

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)

Von Prof. Dr. Rolf Benz, Rechtsanwalt, Winterthur

3	Kommentierung	16
3.1	Vom Bundesgericht kassierte Besonderheiten der Berner Regelung	16
3.1.1	Beteiligungen mit einem bestimmten Mindestbetrag	16
3.1.2	Ausschluss ausländischer Beteiligungen	17
3.1.3	Entlastung bei der Vermögenssteuer	17
3.2	Kantonale Besonderheiten, die nicht Gegenstand des Verfahrens waren	17
3.3	Ist die Mindest-Beteiligungsquote von 10% per se verfassungswidrig?	18
3.3.1	Erwägungen des Bundesgerichts	18
3.3.2	Politische Scheinargumente	18
3.3.3	Steuerliche Klippen	19
3.3.4	Andere finanzielle Nachteile	19
3.3.5	Fazit	19
3.4	Zulässiger Umfang der Entlastung bedeutender Aktionäre	20
3.4.1	Harmonisierungsrechtlicher Spielraum	20
3.4.2	Grundrechtlicher Spielraum	20
3.5	Kuriositäten	21
3.5.1	Wer zu spät kommt	21
3.5.2	Schutzwirkung des StHG zugunsten kantonaler Steuergesetze	21
4	Ausblick	21
4.1	Abschluss des bundesgerichtlichen Verfahrens und Publikation	21
4.2	Umsetzung des Urteils des Bundesgerichts in den Kantonen	21

3 Kommentierung

3.1 Vom Bundesgericht kassierte Besonderheiten der Berner Regelung

Das Bundesgericht hat – mit wechselnden Mehrheiten – im Berner Steuergesetz zwei Teilsätze zur Einkommenssteuer und einen Artikel zur Vermögenssteuer aufgehoben – m.E. zu Recht.

3.1.1 Beteiligungen mit einem bestimmten Mindestbetrag

Vorerst dürfen nur Anteilsinhaber mit einer Beteiligung von mindestens 10% entlastet werden. «Verkehrswertregelungen», die Anteilsinhaber mit einer Beteiligung ab einem bestimmten Verkehrswert entlasten, sind ebenso unzulässig wie Entlastungen, die bei einer tieferen Beteiligungsschwelle als 10% einsetzen.

Wenn das Steuerharmonisierungsgesetz nur die Entlastung von Anteilsinhabern mit mindestens 10% der Beteiligung gestattet, so ist es den Kantonen verwehrt, andere Aktionäre zu entlasten. Betragsmässige Limiten sind auch mit dem Gleichbehandlungsgebot der Bundesverfassung nicht vereinbar.²⁹

Nicht thematisiert hat das Bundesgericht die *höhere* Mindest-Beteiligungsquote von 20%, wie sie nebst dem Kanton *Schaffhausen* auch der Kanton *Obwalden* kennt. Höhere Mindestquoten dürften bundesrechtskonform sein, weil Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG eine Entlastung von Aktionären mit 10% erlaubt, aber nicht vorschreibt. Art. 7

29 Gl.M. Reich (Fn. 17), S. 65: «Die Beziehungsnähe [des Anteilsinhabers zur Gesellschaft] ist keine Frage des Anlagevolumens, welches der Investor für ein einzelnes Engagement zur Verfügung stellt. Sie hängt einzig ab vom quotalen Anteil am Gesellschaftskapital.»

