

Beispielsweise ein Abstellen auf die Zusammensetzung der Aktiva, wie dies etwa bei der Anwendung der Schweizerischen Regelungen betreffend die Versagung des steuerlichen Abzugs von Zinsaufwendungen auf verdecktem Eigenkapital erfolgt, hätte einen deutlicheren Bezug zur inneren Finanzierungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. So könnte schliesslich auch für die Anwendbarkeit der Konzern-Escape-Klausel eine für die einzelne Konzerngesellschaft sicherer kalkulierbare Grösse eingeführt werden.

5.4 Verlustabzug bei Körperschaften

Die Neuregelung betreffend die Beschränkung/Versagung des steuerlichen Verlustabzugs bei Körperschaften stellt eine Vereinfachung insofern dar, als dass es künftig nur noch darauf ankommt, ob ein qualifizierter Beteiligungswechsel erfolgt ist. Die Steuerfolgen sind damit für die Praxis leichter absehbar geworden.

5.5 Rechtspolitische Anmerkung

Die auf internationale Besteuerungssachverhalte zugeschnittenen materiellen Regelungen der Unternehmenssteuerreform (Transfer Pricing, Thin Capitalization Rules) nehmen über weite Strecken den Umfang von Verwaltungsanweisungen an, sind dabei jedoch als Gesetz zwingendes Recht. Eine *Ausweitung des Instituts der «verbindlichen Auskunft»*³⁵ bei geringerer gesetzlicher Regelungsdichte hätte dem deutschen Steuerrecht demgegenüber zu mehr Sachverhaltsadäquanz im Einzelfall verhelfen und so die Standortattraktivität im Empfinden internationaler Investoren vermutlich spürbar erhöhen können.

Insofern ginge es dann nicht mehr nur um die Reduktion der Verlagerung von Steuersubstrat von Deutschland ins Ausland, sondern um das Anwerben neuer Investitionen aus dem Ausland nach Deutschland. Es ist unverständlich, dass der Gesetzgeber nicht diesen Aspekt zum vorrangigen Anliegen seiner Reform gemacht hat.

2

Urteilsbesprechung: Degressive Steuern sind verfassungswidrig

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

1	Legitimation	13
1.1	Waadtländer Nationalrat	13
1.2	Obwaldner Stimmbürger	13
2	Beschwerdegründe	14
3	Verfassungsmässige Anforderungen an die Steuertarife	14
3.1	Grosser Spielraum bei Festlegung eines progressiven Steuertarifes	14
3.2	Absolutes Verbot für degressive Steuertarife	14
3.3	Zulässigkeit proportionaler Steuertarife	15
3.4	(Kein) Einbezug der direkten Bundessteuer	15
4	Formulierung des Dispositivs	16
4.1	Feststellungsurteil	16
4.2	Aufhebung nur der obersten Tarifstufe	16
4.3	Aufhebung des ganzen Tarifes	17
5	Reaktionen und Ausblick	17
5.1	Nachwehen bei den politischen Parteien	17
5.2	Scherbenhaufen im Kanton Obwalden	18
5.3	Handlungsbedarf für den Kanton Schaffhausen	18
6	Würdigung	19

35 Bisher können die Steuerbehörden sog. «verbindliche Auskünfte» über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten (nur) erteilen, wenn daran im Hinblick auf die **erheblichen steuerlichen Auswirkungen** ein **besonderes Interesse** besteht (§ 89 Abs. 2 S. 1 Abgabenordnung). Ein Nachteil in der Praxis sind zudem die vergleichsweise langen Bearbeitungszeiten von mitunter mehreren Monaten.

In einem von der Öffentlichkeit viel beachteten Entscheid hat das Bundesgericht in einer öffentlichen Urteilsberatung vom 1. Juni 2007 die degressiven Einkommens- und Vermögenssteuertarife des Kantons Obwalden aufgehoben¹. Wer die Urteilsberatung auf dem Mon Repos verfolgte, konnte auch aus juristischer Warte viel Interessantes erfahren. Einiges davon soll hier bereits mehr oder weniger kommentiert dargestellt werden.

Das Bundesgericht bejahte die Frage der Legitimation bei der Anfechtung von Steuergesetzen, indem es seine grosszügige Praxis bestätigte (dazu nachfolgend Ziff. 1), schuf viel – wenn auch nicht erschöpfend – Klarheit über die einschlägigen Beschwerdegründe (nachfolgend Ziff. 2) und vor allem über die verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen an einen kantonalen Steuertarif (nachfolgend Ziff. 3) und präzierte auch Einiges zur kassatorischen Natur der staatsrechtlichen Beschwerde (nachfolgend Ziff. 4). Die mündlichen Erwägungen erlauben bereits einige Aussagen über die Konsequenzen für die betroffenen Kantone (Ziff. 5). Dem Entscheid des Bundesgerichts ist zuzustimmen; er scheint bereits positive Auswirkungen zu zeitigen (nachfolgend Ziff. 6).

