

27.3.2008

Dnro 36/4/08

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Petri Jääskeläinen

Esittelijä: Vanhempi oikeusasiamiehensihteeri Ulla-Maija Lindström

YHTEISÖN KIRKOLLISVEROVELVOLLISUUS

1

KANTELU

Kantelija pyysi kantelukirjoituksessaan oikeusasiamiestä puuttumaan hänen mielestään perustuslain vastaiseen menettelyyn. Perustuslain 11 §:n mukaan kukaan ei ole velvollinen osallistumaan omantuntonsa vastaisesti uskonnon harjoittamiseen. Perustuslain hengen mukaan ketään ei näin ollen myöskään pitäisi voida pakottaa lainsäädännöllä tai muutoin osalliseksi omantunnon vastaisen uskonnollisen yhteisön toimintaan.

Kirkon yhteisöverotusoikeutta koskeva lainsäädäntö asettaa uskontokuntiin kuulumattomat ja verotusoikeuden ulkopuolisten uskontokuntien yhteisöjen jäsenet kuitenkin ammattinharjoittajina, yrittäjinä tai yhteisöjen ja yhdistysten jäseninä perustuslain vastaiseen tilanteeseen, kun he joutuvat verolain pakottamina osallistumaan omantuntonsa vastaisen uskonnon harjoittamisesta aiheutuvien kulujen maksamiseen yritys- ja yhteisötoimintansa kautta. Kantelija toivoi, että eduskunnan oikeusasiamies selvittäisi perustuslain ja verolain vastaisen ristiriidan sekä antaisi lausunnon, kumpi lainsäädäntö on pätevämpi.

Lisäksi kantelija pyysi oikeusasiamiestä selvittämään, pitääkö veroviranomainen verolain toimeenpanemisesta johtuvaa rekisteriä suomalaisten yhtiöiden osakkaiden ja yhdistysten jäsenten uskonnollisista vakaumuksista ja onko tämänkaltaisen rekisterin ylläpito ristiriidassa henkilötietojen suojaa säätelevän lain kanssa.

2

OIKEUSOHJEET

Perustuslaki

Perustuslain 11 §:n 1 momentin mukaan jokaisella on uskonnon ja omantunnon vapaus. Pykälän 2 momentin mukaan uskonnon ja omantunnon vapauteen sisältyy oikeus tunnustaa ja harjoittaa uskontoa, oikeus ilmaista vakaumus ja oikeus kuulua tai olla kuulumatta uskonnolliseen yhdyskuntaan. Kukaan ei ole velvollinen osallistumaan omantuntonsa vastaisesti uskonnon harjoittamiseen.

Perustuslain 80 §:n 1 momentin mukaan lailla on säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan kuuluvat lain alaan.

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Perustuslain 121 §:n 3 momentin mukaan kunnilla on verotusoikeus. Lailla säädetään verovelvollisuuden ja veron määräytymisen perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Verolainsäädäntöä

Tuloverolain 1 §:n 3 momentin mukaan yhteisön ja yhteisötuuden tulosta suoritetaan veroa valtiolle, kunnalle ja seurakunnalle.

Tuloverolain 124 §:n 1 momentin mukaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän on suoritettava valtiolle tuloveroa verotettavasta ansiotulostaan progressiivisen tuloveroasteikon perusteella ja verotettavasta pääomatulostaan tuloveroprosentin mukaan. Muun verovelvollisen on suoritettava tuloveroa verotettavasta tulostaan tuloveroprosentin mukaan.

Pykälän 2 momentin mukaan pääomatulojen tuloveroprosentti on 28. Yhteisön ja yhteisötuuden tuloveroprosentti on 26. Yhteisöjen ja yhteisötuuksien veron jakautumisesta eri veronsaajien kesken säädetään verontilityslaisissa.

