

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C_564/2016

Urteil vom 9. Mai 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Gerichtsschreiber Matter.

Verfahrensbeteiligte
Katholische Kirchgemeinde Luzern,
vertreten durch Balmer-Etienne AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Buobenmatt 1, 6002 Luzern,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern (Steuerpflicht),

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts Luzern, 4. Abteilung, vom 17. Mai 2016.

Sachverhalt:

A.

Im Jahr 2010 realisierte die Katholische Kirchgemeinde Luzern in Luzern ein Überbauungsprojekt mit einem Investitionsvolumen von 58 Mio. Franken. Von den erbauten zehn Mehrfamilienhäusern wurden 55 Wohneinheiten in Stockwerkeigentum verkauft und 55 weitere vermietet.

B.

Mit Feststellungsentscheid vom 18. Juli 2014 verfügte die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, dass die aus der Veräusserung der Eigentumseinheiten realisierten Verkaufsgewinne für die Kantons- und Gemeindesteuern steuerbaren Reingewinn und das entsprechende Reinvermögen steuerbares Eigenkapital bildeten. Dagegen gelangte die Kirchgemeinde erfolglos an das Kantonsgericht Luzern mit dem Feststellungsbegehren, dass sie für die Gewinne und das Vermögen aus dem Projekt vollumfänglich von der Steuerpflicht zu befreien sei.

C.

Am 17. Juni 2016 hat die Kirchgemeinde Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Sie beantragt, es sei das kantonsgerichtliche Urteil vom 17. Mai 2016 aufzuheben und die Steuerbefreiung festzustellen.

Die Kantonale Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Das Kantonsgericht und die Eidgenössische Steuerverwaltung haben auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist ein Urteil des Kantonsgerichts Luzern betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Luzern. Aus dem kantonalen Instanzenzug wird ersichtlich, dass die zuständige Steuerbehörde und danach das Kantonsgericht gegenüber der Beschwerdeführerin - wohl ohne diesbezüglich irgendwelche Gesetzesbestimmungen zu nennen - für die Feststellung der Steuerpflicht ein gesondertes Verfahren durchgeführt haben, das vom ordentlichen

Steuerveranlagungsverfahren getrennt ist.

In einem solchen Fall schliesst der Feststellungsentscheid ein selbständiges Verfahren ab (vgl. zu dieser Unterscheidung u.a. die zu anderen Teilbereichen des Abgaberechts bzw. des öffentlichen Rechts ergangenen Urteile 2C_380/2012 vom 22. Februar 2013 E. 1.2, nicht publiziert in BGE 139 II 389; 2C_1236/2012 vom 20. Juni 2013 E. 1.1 in: ASA 82 S. 72; je mit weiteren Hinweisen; siehe auch BGE 137 I 273 E. 3.3.2 S. 278). Der Entscheid ist, wenn kantonale letztinstanzlich, als Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anfechtbar (Art. 82 ff., 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

Die Beschwerde ist daher zulässig. Die Beschwerdeführerin ist durch das angefochtene Urteil im Sinne von Art. 89 Abs. 1 BGG wie eine private steuerpflichtige Person betroffen und zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert (vgl. Art. 73 Abs. 2 StHG und insb. das Urteil 2C_521/2012 vom 16. Januar 2013 E. 1.3, nicht publiziert in BGE 139 II 90, aber in RDAF 2013 II S. 217).

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen mit freier Kognition, ebenso, wie es dies im Fall von Bundesrecht täte. In den Bereichen, in welchen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen Gestaltungsspielraum belässt, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts indessen im Wesentlichen auf Willkür (vgl. BGE 134 II 207 E. 2 S. 209 f.; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C_705/2011 vom 26. April 2012 E. 1.5.2 mit Hinweisen; zum Begriff der Willkür: siehe u.a. BGE 138 I 49 E. 7.1 S. 51).

2.

Gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG sind von der Steuerpflicht nur befreit die Gemeinden, die Kirchgemeinden und die anderen Gebietskörperschaften des Kantons und ihre Anstalten nach Massgabe des kantonalen Rechts. Nach § 70 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 22. November 1999 (StG/LU; SRL 620) sind die Kirchgemeinden für das Vermögen und Einkommen von der Steuerpflicht befreit, soweit es kirchlichen Zwecken dient.