Im Zentrum der Erwägungen stand der angefochtene Obwaldner Einkommenssteuertarif, der bei einem Einkommen von Fr. 300'000 einen Durchschnittsteuersatz (einfache Steuer) von 2.23% vorsieht und bei einem Einkommen von Fr. 600'000 einen solchen von 1.75%. Danach steige der Durchschnittsteuersatz wieder leicht an. Die Kurve des Durchschnittsteuersatzes weise die Form eines Kamels auf.

1 Legitimation

1.1 Waadtländer Nationalrat

Gleich mehrere Richter bemühten sich darzulegen, dass jener Beschwerdeführer nicht legitimiert ist, der als Waadtländer Nationalrat zum Zwecke der Beschwerdeerhebung seine Schriften in den Kanton Obwalden verlegt und bereits im Mai 2006 (also rund ein Vierteljahr später) wieder in den Kanton Waadt zurückzog. Damit habe er sich nur vorübergehend im Kanton Obwalden aufgehalten, ohne Wohnsitz zu begründen.

Ebenso wurde darauf hingewiesen, dass er, weil er sich lediglich während einiger Monate im Jahre 2006 im Kanton Obwalden aufgehalten hatte, hier kein Steuerdomizil begründete, denn gestützt auf Art. 68 Abs. 1 StHG bestehe interkantonalrechtlich die Staats- und Gemeindesteuerpflicht für das ganze Jahr in jenem Kanton, in dem sich Ende Jahr der Wohnsitz befinde.

«Was immer ihn in die Berge gezogen hat, was immer er dort getan hat», er habe keinen Wohnsitz begründet, rundete der Vorsitzende die entsprechenden Statements seiner Richterkollegen ab.

1.2 Obwaldner Stimmbürger

Unbestritten war die Eintretensfrage. Wenig Aufheben machte die 2. öffentlichrechtliche Abteilung um den Schaffhauser Fall, bei dem die 1. öffentlichrechtliche Abteilung mangels Legitimation nicht auf die Beschwerde eingetreten war, weil der Beschwerdeführer nicht dargelegt habe, dass 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»².

Ein Richter liess durchblicken, dass die Beschwerde des Schaffhauser Stimmbürgers unzureichend begründet war und die Schwesterkammer möglicherweise deshalb gar nicht auf die Beschwerde eingetreten war. Tatsächlich hätte jene Beschwerde ja schon damals aufgrund der internen Zuständigkeitsordnung von der 2. öffentlichrechtlichen Abteilung behandelt werden müssen, wenn sie sich detailliert bzw. hinreichend substantiiert mit den zur Debatte stehenden steuerrechtlichen Problemen befasst hätte.

Damit bestätigte das Bundesgericht seine Jahre alte Praxis, wonach zur staatsrechtlichen Beschwerde gegen einen kantonalen Erlass auf dem Wege der abstrakten Normenkontrolle nach Art. 88 OG legitimiert ist, wer durch die angefochtenen Bestimmungen unmittelbar oder zumindest virtuell (mit einer minimalen Wahrscheinlichkeit früher oder später einmal) betroffen ist³.

Anders wie teilweise kolportiert, blieben die drei Obwaldner Beschwerdeführer nicht anonym. Ihre Namen wurden zu Beginn der Urteilsberatung verlesen; ein Name war sogar auf der Homepage des Bundesgerichts publiziert.

1 Geschäft 2P.43/2006, schriftliche Urteilsbegründung ausstehend.

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

3 BGE 130 I 26 E. 1.1.1 S. 29 f., 82 E. 1.3 S. 85, je mit Hinweisen.

2 Beschwerdegründe

Auf die Verletzung des Vorranges des Bundesrechtes vor kantonalem Recht⁴ trat das Bundesgericht nicht ein, weil kein Bundesrecht betroffen ist. Die Erwägungen drehten sich um Art. 8 und Art. 127 BV, wobei nicht erkennbar wurde, ob das Bundesgericht Art. 127 BV direkt anwandte oder ob Art. 127 BV (weil in der Finanzordnung des Bundes eingeordnet) nur indirekt bei der Konkretisierung des allgemeinen Gleichbehandlungsgebotes⁵ heranzuziehen ist. Diese Frage ist allerdings rein dogmatischer Natur und ohne Einfluss auf die Überlegungen.

Auch kein Konsens festzustellen war zur «nicht kriegsentscheidenden» Frage, ob Art. 36 Abs. 1 BV – analog – auf die Einschränkung des Gleichheitsgebotes anwendbar sei.

Vielleicht wird die schriftliche Fassung des Urteils in diesen Punkten mehr Aufschluss bringen über die vorherrschende Auffassung des Bundesgerichts.

3 Verfassungsmässige Anforderungen an die Steuertarife

3.1 Grosser Spielraum bei Festlegung eines progressiven Steuertarifes

Unbestritten blieb die Haltung des Referenten, dass bei der Festlegung eines progressiven Steuertarifes ein grosser Spielraum bestehe und in dieser Hinsicht keine Änderung der Rechtsprechung stattfinde.

