

1 Kopfsteuer und Feuerwehrabgabe: Anachronismen im Lichte der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

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

| | |
|--|---|
| 1 Kopf- oder Personalsteuern | 4 |
| 1.1 Verbreitung und Ausgestaltung..... | 4 |
| 1.2 Würdigung..... | 4 |
| 2 Feuerwehrabgabe | 4 |
| 2.1 Verbreitung und Ausgestaltung..... | 4 |
| 2.2 Rechtliche Qualifikation..... | 5 |
| 2.3 Würdigung..... | 6 |
| 2.3.1 Gleichbehandlung von Mann und Frau | 6 |
| 2.3.2 Allgemeine Rechtsgleichheit..... | 6 |
| 3 Schlussbetrachtungen..... | 7 |

1 Kopf- oder Personalsteuern

1.1 Verbreitung und Ausgestaltung

In knapp der Hälfte der Kantone existieren Rechtsgrundlagen für eine Personalsteuer bzw. Kopfsteuer. Gegenstand der Personalsteuer sind natürliche Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton bzw. in der Gemeinde (also alle unbeschränkt einkommens- und vermögenssteuerpflichtigen Personen). Die Personalsteuer wird als Fixsteuer erhoben und beträgt in der Regel 20 bis 30 Franken.

Grundsätzlich wird die Personalsteuer – wie der Name sagt – pro Person erhoben. Oft wird allerdings von in ungetrennter Ehe lebenden Ehepaaren (die kraft Ehegattenbesteuerung für die Einkommens- und Vermögenssteuern gemeinsam veranlagt werden) im Sinne einer Haushaltssteuer nur eine Steuer erhoben. Weil Ehepaare ja nur mit einer Steuernummer im Steuerregister geführt werden, hat diese Erhebungsweise den erhebungstechnischen Vorteil, dass pro Steuerregisternummer genau eine «Basissteuer» in Rechnung zu stellen ist.

1.2 Würdigung

Kopf- bzw. Personalsteuern sind grundrechtlich problematisch, denn sie diskriminieren Personen mit tiefem Einkommen und kleinem Vermögen. Diese leisten einen Beitrag, obschon sie nicht imstande sind, ihn aufzubringen¹. Zwar kennen einige Kantone Steuerbefreiungsgründe, beispielsweise für unterstützungsbedürftige Personen oder Personen mit tiefem Einkommen und kleinem Vermögen. Aber auch diesfalls spüren jene Personen, die knapp über dem Existenzminimum liegen, die Kopf- bzw. Personalsteuer stärker als Personen mit mittleren oder hohen Einkommen.

Weil es bei der Kopfsteuer um bescheidene Beträge geht, soll eine Abgabe mit ähnlichen Auswirkungen in die Betrachtungen mit einbezogen werden: die Feuerwehrabgabe.

2 Feuerwehrabgabe

2.1 Verbreitung und Ausgestaltung

Das Feuerwehrowesen ist Sache der Kantone und vor allem der Gemeinden. Geregelt ist die Materie in den kantonalen Feuerwehr- oder Feuerschutzgesetzen.

1 Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 3 Rz 57; Klaus Tipke, Das Steuerrechtsverhältnis und seine Elemente, in Francis Cagianut/Klaus A. Vallender, Steuerrecht, Festschrift für Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 411 f.

Die grosse Mehrheit der Kantone (bzw. Gemeinden) kennen eine allgemeine Feuerwehrlpflicht, die entweder durch persönliche Dienstleistung oder aber mittels Entrichtung einer Abgabe erfüllt wird. Als erster Kanton schaffte der Kanton Zürich per 1. Januar 1995 die Feuerwehrlpflicht (und im gleichen Zuge die Feuerwehrlabgabe) ab. Die Kantone Genf und Tessin haben seither nachgezogen. In diesen Kantonen ist der Feuerwehrlendienst freiwillig; zum Teil sind die Gemeinden befugt, geeignete Personen zu verpflichten, wenn sich nicht genügend Freiwillige melden.

