

Degressive Steuersätze

Verfassungsrechtliche Überlegungen zu den im revidierten Steuergesetz des Kantons Obwalden festgelegten neuen Steuersätzen sowie grundsätzliche Erwägungen

Prof. em. Dr. iur. Francis Cagianut*/Prof. Dr. iur. Ulrich Cavelti**

Inhalt

- 1 **Belastung des Einkommens nach neuem Recht des Kantons Obwalden und Gründe für die neue Ordnung**
- 1.1 **Belastung des Einkommens**
- 1.2 **Gründe für die neue Ordnung**
- 2 **Die rechtlichen Grundlagen für den Erlass der kantonalen Steuersätze**
- 3 **Allgemeine, verfassungsrechtlich gebotene Schranken der Besteuerung**
- 4 **Zielsetzung der revidierten Steuerordnung aus weiterer verfassungsrechtlicher Sicht**

Anhang

Quellen und Literatur

Das vorliegende Kurzgutachten wurde als Arbeitspapier für eine Diskussion im Rahmen der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) verfasst. Es gibt die Meinung der beiden Autoren wieder. Die FDK selbst hat zu den Ausführungen inhaltlich keine Beschlüsse gefasst.

1 Belastung des Einkommens nach neuem Recht des Kantons Obwalden und Gründe für die neue Ordnung

1.1 Belastung des Einkommens

Massgebend ist die neue Vorschrift von Art. 38 Abs. 1 nStG OW. Danach werden für die ersten Fr. 5000 Einkommen keine Steuern erhoben. Für die nächsten Fr. 6000 ist eine einfache Steuer zum Satz von 0,9 % geschuldet. Die Progression verläuft stufenweise weiter bis zu einem Einkommen von Fr. 300 000, wo der Steuersatz für die letzte Stufe 2,35 % mit einer einfachen Steuer von rund 2,2 % erreicht. Danach sinkt die Belastungskurve degressiv ab bis zu einem Einkommen von Fr. 1 000 000, einem Steuersatz von 1,6 % auf der letzten Stufe von Fr. 400 000 und einer Steuerbelastung von 1,67 %. Von da an verläuft die Belastungskurve praktisch proportional (s. Grafik 1 im Anhang).

1.2 Gründe für die neue Ordnung

Mit dem Erlass des neuen Tarifs zur Einkommenssteuer beabsichtigt der Kanton Obwalden, steuerliche Anreize zu schaffen, die im Rahmen eines Gesamtkonzeptes dem Kanton eine bessere Attraktivität verleihen und seine Konkurrenzfähigkeit verbessern sollen. Das neue Steuergesetz soll hierfür – neben anderen Massnahmen – ein Mittel sein. Neben einer degressiven Gestaltung der Steuersätze für hohe Einkommen verfolgt die neue Steuerordnung auch den Zweck, die unteren und mittleren Einkommen zu entlasten. Für Einkommen von Fr. 0 bis Fr. 50 000 ist eine Senkung der Steuerlast von durchschnittlich 5 %, für Einkommen von Fr. 50 000 bis Fr. 300 000 eine solche von durchschnittlich 4 % vorge-

* Ehem. Präsident des Verwaltungsgerichts des Kantons St.Gallen.

** Präsident des Verwaltungsgerichts des Kantons St.Gallen, Leiter der Koordinations- und Beratungsstelle der Finanzdirektorenkonferenz.

sehen, und ab Einkommen von Fr. 300 000 soll eine Minderung der Steuerlast von 5 % und mehr erfolgen.¹

Zum besseren Verständnis der steuerlichen Massnahme wird in der Botschaft auf die unbefriedigende Lage des Kantons im steuerlichen Bereich hingewiesen. Die finanziellen Kennzahlen zeigten kein gutes Bild. Das ergebe sich schon im Vergleich mit den Nachbarkantonen. So sei z. B. die Finanzkraft des Kantons Obwalden in den Jahren 1997 bis 2003 von 40 auf 35 Punkte gesunken. Im Vergleich dazu habe der Nachbarkanton Nidwalden seine Finanzkraft im gleichen Zeitraum von 106 auf 125 Punkte verbessert. In den Jahren 2003 bis 2004 habe die Steigerung der Steuererträge im Kanton Obwalden lediglich 2,5 % betragen, eine Zunahme, die nur leicht über der Teuerung liege.