3.2 Absolutes Verbot für degressive Steuertarife

Der Referent ging vorerst davon aus, dass degressive Steuertarife «per se problematisch» seien. Das Leistungsfähigkeitsprinzip weise einen «ausgesprochen grundrechtlichen Gehalt» auf, auch wenn es sich um ein unbestimmtes Konzept handle. Ein Tarif müsse sozialverträglich sein, und mit der geltenden Rechts-, Sozial- und Wirtschaftsordnung vereinbar sein. Gestützt auf eingehende Reflexionen gelangte der Referent zum Schluss, dass degressive Steuern verfassungswidrig seien. Indirektes Ziel des Obwaldner Tarifs, so konstatierte der Referent unter anderem, sei es, Wirtschaftsförderung zu betreiben und die Standortattraktivität zu heben; das direkte Ziel aber liege in der Optimierung der Finanzeinnahmen, womit eine rein fiskalische Zwecksetzung vorliege.

Nur ein Richter beantragte, die Beschwerde abzuweisen. Auch er stellte die Problematik nicht in Abrede, bezeichnete aber den Obwaldner Tarif unter Berufung auf Xavier Oberson als «discutable, mais acceptable»⁶, weil ein Befreiungsschlag in einer alarmierenden finanziellen Situation vorliege, der zwar nicht dauerhaft, aber zumindest vorübergehend eine mögliche Antwort auf die harte Konkurrenz der Nachbarkantone sein könnte. Es stimme, dass der Tarif auf Dauer eingerichtet das Gerechtigkeitsempfinden erheblich störe. Es handle sich aber um eine vorübergehende Ungleichbehandlung, denn nach gewisser Zeit soll der Tarif nach der Steuerstrategie der Obwaldner Regierung generell fallen. Bezug nehmend auf Markus Reich⁷ und Pascal Hinny⁸ wies er darauf hin, dass sogar in Fachkreisen die Meinungen auseinandergingen, weshalb er seine Kollegen in einem engagierten Votum zu «grosser Zurückhaltung» mahnte, ohne Erfolg.

Eine «gewisse Zurückhaltung» zu üben, war unbestritten. Ein Richter konstatierte aber, dass einige versuchten, dem Leistungsfähigkeitsprinzip seine Leistungsfähigkeit abzusprechen; es handle sich aber nicht um eine Leerformel.

Besondere Mühe bekundeten die Romands mit der Minderheitsmeinung. Beide nahmen Bezug auf Aubert, wonach ein Tarif «au moins proportionnel» sein müsse⁹. Einer von ihnen zitierte aus Seite 48 des Gutachtens von Markus Reich, wonach das Leistungsfähigkeitsprinzip unter Berücksichtigung der Leistungsbereitschaft und des Leistungswillens jedes Einzelnen auszulegen seien¹⁰. «Leistungsbereitschaft – Leistungswille – je n'arrive pas à traduire», beklagte er sich. Ein anderer Richter stellte die Frage in den Raum, ob denn der Wille des Einzelnen

4 Art. 49 Abs. 1 BV.

5 Art. 8 BV.

6 Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 3.A. Basel etc. 2007, § 3 n 30.

7 Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, *ASA* 74 (2005/06) S. 689 ff.

8 Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, *FStR* 2006, S. 62 ff.

9 Jean-François Aubert, in *Aubert/Mahon, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse*, Zürich etc. 2003, Art. 127 N 10.

10 So in Anlehnung daran auch Marco Vitali, *Steuerdegression – Weder diskriminierend noch willkürlich, sondern sachlich begründet*, in Michael Beusch/ISIS, *Steuerrecht* 2007, Best of zsis, Zürich etc. 2007, 255. ff., 263.

massgebend sein solle und jeder selbst entscheiden könne, wie viel Steuern er zahlen wolle. Der Leistungswille sei kein praktikabler Massstab und verabschiede die Steuergerechtigkeit.

Auch wenn diese Äusserungen etwas plakativ sind und nicht auf alle Facetten des Konzeptes von Markus Reich eingehen, treffen sie gleichwohl den Kern der Sache, nämlich die unterschiedlichen Aufgaben von Lehre und Rechtsprechung. Professoren sind dazu aufgerufen, den Status quo zu hinterfragen und alternative Gerechtigkeitsmodelle zu entwerfen oder neue Besteuerungskonzepte zu entwickeln, denn «[d]ie Freiheit der wissenschaftlichen Lehre und Forschung ist gewährleistet»¹¹. Die Aufgabe des Bundesgerichts ist eine andere: «Das Bundesgericht ist die oberste rechtsprechende Behörde des Bundes»¹². Es darf im Interesse der Rechtssicherheit seine Jahre lange Rechtsprechung nicht über Bord werfen, wenn nicht besonders triftige Gründe dafür sprechen. Der Schutz degressiver Steuertarife käme einer grundlegenden Änderung der herrschenden Auffassung dar, wie von mehr als einem Richter festgehalten wurde. Erforderlich wäre – auch darüber bestand Einigkeit – eine Änderung der Bundesverfassung.

