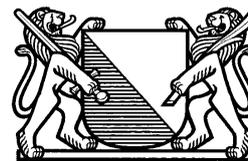


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ES.2019.1

Entscheid

7. Mai 2019

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

Rekursgegner,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

betreffend
Erbschaftssteuer

hat sich ergeben:

A. Am 5. Februar 2016 verstarb B im Alter von 85 Jahren. In ihrem Testament liess sie nicht nur verschiedenen steuerbefreiten Organisationen, sondern auch insgesamt fünf Neffen und Nichten Barlegate von jeweils Fr. 10'000.- zukommen. Einer dieser Vermächtnisnehmer war A (nachfolgend der Rekurrent).

Mit Verfügung vom 14. September 2018 auferlegte das kantonale Steueramt (Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer) dem Rekurrenten sowie zwei Nichten der Erblasserin Erbschaftssteuern von jeweils Fr. 1'000.-. In Bezug auf einen weiteren Neffen und eine weitere Nichte ging die Steuerbehörde von steuerfreien Beträgen infolge Patenschaft aus. Insgesamt resultierte damit für drei Vermächtnisnehmer eine Gesamtsteuer von Fr. 3'000.-.

B. Die hiergegen vom Rekurrenten am 19. September 2018 erhobene Einsprache, mit welcher dieser geltend gemacht hatte, er sei ebenfalls ein Patenkind der Erblasserin gewesen, weshalb auch das ihm ausgerichtete Barlegat von Fr. 10'000.- im steuerfreien Bereich liege, wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 8. Januar 2019 ab. Es hielt dafür, die Voraussetzungen für die Gewährung des Steuerfreibetrags für Patenkinder seien in seinem Fall nicht erfüllt.

C. Mit Rekurs vom 10. Januar 2019 beantragte der Rekurrent, ihn als Patenkind zu anerkennen und ihm deshalb die auferlegte Erbschaftssteuer zu erlassen.

In seiner Rekursantwort vom 15. Februar 2019 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rechtsmittels.

Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels hielten die Parteien mit Replik vom 9. März 2019 und Duplik vom 25. März 2019 an ihren Anträgen fest.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Gemäss § 43 Abs. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986/13. September 2010 (ESchG) kann der Steuerpflichtige gegen den Einspracheentscheid beim Steuerrekursgericht erheben. Laut § 43 Abs. 3 ESchG sind die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer sinngemäss anwendbar (§§ 147 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997; StG).

2. a) Nach § 3 Abs. 1 ESchG unterliegen der Erbschaftssteuer alle Vermögensübergänge (Erbfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen. Zu den steuerbaren Vermögensübergängen gehören insbesondere auch Vermächnisse (§ 3 Abs. 2 ESchG). Steuerpflichtig ist der Empfänger des übergehenden Vermögens (§ 8 Abs. 1 ESchG).

b) Unter dem Randtitel "Steuerfreie Beträge" gewährt § 21 ESchG verschiedene Abzüge von den steuerbaren Vermögensübergängen, so Fr. 15'000.- für das Stief-, Paten- oder Pflegekind des Erblassers (Abs. 1 lit. d).

c) Im Streit liegt hier der Patenkindabzug. Im alten Gesetz betreffend die Erbschaftssteuer von 1870 wurde lediglich für Taufpaten ein Abzug gewährt. Im geltenden Recht sind demgegenüber alle Patenkinder erfasst. Eine Taufhandlung wird somit nicht (mehr) vorausgesetzt. Patenschaft in diesem Sinn wird in der Lehre definiert als Rechtsbeziehung, die im Bereich der zürcherischen Landeskirchen durch autonomes Staatskirchenrecht, bei den übrigen staatlich anerkannten Kirchgemeinden und den privatrechtlich organisierten religiösen Körperschaften christlicher Konfession – sog. Freikirchen – durch inneres Kirchenrecht geordnet wird. Diese durch das Kirchenrecht geordnete und durch das Herkommen entstandene Verbundenheit des Paten zum Patenkind wird als eine solche betrachtet, die der entfernteren Verwandtschaft ähnlich ist (Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 21 N 12).

