

Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer

Insbesondere die Frage der Rechtmässigkeit eines teilweise degressiv verlaufenden Steuertarifs im Bereich sehr hoher Einkommen und Vermögen, am Beispiel der im Kanton Schaffhausen seit 2004 geltenden Regelung

Prof. Dr. iur. Pascal Hinny*

Inhalt

1	Sachverhalt und Ausgangslage
2	Fragestellung
3	Ergebnisse
4	Ausführungen
4.1	Grundlagen der Tarifgestaltung
4.2	Allgemeine Grundsätze der Besteuerung im Besonderen
4.2.1	Entstehungsgeschichte
4.2.2	Allgemeinheit der Besteuerung
4.2.3	Gleichmässigkeit der Besteuerung
4.2.4	Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Allgemeinen
4.2.5	Progressive Ausgestaltung des Steuertarifs im Besonderen
4.2.5.1	Wortlaut von und Materialien zu Art. 127(2) BV
4.2.5.2	Schweizer Literatur
4.2.5.3	Ausländische Literatur
4.2.5.4	Ökonomisch geprägte Literatur
4.2.5.5	Rechtsprechung
4.2.5.6	Fazit
4.2.5.7	Tarifverlauf in den anderen Kantonen
4.3	Vorgaben des Schaffhauser Verfassungsrechts
4.3.1	Art. 59 aKV (heute nicht mehr in Kraft)
4.3.2	Art. 99 KV (seit 1. Januar 2003)
4.3.2.1	Art. 99(1) E-KV
4.3.2.2	Art. 99(2) E-KV
4.4	Ausserfiskalische Zielsetzungen
4.4.1	Im Allgemeinen
4.4.2	Wirtschaftsförderung und Standortattraktivität
4.4.3	Zulässigkeit der Abweichung vom Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
4.4.3.1	Gesetzliche Grundlage
4.4.3.2	Erforderlichkeit, Eignung und Verhältnismässigkeit
4.4.3.3	Interessenabwägung und Zwischenergebnis
4.5	Gerichtliche Überprüfung des Steuertarifs
	Literatur
	Materialien

Am 1. Januar 2004 ist im Kanton Schaffhausen eine Steuergesetzrevision in Kraft getreten. Unter anderem wurde dabei der Steuersatz für die Besteuerung von natürlichen Personen dahingehend geändert, dass ab einem steuerbaren Einkommen von CHF 500 000 zusätzliches Einkommen mit einem stufenweise sinkenden Steuersatz und Einkommensteile über CHF 1,1 Mio. mit einem einheitlichen einfachen Steuersatz von 6 % besteuert werden. Gegenüber den sonst üblichen Steuertarifen verläuft damit der Schaffhauser Einkommenssteuertarif in einem gewissen Teilbereich degressiv, um dann schliesslich in einen linearen Steuersatz überzugehen. Ein ebenfalls in einem Teilbereich degressiv verlaufender Steuertarif wurde auch bei der Vermögenssteuer dahingehend eingeführt, dass Vermögensteile über CHF 10 Mio. (nach einem zuvor progressiv und dann linear verlaufenden Tarif) mit einem stufenweise sinkenden Steuersatz besteuert werden. Ab einem Vermögen von CHF 30 Mio. verläuft der Tarif wiederum linear. Diese Massnahmen wurden gekoppelt mit einer Verpflichtung zur Reduktion des gesamten Steuertarifs oder des Staatssteuerfusses, sobald die Mehreinnahmen aus der erwähnten Massnahme einen gewissen Schwellenwert überschreiten.

Die erwähnten Gesetzesänderungen wurden vom Schaffhauser Kantonsrat mit 44 zu 4 Stimmen und in der Volksabstimmung vom 30. November 2003 bei einer Stimmbeteiligung von 50,6 % mit einem Stimmenverhältnis von 2:1 (65,4 % Ja-Stimmenanteil) angenommen¹. Eine im Zusammenhang mit der Steuergesetzrevision eingereichte Stimmrechtsbeschwerde wegen Verletzung des Grundsatzes der Einheit der Materie hat das Bundesgericht abgewiesen. Auf die gleichzeitig erhobene staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte ist es nicht eingetreten², so dass die hier untersuchte Massnahme bisher gerichtlich nicht überprüft wurde.

Die Finanzdirektion des Kantons Schaffhausen liess, bevor sie die oben genannten Massnahmen vorschlug, die

* Ordinarius für Steuerrecht, Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Freiburg i. Ü., Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte, Lenz & Staehelin, Zürich, pascal.hinny@lenzstaehelin.com

1 ABI Kanton Schaffhausen, Nr. 49 vom 5. Dezember 2003, 1700.
2 BGE 1P.668/2003 vom 26. Januar 2004.

Verfassungsmässigkeit eines teilweise degressiv verlaufenden Steuertarifs überprüfen. Das vom Verfasser im August 2002 erstellte Gutachten wird nachfolgend publiziert, wobei zwischenzeitlich verfasste Literatur, ergangene Gerichtsentscheide und neu zugängliches Material zur Bundesverfassung eingearbeitet wurden. An den im Gutachten gezogenen Schlussfolgerungen hat sich dadurch nichts geändert.

1 Sachverhalt und Ausgangslage

Das Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen (vom 20. März 2000, nachfolgend StG) sieht, vor der hier diskutierten Gesetzesänderung, in den Art. 38 und 49 für die Besteuerung des Einkommens und Vermögens natürlicher Personen bis zu einem bestimmten Maximalbetrag einen progressiven Steuertarifverlauf vor³. Für zusätzliches Einkommen und Vermögen wird ein einheitlicher, linearer Steuersatz angewendet. Eine Nullstufe oder einen Nullbereich, wie dies etwa bei der direkten Bundessteuer der Fall ist⁴, kennt das StG nicht. Ein betragsmässiges Maximum der Einkommens- und Vermögenssteuer ist nicht vorgesehen. D. h., unabhängig von der Höhe des Einkommens wird jedes zusätzliche Einkommen und Vermögen besteuert. Diese Tarifstruktur entspricht weitgehend derjenigen anderer Kantone, wobei verschiedene Kantone eine Nullstufe vorsehen.

Die Steuerbelastung natürlicher Personen liegt im Kanton Schaffhausen gegenwärtig über dem Durchschnitt aller Schweizer Kantone. Insbesondere liegt sie weit über derjenigen des Nachbarkantons Zürich und noch viel weiter über dem in ähnlicher Distanz zur Agglomeration Zürich liegenden Kanton Zug. Während dies gegenüber Zug generell bei allen Einkommensstufen der Fall ist, ist dies gegenüber dem Kanton Zürich v. a. bei mittleren Einkommen und Vermögen der Fall. Bei hohen Einkommen und Vermögen sind die Unterschiede zwischen Schaffhausen und Zürich verhältnismässig gering. Konkret sieht ein Vergleich so aus: Zieht ein verheirateter Alleinverdiener mit zwei Kindern vom Kanton Schaffhausen in den Kanton Zürich, so spart er bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 100 000 27,2 %, bei einem solchen von 200 000 18,7 % und bei CHF 1 Mio. 5,4 % Einkommenssteuer. Zieht ein verheirateter Alleinverdiener mit zwei Kindern jedoch in den Kanton Zug, so spart

er bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 100 000 58,3 %, bei einem solchen von 200 000 42 % und bei CHF 1 Mio. 39,4 %. Ist der Wegzügler ledig und ohne Kinder, so liegt bei einem Wegzug in den Kanton Zürich die Ersparnis bei 19,7 %, 12,3 % und 3,3 %; bei einem Wegzug in den Kanton Zug bei 38,7 %, 35,1 % und 39,5 %. Noch ausgeprägter – ebenfalls v. a. zu Lasten mittlerer Vermögen – fällt der Steuerunterschied bei der Vermögenssteuer aus: So liegt die Ersparnis bei einem Umzug eines Verheirateten in den Kanton Zürich bei einem Vermögen von CHF 0,5 Mio. bei 63,9 %, bei 1 Mio. bei 62,9 %, bei 5 Mio. bei 20,3 % und bei 10 Mio. bei 12,7 %. Der Umzug nach Zug führt demgegenüber zu Ersparnissen von 71,9 %, 61,3 %, 43,9 % und 40,7 %⁵. Im Verhältnis zu Zürich ist ausserdem einerseits zu beachten, dass der Kanton Zürich eine Absenkung des maximalen Steuersatzes für natürliche Personen von 13 % auf 12 % plant⁶ und ausserdem einkommens- und vermögensstarke Personen vielfach in den wesentlich steuergünstigeren Gemeinden rund um den Zürichsee ansässig sind, so dass für hohe Einkommen und Vermögen die Differenzen in der Praxis grösser sind⁷.

In den Jahren 1995 - 2000 hat sich im Kanton Schaffhausen entgegen der gesamtschweizerischen Entwicklung die Wohnbevölkerung kontinuierlich verringert. Trotz weitgehend gleichbleibend ansteigendem Finanzbedarf hat das Steueraufkommen von natürlichen Personen dadurch und auch entgegen dem Konjunkturverlauf weniger stark zugenommen. Dabei schlägt hinsichtlich des Steueraufkommens naturgemäss der Wegzug (wie auch der Nicht-Zuzug) von gut ausgebildeten Personen mit höherem Einkommen massgeblich zu Buche. Hinzu kommt, dass im Kanton Schaffhausen heute nur verhältnismässig wenige sehr einkommens- oder vermögensstarke Personen leben. So versteuerten in den Jahren 1999/2000 nur einige wenige Personen ein Einkommen

3 Ab einem steuerbaren Einkommen von CHF 1 023 800 (Verheiratete) und CHF 819 000 (Alleinstehende) gilt der Maximalsteuersatz von 12,2 %. Ab einem steuerbaren Vermögen von CHF 1 Mio. beträgt der Maximalsteuersatz einheitlich 0,28 %.

4 Art. 36 DBG, für die ersten CHF 11 600 bzw. 22 600.

5 Bundes-, Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern; Steuerbelastung in der Schweiz, Natürliche Personen nach Gemeinden 2001. Für die Berechnung wurde von den Kantonsdurchschnittswerten ausgegangen. Beachte: Die prozentualen Belastungsunterschiede fallen höher aus, wenn der Umzug in die umgekehrte Richtung von Zürich nach Schaffhausen erfolgt. So hat der Verheiratete mit zwei Kindern, welcher vom Kanton Zürich in den Kanton Schaffhausen zieht, bei einem Einkommen von CHF 100 000 mit 37,3 %, bei 200 000 mit 23 % und bei CHF 1 Mio. mit 5,7 % Mehrsteuern zu rechnen.

6 ZIGERLIG/COZZIO/HESS, Gesetzgebungs-Agenda 2002/2, 155. Vgl. auch hinten, Abschn. 4.4.3.2.

7 So liegt im Jahr 2002 der durchschnittliche Steuerfuss jeweils ohne Kirchensteuer (mit der Zahl der Steuerpflichtigen gewogenes Mittel der Gemeindesteuerfüsse) im Kanton Zürich bei 112,3 %, das effektive Mittel der Gemeindesteuerfüsse bei 114 %. In der Stadt Zürich lag der Steuerfuss demgegenüber bei 122 % und in den steuergünstigen Seegemeinden bei ca. 70 - 77 % (Quelle: NZZ 19./20. Januar 2002, 51).

von über CHF 1 Mio. oder ein Vermögen von über CHF 50 Mio.⁸ Die Vermutung liegt nahe, dass für diese Situation neben einem gegenüber dem Ballungsraum Zürich geringeren Angebot an qualifizierten Arbeitsplätzen auch das gegenüber dem Nachbarkanton deutlich höhere Steuerniveau mitverantwortlich ist.

