



Motion von Kurt Balmer

betreffend Standesinitiative zur Ungleichbehandlung bei Kirchensteuerabgaben und sonstigen abzugsfähigen Zuwendungen bei natürlichen Personen

(Vorlage Nr. 3386.1 - 16892)

Bericht und Antrag des Regierungsrats
vom 13. Dezember 2022

Sehr geehrter Herr Präsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen den Bericht und Antrag zur Motion von Kurt Balmer betreffend Standesinitiative zur Ungleichbehandlung bei Kirchensteuerabgaben und sonstigen abzugsfähigen Zuwendungen bei natürlichen Personen vom 6. März 2022 (Vorlage Nr. 3386.1 - 16892). Der Kantonsrat hat diese Motion am 31. März 2022 an den Regierungsrat zum Bericht und Antrag überwiesen. Unseren Bericht gliedern wir wie folgt:

1. Ausgangslage.....	1
1.1. Kirchensteuer.....	1
1.2. Nichtabzugsfähigkeit von Kirchensteuern.....	2
1.3. Spendenabzug.....	3
2. Statistische Abklärungen.....	3
3. Rechtliche Umsetzung des Motionsanliegens.....	4
4. Beurteilung des Motionsanliegens.....	4
5. Antrag.....	6

1. Ausgangslage

1.1. Kirchensteuer

Gemäss § 74 Abs. 1 und § 72 Abs. 1 der Kantonsverfassung (KV; BGS 111.1) i.V.m. § 127 und § 130 des Gemeindegesetzes (GG; BGS 171.1) kommt im Kanton Zug den römisch-katholischen Kirchgemeinden sowie der evangelisch-reformierten Kirchgemeinde Steuerhoheit zu. Entsprechend erheben sie unter anderem von den natürlichen Personen Einkommens- und Vermögenssteuern im Sinne von Kirchensteuern (§ 1 Abs. 1 Bst. a des Steuergesetzes [StG; BGS 632.1]). Eine im Jahr 2016 eingereichte Motion von Jolanda Spiess-Hegglin betreffend Abschaffung der Kirchensteuer (Vorlage Nr. 2702.1 - 15348) wurde durch den Kantonsrat nicht überwiesen.

In anderen Kantonen kommt teilweise auch der christkatholischen Kirche oder der israelitischen Kultusgemeinschaft Steuerhoheit zu. Wiederum andere Kantone unterstellen sämtliche Religionsgemeinschaften dem Privatrecht oder finanzieren Kultusaufwendungen direkt aus dem

allgemeinen Steueraufkommen. Sodann wird in einigen Kantonen zwar eine Kirchensteuerrechnung versendet, deren Bezahlung jedoch freiwillig ist¹.

Aufgrund der verfassungsrechtlich garantierten Glaubens- und Gewissensfreiheit (Art. 15 der Bundesverfassung [BV; SR 101] bzw. § 3 und 75 KV) ist keine natürliche Person gehalten, Kirchensteuern für eine Konfession zu entrichten, welcher sie nicht angehört. Personen, die aus einer anerkannten Landeskirche austreten, unterstehen entsprechend nicht mehr der Kirchensteuerpflicht. Im Bereich der römisch-katholischen Kirche hat sich in den letzten Jahren schweizweit in einigen Fällen die Thematik des sogenannten «partiellen Kirchenaustritts» ergeben (vgl. etwa Urteil 2C_406/2011 des Bundesgerichts vom 9. Juli 2012). In einem solchen Fall erlischt die Angehörigkeit zur staatskirchenrechtlichen Körperschaft, womit entsprechend auch keine Kirchensteuerpflicht mehr besteht. Umgekehrt bleiben die betroffenen Personen der römisch-katholischen Kirchengemeinschaft bzw. der römisch-katholischen Weltkirche verbunden und leisten anstatt der Kirchensteuer regelmässig finanzielle Beiträge an die Kirche über Solidaritätsfonds der betroffenen Diözesen (vgl. etwa auch im Kirchenrecht can. 222 § 1 codex iuris canonici). Dabei handelt es sich aber um keine geschuldeten Kirchensteuern im Sinne des Steuerrechts.

