

R-101-13

Entscheid

der II. Kammer

vom 6. Juni 2013

Mitwirkend: Vizepräsident Dr. G. Betschart (Vorsitz), lic. iur. U. Broder,
Ersatzmitglied lic. iur. B. Niedermann, juristische Sekretärin Dr. R. Wallimann

In Sachen

A.,

Rekurrentin

gegen

Römisch-katholische Kirchgemeinde B.,

Rekursgegnerin

betreffend

Zugehörigkeit zur Kirche

Katholische Kirche im Kanton Zürich

Rekurskommission
Hirschengraben 66
8001 Zürich
www.zh.kath.ch

Direktwahl 044 266 12 46
Fax 044 266 12 47
rekurskommission@zh.kath.ch

hat sich ergeben:

A. ist seit April 2004 in der Gemeinde C. wohnhaft. Seit ihrem Zuzug in diese Gemeinde wurde jährlich von ihr die Kirchensteuer erhoben, da sie bei der Gemeinde als zugehörig zur römisch-katholischen Konfession geführt wurde. Am 5. Januar 2013 hatte die Rekurrentin die Nichtzugehörigkeit zur römisch-katholischen Konfession bzw. den Austritt aus der römisch-katholischen Körperschaft erklärt, welche von der Kirchenpflege B. am 14. Januar 2013 zur Kenntnis genommen wurde. Mit Eingabe vom 22. Januar 2013 beantragt A. der Rekurskommission sinngemäss, es sei ihr die geleistete Kirchensteuer seit ihrem Zuzug in die Gemeinde C. bis und mit dem Jahr 2012, eventualiter zumindest für das Jahr 2012, zurückzuerstatten. Sie gehöre der Lutherischen Kirche in Deutschland an, wo sie auch Kirchensteuer bezahle. Der römisch-katholischen Kirche habe sie nie angehört; es müsse sich diesbezüglich um einen bei ihrem Zuzug entstandenen Irrtum handeln.

Der Präsident der katholischen Kirchengemeinde B. liess sich am 18. Februar 2013 per Mail vernehmen und teilte mit, obwohl die Kirchengemeinde keine rechtliche Verpflichtung sehe, sei sie bereit, der Rekurrentin die Kirchensteuer 2012 über einen Betrag von ca. Fr. 100.— zurückzuerstatten. Gemäss Auskunft der Kirchengemeinde B. hatte die von der Rekurrentin geleistete Kirchensteuer seit dem Jahr 2005 immer rund Fr. 100.— betragen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss § 10 des Reglements über Organisation und Verfahren der Rekurskommission der Römisch-katholischen Körperschaft des Kantons Zürich vom 1. Oktober 2009 (Organisationsreglement) entscheidet die Rekurskommission über Rekurse gegen Anordnungen kirchlich-körperschaftlicher Organe, die ihr durch die Kirchenordnung zur Entscheidung zugewiesen sind, wenn die Verletzung kirchlich-körperschaftlichen Rechts geltend gemacht wird. Nach § 9 des Organisationsreglements sind auf das Rekursverfahren die für das Verwaltungsgericht geltenden Bestimmungen des kantonalen Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) als subsidiäres Recht anwendbar. Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des Organisationsreglements.

1.2 Mit Rekurs an die Rekurskommission können laut Art. 47 lit. f der Kirchenordnung der Römisch-katholischen Körperschaft des Kantons Zürich vom 29. Januar 2009 (KO) unter anderem Einspracheentscheide der Kirchenpflegen in Steuersachen angefochten werden, wenn die Zugehörigkeit zur Kirche bestritten wird.

Sodann ist die Rekurskommission zuständig für die Behandlung von Rekursen gegen Anordnungen der Kirchgemeinden und Zweckverbände sowie ihrer Organe (Art. 47 lit. e KO).

1.3 Die Kirchgemeinden erheben nach Massgabe der für die Gemeinden geltenden Bestimmungen des unmittelbar anwendbaren kantonalen Steuergesetzes von ihren Mitgliedern und den juristischen Personen die Kirchensteuer (Art. 57 Abs. 1 KO).

