

Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung – Grenzen und Möglichkeiten

Dr. iur. Ulrich Cavelti



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

Inhalt

- 1 **Ausgangslage**
- 2 **Die Bedeutung von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG**
 - 2.1 **Die Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG**
 - 2.2 **Die Delegations- und Kompetenznorm von Art. 72 Abs. 3 StHG**
 - 2.3 **Die mittelbare Rechtsetzung nach Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG**
- 3 **Die Anfechtung von Harmonisierungswidrigkeiten zulasten des Steuerpflichtigen**
- 4 **Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung bei systematischen Begünstigungen in einem generell-abstrakten Erlass**
 - 4.1 **Eigenverantwortung der einzelnen Kantone**
 - 4.2 **Haupt- und Kollektivverantwortung der Kantone**
 - 4.3 **Hauptverantwortung des Bundes**
 - 4.4 **Geteilte Verantwortung von Bund und Kantonen**

Literatur

1 Ausgangslage

Zur Problematik der Durchsetzung der Steuerharmonisierung besteht eine umfangreiche Literatur, und die Schlussbestimmungen der Art. 71 bis 73 StHG im 8. Kapitel des Steuerharmonisierungsgesetzes wurden bereits umfassend kommentiert¹. Insbesondere hat Adrian Kneubühler die Probleme, die sich bei der Durchsetzung der Steuerharmonisierung ergeben, eingehend analysiert und dargestellt². Es geht hier nicht darum, das bereits Aufgearbeitete neu zusammenzufassen. Vielmehr soll im Folgenden dargelegt werden, welche neueren Entwicklungen und Problemstellungen sich nach dem integralen Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes am 1. Januar 2001 ergeben haben.

Die schweizerische Steuerkonferenz (SSK) wurde von der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) und vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) beauftragt, zum Stand der Steuerharmonisierung, der bis 2001 in der Schweiz erreicht wurde, einen Bericht vorzulegen. Dieser Bericht vom 10. Januar 2003 kommt unter anderem zum Schluss, dass einerseits in mehreren nicht harmonisierten und nicht im StHG enthaltenen Bereichen die Kantone ihre kantonalen Gesetze untereinander angeglichen haben – das DBG hat diesbezüglich oft die Rolle eines Mustergesetzes übernommen –, andererseits sich aber in verschiedenen kantonalen Steuergesetz-

1 Vgl. insbesondere CAVELTI, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierungsgrundsätze, ASA 62 (1993/94), S. 355 bis 369; DERS., Rechtsmittel an das Bundesgericht, ST 1993, S. 602 bis 606; DERS. Art. 73 StHG, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1; KLEY-STRULLER, Die Beschwerde an das Bundesgericht gemäss Art. 73 des Steuerharmonisierungsgesetzes, in: Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, S. 109 bis 139; KNEUBÜHLER, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, ASA 69 (2000/01), S. 209 bis 270; MEISTER, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung. Der Rechtsschutz nach StHG und DBG; REICH, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 (1993/94), S. 577 bis 618; RICHLI, Schlussbestimmungen, ASA 61 (1992/93), S. 475 bis 489; YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, ASA 69 (2000/01), S. 305 bis 333; DIES., Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 (1995/96), S. 97 bis 121.

2 KNEUBÜHLER, ASA 69 (2000/01), S. 209 bis 270 mit umfangreichen Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung.