Gemäss den Legislaturzielen 2001 - 2004 beabsichtigt der Regierungsrat des Kantons Schaffhausen die Attraktivierung des Wirtschaftsstandortes Schaffhausen⁹ u. a. mittels steuerlicher Massnahmen. Unter dem Stichwort «Verbesserung der fiskalischen Konkurrenzfähigkeit» wird hinsichtlich der natürlichen Personen mittels Revision des StG u. a. die Angleichung des Steuerniveaus an dasjenige des Nachbarkantons Zürich angestrebt¹⁰. Dabei sollen einerseits die in den 90er Jahren verloren gegangenen Arbeitsplätze wieder geschaffen und andererseits der Zuzug natürlicher Personen gefördert werden¹¹. Da die Besteuerung natürlicher Personen (auch) einen massgeblichen Einfluss auf die Standortwahl von Unternehmen hat¹², sollen neben bereits getroffenen und noch zu treffenden Massnahmen der Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Wirtschaftsförderung Massnahmen im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen getroffen werden. Geboten wäre eine generelle und deutliche Reduktion der Einkommens- und Vermögenssteuern. Die Finanzlage lässt dies zum heutigen Zeitpunkt aber nicht zu. Die Regierung zieht daher in Erwägung, in einem ersten Schritt die Einkommens- und Vermögenssteuer für sehr hohe Einkommen, die im Kanton heute praktisch nicht vorhanden sind, substantiell zu senken. Auf diese Weise soll einerseits direkt Wirtschaftsförderung betrieben werden: Studien haben dabei den signifikanten Einfluss der Einkommenssteuern auf die Standortwahl von Unternehmen belegt. Mit dem erhofften Zuzug einkommens- und vermögensstarker Personen sollen andererseits Mehreinnahmen generiert werden, welche in einem zweiten Schritt eine generelle Steuerreduktion erlauben sollen. Auf diese Weise soll sich – bei möglichst gleich bleibenden Staatsausgaben – die Steuerspirale kontinuierlich nach unten bewegen. Das Klima für die weitere Ansiedlung von Unternehmen und die Wohnsitznahme von natürlichen Personen im Kanton soll auf diese Weise verbessert werden. Da heute kaum solche Personen mit sehr hohen Einkommen und Vermögen im Kanton wohnen (s. oben), droht mit der Massnahme gegenüber der heutigen Lage ausserdem kein oder nur ein verhältnismässig geringer Steuersubstratverlust. Ein

ähnliches Vorgehen (allerdings ohne eine degressive Tarifstruktur für sehr hohe Einkommen einzuführen) wurde vor ca. 20 Jahren mit gutem Erfolg im Kanton Schwyz gewählt. Auch dort wurde zuerst die Besteuerung hoher Einkommen reduziert, um dann später das gesamte Steuerniveau sukzessive abzusenken¹³.

Bereits in der Diskussion zum geltenden Steuergesetz haben verschiedene Kantonsräte Anträge auf eine tiefere Besteuerung von über einer gewissen Schwelle liegenden Einkommen und Vermögen gestellt¹⁴. Diese Vorschläge hätten ebenfalls zu einer degressiven Besteuerung höherer und sehr hoher Einkommen und Vermögen geführt, wie dies hier nun diskutiert wird (s. Abschn. 2, Fragestellung). Von Links und Rechts schien unbestritten, dass etwas für die Standortattraktivität getan werden sollte. Die Anträge wurden dann vorab aus budgetären Gründen (Voten Regierungsrat Peter Briner und Kommissionspräsident Peter Altenburger) und unsicherem nachhaltigem Ansiedlungserfolg (Voten Kommissionspräsident Peter Altenburger und Kantonsrat Hans-Jürg Fehr) abgelehnt. Stimmenmässig hatte dabei die Entlastung der höchsten Einkommen, d. h. Zusatzeinkommen ab CHF 1 023 800 bzw. 819 000, die besseren Chancen (Zustimmung eines Drittels der Ratsmitglieder) als eine Entlastung bereits ab einem steuerbaren Einkommen von CHF 250 000¹⁵.

2 Fragestellung

Ist es rechtlich zulässig, bei der Besteuerung natürlicher Personen Einkommen und/oder Vermögen, das über einer gewissen Schwelle liegt, mit einem tieferen Steuersatz zu besteuern als unterhalb dieser Schwelle liegendes Einkommen bzw. Vermögen (teilweise degressiver Tarifverlauf ab einem gewissen Schwellenwert)? Vorgeschlagen ist dabei eine substantielle Absenkung der Steuertarife ab einem Einkommen von CHF 1 Mio. oder einem Vermögen ab CHF 50 Mio. Die Massnahme wäre dabei an eine Verpflichtung gekoppelt, dem Parlament eine Absenkung des allgemeinen Steuerniveaus vorzuschlagen, sobald dies die Steuermehreinnahmen aus dieser Massnahme zulassen. Mithin würden die durch

8 Mündliche Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung, August 2002.

9 Legislaturziele 2001 - 2004, 6.

10 Legislaturziele 2001 - 2004, 8.

11 Legislaturziele 2001 - 2004, 6 und 8.

12 Vgl. dazu hinten.

13 Vgl. auch SCHNEIDER, Wirtschaftswunder Schwyz.

14 Anträge Walter Isler, Michel Staub und Rolf Hauser, vom 29. November 1999; Protokoll der 20. Sitzung des Grossen Rates des Kantons Schaffhausen vom 29. November 1999, 902 ff.

15 Noch bessere Chancen, fast 50 %, hatte nur die Absenkung des Steuertarifs in den untersten Einkommensklassen unter gleichzeitiger Streichung der sog. Entlastungs-Sozialabzüge gemäss Antrag Matthias Freivogel, vom 29. November 1999; Protokoll der 20. Sitzung des Grossen Rates des Kantons Schaffhausen vom 29. November 1999, 902 f.

die hier zu untersuchende Massnahme generierten zusätzlichen Steuereinnahmen für eine generelle Steuerreduktion eingesetzt.¹⁶

Konkret wirkt sich die geplante Massnahme wie folgt aus:

- Der Grenz- oder Marginalsteuersatz von zusätzlichem Einkommen steigt (wie bisher) bis zum Schwellenwert progressiv an, sinkt dann in einem gewissen Teilbereich stufenweise, um dann schliesslich linear weiterzulaufen, um sich dann (neu) degressiv dem Steuersatz für das über der Schwelle liegende Einkommen anzunähern. Dabei wird zusätzliches, über dem Schwellenwert liegendes Einkommen nicht von der Steuer befreit, sondern weiterhin besteuert; allerdings in geringerer Masse als direkt unter der Schwelle liegendes Einkommen. D. h., der nominelle Steuerbetrag nimmt mit steigendem Einkommen weiterhin, aber in geringerer Masse, zu.
- Der durchschnittliche Steuersatz für das gesamte steuerbare Einkommen bzw. Vermögen nimmt bis zum Schwellenwert zu und sinkt dann degressiv ab, um mit steigendem Einkommen gegen den Steuersatz für das Zusatzeinkommen bzw. -vermögen zu tendieren. Mithin wird ein über dem Schwellenwert liegendes Gesamteinkommen bzw. -vermögen mit einem tieferen Durchschnittssteuersatz besteuert als direkt darunter liegendes Gesamteinkommen bzw. -vermögen.

Die Fragestellung geht ausschliesslich dahin, den rechtlichen Handlungsspielraum des Kantons Schaffhausen bei der Tarifgestaltung festzustellen (Frage der Rechtmässigkeit). Es geht insbesondere nicht darum, ob ein gewisser Tarifverlauf aus finanzwissenschaftlichen oder (sozial-)politischen Gründen wünschbar wäre.

Ausserdem sei erwähnt, dass die Massnahme unabhängig von der unveränderten Belastung dieser Einkommen mit der direkten Bundessteuer erfolgt. Es sei hier jedoch erwähnt, dass die Degression in Kombination mit der direkten Bundessteuer gedämpft ausfällt.

Schliesslich wird anschliessend v. a. auf die Einkommenssteuer eingegangen. Die Überlegungen sind jedoch weitgehend auch für die Vermögenssteuer gültig. Dass dabei die Vermögenssteuer unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewisse Differenzierungen verlangt, wird hier bewusst ausser Acht gelassen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass (ein Teil der) Erträge, welche(r) das Vermö-

gen abwirft, ebenfalls mit der Einkommenssteuer belastet werden. Diese Erträge werden durch die kumulative, je progressive Belastung mit der Vermögens- und Einkommenssteuer stärker besteuert als übriges Einkommen¹⁷.

3 Ergebnisse

Die vorliegend zu untersuchende Massnahme ist neu. Kein anderer Kanton kennt – im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung – eine vergleichbare Regelung. Entsprechend hat zur Frage eines teilweise degressiven Tarifverlaufs bisher auch keine Auseinandersetzung stattgefunden. Literatur und Rechtsprechung haben sich hinsichtlich des Steuertarifs bisher vorab mit der tariflichen Gleichbehandlung von bestimmten Personengruppen (v. a. verheiratete und unverheiratete Personen etc.) und mit der unterschiedlichen Ausgestaltung progressiver Steuertarife auseinandergesetzt. Bisweilen finden sich auch Aussagen zur Gegenüberstellung von progressiven oder linearen Steuertarifen. Praktisch keine Auseinandersetzung fand bisher zum, hier zu untersuchenden, (teilweise) degressiven Tarifverlauf statt. Vor diesem Hintergrund sind die hier gemachten Aussagen zum Steuertarif denn auch zu sehen.

Art. 99(1) KV¹⁸ verlangt – im Einklang mit Art. 127(2) BV – die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Untersuchung ergibt dabei, dass Art. 99(1) KV im Grundsatz inhaltlich weitgehend mit Art. 127(2) BV übereinstimmen dürfte. Dabei ist festzustellen, dass sich aus dem Wortlaut und aus den Materialien zu Art. 127(2) BV kein Hinweis darauf ergibt, dass das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zwingend einen (durchgängig) progressiven Steuertarifverlauf verlangt. Auch aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergibt sich keine solche Anforderung. Das Bundesgericht hält fest, dass sich aus den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen kein bestimmter Tarifverlauf ableiten lässt. Die Äusserungen des Bundesgerichts sind wohl aber als eine vorsichtige Gutheissung eines solchen Tarifverlaufs zu werten, lassen den Kantonen aber einen weiten Ermessensspielraum bei der Tarifgestaltung. Das Bundesgericht hält fest, dass bezüglich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die

17 Vgl. NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 180.

18 Art. 99 KV ist mit der neuen Kantonsverfassung am 1. Januar 2003 in Kraft getreten. Der zuvor geltende Art. 59 aKV verlangte, dass die Steuern nach dem Grundsatz der mässigen Progression zu erheben seien. Dieser Wortlaut hätte vermutlich einen (teilweise) degressiv verlaufenden Steuertarif ausgeschlossen.

16 Die im Gutachten untersuchte steuerliche Massnahme deckt sich dabei v. a. hinsichtlich der Schwellenwerte nicht genau mit der schliesslich gesetzlich geregelten Massnahme.

Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, d. h. zwischen Leuten in bescheidenen und solchen in guten und besten finanziellen Verhältnissen, gering ist. Entscheidend ist, dass der zu entrichtende Steuerbetrag bei zunehmendem Einkommen ansteigt und der Verlauf des Tarifs bzw. der Belastungskurve stetig ist, wobei Tarifknicke am Ende der Nullstufe und beim Übergang vom progressiven zum linearen Tarif offenbar akzeptabel sind. Von einem Teil der Literatur wird jedoch ein progressiver Tarifverlauf befürwortet (wobei bei Erreichen des maximalen Steuersatzes ein linear gleich bleibender Tarif als zulässig erachtet wird), insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Opfertheorie. Dabei soll der progressive Einkommenssteuertarif möglichst auch die sich z. T. regressiv auswirkenden übrigen Steuern und Abgaben (v. a. die MWST) kompensieren. In der neueren, v. a. auch ausländischen Literatur wird der progressive Tarif z. T. als leistungshemmend und gar ungerecht beurteilt und ein linearer Tarif befürwortet (z. B. die sog. flat rate tax). Mit einem degressiven Tarifverlauf setzt sich die Lehre gar nicht oder nur am Rande auseinander. Immerhin wird dazu nicht unerwartet die Aussage gemacht, dass ein degressiver Tarifverlauf den Leistungswillen steigern kann. Es ist nach dem Gesagten zumindest unklar, ob ein teilweise degressiver Tarifverlauf – bei welchem zusätzliches Einkommen nicht von der Steuer befreit, sondern weiterhin, in reduzierterem Umfang, besteuert und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen wird – tatsächlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht.

