

# 1 Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife

Dr. Rolf Benz, Rechtsanwalt, Dozent für Steuerrecht an der Zürcher Hochschule Winterthur, Winterthur

## 1. Kantone mit degressiven Einkommens- und Vermögenssteuertarifen

### a) Schaffhausen

Als erster Kanton führte Schaffhausen per 1. Januar 2004 degressive Tarife für die Einkommens- und Vermögenssteuern ein, nachdem knapp zwei Drittel der Stimmberechtigten in der Volksabstimmung vom 30. November 2003 ein steuerliches Reformpaket angenommen hatten. Der Steuersatz sinkt seither für Einkommen ab Fr. 500 000 und für Vermögen ab Fr. 10 Mio.<sup>1</sup>.

Dieses Novum in der Schweizer Steuerlandschaft wurde in den Medien am Rande vermerkt, geriet aber vorerst in Vergessenheit. Das Bundesgericht trat auf eine dagegen gerichtete staatsrechtliche Beschwerde eines Schaffhauser Steuerpflichtigen nicht ein, indem es dem Beschwerdeführer kurzerhand die Legitimation absprach: Weil dieser die verfassungswidrige Bevorteilung Dritter geltend mache, wäre er laut Bundesgericht nur zur Beschwerde legitimiert, wenn er sich «in vergleichbarer Lage befände wie die Adressaten und sich zudem die umstrittene Regelung in dem Sinne zu seinem Nachteil auswirken würde, dass er unmittelbar in seinen Rechten betroffen wäre»; der Beschwerdeführer habe jedoch weder das eine noch das andere dargelegt<sup>2</sup>.

### b) Obwalden

Für erheblich mehr Aufsehen sorgte der Kanton Obwalden, als sich am 11. Dezember 2005 86% der Stimbevölkerung für die Einführung degressiver Steuertarife aussprachen, und dies bereits ab einem Einkommen von Fr. 300 000 und ab einem Vermögen von Fr. 5 Mio.<sup>3</sup>. Das ungleich grössere Echo als im Kanton Schaffhausen mag damit zusammenhängen, dass Repräsentanten des Kantons Obwalden schon im Vorfeld der Volksabstimmung öffentlich auf die Steuerreform hinwiesen und sie mit einem aktiven Marketing für den Wirtschaftsstandort Obwalden verbanden. Die Gesetzesvorlage sah nämlich weitere Steuerentlastungen, insbesondere für juristische Personen vor. Zum andern regte sich aber auch daher mehr Widerstand als im Kanton Schaffhausen, weil dort die Steuersenkung für Personen in hohen Einkommens- und Vermögensklassen gezielt mit steuerlichen Entlastungen für Personen mit geringem Einkommen gekoppelt worden war.

Gegen die Obwaldner Regelung sind beim Bundesgericht derzeit staatsrechtliche Beschwerden von vier Privatpersonen hängig, darunter jene eines Waadtländer Nationalrates, der aus diesem Anlass seine Schriften in den Kanton Obwalden verlegt hatte. Ob dies für die virtuelle Betroffenheit genügt, erscheint allerdings fraglich; hiezu wäre eine Steuerpflicht des Beschwerdeführers im Kanton Obwalden erforderlich<sup>4</sup> und damit die Begründung eines steuerlichen Wohnsitzes gemäss Art. 3 Abs. 1 StHG<sup>5</sup>. Die Aktivitäten des Waadtländer Nationalrates dürften sich allerdings wohl weiterhin auf seinen Herkunftskanton ausrichten, wo auch seine Familie wohnt; zudem ist er französischer Muttersprache und hat nach eigenen Aussagen keine vorbestehende Beziehung zum Kanton Obwalden, weshalb viele Gründe dafür sprechen, dass er seinen Lebensmittelpunkt gar nicht in den Kanton Obwalden verlegt hat. Jedenfalls dürfte es ihm an der für die Begründung des Wohnsitzes erforderlichen Absicht dauernden Verbleibens<sup>6</sup> mangeln, da er seine Schriften erkennbar nur für die Zeit des bundesgerichtlichen Verfahrens – und damit für eine im Voraus befristete Zeit – in den Kanton Obwalden verlegte<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> Art. 38 Abs. 1 bzw. Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen vom 20. März 2000 in der Fassung vom 15. September 2003, in Kraft seit 1. Januar 2004 (Rechtsbuch 641.100).

