

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 • 4/2 • 1990

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1989 Vammalan Kirjapaino Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-116-2

ISBN 978-951-855-868-5 (PDF)

Kirkollisverotusta koskevia näkökohtia erityisesti evankelisluterilaisen kirkon osalta

Yleistä

Historiallisesta kehityksestä johtuu, että Suomessa ovat evankelisluterilainen kirkko ja ortodoksinen kirkkokunta erityisasemassa uskonnollisten yhdyskuntien joukossa.

Evankelisluterilainen kirkko ja ortodoksinen kirkkokunta ja niiden seurakunnat ovat julkisoikeudellisia oikeushenkilöitä.¹ Näiden kirkkojen järjestysmuoto ja toiminta on omilla laeillaan säännelty. Kirkkoja koskevat perussäännökset ovat evankelisluterilaisen kirkon osalta 23. 12. 1964 annetussa kirkkolaissa (635/64), ja ortodoksisen kirkon osalta 8. 8. 1969 annetussa laissa ortodoksisesta kirkkokunnasta (521/69). Kirkkojen taloutta on lisäksi säännelty erityislaeilla. Näiden kirkkojen seurakunnille on lailla annettu verotusoikeus.² Seurakunnan verotusoikeus ulottuu paitsi mainittujen Suomen kirkkojen seurakuntien jäseniin myös muun evankelisluterilaisen kirkon jäsenyyden omaaviin tai ortodoksista uskoa tunnustaviin luonnollisiin henkilöihin. Lisäksi verovelvollisia ovat kunnallisverotuksessa verotetut yhtymät ja yhteisöt.³ Uskonnonvapauslaissa tarkoitetuista uskonnollisista yhdyskunnista verotusoikeus on vain evankelisluterilaisen kirkon ja ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnilla. Muilla uskonnollisilla yhdyskunnilla ei ole verotusoikeutta, mutta ne saavat uskonnonvapauslain nojalla kantaa jäseniltään maksuja, joiden suuruus tai maksuperusteet on määriteltävä yhdyskunnan yhdyskuntajärjestyksessä.⁴

Veronsaajia kirkollisverotuksessa ovat paikallisseurakunnat, niin

¹ Ks. Kirkko ja valtio -komitean mietintö (KM 1977: 21).

² Ks. kirkkolaki 10 ja 364 §, Laki evankelisluterilaisten seurakuntien virkataloista ja rahastoista 13 § ja laki eräiden kirkollisten suoritusten perusteista 1 § sekä laki ortodoksisesta kirkkokunnasta 30 §:n 2 momentin 4 kohta.

³ Kirkollisverovelvollisuudesta tarkemmin jäljempänä.

⁴ Uskonnonvapauslaki 14 §:n 1 momentti 6) kohta.

evangelisluterilaisessa kirkossa kuin ortodoksisessa kirkkokunnassakin.⁵

Evangelisluterilaisten seurakuntien ja myös kokonaiskirkon talous perustuu pääsääntöisesti vuosittain tapahtuvaan kirkollisverotukseen. Seurakuntien verotulot vuonna 1987 olivat yhteensä 2 492,8 miljoonaa markkaa. Kirkollisverotuksella saatujen tulojen osuus oli vuonna 1987 74,9 prosenttia seurakuntien tulojen kokonaismäärästä. Seurakuntien verotuloista yhteisöveron osuus oli 226 milj. markkaa eli 9,1 prosenttia kaikista verotuloista. Evangelisluterilaisten seurakuntien veroäyriin keskihinta oli 1,28 penniä (edellisenä vuonna 1,27 penniä). Veroäyrien hinnat vaihtelivat 1—2 pennin välillä. Alhaisinta (1 penni) veroäyriä kannettiin 10 seurakunnassa tai seurakuntayhtymässä ja kalleinta (2 penniä) 20 seurakunnassa.

Kirkollisvero on valtion tuloveroon ja kunnallisveroon verrattuna suhteellisen vähäinen vero. Veron pienuudesta johtuen ja kun kirkollisen veroäyriin hinta on yleisesti ottaen pysynyt varsin vakaana on kiinnostus kirkollisveron määräytymisperusteisiin ollut vähäistä. Tähän on vielä osaltaan vaikuttanut sekin, että kirkollisverotuksen perusteena oleva verotettava tulo on sama kuin kunnallisverotuksessa. Täten kunnallisverotuksen tulojen veronalaisuudessa ja vähennysjärjestelmässä tapahtuvat muutokset koskevat automaattisesti kirkollisverotusta. Samat veron määräytymistä koskevat epäkohdat, jotka ovat kunnallisverotuksessa, vallitsevat siten myös kirkollisverotuksessa, mutta veron suhteellisesta pienuudesta johtuen vaikutukseltaan vähäisinä. Kunnallisverotuksesta tehdyt valitukset ulottavat vaikutuksensa myös kirkollisverotukseen. Verojärjestelmästä ilmeisesti johtuu, että kirkollisverotusta koskevien aineellisten säännösten puutteellisuutta ja tulkinnanvaraisuutta ei enää edes huomata. Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikymmeniä sitten antamiin ratkaisuihin perustuva verotus- ja oikeuskäytäntö näyttää täysin vakiintuneen. Kun korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen hakemistossa 1933—1968 oli kirkollisverotusta koskevia ratkaisuja vielä 16, oli niitä samassa ratkaisujen hakemistossa 1969—1979 enää vain yksi. Vuodesta 1982 lukien ei korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksiä koskevaan atk-rekisteriin ole merkitty yhtään pelkääntään kirkollisverotusta koskevaa ratkaisua.

⁵ Kaikilla seurakunnilla ei kuitenkaan ole omaa erillistä taloutta, vaan seurakunnilla saattaa olla yhteinen talous, joka voi olla täydellinen tai osittainen. Evangelisluterilaisessa kirkossa yhteisessä taloudessa toimivat seurakunnat muodostavat seurakuntayhtymän, joka on pakollinen saman kunnan alueella olevilla seurakunnilla. Evangelisluterilaisen kirkon 598 seurakunnasta vuonna 1987 oli 393 seurakunnalla erillinen talous ja 205 seurakunnalla oli yhteistalous. Täydellisiä yhteistalouksia oli 45 ja niissä seurakun-

Kirkkolain ja kirkollista verotusta koskevien lakien säätäminen

Evangelisluterilaisen kirkon kirkkolaki ja ortodoksisesta kirkkokunnasta annettu laki poikkeavat lainsäädäntöjärjestyksen osalta toisistaan. Kirkkolain säätämisyjärjestys on perustuslakeihin perustuen poikkeuksellinen. Ortodoksisesta kirkkokunnasta annettu laki on taas tavallisessa lainsäädäntöjärjestyksessä säädetty laki.