3.3 Zulässigkeit proportionaler Steuertarife

Nebst dem in die Minderheit versetzten Richter, der sogar degressive Steuern unter gewissen Rahmenbedingungen schützen wollte, taten der Referent und ein weiterer Richter ihre persönliche Meinung kund, wonach proportionale Steuern zulässig seien. «Persönlich bin ich der Auffassung, dass ein proportionaler Tarif nicht verfassungswidrig ist.» «Im Prinzip genügt ein proportionaler Satz den Minimalanforderungen der Bundesverfassung.»

Lediglich die anwesende Richterin vertrat mit Verve, dass ein Steuertarif progressiv sein *müsse*. Den Nagel auf den Kopf traf jener Richter, der festhielt, dass mit einem proportionalen Satz das Problem insofern nicht gelöst sei, als er nicht schon beim ersten Franken einsetzen könne. Es bleibt abzuwarten, inwieweit das Bundesgericht in der schriftlichen Urteilsbegründung hier mehr Aufschluss geben wird.

Möglicherweise sind die Meinungsunterschiede der höchsten Richter allerdings kleiner, als man angesichts der sich teilweise widersprechenden Voten vermuten könnte. Es besteht ja Einigkeit, dass ab einer bestimmten Höhe jeder Einkommens- oder Vermögenssteuersatz unweigerlich proportional wird. Ebenso ist klar, dass im untern Bereich gewisse Entlastungen einzubauen sind, sei es mit einem grossen Freibetrag, mit einem System von verschiedenen Abzügen oder eben mit Tarifsenkungen¹³: Alle diese Massnahmen zeitigen im Ergebnis eine Progressionswirkung.

Die heikle Frage ist eigentlich lediglich, wie tief – wie viele Zehntausend Franken – jenes steuerbare Einkommen noch sein darf, bei dem der proportionale Tarif einsetzt. Diese Frage kann zurzeit noch nicht schlüssig beantwortet werden und wird wohl auch nie in allgemein gültiger Weise beantwortet werden können.

3.4 (Kein) Einbezug der direkten Bundessteuer

Aus dem Gang der Beratungen könnte man schliessen, dass jeder Tarif für sich alleine mindestens proportional sein müsse. Ausdrücklich gegen eine Gesamtbetrachtung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden sprach sich allerdings nur die anwesende Richterin aus. Gemäss Art. 128 Abs. 2 BV habe der Bund bei der Festsetzung der Tarife auf die Belastung durch die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden Rücksicht zu nehmen «und nicht umgekehrt». Dies dürfte allerdings nicht das letzte Wort sein. Aus der Pflicht des Bundes zur Rücksichtnahme auf die Kantone kann nämlich kein Verbot der Kantone abgeleitet werden, umgekehrt Rücksicht zu nehmen auf den Bund. Im Gegenteil: Gemäss Art. 44 Abs. 2 BV schulden Bund und Kantone einander gegenseitig Rücksicht und Beistand.

Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bedeutet, dass jeder «nach Massgabe seines Einkommens» und «nach Massgabe seines Vermögens» Steuern entrichten muss. Da das Steuerobjekt der Einkommenssteuer – abgesehen von der Höhe gewisser Abzüge¹⁴ – weitgehend vereinheitlicht ist, kann die direkte

11 Art. 20 BV.

12 Art. 188 Abs. 1 BV.

13 Siehe dazu Rolf Benz, Parlamentarische Initiative zur Steuerbefreiung des Existenzminimums: Symbolischer Schritt für einen wirksameren Schutz tiefer Einkommen, zsis 1/2007, S. 44 ff.

14 Pauschalabzüge, allgemeine Abzüge und vor allem sozialpolitische Abzüge.

Bundessteuer im Zeitalter der Steuerharmonisierung zwanglos in die Gesamtbetrachtung einbezogen werden¹⁵. Die Verteilung des Einkommenssteuersubstrates auf Bund und Kantone ist ja nicht grundrechtlich, sondern einzig bundesstaatlich motiviert. Wollte man den Kantonen verbieten, die Progression der direkten Bundessteuer auszugleichen, käme dies einer indirekten Verpflichtung der Kantone gleich, ihre Kantonsbürger beim Einkommen progressiv zu besteuern, weil die stark progressive direkte Bundessteuer stets zu den (bestenfalls proportionalen) Kantonssteuern hinzukommt.

Zwar ist es technisch äusserst anspruchsvoll für einen Kanton, seinen Tarif auf die direkte Bundessteuer abzustimmen, vor allem, weil er in der Lage sein muss, schnell zu reagieren, wenn der Tarif der direkten Bundessteuer der kalten Progression angepasst oder sonst modifiziert wird. Diese – nicht zu unterschätzenden – praktischen Schwierigkeiten führen aber nicht zur Verfassungswidrigkeit per se.

Vielleicht wird der schriftliche Urteilstext in dieser Frage noch klareren Aufschluss geben.