Art. 99(2) KV wirkt über die allgemeinen Prinzipien der Besteuerung in Abs. 1 hinaus tendenziell steuerbegrenzend. Neben zu beachtenden sozialen Aspekten sollen der Wille zur Einkommens- und Vermögenserzielung und mithin der wirtschaftliche Leistungswille durch die Besteuerung nicht gehemmt werden. Ob dieser Wille durch eine degressive Tarifgestaltung auch gefördert werden soll, geht aus den Materialien nicht hervor.

Die Gesetzgeber auf Bundes- und Kantonebene sowie die herrschende Lehre anerkennen, dass unter gewissen Voraussetzungen die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung und insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip durch steuerrechtliche Normen mit ausserfiskalischer Zwecksetzung durchbrochen werden können. Mit gezielten steuerlichen Vergünstigungen können so legitime, gesetzlich vorgesehene öffentliche Interessen (Wohneigentumsbau, Vorsorge, Denkmalschutz, gemeinnützige Tätigkeiten etc.) gefördert werden. Auch die in der Kantonsverfassung vorgesehene Wirtschaftsförderung ist ein solches anerkanntes Ziel (vgl. etwa die bereits heute vorgesehene Steuervergünstigung für neu eröffnete Unternehmen). Die vorliegend zu prüfende Massnahme der steuerlichen Begünstigung von Personen

mit sehr hohen Einkommen und Vermögen (und die darüber hinaus geplante generelle Absenkung des Einkommenssteuerniveaus) dienen der Wirtschaftsförderung. Ökonomische Studien zeigen, dass die steuerliche Belastung von natürlichen Personen (neben derjenigen der Unternehmen) einen signifikanten Einfluss auf die Unternehmensstandortwahl hat, insbesondere bei kleinen und mittleren Unternehmen. Die Massnahme einschliesslich der später geplanten generellen Steuerreduktion ist daher geeignet, das Ziel der Wirtschaftsförderung zu erreichen. Die Verhältnismässigkeit der Massnahme wird ausserdem dadurch gewahrt, dass die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, d. h. zwischen Leuten in bescheidenen und solchen in guten und besten finanziellen Verhältnissen, gering ist, dass das Zusatzeinkommen nicht von der Besteuerung freigestellt, sondern bloss dessen Besteuerung reduziert wird, dass nur sehr wenige Personen begünstigt werden und damit auch der erwartbare Einnahmefall gering ist und dass schliesslich bei der geplanten generellen Absenkung des Steuerniveaus dann alle Steuerpflichtigen begünstigt werden. Diese Kopplung der im ersten Schritt geplanten Steuersenkung für sehr hohe Einkommen und Vermögen mit der in einem zweiten Schritt (verbindlich) beabsichtigten generellen Steuerreduktion¹⁹ ist für die Legitimation dieser ausserfiskalischen Zwecksetzung der Wirtschaftsförderung bedeutend.

Mithin scheint es zusammenfassend – und v. a. unter dem Gesichtspunkt ausserfiskalischer Zielsetzungen – durchaus überzeugende Gründe für die rechtliche Zulässigkeit eines teilweise degressiven Tarifverlaufs für sehr hohe Einkommen und Vermögen zu geben, insbesondere wenn die damit verbundenen Steuermehreinnahmen zur Absenkung des allgemeinen Steuerniveaus und damit zu Gunsten aller erfolgt und wenn für die Massnahme eine hohe demokratische Legitimation besteht. Die bisher in Literatur und Judikatur fehlende eingehende Auseinandersetzung mit dem Thema eines teilweise degressiv verlaufenden Steuertarifs erlaubt letztlich aber keine klare Prognose über die Vereinbarkeit einer solchen Massnahme mit den anwendbaren Verfassungsprinzipien und darüber, wie sich das Bundesgericht dazu äussern würde. Immerhin kann gesagt werden, dass das Bundesgericht bisher Tarife nur zurückhaltend überprüft und dem Gesetzgeber und damit den politischen Wertungen einen weiten Spielraum belassen hat. Wesentlich ist dabei die demokratische Legitimation. Neben der Deutlichkeit des

19 Der Regierungsrat könnte etwa verpflichtet werden, in bestimmten Zeitintervallen das generierte Steuersubstrat festzustellen, um dann dem Parlament eine entsprechende generelle Steuerreduktion vorzuschlagen. Eine entsprechende Bestimmung wurde denn auch in Art. 3a StG eingefügt.

Abstimmungsergebnisses, der Höhe der Stimmbeteiligung und der Intensität der vorangegangenen öffentlichen Auseinandersetzung ist auch massgebend, dass eine stark überwiegende Mehrheit von zunächst nicht begünstigten Steuerpflichtigen der steuerlichen Begünstigung einer Hand voll Steuerpflichtiger zustimmt.

Verfassungsrechtlich unproblematisch wäre jedenfalls eine Absenkung des Maximalsteuersatzes, ab welchem die Steuer dann zu einem linearen Satz erhoben würde. Nur sekundär von Bedeutung für die Frage der Zulässigkeit eines teilweise degressiven Steuersatzes ist ausserdem die Höhe des ab dem Schwellenwert anwendbaren Steuersatzes, mithin die Frage, wie steil die Degression ausfallen dürfte. Dazu kann gesagt werden, dass mit zunehmender Degression auch die allfällige Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip zunimmt. Weniger problematisch als ein degressiver Tarif wäre schliesslich ein durchgängig proportional verlaufender Tarif (ohne Progression).

4 Ausführungen

4.1 Grundlagen der Tarifgestaltung

Aus der in Art. 3 BV statuierten Souveränität der Kantone ergibt sich deren Kompetenz zur Festlegung der Steuertarife. Bestätigt wird dies in Art. 129(2) BV und Art. 1(3) StHG, indem die Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge von der Steuerharmonisierung ausgenommen sind. Die Kantone sind somit durch das StHG in der Tarifgestaltung grundsätzlich nicht gebunden²⁰.

Die Kantone sind in der Tarifgestaltung damit primär durch Bestimmungen der Bundes- und Kantonsverfassung gebunden. Es sind vorab die folgenden tragenden Grundsätze der Besteuerung zu beachten:

- Allgemeinheit der Besteuerung;
- Gleichmässigkeit der Besteuerung und
- Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Diese Grundsätze wurden vom Bundesgericht unter dem Gleichbehandlungsgebot von Art. 4(1) aBV entwickelt und sind heute in Art. 127(2) BV und in den meisten Kantonsverfassungen ausdrücklich statuiert. Sie beziehen sich insbesondere auf die Ausgestaltung der Einkommens-

menssteuern und sie gelten gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts auch für die Ausgestaltung kantonaler Einkommens- und Vermögenssteuern²¹.

Gemäss Art. 59 aKV²² sind bei der Besteuerung überdies die folgenden Grundsätze zu beachten:

¹ Die Steuerpflichtigen haben im Verhältnis der ihnen zu Gebote stehenden Hilfsmittel an die Staats- und Gemeindesteuern beizutragen.

² Das Gesetz hat die Steuerbefreiungen zu bestimmen, welche mit Rücksicht auf den unbedingt erforderlichen Lebensunterhalt geboten sind.

³ Für den Staat ist die Steuer nach dem Grundsatz der mässigen Progression zu erheben. Das Mass dieser Progression wird durch das Gesetz geregelt.

⁴ Ebenso ist es dem Gesetze vorbehalten, darüber zu bestimmen, ob der Grundsatz der Progression auch auf die Gemeindesteuern auszudehnen sei.

...

Am 22. September 2002 wird dem Stimmvolk eine neue Kantonsverfassung zur Abstimmung vorgelegt. Sie enthält in Art. 99 E-KV²³ die folgende Bestimmung:

¹ Bei der Ausgestaltung der Steuern sind die Grundsätze der Allgemeinheit, der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu beachten.

² Die Steuern sind so zu bemessen, dass die gesamte Belastung der steuerpflichtigen Personen nach sozialen Grundsätzen tragbar ist, die Leistungsfähigkeit der Wirtschaft nicht überfordert, der Wille zur Einkommens- und Vermögenserzielung nicht geschwächt und die Selbstvorsorge gefördert werden.

Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird in der Literatur z. T. eine progressive Ausgestaltung des Steuertarifs abgeleitet. Bei einem solchen Steuertarif nimmt die relative Steuerbelastung für eine zusätzliche Einkommenseinheit zu (während sie bei einem linearen Tarif gleich bleibt und bei einem degressiven Tarif abnimmt)²⁴. Zu beachten ist, dass bei allen diesen Tarifen der nominelle Steuerbetrag mit zunehmendem Einkommen (unterschiedlich stark) zunimmt. Damit heben sich diese Tarife u. a. von der Kopfsteuer (alle Einwohner bezahlen nominell gleichviel Steuer) und von der Steuerfreiheit von einen bestimmten Einkommensbetrag übersteigendem Einkom-

20 Einige wenige Bestimmungen tangieren in verfassungswidriger Weise die Tariffreiheit (insbes. Art. 11 und 12[5] StHG). Vgl. CAGIANUT, Steuerharmonisierung, Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, 20 ff., und REICH, Art. 11 StHG N 3. Diese Bestimmungen sind hier aber nicht relevant.

21 BGE 126 I 76 vom 24. Februar 2000; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 100; Ungeklärt ist allerdings die Frage, wie ein Konflikt von sich widersprechenden Bundes- und Kantonsverfassungsbestimmungen zu lösen ist.

22 Heute Art. 59aKV, die neue Kantonsverfassung ist am 1. Januar 2003 in Kraft getreten.

23 Heute Art. 99 KV; die neue Kantonsverfassung ist am 1. Januar 2003 in Kraft getreten.

24 BAUMGARTNER, Art. 36 DBG N 7 f. mit weiteren Hinweisen; JAMES/NOBES, The Economics of Taxation, 14. Vgl. auch HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 254 ff., und HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 25 f.

men ab. Sie wirken damit in jedem Falle einkommensumverteilend²⁵.

Eine weitere bedeutsame Schranke der Besteuerung stellt die Eigentumsgarantie in Art. 26 BV dar. Danach darf die Besteuerung keine konfiskatorischen Züge annehmen.²⁶

Einen Einfluss auf die Tarifgestaltung können sodann verschiedene weitere Verfassungsbestimmungen haben. Durch die Berücksichtigung dieser Ziele im Steuergesetz bzw. im Steuertarif werden neben dem Ziel der Mittelbeschaffung zur Finanzierung der Staatstätigkeit auch verschiedene, sog. ausserfiskalische Ziele verfolgt. IdR sind dies wirtschafts- und sozialpolitische Ziele, wie etwa das Wirtschaftswachstum oder die Sicherung der persönlichen Vorsorge. Vorliegend ist dabei v. a. das in Art. 93 E-KV vorgesehene Gebot der Wirtschaftsförderung relevant. Eine solche Massnahme bedarf einer gesetzlichen (idealerweise verfassungsmässigen) Grundlage; darüber hinaus soll sie notwendig, geeignet und erforderlich sein²⁷.

4.2 Allgemeine Grundsätze der Besteuerung im Besonderen

Der Grundsatz der Gleichbehandlung gemäss Art. 8(1) BV wird im Steuerbereich konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit²⁸. Diese Grundsätze sind heute, im Rahmen der Nachführung der Bundesverfassung, in Art. 127(2) BV ausdrücklich statuiert. Es kann davon ausgegangen werden, dass die bisher zu Art. 4(1) aBV ergangene Rechtsprechung auch für die Auslegung von Art. 127(2) BV massgebend ist. Der konkrete Inhalt, die Abgrenzung und die Hierarchie der nachfolgend dargestellten grundlegenden Steuererhebungsprinzipien sind in der Lehre umstritten²⁹. Im Ergebnis sind schliesslich aber keine grösseren Differenzen auszumachen. Es kann daher mit Höhn folgender Inhalt dieser Prinzipien zusammengefasst werden³⁰:

- Die allgemeinen öffentlichen Aufgaben sollen grundsätzlich von der Gesamtheit der Bürger finanziert werden. Die Besteuerung muss bei der Hauptsteuer die Regel und nicht die Ausnahme sein.

