

## **LU\_GERICHTE 7W 15 16 vom 17. Mai 2016**

LU Gerichte, 2016-05-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_7W\\_15\\_16](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_7W_15_16)

FR: LU\_GERICHTE 7W 15 16 du 17 mai 2016

IT: LU\_GERICHTE 7W 15 16 del 17 maggio 2016

### **Regeste**

Ausnahmen von der Steuerpflicht. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuer verlangt, dass eine Steuerbefreiung ausgeschlossen ist, soweit eine unternehmerische, d.h. auf Gewinnerzielung – und nicht auf blosser Verwaltung des eigenen Vermögens – ausgerichtete Teilnahme der Kirchgemeinden am wirtschaftlichen Verkehr erfolgt (E. 2.6.5); Abgrenzung der Vermögensverwaltung zur Erwerbstätigkeit zufolge Überbauung von Bauland und Grundstücksgeschäften (E. 2.6.6). | Art. 27 BV, Art. 94 Abs. 4 BV, Art. 127 Abs. 2 BV; Art. 56 DBG; Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG; § 70 Abs. 1 lit. d StG. | Staats- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer

### **Volltext**

Luzern Kantonsgericht 4. Abteilung 17.05.2016 7W 15 16 (2017 IV Nr. 3)

Ausnahmen von der Steuerpflicht. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuer verlangt, dass eine Steuerbefreiung ausgeschlossen ist, soweit eine unternehmerische, d.h. auf Gewinnerzielung – und nicht auf blosser Verwaltung des eigenen Vermögens – ausgerichtete Teilnahme der Kirchgemeinden am wirtschaftlichen Verkehr erfolgt (E. 2.6.5); Abgrenzung der Vermögensverwaltung zur Erwerbstätigkeit zufolge Überbauung von Bauland und Grundstücksgeschäften (E. 2.6.6). | Art. 27 BV, Art. 94 Abs. 4 BV, Art. 127 Abs. 2 BV; Art. 56 DBG; Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG; § 70 Abs. 1 lit. d StG. | Staats- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer

Rechtsprechung Luzern Instanz: Kantonsgericht Abteilung: 4. Abteilung Rechtsgebiet: Staats- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer Entscheiddatum: 17.05.2016  
Fallnummer: 7W 15 16 LGVE: 2017 IV Nr. 3 Gesetzesartikel: Art. 27 BV, Art. 94 Abs. 4 BV, Art. 127 Abs. 2 BV; Art. 56 DBG; Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG; § 70 Abs. 1 lit. d StG.  
Leitsatz: Ausnahmen von der Steuerpflicht. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuer verlangt, dass eine Steuerbefreiung ausgeschlossen ist, soweit eine unternehmerische, d.h. auf Gewinnerzielung – und nicht auf blosser Verwaltung des eigenen Vermögens – ausgerichtete Teilnahme der Kirchgemeinden am wirtschaftlichen Verkehr erfolgt (E. 2.6.5); Abgrenzung der Vermögensverwaltung zur Erwerbstätigkeit zufolge Überbauung von Bauland und Grundstücksgeschäften (E. 2.6.6). Rechtskraft: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten hat das Bundesgericht mit Urteil 2C\_564/2016 vom 9. Mai 2017 abgewiesen. Entscheid: A. Im Frühjahr 2009 gab die Kirchgemeinde A der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern im Zusammenhang mit einer Anfrage zur steuerlichen Beurteilung bekannt, sie beabsichtige, ihre Parzelle Nr. z in Z nach Zukauf von weiterem Bauland mit Mehrfamilienhäusern zu überbauen. In der Folge hielt die Dienststelle Steuern mit Bezug auf die kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuern fest, dass Veräusserungsgewinne aus dem Verkauf von Stockwerkeigentumseinheiten steuerbaren