Verotusmenettelystä annetun lain 1 §:n 1 momentin mukaan tässä laissa säädetään verotusmenettelystä ja muutoksenhausta verotukseen. Pykälän 2 momentin mukaan lakia sovelletaan seuraaviin veroihin ja maksuihin 1) valtiolle tulon perusteella suoritettava vero (valtionvero), 2) kunnalle tulon perusteella suoritettava vero (kunnallisvero), 3) yhteisön ja yhteisötuuden tulon perusteella suoritettava vero (yhteisön tulovero), 4) evankelisluterilaisen kirkon ja ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnalle suoritettava vero (kirkollisvero) ja 5) Kansaneläkelaitokselle suoritettava vakuutetun maksu (sairausvakuutusmaksu).

Verontilityslain 1 §:n 1 momentin mukaan valtiolle, kunnille, seurakunnille, Kansaneläkelaitokselle, metsänhoitoyhdistyksille ja metsäkeskuksille (veronsaajat) tilitetään verotusmenettelystä annetussa laissa ja enakkoperintälaissa tarkoitetut verot ja maksut sekä kiinteistöverot, työnantajan sosiaaliturvamaksut ja metsänhoitomaksut (verot) siten kuin tässä laissa säädetään.

Verontilityslain 3 luvussa säädetään yhteisöveron tilittämisestä.

Lain 11 §:n mukaan tuloverolain 3 §:ssä tarkoitettujen yhteisöjen ja 5 §:ssä tarkoitettujen yhteisötuuksien suorittama tulovero, ennakko ja ennakon täydennysmaksu (yhteisövero) tilitetään veronsaajille tässä luvussa säädettyjen jako-osuuksien perusteella.

Lain 12 §:ssä säädetään veronsaajaryhmistä ja jako-osuuksista. Pykälän 1 momentin mukaan valtion jako-osuus on 76,22 prosenttia, kuntien jako-osuus on 22,03 prosenttia ja seurakuntien jako-osuus on 1,75 prosenttia yhteisöverosta. Evankelisluterilaisten seurakuntien yhteisövero on 99,92 prosenttia ja ortodoksisten seurakuntien yhteisövero on 0,08 prosenttia seurakuntien yhteisöverosta. Pykälän 2 momentin mukaan kunnille ja seurakunnille tuleviin yhteisöveroihin lisätään tuloverolain 21 ja 22 §:ssä tarkoitettujen yhteisöjen verot siten, että kuntien osuus on 92,6409 prosenttia ja seurakuntien osuus 7,3591 prosenttia.

Lain 14 §:n 1 momentin mukaan valtiovarainministeriö vahvistaa kunnan verovuoden jako-osuuden laskentaperusteet kuntien yhteisöveroista ja evankelis-luterilaisen seurakunnan verovuoden jako-osuuden laskentaperusteet seurakuntien yhteisöveroista kuultuaan kuntien keskusjärjestöä ja Kirkkohallitusta.

Verontilityslakia muutettiin lailla 1221/2006, joka tuli voimaan 1.1.2007. Lain esitöissä (HE 144/2006 vp) todettiin muun ohella, että valtion ja kuntien välisen kustannustenjaon tarkistuksen johdosta tehtävä kunnallisverotuksen ansiotulovähennyksen pienentäminen laajensi myös kirkollisveron veropohjaa, joten se lisää seurakuntien verotuottoa noin 11 miljoonalla eurolla. Kunnallisverotuksen ansiotulovähennykseen tehtävän muutoksen tavoitteena ei ollut kirkollisveron tuoton kasvattaminen, vaan ainoastaan kuntien verotulojen lisääminen valtion ja kuntien välisen kustannustenjaon tarkistusta vastaavasti. Verovelvollisille kunnallisverotuksen kiristymisen lisäksi myös kirkollisverotuksen kiristyminen kompensoidaan valtionverotusta keventämällä. Seurakunnille tuleva verotuoton lisäys ehdotettiin sen vuoksi korvattavaksi valtiolle alentamalla seurakuntien yhteisöveron jako-osuutta 0,19 prosenttiyksiköllä 1,94 prosentista 1,75 prosenttiin ja korottamalla valtion jako-osuutta vastaavasti 76,03 prosentista 76,22 prosenttiin.