- Gleiche oder vergleichbare Verhältnisse sollen gleich besteuert werden.
- Privilegierungen und Diskriminierungen müssen sachlich gerechtfertigt sein.
- Der unterschiedlichen Fähigkeit der Steuerpflichtigen, Steuern zu entrichten, ist Rechnung zu tragen, wobei auch gewisse notwendige Verwendungen des Einkommens berücksichtigt werden sollen.
- Diese Prinzipien sind jedoch nur zu beachten, soweit es die Art der Steuer zulässt.

4.2.1 Entstehungsgeschichte

In der aBV waren die heute in Art. 127(2) BV verankerten Grundsätze der Besteuerung nicht erwähnt. Sie ergaben sich gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts aus dem Gleichbehandlungsgebot in Art. 4(1) aBV.

Auch im vom Bundesrat vorgeschlagenen Verfassungsentwurf war im damaligen Art. 118 E-BV nicht vorgesehen, die genannten Grundsätze in der Verfassung zu verankern³¹. Erst im Rahmen der Debatten in der Verfassungskommission wurde vorgeschlagen, die genannten Grundsätze im Sinne einer Kodifizierung der bundesgerichtlichen Praxis explizit in die Verfassung aufzunehmen³². Die Diskussion der Verfassungskommission ist dabei für die vorliegende Untersuchung wie folgt von Interesse:

- Mit dem Begriff «insbesondere» soll zum Ausdruck gebracht werden, dass neben den erwähnten Grundsätzen der Besteuerung (Allgemeinheit, Gleichmässigkeit und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) auch andere Grundsätze beachtet werden sollen. Erwähnt wurden etwa soziale und ökologische Elemente. Die Beachtung weiterer Grundsätze dürfe aber nicht dazu führen, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit «übernutzt» werde³³. Dabei könne es auch dazu kommen, dass sich die zu beachtenden Grundsätze widersprechen, wobei dann «in praktischer Konkordanz» ein optimaler Ausgleich gefunden werden solle³⁴.
- Sodann macht die Diskussion klar, dass die erwähnten Grundsätze der Besteuerung bei den verschiedenen Steuern in unterschiedlicher Weise zum

25 Vgl. dazu nachfolgend.

26 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 119 f.

27 HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 131 f.

28 Vgl. etwa BGE 110 Ia 14 oder neu BGE 2P.36/1999/bol vom 3. November 2000, E 2.b.

29 Vgl. HANGARTNER, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, 94; HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 126 ff., und REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 99 ff.

30 HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 129.

31 Botschaft BV, 616.

32 Protokoll der Verfassungskommission, Sitzung vom 17. Oktober 1997, Antrag Vallender (Nr. 112), Art. 118, 95 ff. Dem stimmte zunächst der Nationalrat (AB 1998 N, 1015 [Sommer-session]) und anschliessend im zweiten Anlauf auch der Ständerat zu (AB 1998 S, 861 und 1163 [Wintersession 1998]).

33 Protokoll der Verfassungskommission, Sitzung vom 17. Oktober 1997, 96 ff.

34 Protokoll der Verfassungskommission, Sitzung vom 17. Oktober 1997, 97.

Tragen kommen³⁵. Dies wurde denn auch durch die Aufnahme des vom EJPD vorgeschlagenen Vorstands «soweit es die Art der Steuer zulässt» bestätigt.

4.2.2 Allgemeinheit der Besteuerung

Die allgemeinen öffentlichen Aufgaben sollen grundsätzlich von der Gesamtheit der Bürger finanziert werden³⁶. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung gemäss Art. 127(2) BV bezieht sich auf die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses³⁷. Alle Personen sollen nach derselben gesetzlichen Ordnung erfasst werden. Der Grundsatz verbietet «unbegründete Ausnahmen einzelner Personen oder Personengruppen von der Besteuerung»³⁸. «Das Prinzip der Allgemeinheit möchte von seiner Hauptstossrichtung her gesehen Privilegierungen und Diskriminierungen verhindern.»³⁹ Damit sind gemäss Reich individuelle Steuerabkommen nicht erlaubt und der Gesetzgeber darf leistungsschwache oder attraktive Steuerpflichtige nicht ohne hinreichende Rechtfertigung begünstigen. «Der Grundsatz schliesst sachlich begründete Ausnahmen von der Besteuerung nicht aus.»⁴⁰ Ausnahmen sollen «aus gesamtwirtschaftlichen, sozialen oder steuersystematischen Gründen» zulässig sein⁴¹.

4.2.3 Gleichmässigkeit der Besteuerung

Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung beschlägt die objektiven und quantitativen Elemente des Steuerrechtsverhältnisses (Steuerobjekt, -bemessungsgrundlage und -mass)⁴². Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung «sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlicher Belastung führen.»⁴³ «Der Gesetzgeber hat aber auch im Abgaberecht innert den Schranken der Verfas-

sung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Rechtsgleichheit ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen (BGE 116 Ia 321, E. 3f S. 324).»⁴⁴

4.2.4 Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Allgemeinen

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird gemäss Bundesgericht aus den Grundsätzen der Gleichmässigkeit und der Allgemeinheit der Besteuerung abgeleitet⁴⁵. Er «verlangt, dass jeder Bürger im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel und der seine Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll.»⁴⁶

4.2.5 Progressive Ausgestaltung des Steuertarifs im Besonderen

Vorliegend stellt sich insbesondere die Frage, ob das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einen bestimmten Tarifverlauf verlangt und v. a. einen für Höchst Einkommen teilweise degressiven Tarifverlauf ausschliesst.

4.2.5.1 Wortlaut von und Materialien zu Art. 127(2) BV

Weder aus dem Wortlaut von Art. 127(2) BV noch aus den wenigen vorhandenen Materialien (s. oben, Abschn. 4.2.1) ergibt sich direkt eine Vorgabe für einen progressiven Steuertarifverlauf. Für einen progressiven Tarifverlauf der direkten Bundessteuer könnte indirekt Art. 128(3) BV sprechen. Diese Bestimmung verlangt nämlich den Ausgleich der Folgen der kalten Progression. In der Botschaft zur Bundesverfassung nimmt der Bundesrat dazu wie folgt Stellung: «Der Ausgleich der kalten Progression setzt begrifflich einen progressiven Tarif voraus. In einem linearen wäre auch kein Ausgleich der kalten Progression notwendig, höchstens bezüglich der Abzüge. Da sowohl der Tarif wie auch die Abzüge im Gegensatz zur früheren Regelung (Art. 8 ÜB) nicht mehr in der Verfassung geregelt werden, ist genau betrachtet auch der Ausgleich der kalten Progression für sich allein genommen in der Verfassung inhaltslos geworden. Um jedoch den programmatischen Aspekt zu betonen, wird die Bestimmung in der Verfassung belas-

35 Protokoll der Verfassungskommission, Sitzung vom 17. Oktober 1997, 96.

36 HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 127; REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 100.

37 HANGARTNER, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, 91.

38 BGE 114 Ia 224.

39 VALLENDER, Leitlinien der Bundesfinanzordnung, 689 mit Verweis auf HANGARTNER, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, 91 ff.; so auch REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 100.

40 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 109. Vgl. auch HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 127.

41 REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 101 mwH.

42 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 109.

43 BGE 114 Ia 224 f. mwH.

44 BGE 126 I 78.

45 BGE 114 Ia 228.

46 BGE 114 Ia 225.

sen»⁴⁷. Der erwähnte programmatische Aspekt bezieht sich in diesem Zusammenhang nach hier vertretener Auffassung nicht auf die Frage des Tarifverlaufs, sondern auf die Frage des Ausgleichs einer allfälligen kalten Progression, welche z. T. im Ausland nicht ausgeglichen wird. Damit macht auch der Bundesrat keine Vorgaben zum Tarifverlauf. Aus den Materialien ergibt sich weiter, dass mit der Aufnahme der Besteuerungsgrundsätze in die Verfassung die bisherige Bundesgerichtspraxis kodifiziert werden sollte (vgl. oben, Abschn. 4.2.1). Dass diese Praxis einen progressiven Tarifverlauf nicht verlangt (diesen aber auch nicht verbietet), wird in den nachstehenden Ausführungen gezeigt.

Aufgrund von Wortlaut und Materialien kann damit festgestellt werden, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zunächst verlangt, dass mit zunehmender Leistungsfähigkeit die Steuerzahlung zunimmt. Dieses Ziel wird mit einem (direkt oder indirekt) progressiven, linearen oder degressiven Steuertarif erreicht. Allein das in Art. 127(2) BV statuierte Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt vom Gesetzgeber damit nicht zwingend eine progressive Ausgestaltung des Steuertarifs.

Wie oben (Abschn. 4.2.1) festgestellt, können bei der Steuererhebung aber auch andere Prinzipien zum Tragen kommen. Ein progressiv verlaufender Tarif mit seiner hohen Umverteilungswirkung kann dabei als Ausfluss des Sozialstaatsprinzips aufgefasst werden⁴⁸. Weiter kann die Progression mit der sog. Opfertheorie, wonach die Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen überproportional zunimmt, und mit der Kompensation der Regressionswirkung indirekter Steuern begründet werden⁴⁹. Im Einzelnen werden in Lehre und Rechtsprechung die folgenden Meinungen vertreten.

4.2.5.2 Schweizer Literatur

Höhn hält fest, dass aus der (Bundes-)Verfassung keine Richtlinien für die Gestaltung der Progression abgeleitet werden. Es sollte jedoch «erwartet werden, dass eine Kumulation von unmotivierten «Knicken» in einer Progressionskurve und Grenzbelastungen von mehreren hundert Prozent des Mehreinkommens Anlass genug wären, um den Tarif als solchen als dem Rechtsgleichheitsgebot zuwiderlaufend zu bezeichnen.»⁵⁰

Reich weist darauf hin, dass sich die Forderung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit,

und konkret der progressiven Ausgestaltung des Steuertarifs, einerseits aus der Opfertheorie und andererseits aus dem Umverteilungsgedanken ergebe. Dabei führt der ausserfiskalische Zweck der Umverteilung zu einer progressiveren Ausgestaltung des Steuertarifs, als sich dies aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip allein ergeben würde.⁵¹ Die progressive Belastung hat gemäss Reich dort ihre Grenze, «wo die Leistungsfähigkeit und der Leistungswille zerstört werden»⁵². Reich warnt jedoch vor einer isolierten Beurteilung einzelner Verfassungsziele ohne ihre Einbettung in die Pluralität der verfassungsrechtlichen, auch ausserfiskalischen Zielwerte⁵³.

Blumenstein/Locher vertreten die Auffassung, dass die Gleichmässigkeit der Besteuerung eine Abstufung des Steuerbetrages nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts verlange und dies zu einem progressiven Steuertarif führe⁵⁴. Dies gilt gemäss Blumenstein/Locher insbesondere für die Vermögens- und Einkommenssteuern⁵⁵.

Gemäss *Höhn/Waldburger* wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit an den finanziellen Mitteln und den persönlichen Verhältnissen gemessen. Ungleiche Tatbestände sind ungleich zu besteuern. «Das bedeutet, dass die Steuerlasten (...) proportional zur wirtschaftlichen Bedeutung von Steuerobjekt und Berechnungsgrundlage *abgestuft* sein müssen, indem das Steuermass sich auf die Grösse der Berechnungsgrundlage bezieht. (...) Bei der Reineinkommens- und Reinertragssteuer darf «durch einen progressiven Steuertarif der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessen Rechnung» getragen werden⁵⁶.»⁵⁷

Klett bekennt sich zu einer progressiven Ausgestaltung der direkten Steuern. Die konkrete Ausgestaltung der progressiven Steuerbelastung ist dabei, entsprechend der geringen Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, weitgehend dem Gesetzgeber überlassen. Die Mehrbelastung soll sich jedenfalls kontinuierlich entwickeln. Klett stellt sodann dar, dass sich die Forderung der Lastenverteilung im Verhältnis zur individuellen Leistungsfähigkeit, mithin die progressive Besteuerung, auf die Gesamtbelas-

47 Botschaft BV, 348.

48 TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 403.

49 ELICKER, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, 11 ff.

50 HÖHN, Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, 228.

51 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 9 und 25; vgl. auch REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 173 f.