3. a) aa) Dass ihm der Patenkindabzug zusteht, begründete der Rekurrent im Veranlagungsverfahren wie folgt (vgl. Schreiben vom 2. Oktober 2017 [Eingang Steueramt]; T-act. 2). Die drei ersten im Testament der Erblasserin aufgeführten Vermächtnisnehmer – darunter an erster Stelle er selbst – seien deren Patenkinder, wobei die an zweiter und dritter Stelle Aufgeführten dies mit ihren Taufscheinen nachweisen könnten. Bei ihm sei der Nachweis etwas schwieriger. Dass auch er ein Patenkind der Erblasserin gewesen sei, könne er aber mit dem am 26. September 2017 verfassten Scheiben seines Bruders Samuel Mühlemann, Pfarrer der evangelisch-reformierten Landeskirche, glaubhaft belegen.

bb) In letzterem Schreiben bestätigt der Bruder des Rekurrenten zuhanden des Steueramts Folgendes:

Ihre Herkunftsfamilie habe der Schweizerischen Pfingstmission (kurz SPM) und damit einer Freikirche angehört. Die Letztere pflege die Tradition der Erwachsenentaufe. Sein Bruder sei deshalb wie alle Geschwister als Säugling bloss "eingesegnet" worden. Bei diesem Anlass werde dem Säugling eine Gotte und ein Götti als exklusive Vertrauensperson zugeordnet. Die Gotte seines Bruders sei von Anfang an die verstorbene B gewesen, also die Schwester ihres Vaters. Zum Akt der "Einsegnung" werde keine Urkunde ausgestellt. Sein Bruder sei dann als junger Erwachsener getauft worden. Hiervon existiere eine Urkunde, auf welcher aber keine Taufzeugen genannt würden, weil der erwachsene Täufling ja keine solchen mehr benötige. B habe die Patenschaft immer sehr ernst genommen und sei mit der Familie ihres Bruders immer eng verbunden gewesen; nicht zuletzt, weil sie selber unverheiratet und kinderlos geblieben sei. Sie habe ihr Gottenkind (den Rekurrenten) wegen der engen Verbundenheit dann auch als Willensvollstrecker eingesetzt.

cc) Nachdem der Steuerkommissär den Patenkindabzug in der Verfügung vom 14. September 2018 in Bezug auf den Rekurrenten ohne weitere Begründung verweigert hatte, verwies der Letztere in der Einsprache erneut auf das Bestätigungsschreiben seines Bruders und machte geltend, es sei gesetzwidrig, wenn nur Patenschaften im Zusammenhang mit landeskirchlichen Taufen anerkannt würden.

dd) Im Einspracheentscheid erwog das kantonale Steueramt unter Verweis auf die vorstehend (E. 2c) erwähnte Literaturstelle, Voraussetzung für den Patenkindabzug sei im vorliegenden Fall, dass das innere Recht einer privatrechtlich organisier-

ten religiösen Körperschaft christlicher Konfession (gemeint ist also das innere Recht der SPM) eine Rechtsbeziehung zwischen einem Paten und dem Patenkind regle, welches einem Paten Pflichten gegenüber seinem Patenkind auferlege. Sei der Rekurrent eingeseignet worden, bedeute dies einerseits zwar, dass er als Kind in der christlichen Gemeinde willkommen geheissen worden sei; andererseits aber auch, dass er im Lauf des Heranwachsens frei habe entscheiden können, ob und wann er den Bund mit Gott eingehen möchte. Sein Bruder bestätige nun zwar, dass bei der Einsegnung die Erblasserin dem Rekurrenten als Vertrauensperson zugeordnet worden sei. Es fehle damit aber der Nachweis, dass ein inneres Recht der Religionsgemeinschaft der Erblasserin in ihrer Funktion als Vertrauensperson bestimmte Pflichten gegenüber dem Kind auferlegt habe. Eine enge Verbundenheit gegenüber dem Patenkind genüge nicht, um den Steuerfreibetrag für Patenkinder geltend machen zu können.

ee) Rekursweise macht der Rekurrent geltend, dass seine Eltern zur Zeit der Patenschaft, wie auch danach bis zu ihrem Tod, nicht nur der SPM, sondern auch der Evangelischen Landeskirche des Kantons Thurgau angehört hätten. Damit sei auch deren Verständnis bezüglich Rechte und Pflichten der Patenschaft von der Landeskirche geprägt gewesen. Vor diesem Hintergrund sei er später auch in der Landeskirche konfirmiert worden. Soweit in der diesbezüglichen Bestätigung der Kirchgemeinde ein Taufdatum genannt werde, sei damit die Einsegnung in der Pfingstgemeinde gemeint. Die von der Einsprachebehörde verlangte Rechtsbeziehung beschränke sich im evangelischen Kirchenrecht im Wesentlichen darauf, dass die Paten und Patinnen versprechen würden, die Eltern darin zu unterstützen, das Kind im christlichen Glauben zu erziehen. Dabei müsse nicht einmal jeder Pate bzw. jede Patin Mitglied der evangelischen Kirche sein. Damit relativiere sich aber die von der Steuerbehörde verlangte Rechtsbeziehung, weil die evangelische Kirchenordnung ausserhalb der evangelischen Kirche kaum anwendbar sei. Art. 8 BV besage zudem, dass niemand aufgrund seiner religiösen Überzeugung diskriminiert werden dürfe; mithin sollten vor dem Gesetz alle Paten und Patinnen gleich sein.