Bei der Vermögenssteuer ist ein degressiver Steuertarif hingegen nicht denkbar, weil nur die Kantone eine Vermögenssteuer erheben; gleiches gilt für die Kapitalsteuer¹⁶. Weil der Gewinnsteuersatz der direkten Bundessteuer proportional ist¹⁷, ist auch hier ein partiell degressiver kantonaler Steuertarif ausgeschlossen.

Die Erwägungen des Bundesgerichts für natürliche Personen können – obschon in der Urteilsberatung nicht thematisiert – auch auf die Besteuerungsgrundsätze für juristische Personen übertragen werden: Rechtsgleichheit verlangt zwar nicht, dass natürliche und juristische Personen gleich behandelt werden müssen¹⁸. Das Gebot der Rechtsgleichheit von Art. 8 BV gilt aber sehr wohl für juristische Personen untereinander; folglich muss auch der Steuertarif juristischer Personen mindestens proportional sein. Das Argument, dass mit steigendem Kapital auch die Rendite sinke¹⁹, ist in dieser pauschalen Form nicht stichhaltig und stellt daher keinen vernünftigen Grund für eine Privilegierung kapitalkräftiger Gesellschaften dar.

4 Formulierung des Dispositivs

4.1 Feststellungsurteil

Der Referent hatte vorgeschlagen, im Urteilsspruch die Verfassungswidrigkeit lediglich festzustellen und dem Kanton Obwalden eine Übergangsfrist zur Anpassung des verfassungswidrigen Steuertarifes einzuräumen. Das Bundesgericht verfährt ausnahmsweise in diesem Sinne, wenn die verfassungsmässige Lage mit einer Gutheissung der Beschwerde nicht wiederhergestellt werden kann; diesfalls sind die zuständigen Kantonsbehörden in einem Appellentscheid aufzufordern, den verfassungsmässigen Zustand zu schaffen²⁰.

Die andern Richter hielten dem entgegen, dass reine Appellentscheide im Verfahren der akzessorischen Normenkontrolle höchst ungewöhnlich anmuteten und dass nur dann zum Mittel des Appellentscheides gegriffen werde, wenn es keinen andern Weg gebe, um die Verfassungswidrigkeit zu beseitigen.

Der Referent sprach diesen Einwänden ihre Berechtigung zwar nicht ab, machte aber auf die praktischen Probleme aufmerksam, in die der Kanton Obwalden gestürzt wird im Falle einer Aufhebung. Er hatte bei seinen Kollegen mit seiner Zurückhaltung keinen Erfolg.

4.2 Aufhebung nur der obersten Tarifstufe

Zwei Richtern schwebte vor, den Tarif nur so weit wie unbedingt erforderlich aufzuheben. Dies hätte bedeutet, nur jene oberste Tarifstufe als verfassungswidrig zu erklären, die zur Degression führt. Einer der beiden in diesem Teilpunkt unterlegenen Richter hatte die Natur des Leistungsfähigkeitsprinzips im Gegensatz zu den andern

15 Vgl. Rolf Benz, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife, in Michael Beusch/ISIS, Steuerrecht 2007, Best of zsis), Zürich etc. 2007, S. 247 ff., 252 und «Steuern sind nicht immer gerecht», plädoyer-Gespräch mit Ulrich Cavelti und Rolf Benz, plädoyer 02/2007, S. 6 und S. 7.

16 Der Bund kann gestützt auf Art. 128 Abs. 1 lit. a bzw. lit. b BV eine Steuer auf dem Einkommen der natürlichen Personen und eine Steuer auf dem Reinertrag der juristischen Personen erheben; ihm fehlt hingegen die Kompetenz, eine Vermögenssteuer oder eine Kapitalsteuer einzuführen.

17 8,5% gemäss Art. 68 DBG.

18 Siehe z.B. BGE 109 Ia 312 E. 3a S. 315 betreffend der Minimalsteuer im Kanton St. Gallen auf Grundstückbesitz nur für juristische Personen.

19 So der Leiter der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Bruno Knüsel, zitiert nach «Kanton Bern mit degressiver Kapitalsteuer», NZZ am Sonntag, 17. Juni 2007, S. 16.

20 BGE 131 I 74 Erw. 6.1 S. 85.

Grundrechten darin erblickt, dass es dem Steuerpflichtigen nicht nur ein Abwehrrecht gegen den Staat einräume, sondern dass es eine Verpflichtung des Gesetzgebers enthalte, wie die Steuern auszugestalten bzw. hohe Einkommensstufen zu besteuern seien.

Die Ansicht vermag nicht zu überzeugen. Wie ein anderer Richter es formulierte, ist die oberste Tarifstufe nicht als solche verfassungswidrig, sondern im Vergleich zu andern Tarifstufen. In der Tat ist nicht die oberste Tarifstufe verfassungswidrig (weil zu tief). Vielmehr sind aus grundrechtlicher Warte die «mittleren» Tarifstufen (weil zu hoch) zu beanstanden. Störend ist nicht, dass die obersten Einkommens- und Vermögenskategorien entlastet werden. Störend ist, dass nicht alle Steuerpflichtigen im mindestens gleichen Umfang entlastet werden. Störend ist, dass der Mittelstand den höchsten maximalen Durchschnittssteuersatz zu erdulden hat.