Abs. 1 Satz 2 StHG setzt den Rahmen, über den hinaus den Kantonen Milderungsmassnahmen versagt sind. Wenn es den Kantonen freisteht, ob sie von der bundesrechtlichen Ermächtigung überhaupt Gebrauch machen wollen, sollte es ihnen gestattet sein, dies in einem eingeschränkten Masse zu tun.³⁰

3.1.2 Ausschluss ausländischer Beteiligungen

Unzulässig ist sodann, die Entlastungen nur auf Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz zu gewähren. Zwar ist die teilweise Gutheissung der Beschwerde in diesem Teilpunkt paradox, was auch dem Bundesgericht nicht entgangen war: Der Berner Beschwerdeführer, der in seinem Hauptbegehren ja auf die Abschaffung des Teilsatzverfahrens drang, erreichte mit seiner erfolgreichen Rüge gegen die Sitzklausel eine Ausdehnung der steuerlichen Entlastung auf Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz im Ausland. Mir scheinen aber keine hinreichenden sachlichen Gründe für diese Einschränkung vorzuliegen. Zwar wurde zu Recht darauf hingewiesen, dass bei ausländischen Gesellschaften die Vorbelastung nicht bekannt ist; allerdings gilt die Entlastung ja auch für Schweizer Körperschaften mit keiner oder unbedeutender Vorbelastung.

3.1.3 Entlastung bei der Vermögenssteuer

Von vornherein unzulässig sind schliesslich Entlastungsmassnahmen, die bei der Vermögenssteuer ansetzen. Der Vermögenssteuer unterliegt gestützt auf Art. 13 Abs. 1 StHG das gesamte Reinvermögen, bewertet zu Verkehrswerten.³¹ Wie die Einkommenssteuer³² ist die harmonisierte Vermögenssteuer insofern synthetisch konzipiert, als das gesamte Steuerobjekt «Vermögen» mit einem einheitlichen Steuersatz bzw. Steuertarif erfasst werden muss.³³ Milderungsmassnahmen auf Stufe Vermögenssteuer sind daher von vornherein unzulässig.³⁴

3.2 Kantonale Besonderheiten, die nicht Gegenstand des Verfahrens waren

An dieser Stelle sei betont, dass mit den nun vorliegenden vier Urteilen des Bundesgerichts noch nicht alle Fragen geklärt wurden. Es ist recht wahrscheinlich, dass weitere kantonale Kautelen nicht bundesrechtskonform sind, die vor Bundesgericht (noch) kein Thema waren.

So werden in den Kantonen *Glarus* und *Thurgau* die *verdeckten* Gewinnausschüttungen aus Beteiligungen von mehr als 10% an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nicht entlastet.³⁵ Man kann sich fragen, ob eine solche einschränkende Umsetzung überhaupt mit Art. 7 Abs. 1 StHG vereinbar ist.³⁶ Bei der direkten Bundessteuer und in den meisten Kantonen gehören zu den privilegiert besteuerten Beteiligungserträgen *alle* aus einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft ausgeschütteten Gewinne, namentlich Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und andere geldwerte Vorteile (verdeckte Gewinnausschüttungen und Gewinnvorwegnahmen), einschliesslich solche aus indirekter Teilliquidation und aus Transponierung.³⁷

Meines Erachtens ist die Einschränkung auf offene Gewinnausschüttungen auf alle Fälle insofern harmonisierungswidrig, als diese Sanktion (volle Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung) mit ihrer Wirkung auf eine Busse und damit auf eine «strafrechtliche» Massnahme hinausläuft. Dies ist mit dem Steuerharmonisierungsgesetz nicht vereinbar, weil es die Straffolgen abschliessend regelt und eine solche pönale Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen nicht vorsieht.

Keiner weiteren Erläuterung bedarf, dass die Teilbesteuerung oder das Teilsatzverfahren für andere Einkünfte als solche aus Beteiligungen an Körperschaften unzulässig ist. Das ergibt sich ohne Weiteres aus dem synthetischen Einkommensbegriff.³⁸ Ungültig ist somit Art. 40 Abs. 4 StG-NW, der auch für gewisse andere Erträge aus beweglichem Vermögen einen Teilsatz von 80% vorsieht.

30 Rüttsche/Ettlin, ST 2008, 602, betrachten die Quote von 10% als verbindlich für die Kantone – verstanden (in erster Linie) als verbindliche Mindestgrenze. Ob die Autoren auch eine höhere Quote ausschliessen, lässt sich nicht eindeutig beurteilen.