Obwohl die kantonale Steuerbelastung für mittlere und hohe Einkommen im gesamtschweizerischen Durchschnitt liege, wirke sich der Steuerwettbewerb im Raum Zentralschweiz besonders negativ aus. Die Spitzenplätze hinsichtlich der Steuerbelastung für natürliche und juristische Personen würden von den Kantonen Zug, Schwyz und Nidwalden belegt. Obwalden könne hier nicht mithalten. Es zeige sich, dass zunehmend Steuerpflichtige, vorab im Bereich des Mittelstandes, aus dem Kanton wegzögen. Auch bei der Anzahl von Personen mit einem steuerbaren Einkommen über Fr. 300 000 bestehe eine sinkende Tendenz. Ohne eine bessere Steuerstrategie verliere Obwalden ständig an Steuersubstrat, und das bei einem für den Kanton wichtigen Standortfaktor.²

Die Einschätzung der kantonalen Finanzlage, wie sie in der Botschaft dargelegt wird, wird vom Index der steuerlichen Einkommensbelastung für das Jahr 2004 erhärtet. Bei einem schweizerischen Gesamtindex von 100 Punkten nimmt der Kanton Obwalden mit 158,3 Punkten den letzten Rang im interkantonalen Vergleich ein.³ Ein gleichartiges Bild bietet der Vergleich der Finanzkraft 2004/2005 unter den Kantonen. Obwalden nimmt hier, zusammen mit dem Kanton Wallis, bei einer Kennzahl von 30 Punkten den letzten Platz ein.⁴

2 Die rechtlichen Grundlagen für den Erlass der kantonalen Steuersätze

Die Kompetenz der Kantone zum Erlass von Steuersätzen für die Einkommenssteuer ergibt sich aus der kanto-

nen Souveränität, die in Art. 3 BV festgeschrieben wird. Darnach sind die Kantone souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist.

Mit dem Steuerrecht der Kantone befasst sich die Bundesverfassung im Bereich der Steuerharmonisierung für die direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden in Art. 129 BV. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung erstreckt sich die Harmonisierung auf Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuer. Anlass für die Harmonisierung war das Bestreben, die sachliche Vielfalt der kantonalen Steuerordnungen einander anzugleichen, unter Einbezug der direkten Steuern des Bundes. Die Harmonisierung sollte der Transparenz des schweizerischen Steuerrechtes sowie der Vereinfachung der Steuerveranlagungen dienen. Vorbehalten blieb dabei den Kantonen insbesondere die Festsetzung der Steuertarife und Steuersätze im Rahmen ihrer Steuerhoheit (Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV).⁵ Somit steht dem kantonalen Steuergesetzgeber im Bereich der direkten Steuern eine verfassungsrechtlich garantierte Tarifautonomie zu. Das Bundesverfassungsrecht nimmt die Bestimmungen der Kantone über die Steuerbelastung bei den direkten Steuern ausdrücklich von einer interkantonalen Angleichung aus und gewährt den Kantonen einen entsprechenden Freiraum.⁶

Diese Tarifautonomie ist für die Kantone unerlässlich. Sie ist ein wesentlicher Teil der Finanzautonomie und Voraussetzung für den Bestand der Kantone als Elemente einer föderalen Struktur der Schweiz. Ein Kanton, der sich als souveräner Einzelstaat behaupten will, kann und darf auf die Tarifautonomie nicht verzichten, ohne eine Einbusse seiner Souveränität zu erleiden. Für ein dem Bundesstaat zugehöriges Staatswesen ist die Tarifautonomie Voraussetzung zur Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben. In Sachbereichen, deren Regelung in die kantonale Zuständigkeit fällt, muss der Souverän auch über die Beschaffung der erforderlichen Mittel bestimmen können. Ansonsten lebt er in Abhängigkeit vom übergeordneten Staat und sinkt auf den Status eines Verwaltungsbezirkes ab. Das trifft insbesondere für die föderalistisch organisierte Schweiz zu. Bezeichnend ist es denn auch, wenn man auf die Entstehungsgeschichte der Steuerharmonisierung zurückblickt, dass es die Kantone bzw. die FDK war, welche die Initiative zur Schaffung eines Bundesgesetzes zur Steuerharmonisierung seinerzeit ergriffen hat, unter anderem auch mit dem Ziel, sich in der Tarifgestaltung einen Freiraum zu sichern. Die Schaffung der verfassungsrechtlichen Grundlage für den Er-

