

## 2 Kantonale Halbsatzverfahren für Dividenden aus Beteiligungen von mindestens 10 Prozent sind bundesrechtskonform

Urteile des Bundesgerichts vom 25. September 2009 (Verfahren 2C\_30/2008, 2C\_49/2008, 2C\_62/2008, 2C\_274/2008)<sup>1</sup>

Von Prof. Dr. Rolf Benz, Rechtsanwalt, Professor für Steuerrecht an der Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften (ZHAW), Winterthur

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>16</b>
1.1	Übersicht über die Verbreitung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung in der Schweiz	16
1.1.1	Steuerharmonisierungsgesetz und direkte Bundessteuer	16
1.1.2	Kantone mit Entlastung bei der Einkommenssteuer	16
1.1.3	Vermögenssteuer	16
1.2	Anfechtungsobjekte der vor Bundesgericht erhobenen Beschwerden	17
1.2.1	Zürcher und Basler Gesetzesbestimmungen zur Einkommenssteuer	17
1.2.2	Berner Gesetzesbestimmungen zu den Einkommens- und Vermögenssteuern	17
1.2.3	Schaffhauser Einschätzungen 2004 und 2005	17
<b>2</b>	<b>(Mehrheits-)Entscheide und Erwägungen des Bundesgerichts</b>	<b>18</b>
2.1	Eintreten auf die Beschwerden	18
2.1.1	Konkrete und abstrakte Normenkontrolle	18
2.1.2	Legitimation	
2.1.3	Begründung der Beschwerden	18
2.2	Entscheide des Bundesgerichts in der Sache	18
2.2.1	Kantone Zürich und Basel-Landschaft	18
2.2.2	Kanton Bern	18
2.2.3	Kanton Schaffhausen	19
2.3	Erwägungen des Bundesgerichts zur Bedeutung und Tragweite von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG	19
2.3.1	Verfassungsrechtliches Anwendungsgebot für Bundesgesetze	19
2.3.2	Vorausseilende Inkraftsetzung durch die kantonalen Gesetzgeber	20
2.4	Erwägungen des Bundesgerichts zur kantonalen Ausgestaltung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung	20
2.4.1	Reduktion der Bemessungsgrundlage oder des Steuertarifes	20
2.4.2	Mindestbeteiligungsquote von 10% an der Gesellschaft	21
2.4.3	Von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG gedeckter Umfang der Entlastung	21
2.4.4	Umfang der Entlastung im Lichte der Bundesverfassung	21
2.4.5	Keine alternative betragsmässige Limite (Mindestverkehrswert)	22
2.4.6	Auch Gesellschaften mit Sitz im Ausland	22
2.4.7	Keine Entlastung bei der Vermögenssteuer	22

<sup>1</sup> Die vorliegende Urteilsbesprechung stützt sich auf die mündliche Urteilsberatung des Bundesgerichts vom 25. September 2009, die Medienmitteilung des Bundesgerichts vom 25. September 2009 «Bundesgericht beurteilt vier Beschwerden gegen kantonale Regelungen über die Dividendenbesteuerung» und auf Reaktionen in der Presse. Die letztlich massgebende schriftliche Begründung der Urteile lag im Zeitpunkt der Urteilsbesprechung noch nicht vor.

## 1 Einleitung

### 1.1 Übersicht über die Verbreitung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung in der Schweiz

#### 1.1.1 Steuerharmonisierungsgesetz und direkte Bundessteuer

Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG<sup>2</sup> lautet:

«Bei Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen (qualifizierte Beteiligungen), können die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilshabern mildern.»

Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG wurde von den Eidg. Räten am 23.3.2007 verabschiedet. Der Schweizer Souverän lehnte ein fakultatives Referendum in der Eidg. Volksabstimmung vom 24.2.2008 ab, worauf die Bestimmung per **1.1.2009** in Kraft trat. Nach Art. 72h Abs. 1 StHG passen die Kantone ihre Steuergesetzgebung innert zweier Jahre an diese Bestimmung an, also bis am **1.1.2011**.

Dieser Bestimmung im Steuerharmonisierungsgesetz, die per 1. Januar 2009 in Kraft trat, kam in der Argumentation des Bundesgerichts entscheidende Bedeutung zu, wobei es zur Auslotung des harmonisierungsrechtlichen Gestaltungsraums der Kantone auch die Regelung der direkten Bundessteuer heranzog, die eine Entlastung auf der Bemessungsgrundlage auf 60% (Beteiligungen im Privatvermögen) bzw. auf 50% (Beteiligungen im Geschäftsvermögen) vorsehen:

Art. 18b DBG<sup>3</sup> (Entlastung im Geschäftsvermögen) lautet:

«<sup>1</sup> Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen sowie Gewinne aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte sind nach Abzug des zurechenbaren Aufwandes im Umfang von 50 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.

