



Frist!

16.01.2023

INGEGANGEN 16. Dez. 2022/AL

100 21 140

Gemeinde: 3101 Bern (PLZ 3000)

ZPV-Nr.: 14'382'014

Eröffnung: 15.12.2022 JCU/CLE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 14. Dezember 2022

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichter Glatthard und Steiner sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekurssache

der

Freidenker-Vereinigung der Schweiz, p/A Andreas Kyriacou, [REDACTED]

[REDACTED] Bern

vertreten durch

Rieder Bruno, Rechtsanwalt, Bratschi AG, Bollwerk 15, 3001 Bern

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2019 (Befreiung von der Kirchensteuer)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die Freidenker-Vereinigung der Schweiz (FVS; fortan: Rekurrentin) ist ein Verein im Sinn von Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB; SR 210). Gemäss Art. 2 der Statuten 2019 (Rekursbeilage 3) verfolgt die Rekurrentin folgende Zwecke:

- ¹ Die FVS engagiert sich für eine säkulare Gesellschaft, in der sich alle unter würdigen Bedingungen frei entfalten können. Sie orientiert sich an humanistischen Werten und wissenschaftlich plausiblen Erklärungen über die Welt.
- ² Sie pocht auf die Einhaltung der Menschenrechte und engagiert sich insbesondere für die Bekenntnis- und Meinungsäusserungsfreiheit.
- ³ Sie vertritt im politischen Diskurs die Interessen der nichtreligiösen und religionsfernen Bevölkerung und setzt sich ein für die Trennung von Staat und Kirche.
- ⁴ Die FVS leistet als zivilgesellschaftliche Kraft kulturelle und soziale Dienste, engagiert sich für den Austausch der Gesellschaft mit Forschenden und unterstützt wirksame Massnahmen zum Schutz der Umwelt.

Mit Verfügung vom 7. Dezember 2020 (Akten Steuerverwaltung, pag. 1-6) wurde die Rekurrentin von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer (fortan: Steuerverwaltung), für den Verkauf des Grundstücks Bern 3 Gbbl. Nr. 2808 auf einen steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 567'000.-- veranlagt. Der Steuerbetrag belief sich insgesamt auf CHF 206'977.45 (inkl. Gebühren), wovon CHF 8'142.95 auf die Kirchensteuer entfielen.

B. Gegen die Veranlagungsverfügung erhob die Rekurrentin am 22. Januar 2021 Einsprache (pag. 48-51), die sich ausschliesslich gegen die Kirchensteuer richtete. Die Rekurrentin argumentierte, dass sie, bzw. ihre Mitglieder durch diese Besteuerung in ihrer Glaubens- und Gewissensfreiheit verletzt und aufgrund ihrer Weltanschauung diskriminiert würden. Die Rekurrentin verwies insbesondere auf die gesetzlich vorgesehene Ausnahme von der Kirchensteuerpflicht für juristische Personen, die selber einen religiösen oder kirchlichen Zweck verfolgen und folgerte, diese Bestimmung sei mit Blick auf die Glaubens- und Gewissensfreiheit so auszulegen, dass auch sie von der Kirchensteuerpflicht befreit sei. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 17. Februar 2021 (pag. 43-47) ab, wobei sie ausführte, dass sich juristische Personen, die keine religiösen oder kirchlichen Zwecke verfolgen, nicht auf die Glaubens- und Gewissensfreiheit berufen könnten und daher kirchensteuerpflichtig seien.

C. Gegen den Einspracheentscheid hat die Rekurrentin, vertreten durch Rechtsanwalt Bruno Rieder (fortan: Vertreter) mit Eingabe vom 18. März 2021 Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) erhoben. Beantragt wird die Streichung des auf die Kirchensteuer entfallenden Steuerbetrags. Zur Begründung bringt der Vertreter im Wesentlichen vor, dass es sich bei der Rekurrentin um eine "Weltanschauungsgemeinschaft"

handle, die in Bezug auf die Kirchensteuerpflicht gleich zu behandeln sei wie juristische Personen mit religiösem oder kirchlichem Zweck.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 12. Mai 2021 vernehmen lassen. Sie beantragt mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung betreffend Kirchensteuerpflicht der juristischen Personen die Abweisung des Rekurses unter Kostenfolge.