Wenn man nur einen Teil des Tarifes hätte aufheben wollen, dann wären es jene Tarifstufen gewesen, die zu einer höheren Durchschnittsbelastung von Einkommen «in der Mitte» führen als sie für die höchsten Einkommen gilt. Allerdings könnte auch eine derartige teilweise Aufhebung des Tarifs kaum befriedigen.

4.3 Aufhebung des ganzen Tarifes

Mit 5:2 Richterstimmen setzte sich die zutreffende Ansicht durch, dass ein Steuertarif ein unteilbares Ganzes darstellt. Ein Steuertarif sei kein Blumenstraus, bei dem jede Blume für sich alleine schön sei, sondern entspreche eher aufgestellten Dominosteinen, bei dem alle umfielen, wenn einer falle, wie sich der Vorsitzende bildhaft ausdrückte.

An der Aufhebung des ganzen Einkommensteuertarifs und des ganzen Vermögenssteuertarifs ändere auch nichts, dass die Beschwerdeführer nur die Aufhebung der jeweils obersten Tarifstufe beantragt hatten (wohl in der Befürchtung, dass eine Aufhebung des ganzen Tarifes wegen des Wiederauflebens des früheren Tarifes zu Mehrbelastungen für alle Steuerpflichtigen führt). Wenn die festgestellte Verfassungswidrigkeit nicht anders behoben werden könne als mit der Aufhebung des ganzen Tarifs, so sei ausnahmsweise über den in der staatsrechtlichen Beschwerde formell gestellten Antrag hinaus alles aufzuheben, was direkt und untrennbar mit den verfassungswidrigen Bestimmungen zusammenhänge.

5 Reaktionen und Ausblick

5.1 Nachwehen bei den politischen Parteien

Von bürgerlicher Seite wurde das Urteil, mit dem das Bundesgericht seine Rechtsprechung zum Leistungsfähigkeitsprinzip folgerichtig konkretisiert, teilweise kritisiert, ungeachtet der Tatsache, dass dem Bundesgericht in keiner Weise eine Beschränkung der kantonalen Steuerautonomie oder des interkantonalen Steuerwettbewerbs vorschwebte, sondern lediglich die Verwirklichung einer gleichmässigen Besteuerung aller Obwaldner untereinander. Zwar wiesen auch die Lausanner Richter darauf hin, dass über eine Änderung der Bundesverfassung degressive Steuertarife ermöglicht werden könnten. Dennoch ist es nicht mehr als ein «politischer Gag», wenn als Reaktion auf den höchstrichterlichen Entscheid vereinzelt eine entsprechende Teilrevision der Bundesverfassung postuliert wird.

Auf der andern Seite sprechen die Sozialdemokraten von einem Sieg und sehen ihre «Steuergerechtigkeits-Initiative» im Aufwind. Wenn man aber bedenkt, dass die Einführung der degressiven Steuertarife der Auslöser für die Lancierung der Volksinitiative war, so wäre es eigentlich konsequent, sie zurückzuziehen, nachdem die Rechtslage geklärt ist. Es ist wohl ein Novum in der direkten Demokratie, dass das Hauptanliegen einer Eidg. Volksinitiative bereits verwirklicht ist, kaum wurde mit der Unterschriftensammlung begonnen.

SVP und SP versuchten die Aufmerksamkeit zudem mit zwei parlamentarischen Interpellationen vom 6. Juni 2007 auf sich zu ziehen, mit mässigem Erfolg²¹: Der Bundesrat hat beide umgehend im «Copy Paste»-Stil beantwortet, indem er daran erinnert, dass das Bundesgericht für die Beurteilung kantonaler Steuerregime zuständig und seine Urteile zu akzeptieren seien. Ferner konstatiert der Bundesrat zutreffend, dass Steuerwettbewerb weiterhin verfassungsrechtlich zulässig und zu bejahen sei. Mehr konnte man von Bundesrat als Antwort auf die Interpellationen nicht erwarten.

21 Siehe Dringliche Interpellation Nr. 07.3307 der SVP-Fraktion «Eingriff des Bundesgerichts in die kantonale Steuerautonomie» und Dringliche Interpellation Nr. 07.3308 der SP-Fraktion «Mehr Steuergerechtigkeit dank dem Bundesgerichts-Urteil über die degressive Besteuerung».

