

R-103-10

## Entscheid

der II. Kammer

vom 24. November 2010

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

In Sachen

**A.**

Rekurrent

gegen

**Römisch-katholische Kirchgemeinde Y.**

Rekursgegnerin

betreffend

Anordnung einer Kirchgemeinde (Art. 47 lit. e KO)

### Katholische Kirche im Kanton Zürich

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

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

Entscheid  
R-103-10  
Seite 1 von 8

**hat sich ergeben:**

A. ist in der Gemeinde X. wohnhaft. Für die Steuerperiode vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2005 auferlegte das Gemeindesteuernamt X. dem Rekurrenten eine Kirchensteuer von Fr. 11'774.20. Die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 sowie die Schlussrechnung für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 erwachsen in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 6. September 2008 teilte der Rekurrent der Römisch-katholischen Kirchgemeinde Y. mit, er sei am 30. Mai 1988 aus der Römisch-katholischen Kirche ausgetreten, und ersuchte um Rückerstattung der „für das Steuerjahr 2005 irrtümlich bezahlte(n) Kirchensteuer von CHF 11'774.20“.

Die Kirchenpflege Y. lehnte das Ersuchen mit Schreiben vom 8. November 2008 ab. Am 12. Februar 2009 richtete der Rekurrent ein sinngemässes Wiedererwägungsgesuch an die Kirchgemeinde Y., auf welches die Kirchenpflege am 3. April 2009 nicht eintrat. Daraufhin wandte sich der Rekurrent mit Schreiben vom 30. April 2009 an die Zentralkommission der Römisch-katholischen Kirche im Kanton Zürich, welche sich am 19. August 2009 als zur Beurteilung des Ersuchens nicht zuständig erklärte. Nach weiterem Schriftverkehr lehnte die Kirchenpflege Y. das Ersuchen des Rekurrenten um Rückerstattung der Kirchensteuer 2005 am 20. April 2010 erneut ab.

Mit Rekurs vom 15. Mai 2010 beantragte A. der Rekurskommission sinngemäss, der Entscheid der Kirchgemeinde Y. sei aufzuheben und es sei ihm die Kirchensteuer 2005 im Betrag von Fr. 11'774.20 rückzuvergüten.

Die Kirchgemeinde Y. reichte der Rekurskommission am 23. Juni 2010 ihre Vernehmlassung ein. Der Rekurrent nahm dazu mit Eingabe vom 31. Juli 2010 Stellung. Mit Schreiben vom 15. Juli 2010 ersuchte die Rekurskommission das Gemeindesteuernamt X. im Rahmen eines Amtsberichts um eine Kopie der ersten Seite der Steuererklärung 2005 des Rekurrenten, welche ihr am 13. August 2010 elektronisch zugestellt wurde. Des Weiteren holte die Rekurskommission eine Rechtskraftbescheinigung der Steuereinschätzung sowie der Schlussrechnung 2005 ein. Mit Schreiben vom 14. Oktober 2010 erhielten die Parteien sodann Gelegenheit zur Stellungnahme bis 4. November 2010 zu verschiedenen Aktenstücken (act. 6, 9, 14 sowie 19). Die Parteien liessen die ihnen dazu angesetzte Frist ungenutzt verstreichen.

### **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 Gemeindesteuernamt erhoben (Felix Richner/Walter

Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.A., Zürich 2006, § 204, Rz. 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 der Rekurrent keine Einsprache gegen den Einschätzungsentscheid bzw. die Schlussrechnung 2005 des Gemeindesteueramts X. erhoben. Diese erwachsen 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 der Rekurrent gegenüber der Kirchgemeinde Y. nach rechtskräftiger Einschätzung und Schlussrechnung geltend gemacht, es sei ihm die aus seiner Sicht irrtümlich bezahlte Kirchensteuer aus Billigkeitsgründen zurückzuerstatten, was die Kirchgemeinde abgelehnt hat. Der Rekurs ist damit als Rechtsmittel gegen eine allgemeine Anordnung einer Kirchgemeinde im Sinne von Art. 47 lit. e KO zu behandeln.

Auf den im Übrigen frist- und formgerecht eingereichten Rekurs ist 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 Rz. 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 Religionsgemeinschaft, 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).

**2.4** Der Rekurrent hat unbestrittenermassen im Mai 1988 gegenüber seiner damaligen Kirchgemeinde Z. ausdrücklich seinen Austritt aus der Römisch-katholischen Kirche erklärt. Nach seinem Zuzug in die Gemeinde X. hat er bei der Anmeldung auf der Einwohnerkontrolle unter der Rubrik „Konfession“ „Römisch-katholisch“ angekreuzt. Ob dies zum damaligen Zeitpunkt rechtlich als Erklärung, der Römisch-katholischen Kirche wieder anzugehören, zu werten war, kann – wie nachfolgend darzulegen sein wird – offen bleiben.