1 Vgl. BOTSCHAFT, S. 1.

2 Vgl. BOTSCHAFT, S. 8 ff.

3 S. ESTV (Hrsg.), Steuerbelastung in der Schweiz, S. 61.

4 S. FDK-Informationen, November 2005, S. 8.

5 Vgl. auch REICH, StHG Art. 1 N 1.

6 VALLENDER, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen.

lass des Harmonisierungsrechts in Art. 42^{quinquies} der alten Bundesverfassung, heute praktisch unverändert in Art. 129 BV übernommen, erfolgte ebenso aufgrund von Vorschlägen, die von der FDK ausgearbeitet worden waren. Der Bund ist auch nach dem Subsidiaritätsprinzip gehalten, eine föderative Rahmengesetzgebung zur Steuerharmonisierung zu erlassen, wobei die Kantone aus eigener Kompetenz – unter Beachtung der Grundsätze des Rahmengesetzes – die Angleichung ihrer Steuerordnung zu schaffen haben und dabei über die Tarifautonomie verfügen können.⁷

Der Kanton Obwalden hat demnach zu Recht seine Kompetenz zum Erlass von Steuersätzen für die Einkommenssteuer beansprucht. Harmonisierungsrechtlich liegt somit keine Gesetzeswidrigkeit vor. Offen aber bleibt die Frage, ob er im neuen, revidierten Steuergesetz Vorschriften erlassen hat, die den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung in Art. 127 BV entsprechen.

3 Allgemeine, verfassungsrechtlich gebotene Schranken der Besteuerung

Der Bund hat mit dem Erlass von Art. 129 BV und dem Vorbehalt der kantonalen Tarifautonomie iSv Abs. 2 Satz 2 der zitierten Verfassungsnorm den Steuerwettbewerb bezüglich der kantonalen Steuersätze bewusst bejaht und damit auch erhebliche Belastungsdifferenzen unter den Kantonen in Kauf genommen.⁸ Darauf kann sich der kantonale Steuergesetzgeber berufen. Daneben enthält die BV Grundsätze der Besteuerung in Art. 127 Abs. 2, die beim Erlass neuer kantonalen Steuerordnungen zu beachten sind. Es sind dies die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Die Allgemeinheit der Besteuerung verlangt die steuerliche Erfassung aller Personen und Personengruppen nach der gleichen gesetzlichen Ordnung und verbietet Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht. Die Gleichmässigkeit der Besteuerung bedeutet eine gleiche Belastung der Steuerpflichtigen in gleichen Verhältnissen. Der Gleichheitssatz ist das oberste Prinzip der Rechtsordnung und gilt daher auch für jegliche Steuerordnung. Die Anwendung des Gleichheitssatzes im Bereich der Steuern gewährleistet die Steuergerechtigkeit.⁹

Vorab im Einkommenssteuerrecht leitet sich daraus – im Sinne einer Konkretisierung des Gleichheitssatzes – der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ab. Dieser fordert, dass sich die Steuerlast nach den finanziellen Mitteln der Steuerpflichtigen richtet.¹⁰ In der nachfolgenden rechtlichen Würdigung von Art. 38 Abs. 1 nStG OW ist insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip von Bedeutung.

Dieses Prinzip geht davon aus, dass – wie oben vermerkt – alle Steuerpflichtigen in gleichen finanziellen Verhältnissen das gleiche Opfer erbringen sollen. Mehrbelastungen gegenüber anderen Steuerpflichtigen sind demnach bei gleichen Verhältnissen unzulässig. Für das Einkommenssteuerrecht bedeutet das überdies, dass die Mehrbelastung bei steigendem Einkommen höher sein muss gegenüber Steuerpflichtigen mit tieferem Einkommen. Der Tarif für die Einkommenssteuer hat mithin progressiv zu sein.¹¹