5.2 Scherbenhaufen im Kanton Obwalden

Etwas überraschend zeigte sich der zuständige Obwaldner Finanzdirektor in ersten Stellungnahmen «überrascht» vom Urteil des Bundesgerichts. Immerhin hatten sich zahlreiche Juristen und Steuerrechtler gegen die Zulässigkeit degressiver Steuertarife ausgesprochen. Zahlreicher plädierten Ökonomen für degressive Steuermodelle, aber im Gegensatz zu den Ökonomen ist das Bundesgericht bei seinen Erwägungen an die Bundesverfassung gebunden: «La constitution existe», wie auch jener Bundesrichter versicherte, der mit seinem Antrag, die staatsrechtliche Beschwerde abzuweisen, keine Folgschaft gefunden hatte. Ein anderer Bundesrichter wies in den Urteilsberatungen darauf hin, dass es Sache des Kantons Obwalden sei, wie er aus dem Schlamassel herauskomme: «Er hatte ja genügend Zeit, sich darauf vorzubereiten.» Auch von einem Scherbenhaufen war die Rede.

Dass die Obwaldner Regierung zumindest nicht aus allen Wolken fiel, zeigen die fieberhaften Reaktionen: Schon am Tage nach der mündlichen Urteilsberatung präsentierten die Verantwortlichen erste Ideen und wenige Tage später ein pfannenfertiges Übergangsmodell für die Jahre 2006 und 2007. So schnell wäre keine Sofort-Lösung gefunden worden, wenn sie nicht schon vorher aufgegleist worden wäre.

Die zuletzt vorgestellte Variante des Obwaldner Regierungsrates sieht vor, den «Bauch» der Kurve auszumerzen und für alle Steuerpflichtigen jenen maximalen Durchschnittssteuersatz einzuführen, wie er für die höchsten Einkommensklassen vorgesehen war. Eine solche Umsetzung wäre erfreulich, da kein Steuerpflichtiger schlechter gestellt wird gegenüber dem kassierten Tarif (was einen Konflikt mit dem aus Art. 9 BV abgeleiteten Rückwirkungsverbot zur Folge hätte) und weil der (obere) Mittelstand spürbar entlastet würde im Vergleich zum kassierten Tarif.

5.3 Handlungsbedarf für den Kanton Schaffhausen

Aus den Erwägungen des Bundesgerichts kann ohne weiteres gefolgert werden, dass auch der Kanton Schaffhausen seit 2004 einen verfassungswidrigen Tarif anwendet, wobei nicht nur die oberste Tarifstufe, sondern der Tarif als Ganzes als verfassungswidrig gilt.

Im Kanton Schaffhausen besteht zwar eine gesetzliche Vorschrift, wonach Mehreinnahmen aufgrund der Degression in Form von Steuersenkungen an alle Steuerzahler weiterzugeben sind²². Diese Klausel beeinflusst die rechtliche Würdigung degressiver Steuertarif nicht. Auch wenn der Kanton den Nachweis erbringen kann, dass dieser Verpflichtung nachgelebt wird, ändert dies nichts daran, dass oberste Einkommensklassen unzulässig privilegiert werden, weil sie prozentual weniger Steuern zahlen als bestimmte andere Personen. Ausgestaltung von Steuertarifen und Verwendung der Steuereinnahmen haben keinen direkten Zusammenhang; Steuern zeichnen sich ja gerade dadurch aus, dass sie gegenleistungslos geschuldet sind²³.

Die Komplikationen für den Kanton Schaffhausen sind erheblich und können am besten daran veranschaulicht werden, was passieren könnte, wenn ein Schaffhauser, der sich in der Belastungsspitze rund um Fr. 500 000 Einkommen befindet, Rechtsmittel einlegt gegen seine Steuerrechnung betreffend Staats- und Gemeindesteuern.

Anders als im Kanton Obwalden ist eine abstrakte Normenkontrolle im Kanton Schaffhausen nicht mehr möglich. Im Rahmen der akzessorischen Normenkontrolle ist nicht der Tarif, sondern nur die individuelle Steuerveranlagung angefochten. Gleichwohl hätte eine Gutheissung im Einzelfall unüberblickbare Konsequenzen, weil die Verfassungswidrigkeit 2 Jahre weiter zurückreicht (bis Anfang 2004) als im Kanton Obwalden.

Es ist davon auszugehen, dass das Bundesgericht in einem Beschwerdeverfahren gegen den Kanton Schaffhausen einen Feststellungsentscheid fällen würde, wonach der Tarif verfassungswidrig ist, und es dem Kanton Schaffhausen eine Übergangsfrist ansetzen würde zur Behebung des verfassungswidrigen Zustandes. Diese Umsetzungsfrist könnte allerdings umso kürzer angesetzt werden, desto länger der Kanton Schaffhausen jetzt noch mit der Umsetzung zuwartet. Immerhin ist dem Schaffhauser Finanzdirektor zuzubilligen, die schriftliche Urteilsbegründung noch abzuwarten. Sie wurde vom Vorsitzenden den Parteien «in einigen Wochen» in Aussicht gestellt. Nach Vorliegen des schriftlichen Urteils wird aber definitiv klar sein, dass für die degressiven Steuertarife die letzte Stunde geschlagen hat.