1.2. Nichtabzugsfähigkeit von Kirchensteuern

Bei der direkten Bundessteuer finden sich die abzugsfähigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge in den Art. 26 bis 33a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11). Nicht abzugsfähig sind übrige Kosten und Aufwendungen, die in Art. 34 DBG erwähnt sind. Art. 34 lit. e DBG bezeichnet explizit Einkommens-, Grundstückgewinn- und Vermögenssteuern von Bund, Kantonen und Gemeinden und gleichartige ausländische Steuern als nicht abzugsfähig.

Die Steuerrechtslehre begründet das Abzugsverbot derartiger Steuern mit dem Umstand, dass sie den Lebenshaltungskosten zugerechnet werden. Das Abzugsverbot gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Abzugsfähig sind Steuern und sonstige Abgaben, die zu bezahlen sind, um steuerbare Einkünfte zu erzielen, nicht aber solche, die zu entrichten sind, weil Einkommen erzielt wird (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. Zürich 2016, Art. 34 N 92 ff.). Letztere stellen vielmehr Einkommensverwendung dar und können deshalb nicht steuermindernd abgezogen werden (LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Auflage Basel 2019, Art. 34 N 27). Seitens der Rechtsprechung hat das Bundesgericht bereits unter dem früheren Wehrsteuerbeschluss festgehalten, dass Zuwendungen an eine Kirche oder eine andere religiöse Gemeinschaft, welche allein um des Glaubens willen erbracht werden, zu den Kosten des Unterhalts zu rechnen und daher nicht abziehbar sind (BGE 86 I 289 E. 1). In einem jüngeren Entscheid hat das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich mit Verweis auf Art. 34 lit. e DBG (bzw. die sinngemässe Bestimmung im Zürcher Recht) den Abzug der deutschen Kirchensteuer bei der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens abgelehnt (Entscheid DB.2020.123/ ST.2020.141 vom 27. Januar 2021 E. 2 b.).

Entsprechend zählen die bei den natürlichen Personen als Einkommens- und Vermögenssteuern erhobenen Kirchensteuern nicht zu den abzugsfähigen Steuern.

Für das kantonale Steuerrecht werden die zulässigen Abzüge harmonisierungsrechtlich vorgegeben durch Art. 9 Abs. 1 bis 3^{bis} des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten

¹ Vgl. den Überblick in: Schweizerische Steuerkonferenz (Hrsg.), Dossier Steuerinformationen: Kirchensteuern, Auflage 2022, Seiten 2 und 6

Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), welche keine Steuern erwähnen. Andere Abzüge als die dort genannten sind – vorbehältlich der Kinderabzüge und anderer Sozialabzüge des kantonalen Rechts – nicht zulässig (Art. 9 Abs. 4 StHG). Somit sieht auch § 32 Bst. e StG vor, dass unter anderem sämtliche Steuern nicht abgezogen werden dürfen.

1.3. Spendenabzug

Bei der direkten Bundessteuer können gemäss Art. 33a DBG freiwillige Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, von den Einkünften abgezogen werden, wenn diese Leistungen im Steuerjahr 100 Franken erreichen und insgesamt 20 Prozent der um die Aufwendungen verminderten Einkünfte nicht übersteigen. Gleichermassen abzugsfähig sind Zuwendungen an Bund, Kantone und Gemeinden sowie deren Anstalten.

Eine sinngemässe Vorgabe sieht Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG für die Kantons- und Gemeindesteuern vor, wobei das *Ausmass* des Abzugs durch das kantonale Recht zu bestimmen ist. Mit anderen Worten kann der kantonale Gesetzgeber eine betragsmässige oder prozentuale Limitierung vornehmen. Der Spendenabzug im Zuger Recht hat die gleichen zahlenmässigen Voraussetzungen wie bei der direkten Bundessteuer (§ 31 Bst. b StG).