Reingewinn und das entsprechende Reinvermögen steuerbares Eigenkapital bildeten. Zur Vereinfachung der Rechnungslegung und der Gewinnermittlung pro Steuerperiode seit 2010 räumte die Steuerbehörde der Kirchgemeinde jedoch ein, den steuerbaren Gewinn aufgrund einer Gesamtabrechnung in der gewinnsteuersatzgünstigen Steuerperiode 2012 zu ermitteln. Im Jahr 2010 realisierte die Kirchgemeinde das Bauprojekt B mit einer Gesamtfläche von y m<sup>2</sup> und 110 Wohneinheiten. Davon waren 55 Wohneinheiten zu verkaufen; 55 sollten vermietet werden. Das Investitionsvolumen betrug rund Fr. x. Im Februar 2013 retournierte die Kirchgemeinde das Steuererklärungsformular 2012 unter Hinweis auf die gesetzliche Ausnahme von der Steuerpflicht. Nachdem weder im Rahmen einer Besprechung noch nachfolgender Korrespondenz Einigkeit über die Frage der Steuerpflicht erzielt werden konnte, stellte die Dienststelle Steuern mit Verfügung vom 18. Juli 2014 fest, dass die Kirchgemeinde für den Verkaufsgewinn aus dem Bauprojekt B sowie für das darin gebundene Kapital ab Steuerperiode 2010 fortfolgende der ordentlichen Steuerpflicht unterliegt. B. B.a. Gegen diesen Feststellungsentscheid liess die Kirchgemeinde Einsprache erheben und folgende Anträge stellen: "1. Die Feststellungsverfügung sei aufzuheben. 2. Es sei festzustellen, dass die Einsprecherin für den Gewinn und das Kapital betreffend Bauprojekt B i. S. von § 70 Abs. 1 lit. d StG LU vollumfänglich und in sämtlichen Steuerperioden von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht befreit ist. 3. Es sei eine mündliche Einspracheverhandlung gemäss § 156 StG LU durchzuführen. 4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Einsprachegegnerin, sofern die Einsprache gemäss § 154 Abs. 3 StG LU als Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Kantonsgericht weitergeleitet wird." Nach erfolgter Zustimmung der Kirchgemeinde leitete die Dienststelle Steuern die Einsprache im Sinn von § 154 Abs. 3 des Steuergesetzes (StG; SRL Nr. 620) als Sprungbeschwerde an das Kantonsgericht weiter. B.b. In der Vernehmlassung schlossen die Dienststelle Steuern, Juristische Personen, und der Rechtsdienst der Dienststelle Steuern auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Mit ihrer Replik liess die Kirchgemeinde folgende Anträge stellen: "1. Die Feststellungsverfügung der Beschwerdegegnerin vom 18. Juli 2014 sei bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Luzern aufzuheben. 2. Die Einsprache der Beschwerdeführerin vom 13. August 2014 sei vollumfänglich gutzuheissen. 3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin." Die Dienststelle Steuern, Juristische Personen, und der Rechtsdienst hielten duplicando an ihren Anträgen fest. Aus den Erwägungen: 1. 1.1. Angefochten ist der Feststellungsentscheid der Dienststelle Steuern vom 18. Juli 2014 betreffend die Staats- und Gemeindesteuerpflicht der Kirchgemeinde A für den aus dem Verkauf von Stockwerkeigentumseinheiten resultierenden Gewinn als steuerbaren Reingewinn und das entsprechende Reinvermögen als steuerbares Eigenkapital. Es handelt sich dabei um einen sog. Vorentscheid, der das Verfahren nicht abschliesst, sondern als Zwischenschritt im Veranlagungsverfahren eine Rechtsfrage beurteilt, wenn an deren vorgängigen Beantwortung ein schutzwürdiges Interesse besteht (vgl. LGVE 2010 II Nr. 23 E. 1b; Kölz/Häner/Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, N 1433 f.). Inwieweit ein Anspruch auf einen solchen Teilentscheid besteht, ist umstritten. Immerhin besteht im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts ein Anspruch darauf, dass über die Frage der Steuerhoheit in Form eines Vorentscheids vor Durchführung des Steuererklärungsverfahrens entschieden wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Handkomm. zum DBG*, 2. Aufl. 2009, Art. 59 DBG

N 94). Gegen diesen Vorentscheid stehen die gleichen Rechtsmittel zur Verfügung wie gegen die Veranlagung selber. Wenn auch die Interessenlage bei der Prüfung der Steuerpflicht einer partiell steuerbefreiten juristischen Person bislang nicht Gegenstand verwaltungs- oder kantonsgerichtlicher Verfahren bildete, ist immerhin festzuhalten, dass das Verwaltungsgericht Luzern das Feststellungsinteresse im umgekehrten Fall, d.h. bei der Steuerbefreiung, stillschweigend bejahte (LGVE 2004 II Nr. 22), obwohl im Gegensatz etwa zur Rechtslage im Kanton Zürich (vgl. § 170 des Steuergesetzes [StG ZH; LS 631.1]), das Luzerner Steuergesetz keine ausdrückliche Normierung des Verfahrens bei Steuerbefreiungen kennt. Das Steuerbefreiungsverfahren wird im Übrigen im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) nicht geregelt. Allerdings besteht nach herrschender Praxis und Rechtsprechung ein Anspruch darauf, die Grundsatzfrage der subjektiven Steuerpflicht in einem Feststellungsverfahren vorgängig abzuklären (Greter, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 [Hrsg. Zweifel/Athanas], 2. Aufl. 2002, Art. 23 StHG N 1 m.w.H.). Wird die Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht vorliegend bejaht, treffen die Kirchgemeinde sämtliche steuerverfahrensrechtlichen Mitwirkungspflichten, insbesondere die Pflicht, die Steuererklärung einzureichen. Dabei stellen sich für die im Übrigen nicht steuerpflichtige Kirchgemeinde komplexe Abgrenzungsfragen zur betriebswirtschaftlich und steuerlich richtigen Zuweisung von Gewinn und Kapital in sachlicher und zeitlicher Hinsicht. Die Beschwerdeführerin hat deshalb ein erhebliches faktisches aber auch rechtliches Interesse daran, dass vor Erlass der Veranlagung entschieden wird, ob sie bezogen auf den Reingewinn und das dem Reinvermögen entsprechende Eigenkapital aus den Stockwerkeigentumsverkäufen im Bauprojekt B steuerpflichtig ist. Daher bejahte die Dienststelle Steuern das Feststellungsinteresse zu Recht und verfügte mittels Vorentscheid über die Ausnahme von der Steuerbefreiung im Sinn einer partiellen Steuerpflicht. 1.2. 1.2.1. Die Verfahrensbeteiligten beantragen, die Einsprache vom 13. August 2014 als Sprungbeschwerde im Sinn von § 154 Abs. 3 StG unter Auslassung des Einspracheverfahrens direkt als Verwaltungsgerichtsbeschwerde anhand zu nehmen. 1.2.2. Grundsätzlich bildet die Durchführung eines Einspracheverfahrens Voraussetzung für die Erhebung eines Rekurses im Sinn von Art. 50 StHG. Hingegen sieht Art. 132 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) die unmittelbare Anrufung der kantonalen Steuerrekurskommission vor, wenn die Veranlagungsverfügung einlässlich begründet ist und der Einsprecher sowie die übrigen Antragsteller (Eidgenössische Steuerverwaltung, kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer) ihre Zustimmung erteilen. Zwar erwähnt Art. 48 StHG die Möglichkeit eines solchen Sprungrekurses nicht. Da es sich aber beim DBG genauso wie beim StHG um einen Harmonisierungserlass in Umsetzung des Verfassungsauftrages von Art. 42 quinquies der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 bzw. Art. 129 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (aBV; SR 101) handelt, schliesst dies schon aus Gründen der vertikalen Harmonisierungswirkung nicht aus, dass die Kantone eine Art. 132 Abs. 2 DBG entsprechende Ordnung einführen (Zweifel, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 [Hrsg. Zweifel/Athanas], 2. Aufl. 2002, Art. 48 StHG N 3). Das kantonale Steuergesetz sieht eine harmonisierungsrechtlich zulässige Sprungbeschwerde in § 154 Abs. 3 StG vor. Danach kann eine Einsprache mit der Zustimmung aller Beteiligten als Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Kantonsgericht weitergeleitet werden, wenn sie sich gegen eine einlässlich begründete Veranlagungsverfügung richtet (zum Ganzen: Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 07 197 vom 28.11.2008 E. 1). Die

