

Sonderdruck aus:

2004

Schweizerisches Jahrbuch  
für Kirchenrecht

Annuaire suisse  
de droit ecclésial

Peter Lang

## Die negative Zweckbindung von Kirchensteuern juristischer Personen\*

von Andreas Kley (Bern) und Reto Feller (Bern)

### *I. Die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen als Diskussionsgegenstand der Verfassungsgebung und -rechtsprechung*

Der Streitpunkt der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen hat mit Inkrafttreten der neuen Bundesverfassung am 1. Januar 2000 kurzzeitig Aktualität erlangt und Diskussionen angeregt, ob sich infolge des geänderten Verfassungstextes auch juristische Personen auf die Glaubens- und Gewissensfreiheit des Art. 15 BV berufen können<sup>1</sup>. Doch mit dem Grundsatzenscheid BGE 126 I 122<sup>2</sup> verzichtete das Bundesgericht auf eine

\* Überarbeitete Fassung eines Referats von *Andreas Kley* an der Tagung vom 31. Oktober 2003 über die Reform des Zürcher Religionsrechts, die vom Institut für Sozialethik der Universität Zürich organisiert wurde. Siehe den Bericht von *Jean-Daniel Strub*, Die Wissenschaft und das (politisch) Mögliche, in: SJKR/ASDE 8 (2003), S. 194 ff.

1 *Yvo Hangartner*, Der Entwurf einer nachgeführten Bundesverfassung, in: AJP 1997, S. 139 ff. (148); vgl. allgemein die Kritik der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei *René Rhinow*, Grundzüge des Schweizerischen Verfassungsrechts, Basel 2003, N. 1351; *Ulrich Häfelin/Walter Haller*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. Aufl. Zürich 2001, N. 421; *Jörg Paul Müller*, Grundrechte in der Schweiz, 3. Aufl. Bern 1999, S. 101. Zur Argumentation der Befürworter *Ferdinand Zuppinger*, Zur Kirchensteuerpflicht juristischer Personen, in: Die Kirchensteuer juristischer Personen in der Schweiz. Vorträge an einer Tagung an der Universität Freiburg, hg. von Louis Carlen, Freiburg i.Ü. 1988, S. 11 ff.

2 Mit Anm. von *Peter Karlen* abgedruckt in: SJKR/ASDE 5 (2000), S. 111 ff.

Abkehr von seiner langjährigen Rechtsprechung<sup>3</sup>. Der kantonale Gesetzgeber darf weiterhin den juristischen Personen mit verfassungsgerichtlichem Plazet Kirchensteuern auferlegen. Ein Umschwung in dieser Frage ist in den nächsten Jahren nicht zu erwarten.

Die Postulate aus Wirtschaftskreisen und von diversen politischen Gruppierungen, die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen zu modifizieren oder gleich ganz abzuschaffen, stehen somit weiter im Raum. Gewisse Kantone signalisieren ein Entgegenkommen und versuchen mit der Verwirklichung neuer Besteuerungsmodelle zu verhindern, dass die Anhängerschaft für eine Befreiung der juristischen Personen von der Kirchensteuer zunimmt. Die Stimmbürgerschaft würdigt solche Reformen indes (noch) zurückhaltend. Drei aktuelle Beispiele mögen diese Vorgänge illustrieren:

Im Kanton *Basel-Stadt* ist die Einführung einer sog. *Mandatssteuer* gescheitert<sup>4</sup>. Nach den Vorstellungen der vorberatenden Verfassungskommission hätten die Steuerpflichtigen (sämtliche natürlichen und juristischen Personen) die Mandatssteuer nach ihrer Wahl entweder einer öffentlichrechtlich bzw. öffentlich anerkannten Religionsgemeinschaft oder einem öffentlich anerkannten Hilfswerk bzw. einem Fonds des Staates für soziale Zwecke entrichten müssen<sup>5</sup>. Die Leistungspflicht wäre vom Glauben bzw. von der Mitgliedschaft in einer öffentlichrechtlich anerkannten Religionsgemeinschaft entkoppelt worden. Die juristischen Personen wären nach diesem Modell zwar nicht zur Zahlung einer Kirchensteuer, aber zu einer Art „Gemeinschaftssteuer“ verpflichtet gewesen.