31 Art. 14 Abs. 1 StHG.

32 Vorne Ziff. 2.4.1.

33 Ausser das Steuerharmonisierungsgesetz sehe selbst eine Ausnahme vor, was bei der Vermögenssteuer nicht der Fall ist.

34 Eine indirekte Form der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf Stufe Kapitalsteuer ist seit Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform II möglich, indem die Kantone gestützt auf Art. 30 Abs. 2 StHG die Gewinnsteuern von Bund und Kantonen an die Kapitalsteuer anrechnen.

35 Art. 34 Abs. 3 Satz 2 StG-GL; § 37 Abs. 3 StG-TG.

36 Verneinend Rüttsche/Ettlin, ST 2008, 602.

37 Siehe z.B. Merkblatt «Halbsatzverfahren» des Kantonalen Steueramtes St. Gallen, Steuerbuch (StB) 50 Nr. 2, Ziff. 2.

38 Vorne Ziff. 2.4.1 und Ziff. 3.1.3.

3.3 Ist die Mindest-Beteiligungsquote von 10% per se verfassungswidrig?

3.3.1 Erwägungen des Bundesgerichts

Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG gestattet die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung nur Aktionären mit einer Beteiligung von mindestens 10%. Die Mehrheit der Bundesrichter erblickt in der Mindestquote von 10% eine verfassungswidrige Bevorzugung der Grossaktionäre gegenüber Kleinaktionären.³⁹

Diese Einschätzung soll nachfolgend hinterfragt werden. Zwar verfangen einige im Abstimmungskampf verwendete Argumente kaum,⁴⁰ doch sollten auch andere Aspekte zu berücksichtigt werden.⁴¹

3.3.2 Politische Scheinargumente

Zur Rechtfertigung der 10%-Schwelle angeführt wurden vereinzelte Bestimmungen des Aktienrechts, welche ebenfalls eine Mindestquote kennen, nämlich

- das Recht, den Richter um die Einsetzung eines Sonderprüfers zu ersuchen, wenn die Generalversammlung dem entsprechenden Antrag nicht entsprochen hat;⁴²
- das Recht, eine ausserordentliche Generalversammlung einzuberufen;⁴³
- das Recht, eine ordentliche Revision zu verlangen;⁴⁴
- das Recht, aus wichtigem Grund die Auflösung der Aktiengesellschaft zu verlangen;⁴⁵
- das Recht eine Konzernrechnung zu verlangen.⁴⁶

Nach Art. 663c Abs. 2 OR gilt zudem als bedeutender Aktionär, wer mehr als 5 Prozent aller Stimmrechte hat. «Privilegien den Privilegierten» lässt sich allerdings nicht auf den Gleichbehandlungsgrundsatz abstützen. Angeführt werden müssten eher verpflichtende Bestimmungen, z.B. die Meldepflichten⁴⁷ oder Angebotspflichten⁴⁸ im Börsenrecht. Bedeutenden Aktionären räumt das Börsengesetz allerdings auch besondere Rechte ein, namentlich die Möglichkeit, die restlichen Beteiligungspapiere kraftlos erklären zu lassen⁴⁹ oder die Parteistellung vor der Übernahmekommission⁵⁰.

Insgesamt bleibt unersichtlich, wieso gesellschaftsrechtliche und börsenrechtliche Rechte und Pflichten des bedeutenden Aktionärs eine *fiskalische* Privilegierung rechtfertigen sollen.