Veranlagungsverfügung im Sinn von § 154 StG umfasst auch Vorentscheide über die subjektive Steuerpflicht im Kanton (Zweifel, a.a.O., Art. 48 StHG N 15). 1.2.3. Der mit Einsprache angefochtene, dreiseitige Entscheid ist in Sachverhalt, Erwägungen und Rechtsspruch gegliedert und erörtert die Feststellungen, würdigt die Vorbringen der Beschwerdeführerin und legt die Entscheidungsgründe im Licht der gesetzlichen Grundlagen und der Praxis dar. Zwar handelt es sich nicht um einen Vorentscheid über die subjektive Steuerpflicht im Kanton, sondern um die partielle Steuerpflicht einer Kirchgemeinde. Angesichts der entsprechenden Interessenlage und der vergleichbaren Tragweite der Vorentscheide rechtfertigt sich aus verfahrensrechtlicher Sicht, auch einen solchen Teilentscheid zu den Veranlagungsverfügungen im Sinn von § 154 StG zu zählen. Da der Feststellungsentscheid vom 18. Juli 2014 im Sinn von § 154 Abs. 3 StG einlässlich begründet ist und die Zustimmung der Beteiligten vorliegt, kann die Einsprache der Beschwerdeführerin als Sprungbeschwerde anhand genommen werden. 1.3. Mit Ziff. 3 der Einspracheanträge ersuchte die Beschwerdeführerin um Durchführung einer Verhandlung. Im Beschwerdeverfahren stellte sie alsdann den Antrag, es sei ihre Einsprache vollumfänglich gutzuheissen. Sollte sie den ursprünglichen Antrag auch als Antrag zur Durchführung einer Verhandlung vor Gericht verstanden haben, ist zu beachten, dass das verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren in Steuersachen gemäss § 132 Abs. 1 lit. d StG i.V.m. § 26 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SRL Nr. 40) grundsätzlich schriftlich ist (vgl. Art. 140 und 142 DBG; § 26 VRG i.V.m. § 9 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [SRL Nr. 665]; § 164 Abs. 1 und § 165 StG; vgl. Art. 50 Abs. 1 StHG). Weder das DBG, das StHG noch das kantonale Verfahrensrecht gewähren einen allgemeinen Anspruch auf eine mündliche Verhandlung. Auch ergibt sich ein Anspruch auf mündliche Anhörung im Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren weder aus der Verfassung noch aus dem übrigen Bundesrecht (BGer-Urteil 2A.389/2003 vom 10.3.2004 E. 2.3.2). Ebenso wenig fällt das Verfahren über die Steuerfestsetzung unter die Verfahrensgarantien der europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK, SR 0.101; StE 1997 A 26 Nr. 1; Zweifel, a.a.O., Art. 41 StHG N 3). Immerhin kann eine mündliche Verhandlung etwa dann angeordnet werden, wenn diese Massnahme der schnelleren und besseren Abklärung des Sachverhalts (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 142 DBG N 10) oder der Bereinigung der Parteianbringen (§ 47 VRG) dient. Eine Notwendigkeit zur Durchführung einer Verhandlung besteht vorliegend nicht. Ein allfälliger Antrag auf Durchführung einer Gerichtsverhandlung wäre daher abzuweisen. 2. 2.1. Von der Steuerpflicht befreit sind gemäss Art. 56 DBG u.a. die Gemeinden, die Kirchgemeinden und die anderen Gebietskörperschaften der Kantone sowie ihre Anstalten (lit. c). Kirchgemeinden werden zu den Gebietskörperschaften gezählt und gehören zu den steuerbefreiten Gemeinden im Sinn des DBG. Die Beschwerdeführerin kommt deshalb bei der direkten Bundessteuer in den Genuss der subjektiven Steuerbefreiung. 2.2. Die kantonale Steuerpflicht der Kirchgemeinden richtet sich gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG nach dem kantonalen Recht. Im Rahmen der Verfassung ist es dem kantonalen Gesetzgeber somit freigestellt, wie er die subjektive Steuerbefreiung der Kirchgemeinden ausgestalten will (Greter, a.a.O., Art. 23 StHG N 10; Botschaft des Bundesrats über die Steuerharmonisierung vom 25.5.1983, in: BBl 1983 III 109). Gemäss § 64 StG sind juristische Personen im Kanton Luzern steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton Luzern befindet. Von dieser Steuerpflicht bestehen indes gesetzliche Ausnahmen. Insbesondere sind gemäss § 70 Abs. 1 lit. d StHG "die Kirchgemeinden für das Vermögen und

