vv. 1944—1946	81
26. Tulonjäännös, osingonjako ja pääoman lisäys vv. 1938—1945	84
27. Tulojen kokonaismäärä vv. 1938—1945	86
28. Omaisuuden kasvu vuodesta 1938 vuoteen 1945	86
29. Yksityiselle osakkeenomistajalle osinkotuloista ja osakkeenomistuksesta aiheutuva tulo- ja omaisuusverojen lisäys eri tulo- ja varallisuusluokissa vv. 1938 ja 1945 (veroluokka III)	89

30. Osakeyhtiöissä muodostuneitten tulojen ja niitten omaisuuden perusteella maksuunpantujen verojen suuruus vv. 1938 ja 1945 osakkeitten ollessa yksityisillä	90
31. Osuuskuntien tulot ja omaisuus vv. 1938—1945	94
32. Osuuskunnille maksuunpantujen tuloverojen rasitus vv. 1938—1945	96
33. Osuuskunnille maksuunpantujen omaisuusverojen rasitus vv. 1938—1945 ..	98
34. Osuuskunnille maksuunpantujen verojen kokonaisrasitus vv. 1938—1945 ..	100

KUVIOT.

1. Liiketoiminnan ja tulojen kehitys vv. 1938—1945	22
2. Nettotulo vv. 1938—1945	24
3. Omaisuus vv. 1938 ja 1943—1945	25
4. Maksuunpannut verot vv. 1938—1945, % nettotulosta	66
5. Perityt verot vv. 1938—1945, % kantovuoden nettotulosta	75
6. Verojen maksuunpano ja suoritus vv. 1938—1945 (1946)	78
7. Maksuunpannut verot, osingonjako ja pääoman lisäys vv. 1938—1945	85
8. Osuuskuntien liiketoiminnan ja tulojen kehitys vv. 1938—1945	93
9. Osuuskunnille maksuunpannut verot vv. 1938—45, % nettotulosta	100

Johdanto.

A. Tutkimuksen tarkoitus.

Yhteisöjen verorasituksessa on lukuisten verouudistusten ja inflaation vuoksi tapahtunut viimeksi kuluneina vuosina huomattavia muutoksia. Tähän mennessä ei yhteisöjen verorasituksen kehityksestä kuitenkaan ole ollut käytettävissä mitään yhtenäistä selvitystä, joka voisi olla pohjana verorasituksen suuruutta arvosteltaessa ja tulevia verouudistuksia suunniteltaessa. Käsillä olevan selvityksen tarkoituksena on koettaa osittain poistaa tämä puute, samalla kun se on jatkona aikaisemmin fyysillisten henkilöiden verorasitukseen kohdistetulle tutkimukselle.

Yhteisöjen verorasituksessa sodan aikana tapahtuneiden muutosten ja sen sodanjälkeisen suuruuden seikkaperäinen selvittäminen on kuitenkin tehtävä, johon liittyy monenlaisia vaikeuksia. Nämä ovat osaksi samat, jotka haittasivat jo aikaisemman tutkimuksen suorittamista. Niinpä tuoreempia yhteisöjen verotusta ja taloudellista kehitystä valaisevia, verorasitustutkimuksen pohjaksi soveltuvia tilastoja ei toistaiseksi ole ollut saatavissa. Toisaalta inflaatio on jatkunut miltei heikentymättömällä voimalla suurentaen yhä enemmän tulojen ja omaisuusarvojen markkamääräistä kasvua. Näin ollen on tällekin selvitykselle ollut asetettava valitettavan paljon rajoituksia.

Ratkaistaessa, miltä pohjalta yhteisöjen verorasitusta on lähdettävä tutkimaan, on tultu siihen tulokseen, että pelkkä suoranainen vertailu sodan edellisen ja jälkeisen verotuksen välillä ei anna tyydyttävää kuvaa verorasituksen muuttumisesta. Tämä johtuu ennen kaikkea siitä, että yhteisöjen taloudellinen kehitys on suuresti riippuvainen verorasituksen suuruudesta. Taloudellinen kehitys ja erityisesti tulojen ja omaisuuden kasvu puolestaan ovat vaikuttaneet ratkaisevalla tavalla eräitten verojen, nimenomaan suhdanneveron ja voittoprogrossioon pohjautuvan entisen säännöllisen tuloveron suuruuteen. Edelleen on huomattava, että yhteisöjen verot yleensä on kannettu vuotta tai kahta myöhemmin, kuin veron määräämisen perusteena oleva tulo on kerty-

nyt tai omaisuus arvioitu. Näistä syistä on katsottu tarpeelliseksi seurata verorasituksen kehitystä vuodesta toiseen; vertailuajaksi on valittu vuodet 1938—1945.

Tähän ratkaisuun on vaikuttanut vielä eräs varteen otettava seikka. Verorasituksen suuruutta voidaan mitata kahdella tavalla: vertaamalla tietyn vuoden tulon ja omaisuuden perusteella maksuunpan-
tuja veroja verovuoden tuloon ja omaisuuteen tai tiettyinä vuotena perittyjä veroja tämän vuoden tuloon ja omaisuuteen. Edellinen menettely on lähinnä veroteorian vaatimusten mukainen, ja sitä noudattaa lainsäätäjäkin veroasteikkoja määrätessään. Jälkimmäisellä menettelyllä on sen sijaan oikeutuksensa haluttaessa tietää, miten paljon yhteisöjen on kulloinkin irroitettava varojaan verojen maksuun, ja se tulee kysymykseen erityisesti silloin, kun veroja ei peritä »lähteellä» vaan jälkikäteen. Säännöllisissä oloissa, jolloin tulojen ja omaisuusarvojen kasvu on normaali — kuten meillä ennen sotaa — on tulos miltei sama, käytettiinpä kumpaa menettelyä hyvänsä. Mutta milloin tulo- ja omaisuussuhteet muuttuvat veron maksuunpanon ja perimisen välisenä aikana, muodostuu kuva verorasituksen suuruudesta aivan erilaiseksi riippuen siitä, kumpaa arviointiperustetta käytetään. Näin on ollut laita meillä sekä sodan kestäessä että sen jälkeen, kun rahan arvo inflaation vuoksi on jatkuvasti alentunut ja samalla on säädetty lukuisia ylimääräisiä veroja, jotka on yhteisöiltä peritty poikkeuksetta vasta toisena vuotena verovuoden jälkeen.

Fyysillisten henkilöiden verorasitusta koskevassa tutkimuksessa katsottiin sopivaksi vertausperusteeksi perittyjen verojen suhde kantovuoden tuloon ja omaisuuteen. Liikeyritysten kohdalta on asia kuitenkin olennaisesti toinen, mikä johtuu niiden taloudenpidon erilaisesta luonteesta ja toisenlaisista muodoista. Liikeyritykset — toisin kuin palkannauttijat — hyvin yleisesti tekevät hyvinä vuosina verovarauksia tulevien verojen maksua varten. Verovarausten määrä pyritään yleensä sovittamaan tilivuoden tulon ja omaisuuden perusteella määrättävien verojen mukaan, mutta siitä voidaan poiketa puoleen ja toiseen. Johtavana pyrkimyksenä liikeyrityksillä on tässä päästä selvyteen voiton jaon mahdollisuuksista voidakseen taata osakkaille tasaisen osingon, millä seikalla on suuri merkitys osakkaitten välittömälle luottamukselle yrityksen asioitten hoitoon ja myös osakkeitten kurssille. Verovarausmenettely tekee näin ollen mahdolliseksi sen, että liikeyrityksen maksamat verot jonakin vuonna saattavat olla paljon suuremmat ja toisena vuonna taas pienemmät kuin kantovuoden tulo.

Näitten seikkojen vuoksi on katsottu välttämättömäksi selvittää yhteisöjen verorasitus molempia seikkoja silmällä pitäen. Pääpaino on kuitenkin pantu maksuunpantujen verojen rasitukseen, koska se ilmeisesti antaa sellaisen kuvan verorasituksesta, joka lähinnä voisi palvella tutkimuksen tarkoitusta olla hyödyksi tulevia verouudistuksia suunniteltaessa. Perittyjen verojen rasitusta on sen sijaan tutkittu etupäässä siinä mielessä, että saataisiin selville veron perimisen viivästyttymisen vaikutus yhteisöjen talouteen ja niiden likvidien varojen tarpeeseen. Ilmeistä on, että tämä kaksinainen tehtävä jo yksinään vaatii tutkimuksen kohdistamista pitempään ajanjaksoon eikä vain yksityisiin vuosiin.

Tutkimuksen tavoitteista johtuu, että verorasitusta ei voida tutkia konstruoitujen esimerkkien pohjalla, jotka olisi laadittu asianomaisten verolakien nojalla. Tällöinhän jäisivät pelkän arvion varaan yhteisöjen tulojen ja omaisuuden kehitys ja samoin niiden kannattavuuden vaihtelut, joista kuitenkin riippuu eräitten yksityisten verojen — esim. suhdanneveron — koko rasitus samoin kuin perittyjen verojen rasituskin. Tulo- ja omaisuuskehitys ei myöskään käy ilmi mistään käytävissä olevasta tilastosta. Näin ollen on katsottu välttämättömäksi panna toimeen edustava tutkimus, josta samalla kävisivät ilmi sekä verorasituksen että taloudellisen kehityksen selvittämiseksi tarpeelliset tosiasiat.

Tutkimuksen käytännöllisten suoritusvaikeuksien vuoksi on sen piiriä täytynyt jonkin verran rajoittaa. Selvityksen kohteeksi on otettu vain kotimaisten osakeyhtiöitten ja osuuskuntien verotus. Mitä muihin yhteisötyyppeihin tulee, niin on avoin, kommandiitti- ja laivanisännistöyhtiö valtion verotuksessa rinnastettu fyysillisiin henkilöihin ja ne luetaan tuloverotuksessa nykyisin veroluokkaan III, joten niiden verorasituksen suhteen voidaan viitata edelliseen, fyysillisten henkilöiden verorasitusta koskevaan tutkimukseen — eräin varauksin. Huomiota vaille on täytynyt jättää yhdistykset, laitokset ja säätiöt sekä säästöpankit ja hypoteekkiyhdistykset ym., joiden suhteen verotuksessa myös on eroavuuksia.

Tutkimuksen lähimpänä päämääränä on näin ollen päästä selville osakeyhtiöitten ja osuuskuntien verorasituksen yleisestä tasosta sekä yksityisten verojen ja verouudistusten merkityksestä samoin kuin edelleen niistä eroavuuksista, joita verorasituksessa esiintyy eri suuruisten, erilaisen kannattavuuden omaavien ja eri aloilla toimivien yhtiöiden välillä. Tämän käytännöllisen päämäärän vuoksi ei teoreettisille näkökohdille ole voitu antaa juuri lainkaan sijaa. Sen

sijaan on eräisiin detaljikysymyksiin täytynyt puuttua laajemmin, kuin ensi silmäyksellä näyttää ehkä tarpeelliselta, koska niiden ymmärtäminen on omansa valaisemaan eräitä erikoisuuksia nimenomaan osakeyhtiöitten verotuksessa. Verotusteknillisiin ja yhteisöjen kirjanpitoa koskeviin kysymyksiin ei tämän selvityksen puitteissa ole katsottu asialliseksi syventyä, joskin niillä on monesti tärkeä merkitys verotusperusteitten ja niin muodoin myös yksityisten verojen suuruuden kannalta.

Kuten huomataan, ei se pohja, jolle tutkimus on rakennettu, ole kovin laaja. Kootun tilastoaineiston suppeus puolestaan vaikeuttaa yleisten ja pätevien päätelmien tekoa. Tehtyjen arviointien yleistäminen jääkin siten riippuvaksi siitä, missä määrin myöhemmät tarkemmat laskelmat osoittavat tutkimusaineiston edustuskelpoiseksi. Mutta rajoituksistaan huolimatta on selvityksellä tällaisenaikin tietty arvonsa, koska yhteisöjen verorasituksen sodanaikaisesta kehityksestä ja nykyisestä suuruudesta ei ole minkäänlaista ensi käden tietoa.

B. Tutkimuksen suoritus.

1. Aineisto.

Tutkimuksen pohjana oleva tilastoaineisto käsittää 101 kotimaista osakeyhtiötä, joista 51 on kauppayhtiötä ja 50 teollisuusyhtiötä, sekä 9 kotimaista osuuskuntaa. Koska tällaisen edustavan tutkimuksen arvo riippuu ensi sijassa aineiston valinnasta, on kiinnitetty erityistä huomiota siihen, että eri kokoiset ja eri aloilla toimivat yhtiöt tulisivat niiden todellisia voimasuhteita vastaavassa määrässä edustetuiksi. Kauppayhtiöt sisältävät siten sekä vähittäis- että tukkuliikkeitä, jolloin ei kuitenkaan ole voitu välttää sitä, että niiden joukossa on sellaisia yhtiöitä, jotka varsinaisen toimintansa ohella ovat samalla — ainakin jonakin vertailuvuosisista — harjoittaneet myös välitystoimintaa taikka tavarain valmistusta. Aineiston kerääminen on nimittäin asettanut sen rajoituksen, että tutkittujen yhtiöitten valtionverotuksen on kaikkina vertailuvuosina pitänyt tulla toimitetuksi Helsingin kaupungissa. Tämä rajoitus on erityisesti ollut haittana teollisuusyhtiöitten valinnassa. Helsinkiin sijoittunut teollisuus ei tunnetusti anna edustavaa kuvaa koko maan teollisuudesta. Niinpä puu- ja paperiteollisuus ei aineistossa täysin vastaa yleisiä voimasuhteita, kun sen sijaan kutomateollisuus on hyvin runsaasti edustettuna. Valituista yhtiöistä onkin suhteellisesti eniten metalli- ja kutomateollisuuden alalta, vähemmän sen sijaan puu- ja paperiteollisuuden samoin kuin kemiallisen teollisuuden alalta, tärkeimmät mainitaksemme. Osuuskunnista viisi on keskusliikkeitä. Mitä edelleen tulee yhtiöiden suuruuteen, on noin puolet sekä kauppa- että teollisuusyhtiöistä pieniä (tulot v. 1938 alle 0.5 milj. mk) ja noin kymmenesosa suuryhtiöiksi katsottavia (tulot v. 1938 yli 4 milj. mk). Osuuskunnista taas on viisi suurta (tulot v. 1938 yli 10 milj. mk).

Yhtiöiden valinnassa on edellisen lisäksi pidetty silmällä sitä, että niiden kehityksessä ei ole tapahtunut kovin jyrkkiä muutoksia. Siten ei sellaisia yhtiöitä ole otettu huomioon, jotka ovat kärsineet suuria menetyksiä alueluovutusten yhteydessä, jotka ovat hyvin riippuvaisia

ulkomaisista pääyhtiöistään, jotka ovat yleensä tuottaneet tappiota jne. Vertailuajan pituus on kuitenkin estänyt ottamasta täysin huomioon kaikkia näitä rajoituksia.

Tiedot edellä mainituista yhtiöistä ja osuuskunnista on koottu Helsingin kaupungin verotusvalmisteluviraston tätä tarkoitusta varten käytettäväksi asettamista veroilmoituksista ja kantoluetteloista. Saadut tiedot ovat olleet osaksi puutteellisia, niin että eräissä tapauksissa on ollut turvaututtava arviointeihin. Vuoden 1945 tulon ja omaisuuden perusteella toimitettavaa verotusta ei selvitystä laadittaessa ollut vielä ehditty suorittaa, ja tiedot tältä osalta pohjautuvat veroilmoitusten perusteella tätä tutkimusta varten suoritettuun arvioverotukseen.

2. Käsittely.

Kuten tunnettua oli entisen, vuoden 1946 loppuun voimassa olleen kirjanpitolain soveltaminen käytännössä varsin vapaata ja tulkinnan varaista. Tästä on ollut seurauksena, että kirjanpidossa noudatetut periaatteet ovat saattaneet melkoisesti vaihdella ei ainoastaan eri yhtiöissä, vaan myöskin samassa yhtiössä eri vuosina. Toisaalta kirjanpito on ollut sellaista, että siitä eivät käy selvästi ilmi ne taloudelliset suureet, joiden tunteminen taloudellisia ilmiöitä — ja erityisesti verorasitusta — tutkittaessa on tarpeen. Tämän tapaisia selvityksiä laadittaessa onkin kirjanpidon muokkaus tarkoitusta vastaavalla tavalla yleensä katsottu välttämättömäksi.

Tämän tutkimuksen kiireellisyyden vuoksi ei ole kuitenkaan voitu ryhtyä varsin suuriteoiseen tilinpäätösten korjaamiseen, varsinkin kun verotusviranomaisten arvioinnit tulojen ja omaisuuden suuruudesta ovat suhteellisen luotettavia ja helposti saatavissa. Sen vuoksi on katsottu, että tulojen ja omaisuuden todellinen suuruus riittävän tarkoin kuvastuu niistä luvuista, jotka saadaan lisäämällä valtion säännöllistä tulo- ja omaisuusveroa määrättäessä verotettuun tuloon ja omaisuuden taloudelliselle tulo- ja omaisuuskäsitteelle vieraat, verolakien sallimat vähennykset. Mahdollisuuksien mukaan on kuitenkin tulos- ja omaisuustaseitten pohjalla koetettu koota sellaisia tietoja, jotka yksityiskohtaisesti valaisisivat yhtiöitten taloudellista kehitystä ja verorasituksen riippuvuutta siitä. Tällöin on paikoitellen jouduttu poikkeamaan kirjanpidossa käytetyistä nimityksistä ja myöskin antamaan erälle tunnetuille käsitteille tavallisuudesta poikkeava sisältö. Tämän vuoksi on paikallaan selvittää, mitä tässä omaksutuilla nimityksillä kulloinkin tarkoitetaan.

Liikevaihto on veroilmoituksen mukainen. Ei ole voitu kontrolloida, onko siitä aina vähennetty liikevaihtovero. Liikevaihtoon sisältyy myös välitystoiminta, milloin tätä on ollut.

Bruttotulo = tulostaseen loppusumma ÷ ¹ edellisen vuoden saldo ym. muodolliset erät:

Liikevaihdon ja bruttotulon erotus ei näin ollen tarkoin ilmaise valmistus- ja hankintakustannusten määrää, koska bruttotuloon sisältyvät muutkin tulot kuin myyntitulo.

Kirjanpidon mukainen voitto (tai tappio) on voitto- ja tappiotilin mukainen.

Tuloksesta maksetut verot osoittavat tulostaseessa menojen puolella ilmoitettujen välittömien verojen ja verovarausten määrän.

Muut tulot tarkoittavat tulostaseessa menoiksi kirjattuja eriä, joita verotuksessa ei ole hyväksytty kustannuksiksi. Tärkeimmät niistä ovat liialliset poistot ja erät lahjoitukset.

Nettötulo = kirjanpidon mukainen voitto (tai tappio) + tuloksesta maksetut verot + muut tulot = verotettu tulo + verovapaa tulo.

Koska kirjanpitoa ei ole korjattu, ei varsinaisia myyntikustannuksia saada selville.

Kirjanpidon mukainen omaisuus = omaisuustaseen mukaiset omat varat ÷ verovelat² (-÷ poistorahastot).

Arvonkorotukset = kiinteistöjen, koneistojen, kaluston ym. vastaavanlaisten omaisuusesineitten verotuksessa arvioitu käypä arvo sekä arvopaperien verotusarvo ÷ vastaavat kirjanpitoarvot.

Netto-omaisuus = kirjanpidon mukainen omaisuus + arvonkorotukset = verotettu omaisuus + verovapaa omaisuus.

Velat = omaisuustaseen mukaiset velat + verovelat.

Kirjanpidon mukainen omaisuustaseen loppusumma = kirjanpidon mukainen omaisuus + velat.

Brutto-omaisuus = netto-omaisuus + velat.

Määritelmät tällaisinakin ovat osittain tulkinnan varaisia, mutta niillä on mahdollisuuksien mukaan koetettu johdonmukaisesti soveltaa käytäessä lävitse ne 880 veroilmoitusta, joista aineisto on koottu.

¹ ÷ = minusmerkki.

² Verovelat = säännöllistä omaisuusveroa määrättäessä varoista vähennettäviksi hyväksytyt verovelat.

I. Osakeyhtiöt.

A. Taloudellinen kehitys.

Tutkimuksen edustavuus riippuu paitsi yhtiöitten valinnasta myöskin niiden taloudellisesta kehityksestä. Kuten tuonnempana osoitetaan, on yhtiöiden tulojen ja omaisuuden kehitys usein ratkaisevalla tavalla vaikuttanut niiden verorasituksen suuruuteen, samalla kun verotus puolestaan on vaikuttanut tulo- ja omaisuuskehitykseen. Olisi näin ollen ilmeisesti tiedettävä, millainen tutkittujen yhtiöiden kehitys on ollut, missä määrin se vastaa yleistä kehitystä ja, jos eroavuuksia ilmenee, miten todennäköistä on, että tutkittujen yhtiöiden toimintaan ovat vaikuttaneet poikkeukselliset tai paikalliset olosuhteet (kysymyksessähän ovat etupäässä Helsinkiin toimintansa rajoittaneet yhtiöt).

Nykyhetkellä ei kuitenkaan ole mahdollisuuksia tällaiseen vertailuun tarvittavien tilastotietojen puuttuessa. Sen sijaan tutkimusta varten kootun aineiston pohjalla voidaan melko seikkaperäisesti kuvata tutkittujen yhtiöitten yleistä kehitystä. Onkin katsottu tarkoituksenmukaiseksi esittää aluksi yleiskatsaus yhtiöitten toiminnan kehityksestä, etenkin kun sillä on tietty arvonsa vertailuvuosien suhdannekehityksen kuvaajana. Verorasituksen suuruuden riippuvuutta tulo- ja omaisuuskehityksestä käsitellään tuonnempana asianomaisten verojen kohdalla, jolloin samalla koetetaan osoittaa, miten suuri vaikutus tulon tai omaisuuden muutoksilla on ollut verojen suuruuteen. Näin meneteltäessä voidaan riittävän tarkasti arvioida, miten suuresti verorasitus muuttuisi, jos yhtiöitten kehitys poikkeaisi tässä esitetystä.

Vuosien 1938 ja 1945 väliselle ajalle on ominaista tulojen ja omaisuuden voimakas kasvu (taulukot 1, 2 ja 3). Siihen on osaksi ollut syynä luonnollinen ekspansio, mutta pääasiallisesti se on kuitenkin johtunut hintojen noususta ja rahan arvon yleisestä heikkenemisestä. Kasvu ei luonnollisestikaan ole ollut tasaista, vaan sen suuruuteen ovat vaikuttaneet ne poikkeukselliset olosuhteet, joissa tuotanto- ja elinkeinoelämä kulloinkin toimivat, sodat ja niistä, välillisesti tai välittö-

Taulukko 1.

Osakeyhtiöitten tulot ja omaisuus vv. 1938—1945.

Kaikki yhtiöt.

Vero- vuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	Liike- vaihto	Brutto- tulo	Kirjan- pidon mukainen voitto	Tulok- sesta maksetut verot	Muut tulot	Netto- tulo (3+4+5)	Vero- vapaa tulo	Vero- tettu tulo (6÷7)	Kirjan- pidon mukainen omaisuus	Arvon- koro- tukset	Netto- omaisuus (9+10)	Vero- vapaa omai- suus	Verotettu omaisuus (11÷12)	Velat	Brutto- omaisuus (11+14)
milj. mk															
1938	4 326.8	674.5	163.9	59.6	25.6	249.1	20.6	228.5	1 391.8	166.6	1 558.4	—	1 558.4	956.5	2 514.9
1939	4 460.5	733.7	153.6	77.9	30.8	262.3	30.7	231.6	.	.	1 658.4	—	1 658.4	.	.
1940	4 640.4	839.1	210.1	115.6	72.3	398.0	36.3	361.7	.	.	1 881.1	—	1 881.1	.	.
1941	5 847.8	952.8	199.5	178.4	39.6	417.5	52.7	364.8	.	.	2 238.4	—	2 238.4	.	.
1942	6 251.6	1 077.0	191.8	272.0	19.4	483.2	86.5	396.7	.	.	2 474.0	—	2 474.0	.	.
1943	7 757.6	1 309.2	254.2	317.1	47.3	618.6	54.9	563.7	2 252.1	685.7	2 937.8	56.3	2 881.5	2 223.1	5 160.9
1944	7 416.7	1 418.0	223.1	340.9	44.4	608.4	31.2	577.2	2 306.2	1 258.9	3 565.1	81.2	3 483.9	2 554.4	6 119.5
1945	9 412.5	1 871.1	187.9	462.7	36.6	687.2	27.4	659.8	2 535.5	1 322.2	3 857.7	82.6	3 775.1	4 171.1	8 028.8
indeksi 1938 = 100															
1938	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	—	100	100	100
1939	103	109	94	131	120	105	149	101	.	.	106	—	106	.	.
1940	107	124	128	194	282	160	176	158	.	.	121	—	121	.	.
1941	135	141	122	299	155	168	256	160	.	.	144	—	144	.	.
1942	144	160	117	456	76	194	420	174	.	.	159	—	159	.	.
1943	179	194	155	532	185	248	267	247	162	412	189	—	185	232	205
1944	171	210	136	572	173	244	151	253	166	756	229	—	224	267	243
1945	218	277	115	776	143	276	133	289	182	794	248	—	242	436	319
Vero- vuosi	Liikevaihdosta (1)		Bruttotulosta (2)		Nettotulosta (6)				Kirjan- pidon muk. omaisuus- desta (9)	Netto-omaisuudesta (11)				Kirjan- pidon muk. omaisuus- taseesta (9+14)	Brutto- omaisuus- desta (15)
	brutto- tulo (2)	netto- tulo (6)	kirjan- pidon mukainen voitto (3)	netto- tulo (6)	kirjan- pidon mukainen voitto (3)	tulok- sesta maksetut verot (4)	muut tulot (5)	vero- vapaa tulo (7)	kirjan- pidon mukainen voitto (3)	netto tulo (6)	kirjan- pidon mukainen omaisuus (9)	arvon koro- tukset (10)	vero- vapaa omai- suus (12)	velat (14)	velat (14)
%															
1938	15.6	5.8	24.3	36.9	65.8	23.9	10.3	8.3	11.8	16.0	89.3	10.7	—	40.7	38.0
1939	16.4	5.9	20.9	35.8	58.6	29.7	11.7	11.7	.	15.8	.	.	—	.	.
1940	18.1	8.6	25.0	47.4	52.8	29.0	18.2	9.1	.	21.1	.	.	—	.	.
1941	16.3	7.1	20.9	43.8	47.8	42.7	9.5	12.6	.	18.7	.	.	—	.	.
1942	17.2	7.7	17.8	44.9	39.7	56.3	4.0	17.9	.	19.5	.	.	—	.	.
1943	16.9	8.0	19.4	47.3	41.1	51.3	7.6	8.9	11.3	21.1	76.7	23.3	1.9	49.7	43.1
1944	19.1	8.2	15.7	42.9	36.7	56.0	7.3	5.1	9.7	17.1	64.7	35.3	2.3	52.6	41.7
1945	19.9	7.3	10.0	36.7	27.4	67.3	5.3	4.0	7.4	17.8	65.7	34.3	2.1	62.2	52.0

Kauppayhtiöt.

Vero- vuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	Liike- vaihto	Brutto- tulo	Kirjan- pidon mukainen voitto	Tulok- sesta maksetut verot	Muut tulot	Netto- tulo (3+4+5)	Verovapaa tulo	Verotettu tulo (6÷7)	Kirjan- pidon mukainen omaisuus	Arvon- koro- tukset	Netto- omaisuus (9+10)	Verovapaa omai- suus	Verotettu omaisuus (11÷12)	Velat	Brutto- omaisuus (11+14)
milj. mk															
1938	2 716.9	328.9	61.7	24.0	10.1	95.8	9.8	86.0	492.1	40.8	532.9	—	532.9	448.8	981.7
1939	2 706.7	355.8	51.2	32.3	18.2	101.7	14.7	87.0	.	.	574.1	—	574.1	.	.
1940	2 497.8	392.9	79.6	48.6	24.4	152.6	14.3	138.3	.	.	657.6	—	657.6	.	.
1941	3 415.6	458.0	81.9	69.6	26.2	177.7	21.5	156.2	.	.	749.7	—	749.7	.	.
1942	3 573.7	558.1	89.5	120.6	9.8	219.9	39.9	180.0	.	.	863.9	—	863.9	.	.
1943	4 693.5	663.1	113.7	127.7	15.0	256.4	11.3	245.1	822.4	155.4	977.8	28.4	949.4	801.0	1 778.8
1944	4 251.9	716.5	87.5	169.3	16.1	272.9	5.4	267.5	879.2	267.0	1 146.2	39.4	1 106.8	1 016.4	2 162.6
1945	5 042.4	930.9	113.2	194.1	15.9	323.2	3.7	319.5	924.7	288.9	1 213.6	36.0	1 177.6	1 899.8	2 613.4
indeksi 1938 = 100															
1938	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	—	100	100	100
1939	100	108	83	135	180	106	150	101	,	.	108	—	108	.	.
1940	92	119	129	203	242	159	146	161	,	.	123	—	123	.	.
1941	126	139	133	290	259	185	219	182	,	.	141	—	141	.	.
1942	132	170	145	503	97	230	407	209	,	.	162	—	162	.	.
1943	173	202	184	532	149	268	115	285	167	381	183	—	178	178	181
1944	156	218	142	705	159	285	55	311	179	654	215	—	208	226	220
1945	186	283	183	809	157	337	38	372	188	708	228	—	221	312	266
Vero- vuosi	Liikevaihdosta (1)		Bruttotulosta (2)		Nettotulosta (6)				Kirjan- pidon muk. omaisuus- desta (9)	Netto-omaisuudesta (11)				Kirjan- pidon muk. omaisuus taseesta (9+14)	Brutto- omaisuus- desta (15)
	brutto- tulo (2)	netto- tulo (6)	kirjan- pidon mukainen voitto (3)	netto- tulo (6)	kirjan- pidon mukainen voitto (3)	tulok- sesta maksetut verot (4)	muut tulot (5)	verovapaa tulo (7)	kirjan- pidon mukainen voitto (3)	netto- tulo (6)	kirjan- pidon mukainen omaisuus (9)	arvon- koro- tukset (10)	verovapaa omai- suus (12)	velat (14)	velat (14)
%															
1938	12.1	3.5	18.8	29.1	64.4	25.1	10.5	10.2	12.5	18.0	92.3	7.7	—	47.7	45.7
1939	13.1	3.8	14.4	28.6	50.3	31.8	17.9	14.5	.	17.7	.	.	—	.	.
1940	15.7	6.1	20.3	38.8	52.2	31.8	16.0	9.4	.	23.2	.	.	—	.	.
1941	13.4	5.2	17.9	38.8	46.1	39.2	14.7	12.1	.	23.7	.	.	—	.	.
1942	15.6	6.2	16.0	39.4	40.7	54.8	4.5	18.1	.	25.5	.	.	—	.	.
1943	14.1	5.5	17.1	38.7	44.3	49.8	5.9	4.4	13.8	26.2	84.1	15.9	2.9	49.3	45.0
1944	16.9	6.4	12.2	38.1	32.1	62.0	5.9	2.0	10.0	23.8	76.7	23.3	3.4	53.6	47.0
1945	18.5	6.0	12.2	34.7	35.0	60.1	4.9	1.1	12.2	26.6	76.2	23.8	3.0	60.2	53.6

Taulukko 3.

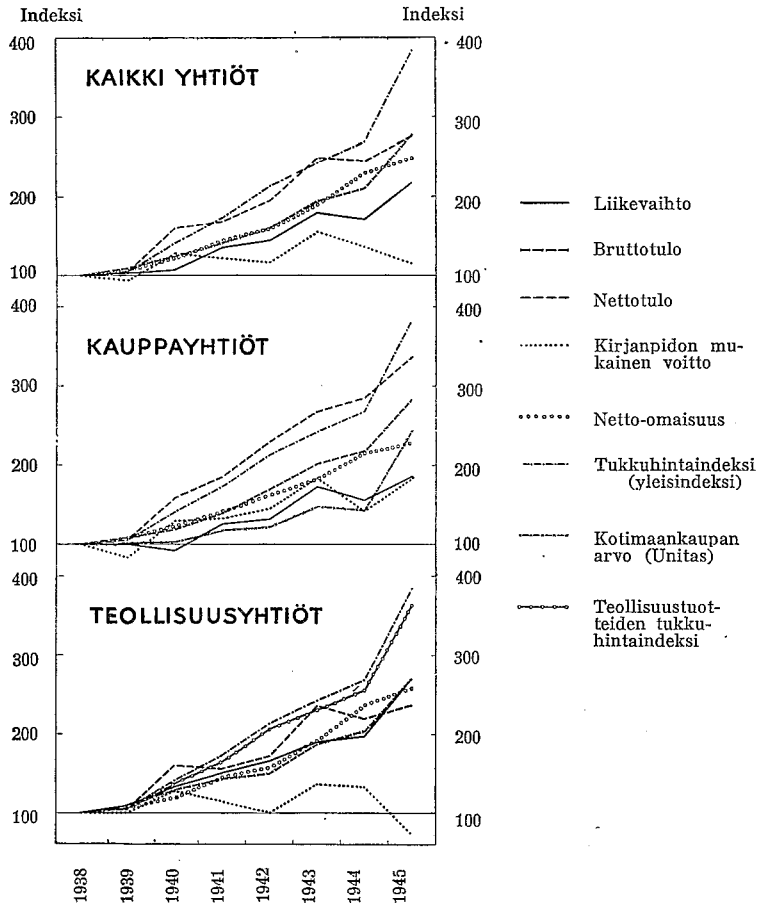
Osakeyhtiöitten tulot ja omaisuus vv. 1938—1945.

Teollisuusyhtiöt.