52 REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 175.

53 REICH, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 175.

54 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 297.

55 BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 300.

56 BGE 114 Ia 225; 99 Ia 653 (...).

57 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 112.

tung mit allen Angaben bezieht. Dabei würden aber die meisten übrigen staatlichen Abgaben nicht aufgrund der Leistungsfähigkeit erhoben und würden eine degressive Wirkung entfalten. Klett plädiert denn auch dafür, dass auch bei diesen übrigen Abgaben womöglich der Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen sei.⁵⁸

Gemäss *Vallender/Wiederkehr* kann das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit u. a. dadurch verwirklicht werden, «dass der Steuertarif nach Massgabe der Leistungsfähigkeit progressiv ausgestaltet wird, wobei der Tarifverlauf keineswegs durch das Leistungsfähigkeitsprinzip vorgezeichnet wird, sondern politische Wertungen erfordert⁵⁹.»

Huber kommt nach eingehender Auseinandersetzung «aufgrund von Indizien» zum Schluss, dass unter dem Gleichbehandlungsgebot die Hauptsteuer (idR die Einkommenssteuer) progressiv auszugestalten sei. Es sei aber weder beweis- noch widerlegbar, dass sich ein progressiver Tarifverlauf aus dem Gleichbehandlungsgebot ergibt: «Die Antwort auf die eingangs gestellte Frage fällt enttäuschend aus. Dem Grundsatz der Rechtsgleichheit können wohl einige ganz allgemeine Hinweise für die Ausgestaltung des Tarifs entnommen werden. Darüber, wie die Belastungskurve darüber hinaus zu gestalten ist, schweigt sich das Gleichheitsgebot aus.»⁶⁰

Gemäss *Patrick Waldburger* fehlt schliesslich das wissenschaftliche Fundament für die Forderung, dass gestützt auf das Leistungsfähigkeitsprinzip ein progressiver Tarifverlauf erforderlich sei. Im Weiteren stellen auch die in der BV verankerten Sozialziele bzw. Sozialrechte keine hinreichende Grundlage für eine redistributorische und damit progressive Besteuerung dar.⁶¹

4.2.5.3 Ausländische Literatur

Neumark weist darauf hin, dass ein Teil der Steuerprogression erst notwendig ist, um die degressive Wirkung der übrigen staatlichen Abgaben zu kompensieren. Das Progressionspostulat und der Leistungsfähigkeitsgrundsatz seien untrennbar verbunden. Mit Taylor ist er der Auffassung, dass zwar auch die Progression in gewissem Masse ein Willkürelement enthalte, dass aber die Wahl zwischen proportionalem und progressivem Steuersatz «a choice between certain injustice and uncertain justice» sei.⁶² Insbesondere die Einkommenssteuer eigne sich besonders gut für eine progressive Ausgestaltung.

Sei zusätzlich auch der Vermögenssteuertarif progressiv ausgestaltet, so dürfe diese Progression aber nur mässig sein, da die Vermögenserträge ja nochmals der progressiven Einkommenssteuer unterlägen.⁶³

Becker vertritt die Ansicht, dass ein progressiver Steuertarif nur bis zu derjenigen Einkommenshöhe vertretbar ist, bis zu welcher nicht alle Grundbedürfnisse durch das Einkommen gedeckt werden können. Ab dieser Grenze muss gemäss *Becker* ein proportionaler Steuertarif zur Anwendung gelangen, weil eine weitergeführte Progression zu einer Diskriminierung höherer Einkommen führen würde.⁶⁴ Die progressive Besteuerung bestimmter Einkommen sei aber dann nicht erforderlich, wenn der Aufwand für die Bestreitung des Grundbedarfs von der Bemessungsgrundlage abziehbar wäre. In diesem Fall wäre der Steuertarif durchgehend proportional.⁶⁵

Gemäss *Elicker* können die Versuche, die Steuerprogression anhand des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu begründen, auf zwei Ansätze zurückgeführt werden: die Opfertheorie, d. h., dass die Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen überproportional zunimmt, und die Lehre von der Regressionswirkung indirekter Steuern.⁶⁶ Nach eingehender Untersuchung dieser Rechtfertigungen kommt *Elicker* zum Fazit, dass die gleichmässige Anwendung des Prinzips der Leistungsfähigkeit nicht zu progressiven, sondern zu proportionalen Steuertarifen führe.⁶⁷ Im Weiteren liegen nach *Elicker* auch keine Gründe für eine Abweichung von der gleichmässigen Anwendung des Prinzips der Leistungsfähigkeit vor. Insbesondere werde durch die Steuerprogression, d. h. mit der stärkeren Besteuerung der hohen Löhne, kein gerechteres Lohnsystem erreicht.⁶⁸

Gemäss *Tipke/Lang* hat in der Steuerwissenschaft (in jüngerer Zeit) ein Umdenken stattgefunden.⁶⁹ Die Steuergerechtigkeit gebiete heute den «proportionalen Fiskalzwecksteuersatz», einen proportional verlaufenden

58 KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, 139 ff.

59 VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV N 18; vgl. auch Vallender, Leitlinien der Bundesfinanzordnung, 689.

60 HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 170 f.

61 WALDBURGER, Sparbereinigung der Einkommenssteuer, 156 f.

62 NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 179.

63 NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 180.

64 BECKER, Steuerprogression und Steuergerechtigkeit, 388.

65 BECKER, Steuerprogression und Steuergerechtigkeit, 389.

66 ELICKER, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, 11 ff.

67 ELICKER, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, 14.

68 ELICKER, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, 14 ff.

69 TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rz 802. Für weitere ausländische Autoren, welche sich in neuerer Zeit gegen eine progressive Ausgestaltung der Steuertarife wenden oder zumindest dartin, dass sich aus dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz keine Aussage über den Tarifverlauf ergibt: BAUMGARTNER, Art. 36 DBG N 10. Vgl. ausserdem HALL/RABUSHKA, Flat Tax, Das Steuermodell der Zukunft, die sich ebenfalls kritisch mit dem progressiven Tarifverlauf auseinandersetzen.

Steuertarif zwecks Mittelbeschaffung für den staatlichen Finanzbedarf. Demgegenüber sei der progressive Tarif ein Instrument sozialstaatlicher Umverteilung. Dabei habe die Erfahrung mit hohen Spitzensteuersätzen die soziale Gerechtigkeit der Steuerprogression erschüttert: «Die Steuerprogression wirkt nämlich leistungshemmend, verfälscht die Lohn- und Preisgerechtigkeit, verlockt zu unwirtschaftlichen Investitionen, verkompliziert das Einkommenssteuerrecht infolge Steuerwiderstandes, den die gut beratenen und international agierenden Steuerpflichtigen am besten ausüben können (sog. Dummensteuereffekt [...]), und sie durchlöchert die Bemessungsgrundlage, weil sie die Lobby mächtiger Wählergruppen und Wahlgeschenke von Politikern effektiviert. Die Steuerprogression trifft die unkundigen, ortsgebundenen Bestverdiener, vor allem Arbeitnehmer am härtesten und wird von denen am wenigsten getragen, die sie eigentlich treffen soll.»⁷⁰

4.2.5.4 Ökonomisch geprägte Literatur

Von Hayek lehnt das Prinzip der Steuerprogression ab⁷¹. Dies begründet er damit, dass die relativ hohen Einkommen von grosser Bedeutung für die wirtschaftliche Entwicklung seien, und dementsprechend eine durch die Steuerprogression erzielte Umverteilung nachteilige Wirkungen auf den technischen Fortschritt habe⁷². Im Weiteren begründete von Hayek seine Ansicht damit, dass es kein objektives Mass für die Vernünftigkeit der Progression gebe und auch alle Versuche der Wissenschaft, eine objektive Rechtfertigung zu finden, misslungen seien⁷³. Schliesslich sei es auch ungerecht, dass dieselbe wirtschaftliche Leistung zweier Steuerpflichtiger in einem bestimmten Monat unterschiedlich besteuert werde, je nach dem, wie hoch ihre erzielten Einkommen in den übrigen Monaten des Jahres waren⁷⁴.

Gemäss Schmidt können keine stichhaltigen ökonomischen Argumente für die Einkommenssteuerprogression vorgebracht werden. Im Weiteren wirkt sich die Steuerprogression nach Schmidt negativ auf das Wirtschaftswachstum aus. Trotzdem vertritt dieser Autor aber die Ansicht, dass ein gewisses Progressionsmass in der Einkommensbesteuerung erforderlich sei, um die regressiven Wirkungen der indirekten Steuern auszugleichen⁷⁵.

James/Nobes weisen im isolierten System nach, dass ein proportionaler gegenüber einem progressiven Steuersatz einen vorteilhaften Effekt auf den Arbeitswillen hat, da zusätzliches Einkommen beim proportionalen Satz in geringerer Masse besteuert wird als bei progressivem Satz. Gleiches gilt für einen degressiven Steuersatz gegenüber einem proportionalen oder progressiven Steuersatz.⁷⁶ Ein degressiver Steuersatz setzt damit ökonomisch einen Anreiz zu Mehrarbeit, zu höherem Leistungswillen.

4.2.5.5 Rechtsprechung

Das Bundesgericht übt in der Überprüfung kantonaler Steuertarife eine grosse Zurückhaltung und lässt den kantonalen Gesetzgebern einen grossen Spielraum bei der Tarifgestaltung. Das Bundesgericht hat sich bisher nur in einigen wenigen Entscheiden zu den Grundsätzen der Besteuerung geäussert, vorab in den beiden älteren Grundsatzentscheiden aus den Jahren 1973 (Basler Reichtumssteuerfall) und 1984 (Fall Hegetschweiler), deren entscheidende Passagen hier wiedergegeben werden:

*Basler Reichtumssteuerfall*⁷⁷:

Aus dem Gleichbehandlungsgebot und dem Gebot der Besteuerung aufgrund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit «ergibt sich die grundsätzliche Zulässigkeit einer progressiven Besteuerung.» Art. 4 aBV schliesst dabei «eine progressive Besteuerung nicht aus, sofern dabei nur der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen angemessen Rechnung getragen wird. Gerade in diesem Zusammenhang steht dem Gesetzgeber ein weiter Spielraum der Gestaltungsfreiheit offen, zumal sich aus Art. 4 BV keine bestimmte Methode der Besteuerung ableiten lässt (vgl. BGE 96 I 567 mit Verweisungen) und die Ausgestaltung des Steuertarifs in besonderem Mass von politischen Wertungen abhängt. (...) Bei der Überprüfung von Steuertarifen – insbesondere bei der Würdigung des Progressionssatzes – hat sich der Verfassungsrichter daher Zurückhaltung aufzuerlegen. Er hat in diesem Zusammenhange bloss zu untersuchen, ob sich die fragliche Ordnung auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt und ob damit rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen (nicht) zu finden ist.» Diese Frage «fällt letztlich zusammen mit der Frage, ob das Gesetz gerecht sei. Gerechtigkeit ist aber ein relativer Begriff, der sich mit den politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen wandelt.»

*Fall Hegetschweiler*⁷⁸:

«Die Ausgestaltung des Tarifs, jedenfalls der Verlauf der Progression, hängt in besonderem Masse von politischen Wertungen ab; der Verfassungsrichter muss darum Zurückhaltung üben (BGE 104 Ia 295 E. b., 99 Ia 653); er kann bezüglich der Progression nur prüfen, ob die getroffene Ordnung auf sachliche Gründe gestützt werden kann und nicht Grundsätzen der Allgemeinheit, Gleichheit und Verhältnismässigkeit klar widerspricht. Ob ein Steuergesetz den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt, kann nicht aufgrund formaler Kriterien entschieden werden, sondern fällt

70 TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rz 803.

71 VON HAYEK, Die Ungerechtigkeit der Steuerprogression, 508.

72 VON HAYEK, Die Ungerechtigkeit der Steuerprogression, 509 f.

73 VON HAYEK, Die Ungerechtigkeit der Steuerprogression, 513.

74 VON HAYEK, Die Ungerechtigkeit der Steuerprogression, 514.

75 SCHMIDT, Die Steuerprogression, 147.

76 JAMES/NOBES, The Economics of Taxation, 55.

77 BGE 99 Ia 638, 653 f.

78 BGE 110 Ia 7, 14 f.

letztlich mit der Frage zusammen, ob das Gesetz gerecht sei; Gerechtigkeit ist aber ein relativer Begriff, der sich mit den politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen wandelt. Dies gilt nicht zuletzt auf dem Gebiet des Steuerrechts (BGE 99 Ia 654, 96 I 567).