Die Kirchenpflege entscheidet über Bestand und Umfang der Steuerpflicht. Ihr Entscheid kann unter Vorbehalt von Abs. 3 gemäss den Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes angefochten werden (Art. 57 Abs. 2 KO). Wird die Zugehörigkeit zur Kirche bestritten, kann bei der Kirchenpflege Einsprache erhoben werden. Der Einspracheentscheid ist bei der Rekurskommission der Körperschaft anfechtbar (Art. 57 Abs. 3 KO). Wo die Körperschaft für das Verfahren keine eigenen Bestimmungen erlässt, wendet sie das staatliche Recht sinngemäss als eigenes Recht an (Art. 57 Abs. 3 KO letzter Satz i.V.m. Art. 6 KO).

1.4 Nach § 201 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG) erheben die staatlich anerkannten Kirchgemeinden von den Angehörigen ihrer Konfession und den juristischen Personen die Kirchensteuer. In der Regel wird kein spezieller Entscheid über die Kirchensteuerpflicht gefällt, sondern diese wird im Rahmen des Bezugs der Staats- und allgemeinen Gemeindesteuern durch das Gemeindesteueramt erhoben (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 204, N. 2 ff.).

Gemäss § 204 StG entscheidet die zuständige Kirchenbehörde über Bestand und Umfang der Kirchensteuerpflicht. Ihr Entscheid kann gemäss den Bestimmungen, die für Entscheide über Gemeindesteuern gelten, weitergezogen werden. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn die Zugehörigkeit zur Kirche bestritten wird; in diesem Fall ist die Rekurskommission zuständig (vgl. Ziff. 1.3).

Die Rekurskommission ist somit in Steuersachen dann – und nur dann – zuständig, wenn ein aufgrund einer Einsprache beim zuständigen Steueramt bzw. bei der Kirchenpflege herbeigeführter Entscheid der Kirchenpflege gegen eine Steuereinschätzung zu beurteilen ist, bei dem die Zugehörigkeit zur Kirche in Frage steht. Damit ein solches Verfahren in Gang kommt, hat der Steuerpflichtige spätestens nach Erhalt der Schlussrechnung fristgerecht Einwendungen beim Gemeindesteueramt zu erheben, welches die Sache an die zuständige Kirchenpflege weiterzuleiten hat, damit letztere über Bestand und Umfang der Kirchensteuer entscheidet. Werden die Einwendungen unterlassen, wird die in der Einschätzung bzw. in der Schlussrechnung enthaltene Entscheidung über die Kirchensteuerpflicht rechtskräftig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 204 N. 4).

1.5 Vorliegend hat die Rekurrentin keine Einsprache gegen die Einschätzungsentscheide bzw. die Schlussrechnungen 2005-2011 des Gemeindesteueramts C. erhoben. Diese erwuchsen in Rechtskraft. Somit handelt es sich beim vorliegenden Rekurs nicht um einen solchen in Steuersachen gemäss § 204 StG in Verbindung mit Art. 57 Abs. 2 KO. Vielmehr hat die Rekurrentin gegenüber der Kirchgemeinde B. nach rechtskräftiger Einschätzung und Schlussrechnung geltend gemacht, es sei ihr die irrtümlich bezahlte Kirchensteuer aus Billigkeitsgründen zurückzuerstatten, was die Kirchgemeinde bis und mit Steuerperiode 2011 ablehnt. Der Rekurs ist damit als Rechtsmittel gegen eine allgemeine Anordnung einer Kirchgemeinde im Sinne von Art. 47 lit. e KO zu behandeln.