Das Stimmvolk des *Kantons Zürich* hat in der Volksabstimmung vom 30. November 2003 gegen eine Reform der Kirchengesetzgebung<sup>6</sup> vo-

- 3 Vgl. bereits BGE 4, 533; 35 I 333; BGE vom 25. Mai 1940, ZBI 1940, S. 358 ff.; 102 Ia 468, bestätigt von der Europäischen Menschenrechtskommission, vgl. Beschwerde Nr. 7865/77, DR 16 S. 85, VPB 1983 Nr. 190. In BGE 95 I 350 entschied das Bundesgericht, dass juristische Personen, die selber religiöse oder kirchliche Zwecke verfolgen, nicht zur Kirchensteuer für andere Religionsgemeinschaften herangezogen werden dürfen.
- 4 Vgl. Verfassungsratsbeschluss Nr. 18 vom 26. Februar 2002. Vgl. auch *Konrad Sahlfeld/Wolfgang Sahlfeld*, „Otto per mille“ – Die italienische Variante der Kirchensteuer und der gescheiterte Versuch im Kanton Basel-Stadt, sie mittels einer Mandatssteuer zu kopieren, in: SJKR/ASDE 7 (2002), S. 103 ff.
- 5 Vgl. 1. Zwischenbericht der Verfassungskommission Religionsgemeinschaften und Bildung (B/Nr. 601) vom 9. Januar 2001.
- 6 Vgl. zu den Texten der Vorlage, insbesondere zum Kirchengesetz vom 31. März 2003 die Dokumentation in: SJKR/ASDE 8 (2003), S. 308 ff. Siehe zum gesam-

tiert. Unter anderem war beabsichtigt, dass Erträge aus den Kirchensteuern juristischer Personen nicht für kultische Zwecke verwendet werden dürfen<sup>7</sup>. Mit dieser *negativen Zweckbindung von Kirchensteuern juristischer Personen*<sup>8</sup> wurde ebenfalls eine Entschärfung der verfassungsrechtlichen Problematik angestrebt, weil die entsprechenden Erträge nur zur Erfüllung gesamtgesellschaftlich relevanter Aufgaben kultureller oder sozialer Natur hätten eingesetzt werden dürfen.

Der Verfassungsrat des Kantons *Freiburg* hat in der zweiten Lesung des Entwurfs für eine neue Kantonsverfassung beschlossen, auf die Einführung einer Mandatssteuer anstelle der Kirchensteuer auf Verfassungsebene zu verzichten<sup>9</sup>. Der Vorschlag, die Kirchensteuer für juristische Personen abzuschaffen, wurde vom Verfassungsrat deutlich abgelehnt<sup>10</sup>. Art. 143 der vom Stimmvolk in der Volksabstimmung vom 16. Mai 2004 angenommenen Kantonsverfassung sieht vor, dass die Erhebung von Kirchensteuern durch das Gesetz geregelt wird. Damit verbleibt dem Freiburger Gesetzgeber die Möglichkeit, das bereits im Verfassungsgebungsverfahren diskutierte Modell der negativen Zweckbindung von Kirchensteuern juristischer Personen einzuführen<sup>11</sup>.

---

ten Gegenstand der Abstimmungsvorlage *Tobias Jaag*, Neuordnung des Verhältnisses zwischen Kirchen und Staat im Kanton Zürich, in: SJZ 2003, S. 549 ff. In BGE 129 I 366 E. 4 S. 375 ff. hält das Bundesgericht fest, dass die Abstimmungsvorlage zwar unterschiedliche Teile umfasst, jedoch eine Gesamtvorlage zur Neuordnung des Verhältnisses zwischen Kirche und Staat bildet und damit den Grundsatz der Einheit der Materie wahrt.