E. Mit Eingabe vom 2. Juni 2021 hat der Vertreter im Namen der Rekurrentin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an seinem Standpunkt festgehalten.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Grundstückgewinnsteuer können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die Beurteilung der Streitsache fällt an sich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]), die rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen aber eine Überweisung an die Kammer (Art. 70 Abs. 5 GSOG).

2. In formeller Hinsicht ist vorab darauf hinzuweisen, dass die Rekurrentin erst am 22. Januar 2021 gegen die mit 7. Dezember 2020 datierte Veranlagungsverfügung Einsprache erhoben hat. In der Einsprache hat die Rekurrentin erklärt, dass sie die Verfügung erst "in der Woche vom 28. Dezember [2020] erhalten habe". Die Steuerverwaltung hat im Einspracheentscheid mit Verweis auf diese Erklärung festgehalten, dass die 30-tägige Einsprachefrist (Art. 190 Abs. 1 StG) eingehalten worden ist (pag. 46). Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die Steuerverwaltung ausserstande ist, eine allfällige frühere Eröffnung der Veranlagungsverfügung zu beweisen, wofür sie beweispflichtig wäre (siehe hierzu VGE 100 2016 294

vom 13.2.2017, E. 2.4). Die Steuerverwaltung ist demnach zu Recht auf die Einsprache eingetreten.

3. Anfechtungsobjekt des vorliegenden Verfahrens ist der Einspracheentscheid vom 17. Februar 2021, mit dem die aus dem Verkauf des Grundstücks Bern 3 Gbbl. Nr. 2808 resultierende Grundstückgewinnsteuer veranlagt worden ist. Strittig ist nicht die Berechnung des Grundstückgewinns, sondern ausschliesslich die Frage, ob die Rekurrentin von der auf die Kirchgemeinden entfallenden Steuer befreit ist.

4. Die Kirchensteuer wird hauptsächlich auf Einkommen und Vermögen natürlicher Personen, auf Gewinn und Kapital juristischer Personen sowie auf Grundstückgewinnen erhoben (vgl. Art. 1 Abs. 1 des Kirchensteuergesetzes vom 16. März 1994 [KStG; BSG 415.0], wo anstelle von Grundstückgewinnen von "Vermögensgewinnen" die Rede ist, entsprechend der Formulierung im Gesetz vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern [aStG]). Juristische Personen sind gemäss Art. 7 KStG unter Vorbehalt von Art. 8 KStG kirchensteuerpflichtig. Laut Art. 8 KStG sind diejenigen juristischen Personen von der Kirchensteuerpflicht befreit, die selber einen religiösen oder kirchlichen Zweck verfolgen oder die nach Art. 83 StG von der Kantons- und Gemeindesteuer befreit sind. Für Grundstückgewinne enthält das Kirchensteuergesetz keine besondere Steuerbefreiungsregel.

4.1 Aufgrund dieser Gesetzssystematik müssten die beiden in Art. 8 KStG enthaltenen Ausnahmen von der Steuerpflicht – einerseits das Verfolgen eines religiösen oder kirchlichen Zwecks, andererseits eine Steuerbefreiung nach Art. 83 StG – für sämtliche Kirchensteuern gelten, inkl. der Steuer auf Grundstückgewinnen, um die es im vorliegenden Fall geht. Anders als von der Steuerverwaltung auf Seite 3 der Vernehmlassung ausgeführt, ist die Rekurrentin seit dem 1. Januar 2014 wegen Gemeinnützigkeit nach Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG teilweise von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit (siehe Verzeichnis der steuerbefreiten Institutionen auf: <https://www.taxinfo.sv.fin.be.ch> Rubriken: "Einkommens- und Vermögenssteuern / Vergabungsabzug" [besucht am 29.8.2022] sowie E-Mail der zuständigen Sachbearbeiterin der Steuerverwaltung vom 22.8.2022). Es ist zu prüfen, ob diese teilweise Steuerbefreiung auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar ist. Hierbei ist zu beachten, dass im Bereich der Kantons- und Gemeindesteuer die Steuerbefreiungsgründe von Art. 83 StG nur für die Gewinn- und Kapitalsteuern gelten. Nebst dem Bund, dem Kanton und den Gemeinden sind u.a. auch Vorsorgeeinrichtungen, Sozialversicherungskassen, gemeinnützige Institutionen und juristische Personen, die Kultuszwecke verfolgen, von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit. Demgegenüber sieht Art. 127 StG eine Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer nur für den Bund, den Kanton, die Gemeinden sowie die konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen vor. Dass Vorsorgeeinrichtungen, Sozialversicherungskassen, gemeinnützige und kultische

Institutionen in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, ist zudem explizit in Art. 23 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) festgehalten.