Als wenig stichhaltig erscheint ferner das Argument, wonach namhafte Aktionäre ein höheres Risiko tragen. Zum einen gehen mit dem erhöhten Risiko oft zusätzliche *Gewinnchancen* einher. Zum andern bestimmt sich das Klumpenrisiko des Aktionärs im Verhältnis seiner Beteiligung zu *seinem Gesamtvermögen*. Ein erhöhtes (Klumpen-) Risiko geht ein, wer einen Grossteil *seines* Gesamtvermögens in eine Gesellschaft investiert. Wer ein namhaftes Aktienpaket *an* einer Gesellschaft erwirbt, geht nicht per se ein erhöhtes Risiko ein, solange er oder sie namhaftes übriges Vermögen hat.

Nicht zu überzeugen vermag schliesslich die Auffassung, dass die wirtschaftliche Doppelbelastung «vornehmlich bei namhaften Beteiligungen empfunden wird»⁵¹. Entscheidend ist die objektive Wirkung einer steuerlichen Massnahme und nicht deren subjektive Wahrnehmung.

39 Gl.M. René Matteotti/Michael Felber, Verfassungsrechtliche Kritik an der Unternehmenssteuerreform II, Jusletter vom 11.2.2008, S. 3 f.

40 Anschliessend Ziff. 3.1.2.

41 Anschliessend Ziff. 3.1.3 und 3.1.4.

42 Art. 697b Abs. 1 OR.

43 Art. 699 Abs. 3 OR.

44 Art. 727 Abs. 2 bzw. Art. 906 Abs. 2 Ziff. 2 OR.

45 Art. 736 Ziff. 4 OR.

46 Art. 663e Abs. 3 Ziff. 3 und Art. 663f Abs. 2 OR.

47 Art. 20 Abs. 1, Art. 31 Abs. 1 und 3 des Bundesgesetzes über die Börsen und den Effektenhandel vom 24. März 1995 (Börsengesetz, BEHG; SR 954.1).

48 Art. 32 Abs. 1 BEHG.

49 Bei einem Anteil von mehr als 98% der Stimmrechte: Art. 33 Abs. 1 BEHG.

50 Ab einem Anteil von 2% der Stimmrechte: Art. 33b Abs. 2 BEHG.

51 Reich (Fn. 17), 65.

3.3.3 Steuerliche Klippen

Wer eine 20%-Beteiligung hält, steht unter dem Damoklesschwert der *indirekten Teilliquidation*,⁵² bei der *Transponierung* genügen schon 5%.⁵³ Für bedeutende Aktionäre ist es aufgrund dieser beiden Tatbestände, die – an sich systemwidrig – den Erlös aus der Veräusserung (!) bestimmter Aktienpakete besteuern, anspruchsvoller, einen steuerfreien Kapitalgewinn⁵⁴ zu erzielen. Bei Nachfolgeregelungen kann die Bestimmung zur indirekten Teilliquidation auf eine Beteiligungsgewinnsteuer hinauslaufen, wobei sie erst noch mit voller Progressionswirkung anfällt.⁵⁵ Wer einige Aktien einer börsenkotierten Gesellschaft besitzt, kann diese jederzeit ohne Aufwand bzw. mit geringen Spesen – Umsatzabgaben, Courtagen und Bankgebühren – zu einem definierten Preis (aktueller Börsenkurs) verkaufen. Jederzeit kann derart ein steuerfreier Kapitalgewinn realisiert werden.⁵⁶ Ferner werden Aktienrückkäufe zwecks Kapitalherabsetzung, die bei börsenkotierten Gesellschaften eine gewisse Verbreitung haben, an der Börse über eine zweite Handelslinie abgewickelt, an der Geschäftspersonen oder institutionelle Anleger als Verkäufer auftreten. Private Aktionäre verkaufen auf der ersten Handelslinie, auf der sie keine direkte Teilliquidation riskieren. Zu guter Letzt ist auf das Kapitalrückzahlungsprinzip («Den-letzten-beissen-die-Hunde-Prinzip») hinzuweisen, das sich aktualisiert im Falle der Auflösung der Gesellschaft durch Liquidation. Bei börsenkotierten Gesellschaften ist diese Konstellation reichlich theoretisch, da sie eine unbeschränkte «Lebenszeit» haben.⁵⁷ Bei kleinen und mittleren Unternehmen kommt eine formelle Auflösung hingegen vor, wenn etwa eine Nachfolgeregelung scheitert.

