

Raimund Süess  
 Christian R. Tappenbeck  
 René Pahud de Mortanges

# Die Kirchensteuern juristischer Personen in der Schweiz

Eine Dokumentation



Diese Dokumentation liefert das Faktenmaterial zu einer politisch umstrittenen Steuerart: In welchen Kantonen existiert die Kirchensteuer juristischer Personen? Wie gross ist ihr Ertrag und wofür wird sie verwendet? Welche Instanz erhebt die Steuer und wer legt den Steuerfuss fest? Welche Konsequenzen hätte der Wegfall dieser Steuereinnahmen für die davon betroffenen Kirchen? Trifft es zu, dass die heutige Rechtswissenschaft diese Steuer unisono als unrechtmässig beurteilt, oder gibt es auch Juristen, die das anders sehen?

In Hinblick auf kommende kantonale Abstimmungen bietet diese Publikation allen Interessierten die nötigen Sachinformationen in neutraler Form und als Ausgangspunkt für die eigene Meinungsbildung. Ein Anhang enthält die einschlägigen kantonalen und innerkirchlichen Gesetzesgrundlagen.

ISBN 978-3-7255-6745-4



Freidenker-Vereinigung, 382700  
 über [www.steuershop.ch](http://www.steuershop.ch) (1)

978-3-7255-6745-4 C-P \*RE\*  
 E 12706638 835142/1

SP: MWST 2.5%  
 64.00

Süess Raimund: Die Kirchensteuern  
 juristischer Personen in der Schweiz -  
 Schulclass. 2.

AVA Qualitätsversprechen  
 14.01.2013 20:13 300011



Z:610 1 (1)

2098351420010

<b>1 Einführung</b>	<b>47</b>
<b>2 Freiheitsrechtliche Dimension</b>	<b>50</b>
2.1 Religionsfreiheit	50
2.1.1 Persönlicher Schutzbereich	50
2.1.1.1 Religionsbegriff	50
2.1.1.2 Indirekte Belastung natürlicher Personen	52
2.1.1.3 Verwendung des Personenbegriffes im Verfassungswortlaut	54
2.1.2 Sachlicher Schutzbereich	55
2.1.2.1 Religiöse Neutralität	55
2.1.2.2 Einschränkung auf eigentliche Kultuszwecke	56
2.2 Rechtsgleichheit	62
2.2.1 Zwischen Religionsgemeinschaften	62
2.2.2 Zwischen juristischen und natürlichen Personen	63
2.3 Föderale Rücksichtnahme	64
<b>3 Steuerrechtliche Dimension</b>	<b>66</b>
3.1 Voraussetzungslos geschuldete Abgaben	66
3.2 Steuerrechtliche Zugehörigkeit	67
<b>4 Zusammenfassung</b>	<b>70</b>
<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>74</b>

## 1 Einführung

In einer konstanten, über 130-jährigen Praxis vertritt das Bundesgericht die Position, dass die Unternehmenskirchensteuern rechtmässig seien und namentlich nicht gegen die Religionsfreiheit verstossen würden.<sup>1</sup> Diese Rechtsprechung ist in der Lehre wiederholt ausführlich referiert worden,<sup>2</sup> wobei sie seit Beginn weg kritisch beäugt wurde und auch in der jüngeren Literatur auf verbreitete Kritik stösst.<sup>3</sup> Aber bereits in der Frage, wie umfassend die Rechtslehre die Haltung des Bundesgerichts verwirft, besteht keine Einigkeit: Die Einschätzungen in der Literatur reichen von «der Lehre», die «diese Rechtsprechung mit guten Gründen» kritisiert hat,<sup>4</sup> über die kritisierende «doctrine presque unanime»<sup>5</sup> bis hin zur «anhaltenden Kritik an dieser Praxis durch den überwiegenden Teil der Rechtslehre»<sup>6</sup>. Wenn auch jüngst Beispiele aus der Lehre anzutreffen sind, bei welchen die bundesgerichtliche Haltung ohne Kritik dargestellt wurde,<sup>7</sup> so fällt doch auf, dass jene Stimmen, welche die Kirchensteuern juristischer Personen vorbehaltlos unterstützen, bereits älteren Datums sind.<sup>8</sup> Sie verschafften sich namentlich noch im Jahre 1988 an einer Tagung des Freiburger Instituts für Staatskirchenrecht Raum. Eine Betrachtung der seither ergangenen Literatur zeigt auf, dass die Kirchensteuern juristischer Personen weiterhin unter verschiedenen freiheitsrechtlichen<sup>9</sup> und steuerrechtlichen Aspekten kritisch betrachtet werden:

<sup>1</sup> BGE 126 I 122; 102 Ia 468; 52 I 108; 41 I 158; 35 I 333; 17 I 557; 9 I 416; 4 I 536, 539, 541.

<sup>2</sup> Cavelti 2011, S. 271, 275; Reich 2009, § 4 N 62; Müller/Schefer 2008, S. 285 f.; Cavelti 2001, S. 57 f.; Häfelin 1991, Art. 49 N 97; Karlen 1988, S. 362 ff.

<sup>3</sup> Vgl. z.B. die generell ablehnenden Haltungen von Häfelin/Haller/Keller 2008, N 421; Locher 2002, S. 54 f.; Rutz 2001, S. 90 und Friederich 1993, S. 443.

<sup>4</sup> Kley 2001, S. 20.

<sup>5</sup> Auer/Malinvermi/Hottelier 2006, 6 N 514.

<sup>6</sup> Cavelti 2001, S. 53; vgl. auch Gardaz 2005, S. 663: «En doctrine, une majorité d'auteurs se prononcent contre cette jurisprudence [...]».

<sup>7</sup> Griffel 2011, § 32 N 11; Cavelti/Kley 2008, N 36 zu Art. 15 BV, vgl. aber Kley 2002, S. 636: «Das Postulat einer möglichst breiten Grundrechtsträgerschaft soll gerade auch in Bezug auf die juristischen Personen verwirklicht werden. Wenn diese schon Träger ideeller Grundrechte wie der Meinungsfreiheit (Art. 16 BV) sind, so müssen sie auch vom persönlichen Geltungsbereich der Glaubens- und Gewissensfreiheit (Art. 15 BV) erfasst werden.»

<sup>8</sup> Eine Auflistung der befürwortenden Lehre findet sich bei Häfelin 1991, Art. 49 N 100 (Fn. 276) und Karlen 1988, S. 364 Fn. 183 f.

<sup>9</sup> Im Rahmen dieser Abhandlung wird auf die Wirtschaftsfreiheit nicht eingegangen, zumal die Kirchensteuerpflicht von juristischen Personen nicht nur Unternehmungen trifft (vgl. Fuchs 1988, S. 29), sondern beispielsweise auch Vereine ohne wirtschaftli-

1. Die herrschende Lehre lehnt die Kirchensteuern juristischer Personen in erster Linie mit dem Argument ab, es liege ein Verstoß gegen die Religionsfreiheit vor. Sie geht (anders als das Bundesgericht) davon aus, dass auch juristische Personen ohne religiösen Zweck durch dieses Freiheitsrecht geschützt sind. Es stellen sich hier verschiedene Fragen: Wie ist das Verhältnis zwischen «Religion» und juristischer Person im Kontext der Religionsfreiheit zu verstehen (vgl. Ziff. 2.1.1.1)? Werden allenfalls die «hinter» einer juristischen Person stehenden Menschen (z. B. Einzelaktionäre) in ihrer Religionsfreiheit verletzt (vgl. Ziff. 2.1.1.2)? Und ergeben sich aus dem Wortlaut des Art. 15 BV, der die Religionsfreiheit gewährleistet, Hinweise zum persönlichen Schutzbereich dieses Freiheitsrechts (vgl. Ziff. 2.1.1.3)?
2. Es stellt sich indes nicht nur die Frage, wer von der Religionsfreiheit erfasst wird, sondern auch, welches die inhaltlichen Konturen dieses Freiheitsrechts sind. Denn selbst wenn die juristischen Personen die Religionsfreiheit anrufen könnten, bleibt immer noch zu prüfen, ob die bei ihnen erhobenen Kirchensteuern überhaupt den sachlichen Schutzbereich berühren.
  - In der jüngsten Lehre ist in diesem Zusammenhang ein neues Argument gegen die Kirchensteuern juristischer Personen ins Feld geführt worden: Gemäss Ulrich Cavelti verletzen sie die *religiöse Neutralität* des Staates. Damit wird die Zulässigkeit dieser Steuerform prinzipiell in Frage gestellt. Allerdings versteht Ulrich Cavelti die staatliche Neutralitätsverpflichtung strikter, als dies in der Lehre und Rechtsprechung bisher der Fall war (Ziff. 2.1.2.1).
  - Ein Teil der Lehre nimmt an, dass die Bundesverfassung lediglich verbiete, «von den juristischen Personen Steuern zu beziehen, die speziell für eigentliche Kultuszwecke bestimmt sind».<sup>10</sup> Werden demnach die Kirchensteuereinnahmen einer entsprechenden Zweckbindung unterworfen, so besteht keine Unvereinbarkeit mit der Religionsfreiheit (Ziff. 2.1.2.2). Diese Argumentation zur Rechtfertigung der Kirchensteuern juristischer Personen ist namentlich dann von Bedeutung, wenn sich Unternehmungen – wie die herrschende Lehre annimmt – auf die Religionsfreiheit berufen können.

3. In der herrschenden Lehre werden die Kirchensteuern juristischer Personen einerseits mit dem Argument bestritten, dass sie zu einer rechtungleichen Behandlung *zwischen juristischen und natürlichen Personen* führen. Anders als Menschen könnten sich die juristischen Personen nicht durch Austritt den Kirchensteuern entziehen (Ziff. 2.2.2). Ein Teil der Lehre nimmt andererseits eine *rechtsungleiche Behandlung unter Religionsgemeinschaften* an (Ziff. 2.2.1). Die Frage, ob die Kirchensteuern juristischer Personen gegen die Rechtsgleichheit verstossen, bleibt umstritten.
4. Das Verhältnis zwischen Kirche und Staat stellt eine kantonale Angelegenheit dar. Gemäss einem Teil der Lehre legt dieser Umstand eine föderale Rücksichtnahme nahe. Gemeinhin wird angenommen, dass das Bundesgericht vorwiegend aus Respekt vor den kantonalen Zuständigkeiten an den Kirchensteuern juristischer Personen festgehalten hat. Von einigen Kritikern dieser Steuer wird die diesbezügliche Zurückhaltung des höchsten Gerichts ausdrücklich begrüsst (Ziff. 2.3).
5. Gemäss der steuerrechtlichen Lehre sind Steuern als voraussetzungslos geschuldete Abgaben zu verstehen. Aufgrund des Prinzips der Voraussetzungslosigkeit der Steuerpflicht kann die Kirchensteuer grundsätzlich nicht mit Argumenten bestritten werden, welche die Mittelverwendung betreffen (Ziff. 3.1). Sodann ist bei den juristischen Personen die fehlende Kirchenmitgliedschaft für die Steuererhebung ohne Bedeutung. Aus steuerrechtlicher Sicht ist vielmehr massgebend, dass die Zugehörigkeit territorial definiert ist, d.h. namentlich auf den Sitz der juristischen Person im Kirchengebiet abstellt. Das Verständnis der anerkannten Kirchen als Gebietskörperschaften ist allerdings in der jüngeren Lehre auf Kritik gestossen (vgl. Ziff. 3.2).

Entsprechend dem Auftrag der Römisch-Katholischen Zentralkonferenz der Schweiz (RKZ) und des Schweizerischen Evangelischen Kirchenbundes (SEK) soll nachfolgend der Versuch unternommen werden, die verschiedenen Lehrmeinungen zu den oben aufgeführten Aspekten zusammenzutragen. Die nachfolgenden Seiten sind somit einzig als deskriptive Beschreibung der jüngeren Lehre zu verstehen.

chen Zweck. Auch das Bundesgericht hat der Wirtschaftsfreiheit in der bisherigen Rechtsprechung keine entscheidende Bedeutung beigemessen.