zen Vorzugsbehandlungen finden, die sich zugunsten der Steuerpflichtigen auswirken. Begünstigte Steuerpflichtige werden, wie bereits Kneubühler zu Recht festhält³, eine auf bundesrechtswidrigem kantonalem Recht beruhende Veranlagung indessen nicht anfechten, und der Bund kann über die ESTV, gestützt auf Art. 73 Abs. 1 StHG, erst gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide vorgehen. Es ist deshalb die Frage zu stellen, wie gegen harmonisierungswidrige Begünstigungen in kantonalen Steuergesetzen vorgegangen werden kann. Art. 71 bis 73 StHG bieten dazu, wie nachfolgend zu zeigen sein wird, nur unvollständige und unvollkommene Kontroll- und Korrekturmöglichkeiten. Die Problematik des Vorgehens gegen bundesrechtswidrige Begünstigungen in kantonalen Steuergesetzen wurde offenbar nicht nur vom Gesetzgeber, sondern auch von den bisherigen Kommentatoren unterschätzt. So hält Andreas Kley-Struller etwa fest: «Kein Kanton wird sich weigern, die kantonale Steuergesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz anzupassen»⁴. Beat Jung meint: «Und der Tatbestand der unmittelbaren Anwendung des Bundesrechts sollte sich ... normalerweise gar nie ereignen...»⁵, und Paul Richli glaubt, dass sich mindestens aus theoretischer Sicht die Frage stelle, was passiere, wenn auch die Regierung eines säumigen Kantons nicht handeln sollte⁶. Die Untersuchungen der schweizerischen Steuerkonferenz machen indessen deutlich, dass nicht primär aus theoretischer Sicht, sondern aus föderalistischen und staatspolitischen Überlegungen die Sanktionen überdacht werden müssen, welche gegen bundesrechtswidrige Begünstigungen ergriffen werden können. So sieht der neue Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen unter anderem vor, den Kantonen eine minimale Ausstattung mit finanziellen Ressourcen zu gewährleisten (Art. 2 lit. d des Bundesgesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich vom 3. Oktober 2003 [FiLaG]⁷), wozu unter anderem ein Lastenausgleich durch die ressourcenstarken Kantone und durch den Bund zugunsten der ressourcenschwachen Kantone erfolgen soll (Art. 1 lit. a FiLaG). Die finanzstarken Kantone werden aber nur dann willens sein, ihre Mittel zum Ressourcenausgleich zugunsten der finanzschwachen Kantone beizutragen, wenn sichergestellt ist, dass die finanzschwachen ihre eigenen Ressourcen vollumfänglich ausschöpfen, d.h. nicht durch harmonisierungswidrige Begünstigungen ihrer Steuerpflichtigen das eigene Einnahmepotential schmälern.

2 Die Bedeutung von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG

Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG lautet wie folgt:

«²Nach Ablauf dieser Frist findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht.

³Die Kantonsregierung erlässt die erforderlichen vorläufigen Vorschriften.»

Diese Bestimmungen beziehen sich nicht auf Streitfälle, bei denen die Harmonisierungswidrigkeit auf die Art und Weise der Umsetzung des kantonalen Steuergesetzes zurückzuführen ist, also, wenn bei richtiger Anwendung eine harmonisierungskonforme Lösung gefunden werden könnte. Sie regeln vielmehr Fälle, bei denen das kantonale Steuergesetz selbst eine harmonisierungswidrige Lösung vorsieht.

2.1 Die Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG

Steht die Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes im Widerspruch zu einer direkt anwendbaren Regel des StHG, so geht Letztere nach dem Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts (Art. 49 Abs. 1 BV) und der Direktanwendungsklausel in Art. 72 Abs. 2 StHG der harmonisierungswidrigen kantonalen Bestimmung vor. Das kantonale Recht kann also bundesrechtliche Regeln nicht einschränken. Hinsichtlich des Art. 72 Abs. 2 StHG ist davon auszugehen, dass als «Bundesrecht» nur das StHG selber in Frage kommen kann, nicht aber das DBG. Dies ergibt sich aus der systematischen Auslegung von Art. 1 und 2 StHG. Das DBG scheidet als Verweisungsobjekt aus, weil dessen Anwendung in die nicht harmonisierten Bereiche übergreifen würde, zu deren Regelung allein die Kantone befugt sind⁸. Ebenso selbstverständlich ist, dass das StHG selber nur dann «direkte Anwendung» finden kann, wenn ihm auch tatsächlich eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen ist.

