

27.3.2008

Dnro 429/4/08

**Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Petri Jääskeläinen**

**Esittelijä: Vanhempi oikeusasiamiehensihteeri Ulla-Maija Lindström**

## **LUONNOLLISEN HENKILÖN VELVOLLISUUS SUORITTAO KIRKOLLISVEROAO VEROVUOTTA EDELTÄNEEN VUODEN LOPUN TILANTEEN MUKAAN**

1

### **KANTELU**

Kantelija kertoi, että hän teki joulun alla 2007 vakaan päätöksen erota entisestä seurakunnastaan, sillä hän ei uskonut sen toiminnan oikeellisuuteen. Hän soitti asiasta maistraattiin joulun alla ilmoitukseen erostaan. Hänet ohjattiin tekemään eroilmoitus sähköpostilla. Palattuaan joululomilta hän teki eroilmoituksen 4.1.2008 sähköpostilla. Hän haki uutta verokorttia ja hänelle kerrottiin verotoimistosta, että hän joutui tukemaan vakaumuksensa vastaisen järjestön toimintaa koko vuoden ajan. Hän otti yhteyttä maistraatin asiakaspalveluun ja sieltä kerrottiin, että laki velvoittaa häntä maksamaan kirkollisveroa seurakunnalle pelkästään, koska eroamista ei voi tehdä puhelimitse eikä hänelle kerrottu, että ilmoitus eroamisesta tuli tehdä edellisen vuoden puolella. Kantelija katsoi, että hänet oli asetettu vakaumuksenne suhteen hankalaan tilanteeseen.

2

### **OIKEUSOHJEET**

#### *Perustuslain säännöksiä*

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 määrätymisen perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

#### *Verosäännöksiä ja tulkintaohjeita*

Tuloverolain 1 §:n 1 momentin mukaan ansiotulosta suoritetaan veroa valtiolle, kunnalle ja seurakunnalle. Tuloverolain 130 §:ssä säädetään kunnallisveron laskentaperusteesta. Pykälän 1 momentin mukaan luonnollisen henkilön ja kuolinpesän on suoritettava kunnallisverotuksen verotettavasta tulostaan tuloveroa kunnalle kuntalain 66 §:n mukaan vahvistetun tuloveroprosentin mukaan.

Verotusmenettelystä annetun lain 1 §:n mukaan laissa säädetään verotusmenettelystä ja muutoksenhausta verotukseen. Pykälän 2 momentin mukaan lakia sovelletaan muun ohella seuraaviin veroihin ja maksuihin: kunnalle tulon perusteella suoritettavaan veroon (2 kohta) ja evankelis-luterilaisen kirkon ja ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnalle suoritettavaan veroon (4 kohta). Lain 2 §:n 1 momentin mukaan soveltuvin osin tämän lain kunnallisveroa koskevia säännöksiä sovelletaan myös kirkollisveroon sekä sairausvakuutusmaksuun.

Verotusmenettelystä annetun lain 4 §:n mukaan luonnollinen henkilö ja erillisenä verovelvollisena verotettava kotimainen kuolinpesä suorittavat kunnallisveroa kotikunnalle. Lain 5 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen luonnollisen henkilön kotikuntana pidetään kuntaa, jossa hänellä on verovuotta edeltäneen vuoden lopussa katsottava olleen kotikuntalaissa tarkoitettu asuinpaikka (vuodenvaihteen kotikunta).

Henkilöverotuksen käsikirjan (Verohallitus 2006, s. 724) mukaan 1.8.2003 voimaan tulleen uskonnonvapauslain mukaan henkilön, joka tahtoo erota uskonnollisesta yhdyskunnasta, tulee ilmoittaa eroamisestaan kirjallisesti yhdyskunnalle tai maistraatille. Henkilö katsotaan eronneeksi siitä päivästä lukien, kun yhdyskunta tai maistraatti on saanut eroilmoituksen. Eroilmoitus tulee tehdä viimeistään verovuotta edeltäneen vuoden viimeiseen päivään mennessä, jotta verovelvollinen vapautuisi suorittamasta kirkollisveroa. Olennaisena muutoksena aikaisempaan lakiin verrattuna on eroamisen alkamista koskevan harkinta-ajan poistuminen.