Einkommen, soweit es kirchlichen Zwecken dient" von der Steuer befreit. Im Gegensatz zur Rechtslage im Bund sind Kirchgemeinden im Kanton Luzern somit nicht generell und vorbehaltlos steuerbefreit, sondern lediglich teilweise und objektbezogen. Der konkrete Umfang der Steuerpflicht muss im Rahmen der Veranlagung bestimmt werden (vgl. Locher, Komm. zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 56 DBG N 1; Greter, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a [Hrsg. Zweifel/Athanas], 2. Aufl. 2008, Art. 56 DBG N 1).

2.3. Nach Massgabe der Weisungen Staats- und Gemeindesteuern (Weisungen StG) im Luzerner Steuerbuch (LU StB) gehören zum steuerpflichtigen Tätigkeitsbereich der Kirchgemeinden namentlich gewerbliche oder industrielle Aktivitäten in eigener Regie (LU StB, Weisungen StG, § 70 Nr. 4). So fällt etwa das Betreiben von Friedhofsgärtnereien, Landwirtschafts- und Restaurationsbetrieben, Parkhäusern und dergleichen unter die ordentliche Steuerpflicht, soweit es sich dabei nicht um verpachtete Betriebe handelt. Solche betrieblichen Aktivitäten gehen nach den Weisungen über die blossе Vermögensverwaltung hinaus und stehen in Konkurrenz mit privatwirtschaftlichen Unternehmen. Dabei zählen auch Kapitalgewinne auf Vermögensbestandteilen des steuerpflichtigen Tätigkeitsbereichs zum steuerbaren Reingewinn. Demgegenüber gehören Gewinn und Kapital aus Liegenschaften, die unmittelbar kirchlichen Zwecken dienen, weisungsgemäss zum steuerbefreiten Tätigkeitsbereich. Sodann sind Liegenschaften und Kapitalanlage-Liegenschaften, welche nur mittelbar kirchlichen Zwecken dienen, also die verpachteten Wohn- und Geschäftshäuser, Restaurations- und Landwirtschaftsbetriebe usw. als Kapitalanlage im Rahmen der kirchlichen Zweckverfolgung zu betrachten. Gleiches gilt für Wertschriften und Beteiligungen, sofern dadurch keine eigentliche Handelstätigkeit wahrgenommen wird. Im angefochtenen Entscheid erwog die Vorinstanz im Wesentlichen, dass im Sinn der steuerbehördlichen Praxis lediglich die reine Vermögensverwaltung im Rahmen einer breiten Auslegung noch als kirchliche Zweckverfolgung verstanden und von der Steuerpflicht ausgenommen werden könne. Sie kam zum Schluss, die infrage stehenden Aktivitäten seien als gewerbsmässiger Liegenschaftshandel zu qualifizieren, weshalb die Kirchgemeinde bezüglich Verkaufsgewinn und darin gebundenes Kapital steuerpflichtig sei.

2.4. Verwaltungsweisungen wie das Luzerner Steuerbuch sind für das Gericht nicht verbindlich. Es soll sie bei seiner Entscheidung mitberücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Es weicht andererseits insoweit von Weisungen ab, als sie mit den anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen nicht vereinbar sind (BGE 132 V 200 E. 5.1.2 m.w.H.; Beusch, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a [Hrsg. Zweifel/Athanas], 2. Aufl. 2008, Art. 102 DBG N 17). Zu prüfen ist deshalb, ob die von der Dienststelle Steuern in Anwendung ihrer Weisungen vorgenommene Auslegung eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellt.

2.5. Für die Auslegung des Steuerrechts gelten die allgemeinen methodischen Prinzipien (Locher, a.a.O., Vorbemerkungen N 132 m.w.H.). Demnach bildet Ausgangspunkt der Gesetzesauslegung der Wortlaut der Bestimmung. Dieser lautet: "Von der Steuerpflicht sind befreit: ... d. die Kirchgemeinden für das Vermögen und Einkommen, soweit es kirchlichen Zwecken dient ..." (§ 70 Abs. 1 lit. d StG). Ist der Text nicht hinreichend klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Abzustellen ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm und ihren Zweck sowie auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit den anderen Bestimmungen zukommt. Nach der Rechtsprechung hat das Gericht bei der Auslegung einen pragmatischen

Methodenpluralismus zu befolgen, d.h. die einzelnen Auslegungselemente keiner Prioritätsordnung zu unterstellen (statt vieler BGE 131 II 562 E. 3.5, 131 II 697 E. 4.1, 125 II 196 E. 3a). Da ein steuerrechtlicher Sachverhalt aus einem wirtschaftlichen Vorgang und dessen zivil- bzw. handelsrechtlichen Erscheinungsbild besteht, kann die Steuerrechtsnorm an das Zivilrecht, an wirtschaftliche Gegebenheiten oder allein steuertechnisch anknüpfen (sog. steuersystematische Anknüpfung; vgl. Locher, a.a.O., Vorbemerkungen N 137).