<sup>10</sup> Höhn/Waldburger 2001, § 4 N 102.



## 2 Freiheitsrechtliche Dimension

### 2.1 Religionsfreiheit

#### 2.1.1 Persönlicher Schutzbereich

##### 2.1.1.1 Religionsbegriff

Die traditionelle Argumentation des Bundesgerichts geht von der Annahme aus, dass die Religionsfreiheit auf natürliche Personen zugeschnitten sei. Jean-François Aubert hat diese Haltung mit den folgenden prägnanten Worten umschrieben: *«Nach ständiger Rechtsprechung haben juristische Personen kein Denkvermögen und ebensowenig ein Gewissen oder einen Glauben. Sie können sich nicht auf Art. 49 [aBV] berufen, was sie im Besonderen unbedingt kirchensteuerpflichtig macht.»*<sup>11</sup> Wir stehen somit vor der Frage des Religionsbegriffes. Als Religion im verfassungsrechtlichen Sinn sind gemäss Peter Karlen *«die Bindungen des Menschen zu Gott, zu mehreren Göttern oder sonst zu einem höchsten überirdischen Wesen („être suprême“, „supreme being“), aber auch pantheistische, naturalistische und andere in der Transzendenz gründende Vorstellungen vom Sinn der menschlichen Existenz geschützt.»*<sup>12</sup> Wie es auf den ersten Blick als selbstverständlich erscheint, wird Religion zunächst mit Menschen verbunden. Der Theologe Alfred Schindler hält fest, dass – mit Ausnahme der juristischen Personen mit explizit religiöser Zielsetzung – den Unternehmungen *«keine Glaubens- und Gewissensfreiheit möglich ist, dass eine Firma mit Religionsausübung oder -freiheit per definitionem nichts zu tun hat.»*<sup>13</sup> Bereits in der älteren Lehre war denn auch die Schwierigkeit erkannt worden, die Konfessionszugehörigkeit von Personenverbänden bestimmen zu wollen.<sup>14</sup> In der Rechtslehre wird demgegenüber häufig die *dissenting opinion*<sup>15</sup> (Meinung des bezüglich des BGE 102 Ia 468 unterlegenen Richters) zitiert,<sup>16</sup> wonach es widersprüchlich sei, dass sich juristische Personen mangels eines Glaubens oder eines Gewissens nicht auf die Religionsfreiheit berufen können, ihnen dann aber gerade solche Steuern auferlegt sind,

<sup>11</sup> Aubert 1995, N 2016.

<sup>12</sup> Karlen 1988, S. 201.

<sup>13</sup> Schindler 1994, S. 230 f.; vgl. auch Macheret 1988, S. 9, der festhält, dass die juristischen Personen *«per definitionem keiner Konfession angehören können.»*

<sup>14</sup> So Bueckhardt 1914, S. 474.

<sup>15</sup> ZBI 78 (1977) S. 172 f.; vgl. Honegger 1994, S. 47.

<sup>16</sup> Z.B. Reich 2009, § 4 N 65; Auer/Malinverni/Hottelier 2006, 6 N 515; Höhn/Waldburger 2001, § 4 N 103.

welche um des Glaubens willen erhoben werden. Aus Sicht des Bundesgerichts ist es indes entscheidend, dass die Religion nicht mit juristischen Personen in Verbindung gebracht werden kann, sofern sie keine explizit religiöse Zwecksetzung aufweisen. Martin Hilti hat diese Position jüngst insofern unterstützt, als er in seiner Dissertation zu Art. 15 BV (Glaubens- und Gewissensfreiheit) feststellt, dass der persönliche Geltungsbereich der Gewissensfreiheit aufgrund des höchstpersönlichen Charakters des Gewissens auf natürliche Personen beschränkt sei.<sup>17</sup> Diese Betrachtung ist in unserem Zusammenhang nicht unbedeutend, geht doch die herrschende Lehre davon aus, dass der religiöse Teil des Gewissensbegriffes der Religionsfreiheit zuzuordnen ist.<sup>18</sup> Folgt man der Position von Martin Hilti, so fallen die juristischen Personen zumindest nicht vollständig in den Schutzbereich der Religionsfreiheit.

Dem geschilderten bundesgerichtlichen Religionsbegriff ist freilich auch aus der jüngeren Lehre Kritik erwachsen. Es wird dabei namentlich auf die natürlichen Personen hingewiesen: Sie geniessen auch dann den Schutz der (negativen) Religionsfreiheit, wenn sie sich gegenüber Glaubensfragen indifferent verhalten, also in ihren religiösen Empfindungen gar nicht verletzt sind. *«Die Anrufung der negativen Religionsfreiheit setzt somit das Bestehen eigener religiöser Überzeugungen nicht voraus. Es besteht deshalb kein Anlass, die juristischen Personen von ihrem Schutz auszunehmen; die negative Religionsfreiheit steht vielmehr den natürlichen und juristischen Personen in gleicher Weise zu.»*<sup>19</sup> Dass einem Personenverband alle inneren persönlichen Güter abgehen, wie die Gerichtspraxis argumentiert, ist nach dieser Auffassung also ohne Belang.<sup>20</sup> Es gibt diesbezüglich keine wesentliche Differenz zwischen natürlichen und juristischen Personen. Folglich kann der Schutzbereich der Religionsfreiheit auf sämtliche juristische Personen erstreckt werden, gemäss dem Grundsatz, dass Freiheitsrechte den juristischen Personen zustehen, *«soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind.»*<sup>21</sup> Nach der Auffassung von Andreas Kley soll das *«Postulat einer möglichst breiten Grundrechtsträgerschaft [...] gerade auch in Bezug auf die juristischen Personen verwirklicht werden. Wenn diese schon Träger*

<sup>17</sup> Hilti 2007, S. 47 f., 258, 267.

<sup>18</sup> Vgl. zur herrschenden Lehre Hafner 2001, § 44 N 16.

<sup>19</sup> Karlen 1988, S. 261 f.

<sup>20</sup> Reich 2009, § 4 N 64; Karlen 1988, S. 221 f., 261 f., 366 f.

<sup>21</sup> Diese in Art. 19 Abs. 3 des deutschen Grundgesetzes festgehaltene Regel gilt auch in der Schweiz (vgl. Art. 53 ZGB; Karlen 1988, S. 260).

ideeller Grundrechte wie der Meinungsfreiheit (Art. 16 BV) sind, so müssen sie auch vom persönlichen Geltungsbereich der Glaubens- und Gewissensfreiheit (Art. 15 BV) erfasst werden. [...] Die Grundrechte gelten infolge ihres allgemeinen Charakters generell und dürfen nicht beliebigem Argumentieren ausgesetzt werden. Schon aus diesen Gründen müssen sich die juristischen Personen auf Art. 15 BV berufen können.»<sup>22</sup>

Die herrschende Lehre nimmt durchaus zur Kenntnis, dass die Position, wonach die juristischen Personen vom Schutzbereich der Religionsfreiheit erfasst seien, nicht mit der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) begründet werden kann: Gemäss der Praxis der Europäischen Kommission für Menschenrechte<sup>23</sup> fallen juristische Personen mit wirtschaftlichem Geschäftszweck resp. im Vordergrund stehender «Gewinnerzielungsabsicht»<sup>24</sup> nicht in den persönlichen Schutzbereich von Art. 9 EMRK (Gedanken-, Gewissens- und Religionsfreiheit), weswegen sie sich nicht auf dieses Freiheitsrecht berufen können.<sup>25</sup> Nur Vereinigungen mit religiöser oder philosophischer Zielsetzung werden durch Art. 9 EMRK geschützt.<sup>26</sup> Die Lehrmeinungen, welche die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen kritisieren, stellen denn auch die Konventionskonformität der Bundesgerichtspraxis nicht ausdrücklich in Frage.<sup>27</sup>

### 2.1.1.2 Indirekte Belastung natürlicher Personen

Auch in der jüngeren Lehre ist wiederholt problematisiert worden, dass natürliche Personen durch die den Unternehmungen auferlegten Kirchensteuern indirekt belastet werden, weil sie «hinter» einer juristischen Person stehen und dadurch in ihrem Glauben und Gewissen verletzt werden können.<sup>28</sup> Dieses Argument hat in der Lehre weite Verbreitung gefunden, zumal ihm das Bundesgericht selbst – wenigstens bei Familien- und Einmann-Aktiengesellschaften – ein «gewisses Gewicht»<sup>29</sup> einräumt. Gemäss

<sup>22</sup> Kley 2002, S. 636 f.

<sup>23</sup> Cavelti 2011, S. 272 f.; Häfelin 1991, Art. 49 N 99; Karlen 1988, S. 364.

<sup>24</sup> Reich 2009, § 4 N 63; Auer/Malinverni/Hottelier 2006, 6 N 516; Honegger 1994, S. 47; Karlen 1988, S. 261.

<sup>25</sup> VPP 47/1983 Nr. 190; Entscheid vom 15. April 1996, DR 85-A, 29, 43; Entscheid vom 27. Februar 1979, DR 16, 85.

<sup>26</sup> VPK 47/1983 Nr. 191.

<sup>27</sup> Vgl. etwa Cavelti 2001, S. 53.

<sup>28</sup> Reich 2009, § 4 N 64; Rutz 2001, S. 90; Häfelin 1991, Art. 49 N 102.

<sup>29</sup> BGE 126 I 122 (Bw. 4a, S. 127).

mehreren Autoren ist es heute nicht mehr haltbar, juristische Personen, die von wenigen Menschen getragen und geprägt werden, der Kirchensteuerpflicht zu unterstellen.<sup>30</sup> Denn deren Verhältnis zum Unternehmen reiche über «eine rein finanzielle Beziehung weit» hinaus.<sup>31</sup> Die Einmann-Aktiengesellschaft beispielsweise eines jüdischen oder muslimischen Kaufmanns dürfe daher nicht dazu verpflichtet werden, zugunsten der römisch-katholischen und protestantischen Kirchen Steuern zu entrichten.<sup>32</sup> Das bundesgerichtliche Gegenargument, dass derjenige, der einen Teil seines Vermögens rechtlich von seiner Person verselbstständige, nebst den Vorteilen dieser Gestaltung auch deren Nachteile in Kauf zu nehmen habe und daher ein Durchgriff auf ihn nicht denkbar sei, wird in der Lehre unterschiedlich beurteilt. So ist die Position des Bundesgerichts von Ferdinand Zuppinger begrüsst worden.<sup>33</sup> Werner Bräm erblickt in einem zugelassenen Durchgriff sogar eine Konstellation, die in der Nähe des Rechtsmissbrauchs anzusiedeln ist: «Wenn bei der Auslegung der Religionsfreiheit um der Gerechtigkeit willen der Glaube und das Gewissen der hinter einer juristischen Person stehenden Menschen bemüht wird, muss um derselben Gerechtigkeit willen auch rechtlich verhindert werden, dass der einzelne Mensch ohne Rücksicht auf gesellschaftliche Solidarität nur die Vorteile der juristischen Person beansprucht: Wo es um persönliche Belangbarkeit und Verantwortlichkeit geht, beruft er sich auf den Umfang seiner Beteiligung, bei seinen geldwerten Interessen macht er sein persönliches Gewissen geltend, um mehr zu erhalten bzw. weniger abgeben zu müssen. Das grenzt an Rechtsmissbrauch.»<sup>34</sup> Demgegenüber schliessen die Steuerrechtler Ernst Höhn und Robert Waldburger die Möglichkeit eines Durchgriffs «durch die juristische Person hindurch auf die Beteiligten» nicht aus. Er müsse aber «im Zusammenhang mit der gesamten Stellung der juristischen und natürlichen Personen im Steuerrecht beurteilt werden. Er dürfte jedenfalls nicht einseitig nur zugunsten der Beteiligten erfolgen.»<sup>35</sup> Andreas Kley seinerseits äussert prinzipielle Bedenken gegen die vom Bundesgericht «bemühte Durchgriffslehre»: «Der Durchgriff mag in haftungsrechtlichen Fragen zweckmässig sein, für die Frage des Anwendungsbereichs der Grundrechte ist er untauglich, da er

<sup>30</sup> Streiff 2008, S. 95; vgl. schon Bruhin 1988, S. 47.