Vero- vuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	Liike- vaihto	Brutto- tulo	Kirjan- pidon mukainen voitto	Tulok- sesta maksetut verot	Muut tulot	Netto- tulo (3+4+5)	Vero- vapaa tulo	Vero- tettu tulo (6÷7)	Kirjan- pidon mukainen omaisuus	Arvon- koro- tukset	Netto- omaisuus (9+10)	Vero- vapaa omai- suus	Verotettu omaisuus (11÷12)	Velat	Brutto- omaisuus (11+14)
milj. mk															
1938	1 609.9	345.6	102.2	35.6	15.5	153.3	10.8	142.5	899.7	125.8	1 025.5	—	1 025.5	507.7	1 533.2
1939	1 753.8	377.9	102.4	45.6	12.6	160.6	16.0	144.6	.	.	1 084.3	—	1 084.3	.	.
1940	2 142.6	446.2	130.5	67.0	47.9	245.4	22.0	223.4	.	.	1 223.5	—	1 223.5	.	.
1941	2 432.2	494.8	117.6	108.8	13.4	239.8	31.2	208.6	.	.	1 488.7	—	1 488.7	.	.
1942	2 677.9	518.9	102.3	151.4	9.6	263.3	46.6	216.7	.	.	1 610.1	—	1 610.1	.	.
1943	3 064.1	646.1	140.5	189.4	32.3	362.2	43.6	318.6	1 429.7	530.3	1 960.0	27.9	1 932.1	1 422.1	3 382.1
1944	3 164.8	701.5	135.6	171.6	28.3	335.5	25.8	309.7	1 427.0	991.9	2 418.9	41.8	2 377.1	1 538.0	3 956.9
1945	4 370.1	941.0	74.7	268.6	20.7	364.0	23.7	340.3	1 610.8	1 033.3	2 644.1	46.6	2 597.5	2 771.3	5 415.4
indeksi 1938 = 100															
1938	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	—	100	100	100
1939	109	109	100	128	81	105	148	101	.	.	106	—	106	.	.
1940	133	129	128	188	309	160	204	157	.	.	119	—	119	.	.
1941	151	143	115	306	86	156	289	146	.	.	145	—	145	.	.
1942	166	150	100	425	62	172	431	152	.	.	157	—	157	.	.
1943	190	187	137	532	208	236	404	224	159	422	191	—	188	280	221
1944	197	203	133	482	138	219	239	217	159	788	236	—	232	303	258
1945	271	272	73	754	134	237	219	239	179	821	258	—	253	546	353
Vero- vuosi	Liikevaihdosta (1)		Bruttotulosta (2)		Nettotulosta (6)				Kirjan- pidon muk. omaisuus- desta (9)	Netto-omaisuudesta (11)				Kirjan- pidon muk. omaisuus- taseesta (9+14)	Brutto- omaisuus- desta (15)
	brutto- tulo (2)	netto- tulo (6)	kirjan- pidon mukainen voitto (3)	netto- tulo (6)	kirjan- pidon mukainen voitto (3)	tulok- sesta maksetut verot (4)	muut tulot (5)	vero- vapaa tulo (7)	kirjan- pidon mukainen voitto (3)	netto- tulo (6)	kirjan- pidon mukainen omaisuus (9)	arvon- koro- tukset (10)	vero- vapaa omai- suus (12)	velat (14)	velat (14)
%															
1938	21.5	9.5	29.6	44.4	66.7	23.2	10.1	7.0	11.4	14.9	87.7	12.3	—	36.1	33.1
1939	21.5	9.2	27.1	42.5	63.8	28.4	7.8	10.0	.	14.8	.	.	—	.	.
1940	20.8	11.5	29.2	55.0	53.2	27.3	19.5	9.0	.	20.1	.	.	—	.	.
1941	20.3	9.9	23.8	48.5	49.0	45.4	5.6	13.0	.	16.1	.	.	—	.	.
1942	19.4	9.8	19.7	50.7	38.9	57.5	3.6	17.7	.	16.4	.	.	—	.	.
1943	21.1	11.8	21.7	56.1	38.8	52.3	8.9	12.0	9.8	18.5	72.9	27.1	1.4	49.9	42.0
1944	22.2	10.6	19.3	47.8	40.4	51.2	8.4	7.7	9.5	13.9	59.0	41.0	1.7	51.9	38.9
1945	21.5	8.3	7.9	38.7	20.5	73.8	5.7	6.5	4.6	13.8	60.9	39.1	1.8	63.2	51.2

mästi aiheutuneet muutokset työllisyydessä, tavaramarkkinoilla, ulkomaankaupassa jne.

Kuvio 1. Liiketoiminnan ja tulojen kehitys vv. 1938—1945.



Liikevaihdon kehityksessä (kuvio 1) kuvastuvat nuo muutokset ehkä selvimmin. Kauppayhtiöiden liikevaihto on kasvanut sekä vähemmän että epätasaisemmin kuin teollisuusyhtiöiden; erityisesti vuodet 1940 ja 1944 näyttävät olleen liiketoiminnalle epäedullisia, mikä ilmeisesti johtuu etupäässä siitä, että kauppayhtiöt ovat enemmän kärsineet tavarapulasta ja tuonnin vähydestä. Bruttotulot puolestaan ovat kasvaneet hintakehityksen suuntaisesti sekä kauppa- että teollisuusyhtiöitten kohdalla. Edellisten bruttotulot ovat inflaation

edistyttyä pitemmälle kuitenkin lähemmin seuranneet hintojen nousua, niinkuin voidaan odottaakin, koska tunnetusti kauppavarain hinnat ovat helpommin ja nopeammin mukautettavissa yleisiin hintaliikkeisiin kuin teollisuustuotteiden, varsinkin mikäli jälkimmäiset vaativat pitkän valmistusajan tai ovat tilauksesta tehtyjä. Bruttotulojen melko yhdenmukainen kehitys merkitsee samalla sitä, että niitten suhde liikevaihtoon on teollisuusyhtiöitten kohdalla pysynyt miltei samana koko vertailuajan, kun sen sijaan kauppayhtiöitten kohdalla bruttotulojen osuus on melkoisesti vaihdellut pääsuunnan silti ollessa nousevan (taulukot 2 ja 3). Tämä puolestaan merkitsee juuri sitä, että hintataso on noussut tavarain sisäänoston ja myynnin välisenä aikana.

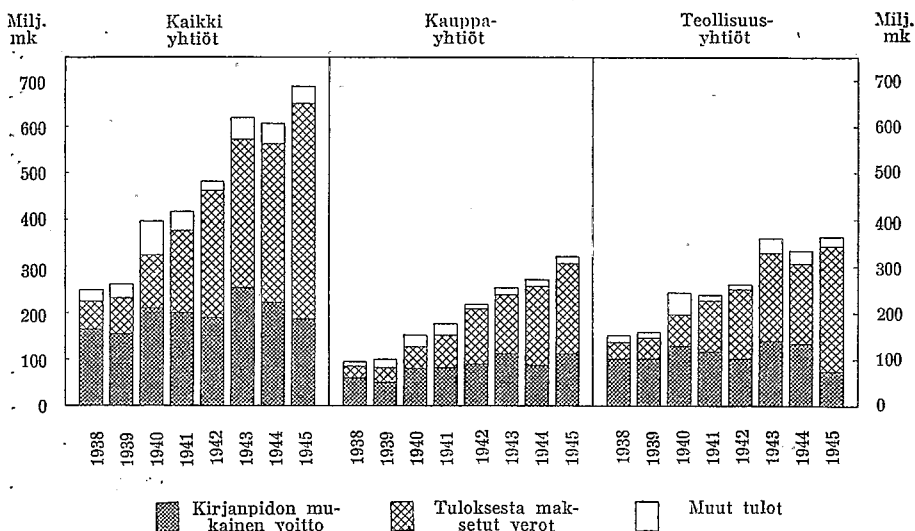
Kirjanpidon mukainen voitto näyttää kehittyneen varsin epäyhtenäisesti — kauppayhtiöitten kohdalla sen suunta on ollut yleensä nouseva, mutta teollisuusyhtiöitten voitot ovat suurin piirtein pysyneet sodan edellisellä tasolla, jopa laskien sen allekin v. 1945. Voiton pienuus merkitsee yhtiöitten omien kustannusten nousua, joka on teollisuusyhtiöissä ollut huomattavasti suurempi kuin kauppayhtiöissä (kuvio 1). Otettaessa huomioon rahan arvon aleneminen on voittojen reaalin arvo sitä paitsi miltei koko ajan jatkuvasti laskenut ja yhtiöiden kannattavuus vielä suuremmassa määrin, mikäli sitä arvostellaan voiton suuruuden perusteella.

Voittojen pienuuteen ja niiden vaihteluihin on paitsi kustannusten kasvamisesta syynä luonnollisesti myöskin verotuksen suuruus. Tuloksesta maksetut verot ovat vuosi vuodelta kasvaneet nouten v. 1945 keskimäärin lähes 8-kertaisiksi vuoteen 1938 verrattuna. Vuodesta 1942 lähtien on näitten verojen määrä sitä paitsi ollut suurempi kuin kirjanpidon mukainen voitto.

Nettotulo, johon siis on luettu myös tuloksesta maksetut verot, on kauppayhtiöitten kohdalla kasvanut lähes $3\frac{1}{2}$ -kertaiseksi ja teollisuusyhtiöitten osalta miltei $2\frac{1}{2}$ -kertaiseksi (kuvio 2). Kauppayhtiöitten nettotulo on noussut yleensä hieman voimakkaammin kuin hintataso. Teollisuusyhtiöitten nettotulo on sen sijaan lisääntynyt verraten hitaasti vuosia 1940 ja 1943 lukuun ottamatta. Nettotulon osuus bruttotulosta pysytteli vv. 1940—1944 melkoista korkeammalla sodan edellistä tasoa.

Kirjanpidon mukainen omaisuus nousi vuoteen 1945 mennessä lähes kaksinkertaiseksi, ja lienee tuo nousu väli vuosina ollut melko tasainen päätellen siitä, että netto-omaisuus on kas-

Kuvio 2. Nettotulo vv. 1938—1945.



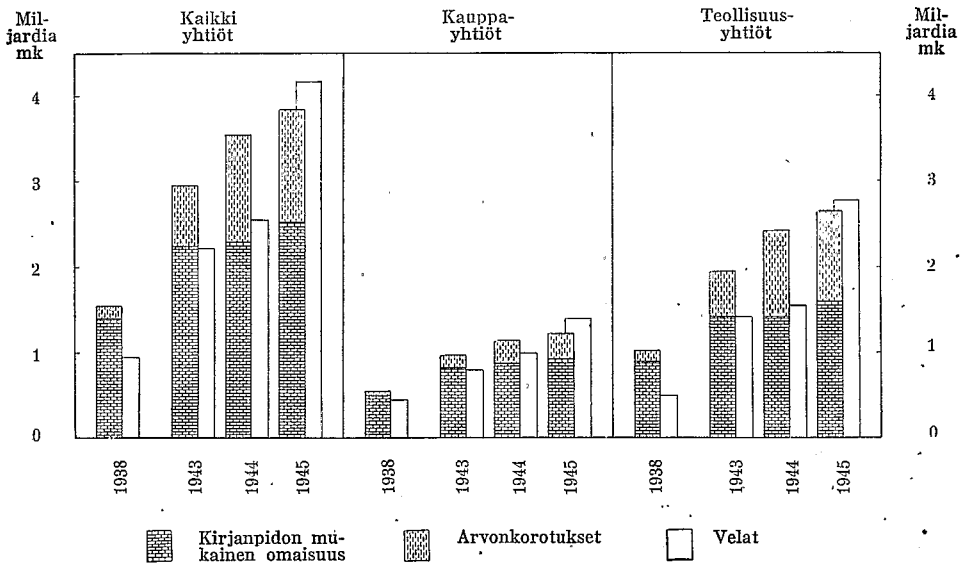
vanut verraten tasaisesti. Jälkimmäinen lisääntyi vuodesta 1942 vuoteen 1944 nopeimmin omaisuusesineitten arvon noustua inflaation vuoksi¹. Velat kuitenkin ovat kasvaneet eniten, niin että ne v. 1944 ylittivät kirjanpidon mukaisen omaisuuden ja v. 1945 netto-omaisuuden määrän. Teollisuusyhtiöitten velat, jotka v. 1938 olivat vain kolmannes brutto-omaisuudesta, ovat kasvaneet paljon enemmän kuin kauppayhtiöitten (kuvio 3). Pääasiallisesti velkojen kasvusta johtuu siten se, että teollisuusyhtiöitten brutto-omaisuus on vuodesta 1938 vuoteen 1945 noussut yli 3¹/₂-kertaiseksi, kauppayhtiöitten vain runsaasti 2¹/₂-kertaiseksi¹.

Oheiset taulukot ja kuviot havainnollistanevat riittävästi tutkittujen yhtiöitten suhdannekehitystä vertailuaikana. Niistä käy ilmi, miten suuresti hintojen nousu ja rahan arvon aleneminen ovat vaikuttaneet tulojen ja omaisuuden kasvuun ja miten tuo kasvu on vaihdellut eri vuosina liike-elämän olosuhteista riippuen. On myös todennäköistä, että samat tekijät ovat ratkaisevasti vaikuttaneet yleensä kaik-

¹ On syytä korostaa, että vuoden 1945 luvut — tulos- ja omaisuustaseista ilmeviä lukuun ottamatta — ovat arvioituja. Otettaessa huomioon vuoden 1945 aikana tapahtunut rahan arvon suuri heikkeneminen on todennäköistä, että arvonkorotukset on arvioitu liian pieniksi, joten myöskin netto-omaisuuden ja brutto-omaisuuden suuruutta osoittavat luvut lienevät liian alhaiset.

Kuvio 3.

Omaisuus vv. 1938 ja 1943—1945.



kien yhtiöitten suhdannekehitykseen, joskin niiden merkitys on ollut erilainen eri toimialoilla. Kun käsillä oleva tutkimus kuitenkin kohdistuu yleensä kaiken osakeyhtiön muodossa harjoitetun tuotanto- ja liiketoiminnan verotukseen ja siinä niin muodoin pyritään selvittämään verorasituksen yleinen taso ja sen vaihtelut eri vuosina, voidaan tässä sivuuttaa eri toimialojen erilaiseen suhdannekehitykseen vaikuttavien tekijöiden tarkastelu ja arviointi.

B. Maksuunpannut verot.

Kun seuraavassa ryhdytään selvittämään maksuunpantujen verojen räsitus, so. verovuoden tulon ja omaisuuden perusteella määrättyjen verojen suhdetta verovuoden tuloon (ja omaisuuteen), on menetelty siten, että kukin vero on käsitelty ensin erikseen ja lopussa on esitetty yhteenveto kokonaisrasituksesta. Verojen lukuisuuden ja veroperusteitten moninaisuuden vuoksi on katsottu tarpeelliseksi kulloinkin tehdä selkoa asianomaisen verolain tärkeimmistä määräyksistä ja siihen tehdyistä muutoksista eri vuosina, ja samalla on pyritty osoittamaan, miten suureksi kukin vero olisi muodostunut yksityistapauksissa pelkästään verolain määräysten nojalla arvioituna. Tämän jälkeen on tarkasteltu tutkittujen yhtiöitten todellista verorasitusta ja koetettu osoittaa, mistä syystä se on eronnut edellisestä tai ollut sen mukainen. Käsitteilyn päätteeksi on kulloinkin esitetty yhteenveto niistä johtopäätöksistä, joihin tutkimus on antanut aihetta.

1. Tuloverot.

a. Valtion säännöllinen tulovero korotuksineen ja lisäyksineen.

Valtion välittömien verojen järjestelmän pysyvänä runkona on tulo- ja omaisuusverolain mukainen tulovero. Vv. 1938—1942 oli voimassa 5. 12. 1924 annettu tulo- ja omaisuusverolaki, jota myöhemmin oli osittain muutettu. Tämän lain nojalla verotettiin osakeyhtiöitä sekä tulon että voittoprosentin suuruuden mukaan ylenevän asteikon perusteella. Vuodesta 1943 lähtien on ollut voimassa 19. 11. 1943 säädetty laki, jolla siirryttiin suhteelliseen verotukseen.

Vuoden 1924 lain mukaan olivat osakeyhtiöt velvolliset suorittamaan tuloveroa saman ylenevän asteikon mukaan kuin fyysilliset henkilötkin. Veron suoritus alkoi v. 1935 lakiin tehdyn muutoksen nojalla 10 000 markan tulosta, josta veroa meni 0.7 %. Tulon tästä suurenessa veroprosentti nousi, niin että se 1 500 000 markan tulosta oli 20 %; milloin tulo oli yli 1 500 000 mk, meni siitä edelleen veroa 20 %, joten vero tästä lukien pysyi suhteellisena. Lakiin sisältyi kuitenkin seuraava täydentävä määräys: »Kotimaisen osakeyhtiön tu-

lostasta on vähennettävä puolet, ei kuitenkaan enempää, kuin neljä prosenttia yhtiön omaisuudesta, ja vero lasketaan säädetyn verokannan mukaan. Milloin vähentämätön tulo on enemmän kuin kaksitoista prosenttia omaisuudesta, on vero koroitettava yhtä monella täydellä prosentilla, kuin tulo nousee yli kahdentoista prosentin omaisuudesta, kuitenkin korkeintaan sadalla prosentilla» (23 §, 3 mom.).

Tämä määräys teki tuloveron suuruuden täysin riippuvaiseksi tulon suhteesta omaisuuteen ja vaikutti siten aivan ratkaisevalla tavalla veron määrään. Puuttumatta sen tarkemmin tuon määräyksen perusteluihin — joiden tarkoituksenmukaisuus ohimennen sanoen on jo kauan ollut kyseenalaista — voidaan vain mainita, että tuloa katsottiin olevan aihetta verottaa ankarammin sekä voiton ollessa suuren että omaisuuden ollessa suuren.

Tämä ilmeinen ristiriitaisuus teki varsin epämääräiseksi tuloveron rasiituksen. Tosiasiallisesti on pelkästään verolain pohjalla täysin mahdotonta arvioida veron suuruutta käytännössä muutoin kuin tiettyissä minimi- ja maksimirajoissa. Joskin tuloveron kytkeminen voitossuhteeseen ja omaisuuden suuruuteen vaatisi, että tuloveron rasiitusta ei arvosteltaisi yksinään, vaan ottamalla huomioon myös omaisuusveron määrä, lienee asiallista kuitenkin lähemmin tarkastella tuloveroa semmoisenaan — verojen yhteisrasitukseen palataan myöhemmin (ss. 60—63).

Ensiksi voidaan todeta, että verolain määräykset suosivat yhtiöitä, joiden tulo on 8—12 % omaisuudesta. Milloin tulo on suurempi, on veroa korotettava; milloin tulo on pienempi, ei siitä saada vähentää puolta vaan ainoastaan 4 % omaisuudesta. Näin ollen näyttäisi siltä, että veron osuus tulosta olisi pienin voiton ollessa 8—12 % ja nousisi verraten jyrkästi sekä voiton noustessa yli 12 %:n että sen laskiessa alle 8 %:n — osaltaan tämä nousu tasoittuisi tai jyrkkenisi siitä riippuen, miten suuresta tulosta on kysymys eli sijoittuuko tulo asteikon ylenevään vaiko suhteelliseen osaan. Mutta asia ei lopulta ole näin yksinkertainen. Verorasituksen suuruutta ei ole asiallista tarkastaa vertaamalla veron suhdetta verotettuun tuloon, vaan tarkoituksenmukaisempaa on ilmeisesti verrata sitä todelliseen tuloon. Tärkein vähennys — ja samalla ainoa yleinen ja ennakoilta määrättävissä oleva — on verovuonna maksetun tulo- ja omaisuusveron puolikas. Kun tämä otetaan huomioon ja verrataan nyt tuloveroa todelliseen tuloon, käy ilmi, että voiton ollessa alle 8 % verorasitus jatkuvasti laskee — ovathan sekä tulo- että omaisuusvero, joista saadaan vähentää puolet, progressiivisiä. Edelleen voidaan todeta, että tuloveron suoritus ei alakaan 10 000

markan tulosta, mihin laki tähtää, vaan tulominimi on riippuvainen toisaalta verovuonna maksetun edellisen vuoden (tai edellisten vuosien) tulo- ja omaisuusveron suuruudesta, toisaalta verovuoden tulon suhteesta omaisuuteen ja niin muodoin omaisuuden suuruudesta. Yhteenvetona voidaan siis sanoa, että oikeus vähentää puolet verovuonna maksetusta tulo- ja omaisuusverosta pienentää tuloveroa a. pienentämällä veroteitavaa tuloa, b. pienentämällä tulon suhdetta omaisuuteen ja siten veronkorotusta ja c. suurentamalla verotettavasta tulosta sallittua vähennystä, mikä kaikki johtaa veron pienenemiseen, erityisissä tapauksissa myös verovapaan tulon ylärajan nousuun.

Edellisestä lienee jo käynyt ilmi, että tulon absoluuttinen suuruus ei oikeuta sinänsä mihinkään johtopäätöksiin tuloveron korkeudesta. Ainoan poikkeuksen muodostaa tapaus, jolloin tulo on 8—12 % omaisuudesta; vero on silloin puolet veroasteikon osoittamasta määrästä. Mitään konstruoituja esimerkkejä veron oletetusta suuruudesta eri tulo- ja voittoluokissa ei tämän vuoksi ole aihetta esittää, sillä ne olivat täysin merkityksettömiä.

Siinä tulo- ja omaisuusverolaissa, joka annettiin 19. 11. 1943, hylättiin tulo ja voittosuhteen mukaan ylenevä veroasteikko ja siirryttiin suhteelliseen verotukseen — veron suuruudeksi määrättiin 20 % tulosta. Tosiasiallisesti veroasteikko kuitenkin muodostui alle 300 000 markan tulojen osalta alenevaksi, sillä laki määräsi, että »jos — — kotimaisen osakeyhtiön — — tulo on alle kolmensadantuhannen markan — —, luetaan — — verotettavaksi tuloksi ainoastaan yhtä monta täyttä prosenttia yhteisön tulosta, kuin siihen sisältyy kolmentuhannen markan määriä — —» (43 §).

Säännöllistä tuloveroa ei sellaisenaan ole vertailuajana yleensä sovellettu käytännössä, vaan siihen on tehty seuraavat korotukset ja lisäykset:

Vero- vuosi	Perusvero	Korotus	Lisäys
1938	Lain 14. 12. 1935 mukainen	—	20 % (perushankinta- vero 20. 5. 1938)
1939	»	20 % (8. 12. 1939)	»
1940	»	20 % (13. 12. 1940)	»
1941	»	50 % (30. 12. 1941)	»
1942	»	50 % (5. 2. 1943)	»
1943	Lain 19. 11. 1943 mukainen	—	20 % (16. 11. 1944)
1944	»	—	—
1945	»	35 % (16. 11. 1944)	—

Jotta veron suuruudesta kunakin vuonna saataisiin havainnollisempi kuva, on taulukossa 4 vielä esitetty verolain mukaiset asteikot yllä olevin korotuksin ja lisäyksin. Vuosien 1938—1942 luvut osoittavat veron suuruutta yhtiön tulon ollessa 8—12 % omaisuudesta eli siinä ainoassa tapauksessa, jolloin vero noudattaa perusasteikkoa — vero on tällöin puolet fyysillisten henkilöiden verosta. Veroprosentti näinä vuosina osoittaa edelleen veron suhdetta vähentämättömään verotettuun tuloon, joten koko veronalaisesta tulosta sallittujen vähennysten vaikutus ei siitä käy ilmi.

T a u l u k k o 4.

*Säännöllisen tuloveron asteikko korotuksineen ja lisäyksineen
vv. 1938—1945.*

Verotettava tulo mk	1938	1939— 1940	1941— 1942	1943	1944	1945
	%					
10 000	0.4	0.5	0.6	0.7	0.6	0.8
15 000	0.6	0.7	0.9	1.1	0.9	1.3
30 000	1.2	1.4	1.8	2.4	2.0	2.7
45 000	1.8	2.2	2.7	3.6	3.0	4.0
60 000	2.4	2.9	3.6	4.8	4.0	5.4
75 000	3.0	3.6	4.5	6.0	5.0	6.7
90 000	3.6	4.3	5.4	7.2	6.0	8.1
135 000	4.8	5.8	7.2	10.8	9.0	12.1
180 000	6.0	7.2	9.0	14.4	12.0	16.2
360 000	8.4	10.1	12.6	24.0	20.0	27.0
540 000	9.6	11.5	14.4
900 000	10.8	13.0	16.2
1 500 000 ja enemmän (maksimi)	12.0 (48.0)	14.4 (57.6)	18.0 (72.0)	.. (24.0)	.. (20.0)	.. (27.0)

Uuden tuloveron asteikko on näennäisesti paljon korkeampi ja jyrkemmin ylenevä kuin entisen. Sulkuihin merkityt veron enimmäismäärät osoittavat kuitenkin, miten suureksi entinen tulovero todellisuudessa saattoi muodostua.

Edellä on lyhyesti tehty selkoa säännöllisen tuloveron sekä siihen tehtyjen korotusten ja lisäysten suuruudesta eri vuosina. Siirryttävään nyt tarkastelemaan, millaiseksi tuloveron rasitus on käytännössä

muodostunut. Taulukossa 5 on esitetty säännöllisen tuloveron rasitus tutkimuksen alaisina olleiden yhtiöiden kohdalla. Tarkastelun helpottamiseksi on siihen liitetty yhtiöiden tulojen ja omaisuuden kehityksestä eräitä tietoja, joilla on merkitystä veron suuruutta arvioitaessa.

Taulukko 5.

Säännöllisen tuloveron rasitus vv. 1938—1945.

Vero- vuosi	Sään- tulo- vero	Verotettu tulo	Vähennetty tulo	Verotettu omaisuus	Säännöllinen tulovero		Verotettu tulo		Vähennetty tulo
					netto- tulosta	verotetusta tulosta	verotetusta omaisuudesta	netto- tulosta	verotetusta tulosta
milj. mk					%				
Kaikki yhtiöt					Kaikki yhtiöt				
1938	40.6	228.5	167.4	1 558.4	16.3	17.8	14.7	91.7	73.3
1939	48.5	231.6	166.9	1 658.4	18.5	20.9	14.0	88.3	72.1
1940	90.0	361.7	286.4	1 881.1	22.6	24.9	19.2	90.9	79.2
1941	107.9	364.8	276.0	2 238.4	25.8	29.6	16.3	87.4	75.7
1942	119.1	396.7	299.2	2 474.0	24.6	30.0	16.0	82.1	75.4
1943	135.3	563.7	—	2 881.5	21.9	24.0	19.6	91.1	—
1944	115.4	577.2	—	3 483.9	19.0	20.0	16.6	94.9	—
1945	178.1	659.8	—	3 775.1	25.9	27.0	17.5	96.0	—
Kauppayhtiöt					Kauppayhtiöt				
1938	15.9	86.0	64.9	532.9	16.6	18.5	16.1	89.8	75.5
1939	18.5	87.0	64.2	574.1	18.2	21.3	15.2	85.5	73.8
1940	35.6	138.3	112.1	657.6	23.3	25.7	21.0	90.6	81.1
1941	50.9	156.2	126.3	749.7	28.6	32.6	20.8	87.9	80.9
1942	60.0	180.0	146.1	863.9	27.3	33.3	20.8	81.9	81.2
1943	58.8	245.1	—	949.4	22.9	24.0	25.8	95.6	—
1944	53.5	267.5	—	1 106.8	19.6	20.0	24.2	98.0	—
1945	86.2	319.5	—	1 177.6	26.7	27.0	27.1	98.9	—
Teollisuusyhtiöt					Teollisuusyhtiöt				
1938	24.7	142.5	102.5	1 025.5	16.1	17.3	13.9	93.0	71.9
1939	30.0	144.6	102.7	1 084.3	18.7	20.7	13.3	90.0	71.0
1940	54.4	223.4	174.3	1 223.5	22.2	24.4	18.3	91.0	78.0
1941	57.0	208.6	149.7	1 488.7	23.8	27.3	14.0	87.0	71.8
1942	59.1	216.7	153.1	1 610.1	22.4	27.3	13.5	82.3	70.7
1943	76.5	318.6	—	1 932.1	21.1	24.0	16.5	88.0	—
1944	61.9	309.7	—	2 377.1	18.5	20.0	13.0	92.3	—
1945	91.9	340.3	—	2 597.5	25.2	27.0	13.1	93.5	—

Vuonna 1938 meni yhtiöiltä säännöllistä tuloveroa keskimäärin 16.3 % nettotulosta — siis paljon enemmän kuin taulukossa 4 esitetyn asteikon perusteella saatettaisiin päätellä. Tämä on kuitenkin helposti selitettävissä. Verotetun tulon suhde verotettuun omaisuuteen oli 14.7 %, mikä merkitsee toisaalta sitä, että verotetusta tulosta ei yleensä oltu saatu vähentää puolta, vaan ainoastaan 4 % omaisuudesta, toisaalta sitä, että veroa oli korotettu keskimäärin ($14.7\% \div 12.0\% =$) 2.7 %. Vähennetyt tulo¹ suhde verotettuun tuloon osoittaakin, että verotetusta tulosta oli todellisuudessa saatu vähentää ainoastaan 26.7 % eli runsas neljännes. Edelleen on huomattava, että veron osuus verotetusta tulosta oli niin korkea kuin 17.8 %. Kuten voidaan nähdä, johtuu tämä siitä, että nettotulosta vain 91.7 % oli katsottu verotettavaksi.

Kauppa- ja teollisuusyhtiöitten välinen ero oli verraten pieni. Edellisten verorasituksen korkeammuteen vaikutti parempi kannattavuus sekä siitä johtuva suurempi veronkorotus, samoin verotetusta tulosta tehdyn vähennyksen pienemmyys. Kauppayhtiöitten tuloveron osuus verotetusta tulosta oli tosin huomattavasti korkeampi kuin teollisuusyhtiöitten, mutta kun edellisten nettotulosta oli verotettavaksi luettu paljon vähemmän kuin jälkimmäisten, ei todellisessa rasituksessa näytä olleen suurtakaan eroa.

Vuonna 1939 nousi keskimääräinen verorasitus 18.5 %:iin. Nousun aiheutti etupäässä veroon tehty 20 %:n korotus, osaksi myös tulojen kasvu. Veron kasvua puolestaan lievensi kannattavuuden heikentyminen, minkä johdosta veroon tehtävä korotus pieneni verotettavasta tulosta sallittavan vähennyksen samalla suurenessä. Nettotulosta tehdyt vähennykset edelleen suurensivat sillä seurauksella, että veron osuus verotetusta tulosta nousi 20.9 %:iin.

Teollisuusyhtiöitten todellinen verorasitus näkyy nousseen suuremmaksi kuin kauppayhtiöitten — ainoan kerran koko vertailuajana. Jälkimmäisten veron osuus verotetusta tulosta oli kuitenkin edelleen suurempi kuin edellisten, joskin ero oli pienentynyt vuodesta 1938. Syynä tähän poikkeukseen oli se, että kauppayhtiöt olivat saaneet tehdä nettotulosta suuremman vähennyksen kuin teollisuusyhtiöt, ja ilmeistä on, että talvisodan alkaessa tehdyillä lahjoituksilla oli tässä suuri vaikutus (ks. verovapaan tulon suuruutta taulukoissa 2 ja 3).

¹ Vähennetty tulo = verotettu tulo \div puolet verotetusta tulosta tai 4 % verotetusta omaisuudesta.

Vuonna 1940 kasvoi säännöllisen tuloveron rasitus suuresti huolimatta siitä, että veroasteikko pysyi entisellään. Rasituksen lisääntymiseen oli pääasiallisesti syynä tulojen voimakas kasvu — miltei tasan 50 % edellisestä vuodesta — niin että ylenevän veroasteikon vuoksi tulosta meni keskimäärin suurempi osuus veroon. Parempi kannattavuus puolestaan aiheutti sen, että veroon tehtävä korotus nousi keskimäärin 7.2 %:iin, samalla kun vähennetyn tulon suhde verotettuun tuloon nousi 79.2 %:iin eli verotetusta tulosta laskettu vähennys aleni 20.8 %:iin. Kaikesta tästä oli seurauksena, että veron osuus verotetusta tulosta nousi 24.9 %:iin ja nettotulosta 22.6 %:iin.

Kauppayhtiöitten verorasitus nousi jälleen raskaammaksi kuin teollisuusyhtiöitten, koska edellisten kannattavuus oli huomattavasti parempi.

Vuonna 1941 oli entisen lain mukainen tulovero korkeimmillaan, 25.8 % nettotulosta. Veroasteikkoon oli nyt tehty 50 %:n korotus, minkä lisäksi vero edelleen kasvoi tulojen nousun ansiosta. Keskimääräinen tulonkasvu oli tosin verraten pieni, mutta etenkin pienten yhtiöiden tulot lisääntyivät hyvin voimakkaasti (ks. taulukko 8). Veron kasvua lievensi kuitenkin kannattavuuden huononeminen ja siitä johtuva veronkorotuksen pieneneminen samoin kuin verotetusta tulosta lasketun vähennyksen suureneminen. Veron osuus verotetusta tulosta nousi peräti 29.6 %:iin, mutta nettotulosta tehdyt vähennykset, joista suurin oli verovuonna maksetun tulo- ja omaisuusveron puolikas, olivatkin enentyneet 12.6 %:iin.

Kauppa- ja teollisuusyhtiöitten välinen ero muodostui tänä vuotena suureksi, mikä johtui edellisten tulojen voimakkaammasta kasvusta ja paremmasta kannattavuudesta. Niinpä kun kauppayhtiöitten veronkorotus oli 8.8 % ja vähennetty tulo 80.9 % verotetusta, olivat vastaavat luvut teollisuusyhtiöitten kohdalla 2.0 % ja 71.8 %.

Vuonna 1942 tapahtui — melko yllättävästi — käänne tuloveron rasituksen kehityksessä. Etenkin pienten yhtiöitten tulojen suuresti lisääntyttyä (ks. taulukko 8) nousi veron osuus verotetusta tulosta kaikkien yhtiöitten osalta 29.6 %:sta 30.0 %:iin, mutta sen osuus nettotulosta — todellinen verorasitus — aleni 25.8 %:sta 24.6 %:iin! Tämän ilmiön selvittämiseksi on tarpeen palauttaa mieleen sivulla 28 esitetty arviointi siitä, mitenkä verovuonna maksetun tulo- ja omaisuusveron puolikkaan vähentäminen nettotulosta pienentää tuloveroa. V. 1942 oli maksettu puolet vuoden 1940 tulo- ja omaisuusverosta (tulovero korotettuna 20 % ja omaisuusvero 50 %) sekä vuoden 1941 tulo- ja omaisuusvero (tulovero korotettuna 50 % ja omaisuusvero

100 %) kokonaisuudessaan (vrt. s. 70). Kun tänä vuotena oli siten maksettu 1 1/2 vuoden — vieläpä varsin korkea — tulo- ja omaisuusvero, nousi mainitun vähennysoikeuden merkitys, joka verojen lisääntyessä oli tietenkin kasvanut vuosi vuodelta, nyt suurimmilleen. Taulukosta 5 nähdäänkin, että verotetun tulon suhde nettotuloon aleni vuodesta 1941 vuoteen 1942 87.4 %:sta 82.1 %:iin, ts. vähennykset nousivat 12.6 %:sta 17.9 %:iin.

Kauppa- ja teollisuusyhtiöitten välinen ero pysyi ennallaan molempien verorasituksen laskiessa miltei yhtä paljon edellä mainittujen vähennysten johdosta.