2.6. 2.6.1. Die Steuerbefreiung von Kirchgemeinden besteht gemäss § 70 Abs. 1 lit. d StG nur für das kirchlichen Zwecken dienende Einkommen und Vermögen. Anders gewendet, sind sie für das nicht kirchlichen Zwecken dienende Einkommen und Vermögen steuerpflichtig. Wird die gesetzliche Wortwahl des "Dienens" betont, liegt es nahe, für den Entscheid über die Steuerfreiheit auf die Verwendung erwirtschafteter Mittel abzustellen. Allerdings hat der Gesetzgeber mit der Wortwahl nicht festgelegt, wie das steuerbefreite "Dienen" erfolgen soll bzw. ob auch bloss mittelbares Dienen steuerbefreit sei. Die Grenze zwischen steuerbefreiter und nicht steuerbefreiter Wirtschaftstätigkeit von Kirchgemeinden geht aus dem Wortlaut mithin nicht klar hervor. Auch wenn die Revisionsarbeiten zum harmonisierten Steuergesetz durchaus Gelegenheit zu einer Präzisierung des Wortlauts gegeben hätten, unterliess dies der Gesetzgeber. Die gesetzliche Schranke der Steuerbefreiung muss deshalb nach dem methodenpluralistischen Ansatz ermittelt werden.

2.6.2. Die aktuelle Steuerbefreiungsbestimmung geht – mit identischem Wortlaut – auf das Steuergesetz vom 17. Dezember 1945 zurück (§ 12 Ziff. 4). Damals hielt der Regierungsrat in seiner Botschaft fest: "In Ziff. 4 wird das Vermögen und Einkommen der Kirchgemeinden, soweit es kirchlichen Zwecken dient, schlechthin von der Steuer befreit, also ohne Rücksicht auf die Art des Dienens für kirchliche Zwecke. Dies aus dem Grunde, weil nach geltendem Recht die von den Kirchgemeinden an den Staat und an Einwohner- und Ortsbürgergemeinden zu entrichtenden Steuern derart gering sind, dass sich die Veranlagung nicht lohnt" (Botschaft des Regierungsrats an den Grossen Rat zum Volksbegehren auf Abänderung des kantonalen Steuergesetzes und zum Entwurf eines neuen kantonalen Steuergesetzes vom 17.12.1945, S. 29). Der historische Gesetzgeber ging somit davon aus, dass sowohl unmittelbar als auch bloss mittelbar kirchlichen Zwecken dienendes Vermögen und Einkommen von der subjektiven Steuerpflicht der Kirchgemeinde ausgenommen ist. Dieser gesetzgeberische Wille ergibt sich auch in systematischer Hinsicht, waren doch im Gegensatz zur Regelung für die Kirchgemeinden die Einwohner- und Ortsbürgergemeinden zum damaligen Zeitpunkt ausdrücklich nur für das unmittelbar öffentlichen Zwecken dienende Vermögen und Einkommen steuerbefreit (vgl. § 12 Ziff. 3 des Steuergesetzes vom 17.12.1945). Die einschränkende Regelung betreffend die Einwohner- und Bürgergemeinden wurde mit der Totalrevision 1999 aufgehoben. Die heute geltenden Normen befreien Kanton und Einwohnergemeinden (die Bürgergemeinden wurden aufgehoben, G 2008 294) nicht nach dem Gesichtspunkt des mittelbaren oder unmittelbaren Dienens für öffentliche Zwecke; vielmehr besteht die Steuerbefreiung unter dem Vorbehalt, dass Kanton und Einwohnergemeinden für das Betreiben eigentlicher gewerblicher oder industrieller Unternehmungen steuerpflichtig sind (§ 70 Abs. 1 lit. b und c i.V.m. Abs. 2 und 3 StG). Damit sollte laut Botschaft die Wettbewerbsgleichheit gegenüber Privaten, die dieselben Leistungen anbieten, hergestellt werden (Botschaft des Regierungsrats an den Grossen Rat B 160 zum Entwurf einer Totalrevision des Luzerner Steuergesetzes vom 5.2.1999, online Version S. 138). Die zweckorientierte Steuerbefreiung der Kirchgemeinden blieb von der Totalrevision unberührt; der Gesetzgeber überführte die Steuerbefreiungsnorm im identischen Wortlaut vom bisherigen ins aktuelle Steuergesetz.

