

# Etat de l'harmonisation fiscale dans les cantons en 2001

## Constats et thèmes de réflexion

Jean-Blaise Paschoud, D<sup>r</sup> en droit



*Jean-Blaise Paschoud,  
D<sup>r</sup> en droit, collaborateur de  
l'Administration fédérale des  
contributions. L'auteur a  
participé aux travaux portant  
sur l'état de l'harmonisation  
formelle en Suisse en 2001.*

## Table des matières

|       |                                                                                                         |                                                                                                                              |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1     | <b>Préambule</b>                                                                                        | Annexe                                                                                                                       |
| 2     | <b>Première partie: L'étude sur l'état de l'harmonisation fiscale formelle en 2001</b>                  | <b>Wie verhält es sich mit Bestimmungen eines kantonalen Steuer-gesetzes, die dem StHG widersprechen?</b>                    |
| 2.1   | <b>Le mandat de la CHID</b>                                                                             | <b>Zur Bedeutung von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG</b>                                                                           |
| 2.2   | <b>Les travaux de la CSI</b>                                                                            | <b>Vorbemerkungen</b>                                                                                                        |
| 2.2.1 | Rapport 1: Etat de l'harmonisation fiscale en Suisse en 2001                                            | <b>Unterschiedliche Arten von Harmonisierungswidrigkeiten</b>                                                                |
| 2.2.2 | Rapport 2: Sens et portée de l'article 72 alinéas 2 et 3 LHID                                           | <b>Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG als entscheidende Regeln</b>                                                                    |
| 2.2.3 | Rapport 3: Participation des cantons à l'élaboration de la législation fiscale harmonisée               | <b>Zu den Adressaten von Art. 72 Abs. 2 StHG</b>                                                                             |
| 2.2.4 | Rapport 4: Communication et information                                                                 | <b>Grenzen der Wirksamkeit von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG</b>                                                                 |
| 2.2.5 | Rapport 5: Collaboration des cantons et de la Confédération dans le contrôle de l'harmonisation fiscale | <b>Zur Frage von Verträgen zwischen Kantonen (Konkordaten) zur einheitlichen Umsetzung von offenen Bestimmungen des StHG</b> |
| 2.3   | <b>Suite donnée aux rapports de la CSI</b>                                                              | <b>Empfehlungen des Vorstands der SSK</b>                                                                                    |
| 3     | <b>Deuxième partie: Quelques thèmes de réflexion</b>                                                    | <b>Bibliographie</b>                                                                                                         |
| 3.1   | <b>Préambule</b>                                                                                        |                                                                                                                              |
| 3.2   | <b>Harmonisation fiscale: Un processus en voie d'achèvement ou un processus permanent</b>               |                                                                                                                              |
| 3.3   | <b>Harmonisation formelle et uniformisation</b>                                                         |                                                                                                                              |
| 3.4   | <b>Le droit cantonal harmonisé</b>                                                                      |                                                                                                                              |
| 3.5   | <b>Harmonisation verticale et loi fiscale unique</b>                                                    |                                                                                                                              |
| 4     | <b>Conclusion</b>                                                                                       |                                                                                                                              |

## 1 Préambule\*

Après une longue période de gestation, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) a vu le jour le 14 décembre 1990, en même temps que la première des lois harmonisées, la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD). La LHID entrainait en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1993, la LIFD deux ans plus tard. Conformément à l'art. 72 LHID, les cantons disposaient d'un délai de huit ans pour adapter leurs lois fiscales aux dispositions de la loi-cadre que constitue la LHID.

Au début de l'année 2002, la Commission pour l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (CHID)<sup>1</sup> a demandé à la Conférence suisse des impôts (CSI)<sup>2</sup> de lui faire rapport sur l'état de l'harmonisation formelle en Suisse en 2001. La CSI a fait procéder par une de ses commissions<sup>3</sup> à une étude approfondie, qui sert de base à cet exposé. Nous présenterons dans un premier temps la démarche adoptée par la CSI et les résultats obtenus. Nous donnerons ensuite des informations sur le suivi de ce dossier, avant d'aborder, dans une deuxième partie, quelques aspects de l'harmonisation fiscale formelle dont le principe est inscrit à l'article 129 de la Constitution fédérale.

## 2 Première partie: L'étude sur l'état de l'harmonisation fiscale formelle en 2001

### 2.1 Le mandat de la CHID

L'expiration du délai d'adaptation des lois cantonales à la LHID a incité la CHID à demander que soit dressé un état des lois cantonales au regard de la loi fédérale précitée. Il s'agissait d'abord de dire si et dans quelle mesure les parlements cantonaux avaient respecté les dispositions de la loi-cadre, si les écarts étaient rares ou fréquents, légers ou graves. Pour sa part, la Confédération, membre de la CHID, entendait prendre les mesures utiles en vue du contrôle de la réalisation de l'harmonisation fiscale. La mise en place de la nouvelle péréqua-

tion financière n'était pas étrangère à ce souci d'assurer le succès d'une harmonisation formelle plutôt que matérielle. Pour l'Administration fédérale des contributions (AFC), l'échéance du délai d'adaptation donnait une coloration nouvelle aux mesures qu'elle doit prendre pour garantir l'harmonisation de l'interprétation de la LIFD.

L'analyse demandée intéressait également les gouvernements des cantons. L'harmonisation des lois cantonales fut parfois ressentie par les parlements cantonaux comme une perte de leur autonomie. Il était important pour eux de pouvoir démontrer que les contraintes de l'harmonisation fiscale avaient été partout les mêmes. Par ailleurs, le rythme soutenu des modifications de la LHID au cours de ces dernières années soulevait lui aussi quelques questions qui méritaient réponse. Enfin, les administrations cantonales des contributions, qui s'interrogeaient sur les moyens dont elles disposaient à cette fin, devaient aussi veiller à la réalisation de l'harmonisation horizontale des législations cantonales.

C'est en partant de ces considérations que mandat fut donné à la CSI de dresser l'état de l'harmonisation fiscale en Suisse en 2001.

### 2.2 Les travaux de la CSI

La CSI a mis en évidence cinq domaines d'investigation. La commission chargée de l'étude de ce dossier a donc présenté cinq rapports principaux. Nous en donnons ici un bref aperçu.

#### 2.2.1 Rapport 1: Etat de l'harmonisation fiscale en Suisse en 2001

La CSI a procédé à la comparaison des dispositions des lois cantonales concernant l'assujettissement à l'impôt et l'imposition du revenu et de la fortune des personnes physiques. Se fondant sur cette étude comparative, dont elle admettait qu'elle aurait pu être plus détaillée puisqu'elle ne portait que sur les lois à l'exclusion des instructions concernant leur application, la CSI a d'abord souligné que les législations fiscales cantonales ont été effectivement et pour l'essentiel harmonisées en 2001, même si subsistent ici et là des divergences entre lois

\* Tout rapport sur de tels travaux implique une part de subjectivité. Cette dernière, pleinement assumée, permet au rapporteur de rappeler que ses propos n'engagent ni son employeur, ni les diverses institutions citées.

1 La CHID a été instituée par le Chef du Département fédéral des finances en accord avec la Conférence des directeurs cantonaux des finances. Formée de représentants des cantons et de ce département fédéral, elle est assistée d'un collège d'experts. Sa tâche est en particulier d'apprécier les projets de réforme de la fiscalité du point de vue de l'harmonisation fiscale,

et de faire part de son avis à la Conférence des directeurs cantonaux des finances.

2 La Conférence suisse des impôts est l'organe faitier des administrations cantonales des contributions; l'Administration fédérale des contributions en fait également partie. Pour plus de détails sur l'organisation de cette conférence, voir son site [www.steuerkonferenz.ch](http://www.steuerkonferenz.ch).

3 Il s'agit de la Commission législation et harmonisation (KOGHA).

cantonales et LHID. Ces écarts peuvent résulter d'une erreur du législateur, d'une interprétation erronée de la LHID, de la mise à profit d'un certain flou de la loi fédérale ou d'une volonté clairement établie et assumée de s'écarter de la LHID. Ainsi que l'ont démontré quelques arrêts récents du Tribunal fédéral<sup>4</sup>, la portée exacte de la LHID n'est pas toujours facile à déterminer, et l'on pourrait donc ajouter aux causes d'écart précitées celle de l'«erreur de droit», lorsque le législateur peut penser de bonne foi que la disposition qu'il adopte est conforme à la LHID et que cet avis est partagé par les autres cantons. Ajoutons que ces écarts sont presque toujours en faveur des contribuables; une solution contraire à la LHID au bénéfice du fisc serait rapidement contestée par les personnes intéressées et sanctionnée par les autorités judiciaires.

L'harmonisation des lois cantonales se marque déjà au niveau de leur structure fort semblable d'un canton à l'autre. Elle a également des effets sur la formulation juridique des règles adoptées, qui prend souvent modèle sur la LIFD. Dans des domaines non couverts par cette loi fédérale, en matière d'imposition de la fortune par exemple, la rédaction de certains textes légaux est le fruit d'ententes régionales. Cette harmonisation des textes légaux sur le plan formel facilite grandement la recherche de références légales topiques dans les lois cantonales. Elle renforcerait la transparence du système fiscal suisse si l'on pouvait admettre que l'uniformisation des textes signifie que leur interprétation est aussi harmonisée. Tel n'est toutefois pas toujours le cas.