Hallintovaliokunta kiinnitti verontilityslain muutosta koskevaan hallituksen esitykseen antamassaan lausunnossa (HaVL 39/2006 vp) huomiota siihen, että seurakuntien yhteisövero-osuus on tarkoitettu muun muassa kattamaan hautaustoimilaillo seurakuntien velvollisuudeksi säädetyn hautaustoimen kustannukset koko väestön osalta. Sitä käytetään myös muun muassa väestökirjanpitoon liittyviin tehtäviin, kulttuurihistoriallisesti arvokkaiden rakennusten ylläpitoon, diakoniatyöhön sekä muuhun yhteiskunnallisesti merkittävään työhön (HaVL 10/2005 vp - MINS 3/2003 vp). Valiokunta korosti, että valtion tulee omalta osaltaan huolehtia siitä, etteivät yhteisöverojärjestelmässä tapahtuvat muutokset heikennä kirkon mahdollisuuksia hoitaa yhteiskunnallisia tehtäviään. Valtiovarainvaliokunta mietinnössään (VaVM 37/2006) yhtyi tähän hallintovaliokunnan lausunnossaan korostamaan näkemyskseen.

Oikeuskäytäntöä

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO 1994 B 501 mukaan vaikka elinkeinotoimintaa harjoittavan osakeyhtiön osakkaina olevien rekisteröityjen yhdistysten jäsenet kuuluivat siviilirekisteriin, yhtiö oli velvollinen suorittamaan veroa evankelisluterilaiselle kirkolle. Osakeyhtiötä kohdanneella kirkollisverotuksella ei ollut rajoitettu kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan kansainvälisen yleissopimuksen 18 artiklan 1 kappaleessa tarkoitettua oikeutta ajatuksen, omantunnon ja uskonnon vapauteen.

3

ARVIOINTI

Perustuslain 11 §:n 1 momentin mukaan jokaisella on uskonnon ja omantunnon vapaus. Pykälän 2 momentin mukaan uskonnon ja omantunnon vapauteen sisältyy oikeus tunnustaa ja harjoittaa uskontoa, oikeus ilmaista vakaumus ja oikeus kuulua tai olla kuulumatta uskonnolliseen yhdyskuntaan. Kukaan ei ole velvollinen osallistumaan omantuntonsa vastaisesti uskonnon harjoittamiseen.

Evankelisluterilaisen kirkon oikeus yhteisöveron tuottoon perustuu tuloverolain 1 ja 124 §:n säännöksiin. Yhteisön ja yhteisetuuden tulosta suoritetaan veroa valtiolle, kunnalle ja seurakunnalle. Verontilitys-laissa säädetään veronsaajaryhmien jako-osuuksista yhteisöveroon eli niistä prosentiosuuksista, joiden mukaan yhteisöveroa tilitetään myös evankelisluterilaiselle seurakunnalle ja ortodoksiselle seurakunnalle.

Voimassa olevaa verotusjärjestelmää on arvioitu korkeimman hallinto-oikeuden vuonna 1994 antamassa päätöksessä, jossa katsottiin, ettei osakeyhtiötä kohdanneella kirkollisverotuksella rajoitettu kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevassa kansainvälisessä yleissopimuksessa tarkoitettua oikeutta ajatuksen, omantunnon ja uskonnon vapauteen. Korkeimman hallinto-oikeuden päätös

ja arvio on annettu ennen vuoden 1995 perusoikeusuudistusta ja uutta voimassa olevaa perustuslakia (731/1999).

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen ja perustuslain säätämisen jälkeen eduskunnassa on kuitenkin muun ohella hautaustoimilakia koskevan sääntelyn ja verontilityslakia koskevan lainmuutoksen yhteydessä arvioitu evankelisluterilaisen seurakunnan oikeutta yhteisöveron tuottoon. Hallintovaliokunta totesi lausunnossaan (HaVL 10/2005), ettei ollut ilmennyt tarvetta muuttaa hautaustoimilain 6 §:ää edellyttäen, että kirkon saama yhteisövero-osuus kattaa hautaustoimen kustannukset. Niin ikään hallintovaliokunta korosti lausunnossaan (HaVL 39/2006), että valtion tulee omalta osaltaan huolehtia siitä, etteivät yhteisöverojärjestelmässä tapahtuvat muutokset heikennä kirkon mahdollisuuksia hoitaa yhteiskunnallisia tehtäviään. Valtiovarainvaliokunta mietinnössään (VaVM 37/2006) yhtyi hallintovaliokunnan lausunnossa esitettyyn näkemykseen.