2.6.3. Diese Entwicklung vor Augen ist beachtlich, dass der tradierte Wortlaut von § 70 Abs. 1 lit. d StG von der historischen gesetzgeberischen Auffassung geprägt war, eine Veranlagung bei Kirchgemeinden würde sich ohnehin nicht lohnen. Diese Ansicht entspricht indes nicht den heutigen Verhältnissen. Der Finanzhaushalt der Kirchgemeinde A wird nunmehr – wie bei den Einwohnergemeinden auch – nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt (siehe § 1 Abs. 3 des Gesetzes über die Kirchenverfassung [SRL Nr. 187]; § 2 Abs. 2 des Gemeindegesetzes [GG; SRL Nr. 150]; §§ 33 ff. des Synodalgengesetzes über die römisch-katholischen Kirchgemeinden des Kantons Luzern [KGG; GS I/Nr. 40]) und sie tätigt gewinnorientierte und -bringende Investitionen, wie das Bauprojekt B mit einem Investitionsvolumen von rund Fr. y. 2.6.4. Die Kirchgemeinde A ist im Rahmen der römisch-katholischen Landeskirche 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 [KV; SRL Nr. 1]). Sie ist nach dem Vorbild der Einwohnergemeinde als öffentlich-rechtliche Gebietskörperschaft organisiert (siehe zur Organisationsstruktur die Vorgaben im Gesetz über die Kirchenverfassung [SRL Nr. 187]). Die öffentlich-rechtliche Anerkennung der Kirchgemeinden drückt die Bedeutung der römisch-katholischen Kirche im Kanton Luzern aus und zeitigt neben der staatlich vorgesehenen Organisationsstruktur weitere Wirkungen und Privilegien (z.B. Steuerhoheit [§ 80 Abs. 4 KV; § 236 Abs. 1 StG]). Kirchgemeinden der von der Verfassung öffentlich-rechtlich anerkannten Landeskirchen sind im Kanton Luzern von Verfassungs- und Gesetzes wegen Einwohnergemeinden gleichgestellt. Vorbehalten bleiben gesetzliche Sonderregelungen (zum Ganzen: LGVE 2015 IV Nr. 11 E. 5). Wird die Eingliederung der Kirchgemeinde in der kantonalen Staatsstruktur einerseits und der verfassungsrechtliche Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV; BGE 137 I 145 E. 2.1) andererseits in Betracht gezogen, lässt sich die äusserste Reichweite der Steuerbefreiung der Kirchgemeinden als eine Gebietskörperschaft erkennen: Sie wird durch die Vorbehaltsschranke, wie sie für die Einwohnergemeinden gilt, abgesteckt. Reingewinne und Reinvermögen von gewerblichen und industriellen Betrieben der Kirchgemeinde gehören somit von vornherein nicht zu den steuerbefreiten kirchlichen Zwecken (vgl. § 70 Abs. 2 und 3 StG).

2.6.5. Insoweit, als die unternehmerische Tätigkeit der Kirchgemeinden infrage steht, ist zudem der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuer zu beachten (Art. 27, Art. 94 Abs. 4, Art. 127 Abs. 2 BV), der verlangt, dass ein sich auf dem Markt betätigendes Unternehmen hinsichtlich der Besteuerung auf die gleiche Konkurrenzbasis zu stellen ist wie die übrigen Wirtschaftssubjekte (vgl. Greter, a.a.O., Art. 56 DBG N 33 und 38). Dem Grundsatz kommt insbesondere bei der Auslegung von Bestimmungen über Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht Bedeutung zu (Locher, a.a.O., Art. 56 DBG N 3 m.w.H.). Vor diesem Hintergrund ist denn auch die Ausnahme von der Steuerbefreiung im Sinn von § 70 Abs. 1 lit. d StG auszulegen. Von der Steuerbefreiung ausgeschlossen ist demnach die unternehmerische, d.h. auf Gewinnerzielung – und nicht auf blosse Verwaltung des eigenen Vermögens – ausgerichtete Teilnahme der Kirchgemeinden am wirtschaftlichen Verkehr, namentlich wenn sie am Markt Kunden akquiriert und als Konkurrentin auftritt. Dabei ist nicht massgeblich, ob der aus der unternehmerischen Betätigung resultierende Gewinn am Ende einer Transaktionskette tatsächlich für kirchliche Zwecke eingesetzt wird. M.a.W. muss die von der Beschwerdeführerin verfochtene Auslegung, auch das bloss mittelbare Dienen von erhaltenen oder erwirtschafteten Mitteln müsse für die Steuerbefreiung genügen, schon deshalb ausser Betracht fallen, weil damit jede Wirtschaftstätigkeit der Kirchgemeinde schlechthin steuerbefreit wäre. Das wiederum

wäre aber mit dem gesetzlichen Besteuerungsvorbehalt von vornherein nicht vereinbar.