ff) Die Vorinstanz entgegnet in der Rekursvernehmlassung, dass es bei der Patenschaft um eine höchstpersönliche Rechtsbeziehung zwischen Patenkind und Paten gehe, welche Recht und Pflichten gegenüber dem Kind begründeten. Vorliegend gehe es nicht um die Beziehung zwischen dem Rekurrenten und seinen Eltern, sondern um diejenige zwischen ihm und der Verstorbenen. Insoweit bleibe es dabei, dass kein Nachweis erbracht worden sei, dass die Letztere bei der Einsegnung des Rekur-

renten Rechte und Pflichten übernommen habe. Eine Verletzung des Diskriminierungsverbots läge nur vor, wenn die Begründung eines Patenschaftsverhältnisses auf bestimmte Konfessionen oder Glaubensgemeinschaften beschränkt wäre, obwohl das jeweilige innere Recht der Religionsgemeinschaft eine rechtliche Beziehung zwischen dem Patenkind und dem Paten vorsehe und die Ausgestaltung entsprechender Rechte und Pflichten regle. Letzteres sei hier aber nicht der Fall, denn eine Rechtsbeziehung innerhalb der Freikirche sei nicht nachgewiesen. Insgesamt sei festzuhalten, dass die Voraussetzung für die Entstehung der Rechtsbeziehung die Freikirche zu setzen habe. Angehörige von Religionsgemeinschaften, die keine Rechte und Pflichten von Paten im inneren Kirchenrecht vorsehen würden oder auch Atheisten, würden gegenüber der Freikirche nicht bessergestellt.

b) Die vorliegende Sachverhaltskonstellation ist insoweit eine besondere, als die Herkunftsfamilie des Rekurrenten nicht allein der evangelischen Landeskirche angehörte, sondern zusätzlich der SPM zugewandt war.

aa) Was zunächst die evangelische Landeskirche anbelangt, wird das Thema Patenschaft im evangelischen Kirchenrecht allein im Zusammenhang mit der Kindertaufe geregelt. So ist etwa der Kirchenordnung der Evangelisch-reformierten Landeskirche des Kantons Zürich vom 17. März 2009 hierzu Folgendes zu entnehmen:

a. Taufe

Art. 45 ¹ In der Taufe wird Gottes Ja zum einzelnen Menschen bezeugt. Sie ist Ausdruck für dessen Zugehörigkeit zur Gemeinde Jesu Christi. Bedeutung
und Form

² Die Taufe von Kindern oder Erwachsenen erfolgt gemäss dem Zeugnis des Neuen Testaments auf den Namen Gottes des Vaters, des Sohnes und des Heiligen Geistes.

³ Die Taufe wird nur einmal vollzogen. Die in einer anderen Kirche empfangene Taufe wird anerkannt.

⁴ Die Taufe wird von einer Pfarrerin oder einem Pfarrer vollzogen.

Art. 46²⁶ ¹ Die Taufe findet in einem Gemeindegottesdienst statt. Die Gemeinde bezeugt durch ihre Anwesenheit ihre Mitverantwortung für das Leben der Getauften und nimmt sie in ihre Fürbitte auf. Ort

² Die Pfarrerin oder der Pfarrer kann die Taufe in begründeten Fällen ausserhalb des Gemeindegottesdienstes vornehmen.

³ Erfolgt eine Taufe nicht in der Kirchgemeinde am Wohnsitz der getauften Person, so ist dies dem Pfarramt am Wohnsitz mitzuteilen.

Art. 47 ¹ Die Eltern versprechen, ihr Kind im evangelischen Glauben zu erziehen. Eltern
und Paten

² Die Paten sind Vertrauenspersonen des Kindes. Sie begleiten Eltern und Kind in Fragen des evangelischen Glaubens.

³ Mindestens ein Elternteil gehört einer evangelischen Kirche an. Mindestens eine Patin oder ein Pate ist mündiges Mitglied einer christlichen Kirche. Fehlt eine dieser Voraussetzungen, so kann die Taufe in seelsorglich begründeten Ausnahmefällen dennoch vollzogen werden.

