

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00075 vom 22. Juli 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-07-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00075

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00075 du 22 juillet 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00075 del 22 luglio 2015

Regeste

Erbschaftssteuer | Patenkindabzug gemäss Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz Der Pflichtige war das Patenkind von X, welcher 2006 verstorben ist. 2013 starb auch dessen Witwe Y, zugleich Tante des Pflichtigen. In ihrem Testament vermachte sie den "Göttikindern von X und den Gottenkindern von mir" unterschiedliche Barbeträge. Dem Pflichtigen wurde der Steuerfreibetrag von Fr. 15'000.- gemäss § 21 Abs. 1 lit. d ESchG nicht gewährt, da er nicht Patenkind der Erblasserin gewesen sei. Das Gesetz enthält keine Definition des Begriffs "Patenkind". Die Vorinstanzen schränkten die Anwendbarkeit des Patenkindabzugs auf christlich begründete Patenschaften ein, selbst wenn die Patenschaft keine eigentliche Taufhandlung voraussetze (E. 2.2). Der Pflichtige war gestützt auf die Taufurkunde nicht Patenkind der Erblasserin. Der klare Wortlaut im Testament lässt für die Interpretation des Pflichtigen, die Erblasserin habe alle Vermächtnisnehmer als ihre eigenen Patenkinder bezeichnet, keinen Raum. Mangels Patenverhältnis steht ihm der Patenkindabzug nicht zu. Ob die von den Vorinstanzen vertretene Auffassung, wonach nicht im christlichen Rahmen begründete Patenschaften von diesem Abzug auszuschliessen sind, tatsächlich verfassungskonform ist, müsste in einem konkreten Anwendungsfall von § 21 Abs. 1 lit. d ESchG näher geprüft werden (E. 2.4). Abweisung, soweit darauf eingetreten wird.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2015.00075 Urteil der Einzelrichterin vom 22. Juli 2015 Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Tamara Nüssle, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, Beschwerdeführer, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Erbschaftssteuer, hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: der Pflichtige) war das Patenkind von X, welcher am ... April 2006 verstorben ist. Am ... Februar 2013 verstarb auch die in E wohnhaft gewesene Y, die Witwe von X und Tante des Pflichtigen. In ihrem Testament vom 27. Oktober 2010 vermachte sie den "Göttikinder[n] von X & [den] Gottenkinder[n] von mir" unterschiedliche Barbeträge. Dem Pflichtigen wendete sie eine Summe von Fr. ... zu. Mit Verfügung vom 13. Oktober 2014 auferlegte das kantonale Steueramt Zürich, Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer, dem Pflichtigen eine Erbschaftssteuer in der Höhe von Fr. Dagegen erhob der Pflichtige Einsprache, mit dem Antrag, es sei ihm bzw. allen im Testament von Y als Patenkinder bezeichneten Personen einen Steuerabzug als Patenkind zu gewähren. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Verfügung vom 16. Februar 2015 ab, in der Erwägung, dass kein Raum dafür bestehe, das Patenschaftsverhältnis auf nahe Angehörige des Paten oder andere, dem Patenkind nahestehende Personen

auszuweiten. II. Mit der gleichen Begründung wies das Steuerrekursgericht einen vom Pflichtigen hiergegen erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 8. Juni 2015 ab. III. Mit Beschwerde vom 6. Juli 2015 beantragte der Pflichtige dem Verwaltungsgericht, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und der Patenkindabzug sei ihm zu gewähren, wobei die von ihm zu viel bezahlte Erbschaftssteuer samt Zinsen zurückzuerstatten sei. Im Weiteren verlangte er, es sei festzustellen, dass die exklusive Beschränkung des Patenkindabzugs (§ 21 Abs. 1 lit. d des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 [ESchG]) auf Angehörige einer christlichen Konfession gegen das Diskriminierungsverbot verstosse und damit verfassungswidrig sei. Folglich sei der Abzug allen in einem Testament als Patenkinder bezeichneten Personen zu gewähren. Daneben stellte er verschiedene Eventual- und Alternativanträge, auf die – soweit erforderlich – in der Begründung eingegangen wird. Ferner verlangte er die Zusprechung einer Partei- bzw. Umtriebsentschädigung. Sowohl das Steuerrekursgericht als auch das kantonale Steueramt verzichteten auf Vernehmlassung bzw. Beschwerdeantwort. Die Einzelrichterin erwägt: 1. 1.1 Gegen den Rekursentscheid des Steuerrekursgerichts in Angelegenheiten des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts können der Steuerpflichtige und die Finanzdirektion Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben (§ 43 Abs. 2 ESchG). Die Bestimmungen des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) über das Rekurs- und Beschwerdeverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer (§§ 147–153 StG) gelten sinngemäss (§ 43 Abs. 3 ESchG). 1.2 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG in Verbindung mit § 43 Abs. 3 ESchG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.1