- 7 § 22 Abs. 1 des zur Abstimmung unterbreiteten Kirchengesetzes. Eine Art Mandatssteuer, deren Mandatierung aber nicht der einzelne Steuerzahler, sondern der Staat vornimmt, war als Alternative im regierungsrätlichen Entwurf vorgesehen, vgl. dazu *Urs Josef Cavelti*, Bewegung im Verhältnis von Kirche und Staat im Kanton Zürich, in: *AJP* 2001, S. 770 Anm. 11 f.
- 8 Kritisch dazu *Johannes Georg Fuchs*, Die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen als Unterstützung der Volkskirchen, in: *Kirchensteuer juristischer Personen* (Anm. 1), S. 34; eher befürwortend *Josef Bruhin*, Sind Kirchensteuern juristischer Personen theologisch und pastoral fragwürdig?, ebda. S. 48, der diesen Vorschlag u.W. erstmals in der Schweiz unterbreitet hat.
- 9 Vgl. Art. 159 Abs. 2 des Verfassungsentwurfs nach der ersten Lesung und Art. 159 des Verfassungsentwurfs nach der zweiten Lesung vom 9.-12. Dezember 2003.
- 10 Mit 70 zu 30 Stimmen, vgl. Protokoll der Sitzung vom 11. Dezember 2003, S. 13 f.
- 11 Vgl. etwa die These 8.22<sup>bis</sup> der Verfassungskommission 8 gemäss ihrem Schlussbericht zuhanden des Büros des Verfassungsrates vom Dezember 2001 (S. 34).

Diese Übersicht zeigt die hohen politischen Hürden, die ein Kurswechsel im Bereich der Kirchensteuern juristischer Personen zu bewältigen hat. Immerhin zeigt das Beispiel Zürich, dass die Idee einer negativen Zweckbindung bereits Eingang in einen Abstimmungstext gefunden hat. Andere Kantone könnten sich von diesem „Teilerfolg“ inspirieren lassen. Aus diesen Gründen lohnt es sich, diese Konstruktion einer genaueren juristischen Analyse zu unterziehen (II.), auf mögliche Auslegungsprobleme hinzuweisen (III.) und weitere Konsequenzen juristischer und politischer Natur zu erwägen (IV.).

## II. Die Einordnung der Kirchensteuer mit negativer Zweckbindung in das System der Steuern und Abgaben

Der anfallende Steuerertrag wird typischerweise zur Deckung jeder Art von Staatsaufgaben verwendet. Will der Gesetzgeber den Ertrag ausschliesslich zur Finanzierung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe verwenden, liegt eine sog. Zwecksteuer vor. Bei den Zwecksteuern kann weiter unterschieden werden<sup>12</sup>. Sollen bestimmte *allgemeine öffentliche Aufgaben* im Interesse der Gesamtheit finanziert werden (z.B. Spitalsteuer oder Strassenverkehrsabgabe), kann von einer *Zwecksteuer (i.e.S.)* gesprochen werden. Hier erfolgt die Zweckbindung häufig aus politischer Opportunität, um die Annahme der einschlägigen Erlasse durch das Volk zu erleichtern. Dazu kann das illustrative Beispiel der Spielbankenabgabe angeführt werden: Mit einer Verfassungsänderung hat das Volk der Aufhebung des Spielbankenverbots in der Abstimmung vom 7. März 1993 zugestimmt. Ausschlaggebend für diesen Entscheid dürfte die Bestimmung von Art. 106 Abs. 3 BV<sup>13</sup> gewesen sein, wonach der Bund eine er-

12 Die Einteilung der Zwecksteuern erfolgt (terminologisch) uneinheitlich, vgl. *Ernst Höhn/Robert Waldburger*, Steuerrecht, Bd. 1, 9. Aufl. Bern 2001, § 1 N. 5; *Ernst Blumenstein/Peter Locher*, System des Steuerrechts, 6. Aufl. Zürich 2002, S. 9 f.; *Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli/Regina Kiener*, Allgemeines Verwaltungsrecht, Bern 2000, S. 370 f.; *Ulrich Häfelin/Georg Müller*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. Zürich 2001, N. 2668 ff.

13 Das Inkrafttreten dieser Bestimmung (1. April 2000) wurde koordiniert mit demjenigen des Bundesgesetzes über Glücksspiele und Spielbanken vom 18. Dezember 1998 (SBG; SR 935.52); vgl. auch Art. 196 BV (8. Übergangsbestimmung zu Art. 106 [Glücksspiele]) und Art. 35 aBV.

tragsabhängige Spielbankenabgabe erhebt, die zur Deckung des Bundesbeitrags an die AHV verwendet wird<sup>14</sup>.