Aufgrund der klaren gesetzlichen Formulierung sind Zuwendungen nur abzugsfähig, wenn die empfangende Institution entweder aufgrund der Verfolgung gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecke (Art. 56 lit. g DBG bzw. § 57 Abs. 1 Bst. g StG) steuerbefreit ist oder es sich um die inländische öffentliche Hand handelt. Nicht abzugsfähig hingegen sind Zuwendungen zu anderen Zwecken. Beispielsweise sind Institutionen, die gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen, zwar ebenfalls steuerbefreit (Art. 56 lit. h DBG bzw. § 57 Abs. 1 Bst. h StG), Zuwendungen für solche Kultuszwecke qualifizieren jedoch auf Ebene der spendenden Person nicht zum Spendenabzug (vgl. Art. 33a DBG bzw. § 31 Bst. b StG e contrario).

2. Statistische Abklärungen

Die Steuerverwaltung hat für die vorliegende Motionsbeantwortung untersucht, wie häufig die in der Motion aufgeworfene Fragestellung in der Praxis anzutreffen ist, ob also kürzlich aus der Kirche ausgetretene Personen stattdessen tatsächlich höhere Beträge an gemeinnützige Institutionen gespendet haben. Anhand von Auswertungen aus der steuerlichen Veranlagungsapplikation «NEST» wurde geprüft, welche Einzelpersonen oder gemeinsam veranlagte Paare (sog. «Steuersubjekte») aus der Kirche ausgetreten sind und wie sich ihr Spendenverhalten im Zusammenhang mit dem Kirchenaustritt verändert hat. Um möglichst zuverlässiges Datenmaterial zu erhalten, wurde die Steuerperiode 2019 ausgewählt, da diese einen sehr hohen Veranlagungsstand ausweist. Nicht bekannt ist, aus welchen Gründen in den konkreten Fällen der Kirchenaustritt erfolgte, das heisst beispielsweise aus Verlust der Bindung zur Kirche, Unmut, finanziellen oder anderen Gründen. Aufgrund von schweizweiten Erhebungen des Bundesamtes für Statistik zur Sprache, Religion und Kultur dürften jedoch finanzielle Gründe generell nur in wenigen Fällen den Ausschlag gegeben haben: So traten gemäss Erhebungen 2019 nur rund 6,3 Prozent der befragten Personen aus finanziellen Gründen aus der römisch-katholischen Kirche aus, bei der evangelisch-reformierten Kirche waren es rund 11,3 Prozent².

² Schweizerisches Pastoralsoziologisches Institut: Kirchenaustritte und die Frage nach dem Warum, St. Gallen 2022

Aus den ausgewerteten Steuerdaten zeigte sich, dass rund 70 Prozent der Ausgetretenen keinen Spendenabzug geltend machten. Im Umkehrschluss zogen somit nur rund 30 Prozent der Ausgetretenen überhaupt Spenden ab. Kombiniert man dies mit den Kirchengaustritten, verbleiben etwas über 60 Steuersubjekte, das heisst Einzelpersonen oder gemeinsam veranlagte Paare, die 2019 aus der Kirche austraten und einen Spendenabzug geltend machten. Das Gros der Spendenabzüge bewegte sich im Mehrjahresrahmen der Ausgetretenen. In einzelnen Fällen wurde nach dem Kirchengaustritt mehr gespendet, wobei jedoch auch das Gegenteil beobachtet werden konnte. Eine statistische Auffälligkeit, wonach nach einem Kirchengaustritt systematisch häufiger beziehungsweise mehr gespendet wurde, liess sich nicht beobachten.