2.2 Die Delegations- und Kompetenznorm von Art. 72 Abs. 3 StHG

«Mit der Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG alleine kann die Konkretisierung von Grundsatzbestimmungen nicht erreicht werden, wenn diese zwingend vom kantonalen Gesetzgeber auszuführen wären. Art. 72 Abs. 3 StHG versucht nun, diese Lücke zu schliessen, indem bei Untätigkeit des kantonalen Ge-

3 KNEUBÜHLER, ASA 69 (2000/01), S. 209.

4 KLEY-STRULLER, S. 116.

5 JUNG, Misstöne um das Steuerharmonisierungsgesetz, in: Das schweizerische Steuerrecht. Eine Standortbestimmung, S. 81.

6 RICHLI, S. 484.

7 BBI 2002, S. 2291.

8 Vgl. KNEUBÜHLER, ASA 69 (2000/01), S. 234 mit Hinweisen.

gesetzgebers ersatzweise die Kantonsregierungen ermächtigt werden (unter Ausschaltung des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens), vorsorgliche Vorschriften zu erlassen.»⁹ Diese Bestimmung ist keine reine Kompetenznorm, sondern enthält vielmehr die Verpflichtung zum Erlass entsprechender Vorschriften, selbst dann, wenn das kantonale Recht vom kantonalen Gesetzgeber bewusst in Abweichung zum Bundesrecht erlassen wurde. Dies ergibt sich aus der zentralen Funktion von Art. 72 Abs. 3 StHG, eine bewusste Harmonisierungswidrigkeit des kantonalen Gesetzgebers zu korrigieren.

2.3 Die mittelbare Rechtsetzung nach Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG

Bei der Frage nach der Wirksamkeit von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG ist demzufolge zu unterscheiden:

- Ist dem StHG eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen, so haben wir einen Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 2 StHG.
- Fehlt dem StHG eine direkt anwendbare Regel, so liegt ein Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 3 StHG vor.

Dabei spielt es grundsätzlich keine Rolle, ob sich die Harmonisierungswidrigkeit zulasten oder zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, sofern die Kantonsregierung nur bereit ist, ihre Kompetenzen gestützt auf Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG durch Anordnung der Direktanwendung des StHG oder durch Erlass ergänzender Vorschriften zu gebrauchen. Hat sich indessen der kantonale Gesetzgeber bewusst in Widerspruch zum Steuerharmonisierungsrecht gesetzt, so ist es mehr als fraglich, ob eine Kantonsregierung politisch bereit ist, die direkte Anwendung des Bundesrechts anzuordnen oder gar in direkter Abweichung zum kantonalen Gesetzgeber zu legitimieren.

3 Die Anfechtung von Harmonisierungswidrigkeiten zulasten des Steuerpflichtigen

Nach Art. 73 Abs. 1 StHG unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2 bis 5 und 6 in Kapitel 1 geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Beschwerdebefugt sind dabei die Steuerpflichtigen, die nach kantonalem Recht zuständige Behörde und die Eidgenössische Steuerverwaltung (Art. 73 Abs. 2 StHG). Es darf davon ausgegangen werden, dass ein Steuerpflichtiger sich zur Wehr setzt, wenn ihn ein kantonales Steuer-

gesetz stärker belastet – beispielsweise keinen Zweitdiener-Abzug gewährt –, als es das StHG vorsieht. Bei harmonisierungswidrigen Bestimmungen zulasten eines Steuerpflichtigen ist somit ohne weiteres der justizmässige Instanzenzug gegeben, der über die kantonalen Rechtsmittelinstanzen bis hin zum Bundesgericht führt. Auch harmonisierungswidrige kantonale Vorschriften, die nur einen Teil der Steuerpflichtigen benachteiligen und andere zu Unrecht begünstigen – wie etwa Bevorteilung der Eigenheimbesitzer durch eine zu tiefe Eigenmietwertbesteuerung gegenüber den Mietern –, stellen kein verfahrensrechtliches Problem dar, da auch in diesen Fällen wegen Verletzung des Gleichheitsgebots und der verfassungsmässigen Grundsätze der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) die Gerichte angerufen werden können.