La CSI observe que la faible densité normative de la LHID dans certains domaines traités par la loi ne conduit pas toujours les cantons à faire un large usage de l'autonomie que la LHID leur reconnaît. Les cantons ont parfois procédé à une forte harmonisation, voire à une uniformisation de leurs législations, alors que la densité normative de la LHID leur laissait une grande liberté. L'autonomie dont jouit un canton dans un domaine du droit fiscal harmonisé ne dépendrait donc plus seulement de la densité normative de la LHID. Elle devrait aussi être appréciée au regard du degré d'harmonisation horizontale effective des lois cantonales correspondantes. En d'autres termes, un fort rapprochement de la majorité des législations cantonales dans un domaine de la fiscalité directe harmonisée serait pour le canton une invitation à limiter l'exercice de son auto-

mie en fonction de l'usage qui en a été effectivement fait par les autres cantons.

Les dispositions relatives à l'imposition dans le temps (système de la taxation annuelle postnumerando des personnes physiques) permettent de mettre en évidence la volonté d'harmonisation des cantons dans un domaine réglé de manière plutôt sommaire tant par la LHID que par la LIFD. Telles qu'adoptées en 1990, les dispositions de ces deux lois concernant la taxation annuelle laissaient de très nombreux points indécis. La Conférence des directeurs des finances en a pris conscience et a chargé un groupe de travail de présenter un rapport en vue de faciliter l'introduction de ce nouveau système dans les cantons<sup>5</sup>. L'AFC, qui avait participé à ces travaux, en a tenu compte lors de l'élaboration des ordonnances d'application de la LIFD. Ces travaux furent également pris en considération par les cantons lors de l'introduction de la taxation annuelle postnumerando. La comparaison des lois cantonales et de la LIFD met en évidence l'harmonisation réalisée dans ce domaine. Il est intéressant de relever que ce processus d'harmonisation et d'uniformisation de l'imposition dans le temps a pris plusieurs années avant d'aboutir et qu'il avait pour avantage d'intervenir dans un domaine entièrement nouveau, où les cantons n'avaient pas pu développer des pratiques différentes. Ces circonstances ont largement contribué au succès de la démarche.

Dans son analyse, la CSI n'a pas seulement tenu compte du devoir des cantons d'adapter leurs législations cantonales au 31 décembre 2000. Même si un auteur a pu parler à ce propos de «la dernière ligne droite»<sup>6</sup>, la CSI n'a pu que prendre acte que les modifications successives de la LHID faisaient de l'adaptation des lois cantonales à cette loi fédérale une tâche quasi permanente. A cette occasion, elle a mis en évidence deux aspects nouveaux de l'harmonisation formelle des lois fiscales de la Confédération et des cantons.

Le premier aspect est la tendance à l'uniformisation des législations cantonales par le biais d'une LHID comprise comme une loi-modèle plutôt que comme une loi-cadre. Dans les domaines nouveaux du droit harmonisé, l'harmonisation tend à l'uniformisation du droit fiscal suisse. Il y a passage de la méthode normative indirecte à la méthode normative directe. Cette uniformisation peut être délibérément voulue par les cantons et par la

4 Citons par exemple l'arrêt du Tribunal fédéral du 19 décembre 2003 en la cause Service des contributions du canton du Jura contre C. et Commission de recours en matière d'impôts du canton du Jura, 2A.355/2003.

5 MARKUS REICH (ED.), Imposition postnumerando des personnes physiques, Rapport du groupe de travail établi par la Conférence des directeurs cantonaux des finances, Berne, 1993.

6 DANIELLE YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, Archives 69 (2000/01), p. 305.

Confédération. Pour la taxation annuelle postnumerando des personnes physiques par exemple, la mise en place de règles légales et de directives d'application très largement uniformes résulte d'une volonté commune des collectivités intéressées et a donné des résultats très positifs. Dans le domaine des déductions générales, les cantons ont pendant un certain temps<sup>7</sup> admis que la fixation de limites en francs semblables pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonaux pouvait contribuer à la transparence et à la simplification du système fiscal suisse.

Cette tendance à l'uniformisation peut aussi être le fait du législateur fédéral seul, et parfois contre l'avis des cantons. Lors de la révision de la LHID dans le cadre du train de mesures fiscales 2001, le Parlement fédéral a calqué la loi d'harmonisation sur celle de l'impôt fédéral direct. Pour l'imposition du logement, il a voulu que les montants en francs des mesures d'appoint<sup>8</sup> soient les mêmes pour tous les impôts directs. Il a par ailleurs imposé aux cantons un système d'épargne logement que ces ceux-ci rejetaient à une très large majorité. En incitant ainsi certains cantons à faire usage de leur droit de référendum contre les mesures adoptées le 20 juin 2003, le Parlement fédéral a fait la démonstration des risques que comporte une uniformisation unilatérale de la fiscalité directe cantonale et fédérale.

La difficulté croissante des cantons de suivre le rythme d'adaptation imposé par les modifications de la LHID est le deuxième aspect mis en évidence par la CSI. Pour celle-ci, l'accélération du rythme des changements de lois sur le plan fédéral est de nature à mettre doublement en cause le système voulu par l'article 129 de la Constitution. D'une part, cette accélération fragilise la collaboration des cantons lors de l'élaboration du droit fiscal harmonisé. Cette carence dans la participation des cantons à l'élaboration de la loi peut affecter la qualité du produit «harmonisation fiscale» – la norme LHID adoptée perd de sa généralité et devient aussi détaillée que la disposition correspondante de la LIFD – et pousse le législateur fédéral sur la pente de la méthode normative directe. Cette accélération du rythme législatif provoque d'autre part le raccourcissement des délais dont les cantons doivent disposer pour suivre les procédures parlementaires nécessaires à la concrétisation de la norme fédérale dans la loi fiscale cantonale et comporte donc le risque accru d'une application directe du droit fédéral au sens de l'article 72 alinéa 2 LHID. Il y

aurait alors usage d'un instrument juridique à d'autres fins que celles pour lesquelles il a été conçu.

La comparaison entre législations fiscales a également porté sur la LHID, la LIFD et les lois cantonales. Le rapport dresse l'état de l'harmonisation verticale et observe sur ce point une évolution critiquable. En 1990, le Parlement fédéral avait une vision claire de la place de la LIFD en tant que première des lois harmonisées. La LHID était une loi fondamentale qui s'adressait aux législateurs cantonaux, en leur indiquant les principes d'après lesquels ils devaient édicter les normes concernant l'assujettissement, l'objet de l'impôt et l'imposition dans le temps, ainsi que les règles de procédure et de droit pénal fiscal. L'harmonisation fiscale visant le droit fédéral et les droits cantonaux, il appartenait au législateur fédéral de prendre en compte ces mêmes principes lors de l'élaboration de la LIFD, en veillant ainsi à une harmonisation verticale de la LIFD et des lois cantonales. Dans le Message du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale, la LHID précédait la LIFD. Dans les messages les plus récents concernant la fiscalité directe fédérale et cantonale, c'est l'inverse qui semble devenir la règle. La LIFD tend à être considérée dans le cursus législatif comme la loi prioritaire. L'uniformisation verticale, fondée sur la LIFD en tant que loi-modèle, remplacerait ainsi l'harmonisation verticale, où la LIFD doit le respect à la LHID et tient rang presque égal avec les lois cantonales, même si elle peut être qualifiée de «prima lex inter pares».

Certains aspects de la fiscalité directe cantonale ne sont pas abordés dans la LHID. L'autonomie cantonale est alors, en principe, pleine et entière. A titre d'exemples, citons le début et la fin de l'assujettissement, l'étendue de l'assujettissement, la responsabilité du contribuable et de tiers. Dans ces domaines, les cantons ont procédé eux-mêmes à une harmonisation de leurs législations fiscales, en s'inspirant très largement des dispositions de la LIFD ou d'une autre loi cantonale, des règles de conflit du droit intercantonal ou des normes retenues par les conventions en vue d'éviter les doubles impositions internationales. Le rapport relève à juste titre l'importance de cette harmonisation horizontale volontaire, de ce rapprochement de fait et de droit des lois cantonales à l'initiative des seuls parlements cantonaux.

Toujours au nombre des considérations générales de ce rapport figurent quelques remarques concernant le droit intercantonal. En fixant les règles de l'assujettissement

7 Les décisions prises par le Parlement fédéral dans le cadre du train de mesures fiscales 2001 et concernant l'imposition du logement pourraient toutefois mettre un frein à cette volonté d'harmonisation verticale des cantons.