3. Rechtliche Umsetzung des Motionsanliegens

Wie sich aus den vorstehenden Ausführungen (Ziff. 1.2 und 1.3) ergibt, lässt sich das Motionsanliegen nicht durch die kantonale Gesetzgebung umsetzen. Die steuerlich zulässigen Abzüge werden im Wesentlichen durch das Bundesrecht vorgegeben – direkt durch das DBG für die direkte Bundessteuer und indirekt durch den Harmonisierungsrahmen des StHG für die Kantons- und Gemeindesteuern. In beiden Fällen müsste somit der Bundesgesetzgeber tätig werden und die Bundessteuererlasse ändern:

- Bei der direkten Bundessteuer müsste Art. 34 lit. e DBG geändert werden, um die Kirchensteuer von der Nichtabzugsfähigkeit auszuklammern. Alternativ wäre am Spendenabzug anzusetzen (Art. 33a DBG), womit der Abzug im Ausmass der «eingesparten» Steuer eingeschränkt werden müsste. In diesem Fall wäre durch den Gesetzgeber zusätzlich auch festzulegen, was mit Kirchensteuer gemeint ist, das heisst ob es sich zum Beispiel um die letztmals effektiv bezahlte Kirchensteuer handelt oder um eine hypothetisch errechnete Kirchensteuer für das konkrete Steuerjahr.
- Für die Kantons- und Gemeindesteuern müsste zuerst eine Grundlage im Harmonisierungsrecht geschaffen werden, was am ehesten in Art. 9 Abs. 2 StHG erfolgen könnte. Erst danach könnte eine Abzugsfähigkeit der Kirchensteuer im Steuergesetz festgehalten werden. Bei einer alternativen Anknüpfung an den Spendenabzug wäre vorab Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG anzupassen.

4. Beurteilung des Motionsanliegens

Es ist nachvollziehbar, dass die vom Motionär geschilderte Konstellation in Einzelfällen als unbefriedigend empfunden werden kann. Gleichwohl sprechen nicht wenige Gründe dagegen, sie mittels einer Standesinitiative zu adressieren beziehungsweise einer Gesetzesänderung zuzuführen.

Einerseits wurde anlässlich früherer Beratungen von Motionen bezüglich Standesinitiativen mitunter auch vorgebracht, dass sich diese eher auf Themen beschränken sollten, bei denen der Kanton besonders stark beziehungsweise weitergehend als andere Kantone betroffen ist. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Wie vorstehend (Ziff. 1) dargestellt, sind die Kirchensteuersysteme in den Kantonen schweizweit stark unterschiedlich ausgestaltet. In einzelnen Kantonen werden keine Kirchensteuern erhoben, oder ihre Bezahlung ist freiwillig. Über ein System, wie es der Kanton Zug kennt oder zumindest ein sehr ähnliches, verfügen gleichwohl viele Kantone. Eine besondere Betroffenheit des Kantons Zug beziehungsweise der Zuger Steuerpflichtigen lässt sich darin nicht erkennen, zumal auch keine statistischen Auffälligkeiten beobachtet werden konnten (vgl. Ziff. 2). Andererseits liegt gemäss Art. 72 Abs. 1 BV die Kirchenhoheit bei den Kantonen. Als Ausfluss daraus legen sie unter anderem fest, welchen Glaubensgemeinschaften staatliche Anerkennung und Steuerhoheit zukommt. Entsprechend sollte sich der Kanton eine gewisse Zurückhaltung auferlegen und den Bundesgremien den Anstoss

überlassen, wenn es um Forderungen geht, nach denen der Bund letztlich in die (Kirchen)-Hoheit der Kantone eingreifen oder diese zumindest tangieren würde.

In sachlicher Hinsicht lassen sich Spenden und Steuern nicht vergleichen. Der steuerliche Spendenabzug setzt nach der Rechtsprechung und der Steuerrechtslehre unter anderem voraus, dass eine Leistung freiwillig erbracht wird, das heisst weder in Erfüllung einer Schuldverpflichtung noch zum Erwerb des Anspruchs auf Gegenleistung. Eine Steuer hingegen wird beim Bestehen der relevanten Zugehörigkeit zu einer Gemeinschaft/Institution mit Steuerhoheit geschuldet. Sie wird folglich zwar auch gegenleistungslos erhoben, was aber dahingehend eingeschränkt ist, dass sie bloss keine der abgabepflichtigen Person *zurechenbare* Gegenleistung zur Voraussetzung hat. Wer Kirchensteuern entrichtet, hat grundsätzlichen Anspruch auf Dienstleistungen der betroffenen Landeskirche, auch falls solche nicht bezogen werden. Es fehlt jedenfalls an einem Verzicht auf Gegenleistung.