Korkeimman hallinto-oikeuden hallintoneuvos Olavi Sakki käsittelee artikkelissaan "Kirkollisverotusta koskevia näkökohtia erityisesti evankelis-luterilaisen kirkon osalta" (Lassi Kilpi, Juhlajulkaisu 1989, s. 239) Vero-hallinnon käsikirjan ohjetta, jonka mukaan ratkaiseva ajankohta luonnollisen henkilön kirkollisverovelvollisuudessa on verovuoden alku. Tekstin alaviitteessä numero 25 todetaan, että ohje "perustunee" korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisuihin KHO 52 II 221, KHO 54 II 224 ja KHO 57 II 131, joiden mukaan evankelisluterilaisesta kirkosta jonakin vuonna eronnut henkilö oli velvollinen suorittamaan kirkollismaksut, jotka perustuivat hänen sen vuoden tuloista kohdanneeseen kunnallistaksoitukseen. Kirjoituksen mukaan verovuoden asettaminen kirkollisverovelvollisuuden ratkaisevaksi tekijäksi on "ilmeisesti johdettu" kunnallisverotuksen verotuspaikkasäännöksistä. Kun kirkollisverotus perustuu kunnallisverotuksessa asetettaviin äyriihin, ei niiden jakaminen verovuoden osalle sen mukaan, miten kauan henkilö vuodesta on kirkkoon kuulunut, olisikaan ilman positiivista säännöstä mahdollista. Kuitenkin saatetaan pitää epäkohtana, että henkilö, joka eroaa kirkosta helmikuun alusta, joutuu kuitenkin koko vuodelta suorittamaan tuloistaan kirkollisveroa.

### *Evangelisluterilaista kirkkoa koskevia oikeusohjeita*

Perustuslain 76 §:n 1 momentin mukaan kirkkolaissa säädetään evankelis-luterilaisen kirkon järjestysmuodosta ja hallinnosta.

Kirkkolain 15 luvussa säädetään seurakunnan taloudesta. Luvun 1 §:n 1 momentin mukaan seurakunnan varoja ja tuloja saadaan käyttää ainoastaan seurakunnan tehtävien toteuttamiseen. Luvun 2 §:n 1 momentin mukaan seurakunnan jäsenten tulee osallistua niiden varojen hankkimiseen, joita tarvitaan 1 §:ssä mainittuihin menoihin. Pykälän 2 momentin mukaan se määrä, mikä kirkkovaltuuston vuosittain hyväksymän talousarvion mukaan muiden tulojen lisäksi tarvitaan menojen suorittamiseen, kootaan varainhoitovuoden kirkollisverona. Pykälän 3 momentin mukaan kirkkovaltuusto vahvistaa tuloveroprosentin. Pykälän 4 momentin mukaan kirkollisveron suorittamisen perusteista säädetään erikseen. Luvun 3 §:ssä säädetään vapautuksesta kirkollisverosta.

Evangelisluterilaisten seurakuntien virkataloista ja rahastoista annetun lain 13 §:n mukaan varojen hankkimiseksi seurakunnan talousarvioon otettujen menojen suorittamiseen on, jolleivät seurakunnan varsinaiset tulot ja käytettäväksi otetut pääomat riitä, määrättävä kannettavaksi kirkollisvero, jonka suorittamiseen ottavat osaa kunnallisverotuksessa verotettavien tulojen mukaan kaikki, joiden maksettavaksi on pantu kunnallisveroa, ei kuitenkaan henkilö, joka ei ole evangelisluterilaisen seurakunnan jäsen, eikä muu uskonnollinen yhdyskunta ja sen seurakunta.