Dient hingegen die Zwecksteuer der Finanzierung spezieller Aufwendungen im Interesse *bestimmter Personen*, liegt eine *Kostenanlastungssteuer* (z.B. Kurtaxe, Motorfahrzeugsteuern) vor. Unter diesen Begriff fallen Sondersteuern, welche einer bestimmten Gruppe von Pflichtigen auferlegt werden, weil diese Personen zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere Beziehung haben als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen. Die Zweckbindung bei Kostenanlastungssteuern gilt als unverzichtbar, weil es dort um die Abwälzung von Sonderaufwendungen des Gemeinwesens auf potentielle Nutzniesser geht. Die Kostenanlastungssteuer kann aber deshalb nicht als Kausalabgabe qualifiziert werden, da sie voraussetzungslos, d.h. unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil des Pflichtigen erhoben wird<sup>15</sup>.

Wird der Kirchensteuerertrag, der von Leistungen juristischer Personen herrührt, mit einer negativen Zweckbindung verknüpft, darf der Mitteleinsatz nur für nichtkultische Zwecke erfolgen, namentlich für die Bereiche Soziales und Kultur. Es werden dementsprechend Leistungen im Interesse der Gesamtheit erbracht. Zu diesen Leistungen haben indes die juristischen Personen keine nähere Beziehung als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen. Es sollen mit dem Steuerertrag keine von den juristischen Personen verursachten Sonderaufwendungen abgegolten werden. Aus diesen Gründen ist die Kirchensteuer mit Zweckbindung als *Zwecksteuer (i.e.S.)* zu qualifizieren. Die diese Steuerart typischerweise begleitenden politischen Motive sind auch in diesem Fall anzutreffen; es wird versucht, die verfassungsrechtliche und steuerpolitische Problematik rund um die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen zu entschärfen.

14 Vgl. auch Art. 40 ff. des Bundesgesetzes über Glücksspiele und Spielbanken vom 18. Dezember 1998 (SBG; SR 935.52) sowie Art. 90 der Verordnung über Glücksspiele und Spielbanken vom 23. Februar 2000 (VSBG; SR 935.521).

15 BGE 124 I 289 E. 3b S. 291 f.

### III. Abgrenzungsproblem: Auslegung des Begriffs „kultische Zwecke“

Wegen der Wichtigkeit des Regelungsgegenstandes muss auf Verfassungsebene oder in einem Gesetz im formellen Sinn festgelegt sein, dass der Steuerertrag nur für „nichtkultische Zwecke“ verwendet werden darf. Die Aufgabe der Eingrenzung und Auslegung dieses unbestimmten Begriffs obliegt der Rechtsanwendung. Die Regierung als oberstes Vollzugsorgan kann in ihrer Funktion als Verordnungsgeberin den Vollzug mit einer exemplarischen Aufzählung kultischer Zwecke vereinfachen.

Eine Annäherung an den Begriff des „kultischen Zwecks“ kann auf unterschiedliche Weise geschehen. Ein Anknüpfungspunkt ist Art. 49 Abs. 6 der Bundesverfassung 1874 (aBV)<sup>16</sup>, wonach keine natürliche Person gehalten ist, Steuern zu bezahlen, welche speziell für eigentliche Kultuszwecke einer Religionsgenossenschaft, der sie nicht angehört, erhoben werden. Voraussetzung einer Steuerbefreiung im Sinne dieser Norm ist nicht nur, dass eine „spezielle“ Kultussteuer erhoben wird, sondern verlangt wird zusätzlich, dass diese Erträge für einen „eigentlichen Kultuszweck“ verwendet werden<sup>17</sup>. Nach der älteren bundesgerichtlichen Rechtsprechung gelten als eigentliche Kultuszwecke der Bau, die innere Ausstattung und der Unterhalt von Kirchen und Pfarrhäusern, auch wenn diese zusätzlich der Allgemeinheit für Veranstaltungen zur Verfügung gestellt werden. Auch die Aufwendungen für Kultusgegenstände, Gottesdienste, die Bezahlung des Kirchenpersonals sowie die Kosten für den Verwaltungsapparat gelten als Kultuszwecke. Nicht als Kultuszwecke eingestuft werden die mit einer Armensteuer finanzierten allgemeinen Fürsorgeleistungen, die Kosten für ein Krematorium oder einen Friedhof sowie Ausgaben für den Religionsunterricht an öffentlichen