Hallitusmuodon 83 §:n 1 momentin mukaan evangelisluterilaisen kirkon järjestysmuodosta ja hallinnosta säädetään kirkkolaissa. Valtiojärjestyksen 31 §:n 2 momentin mukaan kirkkolain säätämisestä on voimassa, mitä siitä erikseen on säädetty. Kirkkolain 15 §:n 2 momentissa säädetäänkin mainittujen perustuslakien säännöksiin perustuen: »Oikeuttansa ehdottaa lakia kaikesta, mikä koskee ainoastaan kirkon omia asioita, niin myös uutta kirkkolakia sekä voimassa olevan muuttamista, selittämistä ja kumoamista käyttää kirkko itse edustajiensa kautta kirkolliskokouksessa, mutta kirkolliskokouksessa ehdotettujen lakien tutkiminen ja vahvistaminen on tasavallan presidentin ja eduskunnan tehtävä.»

Edellä mainittujen säännösten on katsottu merkitsevän sitä, että aloiteoikeus kirkkolain säätämiseen on yksinomaan kirkolliskokouksella. Tasavallan presidentillä on oikeus oman harkintansa mukaan päättää, annetaanko kirkolliskokouksen lakiehdotus lakiesityksenä eduskunnalle vai ei. Kirkolliskokouksen ehdottama lakiehdotus on eduskunnassa joko sellaisenaan hyväksyttävä tai hylättävä, mitään muutoksia siihen tekemättä.⁶ Mainitun erityisen lainsäädäntöjärjestyksen vuoksi joudutaan kirkkoa koskevien säännösten osalta tutkimaan, mitkä asiat kuuluvat kirkkolain alaan ja siinä säädetyn erityisen lainsäädäntöjärjestyksen piiriin.⁷ Jos asia ei kuulu kirkkolain piiriin, on siitä säädetävä tavallisella eduskuntalailla. Eräiden kirkon taloutta koskevien asioiden kohdalla on rajanveto ollut tulkinnanvarainen. Ongelma on joskus vältetty siten, että asiaa koskeva perussäännös on sisällytetty kirkkolakiin, mutta tarkemmin asiasta on säännelty tavallisessa lainsäädäntöjärjestyksessä säädettyssä laissa.⁸ Näin on tapahtunut esimerkiksi

tia 172. Osittaisi yhteistalouksia oli 13 ja niissä seurakuntia 33. Suomen evangelisluterilaisen kirkon tilastoja, Seurakuntien talous 1987 Kirkkohallituksen julkaisu.

⁶ Kirkkolain uudistamiskomitea (Kirkkolain uudistamiskomitean mietintö. Suomen evangelisluterilaisen kirkon keskushallinto. Sarja A 1988: 2/1)

⁷ Kirkkolain uudistamiskomitea s. 14; »Oikeustieteessä puhutaan muodollisesta ja aineellisesta kirkkolakikäsitteestä. Kaikki se, mitä on voimassa olevassa kirkkolaissa, on muodollisessa mielessä kirkkolakia. Kirkkolakiin sen aineellisessa merkityksessä sisältyvät »kirkon omat asiat» eli hallitusmuodon 83 §:n kannalta kirkon järjestysmuotoa ja hallintoa koskevat asiat.»

⁸ Kirkkolain uudistamiskomitea s. 14 lausuu: »Eräistä kirkon taloutta koskevista asi-

kirkon keskusrahaston osalta, jota koskevat yleissäännökset ovat kirkkolaissa (kirkkolain 30 luku) ja muut säännökset laissa kirkon keskusrahastosta (895/41).

Kirkollisverotusta koskevat aineelliset säännökset (ks. jäljempänä) ovat osittain kirkkolaissa ja osittain tavallisissa eduskuntalaeissa. Kirkon jäsenten verovelvollisuudesta kirkkolakiin sisältyy kuitenkin vain varsin ylimalkaiset säännökset. Muiden kirkollisverotuksessa verovelvollisten osalta ei kirkkolaissa ole verovelvollisuutta osoittavia säännöksiä eikä kirkon jäsentenkään kohdalla kirkkolaissa ole säännelty kirkollisveron suorittamisen perusteita.

Ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnille verovelvollisten osalta verovelvollisuus on säännelty laissa ortodoksisesta kirkkokunnasta (521/69). Kuten edellä jo todettiin on mainittu laki kuitenkin säädetty tavallisessa lainsäädäntöjärjestyksessä, joten sen osalta ei esiinny edellä kosketeltua lainsäädäntöjärjestyksen rajanvetoa.

Kirkollisverotuksen perusteiden myös evankelisluterilaisen kirkon osalta sisältyessä yleisen lainsäädännön piiriin, on muutosten tekeminen kirkollisverotuksen aineellisiin säännöksiin mahdollista ilman kirkolliskokouksen aloitetta. Kun tällainen asia kuitenkin koskee valtion ja kirkon suhdetta, ei verotusperusteiden muuttaminen voi tapahtua kuulematta kirkolliskokousta (kirkkolain 15 §:n 3 momentti ja 529 §:n 2 momentin 4 kohta).

Kirkollisverotusta koskevat aineelliset säännökset

Kirkollisverotusta koskevat aineelliset säännökset ovat lainsäädännössä hajallaan ja varsin puutteelliset.⁹

Perussäännökset *evankelisluterilaisen kirkon* osalta kirkollisverotuksesta sisältyvät kirkkolain 10 ja 364—368 §:iin. Kirkkolain säännökset säätelevät kuitenkin vain kirkon jäsenten verovelvollisuutta. Tämä ilmenee selvimmin kirkkolain 10 §:stä¹⁰, jonka mukaan seurakunnan jäsenten tulee, niin kuin siitä erikseen säädetään, osallistua niiden varo-

oista on tähän asti säädetty yleisellä lailla. Komitea ei ole pyrkinyt muuttamaan kirkkolain ja näiden yleisten lakien soveltamisalojen rajaa. Koska on tärkeää, että mainittu raja tulee tarkasti säädettyksi, erillisen yleisen lain mahdollisuudesta on mainittava kussakin kirkkolain kohdassa, johon jokin yleinen laki liittyy.»

⁹ Korkein hallinto-oikeus huomautti lausunnossaan opetusministeriölle 10. 1. 1979 kirkko ja valtio -komitean mietinnöstöstä, että kirkollisverotusta koskevat säännökset olisi syytä kodifioida.