<sup>31</sup> Müller/Schefer 2008, S. 286.

<sup>32</sup> Rhinow/Schefer 2009, N 1503; Müller/Schefer 2008, S. 286 Fn. 268; Honegger 1994, S. 46; Karlen 1988, S. 365 f.

<sup>33</sup> Zuppinger 1988, S. 18 f.

<sup>34</sup> Bräm 2001, S. 194 f.

<sup>35</sup> Höhn/Waldburger 2001, § 4 N 103.

*beliebig vorgenommen oder – wie durch das Bundesgericht im Falle der Glaubens- und Gewissensfreiheit – verweigert werden kann.*<sup>36</sup>

Von der Lehre nicht durchgehend abgelehnt wird die Auffassung des Bundesgerichts<sup>37</sup>, wonach es bei grossen Erwerbsgesellschaften mit einer breiten Streuung der Aktien ausgeschlossen sein dürfte, dass sich der einzelne Aktionär durch die relativ geringfügige Belastung<sup>38</sup> der Unternehmung mit Kirchensteuern in seiner persönlichen Glaubens- und Gewissensfreiheit betroffen fühlen kann. Die Verfassungsjuristen Jörg Paul Müller und Markus Schefer jedenfalls schliessen nicht aus, dass die bundesgerichtliche Praxis dort vertretbar ist, *«wo sich die Beteiligung der Teilhaber an der Gesellschaft (etwa der Aktionär) auf finanzielle Aspekte beschränkt und keine nähere Identifikation mit dem Unternehmen stattfindet»*.<sup>39</sup>

### 2.1.1.3 Verwendung des Personenbegriffes im Verfassungswortlaut

In der jüngeren Lehre ist versucht worden, nähere Hinweise zur Verfassungskonformität der Kirchensteuern juristischer Personen aus dem Wortlaut von Art. 15 BV zu gewinnen. Dort ist nur von *«Personen»* die Rede und davon, dass *«niemand»* im Sinne der negativen Religionsfreiheit beeinträchtigt werden dürfe. Für Urs Josef Cavelti ist der *«Hauptpunkt»*, *«dass Art. 15 BV die Glaubens- und Gewissensfreiheit gemäss Wortlaut ausdrücklich der natürlichen Person gewährleistet»*.<sup>40</sup> Bestätigt wird diese Auffassung von Felix Hafner insofern, als nach seiner Überzeugung die Glaubens- und Gewissensfreiheit im schweizerischen Verfassungsrecht weitgehend individualrechtlich konzipiert wurde; im religionsrechtlichen Konzept der schweizerischen Bundesverfassung sei die Grundrechtsträgerschaft von Personengemeinschaften auch nach der Totalrevision von 1999 nicht in umfassender Weise anerkannt worden.<sup>41</sup> Das Bundesgericht geht ebenfalls davon aus, dass mit der Nachführung der Bundesverfassung nicht die Einführung eines veränderten Personen-

<sup>36</sup> Kley 2002, S. 636; vgl. Ders. 2001, S. 20 f.

<sup>37</sup> BGE 102 Ia 468 (Erw. 4, S. 476).

<sup>38</sup> Die Geringfügigkeit der Belastung hatte auch jüngst dem höchsten Gericht als eines der Argumente gedient, um das Kultusbudget des Kantons Bern zu rechtfertigen (BGer. 2C\_360/2010, Erw. 3.1).

<sup>39</sup> Müller/Schefer, S. 286.

<sup>40</sup> Cavelti 2001, S. 58.

<sup>41</sup> Hafner 2001, § 44 N 22.

begriffs beabsichtigt war.<sup>42</sup> Demgegenüber bezieht die herrschende Lehre die in Art. 15 Abs. 2 und Abs. 3 BV erwähnten *«Personen»* ebenso auf juristische Personen. Auf diese erstreckte sich auch das bei der negativen Religionsfreiheit anzutreffende Wort *«niemand»*. Die *«mehrdeutige Verwendung des Personenbegriffs»* unterstützt jedenfalls nach Meinung von Andreas Kley das *«Postulat einer grundrechtlich motivierten Abschaffung der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen»*.<sup>43</sup>

## 2.1.2 Sachlicher Schutzbereich

### 2.1.2.1 Religiöse Neutralität

Aus Art. 15 BV lässt sich eine Gewährleistung der religiösen Neutralität des Staates ableiten, die freilich gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht in einem absoluten Sinne verstanden werden darf.<sup>44</sup> Das Neutralitätsprinzip ist damit Wertungen unterworfen. Während etwa nach Ansicht von René Rhinow und Markus Schefer der Staat die religiöse Neutralität bereits dann verletzt, wenn er eine kirchliche Trägerschaft mitfinanziert (z.B. infoSakta),<sup>45</sup> hält das Bundesgericht in einem jüngst gefällten Urteil das öffentliche Interesse an der staatlichen Unterstützung von öffentlich-rechtlich anerkannten Kirchen für *«offenkundig»*.<sup>46</sup> Bei der wertungsbezogenen Betrachtung des staatlichen Neutralitätsgebots wird in der jüngeren Lehre<sup>47</sup> vermehrt auf religionssoziologische Gegebenheiten Bezug genommen. Manchmal soll damit zugleich die Notwendigkeit einer Praxisänderung verdeutlicht werden. Namentlich Ulrich Cavelti hat kürzlich die Frage aufgeworfen, ob mit den Kirchensteuern für juristische Personen inzwischen nicht *«Sinn und Geist von Art. 15 BV»* verletzt würden.<sup>48</sup> Die unter der Leitung von Jörg Stolz erstellte NFP-58-Studie zur *«Religiosität in der modernen Welt»*<sup>49</sup> zeige auf, dass mittlerweile veränderte tatsächliche Verhältnisse vorlägen: Die Anteile der Katholiken und Reformierten seien auf je etwas über 30 % gesunken, während die Kon-

<sup>42</sup> BGE 126 I 122 (Erw. 5.d.bb, S. 131 f.).

<sup>43</sup> Kley 2002, S. 637; Ders. 2001, S. 21.

<sup>44</sup> Z.B. BGE 125 I 347 (Erw. 3a, S. 354); vgl. Gardaz 2005, S. 662, 664 f.

<sup>45</sup> Rhinow/Schefer 2009, N 1491.

<sup>46</sup> BGer. 2C\_360/2010, Erw. 3.4

<sup>47</sup> Vgl. etwa Gardaz 2005, S. 661 f., 675.

<sup>48</sup> Cavelti 2011, S. 282.

<sup>49</sup> Jörg Stolz u.a., Religiosität in der modernen Welt. Bedingungen, Konstruktionen und sozialer Wandel, Lausanne 2011.



fessionslosen einen rasanten Zuwachs auf rund 25 % der Wohnbevölkerung erlebt hätten. Eine breite Mehrheit der Bevölkerung spreche den Kirchen zwar eine grosse Bedeutung für sozial Benachteiligte zu. Abgesehen von den Individuen mit institutionellem Religiositätsprofil sei die Bedeutung der Kirchen für das persönliche Leben aber deutlich nachgeordnet.<sup>50</sup> Es habe bezüglich der Religiosität somit ein Wertewandel stattgefunden.<sup>51</sup> Angeführt wird von Ulrich Cavelti die ebenfalls im Rahmen des NFP-58-Projektes erstellte Studie *«Finanzanalyse»*<sup>52</sup>, welche die Kosten und Nutzen von Religionsgemeinschaften gegenüberstellt und dabei aus ökonomischer Sicht zum Schluss kommt, dass *«die privilegierte Stellung der Landeskirchen nicht begründbar»*<sup>53</sup> sei. Gesamthaft hält Ulrich Cavelti eine Neuurteilung der Zulässigkeit der Kirchensteuern von juristischen Personen für angebracht.<sup>54</sup> Seine Meinung führt im Ergebnis zu einem strikteren Verständnis der religiösen Neutralität als dies heute der Fall ist. Nach der herkömmlichen Auffassung schliesst das Neutralitätsgebot *«eine gewisse Bevorzugung öffentlich-rechtlich anerkannter Landeskirchen etwa bei der Steuererhebung»*<sup>55</sup> nicht aus.

### 2.1.2.2 Einschränkung auf eigentliche Kultuszwecke

#### a) Artikel 49 Absatz 6 der Bundesverfassung von 1874

Gemäss der Festlegung in Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung von 1874 war *«niemand gehalten, Steuern zu zahlen, welche speziell für eigentliche Kultuszwecke einer Religionsgemeinschaft, der er nicht angehört, auferlegt werden.»* Die überwiegende Mehrheit der Lehre geht davon aus, dass der rechtliche Gehalt der Religionsfreiheit gemäss Art. 49 der Bundesverfassung von 1874 in die heutige Gewährleistung von Art. 15 BV eingeflossen ist.<sup>56</sup> Auch wenn der Wortlaut des einstigen Art. 49 Abs. 6 nicht in die neue Verfassung übernommen wurde, so kann diese Regelung wei-

<sup>50</sup> Studie Stolz 2011 (Anm. 49), S. 33.

<sup>51</sup> Cavelti 2011, S. 277.

<sup>52</sup> Michael Marti/Eliane Kraft/Felix Walter, Dienstleistungen, Nutzen und Finanzierung von Religionsgemeinschaften in der Schweiz (Projekt FAKIR). Wissenschaftliche Ergebnisse, Bericht zuhanden des Schweizerischen Nationalfonds vom 30. Juni 2010, Bern 2010.

<sup>53</sup> Bericht Marti/Kraft/Walter (Anm. 52), S. 13.

<sup>54</sup> Cavelti 2011, S. 272, 275 ff., 284.

<sup>55</sup> BGE 113 Ia 304 (Erw. 4c, S. 307).

<sup>56</sup> Z.B. Cavelti 2011, S. 270, Gardaz 2005, S. 664 f. und Cavelti 2001, S. 57; vgl. auch Kley 2001, S. 19 f.

terhin aus Art. 15 Abs. 1<sup>57</sup> und Abs. 4 BV abgeleitet werden.<sup>58</sup> Ein Teil der Lehre betont dabei, dass eine Ausdehnung des Geltungsbereichs der Religionsfreiheit nie Gegenstand der Verfassungsdiskussion war.<sup>59</sup>

In der Tat hat das Bundesgericht jüngst das staatliche Kultusbudget des Kantons Bern, welches keine spezielle Kultussteuer darstellt, geschützt. Ohne Rückbezug auf Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung von 1874, der den sachlichen Schutzbereich der Religionsfreiheit ausdrücklich auf *«spezielle Kultussteuern»* einschränkt,<sup>60</sup> wäre dieser Entscheid kaum denkbar gewesen.<sup>61</sup> Übernommen wurde aufgrund der inhaltlichen Weiterführung des früheren Art. 49 Abs. 6 aber ebenso dessen weitere sachliche Einschränkung<sup>62</sup> auf *«eigentliche Kultuszwecke»*. In einem Teil der Lehre wird denn auch ausdrücklich festgehalten, dass die Religionsfreiheit nur dann angerufen werden kann, wenn aus den Kirchensteuereinnahmen eigentliche Kultuszwecke finanziert werden sollen.<sup>63</sup> In der Lehre wurde zudem präzisiert, dass es nicht entscheidend sei, *«auf welche Art und Weise eine Steuer erhoben wird. Vielmehr kommt es darauf an, wofür die Steuererträge ausgegeben werden.»*<sup>64</sup>

Sollten juristische Personen die Religionsfreiheit anrufen können, so ist es nach der beschriebenen Auffassung zum sachlichen Schutzbereich von we-

<sup>57</sup> So jüngst auch die Haltung des Bundesgerichts: BGer. 2C\_360/2010, Erw. 2.4/5.