16 Der Sinngehalt dieser Norm ist heute in Art. 15 Abs. 1 und 4 BV enthalten, vgl. *Andreas Kley*, Das Religionsrecht der alten und neuen Bundesverfassung, in: *Das Religionsrecht der neuen Bundesverfassung*, hg. von René Pahud de Mortanges, Freiburg i.Ü. 2001, S. 16; *E. Höhn/R. Waldburger*, Steuerrecht (Anm. 12), § 4 N. 100 f.; *U. Häfelin/W. Haller*, Bundesstaatsrecht (Anm. 1), N. 417.

17 *Ulrich Häfelin*, in: *Jean-François Aubert et al. (Hg.)*, Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Basel/Bern/Zürich 1987 ff. (Loseblatt), N. 79 zu Art. 49 aBV. Der Wortlaut von Art. 49 Abs. 6 aBV bezieht sich nur auf spezielle Steuern zu Kultuszwecken, erfasst also insbesondere nicht die Finanzierung der Landeskirchen aus allgemeinen Steuererträgen des Kantons (vgl. BGE 99 Ia 739 E. 3 S. 742 ff.).

Schulen<sup>18</sup>. Diese Einteilung ist in der Lehre auf Kritik gestossen<sup>19</sup>. Zwar ist denkbar, sich bei der Auslegung an dieser Rechtsprechung zu orientieren. Von einer integralen Übernahme ist indes abzuraten, da die bundesgerichtlichen Festlegungen zum Teil Jahrzehnte zurückliegen und eine einheitliche Linie vermissen lassen. So kann namentlich der Unterhalt von Kirchengebäuden angesichts des gewachsenen Stellenwerts der – im allgemeinen öffentlichen Interesse liegenden – Denkmalpflege kaum (ausschliesslich) als Kultuszweck qualifiziert werden.

Der Auslegungsgegenstand „kultische Zwecke“ kann näher eingegrenzt werden über die Begriffe „Kultus“ bzw. „Kultushandlung“, die Gebrauch finden im Zusammenhang mit der Umschreibung des Schutzbereichs der Glaubens- und Gewissensfreiheit (Art. 15 Abs. 2 BV). Dieses Grundrecht verschafft dem Einzelnen unter anderem das Recht, eine religiöse Überzeugung frei zu praktizieren und zu verbreiten. Zum individuellen Kult können das persönliche Gebet, Meditation, Beichte oder Fasten gezählt werden. Die gemeinschaftlichen Kultushandlungen umfassen namentlich Gottesdienst, Predigt, Messe, Prozessionen, rituelle Tänze, Spendung der Sakramente, Taufe und Hochzeit, religiöse Gesänge und das religiöse Brauchtum (Beispiele Glockenläuten, kirchliche Bestattung usw.)<sup>20</sup>. 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 nichtkultisch zu qualifizieren, wenn diese auch Andersgläubigen dienen<sup>21</sup>.

18 Übersicht über die Praxis in BGE 107 Ia 126 E. 3 S. 130 ff. Vgl. auch die Übersicht bei *U. Häfelin*, BV-Kommentar (Anm. 17), N. 82 ff. zu Art. 49 aBV; *Zaccaria Giacometti/Fritz Fleiner*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, unveränderter Nachdruck der Neubearbeitung 1949, Zürich 1976, S. 320.

19 Vgl. die Übersicht bei *U. Häfelin*, BV-Kommentar (Anm. 17), N. 84 zu Art. 49 aBV.

20 *Urs Josef Cavelti*, in: Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, hg. von Bernhard Ehrenzeller et al., Zürich 2002, N. 17 zu Art. 15 BV; vgl. auch *Regina Kiener/Mathias Kuhn*, Die bau- und planungsrechtliche Behandlung von Kultusbauten im Lichte der Glaubens- und Gewissensfreiheit, in: ZBl 2003, S. 632.