3.3.4 Andere finanzielle Nachteile

Neben den ungünstigeren fiskalischen Rahmenbedingungen sind allgemeine finanzielle Nachteile zu beachten, mit denen sich Aktionäre mit einer Mehrheits- oder einer namhaften Minderheitsbeteiligung konfrontiert sehen. Wer ein grösseres Paket erwirbt, zahlt in der Regel einen Paketzuschlag. Andererseits muss mit einem tieferen Preis rechnen, wer seine Aktien auf einen Schlag loswerden will; hinzu kommt der Aufwand, geeignete Käufer zu finden. Diese Effekte schlagen aufs Portemonnaie des bedeutenden Aktionärs nieder, vermindern also seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.

3.3.5 Fazit

Grundsätzlich tritt die wirtschaftliche Doppelbelastung beim Kleinaktionär, der eine einzelne Aktie besitzt, genau gleich zutage wie beim Grossaktionär. Insofern ist dem Bundesgericht zuzustimmen, das sich an der steuerlichen Ungleichbehandlung der beiden Aktionärsgruppen stört.

Der Steuergesetzgeber kennt allerdings bereits etliche Regelungen, die an die Quote der Beteiligung des Anteilhabers anknüpfen. Wenn er dies nun auch bei der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung tut, liegt daher keine Regelung vor, die per se als inkonsistent und damit sachfremd erscheint. Wenn die Typisierung zu gewissen Widersprüchen führt, so ist dies dem Steuerrecht inhärent und verkörpert für sich alleine noch keinen Grund für die Verfassungswidrigkeit. Auf diese im Steuerrecht hie und da anzutreffende Unvollkommenheit wies an der Urteilsbesprechung auch einer der Bundesrichter hin.

Die oben angeführten Gesichtspunkte rechtfertigen eine gewisse Privilegierung des bedeutenden Aktionärs gegenüber Aktionären mit Streubesitz. Das verfassungsrechtliche Problem der Gleichbehandlung liegt m.E. weniger in der Mindestbeteiligungsquote von 10%, sondern ganz generell im *Umfang* der Entlastung, die bei 50% (mehr als) ausgereizt ist.

52 Art. 7a Abs. 1 lit. a StHG; Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG; § 20a Abs. 1 lit. a StG-ZH; § 25^{bis} Abs. 1 lit. a StG-BL; Art. 24a Abs. 1 lit. a StG-BE; Art. 22a Abs. 1 lit. a StG-SH.

53 Art. 7a Abs. 1 lit. b StHG; Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG; § 20a Abs. 1 lit. b StG-ZH; § 25^{bis} Abs. 1 lit. b StG-BL; Art. 24a Abs. 1 lit. b StG-BE; Art. 22a Abs. 1 lit. b StG-SH.

54 Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG; Art. 16 Abs. 3 DBG.

55 Im Gegensatz zur Liquidation eines Personenunternehmens, die dank dem neuen Art. 11 Abs. 5 StHG bzw. Art. 37b DBG (Bestimmungen wirksam für Geschäftsaufgaben ab 2011) einer privilegierten Besteuerung untersteht.