Die Höhe der Feuerwehrlabgabe ist in der Regel einkommensabhängig. Teilweise ist eine betragsmässige Untergrenze von typischerweise 50 Franken und regelmässig eine Obergrenze von 300–500 Franken vorgesehen. Damit lehnt sich die Feuerwehrlabgabe in ihrer Ausgestaltung an die Einkommenssteuer an mit dem wesentlichen Unterschied, dass eine Maximal- und manchmal auch eine Minimalabgabe geschuldet sind. Vereinzelt gilt allerdings ein jährlicher Einheitsbetrag.

2.2 Rechtliche Qualifikation

Die Abgabe anstelle aktiven Feuerwehrlendienstes gilt nebst der Wehrlpflichtersatzabgabe gemeinhin als Schulbeispiel einer Ersatzabgabe². Soweit die kantonalen Gesetzgeber die Abgabe regeln, wird sie dementsprechend als Ersatzabgabe titulierte. In einigen kommunalen Reglementen taucht bisweilen aber auch der Begriff der Feuerwehrlsteuer auf³.

Die Benennung einer Abgabe ist für die rechtliche Zuordnung allerdings nicht massgebend. In der Tat entpuppt sich bei genauem Studium der Rechtsgrundlagen die juristische Qualifikation der Feuerwehrlabgabe als diskutabel.

Als Ersatzabgaben gelten finanzielle Leistungen anstelle einer Naturallast, die von den Belasteten nicht erfüllt wird, weil sie von der Sach- oder Dienstleistung dispensiert sind oder deren Erfüllung verweigern⁴. Im Gegensatz dazu sind Steuern voraussetzungslos geschuldet, das heisst ohne unmittelbare Gegenleistung des Staates.

Die meisten kantonalen Gesetze statuieren, dass die zuständige kommunale Feuerschutzbehörde bestimmt, wer dienst- und wer abgabepflichtig ist, oder halten gar unmissverständlich fest, dass niemand Anspruch hat, in den aktiven Feuerwehrlendienst eingeteilt zu werden. Nach all diesen Bestimmungen haben die Bürgerinnen und Bürger mithin *kein Wahlrecht*, die Pflicht persönlich zu erfüllen, selbst dann nicht, wenn sie sich für den aktiven Feuerwehrlendienst eignen.

Feuerwehrlpflichtige können demnach gegen ihren Willen dazu verpflichtet werden, die Feuerwehrlabgabe zu leisten, welche diesfalls – wie eine Steuer – nicht vermieden werden kann und insofern voraussetzungslos geschuldet ist. Die Abgabe ist nicht (wie eine Ersatzabgabe im eigentlichen Sinne) subsidiär, sondern alternativ zur persönlichen Dienstleistungspflicht geschuldet. Weil die Bestände der Feuerwehren klein und die Zahl der Feuerwehrlpflichtigen gross ist, erweist sich die Abgabe sogar als Regel und die persönliche Dienstleistung als Ausnahme. Es liegt sozusagen eher eine Steuer und eine «Ersatz-Naturallast» vor als eine Naturallast und eine Ersatzabgabe.

Eine eindeutige Zuordnung der Feuerwehrlabgabe ist nach dem Gesagten nicht möglich. Es drängt sich deshalb auf, sie hinsichtlich der Anforderungen an die Ausgestaltung den strengen Voraussetzungen zu unterwerfen, wie sie gestützt auf Art. 127 BV für Steuern gelten. Dass eine Ersatzabgabe unter Umständen nach denselben Massstäben wie eine Steuer beurteilt werden muss, ergibt sich auch aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung: Das Bundesgericht hat erkannt, dass eine Ersatzabgabe eine Steuer im Sinne des Verbotes der interkantonalen Doppelbesteuerung sein kann⁵.