<sup>2</sup> Entscheid vom 26. Januar 2004, Verfahren 1P.668/2003, Erw. 3.4.

<sup>3</sup> Art. 38 Abs. 1 bzw. Art. 55 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Obwalden vom 30. Oktober 1994 in der Fassung vom 14. Oktober 2005, in Kraft seit 1. Januar 2006 (Gesetzesdatenbank 641.4).

<sup>4</sup> BGE 130 I 174 E. 1.2 S. 176 f.

<sup>5</sup> Aus diesem Grunde bereits erledigt hat das Bundesgericht die Beschwerde eines Bio-Bauern mit Wohnsitz im Kanton Zürich, weil dieser nicht darlegte, dass das Obwaldner Steuergesetz einmal auf ihn angewendet werden könnte (Urteil vom 9.3.2006, Verfahren 2P.57/2006, Erw. 2.2).

<sup>6</sup> Art. 3 Abs. 2 StHG.

<sup>7</sup> «Bleiben will Zisyadis, bis die Sache ausgestanden ist.» NZZ vom 25. Januar 2006, S. 15.

Weil sich aber offenbar drei Obwaldner Steuerpflichtige der staatsrechtlichen Beschwerde, die von einem Anwalt ausgearbeitet worden ist, angeschlossen haben, ist dennoch zu hoffen, dass das Bundesgericht nicht darum herkommt, sich dieses Mal mit dem Rechtsmittel materiell zu befassen. Ansonsten entstünde die unbefriedigende Situation, dass von vornherein keine staatsrechtliche Beschwerde gegen degressive Steuertarife möglich wäre und diese daher der verfassungsgerichtlichen Überprüfung entzogen wären.

### c) Appenzell Ausserrhoden

Als dritter Kanton schickt sich der Kanton Appenzell-Ausserrhoden an, degressive Steuertarife einzuführen, und zwar erst ab einem Einkommen von Fr. 1,5 Mio., dafür als Neuerung auch für juristische Personen (ab Unternehmensgewinnen von 2 Mio. Franken). Die entsprechende Vorlage ist vom Parlament am 20. März 2006 verabschiedet worden; das Volk entscheidet am 21. Mai<sup>8</sup>.

## 2. Tarifautonomie der Kantone

Die Kantone geniessen die Steuerhoheit; sie können gemäss Art. 3 BV<sup>9</sup> jene Steuern erheben, welche die Bundesverfassung nicht dem Bund zuweist. Auf dem Gebiete der direkten Steuern sind zwar die Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes<sup>10</sup> zu beachten; die Festlegung der Steuertarife liegt aber ausdrücklich in der Zuständigkeit der Kantone, die somit über eine umfassende Tarifautonomie verfügen<sup>11</sup>.

Ein Kanton verletzt mit der Einführung degressiver Steuertarife daher weder seine Pflichten gegenüber dem Bund noch gegenüber den andern Kantonen. Auch aus der allgemein formulierten Rücksichts- und Beistandspflicht gemäss Art. 44 Abs. 2 BV kann keine Einschränkung für die kantonale Tarifgestaltung entnommen werden.

Die ursprüngliche Aufregung in anderen Kantonen hat sich angesichts dieser eindeutigen verfassungsmässigen Zuständigkeitsordnung inzwischen wieder gelegt, und die ursprüngliche Idee kantonaler Finanzdirektoren, einen «Ehrenkodex gegen allzu tiefe Steuertarife»<sup>12</sup> zu schaffen, wurde fallen gelassen. Auch der Bundesrat hat kürzlich mit wünschenswerter Klarheit kundgetan, dass er auf dem Gebiete der Steuersätze keinerlei Massnahmen gegen die Kantone plane, weil ihm die gesetzliche Regelungskompetenz fehle; zudem sieht der Bundesrat auch sachlich keinen Anlass für eine materielle Steuerharmonisierung, weil der Steuerwettbewerb den haushälterischen Umgang mit Steuermitteln fördere<sup>13</sup>.