Es gibt sodann keinen direkten Zusammenhang zwischen philanthropischem beziehungsweise altruistischem Verhalten und der Mitgliedschaft in einer anerkannten Landeskirche. Wer einer solchen angehört, finanziert durch die Kirchensteuer zwar nicht nur Kultustätigkeiten, sondern etwa auch soziale Aktivitäten der Kirchen, kann aber genauso daneben noch abzugsfähige Zuwendungen in mitunter erheblichem Ausmass an gemeinnützige Institutionen tätigen oder auch nicht. Umgekehrt ist der Grund für gemeinnützige Zuwendungen und deren Höhe wohl in aller Regel nicht direkt an das Bestehen beziehungsweise Nichtbestehen einer Kirchenmitgliedschaft gekoppelt – jedenfalls liess sich keine statistische Auffälligkeit beobachten (vgl. Ziff. 2). Und gerade Personen, die primär aus finanziellen Überlegungen aus der Kirche austreten, dürften die «eingesparte» Steuer eher für Konsum- und/oder Sparzwecke verwenden als für Spenden.

Der Entscheid für oder gegen eine Kirchenmitgliedschaft sollte nicht auf steuerlichen Überlegungen beruhen. Das geltende Recht privilegiert zwar insofern den Austritt, als mit diesem die Kirchensteuer wegfällt, was aber offenbar gleichwohl nicht einer der gegenwärtigen Hauptaustrittsgründe ist (vgl. Ziff. 2). Dafür erlischt mit dem Austritt auch der Anspruch auf viele kirchliche Dienstleistungen. Es liesse sich demzufolge auch nur schwer erklären, zusätzlich den Kirchenaustritt steuerlich zu «bestrafen» beziehungsweise das Verbleiben in der Landeskirche mit Steueranreizen im Sinne eines Lenkungsmittels zu fördern.

Würde die Kirchensteuer für abzugsfähig erklärt bzw. der Spendenabzug im Umfang der «eingesparten» Steuer eingeschränkt, ergäben sich aus Sicht der Rechtsgleichheit verschiedene kritische Fragestellungen, von denen nur einige als Beispiele illustriert seien:

- Welche Religionsgemeinschaften Steuerhoheit besitzen, hängt vom kantonalen Recht ab. Entsprechend hinge es vom Wohnsitzkanton ab, ob eine Zahlung abzugsfähig ist oder nicht (bspw. geschuldete Steuer versus freiwilliger Beitrag, Kantone mit Finanzierung der Kirchen aus allgemeinen Steuermitteln etc.).
- Die Zuger Bürgergemeinden können von ihren Bürgerinnen und Bürgern ebenfalls Steuern erheben (§ 121 Abs. 1 GG bzw. § 1 Abs. 1 StG). Verzichtet eine Person mit zusätzlichen ausserkantonalen Bürgerrechten auf Zuger Bürgerrechte, scheidet sie aus der Steuerpflicht gegenüber der Bürgergemeinde aus. Gleich wie nach einem Austritt aus einer anerkannten Landeskirche verfügt sie über mehr frei verfügbares Einkommen, das sie für Konsum-, Spar- oder Spendenzwecke einsetzen kann. Letztlich stellten sich die gleichen Fragen wie bei der Kirchensteuer.
- Das Lehrvotum, wonach Einkommens- und Vermögenssteuern Lebenshaltungskosten darstellen, hat auch für die Kirchensteuer Geltung; Gründe für eine Differenzierung zu den Einkommens- und Vermögenssteuern anderer Steuerhoheiten als der

Kirchgemeinden sind nicht ersichtlich. Ganz generell liesse sich bei einem Steuerabzug nur schwer erklären, wieso ein Teil der Einkommens- und Vermögenssteuern abzugsfähig wäre, der grosse Rest jedoch nicht. Ein Vergleich mit den Gewinn- und Kapitalsteuern juristischer Personen ist nicht möglich, denn dort sind die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern generell abzugsfähig (vgl. Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 60 Bst. a StG), ohne dass zwischen Kirchensteuern und übrigen Gewinn- und Kapitalsteuern differenziert würde.