8 Déduction des frais d'entretien du logement principal, déduction partielle des intérêts des dettes privées des nouveaux propriétaires.

personnel ou économique à l'impôt, la LHID a déjà eu des effets sur ce domaine du droit. Avec l'adoption de la loi du 15 décembre 2000 sur la coordination et sur la simplification des procédures de taxation dans les rapports intercantonaux, le législateur fédéral est intervenu, à la demande des cantons, dans les relations entre cantons en établissant de véritables règles de conflit fondées sur l'interdiction constitutionnelle de la double imposition. L'analyse entreprise par la CSI a mis en lumière un autre élément important, mais à notre sens largement ignoré, des rapports entre harmonisation fiscale et droit fiscal intercantonal. Comme le montre l'exemple de l'hoirie, qualifiée de sujet fiscal par plusieurs lois cantonales lorsque les droits des héritiers sont indéterminés ou litigieux, l'adoption d'une telle réglementation par la majorité ou par une forte minorité des cantons ne devrait pas rester sans effet sur la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en application de l'article 127 alinéa 3 de la Constitution. De même, le fait que nombre de cantons, définissant l'établissement stable, qualifient de tel un chantier d'une durée de plus de douze mois, devrait conduire à une modification de la jurisprudence actuelle. En d'autres termes, si les cantons adoptent des dispositions semblables et leur donnent le même sens, les règles de conflit établies par le Tribunal fédéral devront nécessairement tenir compte de cette situation. Par une harmonisation fiscale horizontale, les cantons sont donc à même d'exercer une influence directe sur le droit fiscal intercantonal.

### 2.2.2 Rapport 2: Sens et portée de l'article 72 alinéas 2 et 3 LHID

L'article 72 alinéa 2 LHID prescrit qu'à l'échéance du délai d'adaptation des lois cantonales aux dispositions des titres deuxième à sixième de la LHID, le droit fédéral est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent. Le gouvernement cantonal édicte les dispositions provisoires nécessaires.

La CSI a estimé nécessaire de procéder à une étude approfondie de cette disposition et de ses conséquences dans les cantons à l'échéance du délai général d'adaptation prévu à l'article 72 alinéa 1 LHID. Approuvé par le Comité de la CSI en février 2003, ce document est publié à la suite du présent exposé.

### 2.2.3 Rapport 3: Participation des cantons à l'élaboration de la législation fiscale harmonisée

Cette partie de l'étude générale sur l'état de l'harmonisation fiscale dans les cantons était indispensable si l'on entendait faire un bilan général de l'harmonisation fiscale en 2001.

Le rapport fait le point sur la participation des cantons à l'élaboration du droit fiscal fédéral. Il rappelle l'existence des diverses institutions intercantionales qui interviennent dans ce processus: la Conférence des gouvernements cantonaux (CdC), la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF), la CHID et la CSI. Il relève que dans le domaine de l'harmonisation des impôts directs, les structures mises en place devraient être clarifiées. Le système de milice pratiqué par la CSI pourrait ne plus être suffisant dans le contexte actuel de développement et de réforme de la fiscalité harmonisée. Le rapport met également le doigt sur les difficultés qui peuvent surgir lorsqu'une institution comme la CSI ne peut pas émettre des directives obligatoires pour ses membres, mais doit agir uniquement par le biais de recommandations. Il porte enfin l'accent sur le rôle essentiel que joue une information exacte et complète lors du processus d'élaboration des lois fiscales et regrette à cet égard le défaut de données statistiques pertinentes.

Le rapport aborde également la question de la nature de la collaboration des cantons à l'élaboration du droit fédéral sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes. Lors de l'élaboration de la LHID, la collaboration des cantons, expressément mentionnée à l'article 42 quinquies de l'ancienne Constitution, fut considérée comme une participation qualifiée. La Confédération devait en effet prendre en considération les importants travaux préparatoires effectués par la Conférence des directeurs cantonaux des finances ainsi que par diverses commissions réunissant des représentants des cantons et de la Confédération. Cette collaboration «qualifiée» fut aussi celle qui présida à l'établissement des dispositions fiscales de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle puis de ses ordonnances d'application. Il en alla de même lors de l'élaboration des dispositions relatives à la taxation annuelle postnumero des personnes physiques.

Après avoir relevé que l'article 129 de la Constitution ne fait plus allusion à cette participation qualifiée des cantons, le rapport observe que le maintien d'une collaboration qualifiée entre Confédérations et cantons, toujours nécessaire, ne dépend pas tant du texte de la Constitution que de la volonté des partenaires. A cet égard, la collaboration des cantons serait d'autant plus profitable à un projet de loi qu'elle interviendrait le plus tôt possible. Une telle collaboration au stade préliminaire d'un projet permet en effet aux cantons d'en prendre la juste mesure et d'améliorer de ce fait la qualité de leur apport. Il est regrettable que ces modalités idéales de collaboration ne puissent pas toujours être réalisées, en particulier lorsque le projet de modification des dispositions fiscales est lié à un autre projet de loi sans rapport direct avec la fiscalité ou lorsque le projet émane du Parlement fédéral lui-même.

Examinant ensuite les moyens dont disposent les cantons pour faire évoluer le droit fiscal harmonisé, le rapport admet un certain déficit dans ce domaine tout en relevant que les cantons n'ont fait qu'un usage relativement restreint de leur droit d'initiative sur le plan fédéral. Une participation active des cantons au développement et à la réforme du droit fédéral harmonisé nécessiterait aussi une organisation plus performante et des ressources humaines plus disponibles.

Dans ses conclusions, le rapport présente plusieurs propositions organisationnelles allant dans le sens d'un renforcement des institutions existantes.

La CSI a aussi examiné la collaboration des cantons dans les domaines de l'harmonisation où ils sont seuls concernés: imposition de la fortune, imposition des gains immobiliers privés, imposition des sociétés auxiliaires, par exemple. Elle constate que les cantons peinent à prendre l'initiative des changements et qu'ils ne disposent pas toujours d'une vision claire du champ d'autonomie dont ils doivent assurer le maintien ou le renforcement. La CSI est d'avis que des mesures devraient être prises par les cantons afin de renforcer leur potentiel d'innovation dans les domaines de la fiscalité qui les concernent au premier chef.

#### **2.2.4 Rapport 4: Communication et information**

Le développement de l'harmonisation fiscale a conduit les cantons à s'interroger sur les problèmes de communication et d'information. La CSI constate que ces domaines sont insuffisamment développés et encourage les cantons à prendre diverses mesures en vue d'améliorer l'efficacité et la rapidité des échanges d'informations entre autorités fiscales. Elle considère en d'autres termes que le développement de ces échanges peut constituer une contribution importante à la réalisation de l'harmonisation fiscale. Elle soutient aussi que l'application uniforme des dispositions de lois fiscales harmonisées améliore la transparence et la sécurité du système fiscal. Le rapport sur la communication et l'information développe ces thèses. Il aborde en particulier les questions soulevées par l'élaboration et la diffusion de circulaires et directives concernant l'application de la LIFD et des lois cantonales harmonisées, puis la diffusion des décisions judiciaires fédérales et cantonales. Après avoir dressé un court inventaire des procédures de communication existantes ainsi que leur objet, le rapport met en lumière les changements de pratique qu'implique en ce domaine l'exécution du droit cantonal harmonisé. Le rapport porte enfin sur les problèmes liés à la mise à disposition de données statistiques.

La connaissance de l'application des lois fiscales harmonisées par les cantons contribue de manière fondamentale à la transparence du système fiscal suisse. Le rapport propose donc des mesures d'amélioration dans la présentation systématique et thématique des circulaires et instructions existantes, qui devraient avoir rang de directives d'application du droit fiscal cantonal et fédéral harmonisé. Un tel souhait ne peut être réalisé que si les cantons s'efforcent d'uniformiser l'interprétation des notions auxquelles se réfèrent les dispositions de la loi d'harmonisation.

Les récents arrêts du Tribunal fédéral concernant l'harmonisation fiscale vont certainement contribuer de manière déterminante à une harmonisation qui ne serait plus seulement celle des textes de lois, mais de leur interprétation. Le rapport va également dans ce sens en proposant que la jurisprudence fédérale ou cantonale fasse l'objet d'une large diffusion, que les cantons devraient assurer avec les moyens techniques adéquats.

L'échange d'informations est une des pierres d'angle de la collaboration intercantonale en matière fiscale. A cette fin, la CSI a mis en place des procédures de transmission de données. Le rapport en fait l'inventaire. La démarche suivie jusqu'ici par les cantons a été empreinte de pragmatisme. Il serait temps, selon le rapport, de tenir compte des nouvelles exigences découlant de l'harmonisation fiscale. La réglementation des effets des transferts de domicile ou des modifications des causes de rattachement en Suisse, la possibilité des emplois intercantonaux, le suivi des mesures des différés d'imposition prévus par la nouvelle loi sur la fusion, sont des exemples de mesures législatives qui rendent nécessaire un développement significatif de l'échange d'informations entre autorités fiscales cantonales. Le rapport propose de ce fait de donner à un tel échange une organisation et des supports informatiques plus performants.

