



STEUERINFORMATIONEN

INFORMATIONS FISCALES

INFORMAZIONI FISCALI

INFURMAZIUNS FISCALAS

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

edidas da la Conferenza fiscala svizra CFS
Associaziun da las autoritads fiscalas svizras

D Einzelne Steuern

**Kirchensteuern
Oktober 2017**

Die Kirchensteuern

Autor:

Team Dokumentation
und Steuerinformation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team documentation
et information fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team documentazione
e informazione fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team documentaziun
e informaziun fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

Tel. +41(0)58 462 70 68
email: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2017)

© Dokumentation und Steuerinformation / ESTV
Bern, 2017

INHALTSVERZEICHNIS

1	EINLEITUNG	1
2	ALLGEMEINES.....	2
3	DIE VERSCHIEDENEN KIRCHENSTEUERSYSTEME	4
3.1	Steuerhoheiten.....	4
3.2	Berechnungsmethoden.....	5
3.3	Zuständigkeit bei der Bestimmung des Steuersatzes bzw. des Steuerfusses.....	6
3.3.1	Entscheidungsinstanzen.....	6
3.3.1.1	Religiöse Instanzen.....	6
3.3.1.2	Politische Instanzen.....	6
3.3.2	Geltungsdauer.....	7
3.4	Obligatorische oder fakultative Erhebung	7
3.5	Erhebungsinstanzen.....	8
3.5.1	Kantonale Steuerverwaltung.....	8
3.5.2	Kommunale Steuerverwaltung	9
3.5.3	Staatskasse	9
3.5.4	Kirchgemeinde	9
3.5.5	Gemeinde.....	10
4	STEUERPFLICHT UND STEUERSUBJEKT	11
4.1	Steuerpflicht im Allgemeinen.....	11
4.2	Steuersubjekt	12
4.2.1	Natürliche Personen.....	12
4.2.2	Juristische Personen.....	12
4.2.3	Obligatorische oder fakultative Entrichtung der Kirchensteuer	13
5	STEUERBEFREIUNG.....	14
5.1	Glaubens- und Gewissensfreiheit.....	14
5.2	Natürliche Personen	15
5.2.1	Nichtzugehörigkeit und Austritt aus der Kirche.....	15
5.2.2	Die Rückzahlung von Kirchensteuern.....	16
5.2.3	Sonderfall bei «gemischten Ehen».....	16
5.3	Juristische Personen	17
5.3.1	Problematik	17
5.3.2	Die Bundesgerichtspraxis	18
5.3.3	Befreiung für die juristischen Personen mit konfessionellem Zweck	18

6	GEGENSTAND DER KIRCHENSTEUER	20
6.1	Kirchensteuer für natürliche Personen	20
6.2	Kirchensteuer für juristische Personen	20
7	STEUERFÜSSE	21
8	STEUERERTRÄGE UND IHRE VERWENDUNG	23
8.1	Steuererträge.....	23
8.2	Aufteilung der Kirchensteuererträge	23
8.3	Verwendung der Kirchensteuererträge.....	23

Abkürzungen

aBV	=	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (alte Bundesverfassung)
BGE	=	Bundesgerichtsentscheid
BGer	=	Bundesgericht
BV	=	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft
StHG	=	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden

Kantone

Die kantonalen Abkürzungen, welche mit Hyperlinks verknüpft sind, führen auf die zugehörigen *Kantonsblätter*. Enthält das Kantonsblatt keine Informationen zu einem bestimmten Thema, ist die jeweilige Abkürzung nicht verlinkt.

AG	=	Aargau	NW	=	Nidwalden
AI	=	Appenzell Innerrhoden	OW	=	Obwalden
AR	=	Appenzell Ausserrhoden	SG	=	St. Gallen
BE	=	Bern	SH	=	Schaffhausen
BL	=	Basel-Landschaft	SO	=	Solothurn
BS	=	Basel-Stadt	SZ	=	Schwyz
FR	=	Freiburg	TG	=	Thurgau
GE	=	Genf	TI	=	Tessin
GL	=	Glarus	UR	=	Uri
GR	=	Graubünden	VD	=	Waadt
JU	=	Jura	VS	=	Wallis
LU	=	Luzern	ZG	=	Zug
NE	=	Neuenburg	ZH	=	Zürich

1 EINLEITUNG

Die Problematik betreffend die **Beziehungen zwischen Staat und Kirche** hat sich in den letzten Jahrzehnten verlagert. Während die Meinungsverschiedenheiten im 19. Jahrhundert in der Regel nur die Folge von interkonfessionellen Konflikten waren, betreffen die allfälligen Diskussionen heute direkt den Bezug zwischen weltlicher und geistlicher Macht.

Mit der verfassungsrechtlichen Garantie der **Kultusfreiheit** hat es der Bund vermieden, eine bestimmte Religion zu bevorzugen. Nach der bundesstaatlichen Kompetenzausscheidung obliegt die Kirchenhoheit den Kantonen. In den Schranken der [Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 \(BV\)](#), vor allem der Glaubens- und Gewissensfreiheit von [Art. 15 BV](#), können sie das Verhältnis zwischen Staat und Kirche frei bestimmen. Infolgedessen sind die Kantone frei, eine oder mehrere Kirchen anzuerkennen und ihre Finanzierung im Rahmen der erwähnten Verfassungsbestimmungen auszugestalten.

Die Kirche bzw. die Kirchensteuer war und ist immer wieder Gegenstand von Diskussionen und Kontroversen.

Besondere Aufmerksamkeit erlangte der Themenbereich im Rahmen der **«Volksinitiative betreffend die vollständige Trennung von Staat und Kirche»** von 1976. Bei Annahme dieses Vorstosses hätten die Kantone die Kirchenhoheit und somit auch ihre Kompetenz zum Einzug von Kirchensteuern verloren.

Die Volksabstimmung von 1980 bestätigte die schon im Vernehmlassungsverfahren eindeutig festgestellte Tendenz: Mit Ablehnung der Volksinitiative durch fast 80 % der Stimmenden und durch alle Stände entschied sich der Souverän klar für die Beibehaltung des status quo.

Auf reges Interesse und auf zum Teil heftige Ablehnung gewisser wirtschaftlicher Kreise stösst vor allem die Kirchensteuerpflicht der juristischen Personen. Diesem umstrittenen Punkt widmen wir nachfolgend ein eigenes Kapitel (*vgl. Ziffer 5.3*).

2 ALLGEMEINES

Die Kirchensteuern sind in unserem vielschichtigen schweizerischen Steuersystem unter die kantonalen Steuern einzuordnen. Gemäss der bundesstaatlichen Kompetenzausscheidung von Art. 3 BV ist es Sache der Kantone, das Verhältnis zwischen Staat und Kirche zu ordnen und insbesondere die rechtliche Stellung der Religionsgemeinschaften zu bestimmen.

Der Bund hat sich damit begnügt, einige – allerdings nicht unbedeutende – Schranken zu errichten, die von den Kantonen bei der Ausübung der Kirchenhoheit zu beachten sind. Innerhalb dieser Schranken des Bundesrechts sind die Kantone frei, beispielsweise Staat und Kirche zu trennen oder eine oder mehrere Religionsgemeinschaften öffentlich-rechtlich anzuerkennen und finanziell zu unterstützen.

Die Kantone haben die Kirchenhoheit – entsprechend ihren geschichtlichen und **föderalistischen Eigenheiten** – in den Schranken des Bundesrechts sehr unterschiedlich ausgeübt. Praktisch deckt sich keine Regelung vollständig mit der andern, so dass man heute in der Schweiz von **26 Gestaltungsformen** auszugehen hat.

In der Mehrheit der Kantone sind die **evangelisch-reformierte** und die **römisch-katholische Kirche öffentlich-rechtlich anerkannt** und damit zur Erhebung einer Kirchensteuer ermächtigt. Mehrere Kantone haben diese Rechtsstellung auch der **christkatholischen Kirche** (ZH, BE, LU, SO, BS, BL, SH, SG, AG, NE und GE) und der **israelitischen Kultusgemeinschaft**¹ (BS, FR und SG) eingeräumt.

In den Kantonen [NE](#) und [GE](#) sind Staat und Kirche weitgehend getrennt und sämtliche Religionsgemeinschaften unterstehen dem Privatrecht, wenn auch die evangelisch-reformierte, die römisch-katholische und die christkatholische Kirche in [NE](#) als «Institutionen von öffentlichem Interesse» gelten und in [GE](#)² «als gemeinnützige Einrichtung anerkannt» sind.

Eine weitere Besonderheit ist im Kanton [VD](#) anzutreffen: Die evangelisch-reformierte Kirche und römisch-katholische Kirche des Kantons werden als öffentlich-rechtliche Institutionen mit Charakter einer juristischen Person anerkannt. Der Staat (Kanton und Gemeinden) gewährt ihnen die notwendigen Mittel zur Erfüllung ihrer Aufgaben zum Wohl aller. Es werden aber keine Kirchensteuern erhoben. Die **Kultusaufwendungen werden vollumfänglich vom Staat getragen**. Die Kultusauslagen der evangelisch-reformierten und der römisch-katholischen Kirche sind demnach durch die allgemeinen von Kanton und Gemeinden erhobenen Steuern gedeckt.