- Je nach konkreter Ausgestaltung käme es zudem zu einer Ungleichbehandlung mit Ausgetretenen, die bereits vor Inkrafttreten einer allfälligen Gesetzesänderung aus einer anerkannten Landeskirche ausgetreten sind. Würde beispielsweise am Spendenabzug angesetzt, könnten diese ohne entsprechendes Korrektiv, welches sich wohl nur über eine verpönte Rückwirkung erreichen liesse, nach wie vor den ganzen Spendenabzug geltend machen, wohingegen er bei den neueren Austritten reduziert würde.

Auch aus Sicht des praktischen Vollzugs liesse sich das Motionsanliegen nur erschwert umsetzen. Um das steuerbare Einkommen korrekt zu deklarieren, müsste bereits in der Steuererklärung die mutmasslich geschuldete Kirchensteuer mittels komplexer Iterationsrechnung ermittelt und als Abzug deklariert werden (steuerbares Einkommen und geschuldete Kirchensteuer stünden in Interdependenz). Alternativ wäre eine identische Berechnung vorzunehmen und dann der maximale Spendenabzug zusätzlich zu kürzen. Ein solches Vorgehen wäre vor allem für die betroffenen Personen, die in der Steuererklärung einen entsprechenden Abzug geltend machen möchten, und deren Vertreterinnen und Vertreter bei der Deklaration und späteren Kontrolle der Veranlagung nur schwer nachvollziehbar, selbst bei Unterstützung durch entsprechende Informatikprogramme. Auch der Veranlagungsaufwand für die Steuerbehörden würde zunehmen, gerade auch in Kantonen, in denen Veranlagung und Bezug der Kirchensteuer separat und nicht direkt durch die Steuerverwaltung des Kantons oder der Gemeinde erfolgt. Zusätzliche Schwierigkeiten ergäben sich auch bei den Quellensteuertarifen oder bei interkantonalen Sachverhalten, etwa bezüglich der Berücksichtigung ausserkantonaler Kirchensteuern oder dem interkantonalen Meldewesen, müsste doch bei jedem Wohnsitzwechsel das Datum des ursprünglichen Kirchenaustritts erfasst und übermittelt werden, um den Nachvollzug sicherzustellen. Zu einer Vereinfachung des Steuerrechts, wie sie regelmässig gefordert wird, trüge die Umsetzung des Motionsanliegens jedenfalls nicht bei.

Auch wenn die Überlegungen hinter dem Motionsanliegen grundsätzlich nachvollzogen werden können, beantragt der Regierungsrat, die Motion als nicht erheblich zu erklären. Der Kanton Zug ist nicht stärker als andere Kantone von der Thematik betroffen und die Umsetzung würde zu schwierigen Differenzierungsfragen und generell höherem Erklärungs- und Vollzugsaufwand führen.

5. Antrag

Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen beantragen wir Ihnen:

Die Motion von Kurt Balmer betreffend Standesinitiative zur Ungleichbehandlung bei Kirchensteuerabgaben und sonstigen abzugsfähigen Zuwendungen bei natürlichen Personen vom 6. März 2022 (Vorlage Nr. 3386.1 - 16892) sei nicht erheblich zu erklären.

Zug, 13. Dezember 2022

Mit vorzüglicher Hochachtung
Regierungsrat des Kantons Zug

Der Landammann: Martin Pfister

Der Landschreiber: Tobias Moser