<sup>58</sup> Reich 2009, § 4 N 58 mit Hinweis auf die Botschaft BV, S. 111 und 155 ff.; Häfelin/Haller/Keller 2008, N 418; Müller/Schefer 2008, S. 284 Fn. 255. – Überführt wurde selbst die Idee der (bereits unter der Herrschaft der alten Bundesverfassung nie verwirklichten) Anpassung der Gesetzgebung: Vgl. Botschaft BV 1996, S. 111 (Änderung des DBG, evtl. StHG) und hierzu: Häfelin/Haller/Keller 2008, N 418 und Cavelti 2001, S. 57.

<sup>59</sup> Cavelti 2011, S. 276; Kley 2002, S. 636; Ders., S. 19 f.

<sup>60</sup> Mit der Beschränkung auf *«spezielle Kultussteuern»* sollte ausdrücklich eine Abgrenzung zu den allgemeinen Steuern vorgenommen werden, die zur Deckung von Kultusaufgaben (z.B. Pfarrbesoldungen) herangezogen werden können. Die Formulierung beabsichtigte also, die Kultusbudgets der Kantone zugunsten der öffentlich-rechtlich anerkannten Kirchen zu schützen (Gardaz 2005, S. 663; Cavelti 2001, S. 55). Von der Rechtsprechung ausgenommen wurden die aus Gemeindesteuern finanzierten, nach dem Umfang der ortsansässigen Angehörigen bemessenen Quoten zur Begleichung von Kultusaufgaben einer anderen Religionsgemeinschaft (BGE 107 Ia 126 [Erw. 2b, S. 130]; 99 Ia 739 [Erw. 3, 742 ff.]).

<sup>61</sup> Kritisch zur Zulässigkeit der kantonalen Kultusbudgets unter der Herrschaft der geltenden Bundesverfassung: Cavelti 2001, S. 59 f.

<sup>62</sup> Art. 49 Abs. 6 BV von 1874 sah in zweifacher Hinsicht eine Beschränkung vor, indem er sich auf *spezielle Kultussteuern für eigentliche Kultuszwecke* bezog (Karlen 1988, S. 221 Fn 128, S. 350 ff.).

<sup>63</sup> Reich 2009, § 4 N 60; Oberson 2007, § 3 N 56; Locher 2002, S. 55.

<sup>64</sup> Häfelin/Haller/Keller 2008, N 419; vgl. auch Kraus 1993, S. 114.



sentlicher Bedeutung, dass die Steuereinnahmen nicht für eigentliche Kultuszwecke verwendet werden. René Rhinow und Markus Schefer, die der öffentlich-rechtlichen Anerkennung von Religionsgemeinschaften eher skeptisch gegenüberstehen, sind sogar der Meinung, dass heute im Wesentlichen nur noch «die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben etwa im Bereich der Sozialhilfe» die Kirchensteuern zu rechtfertigen vermögen.<sup>65</sup> Demnach müssen die Steuereinnahmen dergestalt zweckgebunden sein, dass sie nicht zur Finanzierung kultischer Aufwendungen gebraucht werden dürfen.<sup>66</sup> In der Lehre wird selbst von Kritikern der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen diese Zweckbindung als mögliche Lösung angesehen.<sup>67</sup> Allerdings ist auch in der jüngeren Lehre umstritten geblieben, was unter «eigentlichen Kultuszwecken» zu verstehen sei. Diese im nachfolgenden Kapitel näher zu behandelnde Fragestellung betrifft aber weniger die prinzipielle Dimension der Zulässigkeit, als vielmehr das Ausmass der freien Mittelverwendung durch die Kirchen. Bereits im Jahre 1988 hielt Peter Karlen fest: «Die Frage nach der Zulässigkeit der Kirchensteuer ist insgesamt weniger eine Prinzipienfrage als eine Frage des Masses!»<sup>68</sup>

#### b) «Eigentliche Kultuszwecke»

Die bundesgerichtliche Umschreibung des «eigentlichen Kultuszwecks» (namentlich in BGE 107 Ia 126) fand in der Lehre grosse Beachtung.<sup>69</sup> Die entsprechenden Erwägungen werden in der Literatur häufig referiert. Auf Zustimmung stiess namentlich die Auffassung des höchsten Gerichts, dass Aufwendungen für Gottesdienste, die Besoldung der Geistlichen und die Anschaffung von Kultusgegenständen unter den Kultuszweck fallen.<sup>70</sup> Nicht zuletzt aufgrund weiterer, spannungsreicher Ausführungen des

<sup>65</sup> Rhinow/Schefer 2009, § 15 N 1502.

<sup>66</sup> Ausdrücklich darauf hinweisend, dass die Beschränkung auf eigentliche Kultussteuern auch bei den juristischen Personen gelte: Häfelin 1991, Art. 49 N 104.

<sup>67</sup> Vgl. etwa Bruhin 1988, S. 48 oder Rutz 2001, S. 93. Letzterer hält diese juristische Argumentationslinie allerdings für «reichlich formaljuristisch» (Rutz 2001, S. 93). – Demgegenüber ist die Zweckbindung von einem prominenten Befürworter der Kirchensteuern juristischer Personen abgelehnt worden: Nach Johannes Georg Fuchs gehe es auch bei dieser Steuer «um eine vom Staat für eine öffentliche Aufgabe auferlegte Pflicht. Diesem System würde widersprechen, wenn man den Verwendungszweck der Steuererträge irgendwie einschränkte, etwa für soziale und bauliche Aufgaben der Kirchen.» (Fuchs 1988, S. 34).

<sup>68</sup> Karlen 1988, S. 355.

<sup>69</sup> Z.B. Häfelin/Haller/Keller 2008, N 419; Müller/Schefer 2008, S. 284; Kley/Feller 2004, S. 78 ff.; Aubert 1995, N 2022; Karlen 1988, S. 352.

<sup>70</sup> Vgl. hierzu Häfelin/Haller/Keller 2008, N 419; Müller/Schefer 2008, S. 284; Auer/Malinverni/Hottelier 2006, 6 N 511 und Cavelti 2001, S. 56.

Bundesgerichts bestehen aber gewisse Unklarheiten bei der Definition des Kultuszwecks fort:

- Die bundesgerichtliche Praxis hat die Frage offengelassen, ob nur dann von einem «eigentlichen Kultuszweck» ausgegangen werden kann, wenn mit einer kirchlichen Aufgabe *ausschliesslich* kultische Zwecke verfolgt werden oder ob es bereits ausreichend ist, dass der kultische Zweck der Aufgabe *überwiegt*.<sup>71</sup> Mit Blick auf die von den Kirchen übernommenen sozialen Aufgaben (z. B. Ehe-, Erziehungs- und Sexualberatung) hat das Bundesgericht im Entscheid BGE 107 Ia 126 ausgeführt, dass derentwegen eine Heranziehung der Andersgläubigen zur Kirchensteuer (natürlicher Personen) nicht in Frage komme.<sup>72</sup> Gemäss einem Teil der Lehre gilt es, diesen Ansatz zu bestätigen und auszudehnen.<sup>73</sup> Dieser Lehrmeinung folgen im Grundsatz auch die Verfassungsjuristen Ulrich Häfelin, Walter Haller und Helen Keller, soweit die betreffenden Tätigkeiten der Kirche eine «bestimmte Glaubensrichtung» beinhalten und «im Wettbewerb mit anderen» erfolgen.<sup>74</sup> Die vorsichtigen Einschränkungen tönen an, dass kirchliche Dienste unter gewissen Voraussetzungen als nicht-kultisch qualifiziert werden können. Gedacht wird dabei an das weite Feld kirchlicher Tätigkeiten,<sup>75</sup> die zugunsten der Gesamtgesellschaft erbracht werden.<sup>76</sup> Dass die Kirchen vielfältige Dienste ausserhalb des Kultus-

<sup>71</sup> BGE 107 Ia 126 (Erw. 3c, S. 131 f.); Müller/Schefer 2008, S. 284; Karlen 1988, S. 352 f.

<sup>72</sup> BGE 107 Ia 126 (Erw. 4c, S. 134 f.); Auer/Malinverni/Hottelier 2006, 6 N 511; Krus 1993, S. 115 f.; Karlen 1988, S. 352 f.

<sup>73</sup> Müller/Schefer 2008, S. 284 Fn. 258; Auer/Malinverni/Hottelier 2006, 6 N 511.

<sup>74</sup> Häfelin/Haller/Keller 2008, N 419.

<sup>75</sup> Cavelti 2011, S. 273.

<sup>76</sup> Illustrativ hierzu Fuchs 1988, S. 33; «Kinderkrippen, Jugendarbeit, Jugend- und Erziehungsheime, Erwachsenenbildung, Alters- und Pflegeheime, Altersbetreuung, Telefonseelsorge, Anstalt- und Spitalseelsorge, Kranken- und Hauspflege, Gemeindehefendienste bei sozialen Fragen und Nöten, Beratung in Ehe- und Lebensfragen, Fürsorge- und Beratungsstellen für Alkohol- und Drogengefährdete, Hilfe bei AIDS-Erkrankungen, Betreuung Arbeitsloser und Straftatlassener, Spezialpfarrämter für Wirtschafts- und Sozialfragen, Entwicklungshilfe u. a. m.». Darüber hinaus erbringen Kirchen auch ausserhalb des Dienstleistungsbereichs gesamtgesellschaftliche Leistungen (vgl. Kley/Feller 2004, S. 82), wie die folgenden Ausführungen des Bundesrates in seiner Botschaft über die Volksinitiative der Trennung von Kirche und Staat (BB1 1978 II S. 693) veranschaulichen: «Die von den Kirchen aus dem Geist der heiligen Schrift vertretenen Grundwerte sind für den Staat unentbehrlich. Es sind dies vor allem die Achtung vor der Freiheit und der Würde der menschlichen Person, ferner Liebe, Wahrheit, Friede, Gerechtigkeit und Solidarität. Durch Erhaltung und

bereiches leisten, die an sich auch der Staat erbringen könnte,<sup>77</sup> hatte das Bundesgericht im bereits erwähnten Urteil dazu veranlasst, die von Kirchgemeinden erhobenen «Armensteuern» nicht dem Kultuszweck zuzuordnen.<sup>78</sup> Hieraus und unter Hinweis auf ein Bundesgerichtsurteil aus dem Jahre 1898<sup>79</sup> leitet Urs Josef Cavelti ab, dass nur dann von einem Kultuszweck gesprochen werden sollte, wenn die betreffende kirchliche Aufgabe ausschliesslich einen kultischen Zweck hat, sie also nicht auch noch anderen öffentlichen, bürgerlichen oder sozialen Bedürfnissen dienlich ist.<sup>80</sup> In gleicher Weise hält Peter Locher fest, dass die Mittelbeschaffung nicht für den Kultus erfolge, «wenn die Steuer in ihrem Zwecke nicht nur religiösen, sondern auch andern öffentlichen, bürgerlichen oder sozialen Bedürfnissen und Aufgaben dient.»<sup>81</sup> Dass die anerkannten Kirchen mannigfache Dienstleistungen für die Allgemeinheit erbringen, von denen auch die juristischen Personen gleichsam profitieren können, scheint ebenso der Auffassung des Bundesgerichts zu entsprechen.<sup>82</sup> In der Lehre wird sodann «immer wieder darauf verwiesen, dass insbesondere juristische Personen einen Bedarf nach diesen Dienstleistungen auslösen, sei es durch ihre wirtschaftliche Grösse und die Zahl der Beschäftigten, sei es durch die allgemeine Belastung der Infrastruktur im weitesten Sinne».<sup>83</sup>

- Entsprechend der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ordnet der überwiegende Teil der Lehre den Bau oder den Unterhalt von Kirchen und Pfarrhäusern grundsätzlich<sup>84</sup> dem Kultuszweck zu,<sup>85</sup> während der Unterhalt von Kirchturm, Turmuhr und Glocken nicht kultischen

*Vermittlung solcher Grundwerte tragen die Kirchen eine hohe Verantwortung für Staat und Gesellschaft.»*

<sup>77</sup> Vgl. BGE in: ZBl 41 (1940), S. 358; kritisch hierzu Häfelin 1991, Art. 49 N 101: Die Kirchen könnten nicht gleich behandelt werden wie das politische Gemeinwesen, weil letzteres in einem erheblich grösseren Ausmass Aufgaben im öffentlichen Interesse erbringe.