Im Jahre 1927 charakterisierte das Bundesgericht die Rechtsnatur wie folgt: «Der Steuercharakter der Feuerwehrlabgabe zeigt sich namentlich darin, dass sie nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abgestuft ist und für den

2 Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. Zürich 2002, S. 4; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2006, Rz 2657 f.; Höhn/Waldburger (Fn. 1), § 1 Rz 7; Adrian Hungerbühler, Grundsätze des Kausalabgabenrechts, ZBl 2003, S. 511; Klaus A. Vallender, Grundzüge des Kausalabgabenrechts, Bern 1976, S. 128 f.; Entscheide des Verwaltungsgerichts Zürich vom 28. Februar 1990, Erw. 2, ZBl 1990, S. 277, und vom 31. Mai 1988, Erw. 2, ZBl 1988, S. 497. Vorsichtiger Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3. Aufl. Genf/Basel/München 2007, § 1 Rz 9, nach dem die Qualifikation als Ersatzabgabe vorherrsche («prévaut»).

3 Namentlich in den Nordwestschweizer Kantonen Basel-Landschaft, Freiburg und Solothurn.

4 Blumenstein/Locher (Fn. 2), S. 4; Häfelin/Müller/Uhlmann (Fn. 2), Rz 2657; Höhn/Waldburger (Fn. 2), § 1 Rz 7; Hungerbühler (Fn. 2), S. 511; Oberson (Fn. 2), § 1 Rz 9; Vallender (Fn. 2), S. 123.

5 Art. 127 Abs. 3 BV; BGE 92 I 361 Erw. 3 S. 367; 53 I 375 S. 378.

Pflichtigen eine Art Zuschlag zur ordentlichen Vermögens- und Einkommenssteuer bildet. Die Abgabe wird denn auch meist als Steuer bezeichnet, wie der ähnliche Militärpflichtersatz, dem auch allgemein Steuernatur beigelegt wird»⁶. Diese Ausführungen erweisen sich unvermindert als treffend. In einem späteren Urteil hat das Bundesgericht hinsichtlich der (damaligen) Feuerwehrabgabe des Kantons Freiburg die rechtliche Qualifikation allerdings ausdrücklich offen gelassen⁷. Im jüngsten Entscheid aus dem Jahre 1997 neigt es offenbar dazu, die Abgabe als Ersatzabgabe zu betrachten⁸.

2.3 Würdigung

2.3.1 Gleichbehandlung von Mann und Frau

Wenn die Feuerwehrabgabe in den letzten Jahrzehnten ein Thema war, lag dies daran, dass oft nur Männer feuerwehrpflichtig bzw. -abgabepflichtig waren.

Hinsichtlich der Feuerwehropflicht hatte das Bundesgericht im Jahre 1986 noch entschieden, dass eine Ungleichbehandlung von Mann und Frau zwar grundsätzlich verfassungswidrig sei, sich aber insoweit mit Art. 8 Abs. 3 BV vereinbaren lasse, als der Feuerwehrdienst körperliche Anstrengungen erfordere, denen nur die kräftigsten Männer des bestens Alters gewachsen seien⁹. Nachdem der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 18. Juli 1994 eine baden-württembergische Feuerwehrabgabepflicht nur für Männer als Verstoss gegen die Europäische Menschenrechtskonvention beurteilt hatte¹⁰, hinterfragte das Bundesgericht im Urteil vom 23. April 1997 seine bisherige differenzierte Rechtsprechung¹¹: Körperliche Kraft sei nicht unbedingt geschlechtsspezifisch. Im Übrigen könne die tatsächliche Organisation des Feuerwehrwesens in einer Gemeinde so ausgestaltet werden, dass *für alle Menschen ein geeigneter Einsatz möglich* ist.

Tatsächlich schliesst Art. 8 Abs. 3 BV die Geschlechtszugehörigkeit als taugliches Kriterium für rechtliche Differenzierungen aus. Eine unterschiedliche Behandlung von Mann und Frau ist nur zulässig, wenn auf dem Geschlecht beruhende biologische oder funktionale Unterschiede eine Gleichbehandlung absolut ausschliessen¹².