2.1. Im angefochtenen Urteil hat sich die Vorinstanz in systematischer, historischer und teleologischer Hinsicht vertieft mit § 70 Abs. 1 lit. d StG/LU auseinandergesetzt.

2.1.1. Kirchgemeinden der von der Verfassung öffentlich-rechtlich anerkannten Landeskirchen sind im Kanton Luzern von Verfassungs und Gesetzes wegen den Einwohnergemeinden gleichgestellt. So ist die Katholische Kirchgemeinde Luzern eine von der kantonalen Verfassung anerkannte Körperschaft des öffentlichen Rechts (vgl. § 79 Abs. 1 i.V.m. § 80 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Luzern vom 17. Juni 2007; KV/LU; SR 131.213). Sie ist nach dem Vorbild der Einwohnergemeinde als öffentlich-rechtliche Gebietskörperschaft organisiert (vgl. E. 2.6.4 des angefochtenen Urteils).

2.1.2. Nach § 6 Abs. 1 der Verfassung der römisch-katholischen Landeskirche des Kantons Luzern sorgen die Kirchgemeinden neben der Landeskirche für die religiöse Betreuung der Katholiken im Kanton Luzern durch die römisch-katholische Kirche und besorgen die der kirchlichen Tätigkeit dienende öffentliche Verwaltung. Zu ihren Verwaltungsaufgaben gehören u.a. die Erhebung der Kirchensteuern, die Sicherstellung eines geordneten Finanzhaushaltes und die Vermögensverwaltung (vgl. E. 2.6.6).

2.1.3. Aus dem Wortlaut von § 70 Abs. 1 lit. d StG/LU ergibt sich, dass die Kirchgemeinden im Kanton Luzern im Gegensatz zur Rechtslage bei der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 56 lit. c des Gesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990; DBG; SR 642.11) nicht generell und vorbehaltlos steuerbefreit sind, sondern lediglich teilweise und objektbezogen, d.h. soweit ihr Vermögen und Einkommen eben kirchlichen Zwecken dient. Der konkrete Umfang der Steuerpflicht muss im Rahmen der Veranlagung bestimmt werden (vgl. E. 2.2 einleitend).

2.1.4. Für die Frage, ob das betreffende Einkommen und Vermögen kirchlichen Zwecken dient, ist auf die Verwendung der erwirtschafteten Mittel abzustellen. Es ergibt sich aber keine klare Beschränkung auf ein unmittelbares "Dienen". Gewinn und Kapital aus Liegenschaften, die unmittelbar kirchlichen Zwecken dienen, gehören fraglos zum steuerbefreiten Tätigkeitsbereich, darüber hinaus aber auch Liegenschaften, welche nur mittelbar kirchlichen Zwecken dienen, also insbesondere die verpachteten Wohn- und Geschäftshäuser, Restaurations- und

Landwirtschaftsbetriebe usw. als Kapitalanlage im Rahmen der kirchlichen Zweckverfolgung. Gleiches gilt für Wertschriften und Beteiligungen, sofern dadurch keine eigentliche Handelstätigkeit wahrgenommen wird (vgl. E. 2.6.1).

Da die Kirchgemeinde wie jede juristische Person mit privilegierter Zielsetzung ihr Vermögen verwalten muss, schliesst die Vermögensverwaltung allein somit die Verfolgung kirchlicher Zwecke nicht aus. Das gilt auch insoweit, als das Vermögen ganz oder teilweise in vermieteten Liegenschaften angelegt ist. Die Vermögensverwaltung stellt also im Rahmen einer breiten Auslegung noch kirchliche Zweckverfolgung dar (vgl. E. 2.6.6).