Das Bundesgericht hat indessen in seiner Rechtsprechung betont, dass dem kantonalen Gesetzgeber bei der Verwirklichung des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine erhebliche Gestaltungsfreiheit zugestanden werden muss. Einerseits handle es sich dabei in weitem Mass um politische Wertungen, sodann aber auch um eine Vielzahl von zu regelnden Verhältnissen, weshalb eine völlige Gleichstellung nicht erreicht werden könne. Stets müssten zudem gleichzeitig verschiedene Kategorien von Steuerpflichtigen im Auge behalten werden, um nicht eine Gruppe zu Lasten einer andern über Gebühr steuerlich zu belasten. Der kantonale Gesetzgeber laufe daher stets Gefahr, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn er im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen wolle.¹² Wörtlich führt das Bundesgericht aus:

«Dazu kommt, dass die Vergleichbarkeit der Sachverhalte beschränkt ist. Eine Besteuerung nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit muss sich an den dem Steuerpflichtigen zur Befriedigung seiner Bedürfnisse zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und nach seinen persönlichen Verhältnissen richten (BGE 99 Ia 638, S. 652 f.). Es lässt sich indessen nicht ziffernmässig genau bestimmen, um wie viel sich die Steuer erhöhen muss, wenn das Einkommen um einen bestimmten Betrag steigt. Sozial- und finanzpolitische Erwägungen entscheiden letztlich über diese Frage.

Am ehesten ist die Vergleichbarkeit in horizontaler Richtung gegeben, das heisst zwischen verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen (...) der gleichen Einkommensklasse. Doch ist auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt (BGE 118 Ia, S. 3; 110 Ia 7,

7 Vgl. dazu REICH, StHG Art. 1 N 13.

8 BEHNISCH, BV Art. 129 N 26.

9 Vgl. REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, S. 171 f.

10 Vgl. REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, S. 173; vgl. dazu auch HÖHN/WALDBURGER, § 4 N 71 ff.

11 REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, S. 173.

12 BGE 120 Ia 329 E 3, S. 333, mit Hinweis auf BGE 118 Ia 1, S. 4 E 3c.

S. 14 f.; ASA 60, S. 283 E. 2b). Dazu kommen Vorteile (...), die sich nicht quantifizieren, das heisst in Zahlen ausdrücken lassen. Bei der Überprüfung der vom kantonalen Steuergesetzgeber getroffenen – unvermeidlich nicht vollkommenen – Regelung muss sich der Verfassungsrichter daher eine gewisse Zurückhaltung auferlegen» (BGE 120 Ia 329 E 3, S. 333 f.).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung genügt es sodann, «wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt».¹³ Eine Schranke setzt das Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung namentlich auch dort, wo besteuert würde, ohne dass wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vorliegt, oder wo die Besteuerung die vorhandene Leistungsfähigkeit geradezu zerstören würde.¹⁴ So gewährt das Leistungsfähigkeitsprinzip auch Schutz vor exzessiver Besteuerung.¹⁵

Massstab der Steuerbelastung bildet nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wie erwähnt, die subjektive Fähigkeit der Steuerpflichtigen, die Staatsausgaben zu berrappen: «Alle Individuen sollen durch die Steuerlast gleich schwer getroffen werden, das gleiche Opfer bringen. Dieses opfertheoretische Verständnis des Grundsatzes der Gleichmässigkeit der Besteuerung führte zwangsläufig zur progressiven Ausgestaltung des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs, aber auch zur möglichst breiten Erfassung aller Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit».¹⁶ Diese Forderung nach einem progressiven Einkommenssteuertarif kann indessen nicht absolut verstanden werden. So kennt jeder progressiv ausgestaltete Einkommenssteuertarif eine Maximalprogression, weil die unbeschränkte Weiterführung der Progression zur konfiskatorischen Besteuerung führen würde. Daneben gibt es auch aus steuerrechtlicher Sicht zulässige Überlegungen zu einem Einheitssteuersatz (flat rate tax). Ein Einheitssteuersatz auf Einkommen sieht eine proportionale Steuer auf alle von natürlichen Personen erwirtschafteten Einkommen vor. Zwar geht die Verteilungswirkung eines Einheitssteuersatzes zu Lasten unterer Einkommensklassen. Ein Einheitssteuersatz mit einem Freibetrag führt indessen zu einer indirekten Progression und kann daher verteilungspolitischen Anliegen sehr wohl Rechnung tragen, ohne die Nachteile steigender marginaler Steuersätze bei einem progressiven Tarif in Kauf nehmen zu müssen.¹⁷ Mit andern Worten lässt auch der opfertheoretische Ansatz der

progressiven Ausgestaltung des Einkommenssteuertarifs offen, wie die Progression auszugestalten ist – direkt oder indirekt –, wo die maximale Progressionsstufe festzusetzen ist und ob – je nach Ausgestaltung – nicht auch eine proportionale Besteuerung zulässig sein kann. Derartige Systeme können ebenfalls dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung tragen und stehen daher nicht im Widerspruch mit Art. 127 Abs. 2 Satz 2 BV.