Für die Anwendung des Gleichheitssatzes spielt die Vergleichbarkeit der Sachverhalte eine beträchtliche Rolle. Bezüglich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, d. h. zwischen Leuten in bescheidenen und solchen in guten und besten finanziellen Verhältnissen gering. Es lässt sich nicht aus dem Gleichheitssatz ableiten, um wie viel die Steuer zunehmen soll, wenn sich z. B. das Einkommen verdoppelt, oder allgemeiner gesagt, wie steil und bis zu welchem Höchstsatz ein progressiver Tarif ansteigen soll. In horizontaler Richtung ist die Vergleichbarkeit wesentlich grösser und das Gleichbehandlungsgebot entsprechend zwingender: Leute in gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sollen gleich viel Steuern bezahlen. Verstösse in dieser Hinsicht werden von den Betroffenen härter empfunden und lassen sich auch besser überprüfen. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ist daher gross in vertikaler Hinsicht; es kann unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit nicht wesentlich mehr verlangt werden als ein stetiger Verlauf des Tarifs bzw. der Belastungskurve.»

Zusammenfassend ergibt sich aus den verschiedenen Bundesgerichtsentscheiden Folgendes:

Fazit aus BGE 99 Ia 638, 653 f. (*Basler Reichtumssteuerfall*), bestätigt in BGE 104 Ia 284, 295:

- Aus Art. 4 BV, und damit auch aus Art. 127(2), lässt sich keine bestimmte Methode der Besteuerung ableiten. Der Gesetzgeber hat einen weiten Spielraum. Die Ausgestaltung des Tarifs hängt von politischen Wertungen ab.
- Ein progressiver Steuersatz ist zulässig, sofern der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessen Rechnung getragen wird.
- Der Verfassungsrichter überprüft Tarife nur zurückhaltend. Massgebend ist, ob für die (rechtlich unterschiedliche) Regelung ernsthafte sachliche Gründe vorliegen⁷⁹ und mithin die Regelung im Lichte der politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnisse gerecht ist.

Fazit aus BGE 110 Ia 7, 14 f. (*Fall Hegetschweiler*); so weit abweichend von früheren Entscheiden:

- Die Ausgestaltung des Steuertarifs, jedenfalls der Verlauf der Progression, hängt in besonderem Mass von politischen Wertungen ab.
- Das Bundesgericht prüft die Progression nur zurückhaltend dahingehend, ob sich die getroffene Ordnung auf sachliche Gründe stützt und nicht den Grundsätzen der Allgemeinheit, Gleichheit und Verhältnismässigkeit klar widerspricht.
- Es besteht nur eine geringe Vergleichbarkeit bezüglich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in ver-

tikaler Richtung, d. h. zwischen Leuten in bescheidenen und solchen in guten und besten finanziellen Verhältnissen. Es lässt sich nicht aus dem Gleichheitssatz ableiten, um wie viel die Steuer zunehmen soll, wenn sich z. B. das Einkommen verdoppelt, oder wie steil und bis zu welchem Höchstsatz ein progressiver Tarif ansteigen soll. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ist daher gross in vertikaler Hinsicht; es kann unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit nicht wesentlich mehr verlangt werden als ein stetiger Verlauf des Tarifs bzw. der Belastungskurve.

Fazit aus BGE 114 Ia 221, 225:

- Im System der allgemeinen Reineinkommensbesteuerung «hat der Gesetzgeber alle Personen, die tatsächlich Einkommen und Gewinn erzielen, nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Steuer heranzuziehen, wobei er insbesondere durch einen progressiven Steuertarif der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessen Rechnung tragen darf».

Fazit aus BGE 122 I 101, 105 (Steuerfreiheit des Existenzminimums):

- Dem kantonalen Gesetzgeber steht bei der Konkretisierung von Steuertarifen, -sätzen und -freibeträgen eine erhebliche Freiheit zu. Bei der Ausgestaltung eines Steuersystems sind politische Wertungen erforderlich und unterschiedliche sozial- und finanzpolitische Ansichten möglich und zulässig.

Fazit aus BGE 126 I 76

- «Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt auch im horizontalen Verhältnis nicht eine absolut gleiche Besteuerung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, da auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt ist. (...) Hinzu kommt, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist (BGE 112 Ia 240 E. 4b S. 244; 124 I 193 E. 3e S. 197). Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzlichen Regelungen nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 124 I 193 E. 3e S. 197; Urteil des Bundesgerichts vom 23. Dezember 1998 i. S. K., E. 3c).»⁸⁰

79 Wobei das BGer in vertikaler Dimension keine Vergleichbarkeit fordert.

80 BGE 126 I 76 = StE 2001 A 21.16 Nr. 7.

4.2.5.6 Fazit

Aus dem Wortlaut von und den Materialien zu Art. 127(2) BV lässt sich nicht direkt schliessen, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einen progressiven Tarifverlauf verlangt. Jedenfalls soll die Steuerzahlung mit zunehmender Leistungsfähigkeit zunehmen.

Das Bundesgericht hat sich bisher zurückhaltend zum Tarifverlauf geäussert. Soweit ersichtlich, hat das Bundesgericht nie ausdrücklich einen progressiven Tarifverlauf verlangt. Die Äusserungen des Bundesgerichts sind aber als eine vorsichtige Gutheissung eines solchen Tarifverlaufs zu werten. Es lässt den Kantonen und der politischen Wertung jedenfalls einen weiten Ermessensspielraum bei der Tarifgestaltung. Massgebend scheint zu sein, dass der zu entrichtende Steuerbetrag bei zunehmendem Einkommen ansteigt, ebenso ein stetiger Verlauf des Tarifs bzw. der Belastungskurve. Dabei sind jedoch Tarifknicke am Ende der Nullstufe und beim Übergang vom progressiven zum linearen Tarif offenbar akzeptabel.

In der älteren (und der Schweizer) Literatur wird tendenziell die Auffassung vertreten, dass das Gebot der Besteuerung aufgrund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine progressive Besteuerung gebiete. In der jüngeren – v. a. ausländischen und ökonomischen – Literatur scheint dies nicht mehr so klar zu sein. Hier wird z. T. für einen proportionalen Tarifverlauf eingetreten. Unter anderem wird dabei argumentiert, dass sich der progressive Tarifverlauf leistungshemmend auswirke und vielfach die Falschen treffe.

Für die Wertung der hier wiedergegebenen Meinungen ist aber von Bedeutung, dass sich die einschlägige Literatur bisher kaum – und das Bundesgericht so weit ersichtlich nie – mit einem degressiven Tarifverlauf auseinandergesetzt haben. Dies gilt auch für die vorliegend zu beurteilende kombinierte Tarifstruktur, welche zuerst progressiv und anschliessend degressiv verläuft. Die genannten Ausführungen in Literatur und Judikatur sind primär vor dem Hintergrund eines mehr oder weniger steil verlaufenden progressiven Tarifs oder z. T. einer Gegenüberstellung von progressivem und proportionalem Tarifverlauf zu sehen. Es ist daher nur schwer abzuschätzen, wie in der heutigen Zeit das Bundesgericht einen degressiven Tarifverlauf beurteilen würde. Es wäre durchaus denkbar, dass bei konkreter Auseinandersetzung mit einem (teilweise) degressiven Progressionsverlauf insbesondere das Bundesgericht seine betont liberale Haltung auf proportionale und progressive Tarife einschränkt und damit einen degressiven Tarifverlauf als mit dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz unvereinbar beurteilen könnte.

4.2.5.7 Tarifverlauf in den anderen Kantonen

Soweit ersichtlich, entspricht der Tarifverlauf für die Einkommenssteuer in den anderen Kantonen dem in Schaffhausen heute gültigen Tarif, wobei einzelne Kantone eine Nullstufe vorsehen. Ein degressiver Tarifverlauf, wie er hier zu untersuchen ist, wird im Zeitpunkt der Erstellung dieses Gutachtens, im August 2002, von keinem Kanton angewendet⁸¹.

4.3 Vorgaben des Schaffhauser Verfassungsrechts

4.3.1 Art. 59 aKV (heute nicht mehr in Kraft)⁸²

Gemäss Art. 59 aKV sind bei der Besteuerung die folgenden Grundsätze zu beachten:

¹ Die Steuerpflichtigen haben im Verhältnis der ihnen zu Gebote stehenden Hilfsmittel an die Staats- und Gemeindesteuern beizutragen.

² Das Gesetz hat die Steuerbefreiungen zu bestimmen, welche mit Rücksicht auf den unbedingt erforderlichen Lebensunterhalt geboten sind.

³ Für den Staat ist die Steuer nach dem Grundsatz der mässigen Progression zu erheben. Das Mass dieser Progression wird durch das Gesetz geregelt.

⁴ Ebenso ist es dem Gesetze vorbehalten, darüber zu bestimmen, ob der Grundsatz der Progression auch auf die Gemeindesteuern auszudehnen sei.

Für die hier zu klärende Frage ergibt sich die Unvereinbarkeit eines degressiven Tarifs bereits aus den Abs. 1 und 3, weshalb hier nur auf diese Aspekte eingegangen wird:

- Art. 59(1) aKV entspricht Art. 19(1) aKV ZH⁸³ und Art. 62(2) aKV SO⁸⁴. Gemäss Reich enthält diese Bestimmung eine Anweisung an den Gesetzgeber, das Steuersystem iSd Leistungsfähigkeitsprinzips auszugestalten⁸⁵. Das Bundesgericht hat diese Bestimmung nicht nur als Anweisung an den Gesetz-

81 Am 11. Dezember 2005 hat das Stimmvolk des Kantons Obwalden einer Tarifänderung dahingehend zugestimmt, dass Einkommen von mehr als CHF 300 000 und Vermögen von mehr als CHF 5 Mio. einem degressiven Tarif unterliegen. Diese Massnahme wird hier nicht näher analysiert. Des Weiteren hat der Kantonsrat des Kantons Appenzell Ausserrrhoden am 28. November 2005 in einer ersten Lesung die vom Regierungsrat vorgeschlagene Einführung eines teilweise degressiven Tarifverlaufs ohne Opposition gutgeheissen. Sofern die Massnahme vom Kantonsrat definitiv verabschiedet wird, muss zum Schluss das Stimmvolk darüber befinden.

82 Die alte Schaffhauser Kantonsverfassung wurde am 1. Januar 2003 durch eine neue Verfassung ersetzt. Vgl. dazu die folgenden Abschnitte.

83 Am 1. Januar 2006 ist im Kanton Zürich eine neue Verfassung in Kraft getreten.

84 Am 1. Januar 1988 ist im Kanton Solothurn eine neue Verfassung in Kraft getreten.

85 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 16 f.

geber, sondern als verfassungsmässiges Individualrecht beurteilt. Es solle der Bürger vor einer übermässigen Besteuerung geschützt werden.⁸⁶ Das Zürcher Verwaltungsgericht sieht in dieser Bestimmung kein über Art. 4 aBV hinausgehendes verfassungsmässiges Recht⁸⁷.

- Art. 59(2) aKV verlangt sodann die Steuererhebung «nach dem Grundsatz der mässigen Progression». Dieser Wortlaut scheint einen degressiven Tarifverlauf auszuschliessen⁸⁸. Dass die Progression dabei nur mässig sein soll, ändert daran nichts⁸⁹.