### *Uskonnonvapauslaki*

Uskonnonvapauslaki tuli voimaan 1.8.2003. Lain 1 §:ssä säädetään lain tarkoituksesta. Pykälän 1 momentin mukaan tämän lain tarkoituksena on turvata perustuslaissa säädetyn uskonnonvapauden käyttämistä.

Lain 3 §:n 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus päättää uskonnollisesta asemastaan liittymällä sellaiseen uskonnolliseen yhdyskuntaan, joka hyväksyy hänet jäsenekseen, tai eroamalla siitä.

Lain 4 §:n 1 momentin mukaan henkilön, joka tahtoo liittyä uskonnollisen yhdyskunnan jäseneksi, tulee ilmoittaa siitä yhdyskunnalle.

Lain 4 §:n 2 momentin mukaan henkilön, joka tahtoo erota uskonnollisesta yhdyskunnasta, tulee ilmoittaa eroamisesta kirjallisesti yhdyskunnalle tai maistraatille. Henkilö katsotaan eronneeksi siitä päivästä lukien, kun yhdyskunta tai maistraatti on saanut eroamisilmoituksen.

Lain 14 §:ssä säädetään jäsenen maksuvelvollisuudesta. Pykälän mukaan rekisteröidystä uskonnollisesta yhdyskunnasta eronnut on velvollinen suorittamaan yhdyskunnalle yhdyskuntajärjestykseen perustuvan maksun, joka on erääntynyt maksettavaksi ennen eroamista. Yhdyskuntajärjestyksessä voidaan määrätä, että jäsen on velvollinen suorittamaan yhdyskunnalle yhdyskuntajärjestykseen perustuvan maksun, joka kohdistuu siihen kalenterivuoteen, jonka aikana jäsen on eronnut, jajosta on päätetty ennen eroamista.

Uskonnonvapauslain esitöissä todetaan (HE 170/2002 vp) jäsenen maksuvelvollisuutta koskevan pykälän osalta, että yhdyskunnasta eronnut on velvollinen suorittamaan sellaisen yhdyskuntajärjestykseen perustuvan maksun, joka on erääntynyt maksettavaksi ennen eroamista. Näin on ilman nimenomaista säännöstäkin. Kirkollisverotuksessa henkilön velvollisuus maksaa kirkollisveroa määräytyy verovuoden alun tilanteen mukaan. Siten henkilö, joka on eronnut verovuoden aikana evangelisluterilaisesta kirkosta tai ortodoksisesta kirkkokunnasta, on velvollinen maksamaan kirkollisveroa koko verovuoden ajalta. Rekisteröidyn uskonnollisen yhdyskunnan yhdyskuntajärjestyksessä voidaan vastaavasti määrätä, että jäsen on velvollinen suorittamaan yhdyskunnalle yhdyskuntajärjestykseen perustuvat maksut koko siltä kalenterivuodelta, jonka aikana jäsen on eronnut. Jäsentä ei voida velvoittaa suorittamaan maksuja pidemmältä ajalta eroamisen jälkeen. Maksuvelvollisuus voi kuitenkin koskea vain sellaisia maksuja, joista on myös päätetty ennen eroamista. Jäsenmaksusaatavat vanhenevat yleisen kymmenen vuoden vanhentumisajan mukaisesti.

Perustuslakivaliokunta totesi hallitukseen esitykseen antamassaan mietinnössä (PeVM 10/2002 vp), että hallituksen esityksen perusteluista ilmenevistä syistä ja saamansa selvityksen perusteella valiokunta piti esitystä tarpeellisena ja tarkoituksenmukaisena. Valiokunta puolsi lakiehdotuksen hyväksymistä muutamien huomautuksien ja muutosten. Valiokunta arvioi muun ohella uskonnon ja elämäntiedon opetusta sekä uskonnon harjoittamista kouluissa ja alaikäisen jäsenyyttä uskonnollisessa yhdyskunnassa. Valiokunta ei mietinnössään esittänyt huomautuksia tai muutoksia hallituksen esityksen sääntelyyn jäsenen maksuvelvollisuudesta.