4 Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung bei systematischen Begünstigungen in einem generell-abstrakten Erlass

Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält in all den Fällen, in denen der Kanton bewusst harmonisierungswidrige Begünstigungen systematisch in einem generell-abstrakten Erlass vorgesehen hat, eine eigentliche Aufsichtslücke¹⁰. Greifen Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG nicht, da die Kantonsregierung aus politischen Gründen nicht gegen das eigene Parlament vorgehen will, und erhebt ein Steuerpflichtiger aus naheliegenden Gründen gegen eine ihn begünstigende Steuerveranlagung keinen Rekurs, so kann nach dem Grundsatz «Wo kein Kläger, da kein Richter» auch kein letztinstanzlicher kantonaler Entscheid nach Art. 73 Abs. 1 StHG ergehen, weshalb die Beschwerdebefugnis der Eidgenössischen Steuerverwaltung ins Leere greift. Es stellt sich deshalb die Frage, ob diese Aufsichtslücke geschlossen werden kann oder soll und – wenn ja – wie.

Im Vordergrund stehen vier Lösungsansätze mit unterschiedlichen Verantwortlichkeiten, nämlich Eigenverantwortung der einzelnen Kantone, Haupt- und Kollektivverantwortung der Kantone, Hauptverantwortung des Bundes oder schliesslich geteilte Verantwortung von Bund und Kantonen.

4.1 Eigenverantwortung der einzelnen Kantone

Dieser Lösungsansatz basiert auf der Annahme, dass sich gegenüber dem heutigen Rechtszustand nichts än-

9 KNEUBÜHLER, ASA 69 (2000/01), S. 241.

10 Vgl. KNEUBÜHLER, ASA 69 (2000/01), S. 260 f.

dert, die Kantonsregierungen von der gesetzlichen Ermächtigung und Verpflichtung zur vorläufigen Gesetzgebung nicht Gebrauch machen und der Bund im Falle eines kantonalen Verstosses gegen das StHG keine besonderen Massnahmen ergreift. Appelliert wird an die Eigenverantwortung der Kantone bei der Umsetzung der Steuerharmonisierung. Dieser Ansatz führt über kurz oder lang dazu, dass der Verfassungsauftrag der Steuerharmonisierung nicht nur unerfüllt bleibt, sondern der heutige Stand der Harmonisierung nach und nach abbröckelt. Das Risiko eines schädlichen Steuerwettbewerbs nimmt zu, und die Grundsätze des neuen interkantonalen Finanzausgleichs mit der Verpflichtung der Ausschöpfung der eigenen finanziellen Ressourcen bleiben toter Buchstabe. Diese Variante kann keine Option sein.

4.2 Haupt- und Kollektivverantwortung der Kantone

Diese Variante 2 geht davon aus, dass die Kantone die kollektive Verantwortung für die Durchsetzung der Steuerharmonisierung tragen. Sie hätten demzufolge ein System einzurichten, beispielsweise auf dem Konkordatsweg, welches erlauben würde, kantonale Steuergesetze auf ihre StHG-Konformität zu überprüfen. Ein ähnliches System der Selbstkontrolle und Selbstregulierung bestand bereits einmal mit dem interkantonalen Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10. Dezember 1948¹¹. Dieses Konkordat hat indessen die ihm zugedachte Rolle nicht spielen können, weil insbesondere die Kantone nicht bereit waren, auf dem Wege der Konkordatsbeschwerde einzelne Kantone der Konkordatsverletzung zu bezichtigen. Die Konkordatskommission ist nie auf Begehren eines Kantons tätig geworden, sondern hat nur einmal auf Wunsch der FDK überprüft, ob die von der PUK EJPD im Jahre 1989 erhobenen Vorwürfe gegen die Kantone Graubünden, Uri und Obwalden zu Recht bestanden oder nicht¹². Eine Neuauflage der Konkordatsidee würde nach diesen Erfahrungen wiederum an den politischen Rücksichtnahmen unter den einzelnen Kantonen scheitern.