#### **2.2.5 Rapport 5: Collaboration des cantons et de la Confédération dans le contrôle de l'harmonisation fiscale**

Les écarts entre droit cantonal et LHID n'ont guère de chances de durer s'ils sont en défaveur des contribuables. Ceux-ci useront en effet des voies de droit leur permettant de faire contrôler par les autorités judiciaires la compatibilité du droit cantonal avec le droit fédéral. En revanche, la situation est différente si le canton accorde à ses contribuables un traitement fiscal favorable incompatible avec la LHID. La CSI a dès lors recherché s'il convenait de remédier à une telle situation et, dans l'affirmative, par quels moyens. Il s'agissait en d'autres termes de définir le rôle de la Confédération et des can-

tons dans le processus de contrôle de l'harmonisation, et cela en dehors des instruments juridiques prévus aux articles 72 et 73 LHID. A cet égard, la CSI a présenté les quatre variantes suivantes:

*Variante 1: Responsabilité individuelle des cantons dans la réalisation de l'harmonisation*

La poursuite de l'harmonisation a lieu à l'initiative des cantons s'ils le demandent, et à l'initiative de la Confédération dans les domaines où elle estime devoir agir, notamment pour l'impôt fédéral direct. Les cantons n'ont pas de mesure particulière à prendre pour s'assurer que le principe d'harmonisation est respecté par les autres cantons; ils n'ont pas de responsabilité à cet égard. La Confédération intervient auprès des cantons qui ne respectent pas le droit harmonisé dans le cadre des articles 72 et 73 LHID. Aucune autre mesure n'est prévue en cas de violation de la LHID par un canton («Aufsichtslücke»<sup>9</sup>). Les autorités judiciaires interviennent lorsque des dispositions de droit cantonal, défavorables au contribuable, ne sont pas compatibles avec la LHID. Cette loi n'est pas modifiée en vue de mettre en place des instruments qui permettent le contrôle et la réalisation de l'harmonisation fiscale dans les cantons.

*Variante 2: Responsabilité primaire et collective des cantons dans la réalisation de l'harmonisation*

L'harmonisation est d'abord l'affaire des cantons, qui en assument la responsabilité collectivement et mettent en place un système d'examen de la conformité des lois fiscales cantonales avec la LHID. Chaque canton accepte le principe d'un tel examen effectué par d'autres cantons et qui fait l'objet d'un rapport à l'autorité d'examen. Celle-ci se prononce sur le rapport. Les rapports de l'autorité d'examen sont transmis à la Conférence des directeurs cantonaux des finances. En cas de violation de la LHID par un canton, cette Conférence peut inviter le gouvernement cantonal concerné à prendre les mesures utiles en vue de rétablir une situation conforme au droit. La Confédération n'intervient auprès d'un gouvernement cantonal que si celui-ci refuse d'obtempérer. Conformément à l'article 44 alinéa 3 de la Constitution, les différences entre cantons et Confédération sont, autant que possible, réglés par la négociation ou par la médiation.

*Variante 3: Responsabilité primaire de la Confédération dans la réalisation de l'harmonisation.*

Le contrôle de l'harmonisation des législations cantonales échoit en priorité à la Confédération, puisqu'il

s'agit du respect du droit fédéral par les cantons. La Confédération désigne une autorité de contrôle. En cas de violation de la LHID par un canton, la Confédération intervient auprès du gouvernement de ce canton en l'invitant à prendre les mesures utiles en vue de rétablir une situation conforme au droit. Cette responsabilité prioritaire de la Confédération, l'autorité compétente pour intervenir, les moyens d'intervention à mettre à sa disposition et les sanctions en cas de violation de la LHID, doivent être précisés dans la LHID.

*Variante 4: Réalisation et exécution de l'harmonisation en tant que responsabilités partagées de la Confédération et des cantons*

La Confédération et les cantons partagent la responsabilité de la réalisation et de l'exécution de l'harmonisation fiscale, selon le mandat constitutionnel (article 129 de la Constitution). La fidélité confédérale veut que, dans le domaine des impôts directs, Confédération et cantons poursuivent le même but général (la réalisation du mandat constitutionnel d'harmonisation), dans la concertation. Les cantons ne peuvent légiférer de manière contraire à la loi d'harmonisation et la Confédération doit prendre en compte les efforts des cantons en matière d'harmonisation. La LHID est complétée afin de mettre en place les instruments juridiques et politiques nécessaires au respect des principes énoncés ci-dessus.

La CSI ainsi que la CHID, admettant l'une et l'autre la nécessité d'un contrôle de l'harmonisation des lois cantonales, se sont prononcées pour la quatrième variante.

### 2.3 Suite donnée aux rapports de la CSI

Les divers rapports de la CSI ont été adoptés par le Comité de cette Conférence au printemps 2003. Ils ont été transmis pour examen et décision à la Commission pour l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Lors de sa séance du 19 mars 2003, celle-ci a décidé de poursuivre l'étude de la mise en place d'un système de contrôle de l'harmonisation fiscale. Elle a opté pour la quatrième variante et a fait part de ce choix au Comité de la Conférence des directeurs cantonaux des finances.

Par décision du 19 septembre 2003, ce comité a donné mandat à la CHID «de nommer un groupe d'experts comprenant des représentants de la Confédération et des cantons, afin de procéder à l'étude des mesures juridiques (notamment modification de la LHID) et des infrastructures utiles à la réalisation du principe de contrôle de l'harmonisation fiscale des impôts directs relevant d'une responsabilité partagée de la Confédération et des cantons». Ce groupe d'experts est actuellement au travail. Son rapport devrait être déposé en juin 2004.

9 Cf. ADRIAN KNEUBÜHLER, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, Archives 69 (2000/01), p. 209 ss, notamment 260 et 261, et la doctrine citée.

La décision finale sur la suite à donner à ces travaux appartiendra à la Conférence des directeurs cantonaux des finances ainsi qu'au Département fédéral des finances. Sur la base de ces décisions, le Conseil fédéral pourrait alors se prononcer sur l'élaboration d'un message sur l'état de l'harmonisation fiscale et sur son développement.

### 3 Deuxième partie: Quelques thèmes de réflexion

#### 3.1 Préambule

Les rapports dressés par la CSI à l'intention de la CHID ne prétendent pas traiter l'harmonisation fiscale sous tous ses aspects. Mais ils invitent à une réflexion plus approfondie sur le sens et la portée de l'harmonisation formelle des lois fiscales sur les impôts directs, de cette harmonisation dont on a dit qu'elle devrait constituer l'un des fondements du fédéralisme. Ces quelques observations sont certes empreintes de subjectivité. Le jugement que l'on peut porter sur l'évolution de l'harmonisation dépend pour une large part d'objectifs ou de critères (transparence du système fiscal, simplification de la taxation, efficacité du système, effets sur l'économie, concurrence intercantonale, équité fiscale, péréquation financière, notamment) de nature plus politique que juridique.

#### 3.2 Harmonisation fiscale: Un processus en voie d'achèvement ou un processus permanent

Le mandat confié à la CSI l'a été dans le but de faire le point sur un processus qui s'est étendu sur plus d'une décennie et qui trouvait son aboutissement à la fin de l'année 2000. La réussite de l'uniformisation du système d'imposition dans le temps des personnes physiques a contribué à créer le sentiment que le processus d'harmonisation était achevé. Dans son Message de 1983, le Conseil fédéral relevait d'ailleurs que les projets de LHID et de LIFD tendaient moins à la réforme du droit qu'à l'harmonisation de celui-ci<sup>10</sup>.

L'état des lieux dressé à la demande de la CHID montre certes qu'une étape importante a été franchie à fin 2000, mais que cette étape sera suivie par d'autres. L'harmonisation formelle est ainsi devenu un processus tendant à la réforme du droit fiscal suisse. Les cantons devraient en percevoir l'importance et la permanence, et mettre

en place une organisation, des ressources humaines et des moyens leur permettant d'affronter les complexes problèmes que soulèvent les réformes en cours et à venir de la fiscalité directe. La qualité de la collaboration des cantons à l'élaboration du droit fiscal harmonisé passe aussi par l'établissement de bases statistiques qui permettent de déterminer, canton par canton, les incidences financières des réformes fiscales conduites par la Confédération.

#### 3.3 Harmonisation formelle et uniformisation

Ainsi que le dit le Tribunal fédéral dans plusieurs de ses récents arrêts, les objectifs de l'harmonisation formelle sont l'ajustement réciproque des impôts directs de la Confédération et des cantons, une plus grande transparence du système fiscal suisse et une simplification de la taxation, tout en ménageant le plus possible l'autonomie – en particulier financière – des cantons. L'harmonisation fiscale ne doit pas conduire à une uniformisation des systèmes fiscaux, mais à leur coordination sur la base du principe de subsidiarité. Toutefois, dans les domaines où il n'existe pas ou plus de besoin de régime cantonal différent, il se justifie d'admettre une harmonisation plus poussée sur la base du droit fédéral, même si cela ne ressort pas clairement du texte de la loi. En effet, le champ d'autonomie cantonale doit avoir une fonction claire et déterminée et n'est pas un but en soi<sup>11</sup>.