1.6 Was die Kirchensteuer für das Jahr 2012 betrifft, so wurde diese nach Auskunft des Gemeindesteueramts C. bisher erst provisorisch erhoben. Gegen eine provisorische Steuerrechnung kann kein Rechtsmittel erhoben werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 173 N. 13). Da somit noch kein anfechtbarer Einschätzungsentscheid betreffend Steuereinschätzung 2012 vorliegt (vgl. Ziff. 1.2), ist diesbezüglich kein Anfechtungsobjekt für einen Rekurs bei der Rekurskommission gegeben. Soweit der Rekurs die Kirchensteuer 2012 betrifft, ist darauf nicht einzutreten.

Im Übrigen ist auf den frist- und formgerecht eingereichten Rekurs einzutreten.

2.

2.1 Als Mitglied der Körperschaft gilt gemäss Art. 2 Abs. 1 KO jede Person, die

- a. nach der kirchlichen Ordnung Mitglied der Kirche ist,
- b. in einer Kirchgemeinde des Kantons Wohnsitz hat und
- c. nicht ausdrücklich ihren Austritt oder ihre Nichtzugehörigkeit zur Kirche erklärt hat.

Erklärungen über Austritt oder Nichtzugehörigkeit sind der Kirchenbehörde am Wohnsitz der betreffenden Person schriftlich einzureichen (Art. 2 Abs. 2 KO).

2.2 Voraussetzung der Kirchensteuerpflicht bildet nicht die Mitgliedschaft in der betreffenden Kirchgemeinde, sondern nur die Zugehörigkeit zur gleichen Religionsgemeinschaft. Massgeblich ist dabei die rechtliche Mitgliedschaft, nicht die geistige Verbundenheit mit einer bestimmten Konfession (BGE 98 Ia 405; RB 1998 Nr. 152; Peter Karlen, Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Schweiz, Diss. Zürich 1988, S. 357; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 201, N. 11 ff., m.w.H.).

2.3 Aus der Glaubens- und Gewissensfreiheit gemäss Art. 15 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) ergibt sich, dass niemand gehalten ist, Steuern zu bezahlen, welche für eigentliche Kultuszwecke einer Religionsgemein-

schaft, welcher er nicht angehört, auferlegt werden (BGE 128 I 317, E. 2.1). Jedermann hat das Recht, aus einer Religionsgemeinschaft auszutreten; der Austritt muss jederzeit möglich sein und darf nicht durch schikanöse Vorschriften erschwert oder unnötig verzögert werden. Die Kirchen dürfen jedoch eine klare Äusserung verlangen, aus welcher der Wille, der Kirche nicht mehr anzugehören, eindeutig hervorgeht (BGer, 12.11.2008, 2C_382/2008, E. 3.1; 16.11.2007, 2P.321/2006, E. 4.2; BGE 104 Ia 79, E. 3).

3.

3.1 Gemäss Kreisschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinderäte, Kirchenpflegen und Gemeindesteuerämter über die Kirchensteuerpflicht vom 18. November 1998 (Zürcher Steuerbuch Teil I Nr. 36/500) bezieht das Gemeindesteueramt die Kirchensteuer der anerkannten Kirchgemeinden. Der Steuerbezug durch das Gemeindesteueramt stützt sich in der Regel auf die Angaben der Einwohnerkontrolle. Aufgrund dieser Angaben wird die Konfession ins Steuerbezugsregister eingetragen (Ziff. E. I., Rz. 26 und 27).

3.2 Die Steuerveranlagung wird formell rechtskräftig, wenn die Rechtsmittelfrist unbenutzt verstrichen ist. Formell rechtskräftige Verfügungen erwachsen grundsätzlich in materielle Rechtskraft, wenn die Veranlagung formgerecht und im gesetzlichen Verfahren erfolgt ist. Ist ein Steuerpflichtiger mit einer Veranlagung nicht einverstanden, hat er sich grundsätzlich mit den ordentlichen Rechtsmitteln fristgerecht zur Wehr zu setzen (Markus Reich, Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2009, § 24 N. 111 m.w.H.). Dies gilt auch für die Berechnung der Steuer in der Schlussrechnung (§ 178 StG). Eine rechtskräftige Veranlagung ist aus Gründen der Rechtssicherheit grundsätzlich unabänderbar und sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Behörden verbindlich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 155-162, N. 4). Ist eine Steuer rechtskräftig veranlagt, ist sie grundsätzlich geschuldet – unabhängig davon, ob sie materiell richtig ist oder nicht.