Der Erbschaftssteuer unterliegen alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder auf Grund einer Verfügung von Todes wegen (§ 3 Abs. 1 ESchG). Zu den steuerbaren Vermögensübergängen zählen insbesondere solche auf Grund eines Vermächtnisses (vgl. §

E. 2.2

Das Gesetz enthält keine Definition des Begriffs "Patenkind". Das Steuerrekursgericht schützte die Auffassung des kantonalen Steueramts, wonach eine Patenschaft im Sinn von § 21 Abs. 1 lit. d ESchG grundsätzlich keine Taufhandlung voraussetze, wohl aber eine Rechtsbeziehung, die im Bereich der zürcherischen Landeskirche durch autonomes Staatskirchenrecht, bei den übrigen staatlich anerkannten Kirchgemeinden oder den privatrechtlich organisierten religiösen Körperschaften christlicher Konfession durch inneres Kirchenrecht geordnet werde. Vorliegend sei auf den Taufschein des Pflichtigen aus dem Jahre 1952 abzustellen: Taufpaten des Pflichtigen seien der vorverstorbene Ehemann der Erblasserin, X, sowie D. Das Patenschaftsverhältnis, welches sich – aufgrund der damaligen Mitgliedschaft des Pflichtigen bei der zürcherischen Landeskirche – nach kirchlichem Recht richte, könne nicht auf weitere Personen, namentlich die Ehefrau des Paten, ausgeweitet werden. Denn bei der Beziehung zwischen Pate und Patenkind handle es sich um eine höchstpersönliche Beziehung, die nicht vom Ehegatten des verstorbenen Paten fortgesetzt werden könne. Ob der Patenkindabzug noch zeitgemäss sei oder nicht, sei vom Gesetzgeber zu beurteilen und nicht von den Gerichten.

E. 2.3

Der Pflichtige verfielt den Standpunkt, seine Tante habe alle im Testament genannten Vermächtnisnehmer als ihre eigenen Patenkinder betrachtet, ungeachtet dessen, ob sie oder ihr Ehemann Taufpaten oder Zeugen der Taufe gewesen seien. Die von ihr im Testament gewählte Formulierung lasse darauf schliessen, dass alle Vermächtnisnehmer ihre Patenkinder gewesen seien. Überdies werde ihm zu Unrecht unterstellt, dass er den Patenkindabzug gestützt auf eine Fortsetzung der Patenschaft durch die Ehefrau seines damaligen Patens beantragt hätte. Vielmehr gehe es ihm um eine diskriminierungsfreie Interpretation der Patenschaft, losgelöst von einer kirchlichen Auffassung oder Taufhandlung. Der Begriff der Patenschaft umfasse heute auch Patenschaften für Strassenbäume, Zootiere, Bergbauern oder Schüler und Lehrlinge mit Problemen. Massgebend sei allein, dass der Erblasser in seinem Testament seinem Patenkind etwas vermache, und zwar unabhängig von der Religionszugehörigkeit, denn die Zuwendung lasse auf die höchstpersönliche Beziehung schliessen, welche für eine Patenkindbeziehung üblich sei.