Als wohl letzter Kanton dehnte der Kanton Obwalden per 1. Januar 2004 die Feuerwehropflicht auf Frauen aus, die bis anhin freiwillig Feuerwehrdienst leisten durften. Erst eine im Mai 2003 vor Verwaltungsgericht anhängig gemachte Beschwerde eines Mannes hatte den Regierungsrat dazu bewogen, die entsprechende Gesetzesnovelle auszuarbeiten. Sollte das Bundesgericht den degressiven Steuertarif am 1. Juni 2007 als verfassungswidrig erklären, so wäre es für den Obwaldner Regierungsrat zumindest keine Premiere, dass er sich in einer abgaberechtlichen Grundsatzfrage an das Verdikt aus Lausanne halten müsste.

2.3.2 Allgemeine Rechtsgleichheit

Nach heutiger Überzeugung sollen demnach *alle Menschen*, Männer wie Frauen, Schweizer wie Ausländer¹³, *feuerwehrabgabepflichtig* sein. Damit steht die Frage im Raum, wie eine solche allgemeine Abgabe im Lichte der allgemeinen Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) bzw. der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien (Art. 127 Abs. 2 BV) zu beurteilen ist.

Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlicher Steuerbelastung führen¹⁴. Nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind die Steuerpflichtigen sodann nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig zu belasten¹⁵.

6 BGE 53 I 375 S. 377. Vgl. zur ähnlichen Situation bei der früheren Grindelwaldner Gemeinwerkabgabe BGE 131 I 1 Erw. 2.1.

7 BGE 102 Ia 7 Erw. 6 S. 15 f.; vgl. ferner die in BGE 92 I 361 Erw. 3 S. 367 offen gelassene Frage, ob eine Abgabe von 2% des Erwerbseinkommens, welche die Stadt Zürich von den ausserhalb des Kantons wohnenden Beamten erhob, als Steuer (auf dem Einkommen) oder als Ersatzabgabe (anstelle der Pflicht, im Kanton Wohnsitz zu nehmen) zu qualifizieren ist.

8 BGE 123 I 56.

9 Urteil vom 10. Oktober 1986, Erw. 4c/aa, ZBl 1987, S. 311. Siehe auch die Entscheide des Verwaltungsgerichts Zürich vom 28. Februar 1990, ZBl 1990, S. 275 ff., und vom 31. Mai 1988, ZBl 1988, S. 495 ff.

10 EuGHE, Serie A, Nr. 291-B.

11 BGE 123 I 56 E. 2d S. 59.

12 BGE 123 I 56 Erw. 2a S. 58.

13 So ausdrücklich die Gesetze der Kantone Freiburg und Neuenburg. Ausländer sind aber auch in den andern Kantonen feuerwehrpflichtig.

14 BGE 114 Ia 221 Erw. 2c S. 224 f.; Klaus A. Vallender/René Wiederkehr, Kommentar BV, Zürich/Basel/Genf 2002, Art. 127 Rz 14.

15 BGE 122 I 101 Erw. 2b/aa S. 103; Vallender/Wiederkehr (Fn. 14), Art. 127 Rz 17.

Mindestbeträge – und erst recht Einheitsbeträge – stehen in einem gewissen Widerspruch zu den Grundsätzen der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Wie die Kopfsteuer führt eine solchermassen ausgestaltete Feuerwehrrabgabe dazu, dass Personen mit tiefem Einkommen und kleinen Vermögen insofern «diskriminiert» werden, als sie einen Beitrag leisten, obschon sie nicht imstande sind, ihn aufzubringen.