<sup>2</sup> Die Teilbesteuerung auf Veräusserungsgewinnen wird nur gewährt, wenn die veräusserten Beteiligungsrechte mindestens ein Jahr im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder des Personenunternehmens waren.»

Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG (Entlastung im Privatvermögen) lautet:

«Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen u. dgl.) sind im Umfang von 60 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.»

#### 1.1.2 Kantone mit Entlastung bei der Einkommenssteuer

22 Kantone (Stand 2009) entlasten Anteilshaber mit einer bestimmten Mindestquote am Kapital (13 zusätzlich mit einem bestimmten Verkehrswert ihrer Beteiligung) über einen reduzierten Einkommenssteuersatz (sog. Teilsatzverfahren) oder eine Reduktion der Bemessungsgrundlage (sog. Teilbesteuerung). Mindestens zwei Kantone (*Tessin und Genf*) werden per 2010 folgen. Die vier vor Bundesgericht erörterten kantonalen Regelungen statuieren allesamt ein Teilsatzverfahren.

Das Bundesgericht hält diese Bestimmungen im Grundsatz für zulässig,<sup>4</sup> erklärte aber einige Besonderheiten kantonalen Bestimmungen für bundesrechtswidrig.<sup>5</sup>

#### 1.1.3 Vermögenssteuer

Acht Kantone mildern zudem die Doppelbelastung, die dadurch entsteht, dass das Eigenkapital der Gesellschaft der Kapitalsteuer unterliegt und dasselbe Substrat nochmals bei der Vermögenssteuer erfasst. Diese Milderungsmassnahmen sind nach dem Bundesgerichtsurteil harmonisierungswidrig.

2 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14).

3 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11).

4 Siehe insbesondere hinten Ziff. 2.4.3.

5 Hinten Ziff. 2.4.5–2.4.7.

## 1.2 Anfechtungsobjekte der vor Bundesgericht erhobenen Beschwerden

### 1.2.1 Zürcher und Basler Gesetzesbestimmungen zur Einkommenssteuer

§ 35 Abs. 4 StG-ZH:

«Ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz werden zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert, sofern die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10 Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.»

§ 34 Abs. 5 StG-BL:

«Die Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerten Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen werden zum halben Satz des gesamten Einkommens besteuert, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.»

Die *Zürcher* und *Basler* Gesetzesbestimmungen traten per **1.1.2008** in Kraft.

### 1.2.2 Berner Gesetzesbestimmungen zu den Einkommens- und Vermögenssteuern

Das Steuergesetz des Kantons *Bern* entlastet nebst den Anteilhabern mit einer Beteiligung von 10% auch solche, die eine Beteiligung mit einem Verkehrswert von mindestens 2 Mio. Franken besitzen, und verlangt, dass die Gesellschaft ihren Sitz in der Schweiz hat.<sup>6</sup> Zusätzlich entlastet ein zweiter Gesetzesartikel die betreffenden Anteilhaber bei der Vermögenssteuer.

Art. 42 Abs. 3 StG-BE (zur Einkommenssteuer) lautet:

«Für Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz wird der für das steuerbare Gesamteinkommen massgebliche Steuersatz um 50 Prozent reduziert, sofern die Beteiligungsquote mindestens zehn Prozent oder der Verkehrswert der Beteiligung mindestens zwei Millionen Franken beträgt.»

Art. 64 Abs. 2 StG-BE (zur Vermögenssteuer) lautet:

«Für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz wird der für das steuerbare Gesamtvermögen massgebliche Steuersatz um 20 Prozent reduziert, sofern die Beteiligungsquote mindestens zehn Prozent oder der Verkehrswert der Beteiligung mindestens zwei Millionen Franken beträgt.»

Diese beiden mittels Gesetzesänderung neu eingefügten Absätze traten per **1.1.2009** in Kraft.

### 1.2.3 Schaffhauser Einschätzungen 2004 und 2005

Bereits mittels Gesetzesänderung vom 15.9.2003 eingeführt wurde die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung im Kanton *Schaffhausen*. Die eingefügten Bestimmungen, die per **1.1.2004** in Kraft traten, stimmen weitgehend überein mit der *Berner* Regelung. Sie unterscheidet sich darin, dass die Mindest-Beteiligungsquote 20% beträgt und die Entlastung bei der Vermögenssteuer etwas weiter geht (um  $\frac{1}{3}$  gegenüber 20% in *Bern*).

Art. 38 Abs. 3a StG-SH (zur Einkommenssteuer) lautet:

«Für ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz wird die Steuer zum halben Satz des steuerbaren Gesamteinkommens berechnet, sofern die steuerpflichtige Person eine Beteiligungsquote von mindestens 20 Prozent am Kapital hält oder die Beteiligung einen Verkehrswert von mindestens 2 Millionen Franken aufweist.»