Aus bundesstaatsrechtlicher Warte ist nach dem Gesagten gegen degressive Steuertarife nichts einzuwenden. Erheblich heikler ist dagegen die Frage, ob mit degressiven Steuertarifen die verfassungsrechtliche gebotene Gleichbehandlung der Bürgerinnen und Bürger innerhalb eines Kantons gewährleistet ist.

## 3. Verfassungsmässige Einkommens- und Vermögenssteuertarife

### a) Progressive Steuertarife

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit «verlangt, dass jeder Bürger im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel und der seine Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll. Im System der allgemeinen Reineinkommens- und Reinertragsbesteuerung hat der Gesetzgeber alle Personen, die tatsächlich Einkommen und Gewinn erzielen, nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Steuer heranzuziehen, wobei er insbesondere durch einen progressiven Steuertarif der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessen Rechnung tragen darf»<sup>14</sup>.

<sup>8</sup> NZZ vom 21. März 2006, S. 14.

<sup>9</sup> Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV); SR 101.

<sup>10</sup> Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG); SR 642.14.

<sup>11</sup> Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV; Art. 1 Abs. 3 Satz 2 StHG; MARKUS REICH, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, Rz 30.

<sup>12</sup> So der Titel im «Tages-Anzeiger» vom 24. Dezember 2005, S. 5.

<sup>13</sup> Stellungnahme des Bundesrates vom 17. März 2006 zur Motion Nr. 05.3791 vom 14. Dezember 2005 (HILDEGARD FÄSSLER) «gegen degressive Steuertarife».

<sup>14</sup> BGE 114 Ia 221 E. 2c S. 225.

Die Steuerprogression ist gemeinhin anzutreffen bei den Einkommens- und Vermögenssteuern (besonders stark bei der direkten Bundessteuer<sup>15</sup>), oftmals auch bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie bei der Grundstückgewinnsteuer, welche ja als spezielle Einkommenssteuern bestimmte Einkünfte erfassen, die von der allgemeinen Einkommenssteuer befreit sind<sup>16</sup>.

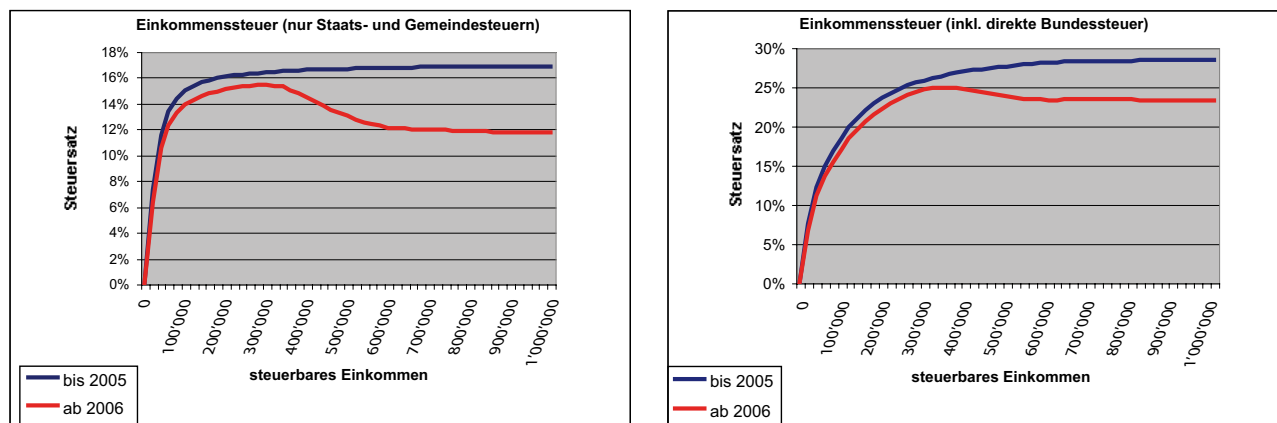
## b) Proportionale Steuersätze

Für juristische Personen kennen hingegen inzwischen der Bund<sup>17</sup> und zahlreiche Kantone einen proportionalen Steuersatz, was meines Erachtens auch für die Einkommens- und Vermögenssteuern natürlicher Personen mit Art. 127 Abs. 2 BV vereinbar ist, da ein einheitlicher Steuersatz dem Gleichheitsgedanken im Sinne einer relativen Gleichheit ausreichend Rechnung trägt. Der Steuerfreibetrag, der allen Steuerpflichtigen im gleichen Ausmass zusteht, bewirkt ohnehin eine progressive Wirkung, indem er sich bei grossen Einkommen verhältnismässig geringer auswirkt; eine zusätzliche progressive Ausgestaltung des Tarifs ist verfassungsrechtlich zwar möglich, aber nicht geboten.