Art. 48 Eltern, die ihr Kind nicht taufen lassen wollen, können es zur Bitte um Gottes Segen in den Gemeindegottesdienst bringen. Segnung

bb) Bei der SPM handelt es sich um eine (in Vereinsform organisierte) evangelische Freikirche, welche insbesondere die Gläubigentaufe praktiziert. Bei dieser wird – im Gegensatz zur Kindertaufe – ein persönliches Glaubensbekenntnis des (religiös mündigen) Täuflings vorausgesetzt (vgl. zum Ganzen: Wikipedia, Gläubigentaufe). Vor letzterem Hintergrund liegt es damit auf der Hand, dass der Rekurrent als Säugling infolge Zugehörigkeit seiner Eltern zur SPM nicht förmlich (im Sinn von evangelischem Kirchenrecht oder Vereinsstatuten einer evangelischen Freikirche) getauft worden ist, weshalb auch keine förmliche Einsetzung von (Tauf-)Paten erfolgte und keine entsprechende Urkunde (Taufschein) existiert.

Wie bereits erwähnt, ist nun aber im geltenden Erbschaftssteuerrecht eine Taufe für den Patenkindabzug gar nicht mehr vorausgesetzt bzw. beschränkt sich der Abzug nicht auf Taufpaten. Es stellt sich damit die Frage, wie bei Fehlen der Kindertaufe Patenschaft im steuerrechtlichen Sinn angenommen werden kann. Die Vorinstanz geht davon aus, in dieser Konstellation sei für die steuerliche Anerkennung einer Patenschaft vorauszusetzen, dass eine durch inneres Kirchenrecht definierte Rechtsbeziehung zwischen einem Paten und dem Patenkind vorliegen müsse, welche einem Paten gegenüber seinem Patenkind Pflichten auferlege.

Damit geht sie nach der hier vertretenen Auffassung indes zu weit. Die Auffassung hätte nämlich zur Folge, dass der Patenkindabzug wieder im Sinn des alten Rechts von 1870 auf Taufpaten reduziert würde. Denn – wie gesehen – definiert (jedenfalls das hier im Vordergrund stehende evangelische) Kirchenrecht die Rechtsbeziehung zwischen Paten und Patenkindern allein im Zusammenhang mit der Kindertaufe (vgl. § 47 der evangelischen Kirchenordnung), wobei die einzige Patenpflicht darin besteht, Eltern und Kind in Fragen des evangelischen Glaubens zu begleiten. Diese Pflicht dauert dabei von der Taufe bis zur Konfirmation, anlässlich welcher der Getaufte am Ende der obligatorischen Schulzeit (= beim Eintritt in die religiöse Mündigkeit) ins kirchliche Erwachsenenalter übertritt (vgl. Art. 56 Abs. 2 und Art. 78 Abs. 2 und 3 der evangelischen Kirchenordnung). Die Auffassung des Steueramts hätte also in Bezug auf die evangelische Landeskirche zur Folge, dass eine Patenschaft bei fehlender Taufe bzw. bei blosser Einsegnung im Sinn von Art. 48 der evangelischen Kirchenordnung gar nicht möglich ist, denn ohne Taufe fehlt es an der Verpflichtung der Paten im Sinn von Art. 47 Abs. 2 der evangelischen Kirchenordnung. In Bezug auf alle Freikirchen, welche wie die SPM die Kindertaufe ablehnen, hätte die Auffassung sodann zur Folge, dass letztlich generell keine Patenschaften möglich wären, denn es ist nicht einzuse-

hen, wieso solche Freikirchen in ihren Statuten Regeln zur Patenschaft von Kindern (im Sinn von religiöser Begleitung vom Säuglingsalter bis hin zur religiösen Mündigkeit) aufstellen sollten, wenn sie vom Ansatz der Gläubigentaufe im (religiösen) Erwachsenenalter ausgehen, bei welchem Anlass Paten kein Thema sind.

Wenn das heutige Erbschaftssteuergesetz den Patenkindabzug nicht auf Taufpaten im traditionell religiösen Sinn beschränkt bzw. für diesen Abzug keine kirchliche Taufe voraussetzt, so sind die Abzugsvoraussetzungen – dem Wandel der Zeit entsprechend – nicht vorab an religiöse Normen zu knüpfen. Auszulegen ist der Begriff der Patenschaft ungeachtet des religiösen Ursprungs mit einem säkularen Verständnis. Bei der Patenschaft verhält es sich dabei ähnlich wie bei der kirchlichen Heirat und der kirchlichen Bestattung, indem Religion heutzutage von vielen Menschen unabhängig vom Glauben vorab als traditionelles Brauchtum gelebt wird.