4.2 Zwar zählt die Kirchensteuer nicht zu den vom Steuerharmonisierungsgesetz erfassten Steuerarten (siehe Art. 2 Abs. 1 StHG), weshalb es grundsätzlich zulässig wäre, bei der Kirchensteuer auf Grundstückgewinnen die gleichen Steuerbefreiungsgründe anzuwenden wie bei der Kirchensteuer auf Gewinn und Kapital. Dies würde bedeuten, dass bei der Veranlagung eines Grundstückgewinns einer nach Art. 83 StG, nicht aber nach Art. 127 StG, steuerbefreiten juristischen Person, nur die Kantons- und Gemeindesteuer, jedoch keine Kirchensteuer erhoben würde. In RKE 100 22 29 vom 21.9.2022, der eine nach Art. 83 Abs. 1 Bst. e StG von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreite berufliche Vorsorgestiftung betraf, wurde jedenfalls die Kirchensteuer auf dem Grundstückgewinn erhoben. Weiter scheint selbst der (sachkundige) Vertreter nicht davon auszugehen, dass die Rekurrentin aus ihrer teilweisen Befreiung von der Gewinn- und Kapitalsteuer etwas zu ihren Gunsten ableiten könnte, jedenfalls enthält der Rekurs keine entsprechende Äusserung. Dass für die Grundstückgewinnsteuer im Vergleich zur Gewinn- und Kapitalsteuer deutlich weniger subjektive Steuerbefreiungstatbestände anerkannt werden, wird damit begründet, dass auf dem Liegenschaftsmarkt kein Mitbewerber besondere steuerliche Vorteile geniessen soll, die zu einer Marktverzerrung führen könnten (Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 1 zu Art. 127 StG). Dieser Grundsatz muss auch für die Kirchensteuer gelten, selbst wenn diese vergleichsweise gering ausfällt.

4.3 Es gibt im Übrigen keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer vom Gesetzgeber bei der Kirchensteuer bewusst grosszügiger ausgestaltet worden wäre als bei der Kantons- und Gemeindesteuer. Die Kirchensteuerpflicht für juristische Personen wurde 1939 ins bernische Recht aufgenommen. In Bezug auf die Steuerbefreiung verwies § 5 des Dekrets über die Kirchensteuern vom 16. November 1939 auf das Gesetz vom 7. Juli 1918 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (Tagblatt des Grossen Rates 1939, S. 521). Die Grundstückgewinne wurden damals als "Einkommen zweiter Klasse" besteuert (Art. 19 Bst. c StG-1918) und dementsprechend betreffend Steuerbefreiung gleich behandelt wie das übrige Einkommen (Art. 18 und Art. 50 StG-1918). In der Ratsdebatte wurde mehrfach darauf hingewiesen, dass die Befreiung von der Kirchensteuer nach den gleichen Regeln wie bei der Staats- und Gemeindesteuer erfolgen soll (Tagblatt des Grossen Rates 1939, S. 520, 524, 525 und 540 f.). Soweit ersichtlich, war die Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer bei den in der Zwischenzeit erfolgten Dekrets- und Gesetzanpassungen nie Thema, obwohl mit