Dabei genügt hinsichtlich der Einkommenssteuer, wenn die Steuerbelastung unter Einbezug der direkten Bundessteuer proportional ist, denn aus der Sicht der Bürgerin und des Bürgers ist entscheidend, wie viel Einkommenssteuern im Total zu entrichten sind; welches Gemeinwesen Empfänger ist, ist aus grundrechtlicher Warte unerheblich.

Entscheidet sich der Bund dafür, den verfassungsrechtlichen Höchstsatz von 11,5%<sup>18</sup> nur auf namhaften Einkommen anzuwenden, dürfen die Kantone dies mit einer entsprechenden Entlastung kompensieren. Mit anderen Worten darf der kantonale Tarif so stark degressiv sein, wie der Tarif der direkten Bundessteuer progressiv ausfällt. Bei der Schaffhauser und der Obwaldner Regelung ist dies indes nicht der Fall: Ist bei den Staats- und Gemeindesteuern im Hauptort des Kantons Obwalden die durchschnittliche Steuerbelastung auf sehr hohen Einkommen um rund 4% geringer als auf dem Einkommen mit der höchsten Steuerbelastung (Fr. 300'000), besteht auch bei kumulierter Betrachtung, das heisst unter Einbezug der direkten Bundessteuer, eine Degression von rund 2%: Der Belastung von sehr grossen Einkommen mit durchschnittlich rund 23% steht ein Belastungsspitze (auf Einkommen von ca. Fr. 340'000) von rund 25% gegenüber.

**Die beiden folgenden Diagramme illustrieren die Einkommenssteuerbelastung (ohne Kirchensteuer) für eine alleinstehende Person mit Wohnsitz in Sarnen (Kanton Obwalden)<sup>19</sup>**



Besonders merkwürdig ist, dass die kumulierte Steuerkurve (direkte Bundessteuer, Staats- und Gemeindesteuern) die Form eines Kamels aufweist:

Der Steuersatz steigt ab einem Einkommen von ca. Fr. 600'000.– erneut bis zu einem Einkommen von ca. Fr. 720'000.– wenn auch nur sehr leicht (um rund 0.3%); danach sinkt er wieder leicht. Würde für Fr. 720'000.– der Steuersatz für Fr. 600'000.– gelten, resultierte eine – wenn auch nur geringfügige – Entlastung von rund Fr. 250.–

<sup>15</sup> Art. 214 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG).

<sup>16</sup> Art. 7 Abs. 4 lit. b und c StHG.

<sup>17</sup> 8.5% gemäss Art. 68 DBG.

<sup>18</sup> Art. 128 Abs. 1 lit. a BV.

<sup>19</sup> Die Steuerberechnungen erstellte mein Student Orlando Müller. Ich danke ihm an dieser Stelle auch für seine Recherchen zum Thema.

### c) Degressive Einkommens- und Vermögenssteuertarife

Pascal Hinny weist zwar zu Recht darauf hin, dass das Bundesgericht sich bisher zurückhaltend zum Tarifverlauf geäußert hat und es den Kantonen einen weiten Ermessensspielraum bei der Tarifgestaltung einräumt<sup>20</sup>. Allerdings waren regelmässig progressive Tarife zu beurteilen, sodass die Aussagen des Bundesgerichts hinsichtlich degressiver Steuertarife «zurückhaltend» interpretiert werden müssen. In der Literatur wiederum ist umstritten, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip einen progressiven Tarif verlangt oder ob ein proportionaler Tarif verfassungskonform ist<sup>21</sup>; zur verfassungsrechtlichen Würdigung degressiver Tarife lassen sich aber ebenfalls kaum Hinweise finden.