Esitettäköön nyt lyhyesti ne johtopäätökset, joihin edellä tapahtunut, entisen tulo- ja omaisuusverolain mukaisen tuloveron tarkastelu erillisenä antaa aihetta:

1) Säännöllisen tuloveron tosiasiallinen suuruus on aivan toista luokkaa, kuin pelkkien veroasteikkojen perusteella voitaisiin odottaa. Tämä johtuu inflaation aiheuttaman tulojen ja omaisuuden nimellisen kasvun samoin kuin sodan epäsäännöllisissä oloissa saatujen suhdannevoittojen suuruudesta, jonka vuoksi veron suuruus vain pienessä määrässä on riippunut progressiivisesta perusasteikosta — voitto-progressiolla on sen sijaan ollut ratkaiseva merkitys.

2) Veroasteikon progressiivisuus, nettotulosta ja verotetusta tulosta sallitut vähennykset sekä veron korotustapa ovat saaneet aikaan sen, että vero ei yhtenäisesti mukaudu tuloon, omaisuuden eikä voittosuhteen suuruuteen. Yhtiöt eivät näin ollen ole voineet liiketoimintaa suunnitelllessaan ottaa tuloveron aiheuttamaa kustannusta huomioon niin tarkoin, kuin olisi suotavaa. Lainsäätäjä puolestaan ei ole voinut nähdä niiden päämäärien toteutuvan, jotka sillä oli määrätessään veron perusteet edellä mainitulla tavalla. Kaikkein haitallisin seuraus on kuitenkin ollut se, että yksityistapauksissa tulovero on voinut muodostua ja on varsin usein muodostunutkin kohtuuttoman suureksi. Tällä seikalla ei sodan edellisen ajan säännöllisissä oloissa lie ne ollut suurempia haitallisia seurauksia, kun veron rasitus yleensä oli verraten pieni. Mutta tilanne muuttui toiseksi vuodesta 1939 lähtien. Mitä enemmän sodan ja inflaation aiheuttamat säännöttömyydet lisääntyivät ja mitä korkeammaksi verorasitus nousi, sitä kohtuuttomammaksi saattoi tulovero muodostua ja sitä epämääräisemmäksi ja sattumanvaraisemmaksi sen kohtaanto.

3) Joskin tuloveron suuruus yksityistapauksissa oli täysin epämääräinen, voidaan sen kohtautumisessa tutkimuksen perusteella havaita seuraavat yleiset tendenssit:

Pienellä pääomalla toimivien yhtiöiden tulovero on yleensä ollut raskaampi kuin suurten. Tämä johtuu siitä, että pienten (tutkittujen) yhtiöitten kasvu on yleensä ollut voimakkaampi ja niiden tulo suhteessa omaisuuteen korkeampi kuin suurten, ts. pienet (tutkitut) yhtiöt ovat olleet laajentumiskykyisempiä kuin suuret¹.

Kauppayhtiöitten tuloverorasitus on ollut suurempi kuin teollisuusyhtiöitten, koska ne toimivat huomattavasti pienemmillä pääomilla kuin jälkimmäiset ja niiden tulot ovat olleet suuremmat suhteessa omaisuuteen.

4) Silmiinpistävimpiä tuloveron erikoisista määräämisperusteista aiheutuneita epäjohdonmukaisuuksia oli se vaikutus, joka v. 1942 oli verolain säännöksellä oikeudesta vähentää nettotulosta puolet verovuonna maksetusta tulo- ja omaisuusverosta. Tämän määräyksen vuoksi muodostui tuloveron tosiasiallinen rasitus v. 1942 pienemmäksi kuin v. 1941, mitä ei suinkaan ollut tarkoitettu.

5) Tuloveron rasituksen yhtenäisyyttä oli vihdoinkin omansa ehkäisemään se menettely, että entisen tuloveron suuruutta laskettaessa verotusviranomaiset lukivat I omaisuudenluovutusveron maksamatta olevan määrän velaksi vain siinä tapauksessa, että tulo- ja omaisuusveron yhteissumma näin tehtäessä aleni (verojen yhteissummahan saattoi noustakin verotettavan tulon suhteen verotettavaan omaisuuteen muuttuessa).

Tarkasteltakoon sitten, millaiseksi verorasitus muodostui uuden tulo- ja omaisuusverolain astuttua voimaan.

V u o n n a 1943, jolloin säännölliseen veroon on laskettu lisäksi 16. 11. 1944 säädetty 20 %:n lisävero, laski veron osuus nettotulosta 21.9 %:iin (taulukko 5). Veron suhde verotettuun tuloon oli 24.0 % eli asteikon osoittama enimmäismäärä, mutta nettotulosta oli saatu tehdä 8.9 %:n vähennykset. Vähennysten suuruus johtui siitä, että uuden lain sallimien tavallisten vähennysten (osakeyhtiöstä saadut osingot, talletusten ja obligaatioiden korot, lahjoitukset yleishyödyllisiin tarkoituksiin ym.) lisäksi saatiin vielä vähentää puolet verovuonna maksetusta, mutta vuoden 1941 tai sitä aikaisempien vuosien tulo ja omaisuuden perusteella määrätystä tulo- ja omaisuusverosta. Sa-

¹ Niitä tietoja, joihin tämä toteamus pohjautuu, ei ole nimenomaisesti esitetty. Tuloveron suuruus eri omaisuusluokissa käy kuitenkin välillisesti ilmi taulukosta 17, jossa on esitetty tulo- ja omaisuusveron kokonaisrasitus, sekä samassa yhteydessä tehdystä maininnasta (s. 61). Nettotulon kehitys eri tuloluokissa käy selville taulukosta 8.

man vähennyksen ansiosta kauppayhtiöitten todellinen rasitus nousi hieman suuremmaksi kuin teollisuusyhtiöitten.

Vuonna 1944, jolloin vero perittiin ilman korotuksia ja lisäyksiä, laski veron osuus nettotulosta 19.0 %:iin.

Vuonna 1945 oli voimassa asteikkoon tehty 35 %:n korotus, ja sen ansiosta veron suhde nettotuloon nousi suurimmilleen koko vertailuaikana, 25.9 %:iin. Kauppayhtiöiden osalta oli verorasitus vv. 1941—1942 ollut vielä tätä korkeampi, mutta teollisuusyhtiöitten rasitus ylitti runsaasti vuoden 1941 tasonkin.

Uusi tuloverolaki poisti sen epämääräisyyden, joka oli ominaista tuloveron rasitukselle ennen vuotta 1943. Uuden tuloveron suhteellisuuden johdosta veron suuruus noudatti johdonmukaisesti tulon suuruutta. Veroasteikon degressiivisellä osalla ei käytännössä ollut juuri mitään merkitystä, koska hintojen nousun vuoksi vain harvan yhtiön tulot jäivät alle 300 000 markan.

Veron suuruus ei uuden lain vuoksi kuitenkaan muuttunut niin paljon, kuin varmaankin odotettiin. Suurituottoisten yhtiöitten vero pieneni huomattavasti enemmän kuin pienituottoisten ja niin muodoin kauppayhtiöitten enemmän kuin teollisuusyhtiöitten. V. 1945 voimaan astunut veronkorotus kohotti rasituksen kuitenkin uudelleen suurin piirtein vuosien 1941—1942 tasolle.

Edellä oleva tuloveron tarkastelu ei kuitenkaan — korostettakoon sitä erityisesti — sinänsä oikeuta mihinkään lopulliseen arvosteluun. Tuonnempana tullaan palaamaan tuloveron merkitykseen suhdanne-tulon verottajana (s. 49). Mutta ennen kaikkea on muistettava, että tuloveroa ei ollut tarkoitettu erilliseksi, vaan sen täydennyksenä on tulo- ja omaisuusverolain mukainen omaisuusvero. Niin muodoin vasta tulo- ja omaisuusveron kokonaisrasituksen tarkastelu voi osoittaa, millaiseksi tulon verottaminen tarkoitettiin ja millaiseksi se käytännössä muodostui sekä mikä merkitys uudella tulo- ja omaisuusverolailla on ollut. Tämä tarkastelu suoritetaan kuitenkin vasta myöhemmässä yhteydessä (ss. 60—63).

b. Suhdannevero.

Suhdannevero on lähinnä säännöllistä tuloveroa ollut tärkein valtion sodanaikaisista tuloveroista. Tämä vero otettiin käytäntöön v. 1939 ja on sitä siitä lähtien kannettu verovuoteen 1944 asti. Vero on kunakin vuonna säädetty erikseen ja aina osittain muutettuna. Suhdanneverolait ovat seuraavat:

Verovuosi	Laki
1939	15. 12. 1939
1940	13. 12. 1940
1941	30. 12. 1941
1942	30. 12. 1942
1943	21. 1. 1944
1944	17. 7. 1945

On aluksi syytä tarkastella veron määräämisperusteita kunakin vuonna. Suhdanneverolain alaisena tulona on pidetty sitä osaa yhtiön tuloista — verovuonna 1944 myös maatalouskiinteistöön kuuluvasta metsämaasta saadusta tulosta — joka ylittää yhtiön »säännönmukaisen» tulon. Verovuosien 1939 ja 1940 »säännönmukaiseksi» tuloksi katsottiin »yhtä monta prosenttia tulo- ja omaisuusverolain nojalla määrätystä verovuoden omaisuudesta, kuin verovuosien 1936—1938 verotettavien vastaavien tulojen keskiarvo on samojen vuosien omaisuuskeskiarvosta». Verovuodesta 1941 lukien on »säännönmukaiseksi» tuloksi katsottu verovuosien 1936, 1937 ja 1938 tulojen keskiarvo — myöhemminä vuosina tietyllä tavalla korotettuna.

Tämä on se perusmenetelmä, jonka mukaan verotettava »suhdanverotulo» kulloinkin on määrätty. Mutta miltei aina on verolakiin sisällytetty joukko erilaisia lisäsäännöksiä, joilla on ollut hyvinkin suuri vaikutus veron suuruuteen. Tärkeimmät niistä ovat seuraavat:

1) Kiinteän ja irtaimen omaisuuden satunnaisesta luovutuksesta sekä kiinteistöjen ammattimaisesta myynnistä saatu, tulo- ja omaisuusverolain nojalla määritelty tulo katsottiin alkuvuosina kokonaan verotettavaksi; v. 1942 luettiin siitä verotettavaksi ainoastaan 70 % ja vv. 1943—1944 enää 60 %.

2) Jos verovelvollisen omaisuus oli vuoden 1938 ja verovuoden välisenä aikana lisääntynyt, saatiin verovuoden tulosta vähentää v. 1941 6 %, vv. 1942—1943 12 % ja v. 1944 7 % tästä omaisuuden lisäyksestä.

3) Jos omaisuus oli sen sijaan vastaavana aikana vähentynyt, piti tästä vähennyksestä lisätä verotettavaan tuloon 6 % vv. 1941—1943.

4) Jos yritykseen oli edellä mainittuna aikana kiinnitetty uutta velkapääomaa, oli verovuoden tulosta lupa vähentää vv. 1942—1943 7 % ja v. 1944 3 % tästä velkapääoman lisäyksestä.

5) V. 1943 saatiin tulosta vähentää lisäksi puolet verovuonna suoritettusta tulo- ja omaisuusverosta (entisen tuloverolain voimassa ollessa tämä vähennysoikeus sisältyi jo tähän lakiin).

6) »Säännönmukaista» tuloa saatiin v. 1941 korottaa 10 %, v. 1942 30 %, v. 1943 50 % ja v. 1944 70 % (ns. inflaatioprosentti).

7) »Säännönmukaista» tuloa ei vv. 1942—1943 saatu määrätä 30 000 markkaa ja v. 1944 50 000 markkaa pienemmäksi. Toisaalta ei se myöskään saanut vv. 1942—1944 olla pienempi kuin 6 % vertailuvuosien keskimääräisestä omaisuudesta eikä myöskään suurempi kuin 40 % v. 1942 ja 50 % v. 1943 sanotusta keskimääräisestä omaisuudesta.

8) Veroviranomaisille oli annettu varsin suuri vapaus harkita »säännönmukaisen» tulon suuruus. Tällainen harkinta tuli kysymykseen yleensä, milloin tulo tai omaisuus oli olennaisesti muuttunut vertailuaikana tai milloin yrityksen toiminta oli muuttanut luonnettaan — yleensä siis silloin, kun oli aihetta olettaa, että verolain määräysten kirjaimellinen noudattaminen olisi ollut suhdanneveron tarkoitusten vastaista.

Edellä esitettyjen moninaisten säännösten havainnollistamiseksi esitettäköön niistä lyhyt yhteenveto:

	1939	1940	1941	1942	1943	1944
Omaisuu den satunnaisesta luovutuksesta ja kiinteistöjen ammattimaisesta myynnistä saadusta tulosta verotettavaa	100 %	100 %	100 %	70 %	60 %	60 %
Omaisuu den lisäyksestä sallittu vähennys verotettavasta tulosta	—	—	6 %	12 %	12 %	7 %
Omaisuu den vähennyksestä määrätty lisäys verotettavaan tuloon	—	—	6 %	6 %	6 %	—
Velkapääoman lisäyksestä sallittu vähennys verotettavasta tulosta	—	—	—	7 %	7 %	3 %
Oikeus vähentää nettotulosta 1/2 verovuonna maksetusta tulo- ja omaisuusverosta (+)	+	+	+	+	+	—
»Säännönmukaisen» tulon korotus, ns. inflaatioprosentti	—	—	10 %	30 %	50 %	70 %
»Säännönmukaisen» tulon minimi	—	—	—	30 000 mk	30 000 mk	50 000 mk
»Säännönmukaisen» tulon minimi vertailuvuosien keskimääräisestä omaisuudesta	—	—	—	6 %	6 %	6 %
»Säännönmukaisen» tulon maksimi vertailuvuosien keskimääräisestä omaisuudesta	—	—	—	40 %	50 %	—

Ennen kun tarkemmin käydään tutkimaan näiden erilaisten määräysten vaikutusta suhdanneveron rasitukseen, esitettäköön vielä suhdanneveron asteikko kunakin vuonna (taulukko 6).

T a u l u k k o 6.

Suhdanneveron asteikko vv. 1939—1944.

Verotettava »suhdannetulo» mk	1939	1940	1941	1942	1943—1944
	%				
10 000	7.0	7.0	—	—	—
20 000	8.0	9.0	3.0	—	—
30 000	9.0	11.0	6.0	3.0	—
45 000	10.6	14.1	10.7	6.0	4.0
60 000	12.0	17.0	15.0	9.0	8.5
75 000	13.5	20.1	19.6	12.0	12.0
90 000	15.0	23.0	23.8	15.0	15.0
105 000	16.6	25.9	27.1	18.0	18.0
120 000	18.0	28.0	30.0	21.0	21.0
150 000	21.1	32.6	34.6	26.0	26.0
180 000	24.0	36.0	38.0	30.0	30.0
240 000	27.0	41.5	42.0	36.0	36.0
300 000 ja enemmän (maksimi)	30.0 (30.0)	45.0 (45.0)	45.0 (54.0)	40.0 (52.0)	40.0 (52.0)

Tämän asteikon mukaan määrättyä veroa oli vuodesta 1941 lähtien vielä korotettava 10 %, jos verovuoden s. 36 mainitulla tavalla enennetty tai vähennetty veronalainen tulo oli enemmän kuin 50 % »säännönmukaista» tuloa suurempi, ja 20 %, jos se oli enemmän kuin 100 % tätä suurempi, sekä vuodesta 1942 lukien 30 %, jos tämä tulo oli enemmän kuin 200 % »säännönmukaista» suurempi. Sulkuihin merkityt luvut taulukossa 6 osoittavat näin korotetun veron enimmäismäärää.

Tämän lisäksi oli verovuosina 1942—1944 edelleen voimassa määräys, jonka mukaan omaisuuden satunnaisesta luovutuksesta ja kiinteistöjen ammattimaisesta myynnistä saadusta »suhdannetulosta» oli vero oleva vähintään 20 %.

Tällaiset ovat ne lukuisat ja varsin monimutkaiset säännökset, joiden nojalla suhdannevero kulloinkin on määrätty. Niiden perusteella on perin vaikeata saada kokonaiskuvaa suhdanneveron todennäköisistä suuruudesta, mutta eräitä huomioita voidaan kuitenkin tehdä.

Jos ensin tarkastellaan veroasteikkoja, havaitaan veron olleen suurimmillaan vv. 1940 ja 1941, jolloin korkein (korottamaton) veroprosentti oli 45 %. Myöhemminä vuosina asteikko aleni — tuntuvimmin asteikon keskivälillä — samalla kun verotettavan »suhdannetulon» alarajaa nostettiin. Toisaalta hyvätuloisten yhtiöiden suhdanneveroa enensi edellä mainittu korotusmenetelmä — eniten v. 1941, mutta seuraavinakin vuosina niin paljon, että vero niinä saattoi hyvinkin muodostua raskaammaksi kuin v. 1941.

Omaisuuksien lisääntymisen tai vähentymisen ja velkojen lisääntymisen johdosta tehdyt korjaukset verotettavaan tuloon merkitsivät ilmeisesti eniten vv. 1942 ja 1943. Niitten suuruuden arvioiminen vaatisi kuitenkin seikkaperäisempiä tietoja verotusta koskevista tosiasioista, kuin on ollut tarjolla.

Inflaation aiheuttama rahan arvon heikentyminen on verotettavaa »suhdannetuloa» määriteltäessä koetettu ottaa huomioon siten, että »säännönmukaista» tuloa on vuodesta 1941 lukien saatu korottaa ns. inflaatioprosentin verran. On vaikeata tarkasti päätellä, missä määrin tuo korotus on vastannut tulojen kasvua, koska ei ole koottu tietoja verotetun »suhdannetulon» suuruudesta. Seuraava asetelma valaisee kuitenkin ehkä jossain määrin tätä seikkaa, joskin on otettava huomioon, että suhdanneverotuksessa tehdyt, ylempänä esitetyt muutokset tulo- ja omaisuusverolain mukaan verotettuun tuloon aiheuttavat sen, että verotetun tulo ja »säännönmukaisen» tulo erotus ei ole aivan saman suuruinen kuin verotettava »suhdannetulo».

Vero- vuosi	Verotettu tulo				Korotetun »säännönmukai- sen» tulo indeksistä % verote- tun tulo indeksistä		
	Kaikki yhtiöt	Kauppa- yhtiöt	Teollisuus- yhtiöt	Korotettu »säännön- mukainen» tulo	Kaikki yhtiöt	Kauppa- yhtiöt	Teollisuus- yhtiöt
		Indeksi 1938 = 100					
1939	101	101	101	100	99	99	99
1940	158	161	157	100	63	62	64
1941	160	182	146	110	69	60	75
1942	174	209	152	130	75	62	86
1943	247	285	224	150	61	53	67
1944	253	311	217	170	67	55	78

Kauppayhtiöitten verotettava »suhdannetulo» näyttää yleensä olleen suhteellisesti suurempi kuin teollisuusyhtiöitten, koska edellisten (tulo- ja omaisuusverolain mukaan) verotettu tulo on kasvanut voimakkaammin. Korotettu »säännönmukainen» tulo puolestaan on pienten inflaatiokorotusten vuoksi melko alhainen verotettuun tuloon verrattuna, esim. kauppayhtiöitten kohdalla vv. 1943 ja 1944 vain runsaasti puolet viimeksi mainitusta. Hintakehitys huomioon otettaessa näyttää ilmeiseltä, että säännönmukainen, normaaliksi katsottava tulo todellisuudessa on noussut enemmän kuin inflaatiokorotuksen verran, ts. verotettavaksi »suhdannetuloksi» on verolakien mukaan jouduttu lukemaan muutakin kuin pelkkää suhdanteista aiheutunutta voittoa.

Yllä esitetyt luvut antavat samalla jo aihetta otaksua, että suhdannevero kohdistui ankarammin kauppa- kuin teollisuusyhtiöihin. Kauppayhtiöitten voimakas tulonkasvu on luonnollinen seuraus siitä, että hintojen nousu vaikuttaa nopeammin tuotantoprosessin viimeiseen vaiheeseen, jossa siten suhdannevoitotkin esiintyvät suurempina.

Suhdanneveron lopullinen suuruus ei kuitenkaan vielä käy selville edellä luetelluista seikoista. Vuoden 1941 suhdanneverolaissa oli nimittäin seuraava veron suuruutta rajoittava määräys: »Jos — — suhdannevero ja se osa verovelvollisen tulo- ja omaisuusverolain nojalla määrätystä tuloverosta, joka hänelle tämän lain mukaan verotetun tulon osan johdosta on aiheutunut, — — yhteensä ovat enemmän kuin kahdeksankymmentä sadalta sanotusta tulon osasta, on verotuslautakunnan, molempien verotusten saatua lainvoiman, verovelvollisen hakemuksesta poistettava tämän lain mukaisesta verosta se määrä, millä suhdannevero sekä sanottu osuus tulo- ja omaisuusverolain nojalla määrätystä tuloverosta yhteensä ylittävät kahdeksankymmentä sadalta mainitusta tulon osasta.» Samanlainen säännös on myöhemmissäkin verolaeissa, mutta sillä erotuksella, että vuoden 1942 suhdannevero ja edellä mainittu osuus tuloverosta saivat nousta korkeintaan 70 %:iin ja vuoden 1943 vastaavat verot korkeintaan 60 %:iin mainitusta tulon osasta; vuoden 1944 suhdannevero ja k o k o säännöllinen tuloverosen sijaan saivat nousta korkeintaan 60 %:iin k o k o verotetusta tulosta.

Näiden määräysten tarkoituksena oli, ettei suhdannevero nousisi kohtuuttoman korkeaksi silloin, kun säännöllinen tulovero jo yksinään vei suuren osan tulosta — näin etenkin entisen tuloverolain voimassa ollessa.

Tiedossamme ei ole, miten paljon tämän lisäsäännöksen arveltiin vaikuttavan suhdanneverotukseen silloin, kun sitä suunniteltiin. Mutta, kuten kohta osoitetaan, joka tapauksessa näillä määräyksillä on käytännössä ollut aivan ratkaiseva merkitys veron suuruudelle. Säännöllistä tuloveroa koskevan esityksemme perusteella voidaan jo nähdäkin, että tämä väite pitää paikkansa. »Se osa verovelvollisen tulo- ja omaisuusverolain nojalla määrätystä tuloverosta, joka hänelle tämän lain mukaan verotetun tulon osan johdosta on aiheutunut» on verotuksessa laskettu seuraavasti: ensin laskettiin tulovero koko verotetusta tulosta; sen jälkeen verotetusta tulosta vähennettiin verotettava »suhdannetulo» ja laskettiin näin saadusta tulojen erotuksesta menevä vero (entisen tuloveron ollessa voimassa meneteltiin tällöin siten, että »voittoprosentiksi» luettiin tämän tulojen erotuksen suhde koko verotettuun omaisuuteen, jonka vuoksi veronkorotus nyt muodostui paljon pienemmäksi kuin laskettaessa veroa koko tulosta; lisäksi on huomattava, että veron suuruutta määrättäessä vasta tästä tulojen erotuksesta vähennettiin puolet tai 4 % omaisuudesta); edellisestä veromäärästä vähennettiin jälkimmäinen, jolloin erotus osoitti verotettavasta »suhdannetulosta» menevää tuloveron osaa. Näin menetellessä saattoi entisen tuloveron ollessa voimassa koko tulon ja verotettavan »suhdannetulon» erotuksesta laskettu tulovero olla varsin pieni verrattuna koko tulosta laskettuun veroon. Kun tuloveron asteikko oli jyrkästi progressiivinen veron noustessa vv. 1941 ja 1942 aina 72 %:iin tulosta, saattoi verotetun »suhdannetulon» osalta laskettu tulovero jo yksinään nousta 80 %:iin verotettavasta »suhdannetulosta» v. 1941 ja luonnollisesti vielä helpommin 70 %:iin v. 1942! Toisin sanoen — saattoi käydä niinkin, että suhdannevero palautettiin kokonaisuudessaan.

Mutta ellei suhdanneveroa palautettukaan kokonaan, voidaan veroasteikkojen perusteella odottaa, että sitä entisen tuloverolain voimassa ollessa palautettiin enemmän kuin uuden lain aikana, jolloin tulovero oli suhteellinen. Edelleen voidaan odottaa, että sitä v. 1942 palautettiin enemmän kuin v. 1941, koska rajaprosentti ensiksi mainittuna vuotena oli alempi, samoin v. 1943 enemmän, kuin sitä v. 1944 alennettiin, koska jälkimmäisenä vuotena rajaprosentti koski verojen yhteismäärän osuutta koko tulosta.

Parista tärkeästä seikasta on vielä huomautettava. Verojen ylittäessä yllä mainitun rajaprosentin tehdään palautus »tämän lain mukaisesta verosta», siis suhdanneverosta. Siinä tapauksessa, että tulovero yksinään jo ylittää tuon rajan, palautetaan — kuten mainittu —

koko suhdannevero, mutta säännöllisestä tuloverosta ei palauteta mitään. Toiseksi on huomattava, että suhdanneveron palautus tehdään vasta »molempien verotusten saatua lainvoiman» ja edelleen ainoastaan »verovelvollisen hakemuksesta». Jos jommasta kummasta tai molemmista verotuksista on tehty valitus, voi palautuksen saaminen lykkääntyä hyvin myöhäiseen ajankohtaan. Palautusta ei edelleen saa ilman erityistä hakemusta, jonka jättöaikaa ei tosin ole toistaiseksi rajoitettu. Vuosien 1941 ja 1942 suhdanneveroista takaisin maksettavalle osalle valtio on maksanut korkoa kantopäivästä takaisinmaksupäivään Suomen Pankin alimman diskonttokoron mukaan eli 4 0/0, vuoden 1943 verosta maksettavalle palautukselle sen sijaan 5 0/0.

Yllä oleva — ehkä liiankin yksityiskohtaiselta tuntuva — selvitys on ollut tarpeen, jotta voitaisiin asiallisesti arvostella suhdanneveron tosiasiallista rasitusta tekemämme tilaston valossa. Tässä on kuitenkin valittaen todettava, että suhdanneveron lopullisen suuruuden selville saaminen on ollut niin suuritöinen tehtävä, ettei siihen ole voitu ryhtyä näin suppean tutkimuksen puitteissa. Vaikeudet koskevat vuosia 1941—1943, jolloin verovelvollisilta ensin perittiin suhdanneveron koko laskettu määrä ottamatta huomioon rajaprocentin ylityksestä johdettavia vähennyksiä, ja takaisin maksettavan summan suuruus määrättiin vasta myöhemmin; vuotta 1944 ei tämä koske, koska silloin rajaprocentin ylittävää osaa verosta ei ensinkään määrätty kannettavaksi. Vuosilta 1941—1943 tunnetaan vain alunperin maksuunpantu vero, mutta ei sen sijaan veron maksuunpantua määrää, milloin se on valitusten vuoksi muuttunut, ei myöskään sitä, onko takaisin maksettava määrä laskettu alunperin maksuunpannusta vaiko valitusten johdosta muuttuneesta verosta. Tiedossamme olevan maksuunpannun veron ja takaisin maksetun määrän erotus osoittaa siis suhdanneveron todellisen ja lopullisen määrän vain siinä tapauksessa, että verosta ei ole valitettu ja että verovelvollinen on saanut liikaa maksamansa veron osan palautuksen. On kuitenkin voitu panna merkille, että hyvin lukuisten tutkittujen yhtiöitten suhdannevero on muuttunut valitustietä ja että monessa tapauksessa valitusta ei vielä ole lopullisesti käsitelty. Toisaalta on voitu todeta, että monet yhtiöistä eivät ole vielä hakeneet veron palautusta. Syynä tähän voi olla, että sitä ei ole muistettu taikka haluttu tehdä! Voihan olla mahdollista, että yhtiö on katsonut itselleen edulliseksi viivyttää palautuksen anomista — onhan yhtiöllä tällöin eräänlainen »salainen reserevi», joka ei käy ilmi tileistä, sitä paitsi sellainen reservi, joka tuottaa suuremman koron kuin tavalliset pankkitalletukset. Valtiolla on puolestaan sama rahamäärä ylimääräisenä

lainana käytettävissään — ellei palautusta anota, saattaa se jäädä valtion omaisuudeksi kokonaankin. — Kaikista näistä syistä suhdanneveron lopullisesta määrästä saadut tiedot eivät ole täysin luotettavia.

T a u l u k k o 7.

Suhdanneveron rasitus vv. 1939—1944.

Verovuosi	Maksuunpantu vero		Takaisin maksettu vero		Lopullinen vero	Maksuunpantu vero	Takaisin maksettu vero	Lopullinen vero	Maksuunpantu vero	Lopullinen vero
	yhtiöitten luku	milj. mk	yhtiöitten luku	milj. mk	milj. mk	netto-	maksuun-	netto-	verotetusta	tulosta
						tulosta	pannusta verosta	tulosta	tulosta	
%										
	Kaikki yhtiöt					Kaikki yhtiöt				
1939	38	4.9	—	—	4.9	1.9	—	1.9	2.2	2.2
1940	78	60.2	—	—	60.2	15.1	—	15.1	16.6	16.6
1941	86	74.4	50	19.8	54.6	17.8	26.6	13.1	20.4	14.9
1942	78	63.2	54	25.9	37.3	13.1	41.0	7.7	15.9	9.4
1943	66	63.2	26	8.7	54.5	10.2	13.8	8.8	11.2	9.7
1944	63	83.7	—	—	83.7	13.8	—	13.8	14.5	14.5
	Kauppayhtiöt					Kauppayhtiöt				
1939	14	1.2	—	—	1.2	1.2	—	1.2	1.3	1.3
1940	37	22.1	—	—	22.1	14.5	—	14.5	16.0	16.0
1941	46	38.3	28	11.4	26.9	21.6	29.8	15.1	24.5	17.2
1942	43	34.1	30	17.0	17.1	15.5	49.9	7.8	18.9	9.5
1943	33	31.1	16	6.6	24.5	12.1	21.2	9.6	12.7	10.0
1944	32	52.2	—	—	52.2	19.1	—	19.1	19.5	19.5
	Teollisuusyhtiöt					Teollisuusyhtiöt				
1939	24	3.7	—	—	3.7	2.3	—	2.3	2.6	2.6
1940	41	38.1	—	—	38.1	15.5	—	15.5	17.0	17.0
1941	40	36.1	22	8.4	27.7	15.1	23.3	11.5	17.3	13.3
1942	35	29.1	24	8.9	20.2	11.1	30.6	7.7	13.4	9.3
1943	33	32.1	10	2.1	30.0	8.9	6.5	8.3	10.1	9.4
1944	31	31.5	—	—	31.5	9.4	—	9.4	10.2	10.2

Yllä mainitut rajoitukset on pidettävä muistissa arvosteltaessa taulukossa 7 esitettyjä tietoja tutkittujen yhtiöitten suhdanneverotuksesta. Kiinnitettäköön ensin huomio veron *maksuunpantuihin* määräin eli veroon sellaisena, miksi se olisi muodostunut ilman sen suuruudelle asetettuja rajoja.

Vuonna 1939 vero oli hyvin lievä, mutta yhtiöitten tulot olivatkin nousseet keskimäärin vain 5 % vuoden 1938 tasosta (ks. taulukko 1). Vuonna 1940 kasvoi suhdannevero valtavasti nousten 15.1 %:iin nettotulosta. Tämä johtui tietenkin tulojen jyrkästä lisääntymisestä — noin 50 % edellisestä vuodesta — sekä veroasteikon korottamisesta. Vuonna 1941 teollisuusyhtiöitten verorasitus pysyi entisellään niiden tulonkasvun täydellisesti tauottua. Maksuunpannun suhdanneveron osuus verotetusta tulosta tosin hiukan nousi, mihin lienee ollut syynä osaksi veroasteikon osittainen korottaminen, osaksi »säännönmukaisen» tulon määräämisperusteitten muuttuminen (ks. s. 36), minkä vuoksi »säännönmukainen» tulo todennäköisesti laski edellisestä vuodesta. Kauppayhtiöitten verorasitus sen sijaan nousi suunnilleen puolella, mikä pääosaltaan johtui niiden tulojen huomattavasta kasvusta — indeksihän nousi 159:stä 185:een. Vuonna 1942 aleni maksuunpannun suhdanneveron rasiitus sekä kauppa- että teollisuusyhtiöitten kohdalla lähes kolmanneksella huolimatta siitä, että niiden kummankin tulot edelleen olivat suuresti kasvaneet. Ensiksi voidaan panna merkille, että veron osuus verotetusta tulosta ei kuitenkaan ollut pienentynyt kuin neljänneksellä, ts. todellista rasiitusta kevensi se, että nettotulosta oli saatu vähentää puolet verovuonna maksetusta tulo- ja omaisuusverosta — sama huomio tehtiin aikaisemmin säännöllistä tuloveroa tarkasteltaessa (s. 32). Tärkeimpänä syynä veron pienenemiseen oli kuitenkin veroasteikon lieventäminen, minkä lisäksi samaan suuntaan vaikuttivat varojen ja velkojen lisääntymisen johdosta sallitut vähennykset — nehan olivat tuona vuotena suurimmillaan (ks. s. 36). Vuonna 1943 verorasitus edelleen laski huolimatta siitä, että tulot olivat jatkuvasti nousseet ja että inflaatioprosentti erittäin huonosti vastasi tätä tulojen kasvua (ks. asetelma s. 39). Veroa olivat kuitenkin ilmeisesti keventäneet omaisuuden ja velkojen lisääntymisen vuoksi sallitut vähennykset, kuten edellisnäkin vuonna, samoin verotettavan »suhdannetulon» alarajan korottaminen. Tämä käy ilmi siitäkin, että v. 1943 verotettiin vain 66 yhtiötä suhdannetuloista vastaavan luvun oltua edellisenä vuonna 78. Vuonna 1944 suhdanneveron rasiitus uudelleen nousi, etenkin kauppayhtiöitten osalta. Nettotuloista ei enää tänä vuonna saatu vähentää puolta maksetusta tulo- ja omaisuusverosta, minkä vuoksi kauppayhtiöitten verotettu tulo nousi enemmän, teollisuusyhtiöitten taas laski vähemmän kuin nettotulo. Veroa korotti myös se, että omaisuuden ja velkojen lisääntymisen vuoksi myönnetty vähennys pieneni (ks. s. 36), joskin erityisesti omaisuus näyttää huomattavasti kasvaneen

edellisestä vuodesta. Näistä syistä kauppayhtiöitten vero kohosi 12.1 %:sta 19.1 %:iin nettotulosta, kun sen sijaan teollisuusyhtiöitten kohdalla veroa korottavat ja alentavat tekijät näyttävät miltei kompensoineen toisensa. Yleensä verotettujen yhtiöitten lukumäärä oli suunnilleen sama kuin v. 1943.