Im Kanton [VS](#) **obliegen die Kultusauslagen den Gemeinden**. Zur Bestreitung dieser Auslagen können sie die Erhebung einer Kultussteuer beschliessen. Nur sechs Gemeinden (u.a. der Kantonshauptort Sitten) haben hingegen bis heute von diesem Recht Gebrauch gemacht.

Mit der Anerkennung als Körperschaft des öffentlichen Rechts sind im Allgemeinen gewisse Vorteile verbunden. Vorbehältlich des oben Gesagten erleichtert der Staat der Kirche die Erfüllung ihrer Aufgaben, indem er ihr das Besteuerungsrecht gewährt und unter Umständen weitere Leistungen erbringt.

¹ Besonderheit im Kanton BE: Die israelitische Kultusgemeinschaft ist öffentlich-rechtlich anerkannt, besitzt aber keine Steuerhoheit (für diese wäre eine kantonalrechtliche Anerkennung notwendig).

Besonderheit im Kanton ZH: Die Israelitische Kultusgemeinde Zürich und die Jüdische Liberale Gemeinde sind öffentlich-rechtlich anerkannt, besitzen aber keine Steuerhoheit.

² Im Sinne eines Kantonsratsbeschlusses.

Die nicht anerkannten Religionsgemeinschaften unterstehen den Regeln des Privatrechts und finanzieren sich im Allgemeinen mit Mitgliederbeiträgen.

Versuch einer Definition:

Ohne auf die besonderen kantonalen Ausgestaltungen Rücksicht zu nehmen, kann die Kirchensteuer definiert werden als «Abgabe, welche die vom Staate dazu befähigten öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften auf Grund ihrer territorialen Hoheit von ihren Mitgliedern und oft auch von den juristischen Personen zur Deckung kirchlicher Ausgaben erheben können».

3 DIE VERSCHIEDENEN KIRCHENSTEUERSYSTEME

Ein Gesamtüberblick über die Ausgestaltung der kantonalen Kirchensteuersysteme lässt nur wenige Gemeinsamkeiten erkennen. Wir haben es also im Prinzip mit **26 verschiedenen Regelungen** zu tun, wobei selbst innerkantonale die verschiedenen Kirchen einen unterschiedlichen Status und unterschiedliche Besteuerungsgrundsätze kennen.

Die wichtigsten unter den angedeuteten Unterschieden in den einzelnen Bereichen der Kirchensteuerordnungen werden in den folgenden Abschnitten einzeln behandelt.

3.1 Steuerhoheiten

In fast allen Kantonen haben die offiziell anerkannten Kirchen oder ihre Kirchgemeinden steuerhoheitliche Befugnisse.

Im Kanton [TI](#) hat nur eine Minderheit der Kirchgemeinden vom Recht Gebrauch gemacht, eine Kirchensteuer zu erheben.

Im Kanton [VS](#) liegt diese Befugnis in der Hand der politischen Gemeinden (nur sechs Gemeinden haben von diesem Recht Gebrauch gemacht).

Allein im Kanton [VD](#) haben die Kirchen keine Besteuerungshoheit, weil alle Kultusaufgaben vom Staat und den Gemeinden getragen werden.

In den Kantonen [BS](#), [SH](#), [AR](#), [AG](#) und [GE](#) besteht die Steuerhoheit nur hinsichtlich der Kirchensteuer für **natürliche Personen**. Von den juristischen Personen wird dort somit keine Kirchensteuer erhoben.³

Die Kantone SO und SG erheben von den juristischen Personen keine Kirchensteuer im herkömmlichen Sinn. Im Kanton SO bezahlen die juristischen Personen aber eine Finanzausgleichsteuer in der Höhe von 10 % der einfachen Staatssteuer zuhanden der staatlich anerkannten Kirchgemeinden. Im Kanton SG wird von den Zuschlägen zu den Gewinn- und Kapitalsteuern (220 % der einfachen Steuer) ein Teil (22,5 % der einfachen Steuer) für den Finanzausgleich unter den Kirchgemeinden verwendet (vgl. auch Tabelle in Ziffer 7).

Im Übrigen ist die Steuerhoheit durch die BV in ihrer Auswirkung auf diejenigen Personen beschränkt, welche der betreffenden Kirche tatsächlich angehören (zur Auswirkung von [Art. 15 BV](#) und insbesondere zur Frage, ob sich auch juristische Personen auf diesen Artikel berufen können, vgl. Ziffer 5).

³ Im Kanton FR erhebt die israelitische Kultusgemeinde keine Steuern von den juristischen Personen und erhält keinen Anteil der kantonalen Quellensteuer. Sie kommt hingegen in den Genuss eines Ausgleichs von Seiten des Kantons.

3.2 Berechnungsmethoden

Die Kirchensteuer berechnet sich in den meisten Kantonen nach dem **gesetzlich festgelegten Steuertarif**, dem sogenannten «Grundtarif» der Kantonssteuer (einfache Steuer). Die Kirchensteuer ist dann ein in **Prozent** dieser einfachen Steuer berechneter Betrag oder aber ein **Vielfaches** davon. In einigen Kantonen entspricht die Kirchensteuer einem prozentualen Anteil der geschuldeten Kantonssteuer.

In den einzelnen Kantonen bzw. Gemeinden wird die Kirchensteuer folgendermassen berechnet:

- in Prozent der einfachen (Kantons-)Steuer: [ZH](#), [SZ](#), [GL](#), [ZG](#), [FR](#), [SO](#), [SH](#), [AI](#), [SG](#), [GR](#), [AG](#) und [TG](#);
dito, aber zusätzlich wird für die natürlichen Personen eine Minimalsteuer von 10 Franken erhoben: [GE](#);
- als jährliches Vielfaches (Anwendung eines Multiplikationsfaktors) der einfachen (Kantons-)Steuer: [BE](#), [LU](#), [OW](#), [NW](#) und [AR](#);
- in Prozent des (geschuldeten) Kantonssteuerbetrags: [BS](#), [TI](#) und [JU](#);
dito, aber bei den natürlichen Personen wird zusätzlich eine Grundtaxe von 10 Franken erhoben: [NE](#);
- in Prozent des (geschuldeten) Gemeindesteuerbetrages: [VS](#);
- **Sonderfälle:**
 - [OW](#) und [NW](#):
bei den natürlichen Personen: als Vielfaches der einfachen Steuer;
bei den juristischen Personen: prozentuale feste Steueraufteilung;
 - [BL](#):
bei den natürlichen Personen: in Prozent des steuerbaren Einkommens und in ‰ des steuerbaren Vermögens (evang.-ref. Kirche und christkath. Kirche) bzw. in Prozent der geschuldeten (Kantons-)Steuer (röm.-kath. Kirche);
bei den juristischen Personen: in Prozent der geschuldeten (Kantons-)Steuer;
 - [UR](#):
bei den natürlichen Personen: die einfache Steuer der Landeskirchen oder deren Kirchgemeinden beträgt 1 % des steuerbaren Einkommens und 0.3 ‰ des steuerbaren Vermögens. Zusätzlich ist eine Kopfsteuer von 30 Franken zu entrichten.
bei den juristischen Personen: die einfache Steuer der Landeskirchen oder deren Kirchgemeinden beträgt 1 % des steuerbaren Gewinns.
Der Steuerfuss wird mit dem Budget in Prozenten der einfachen Steuer festgelegt.

3.3 Zuständigkeit bei der Bestimmung des Steuersatzes bzw. des Steuerfusses

Die Variantenvielfalt kirchlicher Steuerordnungen zeigt sich insbesondere in den verschiedenen Entscheidungsinstanzen, die den Steuersatz und Steuerfuss bestimmen.

3.3.1 Entscheidungsinstanzen

3.3.1.1 Religiöse Instanzen

- **Kirchgemeindeversammlung:**
 - [ZH](#), [BE](#), [LU](#), [UR](#)⁴, [SZ](#), [OW](#), [GL](#), [ZG](#), [FR](#)⁵, [SH](#), [AR](#), [AI](#), [GR](#), [AG](#) und [TG](#);
 - [JU](#) (nur bei natürlichen Personen, bei juristischen Personen wird ein Einheitssatz im Einvernehmen aller anerkannten Kirchen festgelegt);
 - im Weiteren [NW](#), [SO](#), [BL](#) und [SG](#), aber nur bei natürlichen Personen.
- **Kirchenrat** / Kirchgemeinderat: [BS](#) und [TI](#).
- gemeinsame **Kommission** der drei anerkannten Kirchen: [GE](#).
- **Kirchensynode** / Synodalrat: [BS](#) (römisch-katholische und evangelisch-reformierte Kirche) und [NE](#) (evangelisch-reformierte Kirche).
- **Kirchliches Exekutivkomitee:** [NE](#) (römisch-katholische und christkatholische Kirche).