4. Die Rückerstattung einer Steuer setzt voraus, dass die Rechtskraftwirkung der Veranlagung aufgehoben wird. Eine Aufhebung der Rechtskraft ist im Steuerverfahren mit Revision gemäss §§ 155 ff. StG möglich. Für die Durchführung eines Revisionsverfahrens ist die Rekurskommission jedoch nicht zuständig (vgl. Ziff. 1.4). Ein Revisionsbegehren wäre bei den für die Steuereinschätzung zuständigen Stellen innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes zu erheben gewesen (§ 156 StG). Soweit die Rekurrentin allenfalls sinngemäss eine Revision der Einschätzungen 2005 bis 2011 geltend macht, kann somit auf den Rekurs mangels Zuständigkeit der Rekurskommission nicht eingetreten werden. Immerhin ist anzumerken, dass ein Revisionsgrund voraussichtlich ohnehin schon daher nicht bestanden hätte, weil der Steuerpflichtigen die vorliegend erheblichen Tatsachen bereits bei Eröffnung der jeweiligen Einschätzungsverfügungen bzw. Schlussrechnungen bekannt waren.

5.

5.1 Ist eine Verfügung nichtig, entfaltet sie von vornherein keine Rechtswirkungen, und es geht ihr jegliche Verbindlichkeit ab. Die Nichtigkeit einer Verfügung ist jederzeit von Amtes wegen von jeder rechtsanwendenden Behörde und gegenüber jedermann zu beachten (BGE 118 Ia 336, E. 2a). Nichtigkeit ist nur anzunehmen, wenn der Mangel einer Verfügung besonders schwer wiegt, er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar war und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (vgl. etwa BGer, 23.5.2007, 2A.710/2006, E. 3.4).

5.2 Im Rahmen der Steuerveranlagung fallen als Nichtigkeitsgründe hauptsächlich schwerwiegende Verfahrensfehler sowie die Unzuständigkeit der Behörde in Betracht (BGer, 17.12.2003, 2P.246/2003, E. 6.1 m.w.H.; Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, § 26 Rz. 4, auch zum Folgenden). Als schwerwiegender Verfahrensfehler gilt im Allgemeinen der Umstand, dass der Betroffene keine Gelegenheit hatte, am Verfahren teilzunehmen, oder das Fehlen der gesetzlich vorgeschriebenen Form der Eröffnung (BGer, 30.4.2003, 2A.582/2002, E. 2a). Inhaltliche Mängel haben nur in seltenen Ausnahmefällen die Nichtigkeit einer Verfügung zur Folge. Die unrichtige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts kann auch in einem vom Untersuchungsgrundsatz beherrschten Verfahren nicht ohne weiteres als schwerwiegender Verfahrensfehler gewertet werden. Ein solcher wäre in diesem Zusammenhang höchstens dann anzunehmen, wenn die verfügende Behörde den ihr durch die *Offizialmaxime* auferlegten Pflichten überhaupt nicht nachgekommen wäre.

5.3 Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren wird vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht (vgl. § 138 StG). Daraus ergibt sich für die Steuerbehörde die Pflicht, den für den Einschätzungsentscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und ihm nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat (vgl. RB 1987 Nr. 35). Die Steuerbehörde darf jedoch davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige alle Umstände, die zu seinen Gunsten sprechen, von sich aus vorbringt (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 25).

6.