Siirryttäköön nyt tarkastelemaan, millaiseksi suhdannevero *lopullisesti* muodostui, kun otetaan huomioon verosta takaisin maksettava osa. Vuonna 1941 oli rajaprosentiksi määrätty 80 %, mikä tutkittujen yhtiöitten kohdalla merkitsi käytännössä sitä, että 86:sta suhdanneveroa maksaneesta yhtiöstä kaikkiaan 50 sai veron palautusta. Palautusten määrä oli 26.6 % eli runsas neljännes alunperin maksuunpannusta verosta. Tosiasiallisesti suhdanneveron rasitus keskimäärin siis laski vuodesta 1940, sen sijaan että se olisi noussut. Vuonna 1942 oli rajaprosentti alennettu 70 %:ksi, jolloin tilanne muodostui vielä merkillisemmäksi: 78:sta verotetusta yhtiöstä 54 eli enemmän kuin kaksi kolmannesta sai veroa takaisin ja kaikkiaan 41.0 % maksuunpannusta määrästä! Varsinkin kauppayhtiöt hyötyivät tästä — 43:sta suhdanneveroa maksaneesta yhtiöstä 30 sai veronpalautusta, keskimäärin puolet maksuunpannusta verosta. Tämä merkitsi sitä, että kauppayhtiöitten lopullisesti maksaman suhdanneveron rasitus keveni miltei puolella ja teollisuusyhtiöitten noin kolmanneksella vuodesta 1941. Vuonna 1943 oli rajana 60 %, mutta säännöllisen tuloveron muututtua suhteelliseksi palautukset tietenkin pienivät. Nytkin sai vielä runsas kolmannes kaikista yhtiöistä veroa takaisin. Vuonna 1944 muutettiin, kuten on mainittu (s. 40), rajoitusta koskeva säännös sellaiseksi, että tulovero ja suhdannevero eivät saaneet nousta yhteensä yli 60 %:n koko verotetusta tulosta. Tämän muutoksen vuoksi jäi koko rajoitussäännös yleensä vaille merkitystä (ainakin Helsingissä se tietävästi on vain ani harvoissa tapauksissa vaikuttanut yhtiöitten suhdanneveron suuruuteen).

Täydennyksen vuoksi on mainittava vielä muutama sana suhdanneveron jälkiverotuksesta, koska sillä suhdanneveron korkeuden ja verotusviranomaisille veron määräämisessä annetun verraten suuren harkintavapauden vuoksi on ollut paljon suurempi merkitys kuin muussa tulo- tai omaisuusverotuksessa. Tutkittujen yhtiöitten suhdanneveron jälkiverotuksesta saadut tiedot ovat kuitenkin olleet hyvin puutteellisia ja epätäydellisiä, varsinkin kun lukuisia tapauksia on vielä käsittelyn alaisena (verotuksen vanhenemisaikahan on 5 vuotta). Mutta tähän mennessä selvitettyjen tapausten nojalla näyttää kauppayhtiöitten jälkiverotus olleen aivan merkityksetön lukuun otta-

matta vuotta 1940, jolloin jälkiverotuksella koottu suhdanneveron määrä nousi noin 2 %:iin nettotulosta. Teollisuusyhtiöitä on sen sijaan jälkiverotettu varsin tuntuvasti, etenkin vv. 1940—1942, jolloin jälkiverot nousivat 5—6 %:iin nettotuloista. Täytyy kuitenkin muistaa, että jälkiveron rasitus pienenee huomattavasti, jos otettaisiin huomioon sekä jälkiverotuksen johdosta palautettavan suhdanneveron (rajaprocentin ylittävä) osa että se korotettu tulo, jonka perusteella jälkiverotus on toimitettu — jälkiverotuksen aiheena on näyttänyt yleensä olleen verotettavan tulon korottaminen eikä »säännönmukaisen» tulon alentaminen — ja vihdoin rangaistukseksi määrätty veronkorotus. Loppujen lopuksi jälkiverotus ei sanottavasti muuttane suhdanneveron lopullisesta rasituksesta saatua kuvaa.

Ennen kuin voidaan antaa lopullinen arvostelu suhdanneverosta ja sen rasituksesta, on syytä palauttaa mieleen veron alkuperäinen tarkoitus. Esim. hallituksen esityksessä vuoden 1942 suhdanneverolaiksi ehdotetaan suhdanneveroa kannettavaksi, koska »poikkeuksellisissa oloissa useiden veronmaksajien tulot viime vuosina ovat nousseet heidän säännöllisiä tulojaan suuremmiksi ja heidän veronmaksukykynsä sen johdosta on entisestään tuntuvasti kasvanut» ja koska »samanlaisia veronmaksukyvyyn kasvamista edelleenkin tapahtuu». Ensi näkemältä voitaisiin siten odottaa, että suhdannevero, koska sen asteikko on ylenevä, olisi sitä raskaampi, mitä suurempi on yhtiöitten tulojen kasvu ja mitä korkeampi on voittoprosentti.

On kuitenkin tarpeellista tutkia, miten tämä otaksuma pitää paikkansa tutkittujen yhtiöitten suhteen. Taulukossa 8 on yhtiöt jaettu eri suuruusluokkiin vuoden 1938 nettotulon perusteella ja esitetty samojen yhtiöitten suhdanneverorasitus sekä tulonkasvu kunakin vuonna. Siitä käy ilmi, että tulonkasvu on yleensä ollut sitä suurempi, mitä pienempi yhtiö on kysymyksessä (poikkeuksia luonnollisesti on tällaisessa tilastossa, joka käsittää vain muutamia yhtiöitä, jotka lisäksi ovat hyvin erilaisilta aloilta). Suhdanneveron rasitus puolestaan näyttää todella yleensä olleen sitä korkeampi, mitä voimakkaampi tulonkasvu on ollut, ja näin ollen suurempi pienten kuin isojen yhtiöitten kohdalla.

Jotta sitten saataisiin selville, missä määrin suhdanneveron rasitus on mukautunut voittoprosentin suuruuteen, on taulukossa 9 otettu esimerkiksi kauppayhtiöitten verotus vv. 1941 ja 1942. Esimerkki on valittu sillä perusteella, että suhdanneveroa maksaneiden kauppayhtiöiden osuus kaikista (tutkituista) kauppayhtiöistä oli noina vuosina suurin, samoin itse suhdanneveron rasituskin. Yhtiöt on luokiteltu

Taulukko 8.

Suhdanneveron rasisus eri tuloluokissa ja tulonkasvu näissä
vv. 1939—1944.

Nettötulo v. 1938 milj. mk	1939	1940	1941	1942	1943	1944
	Suhdannevero % nettotulosta					
	Kauppayhtiöt					
0—0.5	0.8	21.1	22.0	10.6	16.8	23.2
0.5—1	3.5	17.5	19.4	9.0	5.2	10.2
1—2	0.1	23.1	18.0	4.7	6.7	12.4
2—4	0.8	5.9	8.7	6.3	7.3	10.5
4—	1.3	12.5	13.5	8.0	9.3	22.4
Kaikki	1.2	14.5	15.1	7.8	9.6	19.1
	Teollisuusyhtiöt					
0—0.5	3.9	27.4	22.5	11.5	19.1	22.9
0.5—1	7.5	24.1	20.4	10.3	17.4	17.4
1—2	3.9	13.7	6.6	4.0	12.0	15.2
2—4	1.1	12.1	19.1	15.6	15.2	15.3
4—	1.9	13.8	6.8	3.4	1.0	0.8
Kaikki	2.3	15.5	11.5	7.7	8.3	9.4
	Nettotulon indeksi (1938=100)					
	Kauppayhtiöt					
0—0.5	104	228	327	453	560	551
0.5—1	121	208	248	305	295	266
1—2	88	208	251	267	260	258
2—4	102	122	139	164	188	203
4—	109	147	162	206	254	285
Kaikki	106	159	185	229	267	285
	Teollisuusyhtiöt					
0—0.5	124	347	327	501	750	780
0.5—1	127	269	321	354	451	351
1—2	150	183	177	188	210	232
2—4	88	138	199	273	383	406
4—	103	147	128	123	170	145
Kaikki	105	160	157	172	236	219

voittoprosentin (tässä tapauksessa = verotetun tulon suhde verotettuun omaisuuteen) mukaan erikseen kumpanakin vuonna. Samaan taulukkoon on sisällytetty myös säännöllinen tulovero, koska sen suuruudesta puolittain riippuu suhdanneveron palautus.

Taulukko 9.

Kauppayhtiöitten progressiivinen tuloverotus vv. 1941 ja 1942.

Verotettu tulo % verotetusta omaisuudesta	1		2	3		4		5	6	
	Verotettu tulo		Säänn. tulovero	Suhdannevero						Säänn. tulovero + lopullinen suhdannevero (2+5)
	yhtiöitten luku	milj. mk		Maksuunpantu vero		Takaisin maksettu vero		Lopullinen vero (3÷4)		
			yhtiöitten luku	milj. mk	yhtiöitten luku	milj. mk	milj. mk	milj. mk	milj. mk	
	1941									
0—10	2	2.8	0.5	1	(0.0)	—	—	(0.0)	0.5	
10—20	14	36.3	8.7	11	2.9	3	0.4	2.5	11.2	
20—30	15	66.2	21.9	14	17.3	10	4.7	12.6	34.5	
30—40	15	42.1	16.1	15	14.6	10	4.7	9.9	26.0	
40—	5	8.8	3.7	5	3.5	5	1.6	1.9	5.6	
Kaikki	51	156.2	50.9	46	38.3	28	11.4	26.9	77.8	
	1942									
0—10	3	12.8	2.3	—	—	—	—	—	2.3	
10—20	11	24.1	5.8	6	0.5	2	0.1	0.4	6.2	
20—30	19	89.0	30.1	19	18.5	14	7.6	10.9	41.0	
30—40	12	24.1	8.9	12	4.7	8	2.5	2.2	11.1	
40—	6	30.0	12.9	6	10.4	6	6.8	3.6	16.5	
Kaikki	51	180.0	60.0	43	34.1	30	17.0	17.1	77.1	
Verotettu tulo % verotetusta omaisuudesta	7	8	9	10	11	12				
	Säänn. tulovero	Maksuunpantu suhdannevero	Säänn. tulovero + maksuunpantu suhdannevero (7+8)	Takaisin maksettu suhdannevero	Lopullinen suhdannevero	Säänn. tulovero + lopullinen suhdannevero (7+11)				
	% verotetusta tulosta			% maksuunpannusta verosta	% verotetusta tulosta					
	1941									
0—10	17.9	(0.0)	17.9	—	(0.0)	17.9				
10—20	24.0	8.0	32.0	13.8	6.9	30.9				
20—30	33.1	26.1	59.2	27.2	19.0	52.1				
30—40	38.2	34.7	72.9	32.2	23.5	61.7				
40—	42.0	39.8	81.8	45.7	21.6	63.6				
Kaikki	32.6	24.5	57.1	29.8	17.2	49.8				
	1942									
0—10	18.0	—	18.0	—	—	18.0				
10—20	24.1	2.0	26.1	20.0	1.6	25.7				
20—30	33.8	20.8	54.6	41.1	12.2	46.0				
30—40	36.9	19.5	56.4	53.2	9.1	46.0				
40—	43.0	34.7	77.7	65.4	12.0	55.0				
Kaikki	33.3	18.9	52.2	49.9	9.5	42.8				

Voidaan havaita, että alunperin maksuunpantu suhdannevero nousee progressiivisesti, mitä korkeammasta voittoryhmästä on kysymys. Mutta samoin nousee säännöllinen tulovero, joskaan ei aivan yhtä jyrkästi. Seurauksena on se, että mitä suurempi on voittoprosentti, sitä useampi yhtiö on saanut suhdanneveron palautusta ja sitä suurempi osa palautus on ollut alunperin maksuunpannusta määrästä. Suhdanneveron lopullinen määrä ei tämän vuoksi enää suurenekaan progressiivisesti voittoprosentin kohotessa, vaan se jää niiden yhtiöitten kohdalla, joiden voittoprosentti ylittää 20—30 %, miltei suhteelliseksi, jopa osittain aleneekin! Ja näin tapahtuu luonnollisesti siksi, että säännöllinen tulovero yksinään jo lähentelee edellä mainittua 80 (v. 1941) tai 70 (v. 1942) %:n rajaa.

Tässä yhteydessä voidaan samalla palata kysymykseen säännöllisen tuloveron suuruudesta (vrt. s. 35). Taulukko 9 osoittaa, mitenikä säännöllinen tulovero vie sitä suuremman osan tuloista, mitä suurempi on voittoprosentti. Jos siihen lisätään alunperin maksuunpantu suhdannevero, jyrkkenee verojen yhteisasteikko niin, että näitä veroja menee noin $4\frac{1}{2}$ kertaa niin suuri osa tulosta voittoluokassa yli 40 % kuin luokassa alle 10 %. Suhdanneveron palautuksen ansiosta verojen lopullinen yhteismäärä ei kuitenkaan suurene läheskään niin kovasti voiton suuretessa, edellistä vastaava nousu on vain 3— $3\frac{1}{2}$ -kertainen. Verot ovat kuitenkin niin korkeat, että $\frac{2}{3}$:lta yhtiöistä meni näihin noin puolet tulosta.

Jehtopäätökset suhdanneverorasituksen tutkimuksesta voidaan kiteyttää seuraavaan muotoon:

1) Osakeyhtiöitten suhdanneveron suuruuteen on ratkaisevasti vaikuttanut veron kytkeminen yhteen säännöllisen tuloveron kanssa. Tämän ansiosta suhdanneveron suuruutta eivät niinkään ole määränneet veroasteikko ja verolain monet seikkaperäiset sekä »säännönmukaisista» tuloa että verotettavaa »suhdannetuloa» koskevat määräykset kuin säännöllisen tuloveron suuruus.

2) Suhdanneveron todellinen suuruus muuttui vuosi vuodelta palautusjärjestelmän ansiosta sekä veroon tehtyjen muutosten vuoksi, joten yhtenäistä kuvaa sen rasituksesta on vaikeata saada, ennen kuin lopulliset, koko maata käsittävät tiedot ovat selvillä.

3) Palautusjärjestelmän vuoksi suhdanneveron merkitys vv. 1941—1942 näyttää olleen pienempi itse suhdannetulon verotuksessa kuin säännöllisen tuloveron. Muina vuosina ei todennäköisesti ollut näin laita.

4) Kun käytännössä pienet yhtiöt ovat kasvaneet enemmän ja nopeammin kuin ne, jotka jo v. 1938 olivat suuria, on suhdannevero myös kohdistunut raskaammin edellisiin.

5) Suhdannevero on rasittanut kauppayhtiöitä, joiden tuotto suhteessa omaisuuteen yleensä on suurempi, huomattavasti enemmän kuin teollisuusyhtiöitä (esim. v. 1944 oli kauppayhtiöitten suhdannevero melkein yhtä suuri kuin säännöllinen tulovero) huolimatta siitä, että veron palauttaminen on merkinnyt kauppayhtiöille paljon suurempaa helpotusta kuin teollisuusyhtiöille.

6) Eräs palautusjärjestelmän käytännöllisistä seurauksista on ollut se, että valtio on saanut tuloarvion ulkopuolella lyhytaikaista — tosin korollista — luottoa; yhtiöillä on puolestaan ollut sama määrä eräänlaisena »salaisena reservinä».

7) Vv. 1939 ja 1940 saattoi suhdannevero yksityistapauksissa nousta kohtuuttoman korkealle. Myöhemmin tämän esti edellä mainitun rajaprosentin käytäntöön ottaminen.

8) Suhdanneveron määräämisperusteet ja niiden tulkinnassa sallittu harkinta aiheuttivat sen, ettei verovelvollinen edeltäpäin voinut riittävän tarkasti arvioida veron suuruutta eikä toisaalta valtio veron tuottoa.

9) Veron suuruus on varmaankin ollut omansa edistämään tulojen salaamista tai niiden ilmoittamisen lykkäämistä myöhempisiin aikoihin.

10) Veron palautus on osakeyhtiöitten kohdalla aiheuttanut tavattoman paljon ylimääräistä vaivaa sekä verotusviranomaisille että yhtiöille.

Suhdanneveron itsenäisyys jää näin ollen varsin kyseenalaiseksi. Tosin suhdannevero kohdistui vain »suhdannetuloon», kun säännöllinen tulovero kohdistuu kaikkeen tuloon. Mutta itse suhdannetulon määrittely on tietenkin aivan konventionaalista, ja raja sen ja muiden tulojen välille on verolaissa vedetty tietyllä tavalla. Epäselväksi jää, missä määrin juuri suhdannevero kohdistui inflaation ja sodan ansiosta saatuihin »epänormaaleihin» voittoihin ja missä määrin se kohdistui tavallisiin, luonnollisen ekspansion johdosta lisääntyneisiin tuloihin.

c. Ylimääräinen tulovero.

Osakeyhtiöt ovat suorittaneet valtiolle myös ylimääräistä tuloveroa vuosien 1943 (laki 7. 7. 1944) ja 1944 (laki 17. 7. 1945) tulojen perusteella. Verotettava tulo on määrätty tulo- ja omaisuusverolain mu-

kaan, kuitenkin sillä poikkeuksella, että v. 1944 ei enää sallittu tulo- ja omaisuusverolain 43 §:ssä mainittua tulon vähennystä tulon ollessa pienempi kuin 300 000 mk. Vero on ollut suhteellinen, 5 % tulosta.¹

Tutkittujen yhtiöitten suorittama ylimääräinen tulovero on ollut seuraavan suuruinen:

T a u l u k k o 10.

Ylimääräisen tuloveron rasitus vv. 1943—1944.

Vero- vuosi	Kaikki yhtiöt	Kauppa- yhtiöt	Teolli- suus- yhtiöt	Kaikki yhtiöt	Kauppa- yhtiöt	Teolli- suus- yhtiöt
	milj. mk			% nettotulosta		
1943	28.2	12.3	15.9	4.5	4.8	4.4
1944	28.9	13.4	15.5	4.7	4.9	4.6

Veron kasvu v. 1944 johtuu nettotulosta sallittujen vähennysten pienenemisestä.²

d. Kunnan ja kirkon verot.

Kunnan ja kirkon tuloveroa ei määrätä aivan samoin perustein kuin valtion säännöllistä tuloveroa. Puuttumatta tässä yhteydessä tarkemmin näihin eroavuuksiin mainittakoon vain olennaisimmat

¹ 20. 12. 1946 säädettyä lakia, jolla yhteisöt velvoitettiin suorittamaan ylimääräistä tuloveroa 3 % vuoden 1945 tuloista, ei ole enää voitu ottaa laskelmissa huomioon.

² Mainittakoon, että ylimääräisestä tuloverosta annetuissa laeissa oli säännös siitä, että »jos verovelvolliselle tämän lain mukaan määrätty vero sekä vuoden 1943 (vastaavasti vuoden 1944) tuloista tulo- ja omaisuusverolain nojalla määrätty tulovero ja samoista tuloista maksettava lopullinen suhdannevero — — ovat yhteensä enemmän kuin seitsemänkymmentä sadalta tämän lain mukaan veroteitavasta tulosta, on verolautakunnan, tarkoitettujen verotusten saatua lainvoiman, verovelvollisen hakemuksesta poistettava tämän lain mukaan määrätystä verosta se osa, jolla verot yhteensä ylittävät seitsemänkymmentä sadalta mainitusta tulosta». Suidanneveroa ja säännöllistä tuloveroa koskevien rajoitussäännösten samoin kuin yhteisöjen ylimääräisen tuloveron pienuuden vuoksi ei tällä määräyksellä kuitenkaan ollut mitään merkitystä yhteisöjen vuosilta 1943 ja 1944 maksettavan ylimääräisen tuloveron suuruuteen.

niistä. Kunnan vero määrätään viime kädessä veroilmoituksen perusteella tapahtuvan arvioinnin nojalla, niin että verotusviranomaisilla on vapaammat kädet kuin valtion verotuksessa. Toiseksi taksoituslautakunta harkitsee arviolta kohtuullisen määrän veroäyriä, milloin yhtiö on saanut tuloa vähän tai ei ollenkaan, mutta yhtiön ilmoittama tuloa ei »liikkeen laatuun ja laajuuteen nähden» katsota voitavan hyväksyä kunnallisveron suoritusperusteeksi. Edelleen tulosta saadaan vähentää kunnalle ja kirkolle verovuonna maksetut verot.

Kunnan ja kirkon verojen maksuunpantua määrää ei ole tarkoin voitu selvittää tutkittujen yhtiöiden osalta, sillä runsasta kolmammesta niistä on verotettu muuallakin kuin Helsingin kaupungissa. Näistä muihin kuntiin ja seurakuntiin maksetuista veroista on saatu selville vain todella maksettu määrä. Tällöinkin on täytynyt olettaa, että veron kanto on toimitettu verovuoden jälkeisenä vuonna (kuten tunnettua tämä ei poikkeuksetta pidä paikkaansa; esim. Helsingissä kannetaan kirkon vero vasta toisena vuotena verovuoden jälkeen).

Taulukko 11, jossa on esitetty kunnan ja kirkon verojen rasitus, osoittaa verojen suuruuden vaihdelleen varsin suppeissa rajoissa. Vuonna 1944 on vero muodostunut tavallista korkeammaksi veroäyriin hinnan nousun vuoksi. Vuoden 1945 verorasitus on tarkempien tietojen puutteessa arvioitu samaksi, mikä se oli v. 1944.

T a u l u k k o 11.

Kunnan ja kirkon verojen rasitus vv. 1938—1945.

Vero- vuosi	Kaikki yhtiöt	Kauppa- yhtiöt	Teolli- suus- yhtiöt	Kaikki yhtiöt	Kauppa- yhtiöt	Teolli- suus- yhtiöt
	milj. mk			% nettotulosta		
1938	18.6	7.1	11.5	7.5	7.4	7.5
1939	23.0	9.4	13.6	8.7	9.2	8.5
1940	34.9	14.6	20.3	8.8	9.6	8.3
1941	38.7	15.8	22.9	9.3	8.9	9.5
1942	41.9	19.2	22.7	8.7	8.7	8.6
1943	49.4	20.3	29.1	8.0	7.9	8.0
1944	61.8	25.2	36.6	10.1	9.2	10.9
1945	69.5	29.8	39.7	10.1	9.2	10.9

Koska kunnan ja kirkon verot ovat proportionaalisia, kohdistuvat ne yleensä yhtä raskaasti pieniin kuin suuriinkin yhtiöihin. Milloin vero on arvioitu »liikkeen laadun ja laajuuden» perusteella, on vero-äyrejä kuitenkin, kuten mainittiin, etenkin pienille yhtiöille määrätty usein huomattavasti enemmän, kuin veroilmoitus olisi edellyttänyt.

2. Omaisuusverot.

a. Säännöllinen omaisuusvero korotuksineen.

Samoin kuin tulovero suoritettiin omaisuusverokin vuoteen 1943 asti 5. 12. 1924 annetun tulo- ja omaisuusverolain mukaan. Verovuodesta 1943 lukien on ollut voimassa uusi, 19. 11. 1943 annettu laki.

Vuoden 1924 lain mukaan suorittivat osakeyhtiöt omaisuusveroa saman ylenevän asteikon mukaan kuin fyysilliset henkilötkin. Vv. 1938—1942 oli voimassa perusasteikko sellaisena, joksi se v. 1935 oli muutettu. Veron suoritus alkoi 100 000 markan omaisuudesta, jolloin vero oli 0.15 ‰ omaisuudesta, ja vero nousi enimmäismääräänsä 8 ‰:een 30 000 000 markan kohdalla.

Vuodesta 1943 vero muuttui suhteelliseksi, suuruudeltaan 4 ‰:ksi omaisuudesta. Uuden tulo- ja omaisuusverolain 43 § sisälsi kuitenkin seuraavan lievennyksen: Jos kotimaisen osakeyhtiön omaisuus on alle 2 milj. mk, luetaan verotettavaksi omaisuudeksi »yhtä monta täyttä prosenttia yhteisön omaisuudesta, kuin siihen sisältyy kahdenkymmentuhannen markan määriä». Veroasteikko on siis alle 2 milj. markan omaisuuden osalta degressiivinen.

Omaisuusveroa on vertailuvuosina korotettu seuraavasti:

Vero- vuosi	Perusvero	Korotus	Lisäys
1938	Lain 14. 12. 1935 mukainen	—	20 ‰ (perushankintaveron 20. 5. 1938)
1939	„	50 ‰ 8. 12. 1939	„
1940	„	50 ‰ 13. 12. 1940	„
1941	„	100 ‰ 30. 12. 1941	„
1942	„	100 ‰ 5. 2. 1943	„
1943	Lain 19. 11. 1943 mukainen	35 ‰ 6. 8. 1943	—
1944	„	100 ‰ 17. 7. 1945	—
1945	„	100 ‰ 20. 12. 1945	—

Esitettäköön myös näiden korotusten ja lisäysten mukaiset veroasteikot kunakin vuonna (taulukko 12).

Taulukko 12.

Säännöllisen omaisuusveron asteikko korotuksineen
vv. 1938—1945.

Verotettava omaisuus mk	1938	1939—1940	1941—1942	1943	1944—1945
	‰				
100 000	0.18	0.27	0.36	0.27	0.40
150 000	0.24	0.36	0.48	0.36	0.53
300 000	0.48	0.72	0.96	0.81	1.20
600 000	0.96	1.44	1.92	1.62	2.40
900 000	1.44	2.16	2.88	2.43	3.60
1 200 000	1.92	2.88	3.84	3.24	4.80
1 500 000	2.40	3.60	4.80	4.05	6.00
1 800 000	2.88	4.32	5.76	4.86	7.20
2 700 000	3.84	5.76	7.68	5.40	8.00
3 600 000	4.80	7.20	9.60	“	“
7 200 000	6.72	10.08	13.44	“	“
10 800 000	7.68	11.52	15.36	“	“
18 000 000	8.64	12.96	17.28	“	“
30 000 000 ja enemmän	9.60	14.40	19.20	“	“

Omaisuusvero oli siis vv. 1941—1942 korkeimmillaan. Uuden lain astuttua voimaan vero laski kaikissa omaisuusluokissa, korkeimmissa vajaaseen kolmannekseen entisestä. Vv. 1944—1945, jolloin vero kannettiin kaksinkertaisena, nousi se kuitenkin alle 3 milj. markan omaisuuden osalta vuosien 1941—1942 tasoakin korkeammaksi.

Kuten on huomattu, on omaisuusverotus paljon yksinkertaisempaa kuin tuloverotus. Tutkittaessa sen räsitusä tehdyn tilaston nojalla ei sen vuoksi ole pidetty tarpeellisenä eritellä räsituksen suuruutta eri omaisuusluokissa — sehän käy ilmi jo yllä esitetystä asteikoista. Tutkittujen yhtiöitten omaisuusverorasitus selviää taulukosta 13.

Niinkuin nähdään, noudattaa verorasitus hyvin läheisesti veroasteikon enimmäissuuruutta kunakin vuonna — onhan suurten yhtiöitten merkitys keskiarvolle ratkaiseva. Milloin asteikko on kahtena peräkkäisenä vuotena ollut sama, on verorasitus hieman noussut jälkimmäisenä vuotena omaisuuden kasvamisen vuoksi. Huomiota herättää se, että verorasitus vuodesta 1942 vuoteen 1943 laski vajaaseen kolmannekseen uuden lain ansiosta.

Taulukko 13.

Säännöllisen omaisuusveron rasitus vv. 1938—1945.

Vero- vuosi	Kaikki yhtiöt	Kauppa- yhtiöt	Teollisuus- yhtiöt	Kaikki yhtiöt	Kauppa- yhtiöt	Teollisuus- yhtiöt
	milj. mk			% ₀₀ netto-omaisuudesta		
1938	13.6	4.4	9.2	8.7	8.3	9.0
1939	21.8	7.2	14.6	13.1	12.5	13.5
1940	25.0	8.4	16.6	13.3	12.8	13.6
1941	40.2	12.9	27.3	18.0	17.2	18.3
1942	44.7	15.1	29.6	18.1	17.5	18.4
1943	15.6	5.2	10.4	5.3	5.3	5.3
1944	27.8	8.8	19.0	7.8	7.7	7.9
1945	30.2	9.4	20.8	7.8	7.7	7.9

b. Ylimääräinen varallisuusvero.

Vuosien 1941—1944 omaisuuksien perusteella on valtio kantanut ylimääräistä varallisuusveroa. Verolait ovat seuraavat:

Verovuosi	Laki
1941	27. 11. 1942
1942	6. 8. 1943
1943	7. 7. 1944
1944	17. 7. 1945

Verotettava omaisuus on kulloinkin määritelty voimassa olleen tulo- ja omaisuusverolain mukaan. Poikkeuksena on kuitenkin ollut, että varoiksi ei ole luettu pankkisijoituksia, saatavia eikä Suomen markan määräisiä obligaatioita, toisaalta se, että v. 1941 ei velkoja saatu vähentää ollenkaan ja vv. 1942—1944 sai niitten arvosta vähentää vain 100 000 mk. — Veron suuruus on kaikkina vuosina ollut 1 % varoista; alle 100 000 markan omaisuus on kuitenkin ollut vapaa verosta.

Ylimääräinen varallisuusvero kohdistui siis — pienin poikkeuksin — yhtiöitten brutto-omaisuuteen. Verotettavan omaisuuden määrittelyn ja brutto-omaisuudesta sallittujen vähennysten vuoksi vero kuitenkin oli ensimmäisinä vuosina alle ja viimeisenäkin vuotena vain hieman päälle 1 %₀₀ netto-omaisuudesta (taulukko 14).

T a u l u k k o 14.

Ylimääräisen varallisuusveron raskaus vv. 1941—1944.

Vero- vuosi	Kaikki yhtiöt	Kauppä- yhtiöt	Teollisuus- yhtiöt	Kaikki yhtiöt	Kauppä- yhtiöt	Teollisuus- yhtiöt
	milj. mk			% ₀₀ netto-omaisuudesta		
1941	18.5	5.6	12.9	8.2	7.5	8.7
1942	23.3	8.0	15.3	9.4	9.2	9.5
1943	29.0	9.0	20.0	9.9	9.2	10.2
1944	39.6	11.9	27.7	11.1	10.4	11.4

c. Omaisuudenluovutusverot.

9. 8. 1940 säädettiin I omaisuudenluovutusvero »varojen hankkimiseksi Sosialististen Neuvostotasavaltain Liitolle luovutetuille tai vuokratuilla alueille jääneen tahi sodan johdosta joko sanotuilla alueilla tai omaisuuden siirtämisen takia tuhoutuneen, vahingoittuneen tahi kadonneen omaisuuden korvaamista varten». Verotettavaksi omaisuudeksi katsottiin vuoden 1939 päättyessä ollut, tuloja omaisuusverolain mukaan määritelty omaisuus, eräin poikkeuksin (verotettavaksi luettiin mm. irtaimisto, jos sen arvo oli yli 30 000 mk). Omaisuuden arvo oli kuitenkin arvioitava uudelleen 1. 7. 1940 vallinneitten käypien hintojen mukaan — maatalouskiinteistön hinnaksi oli poikkeuksellisesti otettava vuosien 1934—1938 hintojen keskimäärä. Yhtiöitten oli suoritettava veroa taulukossa 15 esitetyn asteikon mukaan. Kotimainen osakeyhtiö, jonka verotettava omaisuus oli vähintään 10 000 000 mk, saattoi suorittaa veron tai osan siitä omilla osakkeillaan, jotka sen siinä tapauksessa tuli hankkia korottamalla osakepääomaansa. Omaisuudenluovutusvero kannettiin kymmenessä erässä puolen vuoden väliajoin vuosien 1941—1945 aikana. Verovelvollinen saattoi kuitenkin suorittaa yhden tai useamman erän ennen määräaikaakin saaden tällöin ennakolta maksamastaan veromäärästä alennusta 3 % kultakin puolen vuoden ajanjaksolta. Tämän lisäksi verovelvollinen sai ensimmäisen veronkannon yhteydessä suorittaa veron tai osan siitä tietyillä arvopapereilla.

Omaisuudenluovutusveron raskauden arvioiminen samalla tavalla kuin muitten verojen on verraten vaikea tehtävä. Ensinnäkin olisi ehkä selvítettävä, miten suuressa määrässä yhtiöt maksoivat veron

Taulukko 15.

Omaisuudenluovutusverojen asteikot.

Verotettava omaisuus mk	I omaisuuden- luovutusvero		II omaisuuden- luovutusvero
	Koko määrä	Vuotta kohti	Vuotta kohti
			%/o
40 000	2.5	0.5	—
80 000	3.5	0.7	0.4
160 000	4.5	0.9	0.8
320 000	6.0	1.2	1.2
640 000	7.5	1.5	1.6
1 280 000	9.5	1.9	2.0
2 560 000	11.5	2.3	2.5
5 120 000	14.0	2.8	3.0
6 400 000	15.0	3.0	3.2
10 000 000 ja enemmän	„	„	3.5

juoksevista tuloistaan tai omilla taikka vierailta osakkeilla, ts. tuloistaan tai omaisuudellaan. Toiseksi olisi tiedettävä, kuinka monessa tapauksessa vero suoritettiin kymmenessä erässä säännöllisinä kantoaikoina ja miten paljon veroa taas maksettiin ennakolta. Jälkimmäinen seikkahan tuli olosuhteiden vuoksi olemaan ratkaiseva veron reaaliselle rasitukselle — mitä myöhemmin vero suoritettiin, sitä kevyempi vero reaalisesti oli inflaation aiheuttaman rahan arvon heikentymisen vuoksi.

Omaisuudenluovutusvero oli, kuten edellä olevasta jo ilmenee, monessa suhteessa muista omaisuusveroista poikkeava, niin että se jää aivan erikoisasemaan. Sen rasituksen arvioiminen täsmällisesti vaatisi paljon laajempaa tutkimusta, kuin mihin tässä on voitu ryhtyä. Jotta omaisuudenluovutusvero kuitenkin voitaisiin ottaa laskelmissa huomioon, on koko sen maksuunpantu määrä jaettu viidellä, jolloin on saatu kutakin vuotta vastaava erä (siis määrä, joka vastaa todellisuutta ainoastaan sillä edellytyksellä, että kukin yhtiö olisi maksanut veron säädettyinä kantoaikoina eikä ennakolta). Vuoden vero-osuutta on sitten verrattu vuosien 1939—1943 omaisuuksiin. Näin laskettu rasitus on esitetty taulukossa 16. Kun veron määrä absoluuttisesti on edellytetty samaksi kaikkina vuosina, on seurauksena luonnollisesti,

T a u l u k k o 16.