<sup>78</sup> BGE 107 Ia 126 (Erw. 3b, S. 131).

<sup>79</sup> BGE 24 I 627 (Erw. 2, S. 630).

<sup>80</sup> Cavelti 2001, S. 56.

<sup>81</sup> Locher 2002, S. 55.

<sup>82</sup> Reich 2009, § 4 N 62; vgl. hierzu BGE 102 Ia 468 (Erw. 6, S. 479).

<sup>83</sup> Cavelti 2011, S. 273.

<sup>84</sup> Vorausgesetzt ist offenbar, dass die entsprechenden Kirchengebäuden ausschliesslich kirchlichen Zwecken dienen (vgl. auch BGE 24 I 627 [Erw. 2, S. 630]).

<sup>85</sup> Z.B. Häfelin/Haller/Keller 2008, N 419; Müller/Schefer 2008, S. 284; Auer/Malinverni/Hottelner 2006, 6 N 511.

Zwecken dient.<sup>86</sup> Ein anderer Teil der jüngeren Lehre weist demgegenüber in grundsätzlicher Weise auf das heutige Verständnis der «Kulturstaatlichkeit» hin, welche eine staatliche Unterstützung des kirchlichen Engagements im kulturellen Bereich zu rechtfertigen vermag.<sup>87</sup> Folgt man dieser modernen Auffassung, so überwiegt bei Kirch- und Pfarrgebäuden nicht der Umstand, dass sie (auch) kultisch verwendet werden, sondern dass sie in der «Baukultur Spuren hinterlassen» haben und «heute grossteils unter Denkmalschutz stehen».<sup>88</sup> Andreas Kley und Reto Feller sind denn auch der Ansicht, dass «namentlich der Unterhalt von Kirchengebäuden angesichts des gewachsenen Stellenwerts der – im allgemeinen öffentlichen Interesse liegenden – Denkmalpflege kaum (ausschliesslich) als Kultuszweck definiert werden»<sup>89</sup> kann.

- Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts fällt der christliche Religionsunterricht nicht unter den Kultuszweck.<sup>90</sup> Diese Auffassung stösst bei einem Teil der Lehre auf Ablehnung, und zwar selbst dann, falls der Unterricht konfessionell neutral durchgeführt werden sollte: «il n'y a par exemple aucune raison pour qu'un enseignement chrétien, fût-il confessionnellement neutre, soit financé par des contribuables appartenant à une religion non chrétienne.»<sup>91</sup>

Die geschilderten Definitionsschwierigkeiten haben Andreas Kley und Reto Feller dazu bewogen, die «kultischen Zwecke» über die Begriffe «Kultus» bzw. «Kultushandlung», wie sie bei der allgemeinen Umschreibung des Schutzbereichs der Religionsfreiheit verstanden werden, näher einzugrenzen. Es würde demnach daran angeknüpft, dass die Religionsfreiheit das Recht verleiht, eine religiöse Überzeugung frei zu praktizieren und zu verbreiten. Zum individuellen Kult können somit «das persönliche Gebet, Meditation, Beichte oder Fasten gezählt werden. Die gemeinschaftlichen Kultushandlungen umfassen namentlich Gottesdienst, Pre-

<sup>86</sup> Müller/Schefer 2008, S. 284. Auch der Bau und der Betrieb eines Friedhofs oder Krematoriums werden nicht als zum Kultuszweck gehörende Aufwendungen verstanden.

<sup>87</sup> Vgl. Art. 98 Abs. 3 KV/NE, Art. 13 Loi sur les relations entre l'Etat et les Eglises reconnues de droit public du 9 janvier 2007/NE (RSV 180.05), § 19 Abs. 2 und Abs. 3 Kirchengesetz vom 9. Juli 2007/ZH (LS 180.1); vgl. Cavelti 2001, S. 51 ff., S. 64 ff.; Bericht Marti/Kraft/Walter (Anm. 52), S. 12; Winzeler 2009, S. 104; vgl. auch Gardaz 2002, S. 168 f.

<sup>88</sup> Winzeler 1993, S. 4.

<sup>89</sup> Kley/Feller 2004, S. 79.

<sup>90</sup> BGE 107 Ia 126 (Erw. 3b, S. 131).

<sup>91</sup> Auer/Malinverni/Hottelner 2006, 6 N 511.

digt, Messe, Prozessionen, rituelle Tänze, Spendung der Sakramente, Taufe und Hochzeit, religiöse Gesänge und das religiöse Brauchtum (Beispiele Glockenläuten, kirchliche Bestattung usw.). Ausgaben, die unmittelbar oder mittelbar die Ausübung von individuellen oder gemeinschaftlichen Kultushandlungen ermöglichen, dienen einem kultischen Zweck; eine Verwendung von Steuererträgen juristischer Personen hierfür wäre ausgeschlossen. Umgekehrt wären beispielsweise kirchliche Aktivitäten für die gesellschaftliche Eingliederung der Ausländer als nicht-kultisch zu qualifizieren, wenn diese auch Andersgläubigen dienen.»<sup>92</sup> Als Vorzug dieses Lösungsansatzes wird betrachtet, dass nicht beim inhaltlich schwierig abgrenzbaren Verbot, Andersgläubigen Kultussteuern aufzuerlegen, angesetzt wird. Anknüpfungspunkt für die Umschreibung der Kultuszwecke bildet nicht dieser spezifische Aspekt des Schutzbereichs der Religionsfreiheit (im Sinne von Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung von 1874), sondern der allgemeine Schutzbereich der Religionsfreiheit. Auf diese Weise kann die Definition der Kultuszwecke unabhängig von der bisherigen Doktrin und Rechtsprechung zu dieser reichlich umstrittenen Bestimmung vorgenommen werden. Soweit aber auch bei diesem Ansatz eine Zuordnung der kirchlichen Aktivität nicht stets gelingen sollte, könnte entsprechend einer Lehrmeinung immer noch die Aufteilung der konkreten Mittelverwendung versucht werden.<sup>93</sup> Die juristischen Personen würden demnach nur für die Finanzierung jenes Teils der betreffenden Aufwendung herangezogen, die klarerweise einem nicht-kultischen Zweck dienen.

## 2.2 Rechtsgleichheit

### 2.2.1 Zwischen Religionsgemeinschaften

Aufgrund der Ergebnisse der NFP-58-Studie «Finanzanalyse Kirchen» (FAKIR) ist Ulrich Cavelti der Meinung, dass sich angesichts der unterschiedlichen Intensität der finanziellen Unterstützung der öffentlich-rechtlich anerkannten Konfessionen die Frage stelle, ob ein Verstoß gegen das Rechtsgleichheitsgebot vorliege.<sup>94</sup> Hierzu gilt es freilich anzumerken, dass die Unterschiede in der öffentlichen Finanzierung – zu wel-

cher die FAKIR-Studie auch die Kirchensteuern juristischer Personen zählt – sich nicht primär aus diesen Unternehmenskirchensteuern ergeben, sondern aus andern Beitragsarten wie allgemeine Beiträge der öffentlichen Hand, Staatsbeiträge für spezifische Leistungen u.ä.<sup>95</sup> Die herrschende Lehre erachtet bisher die unterschiedliche Behandlung von öffentlich-rechtlich anerkannten Religionsgemeinschaften nicht als eine Verletzung der Rechtsgleichheit. Diskutiert wurde vielmehr, ob wesentliche Unterschiede bestehen, welche ihre steuerrechtliche Begünstigung gegenüber den *privatrechtlich* organisierten Religionsgemeinschaften zu rechtfertigen vermögen. Yvo Hangartner führt hierzu aus, dass es kontrovers sei, ob diese Ordnung «in jeder Hinsicht mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit» übereinstimme. «Eine gewisse Bevorzugung der grossen und etablierten Kirchen lässt sich jedoch wegen ihrer bedeutenden und kontinuierlichen Leistungen im Dienst einer breiten Öffentlichkeit rechtfertigen».<sup>96</sup> Gemäss Giusep Nay wird zu Unrecht eine rechtsungleiche Behandlung der Religionsgemeinschaften geltend gemacht, da grundsätzlich allen ab einer entsprechenden öffentlichen Bedeutung die öffentlich-rechtliche Anerkennung offen stehe, mit der sie auch Anspruch auf einen Anteil an der Kirchensteuereinnahmen hätten.<sup>97</sup>

### 2.2.2 Zwischen juristischen und natürlichen Personen

Im Einklang mit der bereits erwähnten *dissenting opinion*<sup>98</sup> ist in der Lehre verschiedentlich problematisiert worden, dass sich juristische Personen anders als Menschen nicht durch Austritt den Kirchensteuern entziehen können.<sup>99</sup> Angesichts der gegebenen Unterschiede (z.B. hinsichtlich der vermögensrechtlichen Struktur)<sup>100</sup> wird allerdings auch in der jüngeren Lehre vertreten, dass das Rechtsgleichheitsgebot nicht verletzt sei. Ulrich Cavelti führt hierzu aus: «Der allgemeine Gleichheitssatz, wonach Gleiches nach Massstab der Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massstab der

<sup>95</sup> Vgl. Bericht Marti (Anm. 52), S. 8.

<sup>96</sup> Hangartner 1982, S. 101. Aus diesem Grund erscheint es auch als vertretbar, dass lediglich die anerkannten Kirchen dank den (zweckgebundenen) Kirchensteuern juristischer Personen von einer «*impôt spécial*» profitieren können (Kritisch hierzu: Gardaz 2005, S. 674).

<sup>97</sup> Nay 2010, N 28 zu Art. 99 Kantonsverfassung/GR.

<sup>98</sup> ZBI 78 (1977), S. 172.

<sup>99</sup> So Streiff 2008, S. 95, für welchen namentlich die dadurch gegebene fehlende Freiwilligkeit der Kirchensteuern problematisch ist.

<sup>100</sup> Zuppinger 1988, S. 19 f.

<sup>92</sup> Kley/Feller 2004, S. 79.

<sup>93</sup> Vgl. Reich 2009, § 4 N 60; Oberson 2007, § 3 N 56.

<sup>94</sup> Cavelti 2011, S. 282.