L'étude entreprise sur l'état de l'harmonisation en Suisse en 2001 a montré que l'harmonisation fiscale formelle gagnerait en force si les normes des lois fiscales harmonisées recevaient de la part des cantons et de la Confédération une seule et même interprétation. Or, sur de nombreux points encore, les pratiques cantonales sont divergentes sans que l'on puisse en comprendre vraiment les raisons. Dans ce domaine, la tendance à l'harmonisation des interprétations n'est pas suffisamment forte au sein des cantons, qui devraient pourtant admettre, comme le dit le Tribunal fédéral, que la cohérence du système juridique suisse exige, en matière d'impôts, la cohérence des normes fiscales, fédérales et cantonales, ainsi que celle de leur interprétation<sup>12</sup>. Cette cohérence de l'interprétation peut certes être garantie par les autorités judiciaires et par le Tribunal fédéral; mais elle est aussi l'affaire des autorités chargées d'appliquer ces normes, par le biais de circulaires d'application dont la validité devrait être admise

10 MESSAGE SUR l'harmonisation fiscale du 25 mai 1983, Partie générale, chiffre 14.

11 Arrêt du Tribunal fédéral du 19 décembre 2003 en la cause Service des contributions du canton du Jura contre C. et Commis-

sion cantonale de recours en matière d'impôts du canton du Jura, 2A.355/2003.

12 Arrêt cité sous note 11, considérant 5.2. Voir également l'ATF du 13 février 2004 en la cause M. et E. J. contre Administration cantonale des impôts du canton de Vaud et Tribunal administratif du canton de Vaud, 2P.170/2003 et 2A.289/2003.



par l'ensemble des cantons. Ces derniers devraient donc faire le pas vers l'harmonisation de l'interprétation et en admettre pleinement le principe et les conséquences. Cela pourrait passer par un renforcement des compétences de la CSI.

Dans le domaine législatif, la tendance à l'uniformisation, au passage à la méthode normative directe, ne doit pas être sous-évaluée. Le rythme très rapide des révisions comporte le risque de mettre les cantons dans une situation de dépendance. Une des difficultés nouvelles auxquelles ces collectivités sont confrontées réside dans le fait que l'harmonisation ne tend plus désormais à harmoniser des pratiques cantonales existantes, mais à réformer le système fiscal. De tels changements sont rendus d'autant plus complexes que leurs répercussions sur les finances cantonales peuvent fortement différer. Une juste appréciation de toutes leurs conséquences, à tous les niveaux, nécessite un temps de préparation et de réflexion qui semble incompatible avec le rythme très rapide de certaines révisions législatives. Si elle ne peut être assurée par la longue maturation des projets législatifs, la cohérence des lois fiscales risque de conduire à terme à la transformation de la LHID en loi-modèle et à l'abandon progressif de cette collaboration considérée en 1983 comme le ferment de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.

La Confédération n'est pas la seule responsable de cette évolution vers l'application de la méthode normative directe en lieu et place de celle que voulait le Constituant. Les cantons devraient garder à l'esprit l'article 129 alinéa 1, deuxième phrase de la Constitution. La Confédération fixe certes les principes de l'harmonisation, mais elle doit prendre en considération les efforts des cantons en matière d'harmonisation. Ces efforts, les cantons les ont incontestablement faits, avec succès, dans le domaine de l'imposition dans le temps du revenu et de la fortune des personnes physiques. De même, ils ont pris l'initiative d'une nouvelle réglementation des relations intercantionales en cas de transfert de domicile. Dans d'autres domaines en revanche, les efforts en matière d'harmonisation des cantons restent peu visibles. Peut-être en serait-il autrement si le Parlement fédéral avait accepté en 1990 de mettre en place cette «commission pour l'harmonisation fiscale» (art. 71 du projet de LHID) dont l'une des tâches aurait été précisément de contribuer à l'exécution et au développement du droit fédéral harmonisé<sup>13</sup>.

13 MESSAGE sur l'harmonisation fiscale du 25 mai 1983, commentaire du titre septième de la LHID.

### 3.4 Le droit cantonal harmonisé

L'un des constats intéressants faits lors de cette étude sur l'état de l'harmonisation est celui de l'existence d'une harmonisation de domaines du droit fiscal cantonal non traités par la LHID. Ce rapprochement des lois fiscales cantonales résulte de la seule décision des cantons et non d'une obligation d'adaptation des lois cantonales aux dispositions d'une loi-cadre fédérale. A cet égard, le rôle de la LIFD est souvent déterminant. C'est généralement par elle que se fait le rapprochement des législations cantonales.

On peut se demander si ce rapprochement des droits cantonaux doit être suivi d'une harmonisation fédérale par inscription des dispositions correspondantes dans la LHID ou s'il ne faut pas privilégier la voie des conventions intercantionales. La première des voies citées semble être la plus facile d'accès et la plus efficace. Elle a d'ailleurs été suivie dans le cadre du train de mesures fiscales 2001, lors de l'inclusion dans la LHID des articles 6a et 6b concernant la succession fiscale et la responsabilité solidaire, dispositions communes aux lois fiscales cantonales ainsi qu'à la LIFD. Dans un tel cas, le devoir du Parlement fédéral de collaborer avec les cantons devrait être considéré comme particulièrement strict; ce n'est qu'avec la plus grande retenue que le législateur fédéral pourrait s'écarter de la solution retenue par les cantons.

Cette existence d'un droit commun cantonal démontre que les cantons peuvent avoir dans le domaine de l'harmonisation des lois fiscales cantonales un rôle particulièrement important et qu'ils sont à même de faire preuve d'initiative dans ces domaines. La pression fédérale de l'obligation d'adaptation de ces droits à la LHID a certainement encouragé un tel rapprochement. Cette pression disparue, le nouvel aiguillon dont les cantons ont peut-être besoin pourrait être la mise en place de la nouvelle péréquation financière ou le maintien – pour ne pas dire la défense – de leur autonomie financière.

### 3.5 Harmonisation verticale et loi fiscale unique

Au moment de son adoption, la LHID fut considérée comme un loi-cadre et la LIFD comme la première des lois fiscales harmonisées. Le législateur tenait à observer autant que possible le principe de l'harmonisation verticale dont le respect impliquait celui de priorités dans l'activité législative: établir d'abord le principe dans la LHID, puis concrétiser le principe adopté dans la LIFD, les cantons faisant de même dans leurs lois fiscales. Au cours des dernières années, cet ordre de priorité paraît s'être inversé. Le législateur fédéral fixe d'abord les règles applicables à l'impôt fédéral direct,

puis les retranscrit souvent telles quelles dans la LHID. La reprise de ces dispositions généralement très détaillées dans la législation cantonale peut alors apparaître comme un procédé inutile et lourd sur le plan législatif et administratif. Des voix se sont donc élevées pour demander s'il ne serait pas plus simple et plus efficace d'avoir une seule loi fiscale pour toute la Suisse, en laissant aux cantons le soin de fixer le tarif et le montant des déductions sociales. Une telle solution n'est d'évidence pas celle qu'ont voulu la Confédération et les cantons au moment de l'adoption de la disposition constitutionnelle régissant l'harmonisation fiscale. Il n'est toutefois pas exclu qu'elle recueille à terme les faveurs des contribuables et même des autorités fiscales, si le rythme élevé des réformes de la fiscalité ne connaît pas de trêve.

Dans son Message du 14 novembre 2001 concernant la Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons, le Conseil fédéral rappelle le rôle central que joue le régime fiscal pour le fonctionnement de tout Etat fédéral. Il considère que ce régime en Suisse se fonde sur le principe de concurrence; la compétence fiscale en matière d'impôts directs appartient en effet aux cantons et aux communes, qui fixent de manière autonome les taux d'imposition, leur progression et les montants exonérés d'impôt. Pour le Conseil fédéral, la combinaison de la péréquation financière horizontale, de la compensation intercantonale des charges et de l'harmonisation formelle devrait aboutir à une concurrence fiscale entre cantons «autant que possible exempte de distorsions». L'harmonisation matérielle doit ainsi être écartée<sup>14</sup>. Par sa position favorable à la concurrence fiscale intercantonale, à l'harmonisation formelle et à la méthode normative indirecte, ce message paraît être en décalage avec le glissement vers une harmonisation verticale qui, par un fort recours à la méthode normative directe, va dans le sens d'une harmonisation matérielle.

#### 4 Conclusion

L'étude demandée par la CHID sur l'état de l'harmonisation fiscale formelle en Suisse en 2001 est à notre sens riche d'enseignements, parce qu'elle intervient à un moment charnière de l'évolution de l'harmonisation formelle en Suisse. Il appartient maintenant à la Confédération et aux cantons de prendre la mesure des changements intervenus ces dernières années dans la fiscalité directe et de choisir la voie qu'ils entendent suivre.

Décision difficile? Laissons sur ce point le dernier mot à Ludwig van Beethoven, qui inscrivit les mots suivants en tête du quatrième mouvement de son quatuor à cordes en fa majeur opus 135: «Der schwer gefasste Entschluss», «Muss es sein?», «Es muss sein!»

### Annexe

#### Wie verhält es sich mit Bestimmungen eines kantonalen Steuergesetzes, die dem StHG widersprechen?

##### Zur Bedeutung von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG

Empfehlungen der Kommission Gesetzgebung und Harmonisierung (KOGEGA) der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK),

Bernhard Greminger, Präsident

Genehmigt vom Vorstand der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) anlässlich der Sitzung vom 24./25. Februar 2003 in Bern

#### Vorbemerkungen

Im Folgenden ist nicht auf die Fälle einzugehen, in denen die Harmonisierungswidrigkeit auf die Art und Weise der Umsetzung eines kantonalen Steuergesetzes zurückzuführen ist, dieses jedoch – bei richtiger Anwendung – durchaus einer harmonisierungsgemässen Lösung zugeführt werden kann. Es geht im Folgenden vielmehr um die Fälle, in denen schon das kantonale Steuergesetz selber eine harmonisierungswidrige Lösung vorsieht.