2.6.6. Anhaltspunkte für die Grenzen der steuerbefreiten kirchlichen Zwecke von Kirchgemeinden im Sinn von § 70 Abs. 1 lit. d StG können sich sodann aus dem kirchlichen Aufgabenspektrum ergeben. Nach § 6 Abs. 1 der Verfassung der römisch-katholischen Landeskirche des Kantons Luzern (GS I/Nr. 1) 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. § 5 Abs. 2 KGG). Die Gemeindeordnung der Kirchgemeinde A umschreibt als Aufgaben der Kirchgemeinde im Wesentlichen die erwähnten gesetzlichen Pflichten. Darüber hinaus sorgt sie in Zusammenarbeit mit den kirchenrechtlichen Institutionen insbesondere für die Seelsorge, Gottesdienste, Verkündigung, Bildung, Diakonie und Gemeinschaftsbildung. Im Rahmen ihrer Möglichkeiten stellt sie die für die Erfüllung der Aufgaben erforderlichen Räumlichkeiten, die Verwaltung und die Finanzen bereit. Schliesslich unterhält und schützt sie kirchliche und kulturelle Güter (Art. 3 Abs. 3 Gemeindeordnung). Seelsorge, Gottesdienste, Verkündigung, Bildung, Diakonie und Gemeinschaftsbildung erfüllt sie im Geiste der Solidarität und im Einsatz für die Bewahrung der Schöpfung (Art. 3 Abs. 1 und 2 Gemeindeordnung). Insoweit durch Aktivitäten der Kirchgemeinde solche Aufgaben erfüllt werden sollen, werden ohne weiteres kirchliche Zwecke im Sinn des Steuergesetzes angestrebt bzw. erfüllt. Da die Kirchgemeinde wie jede juristische Person mit privilegierter Zwecksetzung ihr Vermögen verwalten muss, kann aus der Vermögensverwaltung allein nicht geschlossen werden, die Kirchgemeinde verfolge damit nicht kirchliche Zwecke, zumal sie für die Aufgabenerfüllung auf Finanzen angewiesen ist. Ein solcher Schluss wäre analog zur steuerlichen Praxis bei der Abgrenzung gegenüber der Erwerbstätigkeit natürlicher Personen auch dann unzulässig, wenn das Vermögen ganz oder teilweise in vermieteten Liegenschaften angelegt ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 18 DBG N 9). Gewerbliche Tätigkeiten hingegen fallen mit Blick auf § 70 Abs. 2 und 3 StG von vornherein nicht unter die blosse Verwaltung. Für Kriterien zur Abgrenzung von der Vermögensverwaltung zur Erwerbstätigkeit zufolge von Überbauung von Bauland und Grundstücksgeschäften einer Kirchgemeinde kann für die steuerliche Qualifikation aufgrund der wirtschaftlichen Identität der Sachverhalte auf die steuerliche Praxis zum Liegenschaftshandel gegriffen werden: Bei Überbauung eines Grundstücks, Aufteilung in Stockwerkeinheiten und anschliessendem Verkauf einzelner Wohnungen ist regelmässig Liegenschaftshandel anzunehmen (vgl. BGE 104 Ib 146). Die Praxis hat im Wesentlichen folgende Kriterien herausgebildet, die auf gewerbsmässiges Handeln schliessen lassen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 18 DBG N 20 ff. m.w.H.): Betreiben eines Unternehmens, wie es namentlich bei Grossprojekten gegeben ist, die auf eine kaufmännische Unternehmung schliessen lassen; Planmässiges, professionelles Vorgehen und Gewinnerzielungsabsicht durch Verkauf an Drittpersonen, Professionalität bei Nutzung von speziellem Fachwissen; Unternehmerische Initiative und Unternehmerrisiko, wie sie namentlich bei hohem Fremdkapitaleinsatz und werterhöhende Massnahmen durch Erschliessung, Parzellierung sowie Aufteilung in Stockwerkeigentum gegeben sind. Muss sich nach dem Gesagten die Steuerbefreiung für kirchliche Zwecke im Sinn von § 70 Abs. 1 lit. d StG an der blossen Vermögensverwaltung orientieren, die sich (eben) nicht als Erwerbstätigkeit qualifiziert, fallen demgegenüber Aktivitäten, welche die Anforderungen

an eine wirtschaftlich und steuerlich als Liegenschaftenhandel zu qualifizierende Tätigkeit erfüllen, unter die Steuerpflicht. Bei diesem Ergebnis, d.h. angesichts der streng wirtschaftlichen Anknüpfung der Steuerbefreiungsnorm, erweist sich die von der Dienststelle Steuern in Anwendung der Weisungen vorgenommene Auslegung als gesetzmässig.