4.3.2 Art. 99 KV (seit 1. Januar 2003)

Am 22. September 2002 wird dem Stimmvolk eine neue Kantonsverfassung zur Abstimmung vorgelegt. Dabei handelt es sich um den zweiten dem Volk vorgelegten Entwurf. Der letzte Entwurf (Entwurf 2000) wurde in der Volksabstimmung vom 4. März 2001 abgelehnt. Der heutige Entwurf enthält in Art. 99, im Rahmen der Finanzordnung, die Grundsätze der Besteuerung (s. unten). Zu diesem zweiten Entwurf sind soweit ersichtlich keine Erläuterungen publiziert worden. Die in Art. 99 E-KV enthaltenen Besteuerungsgrundsätze entsprechen aber fast wörtlich dem diesbezüglich unumstrittenen letzten Entwurf 2000 (dort ebenfalls Art. 99). Das damalige Abstimmungsmagazin⁹⁰ enthält allerdings zu dieser Bestimmung keine Erläuterungen. Erläuterungen und weiterführende Verweise sind aber zum damaligen Vorentwurf (Art. 112) verfügbar. Dieser Art. 112 stimmt hinsichtlich der Abs. 1 und 2 fast wörtlich mit der heute vorgeschlagenen Bestimmung, Art. 99 E-KV, überein. Für die Auslegung können daher die diesbezüglichen Erläuterungen herangezogen werden. Sie verweisen an verschiedenen Stellen auf die Kommentierung von Kälin/Bolz zur bernischen Kantonsverfassung⁹¹, auch wenn nur Abs. 1 mit Art. 104(1) KV BE übereinstimmt. Abs. 2 ist in enger Anlehnung u. a. an § 119(2) KV AG entstanden⁹² (wobei in den Erläuterungen trotzdem auf die Kommentierung von Kälin/Bolz zu Art. 104(2) KV BE verwiesen wird). Deshalb wird hier zusätzlich auch die Kommentierung Eichenberger⁹³ zur Verfassung des Kantons Aargau her-

angezogen, auch wenn diese Kommentierung in den Erläuterungen nicht speziell erwähnt wird. Schliesslich wird die genannte aargauische Verfassungsbestimmung auch von Höhn und Reich kommentiert. Auch diese Erwägungen werden hier zur Auslegung von Art. 99 E-KV herangezogen.

4.3.2.1 Art. 99(1) E-KV

Abs. 1 der neuen Bestimmung lautet wie folgt:

Grundsätze der Besteuerung

1 Bei der Ausgestaltung der Steuern sind die Grundsätze der Allgemeinheit, der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu beachten.

In den Erläuterungen wird dazu Folgendes ausgeführt⁹⁴:

«Der Grundsatz der Allgemeinheit verlangt eine sachgerechte Auswahl der Steuersubjekte. Er beinhaltet ein Privilegierungs- und Diskriminierungsverbot. Der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung verlangt, dass die Steuerobjekte lückenlos auszuwählen sind (horizontale Steuergerechtigkeit). Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist ein Ausfluss des Verhältnismässigkeitsprinzips. Er verlangt vom Gesetzgeber die Schaffung einer Steuerprogression oder eines ähnlichen Systems (vertikale Steuergerechtigkeit).»

Den Erläuterungen ist damit keine Verpflichtung für einen (durchgängig) progressiven Tarifverlauf zu entnehmen: Mit dem Erfordernis eines progressiven oder ähnlichen Systems ist nämlich auch ein nicht progressiver Steuertarif oder zumindest ein nicht durchgängig progressiver Tarifverlauf zulässig, sofern damit die vertikale Steuergerechtigkeit gewahrt wird. Die Erläuterungen verweisen im Übrigen auf die Kommentierung von Kälin/Bolz, welcher der Erläuterungstext auch weitgehend entstammt. Gemäss Kälin/Bolz enthalte Art. 99(1) E-KV «die wesentlichen Steuermaximen, die bereits aus dem allgemeinen Verfassungsrecht abgeleitet werden können»⁹⁵. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass Art. 99(1) E-KV denselben Gehalt wie Art. 127(2) BV aufweist⁹⁶.

4.3.2.2 Art. 99(2) E-KV

Art. 99(2) E-KV enthält über die in Abs. 1 enthaltenen allgemeinen Grundsätze der Besteuerung hinaus weitere Grundsätze, die sich ebenfalls auf die Gestaltung des Steuertarifs auswirken:

86 BGE 104 Ia 288 und 105 Ia 358.

87 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 19 unter Verweis auf ZBI 79, 37.

88 Zum Begriff der Progression vgl. HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 256, und HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 26.

89 Zum Begriff der mässigen Progression vgl. HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 143.

90 Schaffhauser Abstimmungsmagazin zur Volksabstimmung vom 4. März 2001, 20.

91 KÄLIN/BOLZ, Handbuch des bernischen Verfassungsrechts, Art. 104 N 1 ff.

92 Erläuterungen Vernehmlassungsentwurf, 108.

93 EICHENBERGER, Verfassung des Kantons Aargau, § 119 N 6.

94 Erläuterungen Vernehmlassungsentwurf, 108.

95 KÄLIN/BOLZ, Handbuch des bernischen Verfassungsrechts, Art. 104 KV BE N 3.

96 KÄLIN/BOLZ, Handbuch des bernischen Verfassungsrechts, Art. 104 KV BE N 3 unter Verweis auf Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 4. A., 1992, 134. Die entsprechende Stelle findet sich heute in BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 160 f.

² Die Steuern sind so zu bemessen, dass die gesamte Belastung der steuerpflichtigen Personen nach sozialen Grundsätzen tragbar ist, die Leistungsfähigkeit der Wirtschaft nicht überfordert, der Wille zur Einkommens- und Vermögenszielung nicht geschwächt und die Selbstvorsorge gefördert werden.

Auch diese Bestimmung ist gegenüber Art. 99 E-KV 2000 bzw. dem damaligen Vernehmlassungsentwurf zu Art. 112(2) unverändert. Den dortigen Erläuterungen ist Folgendes zu entnehmen⁹⁷:

«Die Einkommens- und Vermögenssteuer soll für natürliche Personen so bemessen sein, dass die Gesamtbelastung tragbar ist und sozialen Gesichtspunkten Rechnung getragen wird. Wirtschaftlich Schwache sollen in den Genuss von Steuervergünstigungen kommen bzw. gegenüber wirtschaftlich Starken zu einem unterproportionalen Steuersatz besteuert werden⁹⁸. Der Wille zur Einkommenserzielung und Vermögensbildung soll nicht geschwächt und die Selbstvorsorge gefördert werden (akzeptabler Grenzsteuersatz und reduzierte Belastung mit Einkommens- und Vermögenssteuern). Die Steuern für juristische Personen sollen so bemessen sein, dass sie die Leistungsfähigkeit der Wirtschaft nicht überfordern (angemessener maximaler Steuersatz).»

Für die vorliegend zu prüfende Frage einer degressiven Ausgestaltung des Steuertarifs bei sehr hohen Einkommen ist vorab das verfassungsmässige Postulat, wonach «der Wille zur Einkommens- und Vermögenszielung nicht geschwächt» werden soll, von Interesse. Diese Zielsetzung setzt der Besteuerung gewisse Grenzen⁹⁹. Auch Höhn kommentiert dahingehend: Die Bestimmung setzt «klare und bestimmt formulierte Schranken gegen eine exzessive Besteuerung»¹⁰⁰. Die Erläuterungen sprechen von einem «akzeptablen Grenzsteuersatz» und einer «reduzierten Belastung mit Einkommens- und Vermögenssteuern». Wie hoch ein akzeptabler Grenzsteuersatz liegen darf und ob dieser für sehr hohe Einkommen tiefer als für unter dem Schwellenwert liegende Einkommen liegen darf, ist offen. Jedenfalls würde diese reduzierte Besteuerung sehr hoher Zusatzeinkommen und -vermögen durch das zweite Postulat, jenem einer «reduzierten Belastung mit Einkommens- und Vermögenssteuer», gestützt. Dabei lässt der Wortlaut der Erläuterung aber offen, ob sich dieses Postulat allenfalls (nur) auf die Förderung der Selbstvorsorge bezieht. Einzahlungen in die und Vermögen in der gebundenen Selbstvorsorge werden bekanntlich steuerlich privilegiert. Beachtenswert erscheint auch, dass der hier relevante Passus «(akzeptabler Grenzsteuersatz und reduzierte Belastung mit Einkommens- und Vermögenssteuer)» nicht der genannten Kommentierung von Kälin/Bolz und auch nicht der nachfolgend dargestellten Kommentierung von Eichenberger entstammt.

Eichenberger kommentiert die Art. 99(2) E-KV entsprechende aargauische Bestimmung von § 119(2) KV AG wie folgt¹⁰¹: Zunächst sind die abstrakten, in unterschiedliche Richtungen zielenden Leitsätze unter sich zu harmonisieren. Es soll die gesamte Abgabenlast, einschliesslich Gebühren, Sozialversicherungs- und Vorsorgeabgaben, beachtet werden. «Besonderes Gewicht legt Absatz 2 sodann darauf, dass der Steuerpflichtige den Erwerbstrieb und den Sparwillen nicht verliert und eine Selbstvorsorge aufrechterhält. Absatz 2 bildet einen beachtenswerten Versuch, nach normativen Leitlinien den Gemeinwesen die hinreichenden Steuern zu verschaffen, die Steuerpflichtigen nicht übermässig zu belasten und unter ihnen so ausgleichend zu wirken, dass das Steuersystem als gerecht empfunden werden kann.» Auch diesen Ausführungen ist der Wille zur Begrenzung der Steuerlast zu entnehmen. Durchaus modern ist auch der Gedanke, dass neben den eigentlichen Steuern auch die weiteren (Sozial-)Abgaben in die Beurteilung einzubeziehen sind. Für die hier konkret zu beurteilende Frage ergibt sich aber im Übrigen kein konkreter Hinweis.

Reich/Pippig messen diesen kantonalen Verfassungsnormen, die über die Postulierung der allgemeinen Besteuerungsgrundsätze hinausgehen, keine über die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichts hinausgehende Bedeutung zu. Diese Formulierungen stellen «keine Neuschöpfung dar, denn sie rezipieren die in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus dem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot gewonnenen steuerspezifischen Ableitungen bzw. *führen diese nach*.»¹⁰²

Der erst nach Erstellung des Gutachtens 2004 publizierte Kommentar zur Schaffhauser Kantonsverfassung postuliert ohne nähere Erörterung, dass das Leistungsprinzip vom Gesetzgeber «die Schaffung einer Steuerprogression oder eines ähnlichen Systems» verlange¹⁰³ (siehe dazu oben, Abschn. 4.3.2.1). Inwiefern der zu diesem Zeitpunkt bereits geltende neue Schaffhauser Steuertarif dieser Anforderung genügt, wird dort ebenfalls nicht diskutiert.

Zusammenfassend kann davon ausgegangen werden, dass Art. 99 E-KV im Grundsatz inhaltlich weitgehend mit Art. 127(2) BV übereinstimmt. Abs. 2 wirkt darüber hinaus tendenziell steuerbegrenzend. Neben zu beachtenden sozialen Aspekten soll damit der Wille zur Einkommens- und Vermögenszielung und mithin der wirtschaftliche Leistungswille durch die Besteuerung nicht gehemmt werden. Immerhin kann für die hier zu klären-

97 Erläuterungen Vernehmlassungsentwurf, 109.

98 KÄLIN/BOLZ, Handbuch des bernischen Verfassungsrechts, Art. 104 KV BE N 5a

99 KÄLIN/BOLZ, Handbuch des bernischen Verfassungsrechts, Art. 104 KV BE N 5a.

100 HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 138.

101 EICHENBERGER, Verfassung des Kantons Aargau, § 119 N 6.

102 REICH/PIPPIG, Die Finanzverfassung, 87. Sie beziehen sich u. a. auf die aargauische Bestimmung in § 119 KV AG.

103 DUBACH/MARTI/SPAHN, Verfassung des Kantons Schaffhausen, 285.

de Frage gesagt werden, dass eine reduzierte Besteuerung sehr hoher Zusatzeinkommen den Leistungswillen nicht schwächt. Im Gegenteil ist es durchaus vorstellbar, dass die kontinuierlich abnehmende durchschnittliche Steuerbelastung bei immer höheren Einkommen den Leistungswillen durchaus steigert¹⁰⁴.