22 Art. 3a des Gesetzes des Kantons Schaffhausen über die direkten Steuern vom 20. März 2000.

23 Vgl. BGE 131 II 271 E. 5.1 S. 276; BGE 129 I 346 E. 5.1 S. 354 f.

6 Würdigung

Das Bundesgericht hat – vielleicht zum letzten Mal – ein Urteil in Siebner-Besetzung gefällt. Nach dem neuen Art. 20 BGG²⁴ würde das Bundesgericht über nach dem 1. Januar 2007 anhängig gemachte Beschwerden²⁵ in Fünfer-Besetzung entscheiden, weil es um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung²⁶ bzw. um eine Beschwerde gegen einen referendumpflichtigen kantonalen Erlass geht²⁷. Die Siebner-Besetzung ist im neuen Recht nicht mehr vorgesehen.

Die Erwägungen der sieben beteiligten Bundesrichter überzeugen und stellen klar: Degressive Steuern sind «per se problematisch» und immer verfassungswidrig, sei die Degression noch so klein und gelte sie noch so für eine beschränkte Zeit. «Auch die Leitplanken einer breiten Strasse sind hart», wie es ein Richter formulierte.

Auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht entschied das Bundesgericht konsequent, indem es sich nicht auf einen Feststellungsentscheid beschränkte, sondern – da es sich um eine abstrakte Normenkontrolle handelte – den verfassungswidrigen Tarif kassierte. Vorbehaltlos zuzustimmen ist dem Bundesgericht darin, dass es den Tarif als Ganzes aufhob und nicht nur einzelne Teile davon.

Das Bundesgericht lässt keine übertriebene Nachsicht walten gegenüber Kantonen, die auf dem Buckel des Mittelstandes steuerpolitische Offensiven lancieren, sondern hält die Kantone dazu an, ihre Steuergesetze so auszugestalten und die Steuern derart zu senken, dass alle Bürgerinnen und Bürger davon unmittelbar profitieren²⁸. Die von der Obwaldner Regierung offenbar favorisierte Reaktion auf das Urteil brächte tatsächlich nachträglich auch für jene Einkommensklassen im oberen Mittelfeld zusätzliche Entlastungen, die am wenigsten von der ursprünglichen Steuersenkung profitiert hatten. Sollte diese Lösung Realität werden, dürften sich die kritischen Stimmen gegen das Urteil des Bundesgerichts verflüchtigen, denn kaum ein Politiker wird sich dem Vorwurf aussetzen wollen, er kämpfe gegen die Interessen des Mittelstandes.

3

Reform des Steuersystems

Last update 20. Juni 2007

Der Bundesrat hat am **8. Juni 2007** einen Bericht zum sog. **Steuermodell Zehnder** gutgeheissen. Dieses sieht eine neue Aufteilung des Steuersubstrats zwischen Bund, Kantonen und Gemeinden entsprechend der Einkommenshöhe vor. Der Bericht zeige, dass durch das Modell Zehnder der «Steuertourismus» im Inland stark eingedämmt und die Nachteile des Steuerwettbewerbs (z.B. ungleiche Einkommensverteilung zwischen den Steuerzahlern verschiedener Kantone) gedämpft werden könne. Ausserdem seien die Gemeinden und Kantone weniger abhängig von einzelnen Steuerzahlenden. Andere vom Modell Zehnder erhoffte Wirkungen (z.B. tieferer Erhebungsaufwand) könnten jedoch kaum erzielt werden. Die Realisierung des Vorschlags hätte zudem eine Reihe unerwünschter Folgen wie den weitgehenden Verlust der positiven Aspekte des Steuerwettbewerbs (Bürgernähe, Druck zu Effizienz und Innovation bei der Bereitstellung von staatlichen Leistungen, Berücksichtigung unterschiedlicher Präferenzen) und die Einschränkung der kantonalen und kommunalen Steuerautonomie. Ferner würde die Attraktivität der Schweiz im internationalen Steuer- und damit Standortwettbewerb geschwächt und müsste bei einer Realisierung des Modells Zehnder das System des Finanzausgleichs teilweise umgebaut werden.

Der Bericht ist eine Ergänzung der Stellungnahme des Bundesrates vom 6. September 2006 zum **Postulat** vom 8. Mai 2006 mit dem Titel «Stopp den Auswüchsen des Steuerwettbewerbs» [Geschäfts-Nr. 06.3191]).

24 Bundesgesetz über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG) vom 17. Juni 2005 (SR 173.110).

25 In Form der öffentlich-rechtlichen Einheitsbeschwerde (Art. 82 lit. b BGG), die für Beschwerden gegen kantonale Gesetze die staatsrechtliche Beschwerde abgelöst hat.

26 Gemäss Art. 20 Abs. 2 BGG.

27 Gemäss Art. 20 Abs. 3 BGG; vgl. auch Michael Beusch, Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht, Neuerungen und Konstanten beim formellen bundesgerichtlichen Rechtsschutz aufgrund des Bundesgerichtsgesetzes, FStR 2006, S. 255.

28 Rolf Benz, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife, in Michael Beusch/ISIS, Steuerrecht 2007, Best of zsis), Zürich etc. 2007, S. 247 ff., 252.