Eine Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt bei jedem denkbaren System ohne Zweifel dann vor, wenn die für Einkommen geltenden Belastungskurven zunächst progressiv ansteigen und hernach von einem bestimmten Einkommen an degressiv verlaufen, mit dem Ergebnis, dass Bezüger höherer Einkommen tatsächlich weniger Steuern bezahlen als Bezüger tieferer Einkommen. Dies ist bei der Belastungskurve für steuerbare Einkommen nach dem revidierten Obwaldner Steuergesetz zwar nicht der Fall. Der beigefügten Steuerbelastungstabelle (s. Tabelle im Anhang) ist zu entnehmen, dass die Belastungskurve bis zu einem Einkommen von Fr. 300 000 ansteigt und progressiv verläuft und dann für höhere Einkommen degressiv wird und abfällt. Entsprechend ist die Belastung der Einkommen in Prozenten des steuerbaren Einkommens. Diese wächst von 0,45 % für ein Einkommen von Fr. 10 000 auf 2,17 % bei Fr. 300 000 an, um dann degressiv zu verlaufen und ab Fr. 1 000 000 Einkommen auf rund 1,7 % stehen zu bleiben und proportional weiterzugehen. Auch wenn der dargelegte Tarif insofern nicht offensichtlich verfassungswidrig ist, als zusätzliches Einkommen auch zusätzliche Steuern generiert, weckt er unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dennoch Bedenken. Wie erwähnt nimmt die subjektive Leistungsfähigkeit zur Steuerzahlung mit steigenden Einkommen progressiv zu.¹⁸ Um dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit zu entsprechen, muss sich die Mehrbelastung bei steigendem Einkommen kontinuierlich entwickeln, d. h., die Progressionskurve darf weder «Sprünge» noch «Knicke» enthalten, sondern muss in einer gleichmässigen Kurve verlaufen.¹⁹ Der neue Obwaldner Tarif verletzt dieses Prinzip und weckt daher unter dem Gesichtspunkt von Art. 127 Abs. 2 BV Bedenken.

13 BGE 126 I 79 mit Hinweis auf BGE 124 I 197.

14 HÖHN, Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, S. 250.

15 VALLENDER/WIEDERKEHR, BV Art. 127 N 19 f.

16 REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, S. 173 mit Hinweisen.

17 Vgl. auch KEUSCHNIGG, Öffentliche Finanzen: Einnahmenpolitik, S. 39 ff.

18 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 14 f.

19 HÖHN, Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, S. 249.

4 Zielsetzung der revidierten Steuerordnung aus weiterer verfassungsrechtlicher Sicht

Es stellt sich nunmehr die Frage, ob die mit der Gesetzesrevision in Obwalden verbundenen Ziele allenfalls eine Ausnahme vom Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen.

Vorab ist festzuhalten, dass dem Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Gestaltung der Steuerordnung eine zentrale Stellung zukommt. Erblickt man in diesem die Umsetzung des Gleichheitsprinzips im Steuerbereich, so wird die Bedeutung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit evident. So kommt es wohl nicht von ungefähr, dass in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bereits lange Zeit vor der Festschreibung des Prinzips in der Bundesverfassung aus dem Grundsatz der Rechtsgleichheit das Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet wurde und hierauf zahlreiche Entscheide gefällt wurden. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat wiederholt in ihrer Spruchpraxis erklärt, dass die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel an den Finanzbedarf des Gemeinwesens beizutragen hätten.²⁰ Werden höhere Einkommen entlastet, statt zu einer angemessenen Belastung nach Massgabe ihrer verfügbaren Mittel verpflichtet zu werden, so ist eine Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV nicht von der Hand zu weisen.