Art. 49 Abs. 2b StG-SH (zur Vermögenssteuer) lautet:

«Für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz wird die Steuer zu zwei Dritteln des Satzes des steuerbaren Gesamtvermögens berechnet, sofern die steuerpflichtige Person eine Beteiligungsquote am Kapital von mindestens 20 Prozent hält oder die Beteiligung einen Verkehrswert von mindestens 2 Millionen Franken aufweist.»

Vor Bundesgericht angefochten waren nicht die beiden Artikel des Schaffhauser Steuergesetzes, sondern die Einschätzungen 2004 und 2005 zweier steuerpflichtiger Ehegatten (konkrete Normenkontrolle).

---

6 Gleich wie die – in diesem Punkt vor Bundesgericht nicht angefochtene – Zürcher Bestimmung.

## 2 (Mehrheits-)Entscheide und Erwägungen des Bundesgerichts

### 2.1 Eintreten auf die Beschwerden

#### 2.1.1 Konkrete und abstrakte Normenkontrolle

Im *Zürcher*, *Basler* und *Berner* Verfahren verlangten die Beschwerdeführerinnen bzw. der Beschwerdeführer eine abstrakte Normenkontrolle. Im *Schaffhauser* Fall ging es um eine konkrete Normenkontrolle (Einschätzungen 2004 und 2005).

#### 2.1.2 Legitimation

Die Legitimation warf grundsätzlich keine Probleme auf. Die *Schaffhauser* Steuerpflichtigen fochten ihre eigenen Einschätzungen an, während nach der *Avloca*-Praxis des Bundesgerichts eine virtuelle Betroffenheit genügt, soweit eine abstrakte Normenkontrolle verlangt wird. Sie war erfüllt bei den Beschwerdeführern, die in den Kantonen *Zürich*, *Basel-Landschaft* bzw. *Bern* wohnhaft waren.

Soweit der *Berner* Beschwerdeführer eventualiter die Aufhebung des Teilsatzes «mit Sitz in der Schweiz» verlangte, wurde die Frage diskutiert, ob der Beschwerdeführer dazu überhaupt legitimiert sei. Er zielte mit seiner Beschwerde ja eigentlich auf die vollständige Aufhebung des Teilsatzverfahrens, während die Aufhebung des Teilsatzes «mit Sitz in der Schweiz» aber zur Ausdehnung des Anwendungsbereiches des Teilsatzverfahrens führt auf Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz im Ausland. Die Bundesrichter nahmen dieses Paradoxon in Kauf und behandelten auch diese Rüge.<sup>7</sup>

#### 2.1.3 Begründung der Beschwerden

Ein Richter wollte auf die Beschwerde betreffend den Kanton *Bern* nicht eintreten, weil ihm die Begründung der Beschwerde zu lückenhaft war. Mit Verweis auf seine grosszügige Praxis trat das Bundesgericht dennoch auf die Beschwerde ein; die Begründung sei zwar dürftig, aber gerade noch ausreichend.

Im *Schaffhauser* Verfahren trat das Bundesgericht nur auf die Beschwerde ein, soweit sie die Entlastung beim Einkommen rügte; auf die Beschwerde gegen Art. 49 Abs. 2b StG-SH (Reduktion des steuerbaren Satzes bei der Vermögenssteuer) trat das Bundesgericht mangels Ausführungen in der Beschwerdeschrift nicht ein.

### 2.2 Entscheide des Bundesgerichts in der Sache

#### 2.2.1 Kantone Zürich und Basel-Landschaft

Die Beschwerde gegen die Kantone *Zürich* und *Basel-Landschaft* wies das Bundesgericht jeweils mit 4:1 Stimmen ab, ohne die Vereinbarkeit der Regelungen mit dem Gleichbehandlungsgebot zu prüfen. Das *Zürcher* und das *Basler* Halbsatzverfahren für ausgeschüttete Gewinne aus Beteiligungen von mindestens 10 Prozent bewege sich im Rahmen von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG und stehe damit unter dem Anwendungsgebot von Art. 190 BV.<sup>8</sup> Am Ausgang nichts änderte der Umstand, dass die Bestimmungen in den Kantonen *Zürich* und *Basel-Landschaft* ein Jahr vor Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG in Kraft getreten waren.<sup>9</sup>

Nur ein Richter wollte die Abweisung damit begründen, dass keine Verfassungsverletzung vorliege und die Frage nach der Tragweite von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG offenlassen. Er stufte das Teilsatzverfahren in allen Punkten als verfassungskonform ein, fand aber mit seinem Vorschlag ebenso wenig Gefolgschaft wie jener Richter, der die Beschwerden gutheissen wollte.

Die andern drei Richter liessen zunächst offen, ob sie die Milderungsmassnahmen in irgendeiner Hinsicht für verfassungswidrig erachteten.

#### 2.2.2 Kanton Bern

Daran änderte sich grundsätzlich nichts im Verfahren gegen den Kanton *Bern*. Wie im *Zürcher* und *Basler* Fall wies das Bundesgericht die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zuerst im Hauptpunkt mit 4:1 Stimmen ab.