56 Vorausgesetzt natürlich, dass sich der Börsenkurs der Aktie positiv entwickelte.

57 Beendigungsgrund ist allenfalls der Konkurs, bei dem die Aktionäre typischerweise (fast) leer ausgehen.

3.4 Zulässiger Umfang der Entlastung bedeutender Aktionäre

3.4.1 Harmonisierungsrechtlicher Spielraum

Es dürfte einige Stimmbürgerinnen und Stimmbürger geben, die am 24.2.2008 der Unternehmenssteuerreform II zugestimmt haben, obschon sie mit der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung und damit mit Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG nicht vollumfänglich einverstanden waren. Es ist sogar anzunehmen, dass die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, in der zur Abstimmung vorgelegten Fassung (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG, Art. 20 Abs. 1^{bis} und Art. 18b DBG) keine Volksmehrheit gefunden hätte, wäre sie alleine – also unabhängig von den andern und unbestrittenen Massnahmen der Unternehmenssteuerreform II – zur Abstimmung unterbreitet worden. In meinen Augen geht das Bundesgericht in der Gewichtung des historischen Auslegungselements reichlich weit, wenn es unter Berufung auf die Botschaft und die parlamentarische Beratung in den Eidg. Räten Ermässigungen im Umfang der direkten Bundessteuer pauschal akzeptiert. Das historische Auslegungselement ist in anderen Situationen auch nicht das einzig Ausschlag gebende im Kanon der Auslegungselemente.

Verfassungsrechtlich müsste die Argumentation genau umgekehrt laufen: Je mehr der Bund die Anteilshaber entlastet, desto weniger besteht Handlungsbedarf auf kantonaler Ebene. Hätte der Bund sich dafür entschieden, Erträge aus massgebenden Beteiligungen überhaupt nicht mehr der Einkommenssteuer zu unterwerfen, so wäre dies kein Freipass für die Kantone gewesen, sondern im Gegenteil das Signal an die Kantone, ihrerseits auf Entlastungsmassnahmen zu verzichten.⁵⁸

Zwar ist nicht zu verkennen, dass eine grosse Zahl der Kantone Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG genau so verstanden haben wie jetzt das Bundesgericht. Neben den vor Bundesgericht betroffenen Kantonen *Zürich*, *Basel-Landschaft*, *Bern* und *Schaffhausen*, kennen dreizehn weitere Kantone eine Entlastung um 50% (*Freiburg*, *Luzern*, *Nidwalden*, *Obwalden*, *Solothurn*, *St. Gallen*, *Thurgau*, *Zug*) oder mehr (*Aargau*, *Appenzell-Innerrhoden*, *Glarus*, *Uri*, *Schwyz*). Der angerichtete Flurschaden wäre überblickbar geblieben, wenn das Bundesgericht – wie etwa bei der Eigenmietwertbesteuerung – eine Untergrenze festgelegt hätte. Nicht mehr darum herumkommen wird das Bundesgericht spätestens dann, wenn ein Steuerpflichtiger aus den Kantonen *Appenzell-Innerrhoden* (Teilsatz von 40%), *Aargau* (Teilsatz von 40%), *Uri* (Teilbesteuerung von 40%), *Schwyz* (Teilsatz von 25%) oder *Glarus* (Teilsatz von 20%). Es ist zu hoffen, dass das Bundesgericht die übersetzten Ermässigungen dieser Kantone nicht mehr schützen wird.

3.4.2 Grundrechtlicher Spielraum

Ein Bundesrichter zitierte ein Gutachten, nach dem die vom Bund getroffene Entlastung auf 60 Prozent noch knapp mit Art. 8 BV bzw. Art. 127 Abs. 2 BV vereinbar sein soll.⁵⁹ Dies mag zutreffen, wenn man bedenkt, dass bei der direkten Bundessteuer die Vorbelastung der Gewinnsteuern (8,5% nach Steuern⁶⁰ bzw. 7,8% vor Steuern) im Vergleich zum maximalen Einkommenssteuersatz (11,5%)⁶¹ relativ hoch ist. Bei den kantonalen Steuern ist der grundrechtliche Spielraum der Entlastung eher tiefer anzusetzen.