¹⁰ Ks. *Saloheimo-Halttunen*, Kirkon lakikirja 1986 s. 5, jossa kirkkolain 10 §:n alla huomautetaan, että pykälässä on säännös seurakunnan verotusoikeudesta ja seurakunnan jäsenen verovelvollisuudesta.

jen hankkimiseen, joita tarvitaan kaiken sen voimassa pitämiseksi, mikä kuuluu seurakunnan kirkollisiin asioihin. Se, että kirkollisveron aineellisista perusteista ei säädetä kirkkolaissa, ilmaistaan vielä uudelleen kirkkolain 364 §:n 1 momentissa, jonka mukaan kirkollisveron suorittamisen perusteista on säädetty erikseen.

Kirkollisverotuksen aineellinen perustus pohjautuu lähinnä lakiin evankelisluterilaisten seurakuntien virkataloista ja rahastoista 25. 2. 1966 (106/66). Tämän lain 13 §:n mukaan määrättävän kirkollisveron suorittamiseen ottavat osaa kunnallisverotuksessa taksoitettujen tulojen mukaan kaikki, joitten maksettavaksi on pantu kunnallisveroa, ei kuitenkaan henkilö, joka ei ole evankelisluterilaisen seurakunnan jäsen, eikä muu uskonnollinen yhdyskunta ja sen seurakunta.¹¹ Tästä säännöksestä ja sitä edeltäneistä perusperiaatteiltaan vastaavansisältöisistä säännöksistä on johdettu kirkollisverotuksessa noudatettavat perusperiaatteet:

- 1) Kirkollisverotus tapahtuu samalta pohjalta kuin kunnallisverotus.
- 2) Kirkollisverotus on siten yleinen vero, että se koskee kaikkia kunnallisverotuksessa verotettuja, jollei verovelvollisuutta ole laissa nimenomaisesti suljettu pois.

Ortodoksisesta kirkkokunnasta 8. 8. 1969 annetun lain (521/69) 30 §:n 2 momentin 4 kohta sisältää säännöksen kirkollisveron suorittamisesta tälle kirkkokunnalle. Säännöksen mukaan kirkollisveroa ortodoksisen kirkon seurakunnalle suorittavat kaikki seurakunnan alueen kunnissa verovuonna asuvat kirkkokuntaan kuuluvat henkilöt sekä myös kaikki ne ortodoksisen uskon tunnustajat, jotka hallitsevat seurakunnan alueella kiinteistöä, sekä sellaiset ortodoksisen uskon tunnustajain omistamat liikkeet ja eräiden yhtymäin verovelvollisuudesta kreikkalaiskatolisille seurakunnille annetussa laissa (191/35) mainitut yhtymät, jotka ovat verovelvollisia seurakunnan alueella olevalle kunnalle.

Tästä säännöksestä, joka luonnollisten henkilöiden verovelvollisuuden osalta rakentuu samalle pohjalle kuin evankelisluterilaisen kirkon seurakuntain jäsenen verovelvollisuutta koskevat säännökset, on lakitasolla lyöty lukkoon eräitä sellaisia aineellisen verotuksen perusteita, jotka evankelisluterilaisen kirkon osalta ei ole selvästi säädetty mutta jotka ovat verotus- ja oikeuskäytännössä täysin vakiintuneet.

¹¹ Ks. myös uskonnonvapauslain 12 §, jonka mukaan henkilö, joka ei ole evankelisluterilaisen tai (kreikkalaiskatolisen) kirkon jäsen, alkoon olko velvollinen kiinteistöveron tai muun veron muodossa ottamaan osaa niiden papistojen ja kirkonpalvelijain palkkaamiseen, alkoonkä myöskään niiden pappilain, kirkkojen, kellotapulien ja hautausmaiden rakentamiseen ja ylläpitämiseen tai muiden niiden tarkoituksiin meneviin veroihin.

Edellä mainitusta säännöksestä ilmenevät seuraavat kirkollisveron suorittamista ortodoksisen kirkon seurakunnalle koskevat perusteet:

- 1) Kirkollisverotus tapahtuu samalta pohjalta kuin kunnallisverotus
- 2) Kirkollisverotus ortodoksille seurakunnalle ei ole siten yleinen vero kuin evankelisluterilaisen kirkon seurakunnalle suoritettava kirkollisvero, sillä se koskee vain a) ortodoksiseen kirkkokuntaan kuuluvia tai ortodoksista uskoa tunnustavia luonnollisia henkilöitä ja b) sellaisia ortodoksisen kirkkokunnan jäsenten omistamia yhteisöjä ja yhtymiä, jotka on määritelty eräiden yhtymien verovelvollisuudesta kreikkalaiskatolisille seurakunnille annetussa laissa.

Luonnollisten henkilöiden verovelvollisuus

Kuten edellä on todettu on kirkollisverovelvollisiksi evankelisluterilaiselle seurakunnalle katsottu paitsi Suomen evankelisluterilaisen kirkon jäsenet (siis johonkin sen seurakuntaan kuuluvat) myös sellaiset johonkin muuhun evankelisluterilaiseen kirkkoon kuuluvat henkilöt, jotka ovat täällä kunnallisverovelvollisia. Tulkintaongelmia saattaa tällöin nousta siitä, mitkä kirkot katsotaan evankelisluterilaisiksi kirkkoiksi. Tämä edellyttäisi kirkon tunnustuksen tutkimista. Olisiko evankelisluterilaisiksi kirkkoiksi katsottava vain sellaiset kirkot, jotka nimittävät itseään evankelisluterilaisiksi kirkkoiksi vai olisiko kirkkoiksi, joiden jäsenyys luo verovelvollisuuden, katsottava esimerkiksi kaikki Luterilaiseen Maailmanliittoon (engl. Lutheran World Federation) kuuluvat kirkkokunnat.¹² Verotuskäytännössä ei liene toistaiseksi ongelmia tässä suhteessa syntynyt, mutta rajojen avautuessa ja kansainvälisen kanssakäymisen lisääntyessä saattaa kysymyksellä vastaisuudessa olla käytännössä merkitystä. Poikkeukseksi edellä todetusta laajasta verovelvollisuudesta on verohallinnon ohjeissa (Verohallinnon käsikirja, Verovuosi 1988 s. 416) kuitenkin hyväksytty sellainen vierasta kansalaisuutta oleva henkilö, joka kuuluu Ruotsin kirkon alaiseen Olaus-Petri seurakuntaan. Vapautus perustuu valtioneuvoston päätökseen 19. 10. 1922, jonka voimassaolo nykyisten kirkollisverosäännösten perusteella on varsin kyseenalainen.