So verstanden ist nicht einzusehen, wieso beispielsweise Angehörige der evangelischen Kirche, welche ihre Kinder nicht taufen, sondern lediglich im Sinn von Art. 48 der evangelischen Kirchenordnung einsegnen lassen und ihnen nach der Geburt aber gleichwohl eine Gotte und einen Götti zur Seite stellen, damit keine Patenschaft im Sinn des Erbschaftssteuergesetzes begründen sollten. Fragen lässt sich nach der hier vertretenen Auffassung sogar, was dagegensprechen sollte, von einer Patenschaft im Sinn des Erbschaftssteuergesetzes selbst dann auszugehen, wenn Eltern, die weder einer Landeskirche noch einer Freikirche angehören, für ihre neugeborenen Kinder aus reinen Gründen der Tradition einen Götti und eine Gotte bestimmt haben. Problematisch kann in all diesen Fällen jedoch sein, die Patenschaft im steuermindernden Kontext der Steuerfreibeträge bei der Erbschaftsteuer nachzuweisen, wenn es an entsprechenden Urkunden (wie einem Taufschein) fehlt. Es braucht in jedem Fall Beweismittel, welche eine nach Herkommen verstandene patenschaftliche Beziehung (= Beziehung des neugeborenen Kinds zu einem von den Eltern eingesetzten Paten) überzeugend aufzeigen; in diesem Sinn könnte es beispielsweise also nicht genügen, wenn im Erbfall ein Vermächtnisnehmer behauptet, der Verstorbene sei als Freund der Familie für ihn so etwas wie ein Götti gewesen.

cc) Beim Rekurrenten bzw. dessen Herkunftsfamilie fehlt es nun nicht am religiösen Bezug der im Streit liegenden Patenschaft. Dessen Eltern waren auch Mitglieder der evangelischen Landeskirche und der Rekurrent wurde in der Letzteren denn auch konfirmiert (vgl. Konfirmationsbestätigung). In der Konfirmationsbestätigung ist

dabei sogar eine Taufe vermerkt, wobei damit aber unbestrittenermassen die seinerzeitige Einsegnung gemeint ist. Wenn die Eltern des Rekurrenten diesen nach der Geburt nicht haben taufen lassen, so geschah dies also nicht wegen fehlenden Glaubens oder religiöser Gleichgültigkeit. Im Gegenteil waren diese besonders religiös, wobei sie ihren Glauben auch in einer Freikirche lebten, welche die Kindertaufe ablehnt. Die Religiosität der Herkunftsfamilie des Rekurrenten zeigt sich sodann auch darin, dass dessen Bruder Pfarrer der evangelischen Landeskirche geworden ist und dass die Erblasserin (also seine Tante bzw. die Schwester seines Vaters) in ihrem Testament vorab religiöse Institutionen bedacht hat. Wenn in solcher Konstellation der Bruder des Rekurrenten als (pensionierter) Pfarrer der evangelischen Landeskirche bestätigt, dass seine Eltern vor dem Hintergrund ihres gelebten Glaubens bei der Einsegnung des Rekurrenten B (die Schwester des Vaters) als Gotte des Rekurrenten eingesetzt hätten und die Letztere ihr Patenamnt sehr ernst genommen habe, genügt dies vorliegend als Nachweis einer (unabhängig von einer Taufhandlung) gelebten Patenschaft. Die Steuerbehörde bestreitet denn die Bestätigung des Pfarrers auch nicht inhaltlich, sondern verweigert den Patenkindabzug zu Unrecht einzig mit dem Hinweis auf das Fehlen einer sich auf inneres Recht der SPM stützenden Patenschaftsbeziehung zwischen dem Rekurrenten und der Erblasserin.

dd) Nach dem Gesagten steht dem Rekurrenten der Patenkindabzug in der Höhe von Fr. 15'000.- im Sinn von § 21 Abs. 1 lit. d ESchG zu, womit in Bezug auf dessen Barlegat von Fr. 10'000.- keine Erbschaftssteuer anfällt.

4. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rekurses. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten dem Rekursgegner zu überbinden (§ 43 Abs. 3 ESchG i.V.m. § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 8. Januar 2019 wird aufgehoben. Die Verfügung vom 14. September 2018 wird in Bezug auf die dem Rekurrenten auferlegte Erbschaftssteuer von Fr. 1'000.- aufgehoben, womit eine Gesamtsteuer von Fr. 2'000.- verbleibt.

[...]