Die folgenden Ausführungen befassen sich auch nicht näher mit der Möglichkeit, gegen ein neues kantonales Steuergesetz eine staatsrechtliche Beschwerde zu erheben. Hier sei nur angemerkt: Ein kantonales Steuergesetz, das gegen das StHG verstösst und damit den Grundsatz «Bundesrecht bricht kantonales Recht» verletzt, welcher Grundsatz als verfassungsmässiges Recht anerkannt wird, kann, unmittelbar nach seinem Erlass, auch mit staatsrechtlicher Beschwerde angefochten werden, sofern der Beschwerdeführer in seinen rechtlich geschützten Interessen verletzt ist.

Ebenso wenig wird im Folgenden die so genannte Harmonisierungsbeschwerde (Verwaltungsgerichtsbeschwerde) gemäss Art. 73 StHG näher behandelt, die gegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, neben dem Steuerpflichtigen, auch der nach kantonalem Recht zuständigen Behörde und der Eidgenössischen Steuerverwaltung offen steht.

<sup>14</sup> FF 2002, 2155, en particulier 2170, chiffre 1.1.5.

Die nachfolgenden Ausführungen beruhen im Wesentlichen auf den folgenden Thesen:

- Steht die Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes im Widerspruch zu einer direkt anwendbaren Regel des StHG, so geht diese – gemäss dem Grundsatz «Bundesrecht bricht kantonales Recht» sowie der Direktanwendungsklausel gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG – der harmonisierungswidrigen kantonalen Bestimmung vor. Das kantonale Recht kann diese bundesrechtliche Regel nicht einschränken. Allerdings kann das Gebot der Gleichbehandlung die Direktanwendungsklausel gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG einschränken:
  - Die Gleichbehandlung wäre in Frage gestellt, wenn jeder einzelne Veranlagungsbeamte befugt wäre, eine Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes für harmonisierungswidrig zu erklären, um in Anwendung der Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG die entsprechende Bestimmung des StHG anzuwenden. Die Durchsetzung der Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG ist daher primär Sache der Leitung bzw. der Aufsichtsbehörde für die kantonale Steuerverwaltung.
  - Weigert sich die Leitung bzw. die Aufsichtsbehörde für die kantonale Steuerverwaltung, anstelle einer harmonisierungswidrigen kantonalen Bestimmung zu Gunsten des Steuerpflichtigen die direkt anwendbare Bestimmung des StHG (zu Lasten des Steuerpflichtigen) anzuwenden, so kann sich daraus für andere Steuerpflichtige ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht ergeben.
- Steht die Bestimmung eines kantonalen Steuergesetzes im Widerspruch zum StHG und kann diesem jedoch keine direkt anwendbare Bestimmung entnommen werden, so liegt ein Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 3 StHG vor, d.h. es ist Sache der Kantonsregierung, «die erforderlichen vorläufigen Bestimmungen» zu erlassen.
- Wenn jedoch die zuständigen kantonalen Instanzen es unterlassen, den Bestimmungen von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG zum Durchbruch zu verhelfen, dann kann ein «Notstand» vorliegen. Eine solche Situation kann auch dadurch entstehen, dass die Kantonsregierung oder der zuständige Departementschef (Finanzdirektor) die kantonale Steuerverwaltung ausdrücklich anweist, eine kantonale Gesetzesbestimmung – trotz deren Harmonisierungswidrigkeit – zur Anwendung zu bringen.
- Im Falle eines solchen «Notstandes» stellt sich die Frage nach der Rolle des Bundes.
- Auf's Erste sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, der Bundesgesetzgeber habe zur Durchsetzung

des StHG allfällige ausserhalb desselben liegende Möglichkeiten von vornherein ausschliessen wollen. Das StHG ist jedenfalls ein Bundesgesetz; nach der Verfassung trifft die Bundesversammlung als «letzte Instanz» Massnahmen zur Durchsetzung des Bundesrechts (Art. 173 Abs. 1 lit. e BV).

### Unterschiedliche Arten von Harmonisierungswidrigkeiten

Es können verschiedene Arten von Harmonisierungswidrigkeiten unterschieden werden.

Im konkreten Fall kann sich die Harmonisierungswidrigkeit eines kantonalen Steuergesetzes zunächst einmal zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken.

Bei der Harmonisierungswidrigkeit eines kantonalen Steuergesetzes ist sodann zu unterscheiden:

- Entweder steht eine Norm des kantonalen Steuergesetzes im Widerspruch zu einer solchen des StHG, aus der sich eine direkt anwendbare Regel ergibt.
  - Beispiel einer solchen Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten des Steuerpflichtigen: Das kantonale Steuergesetz sieht einen bestimmten allgemeinen Abzug vor, der nicht in der abschliessenden Liste der zulässigen allgemeinen Abzüge in Art. 9 Abs. 2 und 3 StHG vorgesehen ist.
  - Beispiel einer solchen Harmonisierungswidrigkeit zu Lasten des Steuerpflichtigen: Das kantonale Steuergesetz lässt bestimmte Gewinnungskostenabzüge nicht zum Abzug zu und verletzt damit die Regel von Art. 9 Abs. 1 StHG, wonach «von den gesamten Einkünften ... die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen» abgerechnet werden können.
- Oder aber eine Norm des kantonalen Steuergesetzes steht im Widerspruch zu einer solchen des StHG, aus der sich keine direkt anwendbare Regel ergibt.
  - Beispiel einer solchen Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten des Steuerpflichtigen: Das kantonale Steuergesetz lässt sämtliche Versicherungsprämien und Sparzinsen zum Abzug zu; im Widerspruch zu Art. 9 Abs. 2 lit. g StHG wird keine betragsmässige Obergrenze festgelegt.
  - Beispiel einer solchen Harmonisierungswidrigkeit zu Lasten des Steuerpflichtigen: Das kantonale Steuergesetz sieht keinen Abzug für Versicherungsprämien und Sparzinsen im Sinne von Art. 9 Abs. 2 lit. g StHG vor; dementsprechend wurde auch keine betragsmässige Obergrenze im Sinne von Art. 9 Abs. 2 lit. g StHG festgelegt.

Bei der Harmonisierungswidrigkeit eines kantonalen Steuergesetzes kann weiter unterschieden werden:

- Entweder bestand die Harmonisierungswidrigkeit schon im Zeitpunkt, in dem die in Frage stehende Norm des StHG in Kraft trat. Der kantonale Steuergesetzgeber unterliess es, die Harmonisierungswidrigkeit innert der im StHG vorgesehenen Anpassungsfrist zu beheben.
- Oder aber die harmonisierungswidrige Norm des kantonalen Steuergesetzes kam erst nach Inkrafttreten der in Frage stehenden Norm des StHG zustande. Zu denken ist auch an den Fall, in dem es der kantonale Steuergesetzgeber «bewusst» unterlässt, eine Anpassung des kantonalen Steuergesetzes vorzunehmen.
- Auch bei dieser Unterscheidung kann wiederum weiter unterschieden werden, ob sich die Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirkt.

#### **Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG als entscheidende Regeln**

Für den Fall, dass das kantonale Steuergesetz dem StHG widerspricht, sieht dieses als entscheidende Regeln in Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG vor:

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

<sup>3</sup>Die Kantonsregierung erlässt die erforderlichen vorläufigen Vorschriften.»

Hinsichtlich von Art. 72 Abs. 2 StHG ist zunächst davon auszugehen, dass als «Bundesrecht» nur das StHG selber in Frage kommen kann. Ebenso selbstverständlich ist es, dass dieses nur dann «direkte Anwendung» finden kann, wenn ihm auch tatsächlich eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen ist.

Liegt eine Harmonisierungswidrigkeit vor und kann jedoch dem StHG keine direkt anwendbare Regel entnommen werden, so gilt insbesondere für diese Fälle Art. 72 Abs. 3 StHG, d.h. gerade in diesen Fällen ist die Kantonsregierung von Bundesrechts wegen gehalten, die «erforderlichen vorläufigen Vorschriften» zu erlassen.

Für die Anwendbarkeit von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass unterschieden werden müsste,

- ob es sich um eine Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen handelt,
- oder ob der kantonale Steuergesetzgeber einfach noch nicht dazu gekommen ist, die Anpassung vorzunehmen, oder sich «bewusst» über das StHG hinweggesetzt hat.

Gegen solche Unterscheidungen im Zusammenhang mit Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG sprechen denn auch Ziel und Zweck der Steuerharmonisierung, wie sie auch in Art. 129 Abs. 1 und 2 BV vorgezeichnet werden.