Ortodoksisen kirkon seurakunnille verovelvollisiksi on taas ortodoksisesta kirkkokunnasta annetun lain 30 §:ssä määritelty paitsi ortodoksiseen kirkkokuntaan kuuluvat myös kaikki seurakunnan alueella kunnallisverovelvolliset ortodoksisen uskon tunnustajat. Tulokinnavarai-

¹² Vuonna 1983 Luterilaiseen Maailmanliittoon kuului 97 jäsenkirkkoa. Ks. Fakta 2001 10. osa s. 452.

seksi tällöin jää, mitä laissa tarkoitetaan ortodoksisen uskon tunnustajilla. Ortodoksisilla kirkkoilla ei ole kuten roomalaiskatolisella kirkolla keskitettyä johtoa, vaan itsenäiset kirkot päättävät omista asioistaan.¹³

Yhteisöjen ja yhtymien sekä kuolinpesien verovelvollisuus

Kuten edellä on jo todettu kirkollisverovelvollisuus koskee myös yhteisöjä ja yhtymiä.¹⁴ Yhteisöt ja yhtymät ovat verovelvollisia lähinnä evankelisluterilaisen kirkon seurakunnille ja vain poikkeustapauksessa ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnalle. Uskonnonvapauslain 12 §:n mukaan muu uskonnollinen yhdyskunta ja sen seurakunta ei kuitenkaan ole velvollinen suorittamaan kirkollisveroa.

Yhteisöjen ja yhtymien yleinen verovelvollisuus kirkollisverotuksessa evankelisluterilaisen kirkon seurakunnalle perustuu evankelisluterilaisten seurakuntien virkataloista annetun lain 13 §:n sanontaan, jonka mukaan kirkollisveron suorittamiseen ottavat osaa kaikki, joiden maksettavaksi on pantu kunnallisveroa. Siten on katsottu, että kaikki yhteisöt ja yhtymät, edellä mainittuja uskonnollisia yhdyskuntia ja niiden seurakuntia lukuun ottamatta, ovat kirkollisverovelvollisia.¹⁵ Yhteisöjen ja yhtymien määritelmät sisältyvät tulo- ja varallisuusverolakiin, uuden tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) 4 ja 5 §:ään. Yhteisönä pidetään lain 4 §:ssä lueteltujen yksityisoikeudellisten yhteisöjen lisäksi myös julkisoikeudellisia yhteisöjä, kuten valtiota ja sen laitosta, kuntaa ja kuntainliittoa sekä seurakuntaa ja muuta uskonnollista yhdyskuntaa. Jos nämä julkisyhteisöt ovat kunnallisverotuksessa verovelvollisia, niin kuin ne tulo- ja varallisuusverolain 17 ja 20 §:n mukaan ovat määrätyistä kiinteistö ja liiketuloistaan, ne ovat velvollisia samasta tulosta suorittamaan myös kirkollisveroa.¹⁶

Yhtymät, jotka on määritetty ovat uuden tulo- ja varallisuusverolain 5 §:ssä, ovat vain poikkeuksellisesti erikseen verovelvollisia. Lain 34 §:n

¹³ Ortodoksisia paikalliskirkkoja on maailmassa noin 20 ja niissä yli 90 milj. jäsentä. Ks. Fakta 2001 12. osa s. 367.

¹⁴ Yhteisöjen kirkollisverotuksella on pitkäaikainen perinne. Kirkko ja valtio -komitean mietinnössä s. 109 todetaan, että jo vuonna 1762 vahvistettiin perusteet, joiden mukaan vuorikaivosten, tehtaiden, sahojen ja myllyjen oli otettava osaa papiston palkkaukseen.

¹⁵ Ks. Verohallinnon käsikirja, verovuosi 1988 s. 417 ja *Saloheimo-Halttunen*, Kirkon lakikirja 1986 s. 305.

¹⁶ *Saloheimo-Halttunen*, Kirkon lakikirja 1986 s. 305, jossa todetaan »Niinpä esim. valtio, toinen kunta ja toinen seurakunta, jos ne omistavat kunnan alueella kiinteistön, voi joutua verovelvolliseksi. Asianomainen kunta itse, joka ei verota itseään, ei luonnollisesti suorita veroa sitä vastaavalle seurakunnalle.»

mukaan yhtymää ei veroteta erikseen, mutta sille vahvistetaan verotettava tulo yhteisöjä koskevien vastaavien säännösten mukaisesti. Yhtymälle vahvistettu verotettava tulo jaetaan verotettavaksi osakkaiden tulona niiden osuuksien mukaan, joita heillä on yhtymän tuloon. Tällöin siis osakkaita verotetaan yhtymän tulosta ja myös kirkollisvero määrätään tämän mukaisesti normaalissa menettelyssä osakkaalle. Mainitut 34 §:n 2 momentin mukaan kuitenkin kaupparekisteriin merkitylle liiketoimintaa harjoittavalle avoimelle yhtiölle tai kommandiittiyhtiölle vahvistetusta verotettavasta tulosta jaetaan puolet verotettavaksi avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön tulona ja puolet yhtiömiesten tulona. Tällöin siis kirkollisverokin tulee osaksi yhtymälle ja osaksi yhtymän osakkaille, jos viimeksi mainitut ovat kirkollisverovelvollisia.

Eräiden yhtymäin verovelvollisuudesta kreikkalaiskatolisille seurakunnille annetun lain (191/35) 1 §:n mukaan sellainen osakeyhtiö, avoin, kommandiitti- tai laivanisännistöyhtiö, osuuskunta tai muu yhtymä, jonka osakkeista tai osuuksista enemmän kuin puolet kuuluu verovuoden alussa yhtymän osake-, jäsen- tai muun sitä vastaavan luettelon mukaan Suomen kreikkalaiskatolisen kirkkokunnan jäsenille, on verovelvollinen tämän kirkkokunnan seurakunnalle. Sama koskee yhdistystä, jonka jäsenluvusta verovuoden alussa jäsenluettelon mukaan enemmistö on sanotun kirkkokunnan jäseniä. Mainittua lakia on tulkittu ahtaasti siten, että se koskee vain edellä lueteltuja oikeushenkilöitä. Siten valtio ja kunnat sekä säätiö- ja laitostyyppisen yhteisöt suorittavat kirkollisveronsa aina evankelisluterilaisille seurakunnille.¹⁷ Myös sellaiset yksityisoikeudelliset yhteisöt, yhtymät sekä yhdistykset, joiden osakkaat tai jäsenet eivät kuulu lainkaan evankelisluterilaiseen tai ortodoksiseseen kirkkoon, maksavat kirkollisveroa, evankelisluterilaisen kirkon seurakunnalle.¹⁸

¹⁷ Ks. Verohallinnon käsikirja. Verovuosi 1988 s. 417 ja Kirkko ja valtio -komitean mietintö s. 112—113.

¹⁸ Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen hakemisto 1933—1968 s. 436—437 sisältää tätä koskevat ratkaisut:

Kirkollisvero

2. Osuuskunta oli kirkollisverovelvollinen riippumatta siitä, että vain kirkosta ja muistakin uskonnollisista yhdyskunnista eronnut henkilö voi olla osuuskunnan jäsenenä. 35 II 2657.