4.3 Hauptverantwortung des Bundes

Bei diesem Lösungsansatz 3 fällt die Kontrolle der Harmonisierung der kantonalen Gesetze in erster Linie dem Bund zu, da es ja um die Einhaltung von Bundesrecht

durch die Kantone geht und nach Art. 49 Abs. 2 BV ausdrücklich der Bund die Aufgabe hat, über die Einhaltung des Bundesrechts durch die Kantone zu wachen. Gegenstand dieser Kontrolle können alle kantonalen Handlungen und Unterlassungen sein, also nicht nur solche, die Bundesrecht umsetzen, und nicht nur rechtsetzende Erlasse. Auch in ihren eigenständigen, originären Bereichen unterliegen die Kantone gemäss Art. 49 Abs. 2 BV¹³ der Kontrolle durch den Bund. Diese Bundesaufsicht ist zweigeteilt. Nach Art. 173 Abs. 1 lit. e BV trifft die Bundesversammlung Massnahmen zur Durchsetzung des Bundesrechts. Art. 186 Abs. 4 BV weist dem Bundesrat die Aufgabe zu, für die Einhaltung des Bundesrechts sowie der Kantonsverfassungen und der Verträge der Kantone zu sorgen und die erforderlichen Massnahmen zu treffen. In der Praxis ist es in erster Linie der Bundesrat, der über die Einhaltung des Bundesrechts wacht. Der Bundesversammlung sind jedoch einzelne wichtige Bereiche ausdrücklich zugewiesen: Gewährleistung der Kantonsverfassung (Art. 172 Abs. 2 BV), Genehmigung der Verträge der Kantone unter sich und mit dem Ausland, wenn der Bundesrat oder ein Kanton Einsprache erhebt (Art. 172 Abs. 3 BV), und schliesslich die militärische Exekution¹⁴. Derartige aufsichtsrechtliche Handlungen stehen im vorliegenden Fall nicht zur Diskussion. Es wäre deshalb Aufgabe des Bundesrates, für die Einhaltung des Bundesrechts, also des StHG, zu sorgen. Die Verfassung nennt die Massnahmen, die der Bundesrat treffen kann, nicht. Die alte Bundesverfassung umschrieb die Mittel, mit denen die Bundesaufsicht gehandhabt werden sollte, mit «... er trifft ... die erforderlichen Verfügungen» (Art. 102 Ziff. 2 aBV). Der Bundesrat hat damit einen weiten Handlungsspielraum, ein «staatsrechtliches Ermessen», muss jedoch das Verhältnismässigkeitsprinzip und das öffentliche Interesse in seine staatspolitischen Bewertungsgesichtspunkte einfließen lassen¹⁵. Diese Bundesaufsicht steht in Konkurrenz zu den Möglichkeiten des Bundesgerichts, wobei der Bundesrat dann nicht mehr sein Aufsichtsmittel einsetzen sollte, wenn sich das Bundesgericht mit dem Streit bereits befasst. Doch selbst in diesen Fällen kann der Bundesrat eingreifen, wenn das öffentliche Interesse an der Wahrung des Bundesrechts «gesonderter Beurteilung» bedarf. Besondere gesetzliche Grundlagen sind nicht erforderlich. Art. 186 Abs. 4 BV ist direkt anwendbar¹⁶.

11 SR 671.1.

12 Vgl. dazu CAVELTI, Der Vorrang des Steuerharmonisierungsgesetzes gegenüber dem Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, FStR 2002, S. 59 bis 62.

13 RUCH, St.Galler Kommentar, Rz 26 zu Art. 49 BV.

14 SÄGESSER, St.Galler Kommentar, Rz 65 zu Art. 173 BV.

15 Vgl. EICHENBERGER, Kommentar aBV, Rz 48 zu Art. 102 Ziff. 2 aBV.

16 RUCH, St.Galler Kommentar, Rz 19 f. zu Art. 186 BV; vgl. auch die Aufhebung eines Urteils des Bündner Verwaltungsgerichts von Amtes wegen, gestützt auf Art. 102 Ziff. 2 aBV, durch den Bundesrat, zit. bei RUCH, St.Galler Kommentar, Rz 21 zu Art. 186 BV, und EICHENBERGER, Kommentar aBV, Rz 45 zu Art. 102 aBV.