3.3.1.2 Politische Instanzen

- **Gemeindeversammlung oder Gemeindeparlament:** [VS](#).
- **Kantonsparlament:** nur für juristische Personen: NW, SO⁶, BL und GR.
- **Direktion der Institutionen und der Land- und Forstwirtschaft:** FR (für die juristischen Personen und die Quellensteuer der israelitischen Kultusgemeinde).

⁴ Landeskirchen oder deren Kirchgemeinden.

⁵ Israelitische Kultusgemeinde nur für die natürlichen Personen.

⁶ Juristische Personen bezahlen eine Finanzausgleichssteuer mit festem Tarif nach Steuergesetz.

3.3.2 Geltungsdauer

Steuersatz und Steuerfuss haben nicht in allen Kantonen die gleiche Geltungsdauer. Ihre Neufestsetzung erfolgt:

- **jährlich:** [ZH](#), [BE](#), [LU](#), [UR](#), [SZ](#), [GL](#), [ZG](#), [SH](#), [AR](#), [AI](#), [SG](#), [GR](#), [AG](#), [TG](#), [TI](#) und [JU](#);
 - dito, aber nur für die evangelisch-reformierte Kirche: [BS](#);
 - dito, aber nur für natürliche Personen: [OW](#), [NW](#), [SO](#) und [BL](#).
- **jedes dritte Jahr:** [BS](#) für die israelitische Gemeinde.
- **auf unbestimmte Dauer:** [FR](#);
 - dito, das Verfahren ist in Gemeindereglementen festgelegt: [VS](#);
 - dito, aber nur für die römisch-katholische und christkatholische Kirche: [BS](#);
 - dito, aber nur für juristische Personen: UR (nur auf dem Kapital), OW, NW, SO und BL;

Bemerkung:

In den Kantonen UR, OW, NW und SO sind die Kirchensteuersätze für juristische Personen im Steuergesetz verankert.

- dito, aber Änderungen erfolgen nur nach Beschluss der gemeinsamen Kommission der drei anerkannten Kirchen: [GE](#).
- ohne Periodizität; nur wenn die **finanziellen Bedürfnisse** der entsprechenden Kirchgemeinde es erfordern: [NE](#).

Bemerkung:

Der Kanton [VD](#) erhebt keine Kirchensteuer.

3.4 Obligatorische oder fakultative Erhebung

Man unterscheidet bei den kantonalen Kirchensteuersystemen grundsätzlich zwischen der **obligatorischen** und **fakultativen** Erhebung von Kirchensteuern. Fakultativ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die Gemeinde oder Kirchgemeinde frei ist, die Steuer zu erheben oder nicht.

Das Recht oder die Pflicht, Kirchensteuern zu erheben, dürfen nicht mit der Tatsache verwechselt werden, dass der Steuerpflichtige die Zahlung der Steuer möglicherweise verweigern kann. In der Tat ist in den Kantonen [NE](#) und [GE](#) die Entrichtung der Steuer selbst vom Wohlwollen des Steuerpflichtigen abhängig, d.h. er ist frei, die Rechnung zu bezahlen oder nicht. Für Details sowie Informationen zu den Besonderheiten des Systems im Kanton [TI](#) vgl. Ziffer 4.2.3.

In einigen Kantonen sieht die Verfassung ein Obligatorium für den Kanton, in anderen für die Gemeinden bzw. für die Kirchgemeinden vor.

In den restlichen Kantonen ist die Erhebung von Kirchensteuern bei natürlichen und juristischen Personen für die Gemeinden bzw. Kirchgemeinden fakultativ. In den Kantonen [TI](#) und [VS](#) haben nicht alle Gemeinden von diesem Recht Gebrauch gemacht.

In der Übersicht gliedern sich die Kantone nach Erhebungsvorschriften folgendermassen:

- Erhebung **obligatorisch für den Kanton:** [GE](#);
im Weiteren [OW](#), [NW](#), [SO](#) und [BL](#), aber nur für juristische Personen sowie [GR](#) (sogenannte Kultussteuer zugunsten der beiden Landeskirchen).

- Erhebung **obligatorisch für die Gemeinden oder Kirchgemeinden**: [ZH](#)⁷, [BE](#), [LU](#), [SZ](#), [GL](#), [ZG](#), [SH](#)⁸, [AI](#)⁹, [AG](#) und [TG](#);
im Weiteren [NW](#), aber nur für natürliche Personen.
- Erhebung **fakultativ für die Gemeinden oder Kirchgemeinden**: [UR](#), [OW](#), [FR](#), [BS](#), [SG](#), [GR](#), [TI](#) und [VS](#);
im Weiteren [SO](#) und [BL](#), aber nur für natürliche Personen.
- Erhebung durch die Staatskasse auf Grund einer **vertraglichen Vereinbarung** zwischen Kanton und Kirchen: [FR](#), [AR](#), [NE](#) und [JU](#).

Die Kirchensteuern werden also in der Praxis in allen Kantonen, Gemeinden oder Kirchgemeinden – mit Ausnahme des Kantons [VD](#) (keine Kirchensteuer) – erhoben, in den Kantonen [TI](#) und [VS](#) jedoch nur in gewissen Gemeinden.

3.5 Erhebungsinstanzen

Die interkantonalen Unterschiede in der Erhebungsart der Kirchensteuer werden zum Teil noch verstärkt durch innerkantonal verschieden organisierte Veranlagungs- und Bezugszuständigkeiten, je nachdem, ob von natürlichen oder juristischen Personen die Rede ist.

In einigen Kantonen werden Veranlagung und Bezug sogar von verschiedenen Behörden erledigt.

3.5.1 Kantonale Steuerverwaltung

- Veranlagung und Bezug:
 - **natürliche und juristische** Personen: [GL](#), [ZG](#), [AI](#) und [NE](#);
nur zum Teil: [BE](#);
 - nur **natürliche** Personen: [SH](#)¹⁰, [AR](#) und [GE](#);
nur bei Quellenbesteuerten: LU;
 - nur **juristische** Personen: NW, FR, SO, BL und GR¹¹.
- Nur Veranlagung:
 - **natürliche und juristische** Personen: [LU](#)¹², [UR](#), [SZ](#), [OW](#), [TG](#) und [JU](#);
 - nur **natürliche** Personen: [FR](#);
im Weiteren [SG](#) (ohne israelitische Kultusgemeinde);
 - nur **selbständig Erwerbende**: [SH](#).
- Nur Bezug: nur **natürliche** Personen: [NW](#).

⁷ Eine Besonderheit ist allerdings hinsichtlich der juristischen Personen gegeben: Gemäss Beschluss der Kirchgemeindeversammlung erhebt die christkatholische Kirchgemeinde Zürich nur von den juristischen Personen mit Sitz, Betriebsstätte oder Liegenschaften in der Stadt Zürich Kirchensteuern.

⁸ Das kantonale Recht räumt den anerkannten Kirchen das Recht ein, von ihren Mitgliedern Steuern zu erheben. Die Erhebung ist daher auf Grund des kantonalen Rechts fakultativ. Die Kirchen selbst sehen in ihren eigenen Erlassen aber durchwegs eine obligatorische Erhebung vor.

⁹ Die Erhebung der Liegenschaftssteuer durch die Kirchgemeinden ist jedoch fakultativ.

¹⁰ Steuerpflichtige von Gemeinden, die das Steuerwesen vollständig dem Kanton übertragen haben. In den übrigen Gemeinden nur bei Quellenbesteuerten.

¹¹ Teilweise auch natürliche Personen, aber nur für die Veranlagung.

¹² Natürliche Personen je nach Personenkategorie.

3.5.2 Kommunale Steuerverwaltung

- Veranlagung und Bezug:
 - **natürliche und juristische** Personen: [ZH](#)¹³;
 - nur **natürliche** Personen: [SH](#)¹⁴ und [GR](#);
nur zum Teil: [BL](#);
Bezug nur zum Teil: [AG](#).
- Nur Veranlagung: nur **natürliche** Personen: [LU](#)¹² und [NW](#).
- Nur Bezug:
 - **natürliche und juristische** Personen: [LU](#) und [TG](#);
 - nur **natürliche** Personen: [SG](#) (ohne israelitische Kultusgemeinde);
 - nur **selbständig Erwerbende**: [SH](#).

3.5.3 Staatskasse

Nur Bezug:

- **natürliche und juristische** Personen: [OW](#) und [JU](#);
- nur **juristische** Personen: UR.

3.5.4 Kirchgemeinde

- Veranlagung und Bezug:
 - **natürliche und juristische** Personen: [TI](#);
 - nur **natürliche** Personen: [SO](#)¹⁵ und [BS](#);
nur zum Teil: [BL](#);
im Weiteren [SG](#) (nur israelitische Kultusgemeinde).
- Nur Bezug: nur **natürliche** Personen: [UR](#)¹⁶ und [FR](#)¹⁷;
nur zum Teil: [AG](#).