7 Siehe hinten Ziff. 2.4.6. Zwar kennt auch § 35 Abs. 4 StG-ZH das Erfordernis des Sitzes in der Schweiz. Weil die Beschwerdeführerin diese Einschränkung nicht rügte, befasst sich das Bundesgericht nur mit der *Berner* Regelung.

8 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101).

9 Zur vorausseilenden Inkraftsetzung ausführlicher hinten Ziff. 2.3.2.

Einem Krimi nahe kam das Abstimmungsprozedere im Verfahren gegen den Kanton *Bern* hingegen, was zwei Teilaufhebungsanträge betraf. Jeweils mit 3:2 Stimmen hob das Bundesgericht die Teilsätze «mit Sitz in der Schweiz» sowie «oder mit einem Verkehrswert von mindestens 2 Mio. Franken» auf. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG kennt diese Kautelen nicht. Dabei waren bei den beiden Abstimmungen jeweils andere Richter in die Minderheit versetzt. Lediglich jener Richter, der die Beschwerde eigentlich vollumfänglich hätte gutheissen wollen, stimmte *beiden* Aufhebungsanträgen zu.

Wegen Unvereinbarkeit mit dem Steuerharmonisierungsgesetz kassierte das Bundesgericht auch Art. 64 Abs. 2 StG-BE, der eine tarifarische Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf Stufe Vermögenssteuer statuiert. Jener Richter, der für diese Bestimmung eine Bresche schlug, fand keine Unterstützung.

### 2.2.3 Kanton Schaffhausen

Grundrechtlich besonders spannend war die Debatte zur Beschwerde gegen den Kanton *Schaffhausen*, die nach einem kurzen Sitzungsunterbruch in Angriff genommen wurde. Weil es hier um eine Norm ging, die 5 Jahre vor Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG in Kraft getreten war, fehlte die zeitliche Nähe, um die *Schaffhauser* Regelung hinter Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG zu «verstecken». Die Beschwerde betraf die Steuerjahre 2004 und 2005, weshalb das *Schaffhauser* Steuergesetz «ungeschützt» unter die Sonne der Bundesverfassung trat.

Gleichwohl wies das Bundesgericht mit dem gleichen Stimmenverhältnis von 4:1 wie im *Zürcher*, *Basler* und *Berner* Verfahren auch die *Schaffhauser* Beschwerde zweier Schaffhauser Steuerpflichtiger ab, die weniger als 10% an einer Kapitalgesellschaft halten und – in Anwendung des Grundsatzes der «Gleichbehandlung im Unrecht» – ebenfalls in den Genuss der gemilderten Besteuerung kommen wollten. Eine Gleichbehandlung im Unrecht ist nur in Ausnahmefällen möglich und für eine Mehrheit des Bundesgerichts vorliegend nicht zu gewähren. Aufgrund des späteren Bundesrechts besteht für den Kanton *Schaffhausen* heute kein Anlass mehr, seine Praxis abzuändern. Mit einer Gutheissung der Beschwerde würden zudem neue Ungleichbehandlungen geschaffen.

Somit musste das Bundesgericht auch im *Schaffhauser* Fall vorerst nicht Stellung beziehen, ob bzw. inwiefern die Regelung in den Jahren 2004 und 2005 verfassungswidrig war. Interessanterweise schlug nun aber die Frage der Auferlegung der Gerichtskosten teilweise auf die materielle Beurteilung der Schaffhauser Bestimmung durch. Mit 3:2 Stimmen entschied das Bundesgericht, dem Beschwerdeführer *keine Verfahrenskosten* aufzuerlegen, nachdem es mit dem gleichen Mehrheitsverhältnis entschieden hatte, die Beschwerde «im Sinne der Erwägungen» abzuweisen – gemeint als Abweisung der Beschwerde *trotz* festgestellter Verfassungswidrigkeit der Schaffhauser Regelung. Zwei Richter, die in den vorangegangenen drei Verfahren die Frage der Vereinbarkeit mit dem Gleichbehandlungsgebot noch offengelassen hatten, verneinten sie nun. Damit schlossen sie sich jenem Kollegen an, der alle vier Beschwerden gutheissen wollte. Am meisten störte sich die Mehrheit des Bundesgerichts – wie auch an andern Stellen der Urteilsberatung herauszuhören war – an der 10%-Klausel, weil sie Kleinaktionäre gegenüber grossen Aktionären diskriminiert. Nicht eindeutig erkennbar war hingegen, ob eine Mehrheit der Bundesrichter auch das Ausmass (50%) der Entlastung als verfassungswidrig einstufen würde.<sup>10</sup>

Von den beiden überstimmten Richtern wollte der Vorsitzende die Frage der Verfassungsmässigkeit weiterhin offen lassen, während der fünfte Richter – wie schon zuvor in allen andern Verfahren – keine Verfassungswidrigkeit erkennen konnte.