2.1.5. In Übereinstimmung mit den Weisungen Staats- und Gemeindesteuern (Weisungen StG) im Luzerner Steuerbuch (LU StB) gehören aber andererseits alle gewerblichen oder industriellen Aktivitäten in eigener Regie zum steuerpflichtigen Tätigkeitsbereich der Kirchgemeinden. So fallen z.B. Friedhofsgärtnereien, Landwirtschafts- und Restaurantbetriebe, Parkhäuser usw. unter die ordentliche Steuerpflicht, soweit es sich nicht um verpachtete Betriebe handelt. All diese wirtschaftlichen Tätigkeiten gehen gemäss den Weisungen über die blosse Vermögensverwaltung hinaus und stehen in Konkurrenz mit privatwirtschaftlichen Unternehmen. Das betrifft auch Kapitalgewinne auf Vermögensbestandteilen des steuerpflichtigen Tätigkeitsbereichs (vgl. E. 2.6.5, auf der Grundlage von E. 2.3).

2.2. Weiter hat sich die Vorinstanz zum Vergleich auf die heute für die Einwohnergemeinden gültige Regelung bezogen. Im Kanton Luzern sind die Einwohnergemeinden und die Gemeindeverbände für ihr Einkommen und Vermögen unter Vorbehalt von § 70 Abs. 2 und 3 StG/LU befreit (§ 70 Abs. 1 lit. c StG/LU). § 70 Abs. 2 StG/LU bestimmt: Der Kanton Luzern, die Einwohnergemeinden und die Gemeindeverbände entrichten die Gewinnsteuer vom Reingewinn ihrer gewerblichen und industriellen Betriebe nach den für die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften geltenden Grundsätzen. Abs. 3 derselben Vorschrift hält fest: Der Kanton Luzern, die Einwohnergemeinden und die Gemeindeverbände entrichten eine Kapitalsteuer vom Reinvermögen ihrer gewerblichen und industriellen Betriebe nach den für die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften geltenden Grundsätzen.

2.2.1. Mit dieser Regelung soll die Wettbewerbsgleichheit gegenüber Privaten, die dieselben Leistungen anbieten, hergestellt werden (vgl. E. 2.6.2 des vorinstanzlichen Urteils). Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuer (Art. 27, Art. 94 Abs. 4, Art. 127 Abs. 2 BV) verlangt, dass ein sich auf dem Markt betätigendes Unternehmen hinsichtlich der Besteuerung auf die gleiche Konkurrenzbasis zu stellen ist wie die übrigen Wirtschaftssubjekte. Dem Grundsatz kommt insbesondere bei der Auslegung von Bestimmungen über Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht Bedeutung zu (vgl. E. 2.6.5).

2.2.2. Wie die heutige Fassung von § 70 Abs. 1 lit. d StG/LU zeigt, ist die zweckorientierte Steuerbefreiung der Kirchgemeinden von der in § 70 Abs. 2 und 3 StG/LU konkretisierten Totalrevision unberührt geblieben. Für die Kirchgemeinden überführte der Gesetzgeber die Befreiungsnorm von § 12 Abs. 4 des früheren Steuergesetzes vom 17. Dezember 1945 ins aktuelle Gesetz, ohne sie in irgendeiner Weise zu ändern (vgl. E. 2.6.2). Das ist dadurch erklärbar, dass der ursprüngliche Gesetzgeber der Auffassung war, eine Veranlagung bei den Kirchgemeinden würde sich ohnehin nicht lohnen; diese Ansicht entspricht indessen nicht heutigen Verhältnissen (vgl. E. 2.6.3).

2.2.3. Aus § 70 Abs. 2 und 3 StG/LU ergibt sich, dass § 70 Abs. 1 lit. d StG/LU in einer Weise auszulegen ist, die sowohl mit der Eingliederung der Kirchgemeinde in der kantonalen Staatsstruktur als auch mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) im Einklang steht. Diese Auslegung bestätigt zusätzlich, dass Reingewinne und Reinvermögen von gewerblichen und industriellen Tätigkeiten der Kirchgemeinde nicht unter die steuerbefreiten kirchlichen Zwecke fallen können (vgl. E. 2.6.4).