dem revidierten Steuergesetz von 1944 besondere Befreiungsregeln für die Vermögensgewinnsteuer auf Grundstückgewinnen eingeführt wurden (siehe Art. 79 Abs. 2 des Gesetzes über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29. Oktober 1944). Vielmehr wurde im Vortrag der Direktion des Kirchenwesens betreffend das geltende Kirchensteuergesetz vom 16. März 1994 erneut betont, dass für die Befreiung von der Kirchensteuer die gleichen Grundsätze gelten wie bei der Staats- und Gemeindesteuer (Tagblatt des Grossen Rates 1993, Beilage 83, Art. 6). Im Ergebnis ist der in Art. 8 KStG enthaltene Verweis auf die Steuerbefreiungsgründe gemäss Art. 83 StG demnach so zu verstehen, dass dieser nur für die auf dem Gewinn und Kapital einer juristischen Person erhobene Kirchensteuer gilt, analog dem Geltungsbereich von Art. 83 StG bei der Kantons- und Gemeindesteuer. Für die auf Grundstückgewinnen erhobene Kirchensteuer sind folglich die restriktiveren Steuerbefreiungsgründe von Art. 127 StG massgebend. Als Zwischenergebnis ist folglich festzuhalten, dass die teilweise Befreiung der Rekurrentin von der Gewinn- und Kapitalsteuer nach Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG für das vorliegende Verfahren keine Bedeutung hat.

5. Nebst dem hiavor behandelten Befreiungsgrund von der Kirchensteuer analog Art. 83 StG sind gemäss geltendem Kirchensteuergesetz auch diejenigen juristischen Personen von der Kirchensteuer befreit, die selber einen religiösen oder kirchlichen Zweck verfolgen. Weil beide Befreiungsgründe im gleichen Art. 8 KStG statuiert sind, läge es grundsätzlich nahe, auch die Befreiung wegen religiöser Zwecksetzung nicht auf die Kirchensteuer auf Grundstückgewinnen anzuwenden.

5.1 Auch die Steuerbefreiung aufgrund religiöser oder kirchlicher Zwecke war bereits im Dekret vom 16. November 1939 vorgesehen, jedoch in einer separaten Bestimmung. Während dessen § 5 des Dekrets auf die Befreiungsgründe des Gesetzes über die direkten Staats- und Gemeindesteuern verwies, hielt § 6 fest, dass juristische Personen, die religiöse oder kirchliche Zwecke verfolgen, die Kirchensteuer in der Kirchgemeinde bezahlen, "die ihrer Konfession entspricht". Soweit solche öffentlich-rechtliche Kirchgemeinden nicht bestanden, waren diese juristischen Personen von der Kirchensteuer befreit. Diese Regelung wurde damit begründet, dass es unbillig wäre, Organisationen zur Kirchensteuer heranzuziehen, die religiöse Zwecke verfolgten, die nicht einer Landeskirche dienten. Der Kirchendirektor nannte vor dem Grossen Rat den Israelitischen Kultusverein und die Zeugen Jehovas als Beispiele, die von der Kirchensteuer zu befreien seien und er fügte an, dass die Ausnahmeregelung möglichst tolerant auszulegen sei (Tagblatt 1939, S. 521).

5.2 Mit der am 13. November 1967 verabschiedeten Totalrevision des Dekrets über die Kirchensteuern wurden die beiden Ausnahmegründe in einem Artikel zusammengefasst, wobei die Befreiung nunmehr nur noch für "nichtchristliche Religionsgemeinschaften" galt (Art. 7 Bst. a

des Dekrets über die Kirchensteuern vom 13.11.1967, Tagblatt 1967, Beilage 39 sowie S. 678). Am 9. November 1982 passte der Grosse Rat die Bestimmung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung an (E. 6.2 hiernach) und befreite sämtliche juristischen Personen, die einen religiösen oder kirchlichen Zweck verfolgen, von der Kirchensteuer (Tagblatt 1982, Beilage 42 sowie S. 618), was dem aktuellen Wortlaut von Art. 8 KStG entspricht. Der zweite Befreiungsgrund hing somit von Beginn an direkt mit dem spezifischen Zweck der Kirchensteuer zusammen, nämlich der Finanzierung der bernischen Landeskirchen bzw. ihrer Kirchgemeinden (§ 1 des Dekrets vom 15. November 1939, Tagblatt 1939, S. 519). Folglich sind Organisationen, die religiöse oder kirchliche Zwecke verfolgen, von der gesamten Kirchensteuer befreit inkl. jener, die auf Grundstücksgewinnen erhoben wird.