Omaisuu denluovutusverojen rasi tus vv. 1939—1945.

Vero- vuosi	Omaisuu den- luovutusvero	Kaikki yhtiöt	Kauppa- yhtiöt	Teolli- suus- yhtiöt	Kaikki yhtiöt	Kauppa- yhtiöt	Teolli- suus- yhtiöt
		milj. mk			% ₀₀ netto-omaisuudesta		
1939	I	58.1	18.9	39.2	35.0	32.9	36.1
1940	I	58.1	18.9	39.2	30.9	28.7	32.0
1941	I	58.1	18.9	39.2	25.9	25.2	26.3
1942	I	58.1	18.9	39.2	23.5	21.9	24.3
1943	I	58.1	18.9	39.2	19.8	19.3	20.0
1944	II	181.2	60.1	121.1	50.8	52.4	50.1
1945	II	90.6	30.1	60.5	23.5	24.8	22.8

että veropromille on laskenut samassa suhteessa, kuin omaisuus on noussut.

5. 5. 1945 säädettiin II omaisuusluovutusverojen hankkimiseksi sodan johdosta aiheutuneesta omaisuuden tuhoutumisesta, vahingoittumisesta tai katoamisesta suoritettavien korvausten maksamiseksi. Verotus toimitetaan viitenä vuotena vuosittain sen omaisuuden perusteella, joka verovelvollisella on verovuosien 1944, 1945, 1946, 1947 ja 1948 päättyessä, edempänä mainittavin poikkeuksin. Verotettava omaisuus on määritelty tulo- ja omaisuusverolain säännösten mukaan, joista on kuitenkin poikettu mm. siten, että varoiksi luetaan irtaimisto 100 000 markan ylittävältä osalta, yhtiöt eivät saa verohuojennuksia talletuksista ja obligaatioista ja kotimaisen osakeyhtiön varoihin sisältyviä kotimaisen osakeyhtiön osakkeita ei lueta veronalaiseksi omaisuudeksi. Veroa suoritetaan taulukossa 15 esitetyn asteikon mukaan, vuoden 1944 omaisuuden perusteella kannettava vero kuitenkin kaksinkertaisena.

Edellisestä poiketen suorittaa kotimainen osakeyhtiö, jonka verotettava omaisuus on vähintään 10 000 000 mk (anomuksesta myös yhtiö, jonka omaisuus on 5 000 000—10 000 000 mk), II omaisuudenluovutusveron, kertakaikkisena, jolloin veron suuruus on 20 % verovuoden 1944 päättyessä olleesta, edellä mainitulla tavalla määritellystä omaisuudesta. Jollei yhtiö suorita koko veroa valtiovarainministeriön määräämillä osakkeilla, on sen korottamalla osakepääomaansa tai alentamalla osakkeittensa nimellisarvoa annettava uusia osakkeita ja

käytettävä ne veron maksuksi. — Pienemmätkin yhtiöt ovat oikeutettuja suorittamaan ensimmäisen veronkannon yhteydessä verovuodelta 1944 määrätyn veron tai osan siitä tietyillä osakkeilla.

II omaisuudenluovutusvero kohdistuu siis eri tavalla suuriin kuin pieniin yhtiöihin. Kuten huomataan veroasteikosta (taulukko 15), on verorasitus koetettu saada sikäli yhtäläiseksi, että suurten yhtiöitten suorittaessa veroa kaikkiaan 20 % omaisuudesta muitten koko veroasteikon yläraja lähenee 21 %:ia ($= 6 \times 3.5 \%$). Tosin omaisuuden kehitys vv. 1944—1948 saattaa aiheuttaa huomattaviakin eroja tähän näennäisesti yhtäläiseen verorasitukseen.

Tässä yhteydessä ei voida ryhtyä perusteellisemmin tutkimaan myöskään II omaisuudenluovutusveron rasitusta, etenkin kun tätä kirjoitettaessa suurten yhtiöitten verotus oli vielä aivan kesken; tosin oli ratkaistu, mitkä yhtiöt suorittavat veron kertakaikkisena ja mikä tällöin oli veron määrä, mutta ei ollut selvyyttä siitä, missä määrin ne maksavat veron vierailta osakkeilla ja missä määrin ne taas korottavat osakepääomaansa tai vastaavasti alentavat osakekannensa nimellisarvoa. II omaisuudenluovutusveron rasiituksen arvioimiseksi on näin ollen täytynyt menetellä seuraavasti: Niitten yhtiöitten vero, jotka maksavat veron vuosittain, on maksuunpantujen määrien mukainen. Sen sijaan suurten yhtiöitten kertakaikkisestä veromäärästä on verovuoden 1944 osalle otettu $\frac{2}{6}$ (on tietysti otettava huomioon 100 %:n korotus v. 1944) ja vuoden 1945 osalle $\frac{1}{6}$.

II omaisuudenluovutusveron näin laskettu rasitus vv. 1944—1945 on esitetty taulukossa 16. Vuonna 1944 oli veron suhde netto-omaisuuteen noin $2\frac{1}{2}$ kertaa niin suuri kuin I omaisuudenluovutusveron v. 1943 ja lähes puolet suurempi kuin jälkimmäisen v. 1939. Vuonna 1945 rasitus näyttää vähentyneen enemmän kuin puolella vuodesta 1944.

Taulukon perusteella näyttäisi siltä, että II omaisuudenluovutusvero — päinvastoin kuin aikaisempi — rasittaisi enemmän kauppa- kuin teollisuusyhtiöitä. Tämä ei kuitenkaan vastanne todellisuutta, vaan se johtuu laskelman puutteellisuuksista. Kauppayhtiöistä oli nimittäin vain 17, teollisuusyhtiöistä sen sijaan 24 sellaisia yhtiöitä, jotka suorittavat II omaisuudenluovutusveron kertakaikkisena ja joiden vero on siis taulukossa jaettu kunkin vuoden osalle — toisaalta tällaisten suurten yhtiöitten omaisuudesta ei ole vähennetty verovelkana tämän veron maksamatonta määrää. Kaikki nämä seikat pienentävät teollisuusyhtiöitten laskettua verorasitusta kauppayhtiöihin verrattuna ja riittänevät mainitun poikkeavuuden selitykseksi.

3. Maksuunpantujen verojen kokonaisrasitus.

Tähän asti on kutakin osakeyhtiöitten maksettavaa veroa käsitelty erikseen. Jotta saataisiin selville koko verotuksen taso, on tarpeen esittää yhteenveto edellä esitetystä.

Ensiksi on muistettava, että kaikki edellä esitetyt verot eivät ole itsenäisiä. Säännöllinen tulo- ja omaisuusvero oli niemenomaan vv. 1938—1942 mutta myöskin myöhemmin kokonaisuus, jonka osien tuli täydentää toisiaan. Tarkasteltakoon nyt lähemmin, millaiseksi tämän veron kokonaisrasitus todellisuudessa muodostui.

Taulukossa 17 on esitetty säännöllisen tulo- ja omaisuusveron kokonaisrasitus huomioon ottaen kaikki korotukset ja lisäykset. Yhtiöt

Taulukko 17.

Säännöllisen tulo- ja omaisuusveron kokonaisrasitus
vv. 1938—1945.

Netto-omaisuus milj. mk	1938	1939	1940	1941	1942	1943	1944	1945
	% nettotulosta							
	Kaikki yhtiöt							
0—2.5	16.0	17.1	22.1	31.6	38.0	24.7	20.8	28.1
2.5—5	18.7	22.4	27.1	33.1	30.7	25.1	21.6	28.4
5—10	21.5	26.1	31.8	35.9	34.5	25.3	22.7	28.5
10—20	22.6	27.2	29.6	34.6	33.5	25.5	22.3	29.4
20—	22.3	27.7	28.9	35.9	34.0	24.1	24.2	30.9
Kaikki	21.8	26.8	29.0	35.5	33.9	24.4	23.7	30.3
	Kauppayhtiöt							
0—2.5	18.0	17.0	22.6	28.6	29.8	24.5	20.9	27.8
2.5—5	17.9	19.8	27.5	35.2	29.2	25.1	21.8	28.8
5—10	21.7	24.6	29.8	36.5	36.0	24.9	22.8	28.8
10—20	22.4	26.0	28.5	35.8	34.2	25.2	22.3	29.3
20—	21.5	26.5	29.7	36.1	34.6	24.9	23.1	29.9
Kaikki	21.2	25.3	29.1	35.9	34.1	25.0	22.8	29.6
	Teollisuusyhtiöt							
0—2.5	12.3	17.3	21.7	32.9	41.2	25.1	20.8	28.3
2.5—5	19.3	24.6	26.6	27.7	33.8	25.0	21.4	27.9
5—10	20.9	27.7	34.2	35.0	33.2	25.8	22.7	28.2
10—20	22.9	28.7	30.5	32.6	31.7	25.8	22.3	29.4
20—	22.6	28.2	28.5	35.8	33.7	23.6	25.0	31.6
Kaikki	22.2	27.8	28.9	35.2	33.7	24.0	24.4	31.0

on siinä ryhmitelty netto-omaisuuden suuruuden perusteella erikseen kunakin vuonna. Taulukko osoittaa sen yllättävän tosiasian, että entinen tulo- ja omaisuusvero oli vv. 1938—1942 kokonaisuutena katsottuna suurin piirtein yhtä raskas niitten yhtiöitten kohdalla, joitten omaisuus oli yli 5 milj. mk. Tätä pienemmät yhtiöt ovat maksaneet keskimäärää hieman vähemmän veroa, teollisuusyhtiöitä v. 1942 lukuun ottamatta.

Tarkasteltaessa erikseen tulo- ja erikseen omaisuusveron osuutta tulo- ja omaisuusveron kokonaisrasituksessa on voitu havaita sellainen yleinen tendenssi, että mitä suurempi on yhtiön omaisuus, sitä pienempi on tuloveron ja sitä suurempi omaisuusveron suhde nettotuloon. Poikkeuksia on ollut molempiin suuntiin, mutta, kuten taulukosta havaitaan, ne kompensoivat toisensa niin täydellisesti, että tulo- ja omaisuusveron yhteisrasituksessa ei eri suurten yhtiöiden välillä enää esiinny suuriakaan eroavuuksia.

Tästä havainnosta voidaan tehdä eräitä tärkeitä johtopäätöksiä. Sellaisten monien erilaisten progressioasteikkojen soveltaminen yhtiöitä, jotka olivat voimassa vv. 1938—1942, vie tuloksiin, joista ei ennakolta voida mitään tietää. Kun entisellä tulo- ja omaisuusverolailla ilmeisesti pyrittiin verottamaan ankarammin sellaisia yhtiöitä, joilla oli suuri omaisuus, osoittautuu nyt, että tuota tulosta ei saavutettu. Sen sijaan tulo- ja omaisuusvero näyttää muodostuneen käytännöllisesti katsoen miltei yhtä raskaaksi kaikille vähänkin suuremmille yhtiöille. Edelleen näyttää siltä, että tarkasteltaessa tulo- ja omaisuusveroa kokonaisuutena lopulta ei voidakaan puhua mistään yleisistä kohtuuttomuuksista vanhan tuloveron suuruudessa, koska omaisuusvero näyttää ne tasoittaneen. Tällainen tulos, jota tulo- ja omaisuusverolain nojalla on vaikeata päätellä ja joka ilmeisesti onkin käsitettävä pelkäksi sattumaksi, on jossain määrin omansa lieventämään entiseen tulo- ja omaisuusveroon sen johdosta kohdistettua arvostelua, että se yksityistapauksissa saattoi minkään estämättä muodostua täysin kohtuuttomaksi.

Kun tässä valossa sitten tarkastellaan v. 1943 voimaan astuneen uuden tulo- ja omaisuusverolain kokonaisvaikutusta, havaitaan rasituksen vuodesta 1942 pienentyneen vajaan kolmanneksen (enemmänkin, jos ei oteta huomioon vuoden 1943 tuloveroon myöhemmin säädettyä 20 %:n lisäystä). Pienissä yhtiöissä kevennys aiheutui yleensä tuloveron, suurissa omaisuusveron alentumisesta. Suhteellisen verotuksen vuoksi tulo- ja omaisuusveron kokonaisrasitus näyttää vuodesta 1943 lukien olevan vieläkin tasaisempi eri suuruisissa

yhtiöissä kuin aikaisemmin, joskin rasitus lievästi kasvaa yhtiön koon mukaan. Lukuun ottamatta verorasituksen pienentymistä on uuden lain positiivisena seurauksena se, että tulo- ja omaisuusvero ei yksityistapauksissakaan voi nousta kohtuuttoman korkeaksi, niinkuin aikaisemmin saattoi käydä, ja edelleen se, että yhtiö nyt voi verraten tarkoin edeltäpäin arvioida sille määrättävän tulo- ja omaisuusveron suuruuden.

Tämän jälkeen voidaan siirtyä tarkastamaan tuloverojen kokonaisrasitusta (taulukot 18 ja 19 sekä kuvio 4)¹. Säännöllisellä tuloverolla on ollut määräävä asema kokonaisrasituksessa, mutta lisäverojen vaihteleva merkitys on vaikuttanut ratkaisevasti eri vuosien kehitykseen. V. 1940 nousi tuloverojen suhde nettotuloon enemmän kuin puolella edellisestä vuodesta, ennen kaikkea suhdanneveron vuoksi. Tästä vuoteen 1944 meni tuloveroihin yli 40 % nettotuloista, keskimäärin eniten v. 1941 (kauppayhtiöiltä eniten v. 1944 ja teollisuusyhtiöiltä v. 1940). Nämä kolme vuotta, 1940, 1941 ja 1944, muodostuivatkin tuloverotukseen nähden raskaimmiksi. V. 1945 jäivät ylimääräiset verot pois, jolloin tuloverojen suhde nettotuloon laski keskimäärin 36.0 %:iin eli puolet korkeammaksi vuoden 1938 tasoa.

Mikäli tuloveroja verrataan verotettuun tuloon, päästään hieman toisenlaisiin tuloksiin. Verorasitus näyttää tällöin yleensä paljon korkeammalta, niin että pelkästään valtion tuloverot nousevat vv. 1940—1944 keskimäärin noin 40 %:iin verotetusta tulosta kaikkien tuloverojen noustessa suunnilleen 50 %:iin.

Tuloverojen kokonaisrasitus on miltei poikkeuksetta vuoteen 1945 asti ollut kauppayhtiöitten osalta raskaampi kuin teollisuusyhtiöitten. V. 1945 olivat teollisuusyhtiöitten tuloverot sekä suhteessa nettotuloon että verotettuun tuloon suuremmat, mutta on muistettava, että tämän vuoden luvut ovat arvioituja.

Jos sitten tarkastellaan omaisuusverojen kokonaissuuruutta (taulukot 18 ja 20 sekä kuvio 4) ja aluksi vain säännöllistä ja ylimääräistä omaisuusveroa, havaitaan niitten olleen suhteessa netto-omaisuuteen suurimmillaan vv. 1941—1942. Seuraavana vuonna säännöllisen omaisuusveron rasituksen pienentyessä vajaan kolmanneksen niitten yhteisrasituskin aleni hyvin jyrkästi. Vuodelta 1945 ei

¹ Näissä samoin kuin myöhemmissäkin taulukoissa ja kuvioissa on suhdanneveron määräksi otettu taulukossa 7 esitetty »lopullinen vero», joten alunperin maksuunpannusta suhdanneverosta on palautukset siis vähennetty.

Taulukko 18.

Maksuunpannut verot vv. 1938—1945.

Vero- vuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Säänn. tulo- vero	Suh- danne- vero	Ylim. tulo- vero	Valtion tulo- verot (1+2+3)	Kunnan ja kirkon verot	<i>Kaikki tulo- verot</i> (4+5)	Säänn. omaisuus- vero	Ylim. varalli- suusvero	Molemmat omaisuus- verot (7+8)	Omai- suuden- luovutus- vero	<i>Kaikki omaisuus- verot</i> (9+10)	<i>Kaikki verot</i> (6+11)
milj. mk												
Kaikki yhtiöt												
1938	40.6	—	—	40.6	18.6	59.2	13.6	—	13.6	—	13.6	72.8
1939	48.5	4.9	—	53.4	23.0	76.4	21.8	—	21.8	58.1	79.9	156.3
1940	90.0	60.2	—	150.2	34.9	185.1	25.0	—	25.0	58.1	83.1	268.2
1941	107.9	54.6	—	162.5	38.7	201.2	40.2	18.5	58.7	58.1	116.8	318.0
1942	119.1	37.3	—	156.4	41.9	198.3	44.7	23.3	68.0	58.1	126.1	324.4
1943	135.3	54.5	28.2	218.0	49.4	267.4	15.6	29.0	44.6	58.1	102.7	370.1
1944	115.4	83.7	28.9	228.0	61.8	289.8	27.8	59.6	67.4	181.2	248.6	538.4
1945	178.1	—	—	178.1	69.5	247.6	30.2	—	30.2	90.6	120.8	368.4
Kauppayhtiöt												
1938	15.9	—	—	15.9	7.1	23.0	4.4	—	4.4	—	4.4	27.4
1939	18.5	1.2	—	19.7	9.4	29.1	7.2	—	7.2	18.9	26.1	55.2
1940	35.6	22.1	—	57.7	14.6	72.3	8.4	—	8.4	18.9	27.3	99.6
1941	50.9	26.9	—	77.8	15.8	93.6	12.9	5.6	18.5	18.9	37.4	131.0
1942	60.0	17.1	—	77.1	19.2	96.3	15.1	8.0	23.1	18.9	42.0	138.3
1943	58.8	24.5	12.3	95.6	20.3	115.9	5.2	9.0	14.2	18.9	33.1	149.0
1944	53.5	52.2	13.4	119.1	25.2	144.3	8.8	11.9	20.7	60.1	80.8	225.1
1945	86.2	—	—	86.2	29.8	116.0	9.4	—	9.4	30.1	39.5	155.5
Teollisuusyhtiöt												
1938	24.7	—	—	24.7	11.5	36.2	9.2	—	9.2	—	9.2	45.4
1939	30.0	3.7	—	33.7	13.6	47.3	14.6	—	14.6	39.2	53.8	101.1
1940	54.4	38.1	—	92.5	20.3	112.8	16.6	—	16.6	39.2	55.8	168.6
1941	57.0	27.7	—	84.7	22.9	107.6	27.3	12.9	40.2	39.2	79.4	187.0
1942	59.1	20.2	—	79.3	22.7	102.0	29.6	15.3	44.9	39.2	84.1	186.1
1943	76.5	30.0	15.9	122.4	29.1	151.5	10.4	20.0	30.4	39.2	69.6	221.1
1944	61.9	31.5	15.5	108.9	36.6	145.5	19.0	27.7	46.7	121.1	167.8	313.3
1945	91.9	—	—	91.9	39.7	131.6	20.8	—	20.8	60.5	81.3	212.9

Taulukko 19.

Maksuunpantujen tuloverojen rasitus vv. 1938—1945.

Vero- vuosi	1	2	3	4	5	6	7	8
	Säänn. tulo- vero	Suh- danne- vero	Ylim. tulo- vero	Valtion tulo- verot (1+2+3)	Kunnan ja kirkon verot	Kaikki tulo- verot (4+5)	Valtion tulo- verot	Kaikki tulo- verot
% nettotulosta						% verotetusta tulosta		
Kaikki yhtiöt								
1938	16.3	—	—	16.3	7.5	23.8	17.8	25.9
1939	18.5	1.9	—	20.4	8.7	29.1	23.1	33.0
1940	22.6	15.1	—	37.7	8.8	46.5	41.5	51.2
1941	25.8	13.1	—	38.9	9.3	48.2	44.5	55.2
1942	24.6	7.7	—	32.3	8.7	41.0	39.4	50.0
1943	21.9	8.8	4.5	35.2	8.0	43.2	38.7	47.4
1944	19.0	13.8	4.7	37.5	10.1	47.6	39.5	50.2
1945	25.9	—	—	25.9	10.1	36.0	27.0	37.5
Kauppayhtiöt								
1938	16.6	—	—	16.6	7.4	24.0	18.5	26.7
1939	18.2	1.2	—	19.4	9.2	28.6	22.6	33.4
1940	23.3	14.5	—	37.8	9.6	47.4	41.7	52.3
1941	28.6	15.1	—	43.7	8.9	52.6	49.8	59.9
1942	27.3	7.8	—	35.1	8.7	43.8	42.8	53.5
1943	22.9	9.6	4.8	37.3	7.9	45.2	39.0	47.3
1944	19.6	19.1	4.9	43.6	9.2	52.8	44.5	53.9
1945	26.7	—	—	26.7	9.2	35.9	27.0	36.3
Teollisuusyhtiöt								
1938	16.1	—	—	16.1	7.5	23.6	17.3	25.4
1939	18.7	2.3	—	21.0	8.5	29.5	23.3	32.7
1940	22.2	15.5	—	37.7	8.3	46.0	41.4	50.5
1941	23.8	11.5	—	35.3	9.5	44.8	40.6	51.6
1942	22.4	7.7	—	30.1	8.6	38.7	36.6	47.1
1943	21.1	8.3	4.4	33.8	8.0	41.8	38.4	47.6
1944	18.5	9.4	4.6	32.5	10.9	43.4	35.2	47.0
1945	25.2	—	—	25.2	10.9	36.1	27.0	38.7

ylimääräistä varallisuusveroa enää kannettu, ja säännöllisen omaisuusveronkin rasitus jäi alle vuoden 1938 tason.

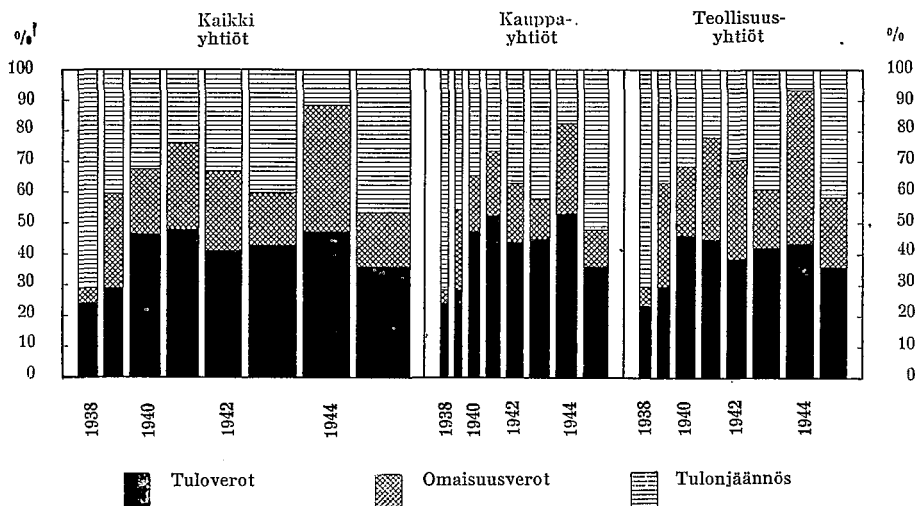
Omaisuusverojen koko määrä, kun omaisuudenluovutusverotkin otetaan huomioon, nousee edelliseen verrattuna huomattavasti — vv. 1941—1942 runsaasti 5 %:iin ja v. 1944, jolloin II omaisuudenluovutusvero määrättiin kaksinkertaisena, keskimäärin noin 7 %:iin netto-omaisuudesta.

Taulukko 20.
Maksuunpantujen omaisuusverojen raskuus vv. 1938—1945.

Vero- vuosi	1	2	3	4	5
	Säänn. omaisuus- vero	Ylim. varallisuus- vero	Molemmat omaisuus- verot (1+2)	Omaisuu- den- luovutus- vero	Kaikki omaisuus- verot (3+4)
% ₀₀ netto-omaisuudesta					
Kaikki yhtiöt					
1938	8.7	—	8.7	—	8.7
1939	13.1	—	13.1	35.0	48.1
1940	13.3	—	13.3	30.9	44.2
1941	18.0	8.2	26.2	25.9	52.1
1942	18.1	9.4	27.5	23.5	51.0
1943	5.3	9.9	15.2	19.8	35.0
1944	7.8	11.1	18.9	50.8	69.7
1945	7.8	—	7.8	23.5	31.3
Kauppayhtiöt					
1938	8.3	—	8.3	—	8.3
1939	12.5	—	12.5	32.9	45.4
1940	12.8	—	12.8	28.7	41.5
1941	17.2	7.5	24.7	25.2	49.9
1942	17.5	9.2	26.7	21.9	48.6
1943	5.3	9.2	14.5	19.3	33.8
1944	7.7	10.4	18.1	52.4	70.5
1945	7.7	—	7.7	24.8	32.5
Teollisuusyhtiöt					
1938	9.0	—	9.0	—	9.0
1939	13.5	—	13.5	36.1	49.6
1940	13.6	—	13.6	32.0	45.6
1941	18.3	8.7	27.0	26.3	53.3
1942	18.4	9.5	27.9	24.3	52.2
1943	5.3	10.2	15.5	20.0	35.5
1944	7.9	11.4	19.3	50.1	69.4
1945	7.9	—	7.9	22.8	30.7

Kuten luonnollista on, ovat teollisuusyhtiöitten omaisuusverot netto-omaisuuteen verrattuina jonkin verran korkeampia kuin kauppayhtiöitten (poikkeukset vv. 1944—1945 ovat näennäisiä ja johtuvat II omaisuudenluovutusveron laskutavasta, kuten s. 59 on selitetty).
Lopuksi on vielä tarkasteltava kaikkien verojen kokonaisrasitusta (taulukot 18 ja 21 sekä kuvio 4): Huolimatta omaisuudenluovutusverojen suuruudesta olivat tuloverot suhteessa nettotuloon kes-

Kuvio 4. Maksuunpannut verot vv. 1938—1945, % nettotulosta.



Kuviossa pinta-alat osoittavat tuloverojen, omaisuusverojen ja tulonjäännöksen markkamääräistä kehitystä eri vuosina.

kimäärin raskaammat kuin omaisuusverot kaikkina muina vuosina paitsi v. 1939, jolloin I omaisuudenluovutusvero ensi kertaa maksuunpantiin. Kaiken kaikkiaan näyttää veroihin vuodesta 1939 lähtien menneen keskimäärin vähintään puolet nettotulosta. Vuodesta 1938 vuoteen 1941 nousi kokonaisrasitus melko jyrkästi suureten, kaikki yhtiöt huomioon otettaessa, 29.2 %:sta 76.2 %:iin. Sen jälkeen tapahtui melkein vastaavanlainen lasku, niin että kaikkien verojen suhde nettotuloon laski vuoteen 1943 mennessä keskimäärin 59.8 %:iin eli suunnilleen vuoden 1939 tasolle. Viimeinen vuosi, 1945, osoittaa edelleen laskua, mutta väli vuosi 1944 muodostaa täydellisen poikkeuksen; lähinnä II omaisuudenluovutusveron kaksinkertaisen määrän vuoksi kaikkien tulo- ja omaisuusverojen keskimääräinen osuus nettotulosta nousi v. 1944 88.5 %:iin eli korkeimmilleen koko vertailuajana.

Verrattaessa kaikkia veroja verotettuun tuloon nousevat suhdet luvut huomattavasti suuremmiksi — näin etenkin vv. 1941—1942, jolloin nettotulosta sallitut vähennykset olivat suurimmillaan.

Kauppayhtiöitten verojen yhteissumma on koko vertailuajan ollut tuloihin verrattuna pienempi kuin teollisuusyhtiöitten, mikä johtuu siitä, että edellisten omaisuusverot ovat suhteessa tuloihin olleet huo-

mattavasti alhaisemmat kuin jälkimmäisten. Suurin oli ero v. 1944, jolloin kauppayhtiöiden verot nousivat 82.4 %:iin nettotulosta (84.1 %:iin verotetusta tulosta) teollisuusyhtiöitten verojen noustessa peräti 93.4 %:iin nettotulosta (101.2 %:iin verotetusta tulosta). Myöskin v. 1945 oli ero hyvin suuri ja edelleenkin omaisuusverojen vuoksi.

Verrattaessa kaikkia veroja netto-omaisuuteen huomataan niiden osuuden nousseen v. 1939 kaksinkertaiseksi ja v. 1940 keskimäärin

T a u l u k k o 2 1.

Maksuunpantujen verojen kokonaisrasitus vv. 1938—1945.

Vero- vuosi	Tulo- verot	Omaisuus- verot	Kaikki verot	Kaikki verot	Tulo- verot	Omaisuus- verot	Kaikki verot	Kaikki verot
	% nettotulosta			% verotetusta tulosta	% netto-omaisuudesta			% liike- vaihdesta
Kaikki yhtiöt								
1938	23.8	5.4	29.2	31.9	38.0	8.7	46.7	1.7
1939	29.1	30.5	59.6	67.5	46.1	48.1	94.2	3.5
1940	46.5	20.9	67.4	74.1	98.4	44.2	142.6	5.8
1941	48.2	28.0	76.2	87.2	90.0	52.1	142.1	5.4
1942	41.0	26.1	67.1	81.8	80.1	51.0	131.1	5.2
1943	43.2	16.6	59.8	65.7	91.0	35.0	126.0	4.8
1944	47.6	40.9	88.5	93.3	81.3	69.7	151.0	7.3
1945	36.0	17.6	53.6	55.8	64.2	31.3	95.5	3.9
Kauppayhtiöt								
1938	24.0	4.6	28.6	31.9	43.1	8.3	51.4	1.0
1939	28.6	25.7	54.3	63.4	50.8	45.4	96.2	2.0
1940	47.4	17.9	65.3	72.0	110.0	41.5	151.5	4.0
1941	52.6	21.1	73.7	83.9	124.8	49.9	174.7	3.8
1942	43.8	19.1	62.9	76.8	111.5	48.6	160.1	3.9
1943	45.2	12.9	58.1	60.8	118.6	33.8	152.4	3.2
1944	52.8	29.6	82.4	84.1	125.9	70.5	196.4	5.3
1945	35.9	12.2	48.1	48.7	95.6	32.5	128.1	3.1
Teollisuusyhtiöt								
1938	23.6	6.0	29.6	31.9	35.3	9.0	44.3	2.8
1939	29.5	33.5	63.0	69.9	43.6	49.6	93.2	5.8
1940	46.0	22.7	68.7	75.5	92.2	45.6	137.8	7.9
1941	44.8	33.1	77.9	89.6	72.3	53.3	125.6	7.7
1942	38.7	31.9	70.6	85.9	63.4	52.2	115.6	6.9
1943	41.8	19.2	61.0	69.4	77.3	35.5	112.8	7.2
1944	43.4	50.0	93.4	101.2	60.1	69.4	129.5	9.9
1945	36.1	22.3	58.4	62.6	49.8	30.7	80.5	4.9

kolminkertaiseksi vuoden 1938 tasosta, noin 5 %:sta. Vuodesta 1940 vuoteen 1944 kaikkien yhtiöitten verot suhteessa netto-omaisuuteen pysyivät miltei saman korkuisina, 13—15 %:na, mutta v. 1945 ne alenivat lisäverojen vähentymisen johdosta uudelleen vuoden 1939 tasolle.

Kauppayhtiöitten verot ovat netto-omaisuuteen verrattuina koko vertailuajan olleet suuremmat kuin teollisuusyhtiöitten, koska edellisten tuloverot suhteessa omaisuuteen ovat olleet tuntuvasti korkeammat kuin jälkimmäisten. Ero kasvoi hyvin korkeaksi vuoden 1940 jälkeen ja oli suurin v. 1944, jolloin kauppayhtiöitten kaikkien verojen suhde netto-omaisuuteen oli noin 20 % vastaavan luvun teollisuusyhtiöitten kohdalla ollessa noin 13 % (tämän vuoden luvut ovat tosin hieman erehdyttävät, kuten s. 59 on mainittu). — Kun verrataan näitä lukuja taulukoissa 1, 2 ja 3 esitettyihin, nettotulon suhdetta netto-omaisuuteen ilmaiseviin lukuihin, saadaan jo käsitys siitä, miten pieni yhtiöitten lopullinen kannattavuus on ollut (kysymykseen palataan tarkemmin tuonnempana ss. 84—85).

Verrattaessa veroja vielä liikevaihtoon (taulukko 21) käy ilmi, miten suurta kustannusta ne merkitsevät hinnoissa. Kun kauppayhtiöitten liikevaihto suhteessa omaisuuteen on huomattavasti suurempi kuin teollisuusyhtiöitten, on edellisten verokustannuskin olennaisesti pienempi kuin jälkimmäisten. Niinpä verojen suhde liikevaihtoon vaihteli vv. 1940—1944 kauppayhtiöissä 3.2 %:sta 5.3 %:iin ja oli teollisuusyhtiöissä vastaavana aikana suunnilleen 7—10 %.

C. Perityt verot.

1. Perittyjen verojen kokonaisrasitus.

Verorasitusta on tähän mennessä tarkasteltu yksinomaan teoreettisesti ja lainsäätäjän näkökulmasta, kun huomio on kiinnitetty vain maksuunpantuihin veroihin. Verotuksen suuruudesta saatu kuva jäisi kuitenkin verraten yksipuoliseksi, ellei selvitetäisi myöskin, millaiseksi verojen perintä käytännössä on muodostunut. Johdannossa jo lyhyesti viitattiin niihin syihin, jotka tekevät tämän tarpeelliseksi verotuksen sodanaikaista suuruutta tutkittaessa. Viime vuosien säännöllistä tulo- ja omaisuusveroa lukuun ottamatta kaikki verot on peritty

jälkikäteen, eri verot kuitenkin eri aikoina, minkä johdosta kunakin vuonna maksettujen verojen määrä on poikennut samalta (tai joltakin edelliseltä) vuodelta maksuunpantujen verojen määrästä. Yhtiöiden veronmaksutavoissa puolestaan on ilmennyt melkoisia eroavuuksia toisten maksaessa verot juoksevista tuloistaan, toisten taas — enemmän tai vähemmän säännöllisesti — tehdessä tilinpäätöksessään varauksia tilivuodelta meneviä tai seuraavana vuonna maksettaviksi lankeavia veroja varten. Edellä on jo käynyt ilmi verorasituksen suuri epämääräisyys, jonka vuoksi on selvää, että yhtiöt eivät ole voineet tietää läheskään tarkalleen, miten paljon niiden jälkimmäisessä tapauksessa olisi ollut veroihin varattava. Jo näistä syistä olisi tarpeellista selvittää myöskin perittyjen verojen suuruus kunakin vuonna. Mutta lisäksi on ilmeistä, että verotuksen vaikutus yhtiöitten talouteen tuntuu erityisen suuresti siinä, milloin ja miten paljon niiden on kulloinkin ollut veronmaksuihin luovutettava käteisiä varoja. Ja vihdoin on muistettava, että lainsäätäjä on verojen kantoaikoja määrätessään nimenomaan pitänyt silmällä veronmaksujen tarkoituksenmukaista jakaantumista eri vuosien osalle, vaikka tulos ei eräitten verojen — etenkin suhdanneveron — osalta ole aina muodostunutkaan odotusten mukaiseksi.