### **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, Rz. 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 damit der Rekurrent allenfalls sinngemäss eine Revision der Einschätzung geltend macht, kann auf den Rekurs mangels Zuständigkeit der Rekurskommission nicht eingetreten werden. Immerhin ist anzumerken, dass ein Revisionsgrund voraussichtlich ohnehin schon daher nicht bestanden hätte, weil dem Steuerpflichtigen die vorliegend erheblichen Tatsachen bereits bei Eröffnung der Einschätzungsverfügung und der Schlussrechnung 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 Untersu-

chungsgrundsatz 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.**

Bezüglich der Einschätzung des Rekurrenten für das Jahr 2005 durch das Gemeindesteueramts X. bestehen keine schwerwiegenden Verfahrensfehler, welche zur von Amtes wegen zu beachtenden Nichtigkeit der Einschätzung führen würden. Die Erhebung der Kirchensteuer ist darauf zurückzuführen, dass der Rekurrent nach eigenen Angaben bei seinem Zuzug in die Gemeinde X. bei der Anmeldung auf der Einwohnerkontrolle erklärt hatte, er sei römisch-katholisch, was grundsätzlich aufgrund der Weisung der Finanzdirektion zur Annahme führen durfte, er gehöre der Römisch-katholischen Kirche im Kanton Zürich an. Es spricht zwar vieles dafür, dass das Gemeindesteueramts X. im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht infolge der Angabe in der Steuererklärung 2005, wo der Rekurrent unter der Rubrik „Konfession“ erklärte, er sei konfessionslos, weitere Abklärungen hätte treffen müssen. Insbesondere ist nach der Weisung der Finanzdirektion (zit. in E. 3.1) bei unterschiedlichen Angaben in der Steuererklärung und bei der Einwohnerkontrolle ein Entscheid der zuständigen Kirchenpflege herbeizuführen (vgl. E. II., Rz. 30). Das Vorliegen eines Veranlagungsfehlers des Gemeindesteueramts abschliessend zu klären, kann jedoch nicht Gegenstand der Beurteilung der Rekurskommission sein. Erheblich ist für das vorliegende Verfahren einzig, dass eine allfällige mangelhafte Sachverhaltsabklärung im hier zu beurteilenden Fall keinen schweren Mangel darstellt, welcher zur Nichtigkeit der Verfügung führen würde. Der Mangel kann schon deshalb nicht als schwer bezeichnet werden, weil er zumindest teilweise auf die fehlerhafte Anmeldung durch den Rekurrenten bei der Einwohnerkontrolle zurückzuführen ist und somit nicht darauf beruht, dass die Steuerbehörde ihrer Untersuchungspflicht überhaupt nicht nachgekommen wäre. Demgegenüber wäre der Fehler für den Steuerpflichtigen selbst bereits bei einer kurzen Prüfung der Schlussrechnung leicht zu erkennen gewesen und hätte durch eine rechtzeitige Einsprache beim Gemeindesteueramts ohne weiteres behoben werden können. Für die Korrektur solcher Versehen sind im Steuerverfahren ordentliche Rechtsmittel

vorgesehen, und es wäre dem Rekurrenten obliegen und ihm auch möglich und zumutbar gewesen, die Schlussrechnung innert Frist anzufechten. Die Geltendmachung eines Rückforderungsanspruchs kann in Fällen wie dem vorliegenden nicht dazu dienen, einen Veranlagungsfehler zu korrigieren (Zweifel/Casanova, § 29, Rz. 81). Überdies hat der Rekurrent im folgenden Jahr 2006 eine Einsprache hinsichtlich seiner Konfessionszugehörigkeit erfolgreich erhoben.

Es ist damit kein Grund ersichtlich, die Nichtigkeit der Einschätzung anzunehmen. Die Verbindlichkeit der Veranlagung schliesst somit auch einen Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung aus.

## **7.**

An diesem Ergebnis vermögen auch die weiteren Vorbringen des Rekurrenten nichts zu ändern. Insbesondere ist die Frage der Rückerstattung der Kirchensteuer keine Angelegenheit der Römisch-katholischen Glaubenslehre. Die Erhebung der Kirchensteuer hat wie jedes staatliche Handeln im Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften zu erfolgen. Für die Veranlagung bzw. Rückerstattung der Kirchensteuer gelten die allgemeinen Vorschriften des kantonalen Steuergesetzes. Mit Blick auf das Erfordernis der Rechtssicherheit und das verfassungsmässige Gleichbehandlungsgebot kann eine rechtskräftig veranlagte und bezogene Kirchensteuer gleich jeder anderen Steuer ausschliesslich aus den genannten Gründen, d.h. bei Nichtigkeit der Veranlagung oder aufgrund des Bestehens und korrekten Geltendmachens eines Revisionsgrundes, rückerstattet werden. Den Kirchgemeinden steht darüber hinaus von Gesetzes wegen kein Spielraum zu, eine Steuerrückerstattung zu gewähren.

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.

[...]