¹³ Die Steuerfaktoren natürlicher Personen werden teilweise durch das kantonale Steueramt, teilweise durch das Gemeindesteueramt festgesetzt. Die Steuerfaktoren juristischer Personen werden durch das kantonale Steueramt festgesetzt. Der Entscheid über Bestand und Umfang der Kirchensteuerpflicht erfolgt in unbestrittenen Fällen faktisch durch das Gemeindesteueramt. Andernfalls entscheidet die zuständige Kirchbehörde.

¹⁴ Unselbständig Erwerbende von Gemeinden, die das Steuerwesen selbst wahrnehmen.

¹⁵ Teilweise Veranlagung und Bezug durch die Einwohnergemeinde.

¹⁶ Der Bezug wird durch die Einwohnergemeinden gegen Entschädigung vorgenommen.

¹⁷ Der Bezug kann nach Vereinbarung auch durch die kantonale Steuerverwaltung oder die Gemeinde vorgenommen werden.

3.5.5 Gemeinde

- Veranlagung und Bezug: **natürliche und juristische** Personen: [VS](#).
- Nur Bezug:
 - **natürliche und juristische** Personen: [SZ](#);
nur zum Teil: [BE](#);
 - **nur juristische** Personen und **selbständig Erwerbende**: [OW](#).

4 STEUERPFlicht UND STEUERSUBJEKT

4.1 Steuerpflicht im Allgemeinen

Die Steuerpflicht weist im Rahmen der Kirchensteuer zwei Besonderheiten auf.

Erstens ist zu beachten, dass nicht einfach jeder Kantons- bzw. Gemeindegewohner auf Grund seiner blossen Anwesenheit im Hoheitsgebiet steuerpflichtig wird, wie dies z.B. bei der Einkommenssteuer in der Regel der Fall ist. Aus [Art. 15 BV](#) (Garantie der Glaubens- und Gewissensfreiheit) ergibt sich das Verbot, von demjenigen Steuern für Kultuszwecke einer Religionsgemeinschaft zu erheben, der dieser Gemeinschaft nicht angehört. In der Folge dürfen im Kanton nur jene mit einer Kirchensteuer für eine anerkannte und steuerhoheitlich befugte Kirche belegt werden, die als Kirchenmitglieder feststehen.

Die zweite Besonderheit betrifft die juristischen Personen. Während für die natürlichen Personen die genannte Verfassungsbestimmung nicht allzu problematisch ist, gibt in diesem Zusammenhang die **Besteuerung der juristischen Personen** immer wieder Anlass zu **Meinungsverschiedenheiten**. In der Tat stellt sich die Frage, ob juristische Personen überhaupt kirchensteuerpflichtig sind und ob sie gegebenenfalls wie die natürlichen Personen den Austritt erklären können. Einige Kantone befreien die juristischen Personen gänzlich von der Kirchensteuerpflicht (*vgl. Ziffern 4.2.2 und 5.3*).

Kirchensteuerpflichtig sind also – unter Berücksichtigung von [Art. 15 BV](#) – alle natürlichen Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sowie auch – in den meisten Kantonen – diejenigen juristischen Personen, die dort ihren Sitz haben.

Die nachfolgende Aufstellung vermittelt eine detaillierte Übersicht über die Ausgestaltung der Steuerpflicht in den Kantonen:

- **Natürliche Personen** mit Wohnsitz im Kanton bzw. in der Gemeinde sind in allen Kantonen steuerpflichtig.
- **Juristische Personen** mit Sitz im Kanton bzw. in der Gemeinde sind in allen Kantonen steuerpflichtig, ausser in BS, SH, AR, AG und GE, welche die juristischen Personen von der Kirchensteuerpflicht ausnehmen (für den Kanton SG, *vgl. Ziffer 3.1*).
- **Quellenbesteuerte ausländische Arbeitnehmer** mit Saison- oder Aufenthaltsbewilligung (Typus A bzw. B)¹⁸ werden in allen Kantonen besteuert, ausser in BS, TI, NE und GE, wo die Kirchensteuer nicht in der Quellensteuer inbegriffen ist, sondern separat erhoben wird.
- **Natürliche Personen** mit beschränkter Steuerpflicht aufgrund ausschliesslich **wirtschaftlicher Zugehörigkeit** zum Kanton bzw. zur Gemeinde (z.B. mit Liegenschaften im betreffenden Gebiet) werden in allen Kantonen besteuert, ausser in [BS](#), [TI](#) und [GE](#).
- **Juristische Personen** mit ausschliesslich **wirtschaftlicher Verbundenheit** zum Kanton bzw. zur Gemeinde (z.B. mit Betriebsstätten im betreffenden Gebiet), d.h. ohne Sitz und somit mit beschränkter Steuerpflicht, werden in allen Kantonen besteuert, ausser in BS, SH, AR, AG und GE, welche die juristischen Personen ohnehin nicht der Kirchensteuerpflicht unterstellen.

¹⁸ In den meisten Kantonen werden die natürlichen Personen mit Wohnsitz im Ausland für bestimmte Einkünfte aus dem betreffenden Kanton gleich wie Ausländer, die nicht im Besitz einer Niederlassungsbewilligung sind, an der Quelle besteuert.

Bemerkung:

Im Kanton [VD](#) erfolgt die Finanzierung der Kultusaufgaben aus dem Ertrag der ordentlichen Steuern. Diese werden bei den beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen erhoben, so dass sowohl die natürlichen wie auch die juristischen Personen indirekt an der Finanzierung der evangelisch-reformierten und der römisch-katholischen Kirche beteiligt sind.

4.2 Steuersubjekt

Wer Steuersubjekt für die Kirchensteuer ist, bestimmt sich mit Ausnahme der bereits erwähnten verfassungsrechtlichen Bestimmung ([Art. 15 BV](#); vgl. Ziffer 5) vorwiegend nach den kantonalen Steuergesetzen.

Es handelt sich in der Regel um die **natürlichen und juristischen Personen, welche ihren Wohnsitz oder Sitz im Kanton oder in der betreffenden Gemeinde** haben.

Der Begriff des Wohnsitzes ist in [Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 \(StHG\)](#) definiert. Diese Definition ist für die Kantone verbindlich.

4.2.1 Natürliche Personen

Bei den natürlichen Personen verdienen zwei Punkte besondere Beachtung:

- Einerseits stimmt in fast allen Kantonen der Beginn der Kirchensteuerpflicht mit dem Beginn der Steuerpflicht für die ordentlichen Steuern überein:¹⁹
 - Beginn der Kirchensteuerpflicht bei Beginn der Steuerpflicht für die Kantonssteuer: [ZH](#), [BE](#), [LU](#), [UR](#), [SZ](#), [OW](#), [NW](#), [GL](#), [ZG](#), [FR](#), [SO](#), [BL](#), [SH](#), [AR](#), [AI](#), [SG](#), [GR](#), [TG](#), [TI](#), [NE](#), [GE](#) und [JU](#); im Weiteren [BS](#), aber nur bei der evangelisch-reformierten Kirche;
 - Beginn der Kirchensteuerpflicht bei Beginn der Steuerpflicht für die Gemeindesteuern: [AG](#) und [VS](#);
 - Beginn der Kirchensteuerpflicht bei Volljährigkeit: [BS](#), aber nur bei der christkatholischen Kirche und der israelitischen Gemeinde.
- Andererseits müssen auf Grund von [Art. 15 BV](#) **Ausscheidungsverfahren bei konfessionell gemischten Paaren** vorgesehen werden (vgl. in Ziffer 5).

Bemerkung:

Im Kanton [VD](#) wird ab Beginn der ordentlichen Steuerpflicht ein Teil der bezahlten Steuern den anerkannten Kirchen zugeteilt.

4.2.2 Juristische Personen

In der Mehrheit der Kantone (ausser in BS, SH, AR, AG und GE) sind auch die juristischen Personen kirchensteuerpflichtig.²⁰

¹⁹ Die selbstständige Steuerpflicht für die ordentlichen Kantons- und Gemeindesteuern beginnt in der Regel bei Volljährigkeit. Diese Regel kennt jedoch eine Ausnahme in dem Sinne, dass das Erwerbseinkommen der Minderjährigen getrennt besteuert wird. Für Einzelheiten siehe den Artikel «Die Einkommenssteuer natürlicher Personen» im Dossier [Steuerinformationen](#), Register D.

²⁰ Für die Kantone FR und SG vgl. Ziffer 3.1 bzw. Fussnote 3.

Der Kanton VD erhebt, wie bereits erwähnt, überhaupt keine Kirchensteuer, da die Kultusauslagen bereits im kantonalen Budget enthalten sind.