2.7. 2.7.1. Indem die Kirchgemeinde ihre Baulandliegenschaft Z im Umfang von ca. y m<sup>2</sup> in enger Koordination mit den Partnern Stadt C und der Gesellschaft D, professionell zu einer modernen Wohnsiedlung mit zehn Mehrfamilienhäusern mit hoher Wohnqualität entwickelte, um es der Fremdnutzung zuzuführen, nach kaufmännischer Art eine optimale Mischung aus Verkauf und Vermietung von zu erstellenden Wohnungen erarbeitete, um durch Verkaufserlöse die partielle Refinanzierung und durch Vermietung einen nachhaltigen Ertrag zu ermöglichen, von der Stadt C Land zum Preis von über Fr. w zur Ermöglichung des Vorhabens zukaufte, ein Investitionsvolumen von annähernd Fr. x durch die Aufnahme von Darlehen finanzierte, 110 Wohneinheiten erstellte, davon 55 in Stockwerkeinheiten gliederte, die Wohnungen öffentlich ausschrieb und zu Marktpreisen verkaufte sowie 55 Einheiten vermietet(e), betreibt bzw. betrieb sie ein Unternehmen unter Einsatz von Arbeitskraft und Kapital am Liegenschaftsmarkt mit der planmässig umgesetzten Absicht, Gewinne im Verkaufsgeschäft zu erzielen; dabei trug sie schon aufgrund der hohen Fremdfinanzierung ein beachtliches unternehmerisches Risiko. Diese unternehmerische Tätigkeit qualifiziert sich zwanglos als gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel. Damit wird zugleich der auslegungskonform definierte steuerbefreite Rahmen von § 70 Abs. 1 lit. d StG überschritten, wobei offen bleiben kann, ob gar die Anforderungen von § 70 Abs. 2 und 3 StG gegeben sind. Das Gesamtprojekt erfüllt die – im Übrigen nicht kumulativ erforderlichen – Kriterien der Gewerbsmässigkeit im steuerlichen Sinn jedenfalls im Übermass. Insoweit, als die Beschwerdeführerin diesem Auslegungsergebnis sinngemäss entgegenhält, die Besteuerung für das Bauprojekt führe zu einer Ungleichbehandlung gegenüber anderen Gemeinden, die planmässig und professionell Bauland parzellierten und verkauften, ist ihre Argumentation nicht stichhaltig: Anders als bei den Einwohnergemeinden muss bei Kirchgemeinden für die Abgrenzung des steuerbefreiten vom steuerbaren Handeln nicht der Tatbestand von § 70 Abs. 2 und 3 StG gegeben sein. Ob dieser Tatbestand in den von der Beschwerdeführerin angeführten Beispielen gegeben war, lässt sich aufgrund der Beschwerdevorbringen nicht beurteilen. In casu würde das aber selbst im zutreffenden Fall am Auslegungsergebnis nichts ändern, denn für die Beschwerdeführerin mussten diese qualifizierten Anforderungen – wie gesagt – nicht geprüft werden. Im Übrigen beansprucht denn auch die Beschwerdeführerin nicht, gestützt auf den verfassungsmässigen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht von der Besteuerung ausgenommen zu werden. Ein solcher Anspruch müsste vorliegendenfalls schon daran scheitern, dass eine gesetzwidrige Praxis bei tatsächlich und rechtlich identischer Ausgangslage bestünde. Diese Voraussetzungen wären indes angesichts der unterschiedlichen Voraussetzungen einer Gegen Ausnahme zur Steuerbefreiung von Kirchgemeinden und Einwohnergemeinden gerade nicht gegeben.

2.7.2. Lediglich der Vollständigkeit halber bleibt darauf hinzuweisen, dass das Grundstück Z ursprünglich für die Nutzung neuer Kirchenzentren geplant war. Aufgrund der stagnierenden Bevölkerung und rückläufiger Zahlen bei den Katholiken teilte es die Kirchgemeinde dem Finanzvermögen zu. Es bildet damit Teil des Portfolios von Liegenschaften im Finanzvermögen der Kirchgemeinde, welche nicht unmittelbar für die Auftragserfüllung der Kirche notwendig sind bzw. kirchlichen Zwecken dient (Liegenschaftspolitik Finanzvermögen, Ziele und Strategien, Bericht und Antrag des Kirchenrates an den Grossen

Kirchenrat). Zwar bringt die Beschwerdeführerin vor, sie habe eine Vergabe-Kommission eingesetzt, welche die Stockwerkeinheiten nur an Käufer mit bestimmten persönlichen Eigenschaften zugewiesen habe. Das Anmeldeformular für die provisorische Reservation einer Eigentumswohnung weist darauf hin, dass bei mehreren Bewerbern für dasselbe Objekt eine Prioritätenordnung besteht. Beispielsweise haben steuerpflichtige Mitglieder einer Kirchgemeinde oder Mitarbeiter der Katholischen Kirche Vorrang. Darin ist jedoch keine Verfolgung kirchlicher oder sozialpolitischer Ziele (z.B. Vermietung von Sozialwohnungen) zu erblicken, welche trotz der formellen Zuordnung nahelegen würde, die Überbauung als unmittelbar für die Auftragserfüllung der Kirche notwendig zu betrachten. Obwohl die Steuerbefreiung nicht von vornherein nur auf Verwaltungsvermögen beschränkt sein darf (Reimann/Zuppinger/Schärfer, Komm. zum Zürcher Steuergesetz Bd. I, Bern 1961, § 16 N 19), korrespondiert die buchmässige Behandlung und die damit erfolgte Unterwerfung unter das Privatrecht immerhin mit der integralen steuerlichen Zuweisung zur gewerbmässigen Wirtschaftstätigkeit der Kirchgemeinde. 2.8. Zusammenfassend sprengt das Bauprojekt B den Rahmen schlichter Vermögensverwaltung zu Gunsten kirchlicher Aufgabenerfüllung bei Weitem. Die mit dem zum Finanzvermögen gehörenden Grundstück Z unter weitgehender Fremdfinanzierung entwickelte Liegenschaftshandelstätigkeit und die Marktteilnahme zu Konkurrenzpreisen machen die Kirchgemeinde in diesem Bereich zum gewöhnlichen Wettbewerbsteilnehmer. Damit bewegt sich die Beschwerdeführerin auf dem Boden des Privatrechts und begibt sich in Konkurrenz mit privatwirtschaftlichen Unternehmen. Solche wirtschaftliche Zweckverfolgung wird von der Steuerbefreiung im Sinn von § 70 Abs. 1 lit. d StG nicht erfasst. Für den Verkaufsgewinn aus dem Bauprojekt B sowie für das darin gebundene Kapital untersteht die Beschwerdeführerin somit ab der Steuerperiode 2010 der Steuerpflicht. 3. Nach alledem ist der angefochtene Entscheid zu bestätigen. Das führt zur Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.