4. Yhtiö oli verovelvollinen evank.lut. seurakunnalle kunnallisverotuksen perusteella vaikka yhtiömiehet olivat juutalaisen seurakunnan jäseniä. 48 I 23 (avoin yhtiö) 49 II 184 (osakeyhtiö).

5. Osakeyhtiö, jonka kaikki osakkaat olivat Suomen Muhamettilaisen seurakunnan jäseniä, oli verovelvollinen evank. lut. seurakunnalle kunnallisverotuksen perusteella. 49 II 142.

9. Avoin yhtiö, jonka osakkaat olivat eronneet evank.lut. kirkosta, oli velvollinen suorittamaan kirkollisveroa kun.taks.:n perusteella. 48 II 27.

Kuolinpesä, silloin kun sitä kunnallisverotuksessa verotetaan eri verovelvollisena,¹⁹ on myös katsottu verovelvolliseksi evankelisluterilaisen kirkon seurakunnalle vainajan uskontunnustuksesta riippumatta.²⁰

Kun erikseen verovelvolliset yhteisöt ja yhtymät ovat edellä esitetyn mukaisesti yleensä velvollisia maksamaan kirkollisveroa, tulkintaongelmia verovelvollisuudesta ei ole enää viime vuosina esiintynyt niiden osalta. Kysymys yhteisöjen kirkollisverovelvollisuudesta onkin ennen kaikkea periaatteellinen, eli onko vielä riittäviä perusteita kantaa niiltä kirkollisveroa. Tämä taas on lainsäädäntöasia.

Alueperiaate kirkollisverotuksessa (Veronsaajana oleva seurakunta)

Sekä evankelisluterilaisen kirkon että ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnan verotusoikeus määräytyy alueperiaatteen²¹ mukaan siten, että seurakunta verottaa kaikkia niitä kirkollisverovelvollisia, jotka maksavat kunnallisveroa seurakunnan alueella oleville kunnille.²² Verovelvollinen, jota verotetaan kunnallisverotuksessa useassa kunnassa, suorittaa myös kirkollisveroa usealle seurakunnalle. Esimerkiksi liikkeenharjoittaja, joka harjoittaa liikettä muussa kuin asuinkunnassaan olevassa kiinteässä toimipaikassa, suorittaa kirkollisveroa liiketulosta määrättyjen veroäyrien perusteella liikkeen sijaitsemiskunnan seurakunnal-

¹⁹ Tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) 33 §:n 1 momentin mukaan kotimaista kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena kolmelta perittävän kuolinvuotta seuraavalta verovuodelta ja sen jälkeen yhtymänä.

²⁰ Kirkko ja valtio -komitean mietintö s. 113.

²¹ Evankelisluterilaiselle kirkolle verovelvollisten osalta ei laissa ole selkeästi määritelty sitä, mille seurakunnalle kunnallisverotuksen perusteella määrättävä kirkollisvero suoritetaan. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen 1946 II 571 mukaan kukin seurakunta verottaa kaikkia niitä verovelvollisiaan, joita kunnallisesti on verotettu sillä alueella, joka lankeaa seurakunnan omien rajojen sisälle riippumatta siitä, minkä evankelisluterilaisen seurakunnan jäseniä verovelvolliset ovat ja siitä, onko kysymys henkilökohtaisista tuloista tai kiinteistö- tahi elinkeinotuloista. Ortodoksisen kirkkokunnan seurakuntain osalta mainittu periaate onkin laissa nimenomaisesti todettu, kun ortodoksisesta kirkkokunnasta annetun lain 30 §:n 2 momentin 4 kohdan mukaan kirkollisveroa ortodoksisen kirkon seurakunnalle suorittavat kaikki seurakunnan alueen kunnissa verovuonna asuvat kirkkokuntaan kuuluvat henkilöt sekä myös kaikki ne ortodoksisen uskon tunnustajat, jotka hallitsevat seurakunnan alueella kiinteistöä, sekä sellaiset ortodoksisen uskontunnustajain liikkeet ja eräiden yhtymäin verovelvollisuudesta kreikkalaiskatolisille seurakunnille annetussa laissa mainitut yhtymät, jotka ovat verovelvollisia seurakunnan alueella olevalle kunnalle.

²² Verohallinnon käsikirja. Verovuosi 1988 s. 416. Andersson, Johdatus vero-oikeuteen, 5 p. 1986 s. 71: »Kirkollisveroa suoritetaan seurakunnille noudattaen kunnallisverotuksessa sovellettavia verotuspaikkasäännöksiä. Veroa ei siten suinkaan aina suoriteta sille seurakunnalle, johon verovelvollinen kuuluu.»

le, ja henkilökohtaisista tuloistaan määrättyjen veroäyrien perusteella asuinkuntansa alueella olevalle seurakunnalle. Jos hänellä vielä on kiinteistö kolmannessa kunnassa, suorittaa hän kiinteistö tuloista määrättyjen veroäyrien perusteella kirkollisveroa sanotun kunnan alueen seurakunnalle.

Kun saman kunnan alueella on useita evankelisluterilaisen kirkon seurakuntia (esimerkiksi Helsingin kaupungissa on 33 evankelisluterilaista seurakuntaa) näiden on kirkkolain 324 §:n nojalla muodostettava seurakuntayhtymä hoitamaan muun muassa kirkollista verotusta koskevia asioita. Tällöin kirkollisvero määräytyy koko kunnan alueella yhtenäisen kirkollisveroäyriin hinnan mukaan ja kirkollisvero tilitetään seurakuntayhtymälle. Seurakuntayhtymään kuuluvien seurakuntien, jotka voivat olla joko täydellisessä tai osittaisessa yhteistaloudessa, perussäännössä on määräykset, miten seurakuntayhtymälle tuleva kirkollisvero jaetaan yhtymän ja siihen kuuluvien seurakuntien kesken. Alueperiaatteeseen nojaava kirkollisverotus on ollut eräs syy seurakuntayhtymien muodostumiseen. Se on ollut myös esteenä muunlaisten kuin alueellisesti rajattujen seurakuntien perustamiseen.²³

Verotuskäytännössä on alueperiaatteesta evankelisluterilaisten seurakuntien osalta hyväksytty kuitenkin yksi poikkeus,²⁴ jonka laillisuutta saatetaan pitää kyseenalaisena. Tämä poikkeuksellinen kirkollisveron määrääminen koskee Helsingin ja Turun saksalaisia evankelisluterilaisia seurakuntia, jotka kylläkin kuuluvat Suomen kirkkoon mutta joiden jäsenyys ei perustu alueperiaatteeseen. Näiden seurakuntien jäsenet suorittavat kirkollisveron kaikista tuloistaan, olivatpa ne kunnallisverotuksessa verotettu missä kunnassa tahansa, aina omalle seurakunnalleen.