Im Kanton VS, wo die Kultusauslagen im Gemeindebudget enthalten sind, wird die Kirchensteuer nur in einigen Gemeinden erhoben.

In den Kantonen TI und NE steht es dem Steuerpflichtigen frei, die Kirchensteuern zu bezahlen oder nicht. Die Bezahlung selbst ist also fakultativ.

Steuerpflichtig sind in der Regel die Kapitalgesellschaften (z.B. AG und GmbH), Genossenschaften, Vereine und Stiftungen.

Im Kanton GL unterliegen die Holding- und Domizilgesellschaften keiner Kirchensteuerpflicht.

Die Kantone SZ, NW und GR kennen die Kirchensteuern auch für die öffentlich-rechtlichen Körperschaften. Die Kantone ZH, SZ, FR, SO, GR, TG und JU besteuern auch die übrigen juristischen Personen. Diesen gleichgestellt sind die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz.

Während die natürlichen Personen, welche nicht einer anerkannten Religionsgemeinschaft angehören, von der Kirchensteuerpflicht befreit sind, können sich die juristischen Personen nicht auf [Art. 15 BV](#) berufen (vgl. Ziffer 5.3).

Eine gewichtige **Ausnahme** macht das Bundesgericht (BGer) jedoch bei denjenigen juristischen Personen, welche selber **religiöse oder kirchliche Zwecke** verfolgen. Sie können nicht verpflichtet werden, an andere Religionsgemeinschaften Kirchensteuern zu entrichten²¹ (vgl. Ziffer 5.3.3).

4.2.3 Obligatorische oder fakultative Entrichtung der Kirchensteuer

Dieses Thema darf nicht verwechselt werden mit der Tatsache, dass in einigen Kantonen die Erhebung der Kirchensteuer für die Gemeinden oder Kirchgemeinden nicht obligatorisch, sondern fakultativ ist, d.h. der Entschluss über die Erhebung oder Nicht-Erhebung bei der betreffenden Gemeinde bzw. Kirchgemeinde liegt (vgl. Ziffer 3.4).

Wie bei anderen Steuerarten ist auch die **Bezahlung der Kirchensteuern** in der Regel **obligatorisch**. Allein drei Kantone kennen eine **Ausnahme**, und zwar [TI](#), [NE](#) und [GE](#). In diesen drei Kantonen steht es dem Steuerpflichtigen frei, die Kirchensteuern zu bezahlen oder nicht. Die Bezahlung selbst ist also fakultativ. Der Betrag wird zwar ausgerechnet und in Rechnung gestellt, doch die Begleichung ist dem Wohlwollen des Einzelnen überlassen. Der Betrag kann somit nie eingetrieben werden.

Der Kanton [TI](#) kennt eigentlich ein Mischsystem: So ist die Bezahlung der Steuer nur dann obligatorisch, wenn der Steuerpflichtige nicht vorgängig gemeldet hat, dass er die Steuer nicht entrichten möchte. Der Steuerpflichtige erhält nämlich zuerst die Mitteilung, dass er im Kirchensteuerregister eingetragen sei, und kann dann auf schriftlichem Weg innert 30 Tagen die Bezahlung der Kirchensteuer ablehnen.

Bemerkung:

Aus den am Ende von Ziffer 4.1 zitierten Gründen geht hervor, dass im Kanton [VD](#) die Entrichtung der Kirchensteuer obligatorisch ist, auch wenn sie nicht getrennt bezogen wird.

²¹ vgl. BGE 95 I 350 ff.

5 STEUERBEFREIUNG

5.1 Glaubens- und Gewissensfreiheit

In der Schweiz wird die Glaubens- und Gewissensfreiheit in [Art. 15 BV](#) garantiert. Dieser Artikel gehört zusammen mit anderen Bestimmungen (etwa dem Rechtsgleichheitsgebot, der Wirtschaftsfreiheit, der Eigentumsgarantie, dem Verbot interkantonaler Doppelbesteuerung und dem Verbot von Steuerabkommen) zu den **Grundrechten** und verfassungsrechtlichen Richtlinien des Bundes, welche vom Gesetzgeber im Steuerbereich berücksichtigt werden müssen.

[Art. 15 BV](#) verbietet dem Staat, den Bürger auf ein bestimmtes religiöses Bekenntnis zu verpflichten, d.h. **der Bürger ist frei, sich zu irgendeiner religiösen Überzeugung zu bekennen oder auf eine solche überhaupt zu verzichten**. Andererseits umfasst die Glaubens- und Gewissensfreiheit das Recht, Glaubensansichten zu äussern und religiöse Lehren und Überzeugungen zu verbreiten.²²

Die Rechtsprechung des obersten Gerichts zum Anwendungsbereich dieses Artikels ist sowohl betreffend natürliche als auch juristische Personen umfangreich. Für beide gilt, dass Kirchensteuern nur für «eigentliche Kultuszwecke» erhoben werden dürfen, nicht aber für Zwecke, die im allgemeinen Interesse liegen. Es wäre gemäss BGer stossend, wenn der Andersgläubige «durch Steuerleistung an die Kirchgemeinden einer Landeskirche, der er nicht angehört, auch zur Finanzierung der von ihr übernommenen und naturgemäss im Sinne ihrer Glaubensrichtung erfüllten Aufgaben dieser Art herangezogen werden könnte»²³. Im gleichen Urteil zieht das BGer in Erwägung – ohne in der Sache selbst zu entscheiden –, dass die Verfassungsbestimmung wohl genügend berücksichtigt sei, wenn die Kirchensteuererträge vorwiegend für kirchliche Zwecke verwendet würden.

Bemerkung:

In der neuen Bundesverfassung wurde auf eine analoge Bestimmung zu [Art. 46 Abs. 6 alte Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 \(aBV\)](#) verzichtet, welcher besagte, dass niemand gehalten ist, Kirchensteuern zu bezahlen, welche speziell für eigentliche Kultuszwecke einer Religionsgemeinschaft, der er nicht angehört, auferlegt werden.

Dies bedeutet jedoch nicht, dass das Verbot der Kirchensteuerauferlegung für Anders- oder Nichtgläubige keine Gültigkeit mehr hätte. Ganz im Gegenteil entfaltet die bundesgerichtliche Rechtsprechung auch weiterhin ihre Wirkung. Angesichts der bestehenden Rechtsprechung befand es der Gesetzgeber nicht für nötig, dieses Verbot ausdrücklich in [Art. 15 BV](#) über die Glaubens- und Gewissensfreiheit aufzunehmen.

Hervorzuheben ist bei Art. 46 Abs. 6 aBV, dass sich das BGer in seiner Rechtsprechung immer geweigert hat, den juristischen Personen das Recht zu verleihen, sich darauf zu berufen. Dies ist nur den natürlichen Personen vorbehalten.²⁴

²² Vgl. die Bundesgerichtspraxis, insbesondere: BGE 97 I 121 f.

²³ Vgl. BGE 107 Ia 126.

²⁴ Vgl. BGE 102 Ia 468.

5.2 Natürliche Personen

Die genannte Verfassungsbestimmung hat für die natürlichen Personen zwei gewichtige Konsequenzen: erstens in Bezug auf die Nichtzugehörigkeit zu einer Kirche bzw. auf den Austritt aus der Kirche und zweitens mit Blick auf konfessionell gemischte Ehen.

5.2.1 Nichtzugehörigkeit und Austritt aus der Kirche

Nicht immer haben die Kantone oder Kirchen (Kirchgemeinden) dem obgenannten Verfassungsgebot Genüge getan. Das BGer hat in mehreren Fällen das Gemeinwesen zu einer Änderung seiner Praxis zwingen müssen.²⁵

Im Kanton VD sowie in einzelnen Kantonen, in denen die (Kirch-)Gemeinden vom Besteuerungsrecht nicht Gebrauch machen und die Kirchen ganz oder mindestens teilweise über die allgemeinen Steuereinkünfte finanziert werden, dürfen **Andersgläubige und aus der Kirche Ausgetretene** einen prozentualen Anteil der bezahlten Gemeindesteuern, entsprechend dem Anteil der Kirchensteuer am Budget ihrer Wohnsitzgemeinde, zurückfordern.²⁶ Dies ist laut BGer bei den Kantonssteuern jedoch nicht zulässig.

In den Kantonen NE und GE, wo die Entrichtung von Kirchensteuern fakultativ ist, stellt sich die Frage nach der Nichtzugehörigkeit bzw. nach den Austrittsfolgen überhaupt nicht. Im TI braucht der Steuerpflichtige lediglich den zuständigen Behörden innert einer bestimmten Frist mitzuteilen, dass er wünscht, aus dem Kirchensteuerregister gestrichen zu werden.