Mitä verojen perimisaikoihin tulee, kannettiin säännöllinen tuloja omaisuusvero aikaisemmin kahdessa erässä, puolet verovuoden jälkeisenä ja puolet sitä seuraavana vuonna. Vuosien 1941 ja 1942 veron molemmat erät kannettiin kuitenkin jo verovuoden jälkeisen vuoden puolella. Vuoden 1943 vero maksettiin jälleen puoleksi v. 1944 ja v. 1945 ennakkokantoon siirtymisen vuoksi. Vuoden 1944 ja seuraavien vuosien verosta on osa kannettu ennakolta verovuonna ja loppuosa on peritty (tai liikaa suoritettu vero palautettu) seuraavan vuoden loppupuolella (palautukset ovat kuitenkin yleensä siirtyneet sitä seuraavan vuoden puolelle). Suhdanneverot ja ylimääräiset tulo- samoin kuin varallisuusverotkin on säännöllisesti kannettu toisena vuotena verovuoden jälkeen. Kunnan ja kirkon verojen kantoajat ovat hieman vaihdelleet eri kunnissa ja seurakunnissa, mutta yleensä ne on peritty verovuoden jälkeisenä vuonna. I omaisuudenluovutusveron maksuajat on jo aikaisemmin mainittu (s. 56). II omaisuudenluovutusvero kannetaan toisena vuotena verovuoden jälkeen, kertakaikkinen vero (vrt. ss. 58—59) kokonaisuudessaan v. 1946. Seuraava luettelo esittää yksityiskohteisesti kunakin vuonna perityt verot.

Tulo- ja omaisuusverojen kantoajat
vv. 1938—1946.¹

Tuloverot	1938	Omaisuusverot
<ol style="list-style-type: none"> 1. 1/2 v:n 1936 säänn. tuloverosta 2. 1/2 v:n 1937 säänn. tuloverosta ja perushankintaverosta 3. v:n 1937 kunnan ja kirkon verot 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 1/2 v:n 1936 säänn. omaisuusverosta 2. 1/2 v:n 1937 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 1/2 v:n 1936 säänn. omaisuusverosta 2. 1/2 v:n 1937 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta
1939		
<ol style="list-style-type: none"> 1. 1/2 v:n 1937 säänn. tuloverosta ja perushankintaverosta 2. 1/2 v:n 1938 säänn. tuloverosta ja perushankintaverosta 3. v:n 1938 kunnan ja kirkon verot 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 1/2 v:n 1937 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta 2. 1/2 v:n 1938 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 1/2 v:n 1937 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta 2. 1/2 v:n 1938 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta
1940		
<ol style="list-style-type: none"> 1. 1/2 v:n 1938 säänn. tuloverosta ja perushankintaverosta 2. v:n 1939 veron ennako = 2/3 v:n 1938 säänn. tuloverosta ja perushankintaverosta 3. v:n 1939 kunnan ja kirkon verot 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 1/2 v:n 1938 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta 2. v:n 1939 veron ennako = 2/3 v:n 1938 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 1/2 v:n 1938 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta 2. v:n 1939 veron ennako = 2/3 v:n 1938 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta
1941		
<ol style="list-style-type: none"> 1. v:n 1939 säänn. tulovero ja perushankintavero ÷ ennako 2. 1/2 v:n 1940 säänn. tuloverosta ja perushankintaverosta 3. v:n 1939 suhdannevero 4. v:n 1940 kunnan ja kirkon verot 	<ol style="list-style-type: none"> 1. v:n 1939 säänn. omaisuusvero ja perushankintavero ÷ ennako 2. 1/2 v:n 1940 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta 3. I omaisuudenluovutusveron I ja II erä 	<ol style="list-style-type: none"> 1. v:n 1939 säänn. omaisuusvero ja perushankintavero ÷ ennako 2. 1/2 v:n 1940 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta 3. I omaisuudenluovutusveron I ja II erä
1942		
<ol style="list-style-type: none"> 1. 1/2 v:n 1940 säänn. tuloverosta ja perushankintaverosta 2. v:n 1941 säänn. tulovero ja perushankintavero 3. v:n 1940 suhdannevero 4. v:n 1941 kunnan ja kirkon verot 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 1/2 v:n 1940 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta 2. v:n 1941 säänn. omaisuusvero ja perushankintavero 3. I omaisuudenluovutusveron III ja IV erä 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 1/2 v:n 1940 säänn. omaisuusverosta ja perushankintaverosta 2. v:n 1941 säänn. omaisuusvero ja perushankintavero 3. I omaisuudenluovutusveron III ja IV erä

¹ Kunnan ja kirkon verojen kantoajat poikkeavat paikoitellen tässä esitetystä; mm. Helsingin kaupungissa kannetaan kirkon verot vuotta myöhemmin.

1943

- | | |
|---|---|
| 1. v:n 1942 säänn. tulovero ja perushankintaverot | 1. v:n 1942 säänn. omaisuusvero ja perushankintaverot |
| 2. v:n 1941 suhdannevero | 2. v:n 1941 ylim. varallisuusvero |
| 3. v:n 1942 kunnan ja kirkon verot | 3. I omaisuudenluovutusveron V ja VI erä |

1944

- | | |
|---|---|
| 1. 1/2 v:n 1943 säänn. tuloverosta | 1. 1/2 v:n 1943 säänn. omaisuusverosta |
| 2. v:n 1944 tuloveron ennakko = 20 % v:n 1942 verotetusta tulosta | 2. v:n 1944 omaisuusveron ennakko = 5.4 % v:n 1942 verotetusta omaisuudesta |
| 3. v:n 1942 suhdannevero | 3. v:n 1942 ylim. varallisuusvero |
| 4. v:n 1943 kunnan ja kirkon verot | 4. I omaisuudenluovutusveron VII ja VIII erä |

1945

- | | |
|---|--|
| 1. 1/2 v:n 1943 säänn. tuloverosta | 1. 1/2 v:n 1943 säänn. omaisuusverosta |
| 2. 20 %:n lisäys v:n 1943 säänn. tuloveroon | 2. v:n 1944 säänn. omaisuusvero ÷ ennakko - - - - - |
| 3. v:n 1944 säänn. tulovero ÷ ennakko | 3. v:n 1945- omaisuusveron ennakko = 5.4 % v:n 1943 verotetusta omaisuudesta |
| 4. v:n 1945 tuloveron ennakko = 27 % v:n 1943 verotetusta tulosta | 4. v:n 1943 ylim. varallisuusvero |
| 5. v:n 1943 ylim. tulovero | 5. I omaisuudenluovutusveron IX ja X erä |
| 6. v:n 1943 suhdannevero | |
| 7. v:n 1944 kunnan ja kirkon verot | |

1946

- | | |
|---|--|
| 1. v:n 1945 säänn. tulovero ÷ ennakko | 1. v:n 1945 säänn. omaisuusvero ÷ ennakko |
| 2. v:n 1946 tuloveron ennakko = 40.5 % v:n 1944 verotetusta tulosta | 2. v:n 1946 omaisuusveron ennakko = 12 % v:n 1944 verotetusta omaisuudesta |
| 3. v:n 1944 ylim. tulovero | 3. v:n 1944 ylim. varallisuusvero |
| 4. v:n 1944 suhdannevero | 4. v:n 1944 II omaisuudenluovutusvero |
| 5. v:n 1945 kunnan ja kirkon verot | |

Koska yhtiöitten tilinpäätösten perusteella on ollut varsin hankalaa saada selville eri verojen todellisuudessa maksettuja määriä kunakin vuonna, on perittyjen verojen suuruuden selvittämiseksi yhtiöitten maksuunpannut verot (taulukko 18) jaettu yllä esitettyjen kantaaikojen mukaan eri vuosien osalle. Näin laskettujen verojen suuruus käy ilmi taulukosta 22 (tällöin on oletettu, että yhtiöitten tulot ja omaisuus

vv. 1936 ja 1937 ovat olleet yhtä suuret kuin v. 1938) ja niiden suhde kantovuoden tuloon taulukosta 23 sekä havainnollisemmin kuvioista 5. Perittyjen verojen näin kuvattu »rasitus» pätee siis tutkittuihin yhtiöihin nähden ainoastaan sillä edellytyksellä, että verot on säännöllisesti maksettu säädettynä kantoaikoina. Tämä edellytys ei tietenkään pidä täysin paikkaansa — erityisesti omaisuudenluovutusverojen ja suhdanneverojen¹ suhteen — mutta näine varauksineenkin luvut riittävät osoittamaan perittyjen verojen todennäköisen suuruuden eri vuosina sekä niiden ja maksuunpantujen verojen rasituksen väliset eroavuudet.

Koska yhtiöitten tulot ovat säännöllisesti kasvaneet vuodesta toiseen (poikkeuksena ovat teollisuusyhtiöt vv. 1941 ja 1944), on niiden yksityisten verojen, joita ei ole peritty ennakolta, suhde kantovuoden tuloon luonnollisesti pienempi kuin niiden suhde verovuoden tuloon — ja sitä pienempi, mitä enemmän tulot ovat kasvaneet verovuoden ja kantovuoden välisenä aikana. Sodan edellisenä aikana, jolloin tulot kasvoivat vain yhtiöitten luonnollisen ekspansion johdosta ja niin muodoiin verraten hitaasti, ei tällä seikalla ollut suurtakaan käytännöllistä merkitystä. Mutta sitä mukaa kuin markkamääräiset tulot sodan aikana lisääntyivät hintojen nousun ja rahan arvon alenemisen vuoksi, sitä mukaa kasvoi maksuunpantujen ja perittyjen yksityisten verojen rasituksen välinen ero yhä suuremmaksi.

Tulojen kasvusta johtuva verorasituksen keventyminen käy vuosittain selvästi ilmi verrattaessa keskenään maksuunpantujen ja perittyjen kunnan ja kirkon verojen rasitusta taulukoissa 19 ja 23 — nämä verothan on oletettu perityiksi verovuoden jälkeisenä vuotena. Näiden verojen keskimääräinen suhde kantovuoden tuloon on kunakin sotavuotena ollut pienempi kuin niiden suhde verovuoden tuloon. Suurimmaksi tuo kevennys muodostui vv. 1939—1940, jona aikana kaikkien yhtiöitten nettotulon indeksi nousi 105:stä 160:een: vuodelta 1939 maksuunpantujen kunnan ja kirkon verojen suhde verovuoden tuloon oli keskimäärin 8.7 %, mutta kantovuoden 1940 tuloon vain 5.8 %. Samanlaisia vertailuja voitaisiin tehdä niiden suhdanneverojen suhteen, jotka säädettiin verovuoden aikana. Tällöin havaitaan, miten suureksi muodostuu maksuunpantujen ja perittyjen verojen rasituksen välinen ero kannettaessa verot vasta toisena vuotena verovuoden

¹ Tarkka laskelma olisi vaatinut, että suhdanneveron alunperin maksetut ja takaisin palautetut määrät olisi sijoitettu asianomaisten maksu- ja palautusvuosien kohdalle. Tässä on kuitenkin menetetty viitteessä s. 62 mainitulla tavalla.

Taulukko 22.

Perityt verot vv. 1938—1946.

Kanto- vuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Säänn. tulo- vero	Suh- danne- vero	Ylim. tulo- vero	Valtion tulo- verot (1+2+3)	Kunnan ja kirkon verot	Kaikki tulo- verot (4+5)	Säänn. omaisuus- vero	Ylim. varalli- suusvero	Molemmat omaisuus- verot (7+8)	Omai- suuden- luovutus- vero	Kaikki omaisuus- verot (9+10)	Kaikki verot (6+11)
milj. mk												
Kaikki yhtiöt												
1938	37.2	—	—	37.2	18.6	55.8	12.5	—	12.5	—	12.5	68.3
1939	40.6	—	—	40.6	18.6	59.2	13.6	—	13.6	—	13.6	72.8
1940	47.4	—	—	47.4	23.0	70.4	15.9	—	15.9	—	15.9	86.3
1941	66.4	4.9	—	71.3	34.9	106.2	25.2	—	25.2	58.1	33.3	189.5
1942	152.9	60.2	—	213.1	38.7	251.8	52.7	—	52.7	58.1	110.8	362.6
1943	119.1	54.6	—	173.7	41.9	215.6	44.7	18.5	63.2	58.1	121.3	336.9
1944	135.7	37.3	—	173.0	49.4	222.4	21.2	23.3	44.5	58.1	102.6	325.0
1945	267.2	54.5	28.2	349.9	61.8	411.7	37.8	29.0	66.8	58.1	124.9	536.6
1946	259.7	83.7	28.9	372.3	69.5	441.8	56.4	39.6	96.0	181.2	277.2	719.0
Kauppayhtiöt												
1938	14.5	—	—	14.5	7.1	21.6	4.1	—	4.1	—	4.1	25.7
1939	15.9	—	—	15.9	7.1	23.0	4.4	—	4.4	—	4.4	27.4
1940	18.5	—	—	18.5	9.4	27.9	5.2	—	5.2	—	5.2	33.1
1941	25.7	1.2	—	26.9	14.6	41.5	8.4	—	8.4	18.9	27.3	68.8
1942	68.7	22.1	—	90.8	15.8	106.6	17.1	—	17.1	18.9	36.0	142.6
1943	60.0	26.9	—	86.9	19.2	106.1	15.1	5.6	20.7	18.9	39.6	145.7
1944	60.5	17.1	—	77.6	20.3	97.9	7.3	8.0	15.3	18.9	34.2	132.1
1945	118.0	24.5	12.3	154.8	25.2	180.0	11.9	9.0	20.9	18.9	39.8	219.8
1946	128.4	52.2	13.4	194.0	29.8	223.8	17.6	11.9	29.5	60.1	39.6	313.4
Teollisuusyhtiöt												
1938	22.7	—	—	22.7	11.5	34.2	8.4	—	8.4	—	8.4	42.6
1939	24.7	—	—	24.7	11.5	36.2	9.2	—	9.2	—	9.2	45.4
1940	28.9	—	—	28.9	13.6	42.5	10.7	—	10.7	—	10.7	53.2
1941	40.7	3.7	—	44.4	20.3	64.7	16.8	—	16.8	39.2	56.0	120.7
1942	84.2	38.1	—	122.3	22.9	145.2	35.6	—	35.6	39.2	74.8	220.0
1943	59.1	27.7	—	86.8	22.7	109.5	29.6	12.9	42.5	39.2	31.7	191.2
1944	75.2	20.2	—	95.4	29.1	124.5	13.9	15.3	29.2	39.2	63.4	192.9
1945	149.2	30.0	15.9	195.1	36.6	231.7	25.9	20.0	45.9	39.2	35.1	316.8
1946	131.3	31.5	15.5	178.3	39.7	218.0	38.8	27.7	66.5	121.1	187.6	405.6

Taulukko 23.

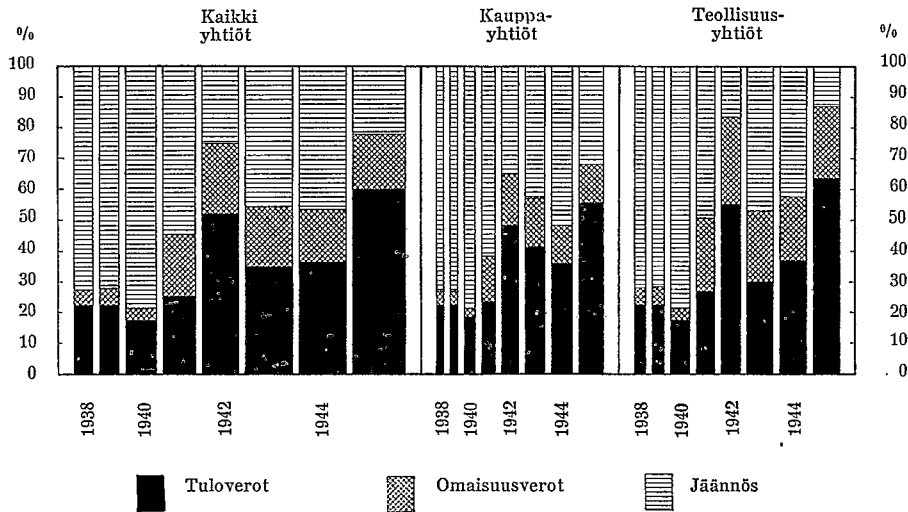
Perittyjen verojen rasitus vv. 1938—1945.

Kantovuosi	1	2	3	4	5	6	7	8
	Säänn. tulo-vero	Suhdanne-vero	Ylim. tulo-vero	Valtion tulo-erot (1+2+3)	Kunnan ja kirkon verot	Kaikki tulo-erot (4+5)	Kaikki omaisuus-erot	Kaikki verot (6+7)
% kantovuoden nettotulosta								
Kaikki yhtiöt								
1938	14.9	—	—	14.9	7.5	22.4	5.0	27.4
1939	15.5	—	—	15.5	7.1	22.6	5.2	27.8
1940	11.9	—	—	11.9	5.8	17.7	4.0	21.7
1941	15.9	1.2	—	17.1	8.3	25.4	20.0	45.4
1942	31.6	12.5	—	44.1	8.0	52.1	22.9	75.0
1943	19.3	8.8	—	28.1	6.8	34.9	19.6	54.5
1944	22.3	6.1	—	28.4	8.1	36.5	16.9	53.4
1945	38.9	7.9	4.1	50.9	9.0	59.9	18.2	78.1
Kauppayhtiöt								
1938	15.1	—	—	15.1	7.4	22.5	4.3	26.8
1939	15.6	—	—	15.6	7.0	22.6	4.3	26.9
1940	12.1	—	—	12.1	6.2	18.3	3.4	21.7
1941	14.5	0.7	—	15.2	8.2	23.4	15.3	38.7
1942	31.2	10.1	—	41.3	7.2	48.5	16.4	64.9
1943	23.4	10.5	—	33.9	7.5	41.4	15.4	56.8
1944	22.2	6.3	—	28.5	7.4	35.9	12.5	48.4
1945	36.5	7.6	3.8	47.9	7.8	55.7	12.3	68.0
Teollisuusyhtiöt								
1938	14.8	—	—	14.8	7.5	22.3	5.5	27.8
1939	15.4	—	—	15.4	7.2	22.6	5.7	28.3
1940	11.8	—	—	11.8	5.5	17.3	4.4	21.7
1941	17.0	1.5	—	18.5	8.5	27.0	23.3	50.3
1942	32.0	14.5	—	46.5	8.7	55.2	28.4	83.6
1943	16.3	7.6	—	23.9	6.3	30.2	22.6	52.8
1944	22.4	6.0	—	28.4	8.7	37.1	20.4	57.5
1945	41.0	8.2	4.4	53.6	10.0	63.6	23.4	87.0

jälkeen. Esim. kaikkien yhtiöitten vuoden 1941 tuloista maksuunpantu lopullinen suhdannevero nousi 13.1 %:iin verovuoden nettotulosta, mutta ainoastaan 8.8 %:iin kantovuoden 1943 tulosta.

Edellä esitetyt esimerkit valaisevat niitä tapauksia, joissa verorasitus on keventynyt inflaation vuoksi vastoin lainsäätäjän tarkoitusta. Kuten havaitaan, on kevennys ollut monesti varsin tuntuva, mikä toi-

Kuvio 5. Perityt verot vv. 1938—1945, % kantovuoden nettotulosta.



Kuviossa pinta-alat osoittavat tuloverojen, omaisuusverojen ja jäännöksen markkamääristä kehitystä eri vuosina.

saalta on merkinnyt valtiolle, kunnille ja seurakunnille reaalisten verotulojen huomattavaa menetystä. Tästä oli myös seurauksena, että yhtiöille oli edullisinta maksaa veronsa lain sallimana myöhäisimpänä kantoaikana — ilmeisesti joskus oli taloudellisesti kannattavampaa jättää vero kokonaan maksamatta, vaikka jälkikannossa olikin suoritettava veron lisäksi tietty sakkokorko. Eikä liene mahdotonta sekään, että yhtiöt ovat joskus katsoneet itselleen edulliseksi tahallaan salata joitakin tulojaan, vaikka ovatkin olleet varmoja siitä, että tämä käy ilmi myöhemmin verotarkastuksissa. Paitsi sitä, että osa veroista on näin saatu siirrettyksi sellaiseen vuoteen, jolloin yhtiön on helpompi ne maksaa, on jälkiverotuksessa määrätystä korotuksesta huolimatta voitu saada suoranaista voittoa sen johdosta, että rahan arvon alenemisen vuoksi veromäärän reaalinen arvo on laskenut. Tämä on ollut täysin mahdollista esim. silloin, kun salatut tulot on käytetty sellaisten arvopapereiden tai reaaliomaisuuden hankintaan, jotka markkamääristen arvojen noustua on voitu myydä moninkertaiseen hintaan.

Maksuunpantujen ja perittyjen yksityisten verojen rasituksen välistä, tulojen kasvusta johtunutta eroa koko vertailuajana voidaan ehkä parhaiten kuvata ottamalla esimerkiksi I omaisuudenluovutusvero. Aikaisemmissa laskelmissa sen koko määrä, 290.5 milj. mk,

oli jaettu tasan 5 vuoden osalle, maksuunpanossa vuosien 1939—1943 ja perinnässä vuosien 1941—1945 osalle. Yhden vuoden osuuden, 58.1 milj. mk, suhde verovuoden 1939 nettotuloon oli silloin 22.2 % ja vuoden 1943 nettotuloon 9.4 %. Saman määrän suhde kantovuoden 1941 nettotuloon oli 13.9 % ja vuoden 1945 nettotuloon 8.5 %. Samalla kun tämä esimerkki osoittaa teoreettisen ja käytännöllisen rasituksen eron, samalla siitä käy ilmi myöskin sen edun suuruus, joka saavutettiin lykkäämällä veron maksu lain sallimissa rajoissa mahdollisimman myöhäiseen ajankohtaan. On nimittäin muistettava, että yhtiöllä oli oikeus maksaa I omaisuudenluovutusvero osittain tai kokonaankin odottamatta määrättyjä kantoaikoja, ja veron tuottoa ilmaisevat luvut — sekä yleensä että tutkittujen yhtiöitten osalta — osoittavat yhtiöitten käyttäneen tuota oikeutta varsin suuressa mitassa hyväkseen. Vaikka yhtiöt saivatkin ennakolta suorittamistaan eristä hyvitystä (3 % 6 kk:lta), käy yllä olevasta esimerkistä selville, että ne yhtiöt, jotka kiirehtivät maksamaan koko veron tai osankin verosta ennakolta, kärsivät huomattavasti verrattuina niihin, jotka suorittivat veron kaikki 10 erää säädettyinä kantoaikoina.

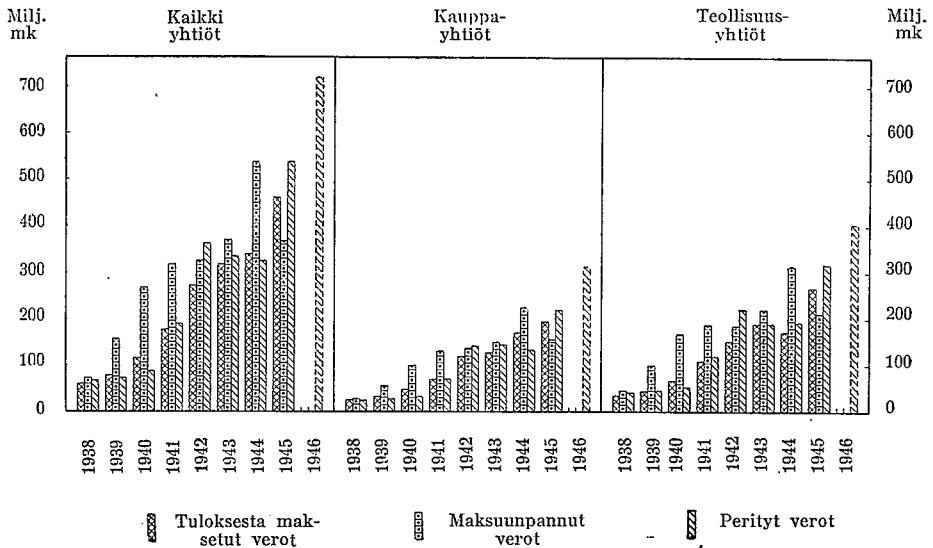
Edellä on tarkasteltu niitä tapauksia, joissa verorasitus on tulojen kasvun ja inflaation johdosta käytännössä pienentynyt vastoin lainlaatijan tarkoitusta. Maksuunpanojen ja perittyjen verojen rasituksessa havaittavat erot johtuvat kuitenkin monin kohdin myös siitä, että eräät verot ja veron korotukset on säädetty vasta verovuoden jälkeen. Niinpä kaikki ylimääräiset tulo- sekä varallisuusverot samoin kuin osa säännöllisen tulo- ja omaisuusveron korotuksista on säädetty vasta verovuoden jälkeisenä vuotena. Näissä tapauksissa on se seikka, että verojen suhde kantovuoden tuloon on pienempi kuin niiden suhde verovuoden tuloon, tietenkin ollut tarkoittamatonta ainoastaan silloin ja siltä osalta, kuin tulot ovat kasvaneet veronmuutoksen säätämisen ajankohdan ja kantopäivän välisenä aikana. Muulta osaltaan ei tuota eroa ole erehdyttävä käsittämään verorasituksen kevennykseksi, koska se on johtunut pelkästään siitä verotusteknisestä syystä, että veron määräämisperusteeksi on ylimääräisiä veroja säädettyessä luonnollisesti ollut pantava viimeksi toimitetussa verotuksessa vahvistettu verotettava tulo tai omaisuus ja veronkorotuksia säädettyessä se vero, joka lähinnä tultiin kantamaan.

Kolmas syy, minkä vuoksi jonkin yksityisen veron suhde kantovuoden tuloon ei vuodesta toiseen muutu samassa suhteessa kuin sen suhde verovuoden tuloon, on se, että verojen kantoaikoja on muutettu. Tämä käy erityisesti ilmi tarkasteltaessa säännöllistä tuloveroa (tau-

lukot 19 ja 23). V. 1942 perityn veron suhde saman vuoden tuloon nousi poikkeuksellisen suureksi, 31.6 %:iin, sen johdosta, että tuona vuonna maksettiin sekä puolet vuoden 1940 tuloverosta että vuoden 1941 tulovero kokonaisuudessaan. Vielä korkeammalle, 38.9 %:iin, nousi säännöllisen tuloveron suhde kantovuoden tuloon v. 1945, mikä johtui eräistä ennakkoperintään siirtymisen yhteydessä toimitetuista järjestelyistä sekä 20 %:n lisäyksestä vuoden 1943 tuloveroon (ks. kantoaikojen luetteloa s. 71).

Maksuunpantujen ja perittyjen verojen rasituksen vuotuisessa kehityksessä ilmenevät eroavuudet johtuvat siten tulojen nousun aiheuttamasta verorasituksen tarkoittamattomasta keventymisestä, verojen määräämisperusteeksi otettujen vuosien valinnasta sekä kantoaikojen vaihteluista. Kuten taulukkoja 21 ja 23 sekä kuvioita 4 ja 5 keskenään vertailtaessa havaitaan, nämä eroavuudet ovat usein muodostuneet hyvinkin suuriksi. Kaikkien tuloverojen suhde kantovuoden nettotuloon on ollut pienempi kuin niiden suhde verovuoden tuloon lukuun ottamatta vuosia 1942 ja 1945, joina poikkeukset aiheutuivat lähinnä yllä mainituista säännöllisen tuloveron kannossa toimeenpannuista muutoksista. Kaikkien yhtiöiden omaisuusverot suhteessa kantovuoden nettotuloon ovat samoin yleensä olleet alhaisemmat kuin suhteessa verovuoden tuloon vuoden 1945 jälleen ollessa poikkeuksena. Lopputulós on näin ollen ollut sellainen, että koko verorasitus pysyi käytännössä, verrattaessa veroja kantovuoden tuloon, v. 1939 likipitäen vuoden 1938 tasolla. V. 1940 se laski 21.7 %:iin, mutta nousi sen jälkeen v. 1941 45.4 %:iin ja seuraavana vuonna peräti 75.0 %:iin eli lähes kolminkertaiseksi sodan edelliseen tasoon verrattuna. Vv. 1943 ja 1944 rasitus oli taas alempi, keskimääräisesti jonkin verran päälle 50 %:n, mutta nousi v. 1945 suurimmilleen, 78.1 %:iin. Verrattaessa tätä maksuunpantujen verojen kokonaisrasitukseen kiinnittää erityisesti huomiota se, miten paljon pienempi vuosien 1939—1941 ja 1944 rasitus käytännössä on ollut. Edelleen on mielenkiintoista panna merkille, että kun maksuunpantujen verojen rasitus oli raskain vv. 1941 ja 1944, oli perittyjen verojen rasitus sen sijaan suurin näitten jälkeisinä vuosina eli vv. 1942 ja 1945. Joskin veronperinnän »viivästyminen» on keventänyt yksityisten verojen rasitusta, on toisaalta siis saattanut käydä niinkin, että perittyjen verojen rasitus on saattanut muodostua suuremmaksikin kuin maksuunpantujen, milloin joihinkin vuosiin on sijoittunut useampien verojen maksu. Viimeksi mainittu seikka käy havainnollisesti ilmi kuvioista 6. Siihen liitetyt, tuloksesta maksettujen verojen suuruutta esittävät pyl-

Kuvio 6. Verojen maksuunpano ja suoritus vv. 1938—1945 (1946).



väät täydentävät vertailun osoittamalla, miten erilaiselta verotus näyttäisi, jos laskuperusteena käytettäisiin tulostaseissa ilmoitettuja lukuja, joihin sisältyvät myös tehdyt verovaraukset. Tuloksesta maksettujen verojen vuotuinen kehitys antaa tosin jossain määrin reaalisemman kuvan verotuksesta sikäli, että I omaisuudenluovutusvero sijoittuu tällöin oikeihin vuosiin niiden yhtiöitten osalta, jotka eivät ole tehneet verovarauksia. Verotuksen todellinen suuruus ei kuitenkaan käy täysin selville, koska yhtiöistä suuri osa on käyttänyt verojen maksuun aikaisemmin tekemiään varauksia. Tämä ilmenee siitäkin, että koko vertailuaikana, vv. 1938—1945, perittyjen ja tuloksesta maksettujen verojen erotus on kaikkiaan 153.8 milj. mk.

Inflaation, veron määräämisperusteena olevan vuoden valinnan ja verojen erilaisten kantoaikojen merkitystä verorasitukselle voitaisiin valaista vielä eräällä tavalla. Vuosien 1938—1945 tulojen ja omaisuuden perusteella maksuunpannut verot yhteensä nousevat 64.9 %:iin samojen vuosien yhteenlasketuista nettotuloista. Vuosien 1938—1945 aikana perityt tulo- ja omaisuusverot puolestaan ovat vain 53.1 % samojen vuosien yhteenlasketuista tuloista. Nämä suhdeluvut ovat luon-

Taulukko 24.

Maksuunpannut ja perityt verot vv. 1938—1945.

Vuosina	Maksuunpannut verot		Perityt verot		Erotus	
	milj. mk	% nettotulosta	milj. mk	% nettotulosta	milj. mk	% nettotulosta
1938	72.8	29.2	68.3	27.4	4.5	1.8
1938—1939	229.1	44.8	141.1	27.6	88.0	17.2
1938—1940	497.3	54.7	227.4	25.0	269.9	29.7
1938—1941	815.3	61.4	416.9	31.4	398.4	30.0
1938—1942	1 139.7	63.0	779.5	43.1	360.2	19.9
1938—1943	1 509.8	62.2	1 116.4	46.0	393.4	16.2
1938—1944	2 048.2	67.4	1 441.4	47.4	606.8	20.0
1938—1945	2 416.6	64.9	1 978.6	53.1	438.0	11.8

nollisesti riippuvaiset siitä, mikä on valittu vertailuajaksi. Summataulukko 24 selventäneen näitten suhteitten vaihteluja vuodesta 1938 lukien.

2. Ennakkoperinnän vaikutus.

Edellä esitettyssä taulukossa 23 kiinnittävät erityisesti huomiota tulo- ja omaisuusveron kannossa viime vuosina esiintyneet epätasaisuudet, jotka johtuvat ennakkoperinnästä. On syytä hieman lähemmin tarkastella, miten ne ovat syntyneet.

Yhtiöiden tulot kuuluvat käytännöllisesti katsoen kokonaan niihin, joista ennakko kannetaan vuosittain neljässä erässä siten, että ennakon kokonaismäärä vastaa sitä tuloveroa, mikä verovelvollisen olisi »voimassa olevan verokannan mukaan suoritettava hänelle viimeksi toimitetussa tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistetusta verotettavasta tulosta». Poikkeuksena ovat vain korko- ja osinkotulot, joista ennakko pidätetään »lähteellä». Ennakko on siten määrätty kaksi vuotta aikaisemman tulon perusteella, esim. vuoden 1944 aikana suoritettu ennakko vuoden 1942 (vanhan lain mukaan määritellyn) verotetun tulon perusteella jne. Omaisuusveron ennakko on määrätty aivan samalla perusteella, siis myös kaksi vuotta aikaisemman verotetun omaisuuden perusteella. Täten ennakkomäärät eroavat veron lo-

pullisesta määrästä useastakin syystä. Ensinnäkin v. 1942 oli verotettu tulo ja omaisuus määrätty entisen tulo- ja omaisuusverolain nojalla, jolloin etenkin verotettu tulo oli paljon pienempi kuin uuden lain mukaan laskettuna (esim. puolet verovuonna maksetusta tulo- ja omaisuusverosta oli vähennetty). Veroviranomaiset kyllä korjasivat tulon määrää, jotta se olisi paremmin vastannut uutta lakia. Koska yhtenäistä korjausperustetta ei kuitenkaan noudatettu, on tässä tyydytty esittämään ennakon määrä laskettuna vuoden 1942 korjaamattoman tulon ja omaisuuden perusteella. Joskaan v. 1944 kannettu ennako ei siis ollut aivan niin pieni suhteessa lopulliseen veroon, kuin myöhemmin esitetään, jäi se tietyvästi joka tapauksessa yleensä lopullista veroa pienemmäksi. Vuoden 1945 ennakot laskettiin vuoden 1943, uuden lain mukaan määritellyn tulon ja omaisuuden perusteella. Kuitenkin omaisuusveron ennakossa sovellettiin pienempää verokantaa, kuin mikä tuli lopulliseksi: ennakon suuruus oli 5.4 ‰ (= 4 ‰ + 35 ‰:n kor.), mutta lopullinen vero korotettiin 17.7. 1945 annetulla lailla 100 ‰ eli 8.0 ‰:ksi verotetusta omaisuudesta. Kun oli huomattu, että ennakot yleensä jäivät paljon pienemmiksi kuin lopullinen vero, korotettiin v. 1946 kannettavan tulo- sekä omaisuusveron ennakon määrää 50 ‰. Tuloveron ennakon suuruudeksi tuli näin ollen 40.5 ‰ (= 20 ‰ + 7 ‰ + 13.5 ‰) vuoden 1944 verotetusta tulosta ja omaisuusveron 12 ‰ (= 4 ‰ + 4 ‰ + 4 ‰) vuoden 1944 verotetusta omaisuudesta.