Ist die Frist zur Anpassung des kantonalen Steuergesetzes abgelaufen, so bleibt eine Harmonisierungswidrigkeit eine Harmonisierungswidrigkeit, was immer auch der Grund dafür sein mag. Und eine Harmonisierungswidrigkeit ist immer auch eine Bundesrechtswidrigkeit. Der Grundsatz «Bundesrecht bricht kantonales Recht» ergibt sich direkt aus dem System des Bundesstaats; der Anspruch auf Anwendung des Bundesrechts bei widersprechendem kantonalem Recht stellt denn auch von Bundesverfassungs wegen ein verfassungsmässiges Recht dar, das mit staatsrechtlicher Beschwerde gerügt werden kann.

Auch wenn die Teilrevisionen des StHG inzwischen auf eine gewisse Tendenz hindeuten, wonach sich das StHG – vorab unter Aufnahme von gleichlautenden Bestimmungen wie im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) – immer mehr zu einem Mustergesetz entwickelt, ist das StHG seinem Wesen nach ein Rahmengesetz (Grundsatzgesetz). Es liegt daher in der Natur des StHG, dass diesem nur bedingt direkt anwendbare (umsetzbare) Regeln entnommen werden können. Diesem Umstand hat jedoch der Bundesgesetzgeber mit der Bestimmung von Art. 72 Abs. 3 StHG Rechnung getragen. Kneubühler hält dazu zutreffend fest (Adrian Kneubühler, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, ASA 69, S. 209–270, im Folgenden S. 241–245):

«Mit der Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG kann die Konkretisierung von Grundsatzbestimmungen nicht erreicht werden, wenn diese zwingend vom kantonalen Gesetzgeber auszufüllen wären. Art. 72 Abs. 3 versucht nun, diese Lücke zu schliessen, indem bei Untätigkeit des kantonalen Gesetzgebers ersatzweise die Kantonsregierungen ermächtigt werden, vorsorgliche Vorschriften zu erlassen. Dadurch, dass das StHG die Möglichkeit von Ersatzvorschriften durch die Kantonsregierung zulässt, wird zwar die kantonale Organisationsautonomie eingeschränkt. Das ordentliche Rechtssetzungsverfahren wird bundesrechtlich ausgeschaltet. Es ist indessen anerkannt, dass der Bundesgesetzgeber hierzu kompetent ist. ...

Die Kompetenz der Kantonsregierung beschränkt sich nicht einzig auf den Erlass von Bestimmungen, die unmittelbar anwendbares Bundesrecht enthalten, sondern muss auch den Erlass von Vorschriften in jenen Bereichen umfassen, in denen die Kantone einen eigenen Rechtsetzungsspielraum haben. Dies bedeutet etwa, dass die Kantonsregierung beim völligen Fehlen einer in Art. 2 StHG genannten Steuer

auch Steuerfreibeträge, Steuertarife und Steuersätze festlegen kann. Art. 72 Abs. 3 StHG stellt eine (vorübergehende) Delegation der Gesetzgebungsbefugnis an die kantonale Regierung dar, welcher die Konkretisierung der unbestimmten StHG-Bestimmungen obliegt. Der Bundesgesetzgeber hat auf diese Weise das Bestimmtheitsgebot, nicht aber das damit zusammenhängende Gebot des Vorbehalts eines formellen (kantonalen) Gesetzes (Gesetzesvorbehalt) beachtet. Art. 72 Abs. 3 StHG stellt also eine bundesrechtlich normierte Ausnahme vom Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage im formellen Sinn für die Erhebung einer Steuer dar.

...

... Der Wortlaut von Art. 72 Abs. 3 StHG, wonach die Kantonsregierung die «erforderlichen» vorläufigen Vorschriften zu erlassen hat, weist eher auf einen verpflichtenden Charakter von Art. 72 Abs. 3 StHG hin. Die Funktion von Art. 72 Abs. 3 StHG hingegen weist sogar eindeutig auf einen verpflichtenden Charakter hin. Es geht nämlich nicht darum, die Kantone generell zu ermächtigen, die Anpassung an das StHG auch auf Verordnungsstufe regeln zu dürfen. Ein solches Vorgehen wäre mit dem Legalitätsprinzip nur schwer zu vereinbaren. Bereits vorgängig wurde ausgeführt, dass es sich bei Art. 72 Abs. 3 StHG um einen zulässigen Eingriff in die kantonale Organisationsautonomie handelt, der erforderlich ist, um die Durchsetzung des StHG zu gewährleisten. Dieser Eingriff macht nur dann Sinn, wenn die Kantonsregierung verpflichtet ist, die Anpassung an das StHG auch gegen den Willen des kantonalen Gesetzgebers vorzunehmen. Es geht ja gerade darum, ein Säumnis oder eine bewusste Harmonisierungswidrigkeit des kantonalen Gesetzgebers zu korrigieren. In der Lehre wird daher zu recht vertreten, dass die Kantonsregierung nur – aber immerhin – insoweit vom kantonalen Gesetzesrecht abweichen darf, als dies die Durchführung des StHG zwingend erfordert. Für dieses Ergebnis spricht zudem auch eine systematische Auslegung. Gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG finden Detailregeln des StHG unmittelbar Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht nach Ablauf der Anpassungsfrist widerspricht. Diese Bestimmung macht keinen Unterschied zwischen kantonalem Steuerrecht, das überhaupt nicht angepasst wurde, und solchem, welches bewusst harmonisierungswidrig erlassen wurde. Es ist nicht einzusehen, warum dies bei Abs. 3 derselben Bestimmung anders sein soll.»

Der Unterscheidung, ob sich eine Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirkt, kommt im Übrigen nur soweit Bedeutung zu,

als der Steuerpflichtige eine Harmonisierungswidrigkeit zu seinen Lasten selber mit den ihm im Veranlagungsverfahren zur Verfügung stehenden Rechtsmitteln anfechten kann. Der Erfolg eines solchen, vom Steuerpflichtigen angestrebten Rechtsmittelverfahrens dürfte jedoch davon abhängen, ob dem StHG eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen ist oder nicht.

### Zu den Adressaten von Art. 72 Abs. 2 StHG

Wie erwähnt, ist die Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG eine unmittelbare Folge des allgemeinen Grundsatzes «Bundesrecht bricht kantonales Recht».

Dieser Grundsatz – und damit auch die Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG – ist grundsätzlich von allen Behörden zu beachten, wenn sie das anwendbare Recht von Amtes wegen zu ermitteln haben («iura novit curia»).

Das gilt vorab für die Steuergerichte. Sie haben in allen Fällen, in denen eine Norm des kantonalen Steuergesetzes einer direkt anwendbaren Regel des StHG widerspricht, diese letztere Regel anzuwenden. Eine Einschränkung kann sich lediglich in den Fällen ergeben, in denen eine Norm des kantonalen Steuergesetzes – trotz erkannter Harmonisierungswidrigkeit – weiterhin zur Anwendung gelangt. Diesfalls kann sich – bei einer Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten des Steuerpflichtigen – ein allfälliger Anspruch (des Steuerpflichtigen) auf «Gleichbehandlung im Unrecht» ergeben.

An sich gilt der Grundsatz «Bundesrecht bricht kantonales Recht» auch für die unteren Verwaltungsbehörden. Andererseits kommt dem Gebot der Gleichbehandlung bzw. der Rechtssicherheit im Steuerrecht – als einem so genannten Massenfallrecht – eine überragende Bedeutung zu. Daher kann es nicht angehen, die Prüfung, ob das kantonale Steuergesetz mit dem StHG übereinstimmt, und insbesondere den Entscheid, wie einer Harmonisierungswidrigkeit zu begegnen ist, dem einzelnen Einschätzungsbeamten zu überlassen.

In den Fällen, in denen eine Norm des kantonalen Steuergesetzes einer direkt anwendbaren Regel des StHG widerspricht, ist es daher Sache der Leitung des kantonalen Steueramtes, des zuständigen Departementes (Finanzdirektion), aber auch der Kantonsregierung, dafür zu sorgen, dass der fraglichen Regel des StHG nachgelebt wird. Diese Verpflichtung ergibt sich aus den entsprechenden Aufsichtspflichten, die diesen Instanzen zukommen; sie haben im Zusammenspiel dafür zu sorgen, dass das Steuerrecht richtig und rechtsgleich umgesetzt wird. Dies schliesst es mit ein, gegebenenfalls auch dafür zu sorgen, dass die Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG umgesetzt wird. Die Beant-

wortung der Frage, welche dieser erwähnten Instanzen zu handeln hat, hängt von der kantonalen Organisation ab; zudem dürfte es auf die Art der Harmonisierungswidrigkeit ankommen.

Nach der Lehre ist es in den Fällen, in denen eine Norm des kantonalen Steuergesetzes einer direkt anwendbaren Regel des StHG widerspricht, ebenfalls zulässig, ja geboten, dass die Kantonsregierung gestützt auf Art. 72 Abs. 3 StHG «die erforderlichen vorläufigen Vorschriften» erlässt. Kneubühler hält in diesem Zusammenhang fest (Adrian Kneubühler, a. a. O.):

«Obwohl die Kompetenz der Kantonsregierung zum Erlass von vorläufigen Vorschriften vor allem auf die Umsetzung von konkretisierungsbedürftigen Grundsatzregeln gerichtet ist, ist es zulässig – wenn aus Rechtssicherheitsgründen nicht sogar wünschenswert –, dass die Kantonsregierung auch die Umsetzung von an sich klaren, direkt anwendbaren Detailregeln des StHG vorläufig regelt.»