An der Urteilsberatung wurde festgehalten, dass die juristische Person ihren Sitz nicht im selben Kanton haben müsse und die Vorbelastung sehr unterschiedlich sein könne («von fast gar nichts bis relativ viel»). Vor dieser Ausgangslage sind bereits kantonale Entlastungen von 50% nicht mehr kompatibel mit Art. 8 BV.⁶² Wenn Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG – aufgrund der historischen Auslegung – Entlastungen um die Hälfte rechtfertigt, sind m.E. zumindest alle jene Entlastungen als verfassungswidrig zu taxieren, die darüber hinausgehen. Ob das Bundesgericht dies auch so sieht, bleibt (vorerst) offen.

Auf der Kante stehen somit die Regelungen der Kantone *Appenzell-Innerrhoden* (Teilsatz von 40%), *Aargau* (Teilsatz von 40%) und *Uri* (Teilbesteuerung von 40%). Besonders geringe Überlebenschancen einzuräumen sind im Falle einer Beschwerde vor Bundesgericht den Regelungen der Kantone *Schwyz* (Teilsatz von 25%) und *Glarus* (Teilsatz von 20%).

58 Eine solche Lösung (volle Entlastung bei der direkten Bundessteuer, keine Entlastung bei den Kantonen) würde zudem das Finanzaufkommen der Kantone besser schonen und wäre auch noch praktikabler als der jetzige zersplitterte Rechtszustand. Man denke etwa an die neuen Fragen, die sich bei der interkantonalen Steuerauscheidung stellen.

59 In diese Richtung auch Matteotti/Felber (Fn. 11), S. 2 f.

60 Art. 68 DBG.

61 Art. 214 DBG.

62 Siehe den Monatsflash dieses Monates 11/2009.

3.5 Kuriositäten

3.5.1 Wer zu spät kommt

Hätte eine steuerpflichtige natürliche Person aus einem der Vorreiter-Kantone (z.B. *Schaffhausen*) das kantonale Gesetz angefochten, wäre der Gesetzgebungsprozess auf Bundesebene wohl arg ins Stocken geraten. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG hätte einen schweren Stand gehabt, wenn er unter dem bundesgerichtlichen Stigma der Verfassungswidrigkeit gestanden hätte.

Jetzt dürfte es die Kantone wenig kümmern, da ihre Bestimmungen ausdrücklich als bundesrechtskonform gewürdigt worden sind. «Darüber hinaus ist da auch die rechtserhebliche Tatsache, dass keine der kantonalen Bestimmungen bisher mit einer Beschwerde an das Bundesgericht angefochten wurde, obwohl einige Bestimmungen schon vor mehreren Jahren erlassen wurden.»⁶³

3.5.2 Schutzwirkung des StHG zugunsten kantonalen Steuergesetze

Eigentlich schränkt das StHG den gesetzgeberischen Spielraum der Kantone stark ein, indem es Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung, Verfahrensrecht und Straferecht harmonisiert.⁶⁴ Das StHG bildet den Rahmen – oder oftmals das enge Korsett –, in dem die kantonalen Gesetzgeber eingeschnürt sind.

Vorliegend wirkt das StHG umgekehrt und *schützt* kantonale Bestimmungen vor der Kassation durch das Bundesgericht infolge Verletzung der Bundesverfassung. Ein Vertreter einer Kantonalen Steuerverwaltung brachte die Schutzwirkung durch das StHG vor Ort schmunzelnd auf den Punkt: «Zum Glück haben wir das Steuerharmonisierungsgesetz!»

4 Ausblick

4.1 Abschluss des bundesgerichtlichen Verfahrens und Publikation

Das Bundesgericht fällte am 25.9.2009 die rechtskräftigen Urteile in allen vier Verfahren und eröffnete sie den Parteien gleichentags im Dispositiv; ebenfalls noch am gleichen Tage erging eine Medienmitteilung.⁶⁵ Die Ausfertigung der schriftlichen Begründung stellte der Vorsitzende «in einigen Wochen» in Aussicht.