Im Weiteren hat das Erlöschen der kirchlichen Steuerpflicht gemäss BGer **sofort nach Abgabe der Nichtzugehörigkeits- oder Austrittserklärung** an die zuständige Behörde zu erfolgen.²⁷

Die Steuerbefreiung erfolgt:

- sofort: ZH, BE, LU, UR²⁸, SZ, OW, FR, SO, BS, AR (röm.-kath.), SG (röm.-kath.), TI, VS, NE und JU;
- am Ende des betreffenden Monats: AR (ev.-ref.) und SG (ev.-ref.);
- bereits am 31. Dezember des Vorjahres bei Austritten im Laufe des Jahres: NW, GL, ZG, BL, SH, AI, GR, AG und TG.

²⁵ z.B. BGE 107 Ia 126.

²⁶ Der Anteil der Gemeindesteuer, welcher der Kirche zusteht, kann dem Steuerpflichtigen auf seine Anfrage hin tatsächlich zurückerstattet werden, wenn er keiner Religionsgemeinschaft angehört, die von der Gemeinde auf diese Weise finanziert wird. Sobald der Anspruch auf Rückerstattung dieses Anteils anerkannt wird, hat die steuerpflichtige Person ein Recht darauf. Die Anfrage muss der Betreffende jedoch anlässlich jeder neuen Steuerperiode stellen.

²⁷ vgl. BGE 104 Ia 79.

²⁸ Voraussichtliches Inkrafttreten am 1. Januar 2019.

5.2.2 Die Rückzahlung von Kirchensteuern

Die Rückzahlung von Kirchensteuern, welche unrechtmässig bei konfessionslosen oder zumindest einer staatlich anerkannten Kirche nicht (mehr) angehörenden Personen bezogen wurden, ist nur in den Gesetzen bzw. Dekreten der Kantone NW, GR und JU vorgesehen.

Im Kanton ZH ist eine Rückzahlung im Rahmen einer Revision oder einer Berichtigung möglich, sofern die gesetzlichen Bedingungen dafür erfüllt sind. Bei nicht rechtskräftig veranlagten Kirchensteuern stehen die ordentlichen Rechtsmittel zur Verfügung.

Was die an der **Quelle besteuerten ausländischen Arbeitnehmer** betrifft, welche konfessionslos sind oder keiner anerkannten Kirche (mehr) angehören, sieht die Gesetzgebung nur in den Kantonen BE, UR, SZ, NW, SO, AI, AG und JU besondere Regelungen vor.

In den Kantonen OW, GL, ZG, FR, BS, BL, AR, TG und VS sowie LU (für die nicht an der Quelle Besteuernten) und SG (nur im ordentlichen Verfahren) ist gesetzlich betreffend Rückerstattung nicht geschuldeter Kirchensteuern nichts vorgesehen, doch findet in der Praxis eine solche statt.²⁹

In den Kantonen BS, TI und GE ist die Kirchensteuer nie in der bei den ausländischen Arbeitnehmern bezogenen Quellensteuer inbegriffen.

Im Kanton VD, wo die Kultusaufgaben im Budget der Gemeinwesen (Kanton und Gemeinden) ausgewiesen sind, kann der Rückerstattungsantrag nur für den Anteil der Gemeinde-, nicht aber der Kantonssteuer gestellt werden.

Im Kanton BL, wo der Kanton und die Gemeinden die öffentlich anerkannten Kirchen subventionieren, können Konfessionslose oder Andersgläubige von der Einwohnergemeinde ihren Prokopfanteil des Einwohnergemeindebeitrages an die Kirchgemeinde(n) zurückfordern. Gemäss BGer sind Rückforderungen des Prokopfanteils der Kantonsbeiträge an die Kirchen nicht möglich.

Im Kanton SH ist grundsätzlich die Gesetzgebung über die Kantons- und Gemeindesteuern anwendbar.

Die Kantone NE und GE, wo die Entrichtung der Kirchensteuer fakultativ ist, sehen keine Rückerstattungsmöglichkeit dieser Art vor.

5.2.3 Sonderfall bei «gemischten Ehen»

Das schweizerische Steuerrecht basiert auf dem System der **Familienbesteuerung**. Oft gehören aber nicht alle Mitglieder derselben Familie der gleichen Religionsgemeinschaft an (gemischte Ehen). Es geschieht auch, dass das eine oder andere Mitglied der Familie nicht gläubig ist oder keiner der im Kanton offiziell anerkannten Religionen angehört.

Wie folgende Aufstellung zeigt, berücksichtigen die meisten Kantone diesen Umstand und sehen einen **Aufteilungsmodus** vor. Verschiedene Kantone berücksichtigen bei dieser Aufteilung auch die Kinder:

- Anwendung des halben Satzes der jeweiligen Konfession des betreffenden Ehegatten oder eingetragenen Partners (also ohne Berücksichtigung der Kinder): ZH, AR, TG, TI, VS und GE;
im Weiteren Anwendung des vollen Satzes, aber auf die Hälfte der geschuldeten Steuer in BE und JU;

²⁹ vgl. auch BGE 124 I 247

im Weiteren GL, AI und SG, wo aber auf Verlangen des Steuerpflichtigen (mit Kindern) die Aufteilung nach Köpfen erfolgt.

- Anwendung des halben Satzes der jeweiligen Konfession des betreffenden Ehegatten, aber bei Familien mit Kindern wird eine proportionale Aufteilung des Steuersatzes oder des Steueranteils für die jeweilige Konfession der Ehegatten unter Berücksichtigung der Kinder und deren jeweiligen Konfession vorgenommen: LU, UR, SZ, OW, NW, ZG, SH, AG und NE.
- Gehören Ehegatten oder eingetragene Partner nicht der Konfession derselben anerkannten Kirche an oder gehört nur einer von ihnen der Konfession einer solchen Kirche an, so wird das Besteuerungsrecht halbiert. Sind Kinder vorhanden, so wird das Besteuerungsrecht gedrittelt. Das letzte Drittel wird entsprechend der Konfession der Kinder aufgeteilt: FR, SO³⁰, BS und BL.
- Bei konfessionell gemischten Ehen wird die Kirchensteuer je auf dem hälftigen Gesamteinkommen erhoben. Die kirchliche Zugehörigkeit minderjähriger Kinder ist irrelevant: GR.

In all diesen Kantonen³¹ wird, wenn ein Ehegatte bzw. eingetragener Partner einer anerkannten Religionsgemeinschaft nicht oder – z.B. auf Grund einer **Austrittserklärung** – nicht mehr angehört, nur sein Ehegatte bzw. eingetragener Partner, und zwar zum Satz (bzw. halben Satz) seiner Konfession, besteuert.

5.3 Juristische Personen

5.3.1 Problematik

Die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen gerät immer wieder ins Kreuzfeuer der Kritik. Diese steht auch in direktem Zusammenhang mit [Art. 15 BV](#).

In der Tat **entrichten auch juristische Personen** in der Mehrzahl der Kantone **Kirchensteuern**. Demnach kann es sein, dass ein Aktionär, der beispielsweise einer andern als der im Kanton anerkannten Kirche angehört oder konfessionslos ist, indirekt Steuern an eine Religionsgemeinschaft zahlt, deren Mitglied er nicht ist.

Im Gegensatz zu den natürlichen Personen können sich **die juristischen Personen nicht auf den [Art. 15 BV](#) berufen**, um sich von der Kirchensteuer zu befreien. Dieser ist gegenwärtig für die natürlichen Personen reserviert.

Bemerkung:

Die Entstehungsgeschichte dieser konstitutionellen Vorschrift zeigt, dass sie sich nur auf die natürlichen Personen bezog und dass das Problem der juristischen Personen in der Bundesversammlung überhaupt nicht besprochen wurde. Selbst in den Diskussionen um den bundesrätlichen Entwurf vom 26. November 1875 zu einem Ausführungsgesetz war immer nur von den natürlichen Personen die Rede. Das Gesetz kam in der Folge nie zustande, so dass die Kantone die Ausgestaltung der Verfassungsnorm vornahmen.

³⁰ Bei Einelternefamilien zählen der Elternteil und die Kinder je ein Zweitel.

³¹ Ausser im Kanton UR, welcher eine Flat Rate Tax anwendet und den «halben Satz» somit nicht mehr kennt.

Es sei daran erinnert, dass nur die Kantone BS, SH, AR, AG und GE keine Kirchensteuern von den juristischen Personen erheben (*für den Kanton FR vgl. Fussnote 3*).

Was den Kanton VD betrifft, erhebt dieser keine Kirchensteuer im eigentlichen Sinne. Die Kultuskosten sind jedoch in den Budgets von Kanton und Gemeinden enthalten und sind demzufolge durch die Erträge aus den allgemeinen Steuern gedeckt.

5.3.2 Die Bundesgerichtspraxis

Das BGer hat in seiner Rechtsprechung zu Art. 49 Abs. 6 aBV bzw. [Art. 15 BV](#) die Besteuerung der juristischen Personen nie als verfassungswidrig bezeichnet und hat entschieden, dass sich die juristischen Personen nicht auf diese Artikel berufen können, da diese Bestimmungen als Ausfluss der Glaubens- und Gewissensfreiheit zu betrachten seien, die ihrer Natur nach nur natürlichen Personen zustehen.