## 2.3 Erwägungen des Bundesgerichts zur Bedeutung und Tragweite von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG

### 2.3.1 Verfassungsrechtliches Anwendungsgebot für Bundesgesetze

Art. 190 BV lautet:

«Bundesgesetze und Völkerrecht sind für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend.»

Das Anwendungsgebot bezieht sich nach seinem Wortlaut auf Bundesgesetze und beschlägt in den vorliegenden Verfahren das Steuerharmonisierungsgesetz, im Einzelnen Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG. Setzt ein kantonales Steuergesetz unmittelbar Harmonisierungsrecht um, wird allerdings auch das kantonale Steuergesetz vom Anwendungsgebot erfasst.

---

<sup>10</sup> Dazu hinten Ziff. 2.4.4.

Nicht eingeschränkt wird die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts dadurch, dass ein Sachverhalt in einem Bundesgesetz ähnlich geregelt ist.<sup>11</sup> Das Bundesgericht zog diese Bestimmungen allerdings indirekt herbei, um die Tragweite von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG – den harmonisierungsrechtlichen Gestaltungsraum – auzuloten.<sup>12</sup>

Ein Bundesrichter vertrat die Auffassung, dass das Anwendungsgebot nicht gelte, weil das Steuerharmonisierungsgesetz die Kantone nicht zur Milderung verpflichte, sondern bloss die Möglichkeit dazu räume. Seine Kollegen folgten ihm nicht. Für sie steht fest, dass eine bundesgesetzliche *Ermächtigung* der Kantone, in bestimmter Weise zu legiferieren, in gleichem Masse unter dem verfassungsrechtlichen Anwendungsgebot steht wie eine Verpflichtung der Kantone.

### 2.3.2 Vorseilende Inkraftsetzung durch die kantonalen Gesetzgeber

Die *Zürcher* und die *Basler* Regelungen gelten seit dem Steuerjahr 2008, also ein Jahr vor Inkrafttreten von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG. Das Bundesgericht hält die formelle Aufhebung einzig wegen des – noch nicht unter dem Schutz von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG stehenden – Steuerjahres 2008 für unverhältnismässig. Die Kassierung der kantonalen Bestimmungen würde Verwirrung stiften und Vertrauensschutzprobleme schaffen. Für das Bundesgericht ist nicht vorstellbar, ein kantonales Gesetz aufzuheben mit der Konsequenz, dass die Stimmbürger nochmals über das inhaltsgleiche Gesetz abstimmen müssen, welches dann ein Jahr später in Kraft treten könnte.

Dabei sei ein Jahr eine mässige Diskrepanz. Zugute gehalten wurde den Kantonen, dass sie ihre Gesetze erst am 9.7.2008 (*Zürich*)<sup>13</sup> bzw. 24.4.2008 (*Bern*)<sup>14</sup> verabschiedet hatten, also nach dem Bundesgesetzgeber am 23.3.2007.<sup>15</sup>

In der Debatte fiel das Wort der «Vorwirkung», von dem das Bundesgericht aber wieder Abstand nahm, weil sonst der unzutreffende Eindruck entstehend könnte, dass es einen solchen allgemeinen Reflex von später in Kraft tretendem höherrangigen Bundesrecht gebe. Der Entscheid des Bundesgerichts basiert eher auf Praktikabilitäts- und verfahrensmässigen Überlegungen. Eine allfällige Verfassungswidrigkeit der kantonalen Regelungen wird aufgrund des konkreten Ablaufs der Gesetzgebungsverfahren von Bund und Kantonen durch das formell später in Kraft getretene Bundesrecht «geheilt».

Im Kanton *Schaffhausen* war die vor Bundesgericht gerügte Bestimmung im kantonalen Steuergesetz hingegen schon im Jahre 2004 – also fünf Jahre vor Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG – in Kraft getreten. Eine derart überlange «Vorwirkung» von fünf Jahren von später in Kraft getretenem höherrangigen Recht lehnt das Bundesgericht ab.

## 2.4 Erwägungen des Bundesgerichts zur kantonalen Ausgestaltung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung

### 2.4.1 Reduktion der Bemessungsgrundlage oder des Steuertarifes

Ein Richter vertrat aufgrund der gesetzssystematischen Einordnung von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG zusammen mit Art. 8 und Art. 9 StHG im «1. Abschnitt: Einkünfte» des 2. Kapitels über die Einkommenssteuer die Auffassung, dass sich diese Bestimmung nur auf Entlastungen beim *Objekt*, nicht aber auf Entlastungen beim *Tarif* beziehen könne. Dies ergebe sich schon daraus, dass der Bund gar keine Vorgaben zum Tarif machen dürfe.<sup>16</sup> Die andern Richter folgten ihm nicht und verwiesen auf die Materialien, in denen von Anfang an immer auch von Milderungsmassnahmen auf Stufe Tarif die Rede war.