6.1 Die Rekurrentin wurde in ihrer Wohnsitzgemeinde als zugehörig zur Römisch-katholischen Kirche geführt, obwohl sie nach eigenen glaubhaften Angaben evangelischer Konfession und Mitglied der evangelischen Gemeinde D. ist, was auch einer Bestätigung der betreffenden Gemeinde in E. vom 14. Dezember 2012 zu entnehmen ist. Es ist aus den Akten nicht ersichtlich, ob die Tatsache, dass das Gemeindesteuernamt C. davon ausgegangen ist, dass sie römisch-katholischer Konfession ist, darauf zurückzuführen ist, dass die Rekurrentin selber bei ihrem Zuzug irrtümlich eine falsche Angabe gemacht hat oder ob dies auf

einem Fehler der Einwohnerbehörde beruht. Dies kann jedoch offen bleiben und bedarf keiner weiteren Abklärungen. Es hätte nämlich in jedem Fall der Rekurrentin im Rahmen ihrer steuerrechtlichen Mitwirkungspflicht obliegen, die jeweiligen Einschätzungen des Gemeindesteueramts zu überprüfen und gegen die Erhebung der Kirchensteuer fristgerecht Einsprache zu erheben, wodurch die fehlerhafte Annahme des Gemeindesteueramtes ohne weiteres hätte behoben werden können. Da sie dies unterlassen hat, sind die jeweiligen Einschätzungen in Rechtskraft erwachsen und könnten nachträglich nur noch bei Vorliegen der oben (Ziff. 4) angeführten Gründe aufgehoben werden. Es kann bei der irrtümlichen Annahme, die Rekurrentin sei römisch-katholisch, und der darauf beruhenden Steuereinschätzung nicht von einem so schwerwiegenden Verfahrensfehler ausgegangen werden, welcher zu einer Nichtigkeit der Einschätzung führen würde. Da auch keine weiteren Gründe für die Aufhebung der rechtskräftigen Einschätzung ersichtlich sind, besteht keine Handhabe, eine Rückerstattung der Kirchensteuer für die Jahre 2005 bis 2011 anzuordnen.

6.2 Was die Kirchensteuer für das Jahr 2012 betrifft, so wurde diese nach Auskunft des Gemeindesteueramts C. bisher erst provisorisch erhoben, weshalb auf den diesbezüglichen Rekurs nicht einzutreten ist (vgl. Ziff. 1.6). Dennoch ist folgendes dazu festzuhalten:

Die Rekurrentin hat am 5. Januar 2013 ihre Nichtzugehörigkeit zur römisch-katholischen Konfession erklärt. Grundsätzlich gilt, dass die Rekurrentin somit für das gesamte Jahr 2012 noch als zugehörig zur römisch-katholischen Kirche gelten muss (Art. 2 KO). Die Rekurrentin hat jedoch nunmehr den Nachweis erbracht, dass es sich bei ihrer angenommenen Zugehörigkeit zur römisch-katholischen Kirche um einen Irrtum handelt, welcher wohl auf eine fehlerhafte Anmeldung bei der Einwohnerkontrolle bei ihrem Zuzug zurückzuführen ist. Somit erscheint es als unbillig, die Rekurrentin für die noch nicht rechtskräftig veranlagte Steuer für das Jahr 2012 auf diesem rein formellen Irrtum zu behaften. Im Ergebnis deckt sich dies auch mit der Stellungnahme der Kirchgemeinde B., in welcher sie in Aussicht stellte, aus Billigkeitsgründen für die noch nicht rechtskräftige Steuereinschätzung für das Jahr 2012 von der Erhebung der Kirchensteuer absehen zu wollen, bzw. sich damit einverstanden erklärte, die bereits provisorisch erhobene Kirchensteuer zurückzuerstatten. Sollte die Kirchensteuer mit der definitiven Einschätzung dennoch erhoben werden, wird die Rekurrentin beim Gemeindesteueramt Einsprache erheben müssen, wonach die Kirchenpflege einen anfechtbaren Entscheid betreffend Zugehörigkeit zur Kirche für das Jahr 2012 im Sinne von Art. 57 Abs. 2 und 3 KO erlassen wird, welcher gegebenenfalls dann bei der Rekurskommission wiederum anfechtbar ist.

Aus den genannten Gründen ist der Rekurs abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Demnach erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]