E. 2.4

Gestützt auf die Taufurkunde aus dem Jahre 1952 waren X und D – im kirchenrechtlichen Sinn – die Paten des Pflichtigen. Auch der Pflichtige bestreitet nicht, dass die kirchlichen Patenschaften, wie sie etwa in Art. 47 Abs. 2 und 3 der Kirchenordnung der Evangelisch-reformierten Landeskirche des Kantons Zürich vom 17. März 2009 (LS 181.10) oder im katholischen Codex Iuris Canonici (Can. 87 2 ff.) statuiert sind, Patenschaften im Sinn von § 21 Abs. 1 lit. d ESchG darstellen. Von dieser Ordnung ging auch die Erblasserin im Testament vom 27. Oktober 2010 aus, hat sie sich doch explizit auf ihre eigenen Patenkinder und jene ihres Ehemanns X bezogen ("Göttikinder von X & Gottenkinder von mir"). Dieser klare Wortlaut lässt für die Interpretation des Pflichtigen, die Erblasserin habe alle Vermächtnisnehmer als ihre Patenkinder bezeichnet, keinen Raum. Zudem führt der Pflichtige sowohl in der Beschwerde als auch in seinem Schreiben vom 18. April 2013 selbst aus, seine Tante habe ihm das Vermächtnis im Auftrag ihres Ehemanns ausgerichtet. Sie selbst habe den Patenkindern ihres Manns stets erklärt, dass es der Wille ihres verstorbenen Manns gewesen sei, ihnen noch etwas zu vermachen. Da es sich – wie das Steuerrekursgericht zutreffend ausführte – bei der Patenschaft um eine höchstpersönliche Rechtsbeziehung zwischen Paten und Patenkind handelt, ist das Patenverhältnis mit Versterben von X untergegangen. Eine Patenschaftsbeziehung zwischen Y als Patin und dem Pflichtigen als Patenkind hat damit nie bestanden. Da der Pflichtige nicht als "Patenkind" der Erblasserin im Sinn von § 21 Abs. 1 lit. d ESchG gilt, steht ihm der Steuerfreibetrag von Fr. 15'000.- nicht zu. Bei diesem Ausgang des Verfahrens kann offenbleiben, ob der Patenkindabzug unabhängig von der Religionszugehörigkeit zu gewähren wäre, wenn nachweislich ein Patenschaftsverhältnis vorliegt, dieses jedoch nicht in kirchlichem Rahmen begründet wurde. Im Übrigen ist es dem Verwaltungsgericht verwehrt, gegenüber einem kantonalen Gesetz, wie dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, eine abstrakte Normenkontrolle durchzuführen (vgl. Art. 79 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 [KV]; § 19 Abs. 1 lit. d des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Aufgrund der Gewaltenteilung steht es dem Verwaltungsgericht auch nicht zu, eine verfassungswidrige Gesetzesbestimmung aufzuheben: Dies fiele in den Zuständigkeitsbereich des Gesetzgebers. Auf den Eventualantrag des Beschwerdeführers, der Patenkindabzug sei

zufolge Verfassungswidrigkeit per sofort ausser Kraft zu setzen, kann damit nicht eingetreten werden. Zwar können kantonale Gesetze im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle auf ihre Übereinstimmung mit dem höherrangigen Recht überprüft werden und ihnen – bei festgestelltem Verstoss gegen das übergeordnete Recht – im Einzelfall die Anwendung versagt werden (Marco Donatsch in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 20 N. 28 ff. sowie § 50 N. 43 ff.). Indessen müsste die der Normenkontrolle zu unterziehende Norm auch konkret zur Anwendung gelangen (vgl. BGE 136 I 65 E. 2.3). Dies ist vorliegend gerade nicht der Fall. Dem Pflichtigen fehlt es an einem aktuellen und praktischen Interesse; eine bloss theoretische Überprüfung der Norm auf ihre Verfassungsmässigkeit hin kommt nicht in Betracht (vgl. BGE 136 I 274 E. 1.3). Ob die von den Vorinstanzen vertretene Auslegung, wonach nicht im christlichen Rahmen begründete Patenschaften vom Abzug nach § 21 Abs. 1 lit. d ESchG auszuschliessen sind, tatsächlich verfassungskonform ist, müsste daher im konkreten Anwendungsfall von § 21 Abs. 1 lit. d ESchG näher geprüft werden. Auf die weiteren Anträge des Pflichtigen, es sei dem Steuerrekursgericht "eine Rüge" zu erteilen und den sinngemässen Antrag, das Verfahren sei vom Steueramt so lange zu sistieren, bis der Gesetzgeber eine neue, verfassungskonforme Bestimmung eingeführt habe, und ihm hernach – gestützt auf die neue Bestimmung – die zu viel bezahlten Erbschaftssteuern samt Zinsen zurückzuerstatten seien, kann ebenfalls nicht eingetreten werden. Die Beschwerde ist daher abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 3

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und § 43 Abs. 3 ESchG) und steht ihm keine Partei- bzw. Umtriebsentschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 StG, § 153 Abs. 4 StG und § 43 Abs. 3 ESchG).

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