Eduskunnan oikeusasiamiehen tulee perustuslain 109 §:n mukaan valvoa, että tuomioistuimet ja muut viranomaiset sekä virkamiehet, julkisyhteisön työntekijät ja muutkin julkista tehtävää hoitaessaan noudattavat lakia ja täyttävät velvollisuutensa.

Evankelisluterilaisen seurakunnan oikeutta yhteisöveron tuottoon on arvioitu eduskunnassa edellä selostettujen lakien säätämisen yhteydessä. Oikeusasiamies ei hänelle kuuluvan laillisuusvalvonnan puitteissa voi puuttua eduskunnan lainsäädäntötoimintaan eikä sen taustalla olevaan yhteiskunnalliseen päätöksentekoon.

Edellä esitetyn perusteella asiassa ei ole ilmennyt aihetta enemmille toimenpiteille.

Verotusmenettelystä annetussa laissa säädetään verotusmenettelystä ja muutoksenhausta verotukseen. Yhteisöillä ja yhdistyksillä on mahdollisuus saattaa verotuksensa kirkollisveron osalta tässä laissa säädettyjä muutoksenhakukeinoja käyttäen muutoksenhakuviranomaisten tutkittavaksi. Toimitettuun verotukseen haetaan muutosta kirjallisella oikaisuvaatimuksella verotuksen oikaisulautakunnalta. Oikaisulautakunnan päätöksestä voidaan valittaa hallinto-oikeuteen ja hallinto-oikeuden päätöksestä saa valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.

Pyysitte myös selvittämään, pitääkö verottaja rekisteriä suomalaisten yhtiöiden osakkaiden ja yhdistysten jäsenten vakaumuksista.

Verohallinnon rekisteriluettelo löytyy verohallinnon kotisivuilta www.vero.fi. Yhteisöverotuksen tietokannan rekisteriselosteen mukaan rekisteriin kerätään muun ohella osinkoja koskevia tietoja. Osinkotietokannan rekisteriselosteen mukaan rekisteriin kerätään muun ohella osingonsaajan yksilöintitiedot, osingonmaksajan yksilöintitiedot ja osinkoa koskevat tiedot. Asiakastietokantaan merkitään henkilöasiakkaiden perustustiedot, joihin kuuluu muun ohella nimitiedot, henkilötunnus, ammatti, kieli, osoite- ja muut yhteystiedot sekä asiakkaan kirkkokunta tai siviilirekisteri.

Näiden rekisterien yhteyshenkilöltä ylitarkastaja Ilkka Niskaselta puhelimitse 17.3.2008 saadun tiedon mukaan edellä selostetut tiedot kerätään yhteisön ja osakkaan tai henkilöasiakkaan verotusten toimittamiseksi. Yhteisöjen ja osakkaiden verotuksessa tarkastetaan, että yhteisön ja osakkaan ilmoittamat erät on ilmoitettu ja käsitelty yhdenmukaisesti. Muutoinkin rekistereihin kerätään vain verotuksen toimittamisen kannalta tarvittavia tietoja.

Henkilötietolain 38 §:n 1 momentin mukaan tietosuojaviranomaiset valvovat henkilötietojen käsittelyä lain tavoitteiden toteuttamiseksi. Lain 39 §:n mukaan tietosuojavaltuutetulla on oikeus salassapito-

säännösten estämättä saada tiedot käsiteltävistä henkilötiedoista sekä kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen henkilötietojen lainmukaisuuden valvonnassa.

Teillä on mahdollisuus niin halutessanne kääntyä asiassa tietosuojavaltuutetun puoleen. Tietosuojavaltuutetun toimiston osoite on PL 315, 00181 Helsinki ja puhelinneuvonnan numerot ovat 0100 86205 tai 010 36 16670.