Nach Art. 83 lit. a OG beurteilt das Bundesgericht so dann unter anderem als einzige Instanz Kompetenzkonflikte zwischen Bundesbehörden einerseits und kantonalen Behörden andererseits. Im Verhältnis Bund und Kantone geht es um die Einhaltung der verfassungsmässigen Kompetenzordnung¹⁷. Die staatsrechtliche Klage dient dem Schutz der bundesstaatlichen Kompetenzordnung. Dieser Kompetenzkonflikt kann die Rechtsetzung oder die Rechtsanwendung betreffen¹⁸. Dem Bund steht also nebst der direkten Intervention, unmittelbar gestützt auf die Verfassung, auch der Weg der staatsrechtlichen Klage an das Bundesgericht zur Verfügung.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass beim 3. Lösungsansatz, also bei der dem Bund zukommenden Verantwortung für die Umsetzung und die Durchsetzung der Harmonisierung, keine speziellen gesetzgeberischen Massnahmen notwendig wären, da Art. 186 Abs. 4 BV einerseits direkt anwendbar bzw. andererseits die staatsrechtliche Klage gegeben ist. Aber auch diese Variante dürfte am politischen Willen – diesmal der Bundesbehörden – scheitern. Bereits unter der Herrschaft des Konkordats über den Ausschluss von Steuerabkommen hat es der damalige Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartementes, Bundesrat Stich, mit Schreiben vom 5. April 1989 abgelehnt, sich an dessen Durchsetzung oder Durchführung zu beteiligen. Er begründete dies damit, dass es auf dem Gebiet der Staats- und Gemeindesteuern dem Bund verwehrt sei, einzugreifen, da dadurch die Finanz- und Steuerautonomie der Kantone verletzt würde. Demzufolge sei die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht befugt, sich in die Belange der genannten Steuern in irgendeiner Weise einzumischen; sie müsse sich auf dem Gebiet der direkten Steuern auf ihre Aufsichtsfunktion über die Erhebung der direkten Bundessteuer beschränken und alles unterlassen, was diese gesetzliche Aufgabe beeinträchtigen könnte. Auch damals bestand schon, gestützt auf Art. 102 Ziff. 2 aBV, die ausdrückliche Vorschrift, dass der Bundesrat «für die Beobachtung der Verfassung, der Gesetze und Beschlüsse des Bundes sowie der Vorschriften eidgenössischer Konkordate zu wachen» habe. Dennoch wollte sich der Bundesrat offensichtlich mit Interventionen bei einzelnen Kantonen die Finger nicht verbrennen. Es muss leider davon ausgegangen werden, dass auch heute der politische Wille zur konsequenten bundesrechtlichen Aufsicht fehlt, dies nicht zuletzt auch im wohlverstandenen Interesse des Föderalismus. Der dritte Lösungsansatz erscheint demzufolge auch nicht Erfolg versprechend.

4.4 Geteilte Verantwortung von Bund und Kantonen

Der vierte Lösungsansatz stützt sich auf Art. 129 Abs. 1 BV, wonach Bund und Kantone sich die Verantwortung für die Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung teilen. Im Weiteren verlangt die Bundestreue (Art. 44 Abs. 1 BV), dass Bund und Kantone im Bereiche der direkten Steuern in Absprache dasselbe allgemeine Ziel verfolgen. Schliesslich können nicht nur die Kantone gegen das Harmonisierungsgesetz legiferieren; auch der Bund muss den Bemühungen der Kantone auf dem Gebiete der Steuerharmonisierung bei seiner Gesetzgebung Rechnung tragen.