Keine Angaben machte der Vorsitzende dazu, ob die Entscheide in die amtliche Sammlung der Bundesgerichtsentscheide aufgenommen werden. Dies darf wohl als selbstverständlich betrachtet werden. Offen bleibt höchstens, ob alle vier Urteile zu Leitentscheiden erklärt werden.

4.2 Umsetzung des Urteils des Bundesgerichts in den Kantonen

Nach Art. 72h Abs. 1 StHG passen die Kantone ihre Steuergesetzgebung innert zweier Jahre an Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG an. Diese Bestimmung deutet darauf hin, dass die Kantone *bis Ende 2010* Zeit haben sollen, ihre Besonderheiten soweit als nötig abzuschaffen⁶⁶.

Dem ist jedoch nicht so. Das Bundesgericht ist aufgrund einer festgestellten Verfassungswidrigkeit eingeschritten, ohne sich auf Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG zu berufen. Weil es für festgestellte Verfassungswidrigkeit grundsätzlich keine Übergangsfrist gibt, sind die kantonalen Bestimmungen ab sofort in allen offenen Veranlagungsverfahren verfassungskonform anzuwenden.

Dies gilt vorerst für den Kanton *Bern*, weil ihm das Bundesgericht mehrere (Teil-)Bestimmungen formell aufgehoben hat. Gleiches gilt aber für 16 weitere Kantone mit verfassungswidrigen Detailregelungen, die von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG abweichen. Diese Kantone sind gehalten, die verfassungswidrigen Nuancen ihrer Steuergesetze ab sofort nicht mehr anzuwenden und zwar in allen noch offenen Verfahren sämtlicher Steuerjahre.⁶⁷

63 Etienne Grisel, Rechtsgutachten zu Händen des Eidg. Finanzdepartementes, Von der Verfassungsmässigkeit einer Milderung der Dividenden- und Beteiligungsbesteuerung im Geschäfts- oder Privatvermögen ohne Einführung einer Kapitalgewinnsteuer, Préverenges 2006, 23.

64 Art. 129 Abs. 2 BV.

65 Medienmitteilung des Bundesgerichts vom 25. September 2009 «Bundesgericht beurteilt vier Beschwerden gegen kantonale Regelungen über die Dividendenbesteuerung.»

66 So Rütsche/Ettlin, ST 2008, 602.

67 Betreffend Kanton Bern siehe: Meldung «Bundesgerichtsurteil zur Teilbesteuerung» vom 2.10.2009. Dem Kanton Bern verbleibt allerdings schon deshalb nichts anderes, weil ihm das Bundesgericht als einzigem Kanton mehrere (Teil-)Bestimmungen formell aufhob.

Diese Hausaufgaben werden die Kantone wohl ohne Murren erledigen.⁶⁸ Zu gross dürfte die Erleichterung darüber sein, dass das Bundesgericht die Teilbesteuerung und das Teilsatzverfahren trotz offenkundiger verfassungsrechtlicher Bedenken im Grundsatz geschützt hat. Lausanne hat darauf verzichtet, die Erde beben zu lassen, und sich damit begnügt, ein paar Windstösse an die Adresse der Kantone auszusenden.

68 Reagiert hat etwa bereits der Kanton Zürich: Gemäss § 35 Abs. 4 StG-ZH werden ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz nur zum halben Steuersatz besteuert, sofern die steuerpflichtige Person mit wenigstens zehn Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist. Da das Bundesgericht am 25. September 2009 mit Bezug auf die Bestimmung des Berner Steuergesetzes wie erwähnt entschieden hat, dass die Beschränkung eines Teilsatzverfahrens auf schweizerische Beteiligungen nicht mit dem Steuerharmonisierungsgesetz vereinbar sei, hat das Steueramt des Kantons Zürich seine frühere Weisung vom 27. Februar 2008 geändert und am 2. Oktober 2009 eine neue Weisung über die Besteuerung von Gewinnausschüttungen aus qualifizierten Beteiligungen (Teilsatzverfahren) erlassen.