Die Botschaft zum revidierten Steuergesetz des Kantons Obwalden macht nun geltend, dessen Finanzlage zwingt zu einer Entlastung höherer Einkommen, um den Wegzug potenter Steuerpflichtiger zu bremsen und das zur Verbesserung der Wirtschaftslage erforderliche Steuersubstrat zu beschaffen. Es fragt sich somit, ob dieser Regelungszweck dem Leistungsfähigkeitsprinzip vorangestellt und von ihm abgewichen werden darf. Bei Massnahmen, die das Leistungsfähigkeitsprinzip ausser Acht lassen, ist zunächst die Massnahme selbst zu gewichten. Handelt es sich um steuerliche Regelungen von besonderem Einfluss, indem sie eine Vielzahl von Steuerpflichtigen treffen und einen zentralen Lebensbereich zum Gegenstand haben, so ist ein Abweichen vom vorgenannten Besteuerungsgrundsatz nur dann zulässig, wenn die Förderungsmassnahme besonders ins Gewicht fällt. Dem Regelungszweck der Massnahme muss ein der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich gleicher Rang beigemessen werden können. Die Massnahme muss als solche zur Erreichung des angestrebten Zieles notwendig und geeignet sein.²¹

Ob das mit dem neuen Obwaldner Steuergesetz angestrebte Förderungsziel aufgrund der konkreten Ausgestaltung der Progressionskurve als mit dem Gleichheitsgebot verfassungsrechtlich gleichrangig angesehen werden kann, ist höchst fraglich. Es ist hierzu einmal anzumerken, dass die vorgesehene steuerliche Massnahme eine Vielzahl von Steuerpflichtigen betrifft, nämlich alle Steuerzahler, die eine unverhältnismässige Steuerlast zu tragen haben, indem die tieferen und mittleren Einkommen eine im Verhältnis zu hohen Einkommen rechtsgleiche Steuerlast erbringen müssen. Sodann ist zu beachten, dass die Standortwahl, welche potenten Steuerpflichtigen Vorteile bietet, nicht allein von der fiskalischen Belastung ihrer Einkünfte abhängt. Der Steuervorteil ist ein Faktor für die Standortwahl; daneben gibt es noch etliche andere Gesichtspunkte bei der Standortwahl zu beachten, wie z. B. die Eigentumsordnung, die Verfügbarkeit von Bauland, die Verkehrsverhältnisse, die staatlichen Dienste und wohl auch allfällige nachbarliche Verhältnisse.²² Der steuerliche Anreiz zur Wohnsitznahme im Kanton vermag nur teilweise die Wahl des Standortes im Kanton Obwalden positiv zu beeinflussen und kann verfassungsrechtlich kaum auf die gleiche Stufe gestellt werden wie eine Ausgestaltung der Steuersätze nach den Regeln der Rechtsgleichheit. Aus diesem Grund erscheinen die Steuersätze gemäss Art. 38 Abs. 1 nStG OW auch unter diesem Gesichtspunkt verfassungsrechtlich bedenklich und nicht als zulässige Ausnahme von der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Das Fazit dieser Ausführungen bedeutet indessen in keiner Weise ein Verbot von steuerlichem Wettbewerb unter den Kantonen. Der den Kantonen eingeräumte Freiraum zur Tarifgestaltung ist für einen souveränen Kanton unabdingbar.²³ Der Kanton muss die Möglichkeit haben, die für die Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben benötigten Finanzmittel aus eigener Kompetenz zu beschaffen und dabei die im Kanton bestehenden Bedürfnisse und die spezifisch für ihn geltende Wirtschaftslage zu berücksichtigen. Deshalb wären zentral festgelegte Steuersätze das Ende einer föderalistischen Staatsstruktur. Über die Beschaffung des erforderlichen Steuersubstrates könnte nicht mehr mit der für eine Demokratie erforderlichen Bürgernähe befunden werden, die Einflussnahme des Steuerzahlers an Ort wäre wesentlich eingeschränkt und die Kontrolle des Finanzgebarens den im Kanton ansässigen Bürgern in wesentlichem Masse entzogen.²⁴