2.3. Aus seinen allgemeinen Überlegungen zu § 70 Abs. 1 lit. d StG/LU (vgl. oben E. 2.1) und zu § 70 Abs. 2 sowie 3 StG/LU (vgl. oben E. 2.2) hat das Kantonsgericht für den vorliegend zu beurteilenden Einzelfall den Schluss gezogen, dass eine Kirchgemeinde insoweit keinen Anspruch auf Steuerbefreiung haben kann, als sie gewerblichen Liegenschaftenhandel betreibt. Einen solchen hat das Gericht hier als erfüllt erachtet und festgestellt, dass die Veräusserungsgewinne und das Vermögen aus dem Überbauungsprojekt der Besteuerung unterworfen sind (vgl. E. 2.7.1 des angefochtenen Urteils).

2.4. Die differenzierte und kohärente Beurteilung der Vorinstanz erweist sich auf jeden Fall nicht als

willkürlich (vgl. oben E. 1.2 u. E. 2 einleitend). Was die Beschwerdeführerin dagegen einwendet, vermag ein anderes Ergebnis nicht zu rechtfertigen.

2.4.1. Vergeblich wendet sie vorab ein, die Unterscheidung zwischen blosser Verwaltung des Vermögens und gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel sei nur für die Besteuerung von natürlichen Personen anwendbar und könne gegenüber Gebietskörperschaften bzw. Kirchgemeinden bereits vom Ansatz her nicht verwendet werden.

Dabei lässt die Beschwerdeführerin aber ausser Acht, dass das Kantonsgericht sich wohl auf die besagte Rechtsprechung des Bundesgerichts bezogen hat (vgl. dazu u.a. BGE 125 II 113 E. 5e S. 123, m.H.), um den gewerblichen Charakter der hier zu beurteilenden wirtschaftlichen Tätigkeit zu begründen. Das hat es aber im Rahmen der Konkretisierung von § 70 Abs. 1 lit. d StG/LU getan. Dabei erweist es sich auf jeden Fall nicht als willkürlich, der Auslegung dieser Bestimmung die genannte Unterscheidung zugrunde zu legen. Ebenso ist es zumindest vertretbar, unter den gegebenen Umständen (insbesondere angesichts des grossen Investitionsvolumens, der hohen Fremdfinanzierung, der angestrebten Gewinne und der eingegangenen Risiken) festzuhalten, dass die Veräusserungsgewinne und das Vermögen aus dem Überbauungsprojekt deutlich über das hinausgingen, was - selbst bei einer wohlwollend weiten Auslegung (vgl. oben E. 2.1.4) - einer blossen Vermögensverwaltung entsprochen und noch kirchlichen Zwecken gedient hätte (vgl. dazu im Einzelnen E. 2.7.1 des angefochtenen Urteils).

2.4.2. Es kann der Beschwerdeführerin auch dort nicht gefolgt werden, wo sie argumentiert, der Bereich gewerblicher Tätigkeit schliesse wohl gemäss der neu ins Gesetz aufgenommenen Regelung von § 70 Abs. 2 und 3 StG/LU eine Steuerbefreiung für die Einwohnergemeinden aus, während die für die Kirchgemeinden massgebliche Bestimmung unverändert geblieben sei, woraus geschlossen werden müsse, dass sogar ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel mittelbar noch kirchlichen Zwecken dienen könne.

Dagegen ist festzuhalten, dass sich die Ausführungen der Vorinstanz zum Verhältnis zwischen den für Einwohner- und Kirchgemeinden jeweils wesentlichen Regelungen (vgl. dazu u.a. auch BGE 139 II 90 E. 2.1 S. 91 f.) auf jeden Fall nicht als willkürlich erweisen, genauso wenig wie diejenigen zu den Grundsätzen der Allgemeinheit oder der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung. Entscheidend ist aber die Beurteilung des Kantonsgerichts zu § 70 Abs. 1 lit. d StG/LU; diesbezüglich ist ein Verstoß gegen das Willkürverbot nicht ersichtlich.

3.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und wird die Beschwerdeführerin, die Vermögensinteressen im Sinne von Art. 66 Abs. 4 BGG verfolgt, kostenpflichtig (vgl. Art. 65 f. BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonsgericht Luzern, 4. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 9. Mai 2017

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Matter