Velvollisuus suorittaa kirkollisveroa verovuotta edeltäneen vuoden päättymisajankohdan tilanteen mukaan perustuu verotusmenettelystä annetun lain kunnallisveroa koskeviin säännöksiin. Lain mukaan soveltuvin osin kunnallisveroa koskevia säännöksiä sovelletaan myös kirkollisveroon. Verovelvollisen luonnollisen henkilön on suoritettava kunnallisveroa hänen vuodenvaihteen kotikunnalleen. Vakiintuneen 1950-luvun korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöön nojautuvan verotuskäytännön mukaan ratkaiseva ajankohta myös kirkollisverovelvollisuudessa on verotusvuotta edeltävän vuoden päättymisajankohdan tilanne. Jos henkilö on eronnut verotusvuoden aikana, hän on siten velvollinen suorittamaan kirkollisveroa tuloistaan koko vuodelta.

Tämä periaate on hyväksytty uskonnonvapauslain 14 §:ssä, kun säännöksen mukaan rekisteröidystä uskonnollisesta yhdyskunnasta eronnut on velvollinen suorittamaan yhdyskunnalle yhdyskuntajärjestykseen perustuvan maksun, joka on erääntynyt maksettavaksi ennen eroamista. Hallituksen esityksessä viitattiin kirkollisverovelvollisuuteen, joka määräytyy vuodenvaihteen tilanteen mukaan. Esityksessä todettiin, että rekisteröidyn uskonnollisen yhdyskunnan yhdyskuntajärjestyksessä voidaan vastaavasti määrätä, että jäsen on velvollinen suorittamaan jäsenmaksut koko siltä kalenterivuodelta, jonka aikana hän on eronnut. Perustuslakivaliokunta arvioidessaan mietinnössään hallituksen esitystä ei esittänyt muutoksia tähän esityksen maksuvelvollisuutta koskevaan sääntelyyn.

Perustuslain mukaan uskonnon ja omantunnon vapauteen sisältyy oikeus kuulua tai olla kuulumatta uskonnolliseen yhdyskuntaan. Uskonnonvapauslain esitöiden mukaan oikeus erota uskonnollisesta yhdyskunnasta on olennainen osa perustuslaissa säädettyä uskonnonvapautta eikä tavallisella lailla voida säätää ehtoja eroamiselle. Uskonnonvapauslain tarkoituksena on turvata perustuslaissa säädetyn uskonnonvapauden käyttämistä. Lain esitöiden perusteella jäsenen maksuvelvollisuutta koskevan sääntelyn yhteydessä arvioitiin myös verovuotta edeltäneen vuoden lopun tilanteeseen perustuvaa kirkollisverovelvollisuutta.

Eduskunnan oikeusasiamiehen tulee perustuslain mukaan valvoa, että tuomioistuimet ja muut viranomaiset, virkamiehet ja muutkin julkista valtaa käyttävät noudattavat lakia ja täyttävät velvollisuutensa.

Oikeusasiamies ei hänelle kuuluvan laillisuusvalvonnan puitteissa voi puuttua eduskunnan lainsäädäntötoimintaan eikä sen taustalla olevaan yhteiskunnalliseen päätöksentekoon. Tähän nähden ja ottaen huomioon eduskunnan hyväksymän uskonnonvapauslain esityöt ja perustuslakivaliokunnan mietinnön, asiassa ole ei ilmennyt aihetta enemille toimenpiteille.

Verotusmenettelystä annetussa laissa säädetään verotusmenettelystä ja muutoksenhausta verotukseen. Teillä on mahdollisuus saattaa verotukseenne 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.