Zwar ist diese Praxis von namhaften Autoren kritisiert worden, doch hat das BGer sie mehrfach bestätigt³², nicht ohne sich sorgfältig mit den Gegenargumenten auseinanderzusetzen. Nach wie vor anerkennt es aber eine gewichtige **Ausnahme**: Juristische Personen, die selber religiöse oder kirchliche Zwecke verfolgen, können nicht verpflichtet werden, an andere Religionsgemeinschaften Kirchensteuern zu entrichten. Diese sich aus dem Sinn und Zweck von Art. 49 Abs. 6 aBV bzw. [Art. 15 BV](#) ergebende Ausnahme kann indessen nach Auffassung des BGer mit keinen stichhaltigen Argumenten auf andere juristische Personen ausgedehnt werden.

Soweit die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen in kantonalen Verfassungsnormen verankert ist, hat auch die Bundesversammlung sie als bundesrechtskonform angesehen und die Bestimmungen auf Antrag des Bundesrates jeweils gewährleistet.

In der Doktrin wird die Kirchensteuer der juristischen Personen stets umstritten bleiben. Den betroffenen Kantonen steht es auf Grund ihrer Kompetenz in Sachen «Kirche und Staat» frei, dieser Kritik Rechnung zu tragen und die juristischen Personen von der Kirchensteuerpflicht zu befreien.

5.3.3 Befreiung für die juristischen Personen mit konfessionellem Zweck

Wie zuvor erwähnt sind aber die juristischen Personen, welche selber religiöse oder kirchliche Zwecke verfolgen, von der Entrichtung von Kultussteuern an eine andere Religionsgemeinschaft zu befreien.

Das **BGer** betonte von Anfang an, dass durch eine derartige Besteuerung die Mitglieder solcher juristischer Personen in einer Weise betroffen würden, die mit der in [Art. 15 BV](#) bzw. Art. 49 Abs. 1 aBV enthaltenen Garantie der Glaubens- und Gewissensfreiheit und mit der in Art. 49 Abs. 6 aBV zu ihrem Schutz errichteten Schranke in einem nicht mehr zu vereinbarenden Widerspruch stünde (vgl. BGE 95 I 350 ff.).

³² In den Jahren 1976 (BGE 102 Ia 468 ff.), 2000 (BGE 126 I 122 ff.) und 2010 (Urteil 2C 71/2010 vom 22. September 2010).

Die juristischen Personen mit konfessionellem Zweck werden **in fast allen Kantonen**, welche überhaupt eine Kirchensteuer für juristische Personen vorsehen, **von der Kirchensteuerpflicht** – wenn auch in unterschiedlichem Mass – **befreit**.³³

- Allgemeine Befreiung von allen Kirchensteuern: BE, FR, SO, BL, TG, VS und NE.
- Befreiung nur bezüglich der Kirchensteuern, welche von den anderen Religionsgemeinschaften erhoben werden: ZH, LU, SZ, OW, ZG, AI und TI.
- Von der Steuerpflicht ausgenommen sind die juristischen Personen mit konfessionellen Zwecken, die keine Erwerbstätigkeit verfolgen: GR.
- Die Befreiung von den Kirchensteuern gilt bei juristischen Personen mit Kultuszwecken nur für die Mittel, die zur Erreichung dieser Zwecke eingesetzt werden: JU;
im Weiteren NW, aber nur auf Gesuch.

Bemerkung:

Es scheint aber, dass die Empfehlungen des oben genannten Bundesgerichtsentscheides nicht immer befolgt werden. Im Kanton NW z.B. sind einzig die zwei kantonal anerkannten Kirchen von der Bezahlung der Kirchensteuer befreit, die übrigen Religionsgemeinschaften zahlen die Kirchensteuern wie alle anderen juristischen Personen. Der Kanton UR sieht keine derartige Steuerbefreiung vor.

³³ Gemäss [Art. 23 Abs. 1 Bst. g StHG](#) und den entsprechenden kantonalen Bestimmungen sind zudem sämtliche juristische Personen, die kantonal oder gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind, von den Kantons- und Gemeindesteuern (und damit auch von den Kirchensteuern) befreit.

6 GEGENSTAND DER KIRCHENSTEUER

Wenn vom Gegenstand der Kirchensteuer die Rede ist, handelt es sich im Grunde genommen um die **verschiedenen Steuerarten, an welche die Kirchensteuern anknüpfen**, d.h. auf deren Grundlage die Kirchensteuern berechnet werden.

Diese Grundlagen sind für die natürlichen und die juristischen Personen unterschiedlich.

6.1 Kirchensteuer für natürliche Personen

Im Einzelnen sind es folgende Steuerarten, welche die Basis bilden für die Berechnung der Kirchensteuer natürlicher Personen:

- Einkommenssteuer: in allen Kantonen;
- Vermögenssteuer: in allen Kantonen, ausser [BS](#);
- Grundstückgewinnsteuer: BE, OW, SO, SH, TG und JU;
- Liegenschaftssteuer: AI und VS;
- Lotteriegewinnsteuer (bei getrennter Besteuerung):³⁴ BE und JU;
- Liquidationsgewinnsteuer (bei getrennter Besteuerung):³⁴ BE, OW, FR, SO, SH, AG und JU;
- Kopf- bzw. Personalsteuer: UR; im Weiteren SO³⁵ und VS in einigen Gemeinden;
- Minimalsteuer: UR und OW.

6.2 Kirchensteuer für juristische Personen

Im Einzelnen bilden folgende Steuerarten die Basis für die Berechnung der Kirchensteuer juristischer Personen:

- Gewinn- und Kapitalsteuer: in allen Kantonen³⁶ ausser BS, SH, AR, AG und GE;
- Grundstückgewinnsteuer: BE, SO³⁷ und JU;
- Liegenschaftssteuer: AI und VS;
- Liquidationsgewinnsteuer:³⁸ BE, FR und JU;
- Minimalsteuer: LU, OW, NW, FR, TG und VS.

³⁴ In den übrigen Kantonen, welche diese Gewinne zusammen mit dem übrigen Einkommen besteuern, wird auch die Kirchensteuer im Rahmen der ordentlichen Einkommenssteuer erhoben.

³⁵ Die Kirchgemeinden können selber bestimmen, ob sie eine Personalsteuer erheben.

³⁶ Für die Kantone FR und SG vgl. *Ziffer 3.1 bzw. Fussnote 3*.
Kanton UR: Nur Gewinnsteuer.

³⁷ In den Fällen, in denen von den juristischen Personen die Grundstückgewinnsteuer erhoben wird (steuerbefreite Organisationen), schulden sie auch die Finanzausgleichssteuer (vgl. *Ziffer 3.1*).

³⁸ In den übrigen Kantonen, welche diese Gewinne zusammen mit dem übrigen Gewinn besteuern, wird auch die Kirchensteuer im Rahmen der ordentlichen Gewinnsteuer erhoben.

7 STEUERFÜSSE

Die Höhe der Kirchensteuern ist von Kanton zu Kanton und innerhalb eines Kantons von Gemeinde zu Gemeinde sehr unterschiedlich. Wie wir dies bereits *in Ziffer 3.2* gesehen haben, drücken sie sich in den meisten Kantonen in jährlichen Vielfachen der einfachen oder der geschuldeten Steuer aus (in der Regel in Prozent).

Während für die **natürlichen Personen** die Steuerfüsse je nach Religionsgemeinschaft verschieden sind, handelt es sich bei den **juristischen Personen** um Einheitssätze. Diese werden aufgrund des Durchschnitts der Steuerfüsse der betroffenen Kirchgemeinden festgelegt.

Nachstehender Übersicht ist zu entnehmen, mit welchem Vielfachen der gesetzlichen Ansätze die Kirchensteuern der Kantonshauptorte für das Jahr 2017 erhoben wurden.³⁹

Manchmal wird der Steuerfuss nicht als Vielfaches der gesetzlich festgelegten einfachen Ansätze dargestellt. Auf diesbezügliche Ausnahmen wird in den Anmerkungen hingewiesen.