Ungleichheit ungleich zu behandeln ist, wird [...] nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei der Kirchensteuerverpflicht juristischer Personen nicht verletzt.» Das Bundesgericht halte fest, «dass derjenige, der einen Teil seines Vermögens rechtlich von seiner Person trenne und ihm Rahmen einer juristischen Person verselbständige, neben den Vorteilen dieser Gestaltung auch deren Nachteile in Kauf zu nehmen habe. Es besteht somit ein sachlicher und nachvollziehbarer Grund für die rechtlich differenzierte Behandlung.»<sup>101</sup> Nach Ansicht des Bundesgerichts liegt zudem ein entscheidender Unterschied darin, dass der juristischen Person ihrer Natur nach im Allgemeinen die Religionsfreiheit nicht zusteht (vgl. hierzu Ziff. 2.1.1).<sup>102</sup>

### 2.3 Föderale Rücksichtnahme

Das Bundesgericht sah auch deshalb von einer Praxisänderung ab, weil es sich in einer heiklen religionspolitischen Frage nicht in kantonale Angelegenheiten einmischen will: Für die Regelung des Verhältnisses zwischen Kirche und Staat sind gemäss einer ausdrücklichen Festlegung in der Bundesverfassung die Kantone zuständig (Art. 72 Abs. 1 BV). Immerhin sind Kantonsverfassungen, welche die Kirchensteuern juristischer Personen bestätigt, ausgebaut oder eingeführt haben,<sup>103</sup> von der Bundesversammlung jeweils gewährleistet<sup>104</sup> und somit als bundesrechtskonform erachtet worden.<sup>105</sup> Augustin Macheret ist der Überzeugung, dass es «sicherlich vorwiegend aus Respekt vor unserem föderalistischen System geschehen» sei, dass das Bundesgericht bisher an der Kirchensteuer juris-

tischer Personen festgehalten habe, um sogleich nachzuschieben: «Zweifellos drückt diese Haltung gerichtliche Klugheit aus.»<sup>106</sup> Das föderale Argument findet auch in der jüngeren Lehre einen gewissen Widerhall. So sind Urs Josef Cavelti und Gregor A. Rutz der Meinung, nur der (kantonale) Gesetzgeber könne festlegen, dass juristische Personen nicht mehr der Kirchensteuer unterliegen.<sup>107</sup> Ebenso hält Peter Karlen eine differenzierte Form verfassungsrechtlichen Judizierens für erforderlich, indem etwa das Bundesgericht lediglich die Verfassungswidrigkeit feststellt und es im Übrigen dem Gesetzgeber überlässt, einen verfassungsmässigen Zustand herzustellen.<sup>108</sup> In der jüngeren Lehre ist sodann festgestellt worden, dass es «bezüglich der Rechtssicherheit schwerwiegende Folgen» hätte, würden die Kirchensteuern juristischer Personen vom Bundesgericht als unzulässig erklärt. Anerkannte Kirchen könnten in finanzielle Schwierigkeiten geraten, würde die Kirchensteuerverpflicht der juristischen Personen ersatzlos aufgehoben.<sup>109</sup> Diese Aspekte scheinen gemäss der geschilderten Lehrmeinung dafür zu sprechen, dass das Bundesgericht eine behutsame Gangart wählen sollte, würde es sich für eine Praxisänderung entscheiden.<sup>110</sup>

<sup>101</sup> Cavelti 2011, S. 274.

<sup>102</sup> BGE 102 Ia 468 (Erw. 5, S. 478 f.); vgl. Cavelti 2001, S. 53 und Kraus 1993, S. 118 f.

<sup>103</sup> Vgl. Art. 32 Abs. 1 Verfassung des Kantons Nidwalden vom 10. Oktober 1965 (GS 111), § 131 Abs. 1 lit. f Verfassung des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Mai 1984 (SGS 100); Art. 99 Abs. 5 Verfassung des Kantons Graubünden vom 18. Mai 2003 (BR 110.100) und § 80 Abs. 3 Verfassung des Kantons Luzern vom 17. Juni 2007 (SRL 1).

<sup>104</sup> Die Gewährleistung bietet freilich keine unüberwindbare Hürde für eine Praxisänderung des Bundesgerichts: Die seit dem Gewährleistungsbeschluss eingetretenen Entwicklungen beim Verständnis der Religionsfreiheit, worunter auch eine Ausdehnung des Schutzbereichs fallen dürfte, können vom höchsten Gericht durchaus als Prüfungsmassstab herangezogen werden (vgl. BGE 121 I 138 [Erw. 5.c.aa, S. 147]); vgl. demgegenüber noch Fuchs 1988, S. 28: «Letzteres [die Verankerung der Kirchensteuerverpflicht juristischer Personen in den Kantonsverfassungen] bedeutet, dass das Bundesgericht diese Steuer ohnehin nicht auf ihre Übereinstimmung mit der Bundesverfassung überprüfen kann.»

<sup>105</sup> Art. 51 Abs. 2 BV.

<sup>106</sup> Macheret 1988, S. 10.

<sup>107</sup> Cavelti 2001, S. 65; Rutz 2001, S. 88.

<sup>108</sup> Karlen 1988, S. 368; vgl. BGE 110 Ia 7 ff. betreffend steuerliche Benachteiligung von Doppelverdienern in der Ehe gegenüber solchen im Konkubinat. – Dass eine Änderung bei der Kirchensteuerverpflicht von juristischen Personen auf dem Weg der Gesetzgebung erfolgen soll, entsprach bereits der Überzeugung von Johannes Georg Fuchs und von Josef Bruhin (Fuchs 1988, S. 37; Bruhin 1988, S. 47 f.).

<sup>109</sup> Cavelti 2011, S. 278.

<sup>110</sup> Vgl. Reich 2009, § 4 N 62. Es gilt zu beachten, dass die lang anhaltende Bundesgerichtspraxis im Bereich der Kirchensteuern juristischer Personen nicht Gewähr dafür bietet, dass am höchsten Gericht kein Meinungsumschwung eintreten kann. Die einstige Problematik, dass juristische Personen, welche einen religiösen Zweck verfolgen, Kirchensteuern zu entrichten hatten, war bereits in einem Entscheid aus dem Jahre 1878 Thema gewesen. Ihre Steuerbefreiung sollte erst neunzig Jahre später erfolgen (Cavelti 2001, S. 54; vgl. BGE 95 I 350).

### 3 Steuerrechtliche Dimension

#### 3.1 Voraussetzungslos geschuldete Abgaben

Steuern sind voraussetzungslos geschuldete Abgaben. Sie werden nicht in konkreter Bezogenheit auf eine bestimmte Aufgabe, sondern allgemein zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs erhoben.<sup>111</sup> Steuern müssen ungeachtet dessen bezahlt werden, ob der Steuerpflichtige eine über die allgemeine Ordnungs- und Sozialfunktion des Staates hinausgehende, ihn besonders begünstigende Leistung empfängt oder nicht. Es ist demnach nicht massgebend, ob juristische Personen eine Gegenleistung für die Entrichtung von Kirchensteuern erhalten. Entsprechend lässt sich die Steuererhebung *aus steuerrechtlicher Sicht* grundsätzlich nicht mit Argumenten bestreiten, welche die Mittelverwendung betreffen.<sup>112</sup>

Umgekehrt verhindert die Voraussetzungslosigkeit der Steuerpflicht nicht, bei der Zweckbestimmung Vorgaben zu formulieren, etwa indem festgelegt wird, dass die Steuererträge nicht für kultische Zwecke gebraucht werden dürfen (*negative Zweckbindung*)<sup>113</sup> oder dass sie für soziale und kulturelle Tätigkeiten einzusetzen sind (*positive Zweckbindung*)<sup>114, 115</sup>. In einem weiteren Sinne lassen sich auch die sankt-gallischen und solothurnischen Regelungen als Beispiele einer positiven Zweckbindung betrachten, zumindest soweit sie vorsehen, dass die Erträge dem Finanzausgleich zuzuführen sind.<sup>116</sup> Die Kirchensteuern von juristischen Personen können mithin als eine Zwecksteuer ausgestaltet werden, die der Finanzierung von Aufgaben<sup>117</sup> dient, die im Interesse des Gemeinwe-

<sup>111</sup> Zuppinger 1988, S. 14 f.

<sup>112</sup> Vgl. BGer. 2C\_360/2010, Erw. 3.1. Selbstverständlich muss aber auch die Steuerrechtsordnung in Einklang mit der Religionsfreiheit und den übrigen Freiheitsrechten stehen.

<sup>113</sup> § 25 Abs. 2 Kirchengesetz vom 9. Juli 2007/ZH (LS 180.1) i. V. m. Art. 130 Abs. 4 Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 (LS 101).

<sup>114</sup> § 80 Abs. 4 Verfassung des Kantons Luzern vom 17. Juni 2007 (SRL 1).

<sup>115</sup> Vgl. Winzeler 2009, S. 104, 156.

<sup>116</sup> Vgl. Fuchs 1988, S. 31: «Nur in Einzelfällen sollen die Erträge für einen bestimmten Zweck verwendet werden, wie für den Finanzausgleich im Kanton Solothurn».

<sup>117</sup> Dies gilt auch bei der Verwendung der Kirchensteuererträge zugunsten des Finanzausgleichs: Die damit bewirkte Angleichung der Steuerfüsse in allen Kirchgemeinden wird als «ein Anliegen des Staates selbst» betrachtet (Cavelti 2001, S. 62).

sens liegen.<sup>118</sup> Die Zweckbindung der Kirchensteuern juristischer Personen bewirkt, dass «nur mehr nichtreligiöse, gewissermassen staatliche Aufgaben finanziert» werden, woraus auch in Teilen der jüngeren Lehre die Folgerung gezogen wird, dass sich «dieser Leistungspflicht [...] keine juristische Person verweigern» könne.<sup>119</sup> Da die Steuererträge für Aufgaben verwendet werden, die im öffentlichen Interesse liegen (und welche an sich auch der Staat übernehmen könnte),<sup>120</sup> lassen sie sich als «Beitrag an öffentliche Aufgaben eines besonderen Gemeinwesens»<sup>121</sup> verstehen. Die Kirchen werden bei dieser Betrachtungsweise aufgrund des öffentlich-rechtlichen Status als Teil des öffentlichen Gemeinwesens wahrgenommen, weswegen ihre religiöse Natur in den Hintergrund tritt.

#### 3.2 Steuerrechtliche Zugehörigkeit

Gemäss einer traditionellen Kritik dürfen von den juristischen Personen keine Kirchensteuern erhoben werden, weil sie gar nicht Mitglieder der steuerberechtigten Kirchen sein können. Die Tatsache, dass öffentlich-rechtlich anerkannte Kirchen von dieser Steuerform zu profitieren vermögen, liegt freilich in der Steuerhoheit selbst begründet. Sie wird als ein Aspekt der *Gebietshoheit* verstanden, die sich aus der staatlichen Herrschaftsgewalt ergibt und welche an kirchliche Körperschaften abgetreten werden kann. *Aus steuerrechtlicher Sicht* können die juristischen Personen deshalb den öffentlich-rechtlich anerkannten Kirchen zugehörig sein, weil letztere gemäss dem kantonalem Verfassungs- und Gesetzesrecht als *Territorialgebilde* konstituiert sind.<sup>122</sup> Wie bereits Ferdinand Zuppinger festgehalten hat, besteht aufgrund der gegebenen territorialen Anknüpfung eine gewöhnliche steuerrechtliche Grundlage zur Kirchensteuererhebung:<sup>123</sup> «Entweder

<sup>118</sup> Bei der zweckgebundenen Kirchensteuer von juristischen Personen handelt es sich also nicht um eine Kostenanlastungssteuer. Denn mit der zweckgebundenen Kirchensteuer juristischer Personen sollen nicht Aufwendungen finanziert werden, zu denen juristische Personen eine nähere Beziehung als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen aufweisen (vgl. hierzu Kley/Feller 2004, S. 76 f.).

<sup>119</sup> Kley/Feller 2004, S. 81.

<sup>120</sup> Kley/Feller 2004, S. 82.

<sup>121</sup> Fuchs 1988, S. 36.

<sup>122</sup> Vgl. Cavelti 2011, S. 274, Winzeler 2009, S. 155, Rutz 2001, S. 89 und Kraus 1993, S. 115, 125.