Hervorzuheben ist dabei die Auffassung des Bundesgerichts, dass eine tarifarische Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung *nur dank Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG* zulässig ist. Das Konzept des StHG basiert auf einem *einheitlichen Steuerobjekt*. Der «synthetische» *Einkommensbegriff* bzw. der *Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer* verlangen zwingend einen Einheitssteuersatz, sofern das StHG *nicht ausdrücklich etwas anderes vorsieht*.<sup>17</sup> Ist die Bemessungsgrundlage harmonisierungsrechtlich vorgeschrieben, darf die Entlastung nicht über den «Umweg» einer Tarifreduktion angestrebt werden.

11 Vorliegend Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> bzw. Art. 18b DBG.

12 Dazu hinten Ziff. 2.4.3.

13 Kantonale Volksabstimmung am 25.11.2007.

14 Kantonale Volksabstimmung am 24.2.2008.

15 Eidg. Volksabstimmung ebenfalls am 24.2.2008.

16 Art. 129 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 3 Satz 2 StHG.

17 A.M. Markus Reich, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilhaber, Zürich 2000, S. 83.

#### 2.4.2 Mindestbeteiligungsquote von 10% an der Gesellschaft

Die Kantone müssen gestützt auf Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG zwingend eine Beteiligung des Anteilnehmers von mindestens 10% an der Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft verlangen. Der öffentlichen Urteilsberatung konnte entnommen werden, dass eine tiefere Beteiligungsquote harmonisierungswidrig wäre, weil sie nicht mehr gedeckt wäre von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG.<sup>18</sup> Betroffen davon sind die Kantone *Luzern, Nidwalden, Schwyz, Thurgau* und *Zug*, deren Steuergesetze bereits Aktionäre mit einer Beteiligung von mindestens 5% am Kapital der Gesellschaft entlasten.<sup>19</sup>

#### 2.4.3 Von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG gedeckter Umfang der Entlastung

An sich versteht sich von selbst, dass die bundesrechtskonforme Entlastung des Aktionärs – sei es über die Bemessungsgrundlage, sei es über den Tarif – seine umfangmässigen Grenzen hat. Eine komplette Nichtbesteuerung der Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mindestens 10% oder – gleichbedeutend – ein Nullsatz auf Beteiligungserträgen wäre selbstredend nicht mehr zu rechtfertigen. An der Urteilsberatung des Bundesgerichts wurde festgehalten, dass Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG die Kantone zur *Milderung* der wirtschaftlichen Doppelbelastung ermächtigt, nicht aber zur *Aufhebung* der Besteuerung im Einkommen. Verpönt wäre jedenfalls eine Überkompensierung.

Das Bundesgericht vertritt – unter Bezugnahme auf die Materialien – die Auffassung, dass Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG kantonale Halbsatzverfahren abdeckt. Bei dieser Bestimmung sei es von Anfang darum gegangen, die Kantone dazu zu ermächtigen, Anteilhaber *mindestens im gleichen Umfang* zu privilegieren, wie es auch bei der direkten Bundessteuer vorgesehen ist.

Der Vorsitzende verwies darauf, dass 18 Kantone eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung kennen,<sup>20</sup> was als «Ausdruck eines allgemeinen Konsenses» zu werten sei, über den sich das Bundesgericht nicht ohne Weiteres hinwegsetzen könne.

Der Konsens des Bundesgerichts kann dahingehend auf den Punkt gebracht werden, dass Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG den Kantonen eine breite «fourchette» einräumt, die gleichwohl irgendwo ihre Grenze hat.<sup>21</sup>

#### 2.4.4 Umfang der Entlastung im Lichte der Bundesverfassung

Weil Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG trotz des grossen Freiraums nicht jede Milderungsmassnahme abdeckt, stellt sich gleichwohl die Frage nach der *zulässigen Untergrenze* der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung *im Lichte des Gleichbehandlungsgebots* von Art. 8 bzw. Art. 127 Abs. 2 BV. Anzustellen ist dabei ein Vergleich mit anderen Einkünften, insbesondere mit Einkünften von Einzelfirma-Inhabern und Personengeschaftern aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

Die Mehrheitsverhältnisse zu dieser Frage blieben hinter Art. 7 Abs. 1 StHG verborgen, weil es in allen vier vor Bundesgericht anhängig gemachten Verfahren bei der Einkommenssteuer um das Halbsatzverfahren ging, die auf alle Fälle dem verfassungsrechtlichen Anwendungsgebot unterstehen. Gleichwohl waren einige Äusserungen der Richter bemerkenswert, die darauf hindeuten könnten, dass eine Mehrheit das Halbsatzverfahren oder aber eine weitergehende Entlastung der Anteilnehmer als heikel betrachten unter dem Blickwinkel des Gleichbehandlungsgebots. Nach meinem Eindruck ist eher davon auszugehen, dass Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG in den Augen des Bundesgerichts weiter gehende Entlastungen abdeckt, als sie von Art. 8 bzw. Art. 127 Abs. 2 BV zugelassen wären:

1. Ein Richter verwies auf ein Gutachten, wonach die wirtschaftliche Doppelbelastung erst bei einer Ausschüttung von mehr als 70% überhaupt bestehe. Er geht bei 50% eher von einer Überkompensierung aus, während eine Entlastung auf 60–90% wohl noch zulässig sei. Ein anderer Richter bezeichnete die wirtschaftliche Doppelbelastung als «Mär». Unter Verweis auf die Botschaft hielt er fest, dass Gewinne aus Kapitalgesellschaften in den meisten Fällen tiefer besteuert werden als andere Einkünfte, auch ohne Milderung der Doppelbelastung.
2. Zwei weitere Richter äusserten sich nicht zur verfassungsmässigen zulässigen Untergrenze, weil dies am Ausgang der Beschwerdeverfahren nichts ändere und die Frage daher obsolet sei. Obwohl er sich ansonsten zu-

---

18 Gl.M. Rütsche/Ettlin, ST 2008, 602.

19 § 57 Abs. 56 StG-LU; Art. 40 Abs. 3 StG-NW; § 36 Abs. 2a StG-SZ; § 37 Abs. 3 StG-TG; § 35 Abs. 4 StG-ZG.

20 Inzwischen sind mit den Kantonen Freiburg, Jura, Waadt und Wallis vier weitere Kantone dazu gekommen. Per 2010 werden zudem Tesin und Genf nachziehen.

21 So auch Rütsche/Ettlin, ST 2008, 602.

rückhielt bei der Überprüfung der kantonalen Bestimmungen auf Vereinbarkeit mit dem Gleichbehandlungsgebot, erwähnte allerdings auch der Vorsitzende, dass eine Entlastung auf 20% schon etwas anderes sei als eine Entlastung auf 50%.

3. Der fünfte Richter stufte schliesslich auch eine Entlastung von 50% ohne Weiteres als verfassungskonform ein, weil solche Typisierungen auch dann noch zu schützen seien, wenn sie nicht jedem Einzelfall gerecht würden.

#### 2.4.5 Keine alternative betragsmässige Limite (Mindestverkehrswert)

Sieben Kantone gewähren das Teilsatzverfahren auch Anteilsinhabern, die weniger als 10% der Anteile besitzen, wenn ihre Beteiligung einen bestimmten Mindestverkehrswert aufweist.<sup>22</sup>

Solche betragsmässigen Limiten verstossen nach dem höchstrichterlichen Entscheid gegen das Gleichbehandlungsgebot der Bundesverfassung. Das Bundesgericht hob mit 3:2 Stimmen den Teilsatz im *Bernischen* Steuergesetz «oder mit einem Verkehrswert von 2 Mio. Franken» auf.

Zur Begründung wurde angeführt, dass eine solche Entlastung wohlhabende Aktionäre privilegieren. Das Engagement des Unternehmers misst sich an der Quote der Beteiligung und nicht am absoluten Betrag des investierten Kapitals. Wer sich mit einer bestimmten Prozentbeteiligung am Unternehmen beteiligt, zeigt unabhängig vom Betrag das gleiche unternehmerische Engagement.

Betroffen sind nebst den vor Bundesgericht aufs Tapet gebrachten Kantonen *Bern* und *Schaffhausen*<sup>23</sup> auch beide *Appenzell* (mit einer alternativen Beteiligungsschwelle von ebenfalls 2 Mio. Franken) sowie die Kantone *Luzern*, *Nidwalden* und *Zug* (deren Gesetz eine Mindestbeteiligung von je 5 Mio. Franken verlangen).

#### 2.4.6 Auch Gesellschaften mit Sitz im Ausland

Art. 42 Abs. 3 StG-BE gewährt die tarifarische Entlastung nur auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften *mit Sitz in der Schweiz*. Weder Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG noch Art. 7 Abs. 1 Satz StHG kennen eine solche geografische Einschränkung.

Die Frage, ob ein solcher «Heimatschutz» mit Bundesrecht vereinbar ist, bereitete den Bundesrichtern besonderes Kopfzerbrechen. Sie diskutieren die Frage nuanciert; der eine oder andere schien sich während der Diskussion seine definitive Haltung dazu bilden. Mit 3:2 Stimmen kassierte das Bundesgericht schliesslich den Teilsatz «mit Sitz in der Schweiz» im Berner Steuergesetz.

Das Konzept der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ist steuersystematisch begründet. Sachliche Gründe, sie zu verweigern, lägen etwa vor, wenn auf Stufe Gesellschaft keine oder nur eine geringe steuerliche Vorbelastung bestünde. Der generelle Ausschluss der Gesellschaften mit Sitz im Ausland, die oft sogar eine höhere Belastung aufweisen, schien der Mehrheit des Bundesgerichts letztlich als sachfremd.