20 Vgl. VALLENDER/WIEDERKEHR, BV Art. 127 N 16.

21 Vgl. HÖHN, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, S. 131 f.

22 Vgl. dazu FREY, Steuerwettbewerb oder Steuerharmonisierung?, S. 114.

23 S. dazu die Ausführungen in Abschn. 2.

24 Vgl. STALDER/CAVELTI, Das Bandbreitenmodell der materiellen Steuerharmonisierung, S. 149 ff.

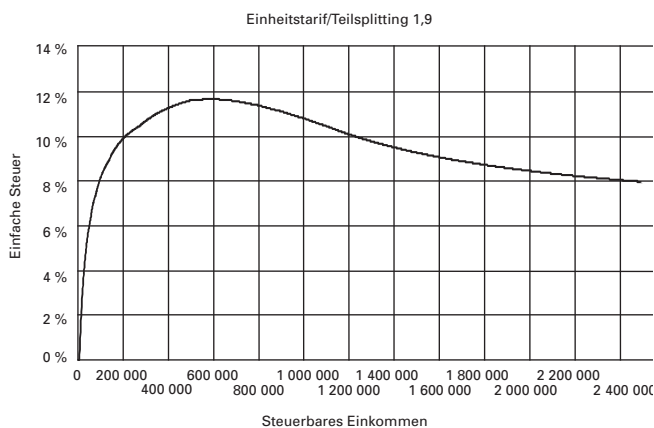
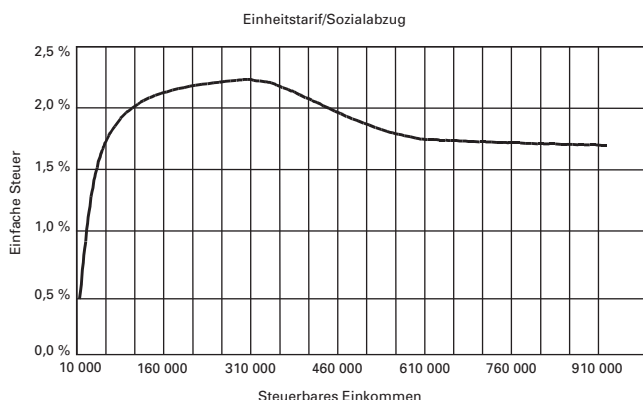
Anhang

Tabelle: Steuerbelastung des Einkommens gemäss Art. 38 Abs. 1 nStG OW (einfache Steuer)

Steuerbares Einkommen	Belastung in Franken	Belastung in %
5 000	0	0,00
10 000	45	0,45
20 000	183	0,92
30 000	385	1,28
50 000	837	1,67
100 000	2 002	2,00
200 000	4 352	2,18
300 000	6 702	2,23
500 000	9 382	1,88
1 000 000	16 882	1,69
2 000 000	33 382	1,67

Grafik 1: Einkommenssteuerbelastung gemäss Art. 38 Abs. 1 nStG OW (einfache Steuer)

Grafik 2: Einkommenssteuerbelastung gemäss Art. 38 Abs. 1 nStG SH (einfache Steuer)



Quellen und Literatur

BEHNISCH URS R., Art. 129 BV, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002

BOTSCHAFT, Botschaft des Regierungsrates zur Teilrevision des Steuergesetzes auf den 1. Januar 2006, Sarnen, 5. Juli 2005

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

ESTV (Hrsg.), Steuerbelastung in der Schweiz, Kantonshauptorte und Kantonziffern 2004, Neuenburg 2005

FDK-Informationen, November 2005

FREY RENÉ L., Steuerwettbewerb oder Steuerharmonisierung?, Der Schweizerische Föderalismus aus ökonomischer Sicht, in: Föderalismus – zukunfts-tauglich?!, Zürich 2005, S. 108 ff.

HÖHN ERNST, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in: Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, FS Otto K. Kaufmann, Bern/Stuttgart 1989, S. 125

– Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, ZBl 80 (1979), S. 241 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten. Interkantonales und Internationales Steuerrecht. Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001

KEUSCHNIGG CHRISTIAN, Öffentliche Finanzen: Einnahmenpolitik, Tübingen 2005

REICH MARKUS, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ST 1990, S. 171 ff.

– Art. 1 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002

– Das Leistungsfähigkeitsprinzip, ASA 53 (1984/1985), S. 5 ff.

– Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: FS Francis Cagianut, Bern/Stuttgart 1990, S. 97 ff.

STALDER KURT/CAVELTI ULRICH, Das Bandbreitenmodell der materiellen Steuerharmonisierung, FSr 2003, S. 249 ff.

VALLENDER KLAUS A., Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, ASA 61 (1992/1993), S. 263 ff.

VALLENDER KLAUS A./WIEDERKEHR RENÉ, Art. 127 BV, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002