3 Schlussbetrachtungen

Weniger Ungleichheiten kennen die allgemeinen Einkommens- und Vermögenssteuern. Ihr Tarif ist politisch austariert und besser geeignet, die Kosten der Allgemeinheit auf die Bevölkerung zu verteilen, als eine verhältnismässig grobschlächtig ausgestaltete Sonderabgabe dies zu erreichen vermag. Weil das Feuerwehrwesen dem Schutz der Polizeigüter «öffentliche Sicherheit» und «öffentliche Gesundheit» dient und von dieser staatlichen Aufgabe grundsätzlich alle Menschen gleichermassen profitieren, ist es an sich sachgerecht, die steuergesetzliche Progression als allgemein anerkanntes Steuerbelastungsmass heranzuziehen.

Obschon die Feuerwehrrabgabe als Zwecksteuer für eine einzige staatliche Aufgabe mit mehreren hundert Franken durchaus ins Gewicht fällt, bietet eine gerichtliche Anfechtung wegen Verstosses gegen das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot oder die Steuererhebungsprinzipien allerdings kaum Aussichten auf Erfolg. Der Einkommenssteuertarif ist zwar die überzeugendere Berechnungsgrundlage für die Feuerwehrsteuer als die kantonalen und kommunalen Spezialtarife. Ein Gericht zu finden, das diese als schlechthin unhaltbar und damit als willkürlich im Sinne von Art. 9 BV qualifiziert, dürfte allerdings schwierig sein, denn Art. 8 Abs. 1 BV verlangt – im Gegensatz zum Anspruch auf absolute Gleichbehandlung von Mann und Frau gemäss Art. 8 Abs. 3 BV – nur eine relative Gleichbehandlung¹⁶. Dem Gesetzgeber bleibt ein beträchtlicher Spielraum bei der Ausgestaltung einer Steuer, insbesondere des Steuertarifs, der in besonderem Masse von politischen Wertungen abhängt¹⁷. Hinzu kommt, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist¹⁸.

Dennoch sollten Kopf- und Personalsteuern, aber auch die Feuerwehrrabgabe grundsätzlich hinterfragt werden, da sie nicht oder nur ansatzweise nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgestaltet sind. Die entsprechenden Steuer Mittel könnten ebenso gut über die allgemeinen Einkommens- und Vermögenssteuern erhoben werden.

2 Einkommens- und Vermögenssteuer

Steuerstrafrecht

Last update 23. Mai 2007

Nachdem am 13. April 2007 die Referendumsfrist unbenützt verstrichen ist, hat der Bundesrat am **16. Mai 2007** das am 20. Dezember 2006 verabschiedete Bundesgesetz über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern per **1. Januar 2008** in Kraft gesetzt. Damit wird überfälligweise im **Steuerhinterziehungsverfahren das Recht auf ein faires Verfahren** in Übereinstimmung mit der EGMR-Rechtsprechung gewährleistet. So wird das Recht auf Aussage- und Mitwirkungsverweigerung im Sinne der sog. Miranda Warning festgehalten und auch die unhaltbare Schuldvermutung unter Ehegatten aufgehoben. In der Praxis sind allerdings die entsprechenden Vorgaben der Rechtsprechung selbstverständlich auch heute bereits zu beachten!

Weitere Hinweise:

- Medienmitteilung EFD, **EMRK-widrige Bestimmungen werden im Bundessteuerrecht aufgehoben**, vom 16.5.2007;
- Verabschiedeter Gesetzestext (**BBI 2007 5**);

¹⁶ Ulrich Häfelin/Walter Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 6. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2005, Rz 779.

¹⁷ BGE 99 Ia 638 Erw. 9 S. 653 f.; Silvia Maria Senn, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, Zürich 1999, S. 126; Häfelin/Haller (Fn. 16), Rz 875; Markus Reich, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 (1984/85) S. 18.

¹⁸ BGE 126 I 76 Erw. 2a S. 78 f.; Peter Locher, Praktikabilität im Steuerrecht, in Francis Cagianut/Klaus A. Vallender, Steuerrecht, Festschrift für Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 190; Reich (Fn. 17), S. 18; Senn (Fn. 17), S. 27.