Paul Kirchhof, ehemaliger Bundesverfassungsrichter und im vergangenen Jahr von der nachmaligen Bundeskanzlerin Angela Merkel ins Schattenkabinett berufen, wurde aufgrund seiner Reformpläne (Einführung einer Flat Tax – also einer Proportionalsteuer – als langfristige Vision) vom damaligen Regierungslager als Neo-Liberaler gebrandmarkt. Seine Antwort auf die Frage, ob er als Verfassungsrichter degressive Steuersätze akzeptiert hätte, fällt indes apodiktisch aus: «Auf keinen Fall. Jeder muss nach seiner Leistungsfähigkeit beitragen. Das wäre in unserem Steuerrecht nicht möglich, weil es gleichheitswidrig ist»<sup>22</sup>.

Auch wenn die strikte deutsche Sichtweise nicht zwingend der pragmatischeren schweizerischen Rechtsauffassung entsprechen muss, sehe ich nicht, mit welchen Argumenten dem Urteil Kirchhofs entgegnet werden kann: Beim degressiven Steuertarif steigt der absolute Steuerbetrag zwar mit zunehmendem Vermögen; allerdings tragen die Steuerpflichtigen nicht mehr im Verhältnis (proportional) zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an den Staatshaushalt bei, wie dies Art. 127 Abs. 2 BV verlangt.

Mit dem Gleichheitssatz kann demnach nicht argumentiert werden, um degressive Tarif zu rechtfertigen. Erforderlich wäre, dass zugunsten degressiver Steuertarife ein anderer verfassungsrechtlicher Grundsatz mit Grundrechtscharakter ins Feld geführt werden könnte (womit ein Grundrechtskonflikt entstünde). Ein solcher ist indes nicht ersichtlich, womit nur der Schluss bleibt, dass degressive Steuern unzulässigerweise in den grundrechtlichen Anspruch der Bürgerinnen und Bürger auf Gleichbehandlung eingreifen und unter der geltenden Bundesverfassung keinen Schutz finden können.

Die Wissenschaft neigt zwar zur Auffassung, dass Steuerwettbewerb den Steuerhunger des Gemeinwesens mässige und volkswirtschaftlich positiv zu beurteilen ist<sup>23</sup>. Dieses Argument entbindet die Kantone aber nicht davon, die verfassungsrechtlichen Leitlinien einzuhalten; der Steuerwettbewerb hat sich im Rahmen des verfassungsrechtlich Zulässigen abzuspielen.

Aus grundrechtlicher Sicht irrelevant ist auch das klare Verdikt des Obwaldner Stimmvolks (86% Ja-Stimmen). Es liegt gerade in der Funktion der Grundrechte, Minderheiten vor der (überwältigenden) Mehrheit zu schützen. In diesem Sinne wäre es zu begrüßen, wenn das Bundesgericht sich gegen degressive Steuertarife ausspräche, damit die betroffenen Kantone im Steuerwettbewerb die Steuern derart senken, dass alle Bürgerinnen und Bürger davon unmittelbar profitieren.

## 2

### Steuerharmonisierung

#### Zulässigkeit einer degressiven Ausgestaltung der kantonalen Steuern

Last update 29. März 2006

Die Zulässigkeit einer degressiven Ausgestaltung der kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuern ist seit der Annahme des entsprechenden Regelungen vorsehenden Obwaldner Steuergesetzes am 11. Dezember 2005 ein breit diskutiertes Thema. Am **17. März 2006** hat sich der Bundesrat positiv zu diesen Regelungen geäußert und eine Motion vom 14. Dezember 2005 (Keine degressive Besteuerung; 05.3791), welche die Gewährung

<sup>20</sup> Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, FSTR 2006, S. 73 und 80.

<sup>21</sup> Vgl. die Hinweise bei HINNY (Fn 20), S. 69 ff., der selbst eher zur Zulässigkeit degressiver Steuertarif neigt (S. 80) sowie die Ausführungen von SILVIA MARIA SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, Schriften zum Steuerrecht Bd. 1, Dissertation Zürich 1999.

<sup>22</sup> Weltwoche Nr. 51 vom 22.12.2005, S. 46.

<sup>23</sup> Mit vorwiegend volkswirtschaftlichen Argumenten ein Lanze für das Obwaldner-Modell brechen SILVIO BORNER, «Obwaldner Stimulus für den Fiskalwettbewerb» und CHARLES B. BLANKART, Demokratie auf der Anklagebank», beide in NZZ vom 24./25. Dezember 2005, S. 27.