Aufgrund dieses verfassungsrechtlich gebotenen Zusammenwirkens von Bund und Kantonen bei der Steuerharmonisierung hat der Vorstand der FDK die vom Bund eingesetzte Kommission für die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden (KHSt) am 30. September 2003 beauftragt, innert acht Monaten Bericht und Vorschläge zu unterbreiten für rechtliche Massnahmen – insbesondere die Änderung des Steuerharmonisierungsgesetzes – und zur Schaffung von Infrastrukturen, welche für die Um- und Durchsetzung der Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes und der Kantone notwendig sind. Zudem wurde angeregt, die Grundsätze der Zusammenarbeit im Rahmen der Harmonisierung der direkten Steuern zu überprüfen. Bei den «rechtlichen Massnahmen», die zu prüfen sind, ist in erster Linie an die Schaffung einer Kommission aus Vertretern des Bundes und der Kantone gedacht, welche aus eigener Initiative oder auf Gesuch des Bundes, eines Kantons oder einer betroffenen Partei bei denjenigen Kantonen intervenieren könnte, deren Gesetzgebung den im Kanton steuerpflichtigen natürlichen oder juristischen Personen steuerliche Vorteile einräumt, die mit dem Harmonisierungsgesetz unvereinbar sind. Eine solche Intervention oder Kontrolle wäre ergänzend zu derjenigen zu sehen, welche die Verwaltungsbehörden oder die Steuerpflichtigen selber über den gerichtlichen Weg ausüben. Als gedankliches Vorbild könnte etwa die Wettbewerbskommission dienen, wie sie in Art. 18 ff. des Kartellgesetzes¹⁹ vorgesehen ist. Danach wäre die Harmonisierungskommission eine von Verwaltungsbehörden unabhängige Instanz, welche von sich aus Vorabklärungen durchführt und Untersuchungen eröffnen könnte sowie ihre Entscheide und Urteile in Verfügungsform zu eröffnen hätte. Entscheide der Harmonisierungskommission könnten mittels Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden.

17 KISS/KOLLER, St.Galler Kommentar, Rz 18 zu Art. 189 BV.

19 SR 210.

18 HALLER, Kommentar aBV, Rz 14 f. zu Art. 113 aBV.

Eine derartige, von Bund und Kantonen gleichermaßen unabhängige, richterliche Instanz würde die Nachteile der Lösungsansätze 2 und 3 nicht in sich vereinen: Sie könnte aus eigenem Antrieb tätig werden, wenn aufgrund einer Begünstigung mit einem Urteil nicht zu rechnen ist oder die Kantone aufgrund politischer Rücksichtnahmen auf eine Intervention verzichten. Da Urteile der Harmonisierungskommission für den betroffenen Kanton verbindlich sind, muss dem beklagten Gemeinwesen die Möglichkeit eingeräumt werden, die Urteile höchstrichterlich überprüfen zu lassen.

Ob allerdings der politische Wille vorhanden ist, eine derartige unabhängige, justizmässige Kommission einzusetzen, muss zumindest zurzeit noch offen bleiben. Falls der Bund und die Kantone indessen untätig bleiben, wächst die Gefahr, dass diese bundesrechtswidrigen systematischen Begünstigungen über eine materielle Steuerharmonisierung unterbunden werden.

Literatur

- CAVELTI ULRICH, Art. 73 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. A., Basel/Frankfurt am Main 2002
- Der Vorrang des Steuerharmonisierungsgesetzes gegenüber dem Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, FStR 2002, S. 59 bis 62
 - Die Durchsetzung der Steuerharmonisierungsgrundsätze, ASA 62 (1993/94), S. 355 bis 369
 - Rechtsmittel an das Bundesgericht, ST 1993, S. 602 bis 606
- EICHENBERGER KURT, Art. 102 aBV, in: Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Bd. IV, Basel 1996
- HALLER WALTER, Art. 113 aBV, in: Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Bd. IV, Basel 1996
- JUNG BEAT, Misstöne um das Steuerharmonisierungsgesetz, in: Das schweizerische Steuerrecht. Eine Standortbestimmung, FS zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, S. 75 bis 85
- KISS CHRISTINA/KOLLER HEINRICH, Art. 189, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002
- KLEY-STRULLER ANDREAS, Die Beschwerde an das Bundesgericht gemäss Art. 73 des Steuerharmonisierungsgesetzes, in: Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern 1995, S. 109 bis 139
- KNEUBÜHLER ADRIAN, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, ASA 69 (2000/01), S. 209 bis 270
- MEISTER THOMAS, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung. Der Rechtsschutz nach StHG und DBG, Diss. St.Gallen, Bern/Stuttgart/Wien 1995
- REICH MARKUS, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 (1993/94), S. 577 bis 618
- RICHLI PAUL, Schlussbestimmungen, ASA 61 (1992/93), S. 475 bis 489
- RUCH ALEXANDER, Art. 49 und Art. 186, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002
- SÄGESSER THOMAS, Art. 173, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002
- YERSIN DANIELLE, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, ASA 69 (2000/01), S. 305 bis 333
- Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 (1995/96), S. 97 bis 121