21 So schon *U. Häfelin*, BV-Kommentar (Anm. 17), N. 83 zu Art. 49 aBV mit Hinweis auf ZBl 1982, S. 131 f.

Daraus ergibt sich, dass für die Abgrenzung des Kultuszwecks brauchbare Kriterien bestehen, die sich auch praktisch umsetzen lassen<sup>22</sup>. Für gemischte Zwecke besteht der Vorschlag der Lehre, eine verhältnismässige Teilung vorzunehmen<sup>23</sup>. Das Argument, die Verwendung verfügbarer Mittel für kultische Zwecke lasse sich nicht von den nichtkulturellen Verwendungen unterscheiden, ist daher nicht zugkräftig. Es bleibt aber zu bedenken, dass die Notwendigkeit zur Abgrenzung eine verstärkte Staatsaufsicht über die Kirchen nach sich zieht, was mindestens einer angestrebten Entflechtung des Verhältnisses von Kirche und Staat zuwiderläuft<sup>24</sup>.

#### *IV. Mögliche Auswirkungen der Einführung einer negativen Zweckbindung*

##### *A. Zergliederung des Staats- bzw. Kirchenhaushalts*

Im Regelfall werden Steuereinnahmen für die laufende Verwaltung verwendet. Zwecksteuern führen zu einer Zergliederung des Staatshaushalts, weil Erträge nur für die Erfüllung vorbestimmter Aufgaben eingesetzt werden dürfen. Der Handlungsspielraum des Gemeinwesens wird eingeschränkt. Die Aufteilung des Kirchenhaushalts dürfte indes als negatives Argument nicht allzu stark ins Gewicht fallen. Denn die negative Zweckbindung („nicht für kultische Zwecke“) lässt noch zahlreiche Möglichkeiten offen, wofür die von den juristischen Personen geleisteten Beträge verwendet werden können.

22 Gemäss *U. Cavelti*, Bewegung im Verhältnis von Kirche und Staat (Anm. 7), S. 769 Anm. 10, soll der Begriff der kultischen Zwecke „in etwa die gottesdienstlichen Veranstaltungen umfassen“.

23 *U. Häfelin*, BV-Kommentar (Anm. 17), N. 84 zu Art. 49 aBV.

24 Das Spannungsverhältnis zu einer angestrebten Erweiterung der kirchlichen Autonomie wird auch im Bericht der Geschäftsleitung des Zürcher Kantonsrates zur Kirchenvorlage gesehen (Amtsblatt Nr. 43 vom 24. Oktober 2003, Ziff. B.4).

*B. Vorteile gegenüber einer gänzlichen Abschaffung der Kirchensteuer juristischer Personen und mögliche Signalwirkung für das Bundesgericht*

Im Falle einer Abschaffung der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen müssen die Einnahmehausfälle der Kirchen entweder durch höhere Staatsbeiträge, die Übernahme gewisser Aufgaben durch den Staat oder durch einen Leistungsabbau kompensiert werden<sup>25</sup>. Alle drei Szenarien sind wenig wünschbar; insofern wirkt eine negative Zweckbindung Erfolg versprechend. Allerdings sollten die Vorteile einer negativen Zweckbindung nicht nur gegenüber einer gänzlichen Abschaffung, sondern auch gegenüber der Beibehaltung des bisherigen Systems abgewogen werden.

Die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen wird zwar regelmässig angefochten, doch hat sie das Bundesgericht stets und bis in die Gegenwart geschützt. Ein Umschwung in dieser Frage ist deshalb von der Justiz nicht zu erwarten, auch wenn die rechtlichen Anfechtungen fort dauern. Angesichts dieser klaren Rechtslage kann man sich fragen, ob die Einführung einer negativen Zweckbindung einen geschickten politischen Kompromiss darstellt. Wird damit die Schlagkraft der Argumente von politischen Gegnern der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen vermindert oder bedeutet es den Anfang vom Ende der Kirchensteuerpflicht?