Kun ennakkomäärät täten erosivat veron lopullisesta määrästä, erosi myös vuoden aikana maksettavan ennakon ja samana vuonna maksettavan lopullisen veron jäljellä olevan määrän yhteissumma asianomaisen vuoden maksuunpannusta verosta. Lopullinen verotus ja liian paljon tai liian vähän ennakoilta maksettujen verojen täsöityshän toimitetaan verovuoden jälkeisen vuoden loppupuolella; esim. vuoden 1944 tulo- ja omaisuusverotus tapahtui siten, että vuoden 1944 aikana maksettiin ennakkoa vuoden 1942 verotetun tulon ja omaisuuden perusteella ja lopullinen verotus toimitettiin v. 1945.

Havainnollisuuden vuoksi esitetään taulukossa 25 yhtiöitten tulo- ja omaisuusveron maksun jakaantuminen eri vuosille ennakkoperintäjärjestelmän aikana. Vv. 1944 ja 1945-yhtiöt maksoivat ennakkoa liian vähän, niin että lopullisen verotuksen tapahduttua ne joutuivat maksamaan lisää veroa. Laskelmassa on oletettu, että ne maksoivat loput verosta jo seuraavana vuonna eli vv. 1945 ja 1946. Taulukkoon on otettu mukaan myöskin vuoden 1943 tulo- ja omaisuusvero, joka ennakkokantoon siirtymisen vuoksi määrättiin suoritettavaksi puoleksi

Taulukko 25.

Säännöllisen tulo- ja omaisuusveron perintä vv. 1944—1946.

Tulovero	milj. mk	Omaisuusvero	milj. mk
1944			
1. 1/2 v:n 1943 tuloverosta	56.4	1. 1/2 v:n 1943 omaisuusverosta	7.8
2. v:n 1944 tuloveron ennakko = 20 % v:n 1942 verotetusta tulosta	79.3	2. v:n 1944 omaisuusveron en- nakko = 5.4 % v:n 1942 ve- rotetusta omaisuudesta	13.4
	<u>135.7</u>		<u>21.2</u>
1945			
1. 1/2 v:n 1943 tuloverosta	56.4	1. 1/2 v:n 1943 omaisuusverosta	7.8
2. 20 %:n lisäys v:n 1943 tulo- veroon	22.5	2. v:n 1944 omaisuusvero ÷ ennakko	14.5
3. v:n 1944 tulovero ÷ ennakko	36.1	3. v:n 1945 omaisuusveron en- nakko = 5.4 % v:n 1943 ve- rotetusta omaisuudesta	15.5
4. v:n 1945 tuloveron ennakko = 27 % v:n 1943 verotetusta tulosta	152.2		<u>37.8</u>
	<u>267.2</u>		
1946			
1. v:n 1945 tulovero ÷ ennakko	25.9	1. v:n 1945 omaisuusvero ÷ en- nakko	14.6
2. v:n 1946 tuloveron ennakko = 40.5 % v:n 1944 verote- tusta tulosta	233.8	2. v:n 1946 omaisuusveron en- nakko = 12 % v:n 1944 ve- rotetusta omaisuudesta	41.8
	<u>259.7</u>		<u>56.4</u>

vv. 1944 ja 1945, sekä vuoden 1943 tuloveroon säädetty 20 %:n ko-
rotus.

Vaikka taulukko onkin suureksi osaksi konstruoitu, voidaan siitä
tehdä eräitä yleisiä johtopäätöksiä. V. 1945 joutuivat yhtiöt maksa-
maan paljon enemmän veroja, kuin tulojen tai omaisuuden kasvu edel-
lisestä vuodesta olisi edellyttänyt; v. 1944 tilanne oli puolestaan päin-
vastainen. Verrattaessa taulukoita 18 ja 22 huomataan, että v. 1943
maksettiin vuoden 1942 tulo- ja omaisuusvero, v. 1944 maksettiin mil-
tei tasan yhtiä paljon kuin vuoden 1943 tulo- ja omaisuusvero, mutta
v. 1945 maksettiin huomattavasti enemmän kuin edellisen vuoden vero,
samoin v. 1946. Tämä merkitsee sitä — vaikka otettaisiinkin huomioon

laskelmien suhteen tehdyt varaukset — että se raskaus, joka aiheutui siirtymisestä ennakkokantoon, ilman että väli vuoden veroa annettiin anteeksi, ei jakaantunutkaan vuosien 1944 ja 1945 osalle, niinkuin oli tarkoitettu, vaan vuosien 1945 ja 1946 osalle.

Laskelma osoittaa edelleen, mitenkä paljon ennakolta peritty veromäärä poikkeaa lopullisesta verosta. Vuoden 1946 ennakoita on korotettu 50 %, jotta verot saataisiin nopeammin ja täydellisemmin perityiksi. Kun korotus kuitenkin on sama sekä tulo- että omaisuusveroon, tuntuu ilmeiseltä, että jos tuloveron ennako suunnilleen vastaisi vuoden 1946 lopullisen tuloveron määrää, nousee omaisuusveron ennako siinä tapauksessa liian suureksi. Kun edelleen on maksettava ne verot, joita aikaisemmin perityt ennakot eivät peitä, muodostuneet peritty tulo- ja omaisuusvero suuremmaksi kuin maksuunpantu myöskin v. 1946.

Yleensä näyttää siltä, että ennakoperinnästä ei yhtiöille ole ollut samoja etuja kuin yksityisille henkilöille. Yhtiöille on usein saman tekevää, maksavatko ne veronsa juoksevasti, niinkuin palkansaajat, vai suuremmissa erissä. Jälkimmäinen menettely saattaa olla parempikin, kun yhtiöt toimivat eräissä mielessä vuoden tähtäimellä — yksityisille on sen sijaan palkkakausi tärkein. Ennakoperinnan ulottaminen myöskin yhtiöihin on tietysti johtunutkin pelkästään tämän menettelyn valtiolle tuottamista eduista; siirtymiskauden aikana valtio sai kokonaisen vuoden tulo- ja omaisuusveron »ylimääräiseksi» tulokseen ja sen jälkeen se on saanut huomattavan osan tulo- ja omaisuusveron tuotosta jo verovuoden aikana käytettäväkseen, mikä periaatteellisesti on samoin katsottava lisäfuloksi. Inflaation aikana on ennakoperinnästä valtiolle lisäksi se suuri hyöty, että verotulojen reaalin arvo ei ennätä laskea.

Kaiken kaikkiaan voidaan todeta, että veronkoonnin tapahtuminen verovuoden jälkeisenä tai sitä seuraavana vuonna on huomattavasti vaikuttanut verorasituksen käytännölliseen jakaantumiseen eri vuosille. Vertailuajan alussa tämä viivästyminen tuntuvasti helpotti verojen suorittamista. Mutta kun v. 1944 siirryttiin ennakoperintään, menetettiin suureksi osaksi tuo etu, ja vv. 1945—1946 jouduttiin maksamaan veroja suunnilleen samassa mitassa enemmän, kuin niitä ennen oli maksettu vähemmän. Vertailukauden päättyessä, jolloin kaikki ylimääräiset verot omaisuudenluovutusveroa lukuun ottamatta oli viimeistä kertaa suoritettu, oli tilanne muuttunut siten, että — ellei uusia ylimääräisiä veroja säädetä — maksettujen verojen määrä suurin piirtein on vastaava maksuunpantuja veroja. Näin ollen ei yhtiöillä enää

— tässä suhteessa — olisi sanottavaa etua inflaation aiheuttamasta tulojen markkamääräisestä kasvusta.¹

D. Verotuksen vaikutus yhtiöitten talouteen.

On vielä tarkasteltava, miten verotus on vaikuttanut yhtiöitten kannattavuuteen. Aikaisemmin on kannattavuuden osoittamiseksi verrattu kirjanpidon mukaista voittoa ja nettotuloa omaisuuteen (taulukot 1, 2 ja 3). Mutta todellisen kannattavuuden selville saamiseksi olisi luonnollisesti tuloksi katsottava vain se osa nettotulosta, johon yhtiölle jää omistusoikeus, ja niin muodoin nettotulosta olisi vielä vähennettävä asianomaisen vuoden tulon ja omaisuuden perusteella maksuunpannut verot. Näin saatu tuloon jäännös kuvaa yhtiöitten lopullista kannattavuutta paremmin kuin kirjanpidon mukainen voitto.

Taulukossa 26 on esitetty tutkittujen yhtiöitten tulonjäännös (= nettotulo ÷ maksuunpannut verot). Koska on myös mielenkiintoista tietää, miten paljon yhtiöitten omaisuus on liiketoiminnasta saaduista tuloista pysyvästi lisääntynyt, on tulonjäännöksestä edelleen vähennetty asianomaisen vuoden voitosta jaettu osinko, jolloin erotus osoittaa pääoman lisäystä. Näin laskettuna pääoman lisäys on tosin hie- man liian suuri sen vuoksi, että ei ole voitu ottaa huomioon niitä raha-eriä, jotka yhtiöt ovat vuoden voitosta luovuttaneet muihin tarkoituk- siin kuin osinkoihin — voitostahan on jaettu usein lahjoituksia, palk- kioita jne.

Pidettäessä tulonjäännöstä kannattavuuden mittana osoittaa yhtiöitten toiminta vertailuajana hyvin heikkoa tulosta. Kauppayhtiöitten tulonjäännös suhteessa netto-omaisuuteen oli ainoastaan v. 1945 korkeampi kuin v. 1938, teollisuusyhtiöitten kannattavuuden ollessa tällöinkin pienemmän. Heikoin oli vuosi 1944, jolloin verorasitus oli suurimmillaan — kauppayhtiöitten tulonjäännös laski tällöin 4.2 %:iin ja teollisuusyhtiöitten 0.9 %:iin netto-omaisuudesta.

Taulukko osoittaa kauppa- ja teollisuusyhtiöitten välillä vallitsevan verrattain suuren eron. Vaikka teollisuusyhtiöitten verot suhteessa omaisuuteen ovatkin olleet pienemmät kuin kauppayhtiöitten, ovat edellisten nettotulot omaisuuteen nähden olleet niin paljon alemmat, että myöskin niitten tulonjäännös verrattuna omaisuuteen

¹ Lienee syytä huomauttaa, että laskelmat perustuvat niihin verovuosia 1938—1945 koskeviin verolakeihin, jotka oli vahvistettu vuoden 1946 puoliväliin mennessä. Myöhemmin tapahtuneet muutokset samoin kuin inflaation vastatuleva kehitys saattavat tietenkin tehdä tarpeelliseksi tarkistaa tässä esitettyjä arvioita.

Taulukko 26.

Tulonjäännös, osingonjako ja pääoman lisäys vv. 1938—1945.

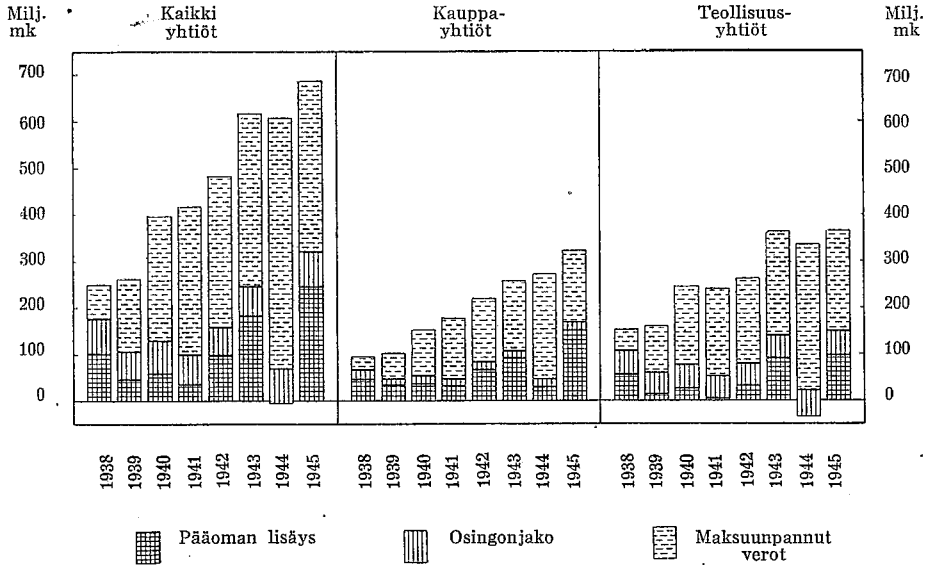
Vero- vuosi	Tulon- jäännös	Osingon- jako	Pääoman lisäys tai vähennys (÷)	Tulonjäännös		Osingonjako
				netto- tulosta	netto- omaisuus- desta	tulon- jäännök- sestä
milj. mk.			%			
Kaikki yhtiöt						
1938	176.3	74.0	102.3	70.8	11.3	42.0
1939	106.0	60.9	45.1	40.4	6.4	57.5
1940	129.8	71.0	58.8	32.6	6.9	54.7
1941	99.5	65.6	33.9	23.8	4.4	65.9
1942	158.8	60.4	98.4	32.9	6.4	38.0
1943	248.5	65.3	183.2	40.2	8.5	26.3
1944	70.0	74.6	÷ 4.6	11.5	2.0	106.6
1945	318.8	74.0	244.8	46.4	8.3	23.2
Kauppayhtiöt						
1938	68.4	22.0	46.4	71.4	12.8	32.2
1939	46.5	12.9	33.6	45.7	8.1	27.7
1940	53.0	17.6	35.4	34.7	8.1	33.2
1941	46.7	14.2	32.5	26.3	6.2	30.4
1942	81.6	15.1	66.5	37.1	9.4	18.5
1943	107.4	15.5	91.9	41.9	11.0	14.4
1944	47.8	17.1	30.7	17.6	4.2	35.8
1945	167.7	17.6	150.1	51.9	13.8	10.5
Teollisuusyhtiöt						
1938	107.9	52.0	55.9	70.4	10.5	48.2
1939	59.5	48.0	11.5	37.0	5.5	80.7
1940	76.8	53.4	23.4	31.3	6.3	69.5
1941	52.8	51.4	1.4	22.1	3.5	97.3
1942	77.2	45.3	31.9	29.4	4.8	58.7
1943	141.1	49.8	91.3	39.0	7.2	35.3
1944	22.2	57.5	÷ 35.3	6.6	0.9	259.0
1945	151.1	56.4	94.7	41.6	5.7	37.3

on jäänyt huomattavasti pienemmäksi kuin jälkimmäisten. Kun teollisuusyhtiöt edelleen ovat jakaneet suhteellisesti suuremman osingon,¹

¹ Kauppayhtiöitten osingonjako on vertailuvuosina ollut keskimäärin 4.1—1.5 % netto-omaisuudesta (8.2—4.8 % osakepääomasta) ja teollisuusyhtiöitten vastaavasti 5.1—2.1 % (8.5—5.6 %). Mainittakoon samalla, että kauppayhtiöitten yhteenlaskettu osakepääoma oli v. 1938 268.1 milj. mk ja nousi v. 1945 340.7 milj. markkaan; teollisuusyhtiöitten osakepääoma oli v. 1938 611.1 milj. mk ja v. 1945 933.0 milj. mk.

on niitten pääoman lisäys ollut olennaisesti pienempi kuin kauppayhtiöitten. Huonoimpia olivat vuodet 1941 ja 1944, joista jälkimmäisenä tutkittujen teollisuusyhtiöitten pääomat peräti vähenivät 35.3 milj. markalla.

Kuvio 7. Maksuunpannut verot, osingonjako ja pääoman lisäys vv. 1938—1945.



Kuviosta 7 käy erityisen selvästi ilmi kauppaja- ja teollisuusyhtiöitten kannattavuuden erilainen kehitys. Yleensä yhtiöt ovat pyrkineet säilyttämään osingonjakonsa tasaisena, niin että pääoman lisäyksen vaihtelut ovat yhtä suuret kuin tulonjäännöksen. Kirjanpidon mukainen voitto on päätevuosia lukuun ottamatta ollut suurempi kuin tulonjäännös (vrt. kuvio 2), eikä edellisen kehitys käy yhteen tulonjäännöksen kehityksen kanssa (muistettakoon kuitenkin omaisuudenluovutusverojen laskutapa).

On mielenkiintoista lopuksi tarkastaa myöskin yhtiöitten toiminnan tulosta koko vertailuajalta. Taulukossa 27 on esitetty laskelma, josta nähdään, että kaksi kolmannesta kaikkien yhtiöitten yhteenlasketuista nettotuloista vuosien 1938—1945 aikana on maksuunpanttu veroihin. Vain kolmannekseen tuloista on yhtiöille siis jäänyt omistusoikeus, ja tästä on lähes puolet jaettu osinkoina. Loppujen lopuksi vain viidennes nettotuloista on jäänyt yhtiöihin pääomien lisäykseksi. Kauppayhtiöille on maksuunpantujen verojen jälkeen jäänyt tulon-

Taulukko 27.

Tulojen kokonaismäärä vv. 1938—1945.

	Kaikki yhtiöt	Kauppa- yhtiöt	Teollisuus- yhtiöt
	milj. mk		
Kirjanpidon mukainen voitto ..	1 584.1	678.3	905.8
Tuloksesta maksetut verot	1 824.2	786.2	1 038.0
Muut tulot	316.0	135.7	180.3
Nettotulo	3 724.3	1 600.2	2 124.1
Maksuunpannut verot	2 416.6	981.1	1 435.5
Tulonjäännös	1 307.7	619.1	688.6
Osingonjako	545.8	132.0	413.8
Pääoman lisäys	761.9	487.1	274.8

Taulukko 28.

Omaisuu den kasvu vuodesta 1938 vuoteen 1945.

	Kaikki yhtiöt	Kauppa- yhtiöt	Teollisuus- yhtiöt
	milj. mk		
Omaisuu s v. 1938			
Kirjanpidon mukainen omaisuus	1 391.8	492.1	899.7
Arvonkorotukset	166.6	40.8	125.8
Netto-omaisuus	1 558.4	532.9	1 025.5
Velat	956.5	448.8	507.7
Brutto-omaisuus	2 514.9	981.7	1 533.2
Omaisuu den lisäys v v. 1939—1945			
Kirjanpidon mukainen omaisuus	1 143.7	432.6	711.1
Arvonkorotukset	1 155.6	248.1	907.5
Netto-omaisuus	2 299.3	680.7	1 618.6
Velat	3 214.6	951.0	2 263.6
Brutto-omaisuus	5 513.9	1 631.7	3 882.2

jäännökseksi 2/5 ja teollisuusyhtiöille vain 1/3 nettotuloista. Mutta kun jälkimmäiset ovat jakaneet suhteellisesti enemmän osinkoja, on niiden nettotuloista jäänyt pääoman lisäykseksi ainoastaan 13 %, kauppayhtiöille sen sijaan 30 %.

Yhtiöitten kirjanpidon mukainen omaisuus näyttää taulukon 28 mukaan kasvaneen vuodesta 1938 vuoteen 1945 miltei kaksinkertaiseksi. On kuitenkin huomattava, että kasvu ei ole kokonaan johtunut tulosäästöistä, vaan osaksi myös ulkoapäin maksetuista osakepääomain korotuksista. Kirjanpidon mukaisen omaisuuden nousu on keskimääräisesti ollut yhtä suuri kuin arvonkorotukset; teollisuusyhtiöitten omaisuuden arvonkorotukset ovat kuitenkin olleet suuremmat kuin kirjanpidon mukaisen omaisuuden lisääntyminen suhteen ollessa kauppayhtiöitten kohdalla päinvastaisen.

Yhtiöitten velat ovat vv. 1939—1945 lisääntyneet keskimäärin lähes kolme kertaa niin paljon kuin niitten kirjanpidon mukainen omaisuus. Kauppayhtiöitten kohdalla tuo lisäys näkyy olleen enemmän kuin kaksinkertainen, teollisuusyhtiöitten kohdalla sen sijaan runsaasti kolminkertainen kirjanpidon mukaisen omaisuuden lisäykseen verrattuna. Pääasiallisesti velkojen kasvusta johtuukin, että yhtiöitten brutto-omaisuus nousi yli kolminkertaiseksi vuodesta 1938 vuoteen 1945.

Verotuksen vaikutusta yhtiöitten talouteen on tässä tyydytty valaisemaan vain numerollisesti kootun tilastoaineiston tarjoamalla pohjalla. Tässä ei ole mahdollisuuksia tutkia tätä tosiasiallisesti varsin laajakantoista kysymystä tarkemmin, mutta numerollinen tarkasteluakin antanee joitakin viitteitä siitä, miten suuri merkitys verotuksella on ollut yhtiöitten kannattavuuteen ja kehitykseen. Edempänä tullaan vielä tekemään eräitä yleisluontoisia huomioita inflaation vaikutuksesta yhtiöitten verorasitukseen ja taloudelliseen asemaan.

E. Kaksinkertainen verotus.

Edellä esitetyt laskelmat osakeyhtiöitten verotuksesta eivät vielä osoita osakeyhtiöissä muodostuneeseen tuloon ja omaisuuteen kohdistuvien verojen lopullista räsitystä. Yhtiön omistavat yksityiset henkilöt tai/ja toiset yhtiöt, jotka yleensä ovat velvollisia suorittamaan omaisuusveroa omistamistaan osakkeista ja tuloveroa saamistaan osingoista. Yhtiöitten ja osakkeenomistajien yhteensä maksamat verot vasta osoittavat yhtiössä muodostuneen tulon ja niitten omaisuuden lopullisen verotuksen suuruuden.

Vv. 1938—1945 voimassa olleissa tulo- ja omaisuusveroissa ei yleensä ollut vapautettu osakkeenomistajia suorittamasta veroa osakkeistaan ja osinkotuloistaan. Poikkeuksena oli vuoden 1943 uusi tulo- ja omaisuusverolaki, jossa kotimainen osakeyhtiö, joka ei harjoita kauppaa arvopapereilla, vapautettiin maksamasta tuloveroa osakeyhtiöstä saamistaan osingoista; fyysillisiä osakkeenomistajia ei tämä vapautus koskenut. Toisen poikkeuksen muodostaa II omaisuudenluovutusvero, jota määrättäessä yksityisen varoihin sisältyvistä kotimaisista osakkeista luetaan veronalaiseksi omaisuudeksi vain puolet, mikä lisäksi kotimaisen osakeyhtiön varoihin sisältyvät kotimaiset osakkeet eivät ole lainkaan veronalaisia. Näitä kahta poikkeusta lukuun ottamatta on osakkeenomistajia vertailuajankana sekä valtion että kunnan ja kirkon verotuksessa verotettu myös osakkeenomistuksen ja osinkotulojen perusteella.

Jos haluttaisiin päästä selville yhtiöitten kaksinkertaisen verotuksen todellisesta suuruudesta, olisi tiedettävä osakkeitten jakaantuminen yksityisille ja yhtiöille, näitten tulo- ja omaisuussuhteet sekä osakkeitten verotusarvot samoin kuin osinkoprosentit. Koska tämä käytännössä on tällä hetkellä mahdotonta, on seuraavassa tyydyttävä vain joidenkin esimerkkien esittämiseen.

Taulukossa 29 on esitetty yksityiselle osakkeenomistajalle osakkeenomistuksesta aiheutuvan verojen lisäyksen suuruus vv. 1938 ja 1945 viidessä eri tulo- ja omaisuusluokassa. Jotta molempien vuosien luvut olisivat edes jossain määrin vertauskelpoiset, on oletettu, että osakkeenomistajan muut tulot ja muu omaisuus ovat vuodesta 1938 vuoteen 1945 kasvaneet 3-kertaisiksi ja osakkeitten verotusarvo 4-kertaiseksi sekä että osinko on kaikissa tapauksissa ollut 10 % osakkeitten arvosta v. 1938. Vuodelta 1938 on laskettu säännöllinen tulo- ja omaisuusvero sekä perushankintaverot, vuodelta 1945 säännöllinen tulo- ja omaisuusvero korotuksineen, sitä paitsi molempina vuosina kunnan ja kirkon verot arvioituina yhteensä 10 %:ksi verotetusta tulosta. Laskelmassa on menetelty siten, että ensin on laskettu koko tulosta ja omaisuudesta menevät verot ja näistä on vähennetty pelkästään muusta tulosta ja muusta omaisuudesta menevät verot. Erotus osoittaa, miten paljon osinkotuloista ja osakkeenomistuksesta on maksettava veroa, jos ne katsotaan muun tulon ja omaisuuden lisäykseksi, ts. miten paljon verot vähenevät, jos osingot ja osakkeet olisivat vapaat veroista.

Koska valtion tulo- ja omaisuusvero on fyysillisten henkilöiden kohdalla progressiivinen, riippuu osakkeenomistajien osakkeistaan

Taulukko 29.

Yksityiselle osakkeenomistajalle osinkotuloista ja osakkeenomistuksesta aiheutuva tulo- ja omaisuusverojen lisäys eri tulo- ja varallisuusluokissa vv. 1938 ja 1945 (veroluokka III).

Tyyppi	Verotettu tulo			Verotettu omaisuus			Verojen lisäys					
	Osingot	Muut tulot	Yhteensä	Osakkeet	Muu omaisuus	Yhteensä	Tuloverot		Omaisuusverot		Yhteensä	
	1000 mk						mk	% osingoista	mk	% osakkeista	mk	% osingoista
	1938											
I	5	30	35	50	50	100	800	16.0	18	0.4	818	16.4
II	15	100	115	150	150	300	3 660	24.4	105	0.7	3 765	25.1
III	50	100	150	500	150	650	12 920	25.8	657	1.3	13 577	27.2
IV	50	500	550	500	500	1 000	17 120	34.2	1 200	2.4	18 320	36.6
V	500	500	1 000	5 000	500	5 500	177 920	35.6	33 264	6.7	211 184	42.2
	1945											
I	5	90	95	200	150	350	1 310	26.2	570	2.9	1 880	37.6
II	15	300	315	600	450	1 050	5 246	35.0	2 910	4.9	8 156	54.4
III	50	300	350	2 000	450	2 450	17 487	35.0	17 040	8.5	34 527	69.1
IV	50	1 500	1 550	2 000	1 500	3 500	24 575	49.2	25 000	12.5	49 575	99.2
V	500	1 500	2 000	20 000	1 500	21 500	245 750	49.2	362 300	18.1	608 050	121.6

maksamien verojen suuruus ratkaisevasti heidän tulo- ja omaisuus-suhteistaan. Osakkeenomistuksesta johtuva verojen lisäys on ensiksi-kin sitä suurempi, mitä jyrkempi on veroasteikkojen nousu siinä kohdassa, mihin verovelvollisen tulot ja omaisuus sijoittuvat. Esim. tyypeillä III ja IV on sama osinkotulo, mutta koska jälkimmäisen muut tulot ovat 5 kertaa niin suuret kuin edellisen, olisi jälkimmäisen osinkotulosta mennyt tuloveroihin molempina vuosina huomattavasti enemmän kuin edellisen; samoin niitten osakkeenomistus on yhtä suuri, mutta koska jälkimmäisellä on muuten suurempi omaisuus, olisi häneltä kumpanakin vuonna mennyt enemmän omaisuusveroa osakkeitten verotusarvoon verrattuna kuin edelliseltä. Näin ollen olisi tyy-piltä IV muun tulon ja omaisuuden suuremmuuden vuoksi mennyt tulo- ja omaisuusveroihin v. 1938 kaikkiaan 36.6 % ja v. 1945 99.2 % osinkotuloista, kun niitä tyy-piltä III olisi v. 1938 mennyt 27.2 % ja v. 1945 ainoastaan 69.1 % osinkotuloista.

Toiseksi on huomattava, miten paljon pienempi osakkeitten perusteella tapahtuva verotus on osakkeitten ollessa pienivaraisten kuin niitten ollessa varakkaitten henkilöitten käsissä. Esim. tyyppi I olisi maksanut v. 1938 veroja kaikkiaan 16.4 % ja v. 1945 37.6 % osinkotuloista vastaavien lukujen tyy-pin V osalta ollessa 42.2 % ja 121.6 %.

Jotta saataisiin jokin käsitys siitä, miten paljon yhtiöissä muodostuneista tuloista ja niitten omaisuudesta on veroja kaikkiaan suoritettava osakkeenomistajien ollessa fyysillisinä henkilöitä, on taulukossa 30

T a u l u k k o 3 0.

Osakeyhtiöissä muodostuneitten tulojen ja niitten omaisuuden perusteella maksuunpantujen verojen suuruus vv. 1938 ja 1945 osakkeitten ollessa yksityisillä.

Tyyppi	Osakkeenomistajien maksamat verot	Yhtiöitten maksamat verot	Kaikki verot	Osakkeenomistajien maksamat verot	Yhtiöitten maksamat verot	Kaikki verot
	% yhtiöitten nettotulosta					
	1938			1945		
I	4.9	29.2	34.1	4.1	53.6	57.7
II	7.5	29.2	36.7	5.9	53.6	59.5
III	8.1	29.2	37.3	7.5	53.6	61.1
IV	10.9	29.2	40.1	10.7	53.6	64.3
V	12.5	29.2	41.7	13.1	53.6	66.7

esitetty tutkituissa yhtiöissä muodostuneitten tulojen ja omaisuuden kokonaisverotus vv. 1938 ja 1945 edellytettynä, että niitten osakkeet olisivat olleet taulukossa 29 kuvattujen osakkeenomistajatyypin hallussa.

Osakkeenomistajien maksamat verot näyttävät esimerkkitapauksissa lisänneen yhtiöissä muodostuneitten tulojen ja niitten omaisuuden verotusta suunnilleen yhtä paljon ennen ja jälkeen sodan. Se, että osakkeenomistajien maksamien verojen suhde yhtiöitten nettotuloon oli v. 1945 yleensä hieman pienempi kuin v. 1938, huolimatta siitä, että taulukon 29 mukaan osakkeenomistajien verotus oli tuntuvasti raskaampaa v. 1945 kuin v. 1938, johtuu yksinkertaisesti siitä seikasta, että jaettujen osinkojen määrä markoissa oli molempina vuosina miltei tasan yhtä suuri, mutta osinkojen osuus yhtiöitten nettotulosta oli v. 1938 29.7 %, v. 1945 sen sijaan vain 10.8 %.

Edellä olevassa on pääpaino luonnollisesti pantava lukusarjojen kehitykseen eikä lukujen absoluuttiseen suuruuteen. Näitten esimerkkien nojalla voimme vain todeta, millaisissa rajoissa kaksinkertainen yhtiöverotus liikkuu osakkeitten ollessa yksityisten hallussa. Sellaisissa yhtiöissä, jotka ovat koonneet osakepääomansa piensäästäjiltä, muodostuneita tuloja ja niitten omaisuutta verotetaan kaiken kaikkiaan melkoisesti vähemmän kuin niissä yhtiöissä muodostuneita, joiden koko osakekanta on muutaman harvan varakkaan henkilön hallussa.

Mikäli osakeyhtiön omistavat toiset yhtiöt, on osakkeitten verotus ollut v. 1938 arvattavasti paljon suurempi kuin v. 1945. Jälkimmäisenä vuonna meni kaikilta tutkituilta yhtiöiltä kunnan ja kirkon veroihin keskimäärin 10.1 % nettotulosta ja säännölliseen omaisuusveroon keskimäärin 7.8 ‰ netto-omaisuudesta — muista veroista osingot ja osakkeet olikin vapautettu. V. 1938 meni yhtiöiltä tuloveroihin kaikkiaan 23.8 % nettotulosta ja omaisuusveroihin yhteensä 8.7 ‰ netto-omaisuudesta. On kuitenkin mahdotonta samaan tapaan kuin taulukossa 29 arvioida, miten suuri osakkeenomistuksesta johtuva yhtiöitten verojen lisäys oli v. 1938, koska silloin oli voimassa useita erilaisia progressiivisia veroasteikoita. Mutta joka tapauksessa on selvää, että osakkeita omistavia yhtiöitä verotettiin osakkeitten perusteella v. 1938 huomattavasti ankarammin kuin v. 1945. Karkeasti arvioiden näyttää myös siltä, että yhtiöissä muodostuneiden tulojen ja niitten omaisuuden perusteella maksuunpantujen verojen kokonaismäärä suhteessa yhtiöitten nettotuloon olisi muitten yhtiöitten omistaessa osakkeet ollut v. 1938 vähintään saman suuruinen kuin tyyp-

piin III kuuluvien henkilöiden omistaessa osakkeet, v. 1945 sen sijaan paljon pienempi kuin osakkeitten ollessa tyyppiin I kuuluvien henkilöiden hallussa (vrt. taulukko 30).

Yleisesti katsoen voidaan esimerkkien perusteella päätellä, että osakeyhtiöissä muodostuneen tulon ja omaisuuden yhtiössä tapahtuvaa verotusta lisää tuntuvasti osakkaitten tulo- ja omaisuusverotus. Osakkeitten jakaantumisesta riippumatta tuo lisäys oli yleensä hie- man suurempi v. 1938 kuin v. 1945 — samoista osakkeista ja saman suuruisista osingoista — siitä syystä, että osinkojen suhde yhtiöitten nettotuloon oli edellisenä vuonna paljon suurempi kuin jäl- kimmäisenä. Väli vuosina kaksinkertainen verotus ilmeisesti on ollut ääri vuosien verotusta huomattavasti korkeampi lukuisten ylimääräis- ten verojen vuoksi. Kaksinkertaisen verotuksen tosiasiallinen suuruus puolestaan on täysin riippuvainen osakkeitten jakaantumisesta kus- sakin tapauksessa, niin että mitään keskimäärää ei tässä kyetä esittä- mään. Esimerkit riittänevät osoittamaan, mitenkä jonkin yhtiön osakkeitten perusteella maksettavien verojen suuruus riippuu siitä, kuinka suuri osa yhtiön osakkeista on yksityisten ja kuinka suuri osa muitten yhtiöitten hallussa, mikä on osakkeitten verotusarvo, miten suuri on jaettu osinko sekä miten suuret ovat osakkeenomistajien muut tulot ja muu omaisuus.