Verovuoden alku kirkollisverovelvollisuuden ratkaisevana ajankohtana

Verohallinnon ohjeissa (Verohallinnon käsikirja, Verovuosi 1988 s. 416) todetaan, että ratkaiseva ajankohta luonnollisen henkilön kirkollisverovelvollisuudessa kuten kunnallisverotuksessa on verovuoden alku. Ohjeissa todetaan, että uskonnonvapauslain 5 §:n 2 momentin mu-

²³ Kirkon piirissä on esiintynyt tarvetta seurakuntien perustamiseen myös muilta kuin vain alueelliselta pohjalta. Kirkkolain uudistamiskomitea s. 15: »Tällaisen ratkaisun toteuttaminen nykytilanteessa on kuitenkin hankalaa, koska kunta muodostaa perusyksikön sekä verotusta ja veronkantoa että väestökirjanpitoa varten. Poikkeaminen alueperiaatteesta on laajakantoinen asia, joka on ratkaistava veronkantojärjestelmän ja väestökirjanpidon mahdollisen uudelleenjärjestelyn yhteydessä.»

²⁴ Verohallinnon käsikirja. Verovuosi 1988 s. 417.

kaan kirkosta eroaminen tulee voimaan kuukauden kuluttua siitä, kun asianomainen on tehnyt eroamisestaan henkilökohtaisesti ilmoituksen joko sille seurakunnalle, josta hän aikoo erota, tai sen väestörekisterin pitäjälle, johon hän aikoo siirtyä. Vielä lausutaan, että eroamisilmoituksen tulee olla siis tapahtunut ennen verovuotta edeltäneen joulukuun alkua, jotta verovelvollinen vapautuisi suorittamasta kirkollisveroa verovuodelta²⁵.

Verovuoden alun asettaminen kirkollisverovelvollisuuden ratkaisevaksi on ilmeisesti johdettu kunnallisverotuksen verotuspaikkasäännöksistä.²⁶ Kun kirkollisverotus perustuu kunnallisverotuksessa asetettuun veroäyriin, ei niiden jakaminen verovuoden osille sen mukaan, miten kauan henkilö on vuodesta kirkkoon kuulunut, olisikaan ilman positiivista säännöstä mahdollista. Kuitenkin saatetaan pitää epäkohtana, että henkilö, jonka eroaa kirkosta esimerkiksi helmikuun alusta, joutuu kuitenkin koko vuodelta suorittamaan tuloistaan kirkollisveroa. Toisaalta taas verovuoden alun asettaminen kirkollisverovelvollisuuden perustaksi merkitsee henkilölle, joka liittyy kirkkoon samoin helmikuun alusta, kirkollisverovelvollisuuden alkamista vasta seuraavan vuoden alusta.

Vero vai jäsenmaksu

Evangelisluterilaisen kirkon ja ortodoksisen kirkkokunnan verotusoikeuden perusedellytys on niiden julkisoikeudellinen asema. Evangelisluterilaisen kirkon ja ortodoksisen kirkkokunnan julkisoikeudellista asemaa ja verotusoikeutta on viimeksi perusteellisesti pohtinut kirkko ja valtio -komitea. Vuonna 1977 annetussa mietinnössään (s. 107) komitea päätyi siihen, että nykyistä kirkollisverojärjestelmää, joka perustuu kirkkojen julkisoikeudelliseen asemaan ja veroon julkisoikeudellisen yhteisön varainhankintakeinona, on syytä jatkaa olemassa olevan lainsäädännön pohjalta ottaen huomioon maksuperusteissa mahdollisesti tehtävät muutokset. Komiteamietinnön johdosta 9. 11. 1979 antamassaan lausunnossa evangelisluterilaisen kirkon kirkolliskokous yhtyi komitean kantaan kirkkojen julkisoikeudellisen aseman ja verotusoikeuden säilyttämisestä.²⁷

²⁵ Ohje perustuu KHO:n vuosikirjaratkaisuihin 52 II 221, 54 II 225 ja 57 II 131, joiden mukaan evangelisluterilaisesta kirkosta jonakin vuonna eronnut henkilö oli velvollinen suorittamaan kirkollismaksut, jotka perustuivat häntä sen vuoden tuloista kohdanneeseen kunnallistaksoitukseen.

²⁶ Verotuslaki 34 § ja 59 §. Laissa eräiden yhtymäin verovelvollisuudesta kreikkalaiskatolisille seurakunnille (191/35) on verovuoden alku nimenomaisesti säädetty ratkaisevaksi verovelvollisuudelle.

²⁷ Kirkolliskokous lausui em. lausunnossaan mm., että kirkon päämäärät, tehtävä

Evangelisluterilaiselle kirkolle sen verotusoikeus on merkinnyt taloudellista varmuutta, joka on antanut mahdollisuudet seurakuntien ja kirkon toiminnan monipuoliseen kehittämiseen, myös kokonaiskirkon puitteissa. Kokonaiskirkon (siis kirkkohallituksen ja kirkon keskusten) taloushan nojautuu kirkon keskusrahastoon, joka taas saa rahavaransa seurakunnilta perittävistä maksuista. Keskusrahastosta suoritetaan kirkon viranhaltijain ja työntekijäin eläkkeet, sen varoilla tuetaan taloudellisesti heikossa asemassa olevia seurakuntia ja rahoitetaan kirkon yhteinen toiminta.

Kirkon verotusoikeuden määräytyminen kunnallisverotuksen perusteella välittömän verotuksen verotusmenettelyssä ja verojen kanto valtion viranomaisten toimesta on vapauttanut seurakunnat suurelta osalta huolehtimasta tulorahoituksen järjestämisestä. Tulo- ja menoarviota laadittaessa on siten jo etukäteen varsin tarkasti tiedossa käytettävissä olevat verotulot. Kirkon ja seurakuntien piirissä ollaankin yleisesti tyytyväisiä nykyiseen verotusjärjestelmään. Ilmeisesti tästä johtuen ei kirkon taholta ole viime vuosina tehty uusia aloitteita kirkollisen verotuksen kehittämiseksi. Pohdintaa kirkollisverotuksen puutteista ja mahdollisista epäoikeudenmukaisuuksista on esiintynyt varsin vähän, yhteisöjen kirkollisverotukseen kohdistunutta arvostelua lukuunottamatta.²⁸