Wenn die kantonale Steuerverwaltung andererseits von der Kantonsregierung oder dem zuständigen Departement ausdrücklich angewiesen wird, eine kantonale Gesetzesbestimmung trotz deren Harmonisierungswidrigkeit zur Anwendung zu bringen, dann bleibt es der kantonalen Steuerverwaltung verwehrt, sich auf die Direktanwendungsklausel gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG zu berufen. Diesfalls trägt aber auch die Kantonsregierung oder das zuständige Departement die Verantwortung dafür, dass dem Harmonisierungsrecht bzw. dem Bundesrecht keine Nachachtung gewährt wird.

### Grenzen der Wirksamkeit von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG

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

- Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten des Steuerpflichtigen
  - Dem StHG ist eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen: Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 2 StHG.
  - Dem StHG ist keine direkt anwendbare Regel zu entnehmen: Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 3 StHG.
- Harmonisierungswidrigkeit zu Lasten des Steuerpflichtigen
  - Dem StHG ist eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen: Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 2 StHG.
  - Dem StHG ist keine anwendbare Regel zu entnehmen: Anwendungsfall von Art. 72 Abs. 3 StHG.

Soweit eine Harmonisierungswidrigkeit zu Lasten des Steuerpflichtigen vorliegt und dem StHG eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen ist, hat der Steuerpflichtige auch selber die Möglichkeit, Art. 72 Abs. 2 StHG – bzw. die direkt anwendbare Regel des StHG – auf dem Rechtsmittelweg durchzusetzen. Insoweit ist die Durchsetzung des Harmonisierungsrechts gewährleistet.

Eine andere Situation liegt jedoch vor,

- wenn eine Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten des Steuerpflichtigen vorliegt und dem StHG eine direkt anwendbare Regel zu entnehmen ist, die zuständige Führung oder Aufsichtsbehörde für das kantonale Steueramt es jedoch unterlässt, die Veranlagungsdienste anzuweisen, Art. 72 Abs. 2 StHG – bzw. die direkt anwendbare Regel des StHG – anzuwenden – oder, umgekehrt, die Veranlagungsdienste von der Kantonsregierung oder dem zuständigen Departement angewiesen werden, das harmonisierungswidrige kantonale Recht anzuwenden;
- oder wenn eine Harmonisierungswidrigkeit – zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen – vorliegt und dem StHG keine direkt anwendbare Regel zu entnehmen ist – und die Kantonsregierung es unterlässt, in Nachachtung von Art. 72 Abs. 3 StHG «die erforderlichen vorläufigen Vorschriften» zu erlassen.

In diesen letzteren Fällen, in denen Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG die Anwendung versagt bleibt, liegt ein eigentlicher «Notstand» vor. Hier stellt sich – jedenfalls bei theoretischer Betrachtung – die Frage nach der Rolle des Bundes bzw. der so genannten Bundesexekution. In diesem Zusammenhang ist auch auf Art. 173 Abs. 1 lit. e BV hinzuweisen, wonach die Bundesversammlung zuständig ist, «Massnahmen zur Durchsetzung des Bundesrechts» zu treffen.

In diesem Zusammenhang stellt sich aber auch die Frage nach der Bedeutung der so genannten staatsrechtlichen Klage.

Diese Fragen nach der Rolle des Bundes bzw. der Bedeutung der staatsrechtlichen Klage im vorliegenden Zusammenhang sind jedoch umstritten und bedürfen noch der weiteren Klärung.

Es liegt aber gerade im Interesse der kantonalen Autonomie, dass die Kantone selber dafür sorgen, dass das StHG Nachachtung findet. Dies spricht dafür, dass auch – jedenfalls in den Fällen, in denen ein kantonales Steuergesetz dem StHG klar widerspricht – den Bestimmungen von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG nachgelebt wird.

### Zur Frage von Verträgen zwischen Kantonen (Konkordaten) zur einheitlichen Umsetzung von offenen Bestimmungen des StHG

Es gibt Bestimmungen im StHG, bei denen es den einzelnen Kantonen überlassen bleibt, ob diese von den darin vorgesehenen Möglichkeiten Gebrauch machen wollen oder nicht. Denkbar sind auch Bestimmungen, bei deren Umsetzung den Kantonen ein breiter Rahmen bzw. eine Vielzahl von Möglichkeiten offen steht.

In diesem Zusammenhang kann etwa auf die gleichlautenden Bestimmungen in Art. 5 StHG (für natürliche Personen) und Art. 23 Abs. 3 StHG (für juristische Personen) hingewiesen werden:

«Die Kantone können auf dem Wege der Gesetzgebung für Unternehmen, die neu eröffnet werden und dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, für das Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre Steuererleichterungen vorsehen. Eine wesentliche Änderung der betrieblichen Tätigkeit kann einer Neugründung gleichgestellt werden.»

Es ist denkbar, dass die Kantone – oder bestimmte Kantone – bei solchen StHG-Bestimmungen – etwa aus Gründen des interkantonalen Steuerwettbewerb – ein Interesse daran haben, dass solche Bestimmungen gleich umgesetzt werden. Wenn den Kantonen schon ein breiter Rahmen zur Verfügung steht, so ist – auch unter der Herrschaft des StHG – kein Grund ersichtlich, weshalb sie für eine gleiche – bzw. möglichst gleiche – Umsetzung solcher Bestimmungen des StHG nicht auch miteinander einen Vertrag – ein Konkordat – abschliessen könnten. Soweit ein solches Konkordat dem StHG nicht widerspricht, kann gegen ein solches Konkordat kaum etwas eingewendet werden.

Diese Überlegungen müssen auch begleitend sein für die Beurteilung, ob – und inwieweit – dem Interkantonalen Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 10. Dezember 1948 auch unter der Herrschaft des StHG noch eine Bedeutung zukommt. Allerdings müsste dieses Konkordat an die neuen Bestimmungen des StHG angepasst werden (Ulrich Cavelti, Der Vorrang des Steuerharmonisierungsgesetzes gegenüber dem Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, IFF Forum für Steuerrecht, 2002, Heft 1, S. 59–62).

Auch hier muss jedoch die Umsetzung der Harmonisierung – bzw. das Finden der Lösung innerhalb des vom StHG festgelegten Rahmens – in rechtsgleicher Art und Weise erfolgen. Dementsprechend muss eine in einem Konkordat vereinbarte Lösung alsdann in allen Fällen – also nicht nur in den Fällen, die die hinter dem Konkordat stehenden Kantone berühren – zur Anwendung gelangen.

Die kantonale Gesetzgebung und deren Umsetzung ist innerhalb des harmonisierungsrechtlichen Rahmens rechtsgleich zu vollziehen. So genannte «Gegenrechtsvereinbarungen» zwischen Kantonen – etwa über die Abzugsfähigkeit von gemeinnützigen Zuwendungen –, die sich nur im Verhältnis der betreffenden Kantone entfalten, dürften vor dem StHG keinen Bestand mehr haben.

### Empfehlungen des Vorstands der SSK

Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen gibt der Vorstand der SSK folgende Empfehlungen ab:

- Es ist darauf hinzuwirken, dass jedenfalls in den Fällen, in denen ein kantonales Steuergesetz in klarer Weise gegen das StHG verstösst, den Bestimmungen von Art. 72 Abs. 2 und 3 StHG nachgelebt wird, und zwar unabhängig davon, ob sich die Harmonisierungswidrigkeit zu Gunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirkt, und auch unabhängig davon, ob es sich um eine «bewusste» oder «unbewusste» Harmonisierungswidrigkeit des kantonalen Gesetzgebers handelt.
- Der Entscheid darüber, ob ein kantonales Steuergesetz einer direkt anwendbaren Regel des StHG widerspricht und daher die Direktanwendungsklausel von Art. 72 Abs. 2 StHG gilt, darf nicht dem einzelnen Veranlagungsbeamten überlassen werden. Je nach der kantonalen Organisationsstruktur und der Art der in Frage stehenden Harmonisierungswidrigkeit sind die notwendigen Massnahmen – im Interesse einer rechtsgleichen Umsetzung der Direktanwendungsklausel – zentral durch die Leitung der kantonalen Steuerverwaltung, die kantonale Finanzdirektion oder die Kantonsregierung zu treffen.

In den Fällen, in denen ein kantonales Steuergesetz dem StHG widerspricht, diesem jedoch keine direkt anwendbare Regel entnommen werden kann, ist darauf hinzuwirken, dass die Kantonsregierung «die erforderlichen vorläufigen Vorschriften» erlässt (Art. 72 Abs. 3 StHG).

### Bibliographie

- KNEUBÜHLER ADRIAN, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, Archives 69 (2000/01), p. 209 ss
- MESSAGE sur l'harmonisation fiscale du 25 mai 1983, FF 1983 III, 1 ss
- REICH MARKUS (ED.), Imposition postnumerando des personnes physiques, Rapport du groupe de travail établi par la Conférence des directeurs cantonaux des finances, Berne 1993
- YERSIN DANIELLE, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, Archives 69 (2000/01), p. 305 ss