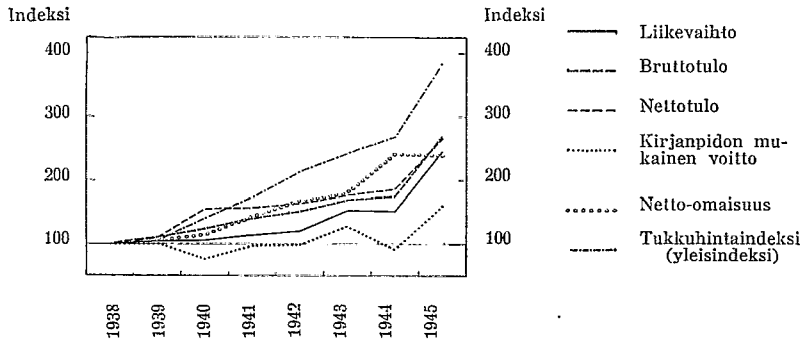
II. Osuuskunnat.

A. Taloudellinen kehitys.

Osuuskuntia koskeva tutkimuksen osa on tarkoitettu vain suppeaksi esitykseksi osakeyhtiöitten ja osuuskuntien verotuksessa ilmevästä pääeroavuuksista. Aineistokin käsittää, kuten mainittu, vain 9 osuuskuntaa, joista 5 on keskusliikkeitä. On kuitenkin syytä lyhyesti esittää osuuskuntien taloudellisesta kehityksestä vertailuaikana muutamia tietoja (taulukko 31 ja kuvio 8).

Koska tutkitut osuuskunnat ovat harjoittaneet sekä teollisuutta että tukku- ja vähittäiskauppaa, ei niitä voida rinnastaa sen paremmin kauppa- kuin teollisuusyhtiöihinkään. Taulukot eivät osoitakaan läheisempää yhtenäisyyttä. Osuuskuntien liikevaihto on kasvanut varsin hitaasti lukuun ottamatta vuosia 1943 ja 1945. Bruttotulo on nousut hieman voimakkaammin, ja sen suhde liikevaihtoon kasvoi vuoteen 1942 asti laskien kuitenkin jo seuraavana vuonna. Kirjanpidon mukainen voitto on yleensä pysytellyt sodan edellisellä tasolla, niin että reaalinainen voitto on jatkuvasti pienentynyt. Tuloksesta maksetut

Kuvio 8. Osuuskuntien liiketoiminnan ja tulojen kehitys vv. 1938—1945.



Vero- vuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	Liike- vaihto	Brutto- tulo	Kirjan- pidon mukainen voitto	Tulok- sesta maksetut verot	Muut tulot	Netto- tulo (3+4+5)	Vero- vapaa tulo	Vero- tettu tulo (6÷7)	Kirjan- pidon mukainen omaisuus	Arvon- koro- tukset	Netto- omaisuus (9+10)	Vero- vapaa omai- suus	Verotettu omaisuus (11÷12)	Velat	Brutto- omaisuus (11+14)
	milj. mk														
1938	5 159.5	388.2	100.5	28.8	20.7	150.0	8.6	141.4	667.6	119.9	787.5	—	787.5	768.0	1 555.5
1939	5 348.4	429.2	101.9	36.0	26.8	164.7	12.3	152.4	.	.	836.6	—	836.6	.	.
1940	5 444.2	483.3	77.4	44.9	110.3	232.6	12.8	219.8	.	.	897.7	—	897.7	.	.
1941	5 901.3	543.5	97.3	109.7	28.0	235.0	16.6	218.4	.	.	1 126.1	—	1 126.1	.	.
1942	6 172.0	586.2	99.3	144.2	1.3	244.8	36.0	208.8	.	.	1 323.8	—	1 323.8	.	.
1943	7 897.3	655.6	128.5	119.3	18.2	266.0	41.0	225.0	919.4	499.5	1 418.9	12.3	1 406.6	1 342.6	2 761.5
1944	7 826.9	679.6	91.4	145.5	43.6	280.5	38.2	242.3	1 001.7	898.8	1 900.5	13.6	1 886.9	1 242.4	3 142.9
1945	12 624.8	1 042.1	160.7	202.9	34.4	398.0	39.5	358.5	1 024.8	856.1	1 880.9	14.3	1 866.6	2 814.1	4 695.0
	indeksi 1938 = 100														
1938	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	—	100	100	100
1939	104	111	101	125	129	110	143	108	.	.	106	—	106	.	.
1940	106	124	77	156	533	155	149	155	.	.	114	—	114	.	.
1941	114	140	97	381	135	157	193	154	.	.	143	—	143	.	.
1942	120	151	99	501	6	163	419	148	.	.	168	—	168	.	.
1943	153	169	128	414	88	177	477	159	138	417	180	—	179	175	178
1944	152	175	91	505	211	187	444	171	150	750	241	—	240	162	202
1945	245	268	160	704	166	265	459	254	154	714	239	—	237	366	302
Vero- vuosi	Liikevaihdosta (1)		Bruttotulosta (2)		Nettotulosta (6)				Kirjan- pidon muk. omaisuus- desta (9)	Netto-omaisuudesta (11)				Kirjan- pidon muk. omaisuus- taseesta (9+14)	Brutto- omaisuus- desta (15)
	brutto- tulo (2)	netto- tulo (6)	kirjan- pidon mukainen voitto (3)	netto- tulo (6)	kirjan- pidon mukainen voitto (3)	tulok- sesta maksetut verot (4)	muut tulot (5)	vero- vapaa tulo (7)	kirjan- pidon mukainen voitto (3)	netto- tulo (6)	kirjan- pidon mukainen omaisuus (9)	arvon- koro- tukset (10)	vero- vapaa omai- suus (12)	velat (14)	velat (14)
	%														
1938	7.5	2.9	25.9	38.6	67.0	19.2	13.8	5.7	15.1	19.1	84.8	15.2	—	53.5	49.4
1939	8.0	3.1	23.7	38.4	61.9	21.8	16.3	7.5	.	19.7	.	.	—	.	.
1940	8.9	4.3	16.0	48.1	33.3	19.3	47.4	5.5	.	25.9	.	.	—	.	.
1941	9.2	4.0	17.9	43.2	41.4	46.7	11.9	7.1	.	20.9	.	.	—	.	.
1942	9.5	4.0	16.9	41.8	40.6	58.9	0.5	14.7	.	18.5	.	.	—	.	.
1943	8.3	3.4	19.6	40.6	48.3	44.9	6.8	15.4	13.4	18.7	64.8	35.2	0.9	59.4	48.6
1944	8.7	3.6	13.4	41.3	32.6	51.9	15.5	13.6	9.1	14.8	52.7	47.3	0.7	55.4	39.5
1945	8.3	3.2	15.4	38.2	40.4	51.0	8.6	9.9	15.7	21.2	54.5	45.5	0.8	73.3	59.9

verot eivät verohelpotusten vuoksi ole kasvaneet aivan niin paljon kuin osakeyhtiöitten, ja näin ollen myöskin nettotulon kasvu on keskimääräisesti ollut huomattavasti pienempi. Osuuskuntien tulojen kasvu on siis yleensä ollut verraten hidasta ja vastaa jossain määrin suurten osakeyhtiöitten tulonkasvua (vrt. taulukko 8).

B. Verot.

Osuuskunnat ovat vv. 1938—1945 maksaneet täysin samoja veroja kuin osakeyhtiötkin, mutta niille on useimmiten myönnetty erinäisiä helpotuksia. Ennen kuin käydään tarkastelemaan tutkittujen osuuskuntien verorasitusta, kiinnitetään huomio niihin pääkohtiin, joissa osuuskuntien verotus poikkeaa osakeyhtiöitten verotuksesta.

Säännöllistä tuloveroa ovat osuuskunnat maksaneet samojen lakien mukaan kuin osakeyhtiötkin. Vuoden 1924 laissa oli kuitenkin seuraava osuuskuntia koskeva erikoismääräys (13 §, muutettu 14. 1. 1938): »Kotimainen osuuskunta, jonka tarkoituksena on jäsenten kulutustarpeiden tyydyttäminen tai heidän maataloutensa, kalastuksensa, käsityönsä tai muun niihin verrattavan elinkeinonsa edistäminen, saa vähentää tulostaan puolet, jos määräosana osuusmaksuista suoritettavaa voitto-osuutta osuuskunnan sääntöjen mukaan saadaan jakaa enintään kuusi prosenttia ja jos osuuskuntaa käyttävät vain sen omat jäsenet tai jos, siinä tapauksessa, että sitä käyttävät osuuskuntaan kuulumattomatkin, osuuskunnan säännöissä näille on varattu mahdollisuus päästä sen jäseniksi eikä jäseneksipääsyä verovuonna yleensä ole osuuskunnan käyttäjiltä evätty. Saman vähennyksen tehköön sellainen kotimainen keskusliike, jonka jäsenet pääasiallisesti ovat edellämainitussa tarkoituksessa toimivia osuuskuntia ja jonka sääntöjen mukaan osakkaille tai jäsenille määräosana näiden liikkeeseen sijoittamasta pääomasta saadaan jakaa enintään kuuden prosentin voitto-osuus tai osinko.» Nämä osuuskunnat maksoivat tuloveroa siis puolet vähemmän kuin fyysilliset henkilöt eli yhteensä niin paljon kuin ne osakeyhtiöt, joiden verotettava tulo oli 8—12 % verotettavasta omaisuudesta. Vuoden 1943 laissa osuuskuntien erikoisasema poistettiin, ja ne rinnastettiin verotuksessa täydellisesti osakeyhtiöihin. Näin ollen taulukossa 4 esitetty säännöllisen tuloveron asteikko pitää — enimmäismääriä lukuun ottamatta — täysin paikkansa niiden osuuskuntien suhteen, joita vuoden 1924 lain 13 § koskee.

Osuuskuntien verotettavaa tuloa määrättäessä on niiden yleensä sallittu tehdä samat vähennykset nettotulosta kuin osakeyhtiöittenkin.

Taulukko 32.

Osuuskunnille maksuunpantujen tuloverojen raskaus vv. 1938—1945.

Vero- vuosi	1	2	3	4	5	6	Verotettu tulo	
	Säänn. tulo- vero	Suh- danne- vero	Ylim. tulo- vero	Valtion tulo- verot (1+2+3)	Kunnan ja kirkon verot	Kaikki tulo- verot (4+5)	milj. mk	% netto- tulosta
	milj. mk							
1938	16.9	—	—	16.9	7.6	24.5	141.4	94.3
1939	21.9	3.7	—	25.6	9.7	35.3	152.4	92.5
1940	31.6	32.5	—	64.1	13.9	78.0	219.8	94.5
1941	39.4	40.8	—	80.2	14.4	94.6	218.4	92.9
1942	37.6	9.2	—	46.8	15.2	62.0	208.8	85.3
1943	54.0	2.4	11.2	67.6	21.3	88.9	225.0	84.6
1944	48.5	8.5	12.1	69.1	25.8	94.9	242.3	86.4
1945	96.8	—	—	96.8	36.6	133.4	358.5	90.1

Vero- vuosi	Säänn. tulo- vero	Suh- danne- vero	Ylim. tulo- vero	Valtion tulo- verot	Kunnan ja kirkon verot	Kaikki tulo- verot	Valtion tulo- verot	Kaikki tulo- verot
	% nettotulosta						% verotetusta tulosta	
1938	11.2	—	—	11.2	5.1	16.3	12.0	17.3
1939	13.3	2.2	—	15.5	5.9	21.4	16.8	23.2
1940	13.5	14.0	—	27.5	6.0	33.5	29.2	35.5
1941	16.8	17.3	—	34.1	6.1	40.2	36.7	43.3
1942	15.4	3.7	—	19.1	6.2	25.3	22.4	29.7
1943	20.3	0.9	4.2	25.4	8.0	33.4	30.0	39.5
1944	17.3	3.0	4.3	24.6	9.2	33.8	28.5	39.2
1945	24.3	—	—	24.3	9.2	33.5	27.0	37.2

Vuoden 1943 lain mukaan on osuuskunnilla kuitenkin oikeus vähentää tulostaan ylijäämäpalautukset, mikä merkitsee melkoista kevenystä itse veroon.

Säännöllisen tuloveron raskaus tutkittujen osuuskuntien osalta, joita kaikkia koskee vuoden 1924 lain 13 §, käy ilmi taulukosta 32. Huomautettakoon heti, että kaikki osuuskunnat ovat olleet niin suuria, että niiden tuloihin on sovellettu veroasteikon korkeinta prosenttia, ts. veron osuus verotetusta tulosta on sama kuin asteikon korkein

luku kunakin vuonna (ks. taulukko 4). Säännöllisen tuloveron rasitus näyttää osuuskuntien kohdalla olleen v. 1942 pienempi kuin v. 1941 samoista syistä kuin osakeyhtiöittenkin — verotetun tulon suhde nettotuloon oli 92.9 % v. 1941 ja 85.3 % v. 1942. — Uuden lain tultua voimaan aiheutti ylijäämäpalautusten vähentäminen sen, että veron suhde nettotuloon jäi melkoista pienemmäksi kuin sen suhde verotettuun tuloon.

Taulukossa 32 kiinnittää erityisesti huomiota se, että tuloveron suhde nettotuloon nousi vuoden 1942 15.4 %:sta 20.3 %:iin v. 1943. Vaikkapa vuoden 1943 lukuun sisältyvä 20 %:n lisävero jätettäisiin ottamatta huomioon, nousisi tuloveron osuus nettotulosta ilman sitäkin 16.9 %:iin v. 1943. Osuuskuntien tulovero muodostui siis uuden tuloverolain johdosta raskaammaksi, jopa niin paljon, että veron suhde nettotuloon oli v. 1943 vielä korkeampi kuin v. 1941! Tämä ilmiö johtui siitä, että osuuskuntiin ei entisen lain ollessa voimassa sovellettu voittoprogrossiota. Kuten muistettaneen, oli osakeyhtiöitten laita päinvastoin siten, että uusi laki kevensi tuloveron rasitusta.

Suhdanneveron maksamisessa ei osuuskunnilla ole ollut mitään helpotuksia osakeyhtiöihin verrattuina. Huolimatta siitä, että verotettavaa tuloa laskettaessa osuuskunnat eivät ole saaneet vähentää ylijäämäpalautuksia uuden tuloverolainkaan aikana, eivät tutkittujen osuuskuntien säännöllinen tulovero ja suhdannevero yhteenlasketuina ole minään vuonna nousseet niin korkeiksi, että osuuskunnat olisivat saaneet suhdanneveron palautusta aikaisemmin mainitun rajaprosentin ylityksen johdosta. Tämä on tietenkin johtunut säännöllisen tuloveron pienuudesta.

Suhdanneveron rasituksen kehitys (taulukko 32) onkin saman suuntaisen kuin osakeyhtiöille alunperin maksuunpannun suhdanneveron (vrt. taulukko 7), joskin vuosien 1942—1944 rasitus on huomattavasti pienempi. Jälkimmäinen seikka on seuraus siitä, että osuuskuntien tulot kasvoivat verraten vähän näinä vuosina — suhdanneveroa maksaneita osuuskuntia oli tänä aikana myös suhteellisesti vähemmän kuin osakeyhtiöitä. — Suhdanneveron jälkiverotuksella koottu määrä oli vv. 1940—1942 melkoinen, suunnilleen 3—5 % nettotulosta.

Ylimääräistä tuloveroa ovat osuuskunnat maksaneet samoin kuin osakeyhtiötkin¹, ja sen rasitus on myös ollut miltei yhtä suuri (taulukko 32).

¹ Ks. viitteitä s. 51.

Kunnan ja kirkon verotuksessa on tietyillä osuuskunnilla myös ollut oikeus vähentää puolet tulostaan, kuten valtion verotuksessakin entisen tuloverolain mukaan. Kunnan verotuksessa ei tämä helpotus kuitenkaan koskenut kiinteistöstä ja teollisuustuotteiden valmistuksesta tai jalostamisesta saatua tuloa. Tämä oikeus poistettiin v. 1943, kuten valtion verotuksessakin, ja siitä lähtien ovat osuuskunnat saaneet nettotulostaan vähentää vain ylijäämäpalautukset tavanomaisten vähennysten lisäksi.

Tutkitut osuuskunnat ovat — yhtä lukuun ottamatta — maksaneet veroa myös muille kunnille ja seurakunnille, niin että Helsingissä maksetut verot ovat vain suunnilleen puolet koko kunnan ja kirkon verojen määrästä.

T a u l u k k o 3 3.

*Osuuskunnille maksuunpantujen omaisuusverojen rasitus
vv. 1938—1945.*

Vero- vuosi	1	2	3	4	5
	Säänn. omaisuus- vero	Ylim. varallisuus- vero	Molemmat omaisuus- verot (1+2)	Omaisuu- den- luovutus- vero	Kaikki omaisuus- verot (3+4)
milj. mk					
1938	7.5	—	7.5	—	7.5
1939	11.9	—	11.9	27.1	39.0
1940	12.8	—	12.8	27.1	39.9
1941	21.5	13.6	35.1	27.1	62.2
1942	25.3	18.6	43.9	27.1	71.0
1943	7.6	21.0	28.6	27.1	55.7
1944	15.1	25.4	40.5	93.6	134.1
1945	14.9	—	14.9	46.8	61.7
‰ netto-omaisuudesta					
1938	9.5	—	9.5	—	9.5
1939	14.2	—	14.2	32.4	46.6
1940	14.2	—	14.2	30.2	44.4
1941	19.1	12.1	31.2	24.0	55.2
1942	19.1	14.1	33.2	20.5	53.7
1943	5.4	14.8	20.2	19.1	39.3
1944	7.9	13.4	21.3	49.3	70.6
1945	7.9	—	7.9	24.9	32.8

Kuten taulukosta 32 havaitaan, pysyttelivät osuuskuntien kunnan ja kirkon verot 6 %:n paikkeilla nettotulosta aina vuoteen 1943 asti, jolloin ne lainmuutosten vuoksi nousivat 8 %:iin, seuraavina vuosina vielä hieman suuremmiksi.

Säännöllistä omaisuusveroa, ylimääräistä varallisuusveroa ja I omaisuudenluovutusveroa osuuskunnat ovat maksaneet samoin kuin osakeyhtiötkin. II omaisuudenluovutusveron suhteen, on huomattava, että kaikki osuuskunnat suorittavat sitä vuosittain — kertakaikkisena maksavat sen vain suuret osakeyhtiöt. Koska maksuunpantu omaisuudenluovutusvero, jota ei vielä ole suoritettu, on laskelmissa luettu velaksi, on osuuskuntien netto-omaisuus vuodesta 1944 vuoteen 1945 kasvanut vähemmän kuin osakeyhtiöitten (vrt. s. 59). Omaisuusverojen suuruus käy ilmi taulukosta 33.

Yhteenvetona edellä esitetystä voidaan ensinnäkin todeta, että säännöllinen tulo- ja omaisuusvero kokonaisuudessaan ei osuuskuntien osalta uuden lain v. 1943 tultua voimaan pienentynyt läheskään niin paljon kuin osakeyhtiöitten. Osuuskuntien nettotulosta meni säännöllistä tulo- ja omaisuusveroa 25.7 % v. 1942 ja 23.2 % v. 1943 vastaavien lukujen osakeyhtiöitten kohdalla ollessa 33.9 % ja 24.4 %. Tämä johtui juuri siitä, että osuuskuntien tulovero uuden lain nojalla kasvoi osakeyhtiöitten tuloveron sensijaan alentuessa.

Tuloverot (taulukko 32 ja kuvio 9) kokonaisuudessaan näyttävät kasvaneen varsin jyrkästi aina vuoteen 1941, jolloin niihin meni 40.2 % nettotulosta. Suhdanneveron pienemisen vuoksi niitten rasitus laski seuraavana vuonna noin neljännekseen nettotulosta, mutta vuodesta 1943 lukien se on pysynyt noin kolmanneksena nettotulosta. Osuuskuntien tuloverot ovat yleensä olleet lievemmat kuin osakeyhtiöitten — poikkeuksen muodostaa ainoastaan suhdannevero vv. 1939 ja 1941.

Omaisuusverot (taulukko 33 ja kuvio 9) puolestaan nousivat vv. 1939—1942 noin 4.5—5.5 %:iin netto-omaisuudesta. Raskaimmiksi ne muodostuivat v. 1944 II omaisuudenluovutusveron kaksinkertaisen määrän johdosta. Ylimääräisten verojen pienennyttyä omaisuusverojen suhde netto-omaisuuteen aleni v. 1945 kuitenkin vuoden 1940 tasoakin alemmaksi. Kauppayhtiöihin verrattuina ovat osuuskuntien säännöllinen omaisuusvero ja ylimääräinen varallisuusvero olleet hieman raskaammat, omaisuudenluovutusvero puolestaan jokseenkin saman suuruinen.

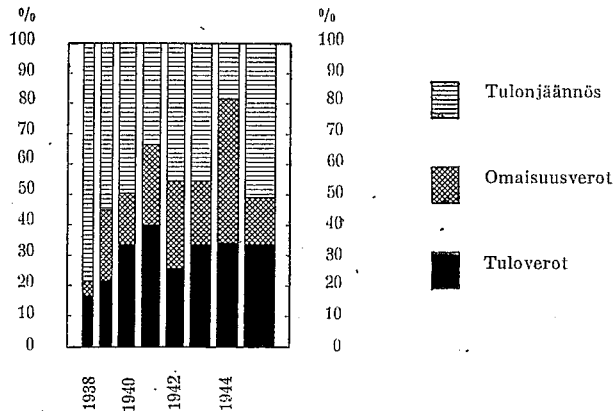
Taulukko 34.

Osuuskunnille maksuunpantujen verojen kokonaisrasitus
vv. 1938—1945.

Vero- vuosi	Tulo- verot	Omaisuus- verot	Kaikki verot	Kaikki verot	Tulo- verot	Omaisuus- verot	Kaikki verot	Kaikki verot
	% nettotulosta			% vero- tetusta tulosta	‰ netto-omaisuudesta			% liike- vaihdesta
1938	16.3	5.0	21.3	22.6	31.1	9.5	40.6	0.6
1939	21.4	23.7	45.1	48.8	42.2	46.6	88.8	1.4
1940	38.5	17.2	50.7	53.6	86.9	44.4	131.3	2.2
1941	40.2	26.5	66.7	71.8	84.0	55.2	139.2	2.7
1942	25.3	29.0	54.3	63.7	46.8	53.7	100.5	2.2
1943	33.4	20.9	54.3	64.3	62.6	39.3	101.9	1.8
1944	33.8	47.8	81.6	94.5	49.9	70.6	120.5	2.9
1945	33.5	15.5	49.0	54.4	70.9	32.8	103.7	1.5

Kaikki verot (taulukko 34 ja kuvio 9) kasvoivat tuloihin verrattuna vuodesta 1938 varsin jyrkästi vuoteen 1941 asti, jolloin niihin meni 66.7 % nettotulosta (71.8 % verotetusta tulosta). Kahtena seuraavana vuonna oli rasitus melkoista pienempi, mutta v. 1944 se nousi suurimmilleen, 81.6 %:iin nettotulosta (94.5 %:iin verotetusta tulosta) ja — niinkuin voidaan huomata — tämä tapahtui omaisuudenluovutusveron ansiosta. Vuoden 1945 kokonaisrasitus laski kui-

Kuvio 9. Osuuskunnille maksuunpannut verot vv. 1938—1945, % nettotulosta.



Kuviossa pinta-alat osoittavat tulonjäännöksen, omaisuusverojen ja tuloverojen markkamääräistä kehitystä eri vuosina.

tenkin vuoden 1940 tasolle. — Tuloverot ovat olleet omaisuusveroja suuremmat muulloin paitsi vv. 1939, 1942 ja 1944. Osuuskuntien kaikki verot ovat suhteessa nettotuloon olleet koko vertailuajan pienemmät kuin osakeyhtiöitten.

Verrattuina netto-omaisuuteen nousivat kaikki verot vuodesta 1938 kaksinkertaisiksi vuoteen 1939 ja kolminkertaisiksi vuoteen 1940. Kasvua jatkui vielä v. 1941, jolloin verojen suhde netto-omaisuuteen nousi noin 14 %:iin, mutta sen jälkeen — vuoden 1944 poikkeusta lukuun ottamatta — on verojen suhde pysytellyt 10 %:n paikkeilla. Osuuskuntien verojen suhde netto-omaisuuteen on ollut alempi kuin osakeyhtiöitten, teollisuusyhtiöitä v. 1945 lukuun ottamatta.

Osuuskuntien verojen suhde liikevaihtoon oli vv. 1940—1944 noin 2—3 % laskien v. 1945 1.5 %:iin eli suunnilleen vuoden 1939 tasolle. Suhde on siten ollut huomattavasti pienempi kuin osakeyhtiöitten kohdalla.

Loppusanat.

Osakeyhtiöitten ja osuuskuntien verotus on, kuten tutkimuksesta selviää, ollut sodan aikana ja sen jälkeen monin verroin raskaampaa kuin ennen sotaa. Tähän ovat olleet syynä lukuisat ylimääräiset verot sekä se seikka, että muutamien verojen, nim. entisen tulo- ja omaisuusveron, suhdanneveron sekä omaisuudenluovutusverojen asteikot ovat olleet progressiivisia, niin että reaalisesti saman arvoisista tuloista ja omaisuudesta on mennyt sitä enemmän veroa, mitä enemmän tulojen ja omaisuuden nimellinen arvo on inflaation vuoksi kasvanut.

Korkeaa verotusta on edelleen kärjistänyt se epämääräisyys, jonka on esityksen kuluessa todettu olleen ominaista verorasituksen suuruudelle. Eräitten verojen — ennen muita entisen säännöllisen tuloveron ja suhdanneverojen — määräämisperusteet olivat sellaisia, että yhteisöjen — samoin kuin lainsäätäjänkin — oli mahdotonta päätellä niiden tosiasiallista suuruutta etukäteen. Toiseksi kaikki ylimääräiset verot ja monet säännöllisen tulo- ja omaisuusveron korotuksistakin säädettiin vasta verovuoden jälkeen, niin että yhteisöt eivät tietynä toimintavuotena tienneet, miten paljon ja miten suuria ylimääräisiä veroja ne joutuivat vuoden tulon ja omaisuuden perusteella maksamaan, eivätkä aina edes sitä, miten korkeina jo tiedossa olevat verot tultiin kantamaan. Tällainen epätietoisuus ei korkean verorasituksen vuoksi voinut olla haittaamatta yhteisöjen toimintaa ja tulevaisuutta koskevia suunnitelmia.

Toisaalta on tunnustettava, että inflaatio on jossakin määrin keventänyt verorasitusta. Kun useimmat verot on peritty vasta verovuoden jälkeen, niin tulojen nimellisesti kasvaessa nuo verot on voitu suorittaa suuremmista tuloista kuin ne tulot, joitten perusteella verot on määrätty, kuten edellä on havaittu verrattaessa keskenään maksuunpantujen ja perittyjen verojen räsistusta. Erityisen kevennyksen tuotti inflaatio niille yhteisöille, jotka suorittivat I omaisuudenluovutusveron säädettynä kantoaikoina eivätkä kiirehtineet suorittamaan sitä ennakolta — ennakkomaksuista saaduista alennuksista huolimatta. Mutta kuitenkin on myönnettävä, että perittyjen verojen rasi-

tuskin on kaikesta huolimatta muodostunut hyvin suureksi — kanto-aikojen yhteensattumisen vuoksi eräinä vuosina suuremmaksikin kuin maksuunpantujen verojen rasisus.

Verorasituksen suuruutta arvosteltaessa ei kuitenkaan saada unohtaa sitä, mitenkä inflaatio on vaikuttanut yhteisöjen taloudelliseen asemaan ja sitä tietä välillisesti myös niiden verorasitukseen. Kun velat ovat pysyneet nimellisarvoltaan muuttumattomina velkapääomalla hankitun omaisuuden markkamääräisen arvon sen sijaan kasvaessa inflaation mukana, on yhteisöille syntynyt voittoa, joka on realisoitunut maksettaessa velka takaisin muulla kuin uudella velalla tai myytävässä velkapääomalla hankittua omaisuutta. Samaten on voittoa syntynyt sen vuoksi, että velkain korot ovat pysyneet muuttumattomina, mutta velkapääomalla hankitun omaisuuden tuotto on inflaation johdosta markkamääräisesti kasvanut. Kun ottaa huomioon, että sekä osakeyhtiöitten että osuuskuntien velat olivat sota-aikana melkein yhtä suuret kuin niiden netto-omaisuus, pahimpana inflaatiovuotena 1945 vielä suuremmatkin, voitaisiin ensi näkemältä arvioida varsin suureksi se etu, mikä niille on koitunut tai vastaisuudessa saattaa koitua tästä velkojen ja velkain korkojen nimellisarvon muuttumattomuudesta. Tuollaista johtopäätöstä on kuitenkin uskallettua tehdä, ennen kun tiedetään, minkä laatuista ja miten pitkäaikaisia nuo velat ovat olleet, millä varoilla ne on maksettu takaisin, mitä omaisuutta velkapääomalla on hankittu jne.

Toisaalta on otettava huomioon ne tekijät, jotka inflaatioaikana ovat vähentäneet yhteisöjen omaisuuden reaalista kokonaisarvoa. Tässä suhteessa on ennen kaikkea mainittava poistojen riittämättömyys. Liikkeen jatkuvuus ja omaisuuden reaaliarvon säilyttäminen luonnollisesti edellyttäisivät, että poistot tehtäisiin asianomaisen omaisuusesineen jälleenhankinta-arvon perusteella. Inflaation aikana on tämän lisäksi ehtona, että poistovarot välittömästi kiinnitetään reaaliomaisuuteen, jotta niiden reaaliarvo säilyisi rahan arvon heikkenemisestä huolimatta.

Näitä edellytyksiä ei ole suureltakaan osalta täytetty. Kuten tunnettua ovat yritykset tehneet poistot hankinta- tai valmistusarvon perusteella, niinkuin kirjanpitolakikin määrää. Poistovarot on sopivien sijoituskohteitten puuttuessa täytynyt monesti suureksi osaksi säilyttää rahoitusomaisuuden muodossa, käteisinä varoina, obligaatioina, pankkisaatavina jne., jolloin niiden reaaliarvo on luonnollisesti alentunut inflaation mukana. Varojen sijoittaminen käyttöomaisuuteen on vain vähäisessä määrässä voinut tulla kysymykseen, koska

rakennusten, koneitten ja kaluston kunnostaminen ja uusiminen — niiden laajentamisesta ja lisäämisestä puhumattakaan — ei sodan aikana yleensä ollut mahdollista. Myöskään vaihto-omaisuuden lisääminen ei usein ole tarjonnut riittäviä sijoituskohteita tavarain ja työvoiman puutteen vuoksi. Päinvastoin liikkeitten varastojen pienentyessä ja tuotantolaitteiden, rakennusten jne. kuluessa ovat entisetkin poistot ja »salaiset reservit», jotka hyvän liiketavan mukaan oli aikaisemmin tehty aliarvostamalla varastot tai muilla keinoin, tulleet päivänvaloon lisääntyneitten rahatulojen muodossa.

Liikkeyritysten omaisuuden kokoomuksessa on näin ollen olosuhteiden pakosta tapahtunut siirtymistä reaaliomaisuudesta rahoitusomaisuuteen. Tästä on ollut muitakin haitallisia seurauksia kuin se, että kokonaisomaisuuden reaaliarvo on tullut entistä alttiimmaksi inflaation aiheuttamille rahan arvon vaihteluille ja niiden vuoksi laskenut. On nimittäin täysin ilmeistä, että tämän siirtymisilmiön tuloksena lisääntyneet rahatulot ovat harhauttaneet yrittäjiä huolettomampaan rahankäyttöön ja viekotelleet heitä ryhtymään sellaisiin liiketoimiin, joihin ei asiallisesti olisi ollut varaa. Mutta vielä suurempi ja tämän tutkimuksen tuloksia arvosteltaessa erityisesti varteen otettava haitta on aiheutunut siitä, että myöskin verotuksessa hyväksytään ainoastaan rakennusten, koneitten ja kaluston hankinta-arvon mukaan lasketut poistot, joitten enimmäismäärä on nimenomaan lailla vahvistettu. Kirjanpidon mukaisen, näennäisesti kasvaneen »voiton» perusteella on veroihin siten ollut luovutettava varoja, jotka tosiasiallisesti ovat olleet osaksi ainoastaan rahaksi muuttunutta entistä reaaliomaisuutta, aikaisemmin tehtyjä poistoja ja sellaisia varoja, jotka olisi ollut käytettävä uusiin poistoihin reaaliomaisuuden kulumisen ja vanhentumisen korvaamiseksi, mutta jotka verotuksessa noudatetun hankinta-arvoperiaattéen nojalla on luettu yrityksen juoksevaksi tuloksi. Tämä epäkohta on sitäkin tuntuvampi, kun muistetaan, miten korkea verorasitus on ollut koko sota-ajan.

Edellä mainittuja seikkoja on ollut näin lopuksi syytä tähdentää, jotta ymmärrettäisiin, mitä tässä tutkimuksessa esitetyt numeroluvut verorasituksesta todellisuudessa sisältävät ja millaista taustaa vasten niitä on tarkasteltava. Jos kysymyksessä olisi normaalin aika, jolloin hintataso ja rahan arvo olisivat suhteellisen konstantteja, olisi tämänkaltainen edustava tilastollinen tutkimus huomattavasti varmemmalla pohjalla, ja siitä voitaisiin tehdä verraten luotettavia yleisiä johtopäätöksiä. Toisin on laita puheen ollessa vuosien 1938 ja 1945 välisestä ajasta, jolloin sodankäynti, muutokset ulkomaisissa

kauppasuhteissa, inflaatio ja pitkälle ulotettu säännöstely katkaisivat tavanomaisen suhdannekehityksen ja johtivat talouselämän täysin poikkeukselliseen tilaan. Näissä oloissa jää pelkästään verotuksen numerollista suuruutta selvittävä tutkimus, mihin puitteisiin tässä on rajoitettu, pakostakin yksipuoliseksi, eikä se kykene antamaan läheskään täydellistä kuvaa verotuksen reaalista vaikutuksista yhteisöjen taloudelliseen asemaan, yhteisöjen palveluksessa olevien tuotantovoimien käyttöön, kuntoon ja tehokkuuteen, tuotannon tuloksiin, yritteliäisyyteen jne., sanalla sanoen niistä reaalista arvoista, joitten tunteminen on kuitenkin viime kädessä tärkeintä yhteisöjen verorasituksen suuruutta arvosteltaessa.