Kirkko ja valtio -komitea ehdotti mietinnössään (s. 120—121), että yhteisöjen kirkollisvero perittäisiin valtiolle, joka jakaisi sen kirkollisverosta osuutta haluavien kirkkojen ja uskonnollisten yhdyskuntien kesken niiden jäsenmäärien suhteessa, kuitenkin siten, että kirkkoon tai uskonnollisiin yhdyskuntiin kuulumattomien osuus jää valtiolle. Kuolinpesien kirkollisverotukseen komitea ehdotti sellaista muutosta, että vainajan kuolinvuotta seuraavien viiden vuoden aikana kuolinpesää verotettaisiin kirkollisverotuksessa vain, jos vainaja itse oli kirkollisverovelvollinen. Yritysverotustoimikunta (Komiteamietintö 1980: 42 s. 17)

ja toiminta valtion ja kansalaisten kannalta ovat niin tärkeitä, että kirkon julkisoikeudellisen aseman säilyttäminen on täysin perusteltavissa. Kuten komitea toteaa, tämä ei merkitse sitä, että kirkon tulisi olla sidottu valtioon. Päinvastoin voidaan väittää, että uskonnonvapauden tunnustavan valtion kannalta on tärkeää, että kirkolla on itsehallinto ja mahdollisimman laaja itsenäisyys. Kirkolliskokous katsoi, että nykyinen veronkantotapa, jonka valtiolle aiheuttamiin kustannuksiin seurakunnat osallistuvat, lienee seurakuntien kannalta tarkoituksenmukaisin varainhankintakeino. Evangelisluterilaisen kirkon seurakunnilla nyt olevan verotusoikeuden muuttaminen ilmeisesti heikentäisi seurakuntien taloudellista asemaa, mikä kohdistuisi raskaimmin vähävaraisiin seurakuntiin ja niiden jäseniin.

²⁸ Kokonaan uusi on tässä mielessä hallintoneuvos Toivo Holopaisen sanomalehti Keskisuomalaisessa 9. 7. 1989 olevassa haastattelussa lausuma ajatus, jonka mukaan kirkon ja valtion erottamisen toteutuessa kirkon jäsenmaksut kerättäisiin samaan tapaan kuin nyt ay-liikkeen jäsenmaksut eli työnantajat perisivät ne ennakonpidätyksen yhteydessä.

sitä vastoin ehdotti kirkollisveron poistamista kokonaan yhteisöiltä. Toimikunnan mielestä kirkollisveron periminen yhteisöiltä oli vaikeasti perusteltavissa, koska kirkot ovat luonnollisten henkilöiden yhteenliittymiä.

Viimeksi kirkollisverotuksen maksuperusteisiin on ottanut kantaa opetusministeriön asettama kirkko ja valtio -työryhmä (Komiteanmietintö 1982: 47). Työryhmä päätyi mietinnössään siihen, että yhteisöjen verovelvollisuus olisi säilytettävä ennallaan mutta kuolinpesien verotusta voitaisiin muuttaa kirkko ja valtio -komitean ehdottamalla tavalla.²⁹

Muihin kuin kirkon jäseniin kohdistuvaa kirkollisverovelvollisuutta voidaankin puoltaa lähinnä kirkon yhteiskunnallisilla tehtävillä. Jos yhteiskunta, valtio tai kunta, ottaa niistä huolehtiakseen niinkuin lähivuosina ilmeisesti tapahtuu väestörekisterinpidon osalta, peruste laajalle kirkollisverovelvollisuudelle poistuu. Myös uskonnonvapauden ja eri uskonnollisten yhdyskuntien tasa-arvon kannalta tarkasteltuna kirkollisveron jäsenmaksuluontoisuus on ensisijainen. Kun kirkkoon kuuluminen on vapaaehtoista, kirkollisveron maksamisesta vapautuu eroamalla kirkosta. Kirkollisverovelvollisille yhteisöille ja yhtymille vapautuminen kirkollisverosta ei kuitenkaan ole mahdollista, vaikka niiden osakaina tai jäseninä olisi pelkästään kirkkoon kuulumattomia luonnollisia henkilöitä.

Kirkollisen veroäyrin hintaan kohdistuvia paineita

Kirkollisvero on kuten kunnallisverokin jakovero, jossa veroäyrin hinta määräytyy verovarojen tarpeen ja verotettavien tulojen, veroäyrimäärän pohjalta.³⁰ Jos kirkollisveroäyrien yhteismäärä vähenee mutta ve-

²⁹ Työryhmä perusteli yhteisöjen kirkollisverojen säilyttämistä seuraavilla neljällä näkökohdalla:

1. Seurakunnat hoitavat koko yhteiskunnankin kannalta merkittäviä ja samalla taloudellisesti raskaita tehtäviä, kuten esimerkiksi hautausmaiden perustaminen ja hoito.

2. Poistaminen johtaisi seurakunnat sangen eriarvoiseen asemaan keskenään, kun otetaan huomioon, että puheena olevan veron tuotto vaihteli esim. v. 1980 0,2 %:sta 43,7 %:iin eri seurakuntien kohdalla.

3. Poistaminen johtaisi liiketoimintaa harjoittavien kirkon jäsenten kirkollisverorasituksen epäoikeudenmukaiseen jakautumiseen, kun se jäisi riippumaan käytetyistä yrittäjämuodoista.

4. Kirkon keskusrahaston tulot vähenisivät huomattavasti. Tämä merkitsisi keskusrahastomaksun ja sitä tietä kirkollisveroäyrin hinnan korottamista taikka ainakin vähävaraisten seurakuntien avustusten supistamista.

³⁰ Tämä ilmenee evankelisluterilaisen kirkon osalta kirkkolain 364 ja 367 §:stä ja or-

rovaroilla rahoitettavien seurakunnan menojen määrä nousee tai pysyy ennallaan, kirkollisveroäyri hinta nousee. Veroäyri hinnan vakaana pitäminen edellyttää siis seurakunnan menojen ja veroäyrien yhteismäärän suhteen säilymistä. Veroäyrien yhteismäärän kehitykseen vaikuttavat paitsi yleinen taloudellinen kehitys yhteiskunnassa ja asianomaisessa kunnassa myös kirkollisverovelvollisten määrässä tapahtuvat muutokset, ennenkaikkea kirkosta eroaminen. Kunnallisverotettavien tulojen määräytymiseen vaikuttavat lisäksi verolainsäädännössä tapahtuvat muutokset, jotka koskevat verotettavien tulojen veronalaisuutta tai vähennysjärjestelmää.