6. Nach dem Wortlaut von Art. 8 KStG sind juristische Personen von der Steuer befreit, "die selber einen religiösen oder kirchlichen Zweck verfolgen". Laut Art. 2 Abs. 1 ihrer Statuten (Rekursbeilage 3) engagiert sich die Rekurrentin für eine säkulare Gesellschaft, wobei sie sich an humanistischen Werten und wissenschaftlich plausiblen Erklärungen über die Welt orientiert. Betreffend Inhalt der humanistischen Werte bezieht sich die Rekurrentin auf die Humanismus-Definition der "Amsterdam-Deklaration" der Organisation "Humanists International" (Fussnote zu Art. 1 Abs. 2 der Statuten). Unter Punkt 5 dieser Deklaration (Version von 2002) heisst es, dass "Humanismus eine Antwort auf die verbreitete Nachfrage für eine Alternative zu dogmatischer Religion" darstelle (Rekursbeilage 4; die per 2022 überarbeitete Version der Amsterdam-Deklaration enthält die sinngemäss gleich Aussage in Ziff. 4, siehe unter: <<https://www.humanists.international/>> Menu: "What is humanism > The Amsterdam Declaration [besucht am 29.9.2022]). Als weitere Zwecke der Rekurrentin sind in Art. 2 Abs. 3 der Statuten die Interessenvertretung der nichtreligiösen und religionsfernen Bevölkerung und der Einsatz für die Trennung von Staat und Kirche aufgeführt. Zu den konkreten Angeboten der Rekurrentin gehören u.a. weltliche Rituale für wichtige Lebensereignisse (Geburt, Heirat, Tod) und die Unterstützung von Personen, die sich von einer Glaubensgemeinschaft lösen wollen oder sich in ihrer negativen Religionsfreiheit verletzt sehen (Art. 3 der Statuten, siehe auch: <<https://www.frei-denken.ch/>> Rubriken "Säkular" und "Humanistisch" [besucht am 29.9.2022]). Es handelt sich bei der Rekurrentin somit explizit nicht um eine religiöse oder kirchliche Institution, sondern im Gegenteil um eine religionskritische Organisation.

6.1 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen im Allgemeinen seit langem umstritten, jedoch regelmässig vom Bundesgericht bestätigt worden ist (erstmalig bereits 1878, siehe BGE 102 Ia 468 E. 2a). Das Hauptargument besteht darin, dass sich nur natürliche Personen auf die in Art. 15 der Bundesverfassung (BV; SR 101) bzw. Art. 49 der Bundesverfassung von 1874 (aBV) gewährte Glaubens- und Gewissensfreiheit (oft verkürzt

als Religionsfreiheit bezeichnet) berufen könnten. Die Kirchensteuerpflicht für juristische Personen gilt selbst dann, wenn sie eine Einmann-Aktiengesellschaft betrifft. Daher kann bspw. "der Freidenker, der jede Abgabe für eine Religionsgemeinschaft vermeiden will [...], [seine] geschäftliche Tätigkeit nicht in Form einer juristischen Person organisieren" (BGE 102 Ia 468 E. 4). Das Bundesgericht erklärte in BGE 126 I 122 E. 5e, dass an der bisherigen Rechtsprechung auch nach Inkrafttreten der totalrevidierten Bundesverfassung festzuhalten sei. Im Urteil 2C_71/2010 vom 22. September 2010 bestätigte das Bundesgericht erneut, dass die Kirchensteuer selbst dann entrichtet werden müsse, wenn der alleinige Inhaber der juristischen Person konfessionslos und ein entschiedener Gegner der Kirchen sei (E. 7.1).