Ein schliesslich in die Minderheit versetzter Richter hatte seinen Kollegen beliebt zu machen versucht, den Teilsatz «mit Sitz in der Schweiz» im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle stehen zu lassen und bei der Gesetzesanwendung derart verfassungskonform auszulegen, dass das Sitzfordernis etwa dann nicht angewandt wird, wenn die im Ausland domizilierte juristische Person eine namhafte Vorbelastung nachweist.

Die *Zürcher* Gesetzesbestimmung enthält dieses Erfordernis des Sitzes in der Schweiz ebenfalls, was aber in der Beschwerde nicht gerügt worden war. Aufgrund des Urteils des Bundesgerichts ist klar, dass auch der entsprechende Teilsatz im *Zürcher* Steuergesetz<sup>24</sup> unwirksam ist. Analoges gilt für elf weitere Kantone, nämlich *Aargau*, beide *Appenzell*, *Glarus*, *Luzern*, *Schaffhausen*, *Solothurn*, *St. Gallen*, *Schwyz*, *Thurgau* und *Zug*.<sup>25</sup>

#### 2.4.7 Keine Entlastung bei der Vermögenssteuer

Acht Kantone setzen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung nicht nur bei der Einkommenssteuer an, sondern auch bei der Vermögenssteuer.

22 Art. 38 Abs. 3 StG-AI; Art. 39 Abs. 4 StG-AR; Art. 42 Abs. 3 StG-BE; § 57 Abs. 6 StG-LU; Art. 40 Abs. 3 StG-NW; Art. 38 Abs. 3a StG-SH; § 35 Abs. 4 StG-ZG.

23 Der Schaffhauser Artikel zur Entlastung bei der Vermögenssteuer war allerdings nicht Gegenstand des Verfahrens, weil der Beschwerde in diesem Punkt die erforderliche Begründung fehlte.

24 § 35 Abs. 4 StG-ZH.

25 § 45a StG-AG; Art. 38 Abs. 4 StG-AI; Art. 39 Abs. 4 StG-AR; Art. 42 Abs. 3 StG-BE; Art. 34 Abs. 3 StG-GL; § 57 Abs. 6 StG-LU; Art. 38 Abs. 3a StG-SH; § 44 Abs. 3 StG-SO; Art. 40 Abs. 5 StG-SG; § 36 Abs. 2a StG-SZ; § 37 Abs. 3 StG-TG; Art. 33d StG-VS (gültig bis Ende 2008); § 35 Abs. 4 StG-ZG.

Ein Bundesrichter wies zugunsten der entsprechenden Milderungsmassnahmen darauf hin, dass auch die *Kapitalsteuer* der juristischen Person und die *Vermögenssteuer* der natürlichen Person zu einer *wirtschaftlichen Doppelbelastung* führt. Im Gegensatz zur Einkommenssteuer, die erst im Zeitpunkt der Ausschüttung der Dividende erhoben wird, falle die doppelte Belastung bei der Vermögenssteuer sogar ohne Aufschubeffekt an.

In den Augen der andern Bundesrichter verunmöglicht das Steuerharmonisierungsgesetz unter der aktuellen Rechtslage aber von vornherein jede Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Der Vermögenssteuer unterliegt gestützt auf Art. 13 Abs. 1 StHG das gesamte Reinvermögen. Diese harmonisierungsrechtliche Vorgabe darf nicht dadurch umgangen werden, dass für bestimmte Vermögensbestandteile ein reduzierter Tarif eingeführt wird.

Betroffen sind acht Kantone, die die steuergesetzlich statuierten Entlastungen bei der Vermögenssteuer nicht mehr gewähren dürfen. Nebst dem Kanton *Bern*, dessen entsprechender Teilsatz (80%) vom Bundesgericht formell kassiert wurde, und dem Kanton *Schaffhausen*<sup>26</sup> (Teilsatz von 66⅔%) handelt sich um die Kantone *Graubünden* (beide Teilsatz von 50%), *Luzern* (Teilsatz von 60%), *Nidwalden* (Teilsatz von 80%)<sup>27</sup>. Genauso rechtswidrig sind die Regelungen jener drei Kantone, die eine Teilbesteuerung des Verkehrswerts namhafter Beteiligungen vorsehen, nämlich die Kantone *Uri* (Teilbesteuerung von 40%), *Aargau* und *Zug* (beide Teilbesteuerung von 50%)<sup>28</sup>.

---

26 Gegen den das Bundesgericht mangels Begründung im Teilpunkt «Vermögenssteuer» auf die Beschwerde allerdings nicht eintrat.

27 Art. 64 Abs. 2 StG-BE; Art. 64 Abs. 3 StG-GR; § 60 Abs. 3 StG-LU; Art. 54 Abs. 2 StG-NW; Art. 49 Abs. 2b StG-SH.

28 § 54 Abs. 3 StG-AG; Art. 58 Abs. 3 StG-UR; § 44 Abs. 2<sup>bis</sup> StG-ZG.