<sup>123</sup> Zuppinger 1988, S. 16 f.; vgl. auch Cavelti/Kley 2008, N 36 zu Art. 15 BV. Auf die steuerrechtliche Grundlage sind die Art. 20 ff. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) anwendbar.

besteht eine persönliche Zugehörigkeit, begründet durch Wohnsitz, Sitz oder Aufenthalt, oder die Zugehörigkeit ist wirtschaftlicher Natur» (so bei Liegenschaften, die sich im Kirchengebiet befinden)<sup>124</sup>. «Im Hinblick auf diese steuerlichen Grundsätze, die nur an die Gebietshoheit anknüpfen, ist die Mitgliedschaft zu einer bestimmten Religionsgemeinschaft nicht Voraussetzung für die Kirchensteuerpflicht von juristischen Personen».<sup>125</sup> Diese gebietsbezogene Sichtweise der anerkannten Kirchen stösst allerdings auch in der jüngeren Literatur auf Kritik. Sie wird etwa von Gregor A. Rutz als «Anachronismus»<sup>126</sup> bezeichnet, was Werner Bräm zurückweist.<sup>127</sup> Während sich auch Peter Karlen und Philippe Gardaz zugunsten einer personalen Grundlage der Kirchensteuern aussprechen,<sup>128</sup> gibt Ulrich Häfelin zu bedenken, dass die Abstützung der Kirchensteuern auf das steuerrechtliche Territorialitätsprinzip zwar nicht befriedige, dass aber die Kirchen auch weiterhin nicht in absoluter Weise als Personalkörperschaften verstanden würden. In verschiedenen Kantonen sei im Rahmen von steuer- oder verfassungsrechtlichen Revisionen an der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen festgehalten worden, was darlege, dass die anerkannten Kirchen weiterhin als Territorialkörperschaften betrachtet würden.<sup>129</sup>

In Ergänzung zu den geschilderten steuerrechtlichen Grundsätzen ist bei den Kirchensteuern natürlicher Personen erforderlich, dass letztere eine «Zugehörigkeit zu der betreffenden Religionsgemeinschaft» aufweisen.<sup>130</sup> Mit dieser besonderen «Eigenschaft des Steuersubjekts»<sup>131</sup> soll im Steuerrecht den Vorgaben der Religionsfreiheit entsprochen werden.<sup>132</sup> Das erwähnte Eigenschaftserfordernis setzt nicht zwingend die Mitgliedschaft in der besteuerten Kirche voraus, wie ein bundesgerichtlicher Rechtsfall aus dem Jahre 1972 veranschaulicht: Ein Angehöriger der bernischen re-

formierten Landeskirche hatte aufgrund seines in Luzern gelegenen Grundstückes Kirchensteuern zu bezahlen, obwohl er nicht Mitglied der betreffenden Luzerner Kirchgemeinde war. Als massgebend wurde einzig erachtet, dass sich der Eigentümer des Grundstückes zur gleichen Glaubens- und Konfessionsgemeinschaft bekannte.<sup>133</sup> Diese Rechtsprechung verdeutlicht, dass eine fehlende Mitgliedschaft in der besteuerten Kirche nicht in jedem Fall die steuerrechtliche Zugehörigkeit ausschliessen muss. Auch juristische Personen können einer anerkannten Kirche steuerrechtlich zugehörig sein, obwohl sie nicht Mitglieder derselben sind. An diesem Punkt setzt allerdings ein Teil der Lehre mit ihrer Kritik an. So vertritt Peter Locher die Meinung, die konfessions- bzw. glaubensbezogene Eigenschaft könne «der Natur der Sache nach nur natürlichen Personen zukommen, da sie mit der Persönlichkeit des Menschen in unlösbarer Verbindung steht.»<sup>134</sup> Gemäss Peter Karlen ist die bundesgerichtliche Rechtsprechung abzulehnen, weil sie der aufgrund der Religionsfreiheit gebotenen «Konzeption der Kirchensteuer als reine Mitgliedsteuer nicht Rechnung trägt».<sup>135</sup> Gemäss der Praxis des Bundesgerichts enthält aber dieses Freiheitsrecht hinsichtlich der Kirchensteuern nur eine «negative Garantie»,<sup>136</sup> d.h. es wird – sofern der Schutzbereich der Religionsfreiheit berührt ist – lediglich eine Schranke gegen die Besteuerung aufgestellt. Demgegenüber ergibt sich aus der Religionsfreiheit kein positives Erfordernis, wonach die Mitgliedschaft in der besteuerten Kirche eine verfassungsrechtliche Voraussetzung für die Erhebung der Kirchensteuer wäre.<sup>137</sup> Ulrich Cavelti beurteilt denn auch die Kirchensteuern von juristischen Personen als «in steuerrechtlicher Hinsicht nachvollziehbar».<sup>138 139</sup>

<sup>124</sup> Vgl. Kraus 1993, S. 115.

<sup>125</sup> Zuppinger 1988, S. 17.

<sup>126</sup> Rutz 2001, S. 91.

<sup>127</sup> Bräm 2001, S. 194.

<sup>128</sup> Gardaz 2005, S. 663 f.; Karlen 1988, S. 356.

<sup>129</sup> Häfelin 1991, Art. 49 N 101/103.

<sup>130</sup> Locher 2002, S. 54.

<sup>131</sup> Vgl. hierzu auch Höhn/Waldburger 2001, § 9 N 3, 6 und 9.

<sup>132</sup> So nimmt die Lehre bei der Familienbesteuerung – es wird nur jener Bruchteil der vollen Kirchensteuer verlangt, der dem Verhältnis der verschiedenen Kirchenzugehörigkeiten (z.B. der beiden Ehepartner) entspricht – an, dass in die Religionsfreiheit eingegriffen wird, wenn ein alleinverdienendes Familienmitglied aufgrund dieser Besteuerungsform letztlich auch für Steuern einer Kirche eintreten muss, der es selbst gar nicht angehört (Müller/Sehefer 2008, S. 285; Locher 2002, S. 55; vgl. Kraus 1993, S. 116 f. und Karlen 1988, S. 360 f.).

<sup>133</sup> BGE 98 Ia 405 (Erw. 2 f., S. 406 f.); vgl. auch BGE 107 Ia 126 (Erw. 1a, S. 128).

<sup>134</sup> Locher 2002, S. 54.

<sup>135</sup> Karlen 1988, S. 356, 367.

<sup>136</sup> ZBI 41 (1940), S. 358.

<sup>137</sup> BGE 102 Ia 468 E. 3b.

<sup>138</sup> Cavelti 2011, S. 284.

<sup>139</sup> Im Übrigen liegt gemäss Ulrich Cavelti auch keine Problematik der Doppelbesteuerung vor: Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften existieren regelmässig zwei Steuersubjekte: Während die juristische Person für ihren Gewinn und ihr Kapital steuerpflichtig ist, müssen die Inhaber der Beteiligungsrechte (natürliche Personen) die Anteilsrechte am Vermögen und Gewinnausschüttungen als Einkommen versteuern (Cavelti 2011, S. 274).



#### 4 Zusammenfassung

Die vorliegende Abhandlung hat den Versuch unternommen, die jüngere Lehre zu den Kirchensteuern juristischer Personen unter besonderer Berücksichtigung der Zweckbindung darzustellen. Das Ergebnis dieser Arbeit lässt sich summarisch wie folgt zusammenfassen:

##### A. Religionsfreiheit

1. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach die juristischen Personen (ohne religiösen Zweck) nicht in den persönlichen Schutzbereich der Religionsfreiheit fallen, wird von der überwältigenden Mehrheit der Lehre abgelehnt. Weite Verbreitung hat dabei die *dissenting opinion* eines unterlegenen Bundesrichters gefunden, wonach es widersprüchlich sei, dass sich juristische Personen mangels eines Glaubens oder eines Gewissens nicht auf die Religionsfreiheit berufen dürfen, ihnen dann aber gerade solche Steuern auferlegt sind, die um des Glaubens willen erhoben werden. Es wurde sodann darauf hingewiesen, dass natürliche Personen in den Schutzbereich der Religionsfreiheit fallen, auch wenn sie gegenüber Glaubensansichten indifferent sind. Dass einem Personenverband alle inneren persönlichen Güter abgehen, wie die Gerichtspraxis argumentiert, sei daher ohne Belang. Das Postulat einer möglichst breiten Grundrechtsträgerschaft gelte es gerade auch in Bezug auf die juristischen Personen zu verwirklichen. Wenn diese schon Träger ideeller Grundrechte wie der Meinungsfreiheit (Art. 16 BV) seien, so müssten sie auch vom persönlichen Geltungsbereich der Religionsfreiheit erfasst sein. Bei der Gewissensfreiheit hat die jüngere Lehre allerdings hervorgebracht, dass sich juristische Personen nicht auf Art. 15 BV berufen können.
2. Gemäss der herrschenden Lehre werden natürliche Personen durch die einer Unternehmung auferlegten Kirchensteuern (indirekt) belastet, weil sie «hinter» einer juristischen Person stehen und dadurch in ihrem Glauben und Gewissen verletzt werden können. Das Bundesgericht hält dem entgegen, dass derjenige, der einen Teil seines Vermögens rechtlich von seiner Person verselbstständige, nebst den Vorteilen dieser Gestaltung auch deren Nachteile in Kauf zu nehmen habe, und daher ein Durchgriff auf ihn nicht denkbar sei. In der Lehre ist u. a. umstritten, ob die vom Bundesgericht verwendete Durchgriffskonstruktion im Bereich der Freiheitsrechte überhaupt zum Zuge kommen kann. Ein Teil der Lehre hält es für angebracht, danach zu

differenzieren, ob das betreffende Unternehmen von wenigen Menschen getragen wird oder ob es sich um eine grosse Erwerbsgesellschaft handelt. Denn das Verhältnis der am Unternehmen beteiligten Personen gehe etwa bei Familien- und Einmann-Aktiengesellschaften über eine rein finanzielle Beziehung hinaus.

3. Aus Art. 15 BV lässt sich eine Gewährleistung der religiösen Neutralität des Staates ableiten, die allerdings gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht in einem absoluten Sinne zu verstehen und daher Wertungen unterworfen ist. Auf der Grundlage der kürzlich erschienen Studien des Nationalfondsprojektes 58 wird dabei von einem gewissen Teil der Lehre vertreten, dass die Kirchensteuerpflicht von juristischen Personen nicht der religiösen Neutralität des Staates entspreche.
4. In der jüngeren Lehre wird angenommen, dass der sachliche Schutzbereich der Religionsfreiheit der früheren Bestimmung in der Bundesverfassung von 1874 entspricht. Folgt man dieser Auffassung, so wurde mit der inhaltlichen Weiterführung des damaligen Art. 49 Abs. 6 ebenso dessen Einschränkung auf «eigentliche Kultuszwecke» ins heutige Verfassungsrecht transferiert. Wie in einem Teil der Lehre ausdrücklich festgehalten wird, kann die Religionsfreiheit deshalb nur dann gegen die Bezahlung von Kirchensteuern angerufen werden, wenn aus den Steuereinnahmen eigentliche Kultuszwecke finanziert werden. Gemäss dieser Meinung können Kirchensteuern juristischer Personen, die der Finanzierung von nicht-kultischen Aufgaben dienen, keine Verletzung der Religionsfreiheit darstellen. Diese Position, welche auch unter Kritikern der Kirchensteuerpflicht von juristischen Personen auf eine gewisse Akzeptanz stösst, führt zur heiklen Frage, was unter einem «kultischen Zweck» zu verstehen sei. Umstritten ist etwa, ob eine Aufgabe nur dann einem «eigentlichen Kultuszweck» dient, wenn sie ausschliesslich dieser Zweckverwendung unterliegt – oder ob es für diese Qualifikation bereits ausreicht, wenn der kultische Zweck der Aufgabe überwiegt. Angesichts des modernen Verständnisses der Kulturstaatlichkeit ist entgegen anderslautenden Erwägungen in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch offen, ob der Unterhalt von Kirchengebäuden als kultischer Zweck gewertet werden darf. Schliesslich bestehen Unsicherheiten bei der Frage, ob der christliche Religionsunterricht kultische Zwecke verfolgt.