Die negative Zweckbindung will politischen und rechtlichen Einwänden gegenüber der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen begegnen. Es werden nur mehr nichtreligiöse, gewissermassen staatliche Aufgaben finanziert; dieser Leistungspflicht kann sich keine juristische Person verweigern. Eine Zweckbindung kann ferner dahingehend verstanden werden, dass auf kantonaler Ebene die Glaubens- und Gewissensfreiheit juristischer Personen gesetzlich in gewissem Umfang anerkannt wird. Diese teilweise Anerkennung könnte ein „dammbrechendes“ juristisches Signal darstellen und das Bundesgericht zur Übernahme dieser rechtlichen Realität bewegen, indem es den Geltungsbereich der Glaubens- und Gewis-

25 Gemäss Bericht der Geschäftsleitung des Zürcher Kantonsrates zur Kirchenvorlage (Amtsblatt Nr. 43 vom 24. Oktober 2003, Ziff. B.5) beträgt der Aufwand der evangelisch-reformierten Landeskirche und der römisch-katholischen Körperschaft für ihre Tätigkeiten in den Bereichen Soziales, Bildung und Kultur, die als gesamtgesellschaftlich relevant beurteilt werden, rund 150 Millionen Franken. Die Kirchen erhalten rund 50 Millionen Franken aus staatlichen Beiträgen und 65 Millionen Franken aus den Kirchensteuern juristischer Personen.

sensfreiheit auch auf die juristischen Personen erstreckt<sup>26</sup>. In der Folge würde Art. 15 BV durch diesen gerichtlichen Eingriff in die kantonale Kirchenhoheit verbieten, von juristischen Personen Kirchensteuern zu erheben, für welche nichtkultischen, aber immer noch kirchlichen Zwecke auch immer.

### C. Politische Dimension

Eine negative Zweckbindung verschafft den Kirchen nur noch Mittel aus der Kirchensteuer juristischer Personen, soweit sie Aufgaben übernehmen, die nicht mehr religiös ausgerichtet sind und der Allgemeinheit dienen – Aufgaben also, welche der Staat auch übernehmen könnte. Man mag diese Regelung als „leistungsorientiertes Freiheitsverständnis“ werten, „welches zu gesellschaftlich relevanten Kräften bewusst Beziehungen knüpft und unterhält“. Die Kirchensteuer juristischer Personen mu-tiert zu einer „Subvention“ oder „Abgeltung“ für „gesellschaftlich relevante Leistungen der Religionsgemeinschaften“<sup>27</sup>. Die Kirchen erhalten Steuermittel, die sie für öffentliche Aufgaben einzusetzen haben. Diesbezüglich besteht kein Unterschied mehr zu zahlreichen anderen wohltätigen Organisationen. Der Beitrag der Kirchen als Vermittlerinnen von Werten, kultureller Bildung und als Übermittlerinnen der abendländisch-christlichen Tradition<sup>28</sup> wird damit von Seiten des Staates nicht unterstützt. Hinter dieser Haltung verbirgt sich ein Konzeptwechsel, der Fragen aufwirft. Die betroffenen Landeskirchen müssen sich überlegen, ob und wieweit eine derartige Abgeltungsregelung mit ihrem Selbstverständnis zu vereinbaren ist.

26 Vgl. BGE 126 I 122 E. 5e S. 132 wo das Bundesgericht „die Verhältnisse in den Kantonen“ berücksichtigt.

27 *Urs Josef Cavelti*, Kultusbudgets und Kirchensteuern, in: *Das Religionsrecht der neuen Bundesverfassung* (Anm. 16), S. 64 f. Vgl. auch *J. Bruhin*, Kirchensteuern juristischer Personen (Anm. 8), S. 48.

28 Die der Bundesrat noch 1978 in seiner Botschaft zur Trennungsiniziative speziell hervorhob: „Die von den Kirchen aus dem Geist der Heiligen Schrift vertretenen Grundwerte sind für den Staat unentbehrlich. [...] Durch Erhaltung und Vermittlung solcher Grundwerte tragen die Kirchen eine hohe Verantwortung für Staat und Gesellschaft“ (BBl 1978 II 693). Ähnlich auch das Bundesgericht in ZBl 1947, S. 537 ff.