Steuerfüsse in den Kantonshauptorten (2017)

Kanton	Kantonshauptorte	Natürliche Personen	Natürliche Personen	Natürliche Personen	Juristische Personen
		Evangelisch	Röm.-kath.	Christkath.	
ZH	Zürich	10 %	10 %	14 %	10,01 %
BE	Bern	0,1840	0,2070	0,2760	0,1919
LU	Luzern	0,25	0,25	0,31	0,25
UR	Altdorf Eink./Gewinn Vermögen	120 % ¹ 120 % ¹	82 % ¹ 82 % ¹	- -	84,736 % ² -
SZ	Schwyz	28 %	28 %	-	28 %
OW	Sarnen	0,54	0,54	-	3
NW	Stans	0,26	0,35	-	4
GL	Glarus	8 %	9 %	-	8,47 %
ZG	Zug	9,5 %	7 %	-	7,586 % ⁵
FR	Freiburg Eink./Gewinn Verm./Kapital	9 % 10 %	7 % 20 %	- -	10 % 10 %
SO	Solothurn	16 %	21 %	19 %	10 % ⁶
BS ⁷	Basel	8 % ⁸	8 % ⁸	8 % ⁸	-
BL	Liestal Einkommen Vermögen	0,55 % ⁹ 0,5 % ⁹	6,75 % ⁸ 6,75 % ⁸	0,7 % ⁹ 0,1 % ⁹	5 % ⁸
SH	Schaffhausen	13 %	14,5 %	12,5 %	-
AR	Herisau	0,50	0,45	-	-
AI	Appenzell	10 %	10 %	-	-
SG ¹⁰	St. Gallen	25 %	26 %	24 %	11

³⁹ Neben der so berechneten Steuer erheben die Kantone [NE](#) und [GE](#) für die Kirchen bzw. Kirchgemeinden eine Grundtaxe von 10 Franken.

Kanton	Kantonshauptorte	Natürliche Personen	Natürliche Personen	Natürliche Personen	Juristische Personen
		Evangelisch	Röm.-kath.	Christkath.	
GR	Chur	14,5 %	11 %	-	10 %
AG	Aarau	15 %	18 %	23 %	-
TG	Frauenfeld	16 %	16 %	-	16 %
TI	Bellinzona	-	12	-	12
VD	Lausanne	-	-	-	-
VS	Sitten	3 % ¹³	3 % ¹³	-	3 % ¹³
NE	Neuenburg	11 % ^{8, 14}	11 % ^{8, 14}	11 % ^{8, 14}	12 % ^{8, 14}
GE	Genf	16 % ¹⁴	16 % ¹⁴	16 % ¹⁴	-
	Einkommen Vermögen	6 % ¹⁴	6 % ¹⁴	6 % ¹⁴	-
JU	Delsberg	8,10 % ⁸	6,40 % ⁸	-	8,10 % ⁸

Anmerkungen:

- ¹ In Prozent der einfachen Steuer (für die Kirchgemeinden beträgt die einfache Steuer vom steuerbaren Einkommen 1 % und vom Vermögen 0,3 ‰).
- ² In Prozent der einfachen Steuer, gewichtet mit konfessionellen Anteilen der Bevölkerung (für die Kirchgemeinden beträgt die einfache Steuer vom steuerbaren Reingewinn 1 %).
- ³ 6 % vom Gewinn- und Kapitalsteuerertrag fliessen den Kirchgemeinden zu, gewichtet nach konfessionellen Anteilen der Bevölkerung.
- ⁴ Die Kirchgemeinden sind am Ertrag der Gewinnsteuer mit 9 % beteiligt.
- ⁵ Abhängig vom Verhältnis römisch-katholischer und evangelisch-reformierter Einwohner.
- ⁶ Inbegriffen in der Kantonssteuer als Finanzausgleichssteuer.
- ⁷ Israelitische Gemeinde: 12 % des geschuldeten Kantonssteuerbetrages (minimal 50 Franken, maximal 20'400 Franken).
- ⁸ In Prozent des geschuldeten Kantonssteuerbetrages (BS: des Kantonssteuerbetrages vor 2 Jahren, ausser bei Quellenbesteuerung).
- ⁹ Effektive Ansätze.
- ¹⁰ Israelitische Gemeinde: eigene Veranlagung und Bezug auf Grund der vom kantonalen Steueramt gelieferten Steuerfaktoren.
- ¹¹ Der Kanton erhebt einen jährlichen Zuschlag von 220 % der einfachen Kantonssteuer; aus den Zuschlägen werden 22,5 % der einfachen Steuer für den Finanzausgleich unter den Kirchgemeinden verwendet.
- ¹² Bezahlung freiwillig.
- ¹³ In Prozent des geschuldeten Gemeindesteuerbetrages.
- ¹⁴ Bezahlung fakultativ; zusätzlich wird ein Pauschalbetrag von 10 Franken erhoben.

8 STEUERERTRÄGE UND IHRE VERWENDUNG

8.1 Steuererträge

Eine Gesamterhebung aller in der Schweiz bezogenen Kirchensteuern ist nur mit erheblichem Aufwand möglich, da in mehr als der Hälfte der Kantone der Bezug über die Gemeindeverwaltung oder über die Kirchgemeinde erfolgt. Wir unterlassen deshalb eine Schätzung des Kirchensteuerertrags.

8.2 Aufteilung der Kirchensteuererträge

Während die Kirchensteuererträge der natürlichen Personen konfessionsweise ermittelt werden, muss bei den juristischen Personen eine Aufteilung auf die staatlich anerkannten Religionsgemeinschaften vorgenommen werden.

Die Kantone haben zur Verteilung der Kirchensteuererträge juristischer Personen verschiedene Vorgehen gewählt, nämlich die Aufteilung:

- nach der **Mitgliederzahl jeder Konfession im Kanton**: NW, BL, SG⁴⁰, GR und JU;
- nach der **Mitgliederzahl jeder Konfession in der Sitzgemeinde** (Steuerort): ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, GL, ZG, FR, TG, TI und VS;
- gemäss Aufteilung des Kantonsbeitrags an die drei anerkannten Kirchen des Kantons, es sei denn, die steuerpflichtige Person verlange ausdrücklich eine **andere Aufteilung**: NE;
- teils nach **Anzahl der Konfessionsangehörigen** im Kanton, teils **nach Steuerkraft der Gemeinde**, sowie manchmal auch nach **besonderem Reglement**: SO.

8.3 Verwendung der Kirchensteuererträge

Die Liste der Verwendungszwecke kirchlicher Steuererträge ist vielfältig: Sie reichen von der Renovierung des Kirchturms bis zu Beiträgen an die Dritte Welt und schliessen auch alle Bedürfnisse einer Kirchgemeinde ein.

Es ist zu bemerken, dass im Kanton BE die Geistlichen als Staatsbeamte gelten und als solche vom Staat besoldet werden. Der Staat trägt unter anderem die Aufwendungen für den Unterhalt der staatlichen Pfarrhäuser.

Im Kanton NE werden die Kirchensteuererträge ausschliesslich zur Entlohnung der Pfarrer verwendet. Hingegen sind die Gemeinden verantwortlich für Unterhalt, Reparatur, Heizung und Beleuchtung der kirchlichen Bauten in ihrem Besitz.

Im Kanton GE werden die Kirchensteuererträge zur Entlohnung der Pfarrer und des Hilfspersonals der Kirchgemeinden sowie für die Heiz- und Unterhaltskosten der kirchlichen Bauten verwendet.

⁴⁰ Verteilung des Zuschlaganteils (vgl. dazu Ziffer 3.1).

Ausser in diesen Kantonen kann angenommen werden, dass die Kirchensteuererträge in die allgemeine Kasse der Kirchen bzw. der Kirchgemeinden fliessen. Aus diesen Kassen werden die üblichen (z.B. die gesetzlichen und reglementarischen) Aufgaben der Religionsgemeinschaft finanziert.

Einige **Hauptkategorien** sind hier kurz aufgelistet:

- Entlöhnung der Pfarrer (sowie manchmal auch des übrigen Personals): in allen Kantonen ausser in BE.
- Unterhaltskosten (z.B. Heizung) für die kirchlichen Bauten: in allen Kantonen ausser NE.
- Beiträge an Landeskirche und an übergeordnete Kirchen: ZH, UR, SZ, AR, AG und TG.
- Renovations-/Restaurationskosten für kirchliche Bauten: in allen Kantonen ausser NE und GE.
- Unterhalt von Friedhof, Krematorium usw.: BL, AI und SG.
- Andere mögliche Zwecke:
 - Soziale Aufgaben, die durch die Kirchgemeinde erfüllt werden: ZH⁴¹, LU, SZ, SH, AI, SG und TG;
 - Karitative Zwecke: ZH, SZ, AR und AG;
 - Beiträge an diverse Organisationen: ZH, SZ, AR und AG; im Weiteren FR, vorab für Hilfswerke der Kirche;
 - Missionen, Werke des Apostolats, Dritte Welt: ZH, FR, SH, AR, SG und AG;
 - Bau- und Seelsorgeaufwand einschliesslich gewisser besonderer Besoldungen (nicht für Pfarrer in Kirchgemeinden): AR und AI; im Weiteren BL mit dem Ertrag der Kirchensteuer von juristischen Personen;
 - Kircheninterner Finanzausgleich: ZH, UR, SZ, AR, AG und TG.

* * * * *

⁴¹ Im Kanton ZH leistet der Kanton Kostenbeiträge an die kantonalen kirchlichen Körperschaften. Mit diesen Beiträgen unterstützt er ihre Tätigkeiten mit Bedeutung für die ganze Gesellschaft, insbesondere in den Bereichen Bildung, Soziales und Kultur.