### B. Rechtsgleichheit

In Teilen der Lehre ist es als Verletzung der Rechtsgleichheit erachtet worden, dass sich juristische Personen anders als Menschen nicht durch Austritt der Kirchensteuer entziehen können. Ein anderer Teil der Lehre geht indes davon aus, dass Unterschiede (z. B. hinsichtlich der vermögensrechtlichen Struktur) bestehen, welche eine Differenzierung zu rechtfertigen vermögen. Im Zusammenhang mit dem Rechtsgleichheitsgebot wird zudem in der Lehre diskutiert, ob die ungleiche steuerrechtliche Behandlung zwischen öffentlich-rechtlich anerkannten und privatrechtlich organisierten Religionsgemeinschaften noch zu begründen sei. Ausserdem wurde jüngst die Frage aufgeworfen, ob es berechtigt sei, die beiden grossen öffentlich-rechtlich anerkannten Kirchen unterschiedlich zu behandeln.

### C. Föderale Rücksichtnahme

Das Bundesgericht scheint in seiner Rechtsprechung zu den Kirchensteuern von juristischen Personen auch deshalb eine Praxisänderung abzulehnen, weil es sich nicht in eine kantonale Angelegenheit einschalten will. Diese föderale Rücksichtnahme findet selbst unter Gegnern der Kirchensteuern von juristischen Personen ein gewisses Verständnis. In diesem Zusammenhang ist eine differenzierte Form verfassungsrechtlichen Judizierens postuliert worden, indem etwa das Bundesgericht lediglich die Verfassungswidrigkeit feststellt, und es im Übrigen dem kantonalen Gesetzgeber überlässt, einen verfassungsmässigen Zustand herzustellen.

### D. Steuerrechtliche Fragen

1. Steuern sind zwar voraussetzungslos geschuldete Abgaben, doch kann die Verwendung der Erträge an einen bestimmten Zweck gebunden werden. Auch die Kirchensteuern von juristischen Personen lassen sich als Zwecksteuern ausgestalten, indem festgelegt wird, dass die Einnahmen nicht für kultische Zwecke verwendet werden dürfen (negative Zweckbindung) oder beispielsweise für soziale und kulturelle Tätigkeiten einzusetzen sind (positive Zweckbindung). Die Zweckbindung der Kirchensteuern juristischer Personen bewirkt, dass mit den Steuereinnahmen nichtreligiöse, gewissermassen staatliche Aufgaben finanziert werden, woraus auch in Teilen der jüngeren Lehre die Folgerung gezogen wird, dass die Steuerpflicht ebenso für juristische Personen zu gelten habe. Die Steuererträge können bei dieser Be-

trachtungsweise als Beitrag an öffentliche Aufgaben eines besonderen Gemeinwesens (anerkannte Kirchen) verstanden werden.

2. Aus steuerrechtlicher Sicht können die juristischen Personen öffentlich-rechtlich anerkannten Kirchen zugehörig sein, wenn letztere gemäss dem kantonalen Verfassungs- und Gesetzesrecht als Territorialkörperschaften konstituiert sind. Aufgrund der gegebenen territorialen Anknüpfung besteht eine steuerrechtliche Grundlage zur Kirchensteuererhebung. Bei einem Teil der Lehre stösst die gebietsbezogene Sichtweise von anerkannten Kirchen allerdings auf Kritik. Es wird postuliert, dass die Kirchensteuern auf einer rein personalen Grundlage erhoben werden sollten. Hiergegen gibt ein anderer Teil der Lehre zu bedenken, dass die anerkannten Kirchen auch heute nicht ausschliesslich als reine Personalkörperschaften verstanden werden, was sich darin zeige, dass in einigen Kantonen im Rahmen von steuer- und verfassungsrechtlichen Revisionsvorhaben an der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen festgehalten worden sei.

**Literaturverzeichnis**

Zitierhinweis: Die aufgeführten Werke werden mit dem Namen des Autors, dem Erscheinungsjahr sowie der Seitenzahl oder der Randziffer zitiert.

**AUBERT JEAN-FRANÇOIS**

- Bundesstaatsrecht der Schweiz, Fassung von 1967, neubearbeiteter Nachtrag bis 1994, Bd. II, Basel/Frankfurt a. M. 1995.

**AUER ANDREAS/MALINVERNI GIORGIO/HOTTELIER MICHEL**

- Droit constitutionnel suisse, Volume II, Les droits fondamentaux, 2. Aufl., Bern 2006.

**BRÄM WERNER**

- Konkreter Schritt auf dem Weg zur neuen Gestaltung des Verhältnisses zwischen Staat und Kirche im Kanton Zürich, in: Kraus Dieter u. a. (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Kirchenrecht, Bd. 6/2001, Bern u. a. 2002.

**BRUHIN JOSEF**

- Sind Kirchensteuern juristischer Personen theologisch und pastoral fragwürdig?, in: Carlen Louis (Hrsg.), Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz (= FVKS Bd. 26), Freiburg i. Ue. 1988, S. 41 ff.

**BURCKHARDT WALTHER**

- Kommentar der schweizerischen Bundesverfassung vom 29. Mai 1874, 2. Aufl., Bern 1914.

**CAVELTI ULRICH**

- Die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen, neue Erkenntnisse aufgrund des Nationalfondsprojekts 58 «Religionsgemeinschaften, Staat und Gesellschaft/Finanzanalyse Kirchen» (FAKIR), in: Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht, Universität St. Gallen (Hrsg.), IFF Forum für Steuerrecht, 2011/4, S. 269 ff.

**CAVELTI URS JOSEF**

- Kultussteuern, Kultusbudgets und die nachgeführte Bundesverfassung, in: Pahud de Mortanges René (Hrsg.), Das Religionsrecht der neuen Bundesverfassung (= FVRR Bd. 10), Freiburg i. Ue. 2001, S. 51 ff.

**CAVELTI URS JOSEF/KLEY ANDREAS**

- Art. 15, in: Ehrenzeller Bernhard/Mastronardi Philippe/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus A. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, 2. Aufl., Zürich u. a. 2008, S. 349 ff.

**FRIEDERICH UELI**

- Kirchen und Glaubensgemeinschaften im pluralistischen Staat: zur Bedeutung der Religionsfreiheit im schweizerischen Staatskirchenrecht, Diss. Bern 1993.

**FUCHS JOHANNES GEORG**

- Die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen als Unterstützung der Volkskirchen, in: Carlen Louis (Hrsg.), Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz (= FVKS Bd. 26), Freiburg i. Ue. 1988, S. 25 ff.

**GARDAZ PHILIPPE**

- Le statut des Eglises et communautés religieuses dans la nouvelle constitution vaudoise, in: SJKR/ASDE 7 (2002), S. 168 ff.
- Les communautés religieuses entre autofinancement et financement étrangers, in: Pahud de Mortanges René/Erwin Tanner (Hrsg.), Kooperation zwischen Staat und Religionsgemeinschaften nach schweizerischem Recht. Coopération entre Etat et communautés religieuses selon le droit suisse (= FVRR Bd. 15), Zürich/Basel/Genf 2005, S. 659 ff.

**GRIFFEL ALAIN**

- § 32 Glaubens- und Gewissensfreiheit, in: Biaggini Giovanni/Gächter Thomas/Kiener Regina (Hrsg.), Staatsrecht, Zürich/St. Gallen 2011.

**HÄFELIN ULRICH**

- Art. 49, in: Aubert Jean-François u. a. (Hrsg.), Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 (Stand Juni 1991), Basel/Zürich/Bern 1991, S. 1 ff.

**HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER/KELLER HELEN**

- Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008.

**HAFNER FELIX**

- § 44 Glaubens und Gewissensfreiheit, in: Thürer Daniel/Aubert Jean-François/Müller Jörg Paul (Hrsg.), Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, S. 707 ff.

**HANGARTNER YVO**

- Grundzüge des schweizerischen Staatsrechts, Zweiter Band: Grundrechte, Zürich 1982.

**HILTI MARTIN**

- Die Gewissensfreiheit in der Schweiz, Diss. Zürich/St. Gallen 2008.

**HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT**

- Steuerrecht, Bd. 1, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001.

**HONEGGER ANDREAS**

- Trennung von Staat und Kirche: Ein Schritt zum Ausbau des Rechtsstaates, in: Carlen Louis (Hrsg.), Trennung von Kirche und Staat (= FVKS Bd. 41), Freiburg i. Ue. 1994, S. 37 ff.



**KARLEN PETER**

- Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Schweiz, Diss. Zürich 1988.

**KLEY ANDREAS**

- Das Religionsrecht der alten und neuen Bundesverfassung, in: Pahud de Mortanges René (Hrsg.), Das Religionsrecht der neuen Bundesverfassung (= FVRR Bd. 10), Freiburg i. Ue. 2001, S. 9 ff.
- Die staatsrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2000 und 2001. Glaubens- und Gewissensfreiheit (Art. 15 BV), in: ZBJV 138 (2002), S. 635 ff.

**KLEY ANDREAS/FELLER RETO**

- Die negative Zweckbindung von Kirchensteuern juristischer Personen, in: Kraus Dieter u.a. (Hrsg.), Schweizerisches Jahrbuch für Kirchenrecht, Bd. 9/2004, Bern u.a. 2005.

**KRAUS DIETER**

- Schweizerisches Staatskirchenrecht, Tübingen 1993.

**LOCHER PETER**

- System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002.

**MACHERET AUGUSTIN**

- Die Kirchensteuer der juristischen Personen – Fragen ohne Antwort, in: Carlen Louis (Hrsg.), Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz (= FVKS Bd. 26), Freiburg i. Ue. 1988, S. 9 f.

**MÜLLER JÖRG PAUL/SCHEFER MARKUS**

- Grundrechte in der Schweiz, im Rahmen der Bundesverfassung, der EMRK und der UNO-Pakte, 4. Aufl., Bern 2008.

**NAY GIUSEP**

- Staat und Kirchen, Sonderdruck aus: Kommentar zur Verfassung des Kantons Graubünden, Chur/Glarus/Zürich 2010.

**OBERSON XAVIER**

- Droit fiscal suisse, 3. Aufl., Basel 2007.

**REICH MARKUS**

- Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2009.

**RHINOW RENÉ/SCHEFER MARKUS**

- Schweizerisches Verfassungsrecht, 2. Aufl., Basel 2009.

**RUTZ GREGOR A.**

- Zürcher Staatskirchenrecht im Lichte der Verfassungsreform (= FVRR Bd. 11), Freiburg i. Ue. 2001.

**SCHINDLER ALFRED**

- Die alten Zürcher Privilegien – historisch und theologisch, in: Schindler Alfred (Hrsg.), Kirche und Staat. Bindung, Trennung, Partnerschaften, Zürich 1994, S. 219 ff.

**STREIFF STEFAN**

- Kirchenfinanzen in der pluralistischen Gesellschaft, die Einnahmen reformierter Kirchen in der Schweiz aus theologischer Perspektiven (= FVRR Bd. 22), Zürich/Basel/Genf 2008.

**WINZELER CHRISTOPH**

- Einführung in das Religionsverfassungsrecht der Schweiz, 2. Aufl. (= FVRR Band 16), Zürich/Basel/Genf 2009.
- Die Basler Kirchenreform 1991. Eine Landes- und Volkskirche im Umbruch, in: Basler Juristische Mitteilungen 40 (1993), S. 1 ff.

**ZUPPINGER FERDINAND**

- Zur Kirchensteuerpflicht juristischer Personen, in: Carlen Louis (Hrsg.), Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz (= FVKS Bd. 26), Freiburg i. Ue. 1988, S. 11 ff.