6.2 Die Rekurrentin strebt freilich keine Änderung der Praxis betreffend allgemeiner Kirchensteuerpflicht der juristischen Personen an. Sie ist jedoch der Auffassung, dass die Steuerverwaltung die in Art. 8 KStG statuierte Ausnahme für religiöse oder kirchliche Organisationen zu eng auslege. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung sei es beispielsweise den Freikirchen nicht zuzumuten, Steuern an die Landeskirchen zu entrichten. Dies müsse auch für die Rekurrentin als weltanschauliche Organisation gelten. In dem von der Rekurrentin genannten BGE 95 I 350 aus dem Jahr 1969 ging es um die Frage, ob die "Neuapostolische Kirche in der Schweiz" (eine evangelische Freikirche) Steuern an die Gemeinden der evangelischen und katholischen Landeskirchen im Kanton Thurgau entrichten müsse. Das damalige thurgauische Steuergesetz enthielt zwar eine Ausnahme von der Kirchensteuerpflicht für juristische Personen, die sich religiösen Zwecken widmen. Selbst solche Organisationen mussten jedoch auf ihrem Grundeigentum eine Steuer an die landeskirchlichen Gemeinden entrichten. Das Bundesgericht führte aus, dass zwischen den Freikirchen, ihren Mitgliedern und deren religiösen Glauben eine enge Beziehung bestehe. Im Gegensatz zu den Landeskirchen verfügten die Freikirchen nicht über das Recht, Steuern zu erheben, weshalb sie auf finanzielle Mittel ihrer Mitglieder angewiesen seien. Wenn die Landeskirchen die Freikirchen besteuern dürften, würden Mittel, die für die Bedürfnisse der Freikirchen bestimmt sind, zur Förderung eines anders gerichteten religiösen Lebens in Anspruch genommen. Das Bundesgericht kam zum Ergebnis, dass die Mitglieder und Anhänger der Freikirchen dadurch in einem Ausmass betroffen würden, das mit der in Art. 49 aBV garantierten Glaubens- und Gewissensfreiheit nicht vereinbar sei. Im Besondern gelte dies mit Blick auf die in Art. 49 Abs. 6 aBV enthaltenen Bestimmung, wonach niemand gehalten ist, Steuern für Kultuszwecke einer Religionsgenossenschaft zu bezahlen, der er nicht angehört. Eine entsprechende Bestimmung fehlt in der geltenden Bundesverfassung, deren Inhalt wird heute direkt aus Art. 15 Abs. 1 BV – "Die Glaubens- und Gewissensfreiheit ist gewährleistet" – abgeleitet (BGE 138 I 55 E. 2.1). Im in Erwägung 6.1 hiervoor bereits erwähnten BGE 102 Ia 468 aus dem Jahr 1976 bestätigte das Bundesgericht diese Rechtsprechung und ergänzte, dass es absurd wäre, juristische Personen mit religiöser oder kirchlicher

Zwecksetzung der Besteuerung durch Kirchen Andersgläubiger zu unterwerfen. Allerdings liessen sich keine stichhaltigen Argumente dafür finden, diese Ausnahme auf juristische Personen ohne religiöse und kirchliche Zwecksetzung auszudehnen (E. 4, letzter Abschnitt).

7. Soweit ersichtlich, war bis anhin weder das Bundesgericht noch ein letztinstanzliches kantonales Gericht mit der Frage konfrontiert, ob die Ausnahme von der Kirchensteuerpflicht auch für die Freidenker-Vereinigung oder vergleichbare juristische Personen gilt. Dies mag damit zusammenhängen, dass einerseits für solche Organisationen die Kirchensteuer auf Gewinn und Kapital kaum ins Gewicht fallen dürfte (soweit sie nicht ohnehin davon befreit sind) und dass andererseits nur die Kantone Bern, Jura und Solothurn eine Kirchensteuer auf Grundstückgewinnen kennen (gemäss Süess/Tappenbeck/Pahud de Mortanges, Die Kirchensteuern juristischer Personen in der Schweiz, 2013, Ziff. 1.5.4).