Evangelisluterilaiseen kirkkoon kuuluvien määrä maan väestöstä on viime vuosikymmeninä hiljalleen laskenut niin, että kun kirkkoon vuonna 1970 kuului noin 95 prosenttia väestöstä tämä määrä oli vuoden 1987 lopussa 88,6 prosenttia. Suurissa kaupunkikunnissa kirkosta eroaminen on ollut yleisempää kuin maassa keskimäärin. Esimerkiksi helsinkiläisistä kuului evangelisluterilaisiin seurakuntiin vuonna 1975 84,2 prosenttia, eli 423 312 henkilöä, mutta vuoden 1988 kesäkuussa enää 78,2 prosenttia, eli 383 148 henkilöä.³¹

Vuonna 1988 aloitetun kokonaisverouudistuksen yhteydessä pyrittiin myös kuntien ja seurakuntien verotulot turvaamaan. Siten kunnallisveroäyrien kokonaismäärän koko maan tasolla ei verovuonna 1989 katsottu muuttuvan siitä, miksi se oli muodostunut, jos verouudistusta ei olisi suoritettu. Sen sijaan kunnittain verouudistuksen vaikutukset vaihtelevat. Ylimpien kantokykyluokkien kunnat hyötyvät verouudistuksesta ja alimpien kantokykyluokkien kuntien veroäyrimäärät laskevat yleisesti 2—4 prosenttiyksikköä.^{32, 33 ja 34}

todoksisen kirkkokunnan osalta ortodoksisesta kirkkokunnasta annetun lain 30 ja 31 §:stä. Kirkollisverotuksella kannetaan säännösten mukaan määrä, jolla talousarvion mukaan muiden tulojen lisäksi tarvitaan seurakunnan menojen suorittamiseen. Kirkollisveroin koottava määrä jaetaan verovelvollisten kesken heille määrättyjen veroäyrien mukaan. Veroäyri hinnan vahvistaa kirkkovaltuusto siten, että varainhoitovuoden kirkollisverona koottava määrä jaetaan varainhoitovuoden tuloista määrättäväksi arvioitujen veroäyrien luvulla.

³¹ Ks. Helsingin seurakuntayhtymän talousjohtaja Heikki *Bergströmin* lausunto Kotimaa-lehdessä 11. 10. 1988.

³² Ks. Suomen evangelisluterilaisen kirkon kirkkohallituksen yleiskirje seurakunnille 23. 9. 1988 n:o 14/1988.

³³ Ks. Harri *Ruuttu* Henkilöverouudistuksen vaikutus kuntatalouteen Suomen Kunnat 6/1989 s. 32—33. Ruuttu on tehnyt arvion henkilöverotusten muutosten vaikutuksista muiden kuin kaupunkikuntien verotulojen kertymään vuonna 1989. Kirjoituksessa hän toteaa, että kokonaisuudessaan henkilöverouudistus kaventaa kuntien veropohjaa keskimäärin 2,4 %. Muutokset kuntien veropohjassa vaihtelisivat —8,6 %:sta 3,2 %:iin.

³⁴ Äyrikertymään vaikuttaa toisaalta verouudistuksen mukanaan tuoma veropohjan laajentuminen, tulojen saattaminen entistä laajemmin veronalaisiksi ja monien tähänastisten vähennysten poistaminen, toisaalta taas eräiden kunnallisverotuksessa myönnet-

Kuntain osalta verouudistuksen aiheuttamia kuntakohtaisia eroavaisuuksia tasoitettiin muuttamalla määräaikaikaisesti vuosiksi 1989—1990 sosiaali- ja teveydenhuollon valtionosuuksia. Kirkkohallinnossa ei ole sellaista laaja-alaista avustusjärjestelmää, jonka avulla verouudistuksen aiheuttamat verotulot seurakuntien kesken voitaisiin tasoittaa. Kirkon keskusrahastosta annettuun lakiin perustuvat verotulojen täydennys ja harkinnanvarainen avustus tulevat vain määrätyin edellytyksin kysymykseen. Näin ollen lukuisat seurakunnat, joiden veroäyrimäärä tulee alenemaan, mutta jotka eivät tulotasonsa vuoksi mahdu avustettavien seurakuntien joukkoon, jäävät kokonaan tasausjärjestelmän ulkopuolelle. Tästä syystä evankelisluterilaisen kirkon kirkkohallitus on korostanut säästötoimiin ryhtymistä ja muiden kuin välttämättömien hankkeiden, erityisesti rakennushankkeiden lykkäämistä sekä verontasausrahaston käyttöä veroäyrimäärän hinnan vakaana pitämiseksi, kunnes seurakuntien talous verouudistuksen jälkeen on tasapainottunut uusien verotulojen mukaiseksi.

Verouudistuksen seuraavassa vaiheessa on hallitus ilmoittanut olevan tarkoituksena poistaa liike-tulon harkintaverotus sekä uudistaa myös kiinteistöverotus. Kiinteistöverotoimikunta onkin 25. 1. 1989 antanut mietinnön (Komiteamietintö 1989: 2). Mietintö sisältää ehdotuksen valtiolle ja kunnalle tulevasta kiinteistöverosta, joka korvaisi kiinteistöistä harkintaverotuksen ja asuntotulon perusteella tuloverotuksessa määrättävät verot sekä katumaksun ja manttaalimaksun. Seurakunnat eivät ehdotuksen mukaan pääsisi osallisiksi uuden kiinteistöveron tuotosta. Yhtiöveron hyvityksestä annetun lain (1232/88) voimaantulo merkitsee osaltaan muutosta seurakuntien veroäyrimäärään ja jakautumiseen niiden kesken. Verouudistus näyttää siis aiheuttavan osaltaan uusia paineita kirkollisveroäyrimäärän korotuksen suuntaan. Vaikka yhteisöihin kohdistuvan kirkollisveron poistamisesta tai välittömästä muuttamisesta näyttää toistaiseksi luovutun, on ilmeistä, että asia tulee lähivuosina uuteen harkintaan.

Paineita kirkollisveroäyrimäärien hintojen korotuksiin aiheutuu myös kirkon keskusrahastoon eläkemenojen kattamiseen suoritettavan maksun odotettavissa olevasta merkittävästä korotuksesta. Korkeasuhdanteesta johtuva tulotason suotuisa kehitys on toisaalta eliminoinut äyrimääriin kohdistuvaa korotuspainetta.

tävien vähennysten määrien erittäin merkittävä korottaminen. Kunnallisverotuksessa myönnettävä lapsivähennys nousi 3 100—3 900 markasta 9 500 markkaan ja pienituloisille myönnettävä perusvähennys 5 200 markasta 8 000 markkaan.

Olli Sakki

Edellä esittämäni näkökohdat mielestäni osoittavat, että kirkollisverotuksen aineelliset säännökset ovat uudistuksen tarpeessa. Samassa yhteydessä olisi ilmeisesti myös uudistettava kirkon sisäinen avustujärjestelmä, jotta sen avulla voitaisiin nykyistä paremmin tasoittaa eri seurakuntien talouksiin ulkoisista tekijöistä, esimerkiksi verojärjestelmän muutoksista, johtuvia paineita.