7.1 Die Glaubens- und Gewissensfreiheit schützt nicht bloss religiöse, sondern auch weltanschauliche Überzeugungen (Art. 15 Abs. 2 BV). Während "Religion" alle Überzeugungen erfasst, die sich auf das Verhältnis des Menschen zum Göttlichen beziehen, werden mit "Weltanschauung" Überzeugungen und Grundeinstellungen, z.B. zu Moral und Ethik, angesprochen, wobei die Grenzen zur Religion fließend sind (Häfelin/Haller/Keller/Thurnheer, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 2020, N. 405 zu § 14). Unbestritten ist, dass auch atheistische oder freidenkerische Überzeugungen zum Schutzbereich der Glaubens- und Gewissensfreiheit gehören (Müller/Schefer, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., 2008, S. 255; Belser/Waldmann, Grundrechte II, 2. Aufl. 2021, Kap. 3, N. 18; vgl. BGer 2C_132/2014 vom 15.11.2014, E. 4.1). Allerdings können sich grundsätzlich nur natürliche Personen auf die Religionsfreiheit berufen (Müller/Schefer, a.a.O., S. 263). Eine juristische Person fällt nur dann in den persönlichen Schutzbereich der Religionsfreiheit, wenn sie nach ihren Statuten ein religiöses oder kirchliches Ziel verfolgt und "wenn sie eine genügend grundsätzliche, gesamtheitliche Sicht der Welt zum Ausdruck bringt", was beispielsweise auf den Verein "Scientology Kirche" zutrifft (BGE 125 I 369 E. 1b; Häfelin/Haller/Keller/Thurnheer, a.a.O., N. 433 zu § 14). Wie hiervor ausgeführt, verfolgt die Rekurrentin zwar gerade kein religiöses oder kirchliches Ziel, vertritt jedoch zweifellos eine weltanschauliche Überzeugung, welche das bundesgerichtliche Erfordernis einer "genügend grundsätzlichen, gesamtheitlichen Sicht der Welt" erfüllt. Zudem bietet die Rekurrentin ihren Anhängern weltliche Rituale für wichtige Lebensereignisse an (wie Geburt, Heirat oder Tod), dies als Alternative zu religiösen Zeremonien. Auch aus diesem Grund rechtfertigt sich in Bezug auf den persönlichen Schutzbereich der Religionsfreiheit eine Gleichstellung der Rekurrentin mit religiösen Gemeinschaften im engeren Sinn.

7.2 Nach dem bis anhin Ausgeführten steht fest, dass die Rekurrentin ebenso wie bspw. eine Freikirche durch die Glaubens- und Gewissensfreiheit geschützt wird. Unter dieser Prämisse ist

es nicht zu rechtfertigen, die Rekurrentin bei der Kirchensteuerpflicht anders zu behandeln als eine eigentliche religiöse Gemeinschaft: Wie in E. 6.2 hiervor ausgeführt, erachtet es das Bundesgericht als nicht mit der Glaubens- und Gewissensfreiheit vereinbar, dass Mitglieder von (christlichen) Freikirchen mit ihren finanziellen Beiträgen an die Freikirche indirekt die (ebenfalls christlichen) Landeskirchen unterstützen müssten. Dies muss erst recht für die Mitglieder der Rekurrentin gelten. Denn die Rekurrentin vertritt nicht bloss eine von den Landeskirchen mehr oder weniger stark abweichende Variante des christlichen Glaubens, wie dies für die Freikirchen zutrifft, vielmehr lehnt sie jede dogmatische Religion ab und setzt sich für eine säkulare Weltanschauung ein. Dementsprechend gilt die in Art. 8 KStG statuierte Ausnahme von der Kirchensteuerpflicht für juristische Personen mit religiöser oder kirchlicher Zweckverfolgung auch für die Rekurrentin. Der Rekurs ist damit gutzuheissen.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG).

Weil die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihr eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG). Diese wird gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]) festgesetzt. Da die eingereichte Kostennote nicht detailliert ist (kein Time-sheet), können die aufgewendeten Stunden nicht nachvollzogen werden. Wie in der Kostennote vermerkt, handelt es sich nach Ansicht des Vertreters hinsichtlich Zeitaufwand um einen durchschnittlichen und hinsichtlich Schwierigkeitsgrad sowie Bedeutung eher unterdurchschnittlichen Fall. Die Parteikostenentschädigung wird deshalb nach Ermessen pauschal auf CHF 5'000.-- (inkl. Auslagen und 7.7 % Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2019 wird gutgeheissen.
2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
3. Der Rekurrentin wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 5'000.-- (inkl. Auslagen und 7.7 % Mehrwertsteuer) zugesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer

schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

5. Zu eröffnen an:

- Rieder Bruno, Rechtsanwalt, zuhanden der Freidenker-Vereinigung der Schweiz
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Steuerverwaltung der Stadt Bern
- Evangelisch-reformierte Gesamtkirchgemeinde Bern
- Römisch-katholische Gesamtkirchgemeinde Bern und Umgebung
- Christkatholische Kirchgemeinde Bern

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin


Cuccarède

Der Gerichtsschreiber


Leumann