4.4 Ausserfiskalische Zielsetzungen

4.4.1 Im Allgemeinen

Die Grundsätze der Besteuerung und insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip werden durch verschiedene steuerliche Normen mit ausserfiskalischer Zwecksetzung durchbrochen. Diese (Lenkungs-)Normen sollen, ausserhalb des grundsätzlich anvisierten Ziels der Mittelbeschaffung für den Staat, dazu beitragen, bestimmte wirtschafts- und sozialpolitische Ziele zu verfolgen. So werden neben der Förderung der Wirtschaft (z. B. durch Steuerbefreiung neu zuziehender Unternehmen, steuerliche Begünstigung von Risikokapital) die Denkmalpflege, die energiesparende Bauweise, die Altersvorsorge, die Wohltätigkeit oder das private Wohneigentum mit spezifischen steuerlichen Vergünstigungen gefördert.¹⁰⁵ Zu erwähnen wäre hier auch die Besteuerung nach dem Aufwand¹⁰⁶, wo ein allfälliges Abweichen vom Leistungsfähigkeitsprinzip mit Gründen der Verwaltungsökonomie und der Wirtschaftsförderung begründet wird. Diese Massnahme wirkt, wie die hier zu untersuchende Massnahme, vorab bei hohen und höchsten Einkommens- und Vermögensverhältnissen, da die Kantone intern verhältnismässig hohe Mindestbeträge für das sich für die Pauschalbesteuerung qualifizierende steuerbare Einkommen und Vermögen festgelegt haben. Auch der Verfassungsgeber hat mit dem in Art. 127(2) BV eingefügten Wort «insbesondere» zum Ausdruck gebracht, dass neben den erwähnten Grundsätzen der Besteuerung (Allgemeinheit, Gleichmässigkeit und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) auch andere Grundsätze beachtet werden sollen. Erwähnt wurden in der Diskussion der Verfassungskommission etwa soziale und ökologische Elemente¹⁰⁷. Dabei könne es auch dazu kommen, dass sich die zu beachtenden Grundsätze widersprechen, wobei dann «in praktischer Konkordanz» ein optimaler Ausgleich gefunden werden solle¹⁰⁸.

Gemäss Reich ist es dem Steuergesetzgeber grundsätzlich unbenommen, «sich zur Verwirklichung von wirtschafts- und sozialpolitischen Zielen der Einkommenssteuer zu bedienen».¹⁰⁹ Auch Höhn und Höhn/Waldburger vertreten die Auffassung, dass «Gleichheitsgebot und Leistungsfähigkeitsprinzip (...) nicht die einzigen Grundsätze (sind), welche für die Gestaltung des Steuerrechts massgebend sind» und damit «nicht jede steuerliche Begünstigung von vornherein den Besteuerungsgrundsätzen widerspricht»¹¹⁰. Neben der entsprechenden Sachkompetenz zur Förderung im fraglichen Bereich, insbesondere einer verfassungsrechtlichen Grundlage¹¹¹, wird für die Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip zusätzlich verlangt, dass «sachlich einleuchtende, vernünftige Gründe geltend gemacht werden können.»¹¹² Das allgemeine Interesse am verfolgten wirtschafts- oder sozialpolitischen Ziel ist gegenüber dem Einbruch ins System der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und damit dem Prinzip der Gleichbehandlung abzuwägen. Dabei hat die Massnahme verhältnismässig zu sein.¹¹³ Es ist zu prüfen, ob die Massnahme zur Zielerreichung geeignet ist, nicht über das Erforderliche hinausgeht und schliesslich zwischen der zur Zielerreichung notwendigen Massnahme und den Grundprinzipien der Besteuerung einschliesslich des Prinzips der Verwaltungsökonomie ein vernünftiges Verhältnis besteht¹¹⁴. Gemäss Höhn soll die Massnahme ausserdem unter den Begünstigten das Gebot der rechtsgleichen Behandlung einhalten¹¹⁵. Zusätzlich ist wünschbar, dass die Massnahme nicht nach dem Giesskannenprinzip auch Steuerpflichtige fördert¹¹⁶, die sich auch ohne diese Massnahme in der gewünschten Weise verhalten würden.

Schliesslich ist nach hier vertretener Auffassung bei einem Abweichen von den allgemeinen Besteuerungsprinzipien die sog. demokratische Prärogative von grosser Bedeutung: Wenn in einem Volksentscheid zur Verwirklichung eines übergeordneten Ziels eine Mehrheit der steuerlichen Privilegierung einer kleinen Minderheit zustimmt, so ist dies für die Zulässigkeit dieser Massnahme bedeutsam.

104 Vgl. JAMES/NOBES, *The Economics of Taxation*, 55.

105 REICH, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht*, 20 f.

106 Vgl. LOCHER, Art. 14 DBG N 2 f. mwH.

107 Protokoll der Verfassungskommission, Sitzung vom 17. Oktober 1997, 96 ff.

108 Protokoll der Verfassungskommission, Sitzung vom 17. Oktober 1997, 97.

109 REICH, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht*, 22 mH.

110 HÖHN, *Verfassungsgrundsätze der Besteuerung*, 130.

111 S. auch Botschaft Steuerharmonisierung, 44 ff.

112 REICH, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht*, 23 mH.

113 REICH, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht*, 23.

114 HÖHN, *Verfassungsgrundsätze der Besteuerung*, 131 ff.

115 HÖHN, *Verfassungsgrundsätze der Besteuerung*, 133.

116 Vgl. auch Botschaft Steuerharmonisierung, 47.

Zusammenfassend anerkennen die Gesetzgeber auf Bundes- und Kantonsebene¹¹⁷ sowie die herrschende Lehre¹¹⁸, dass unter gewissen Voraussetzungen die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung und insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip durch steuerrechtliche Normen mit ausserfiskalischer Zwecksetzung durchbrochen werden können. In der Rechtsprechung fand dazu bisher keine grundlegende Auseinandersetzung statt.

Dass diese theoretischen Ausführungen – insbesondere hinsichtlich der ausserfiskalischen Zielsetzung der Wirtschaftsförderung – in der Gesetzgebungspraxis Anwendung finden, zeigt die folgende Passage aus der Botschaft des Regierungsrates des Kantons St.Gallen zu den Besteuerungsgrundsätzen in der neuen st.gallischen Kantonsverfassung¹¹⁹:

«Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt die Geltung einer bestimmten Steuer für alle Einwohnerinnen und Einwohner des Kantons. Privilegierungen für einzelne Personen oder Gruppen sind unzulässig. Steuerabkommen mit bestimmten Unternehmen oder Einzelnen, die im Bereich der Besteuerung Ausnahmen oder Erleichterungen statuieren, bedeuten eine solche Privilegierung und müssen folglich durch ein genügendes öffentliches Interesse, namentlich durch das Interesse der Wirtschaftsförderung im Sinne von Art. 19 lit. a gedeckt sein. Steuererleichterungen sind zudem nur im Rahmen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt StHG) zulässig. Dessen Art. 5 (...)»¹²⁰

4.4.2 Wirtschaftsförderung und Standortattraktivität

Die vorliegend zu untersuchende steuerliche Massnahme ist Teil eines gegenwärtig evaluierten Massnahmenpaketes zur Steigerung der Standortattraktivität des Kantons Schaffhausen. Ausgangslage ist ein gegenwärtig im Vergleich zu den Nachbarkantonen hohes Steuerniveau. Da es finanziell nicht möglich ist, kurzfristig das gesamte Steuerniveau substantiell abzusenken, sollen eine de-

gressive Ausgestaltung der Steuerbelastung für sehr hohe Einkommen und Vermögen (als erster Schritt) und für später (im Rahmen der durch den ersten Schritt generierten Zusatzeinnahmen) geplante stufenweise Absenkungen der allgemeinen Steuerbelastung (zweiter Schritt) der Wirtschaftsförderung dienen: Es sollen damit die Ansiedlung von Unternehmen und die Wohnsitznahme von natürlichen Personen im Kanton gefördert werden.

Es stellt sich die Frage, ob diese Massnahme (Steuersenkung zur Förderung der Standortattraktivität) eine Abweichung von den genannten Besteuerungsgrundsätzen rechtfertigt.

4.4.3 Zulässigkeit der Abweichung vom Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

4.4.3.1 Gesetzliche Grundlage

Die Kantonsverfassung sieht in Art. 56 aKV und Art. 93 E-KV¹²¹ eine Kompetenznorm für die Wirtschaftsförderung vor:

Art. 56 aKV

Der Staat macht sich die Förderung der Volkswirtschaft zur Aufgabe. Er hat deshalb die Interessen der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft, der Gewerbe, der Industrie und des Handels in geeigneter Weise zu schützen und zu fördern.

Art. 93 E-KV:

Kanton und Gemeinden schaffen günstige Rahmenbedingungen für eine leistungsfähige Wirtschaft.

Basierend auf Art. 56 aKV wurde das Wirtschaftsförderungsgesetz vom 23. November 1998 erlassen. Es ist am 1. März 1999 in Kraft getreten.

Bereits der Entwurf der am 4. März 2001 vom Volk abgelehnten Verfassung enthielt in Art. 93 eine dem jetzt vorgeschlagenen Art. 93 E-KV entsprechende Bestimmung. Dem damaligen Abstimmungsmagazin ist, neben dem Verfassungstext, für die Auslegung dieser Bestimmung nichts weiteres zu entnehmen¹²². Der Vernehmlassungsentwurf 1998 zum letzten Verfassungsentwurf¹²³ enthielt in Art. 105 gegenüber dem heutigen Entwurf eine leicht umfassendere Bestimmung¹²⁴. Gegenüber dem damaligen Entwurf ist im heutigen einzig entfallen, dass die Wirtschaft auch «strukturell ausgewogen» sein soll.

117 Bund: Neben Verfassungskommission (s. oben) Botschaft Steuerharmonisierung, 44 ff.; Kanton Schaffhausen: Erläuterungen Vernehmlassungsentwurf, 103; Kanton St.Gallen: Die neue Verfassung des Kantons St.Gallen, Entwurf, Botschaft und Entwurf der Verfassungskommission, vom 17. Dezember 1999, ABI des Kantons St.Gallen, Nr. 4a, Sonderausgabe 28. Januar 2000, 372 bzw. Sonderdruck, 208.

118 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 20 ff.; HÖHN, Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, 130 ff.; YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, 47 ff.

119 Die neue Verfassung des Kantons St.Gallen, Entwurf, Botschaft und Entwurf der Verfassungskommission, vom 17. Dezember 1999, ABI des Kantons St.Gallen, Nr. 4a, Sonderausgabe 28. Januar 2000, 372 bzw. Sonderdruck, 208: «Steuern werden nach Massgabe der Gleichheit, der Allgemeinheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erhoben».

120 Vorliegend ist Art. 5 StHG nicht massgebend, da bezüglich der hier zu untersuchenden Tarifrfrage die Tarifhoheit weiterhin bei den Kantonen liegt.

121 Die neue Schaffhauser Kantonsverfassung mit dem hier dargestellten Art. 93 E-KV ist am 1. Januar 2003 in Kraft getreten.

122 Schaffhauser Abstimmungsmagazin zur Volksabstimmung vom 4. März 2001, 20.

123 Zur Bedeutung dieser Erläuterungen für die Auslegung der jetzt vorgeschlagenen Bestimmung vgl. oben, Abschn. 4.3.2.

124 «Kanton und Gemeinden schaffen günstige Rahmenbedingungen für eine strukturell ausgewogene und leistungsfähige Wirtschaft.»

In den Erläuterungen zum damaligen Vernehmlassungsentwurf ist zur Bestimmung Folgendes ausgeführt¹²⁵:

«Die Förderung der Volkswirtschaft ist in Art. 56 geltende KV als Staatsaufgabe verankert. Wirtschaftspolitik ist weitgehend Sache des Bundes. Wirtschaftspolitische Eingriffe von Kanton und Gemeinden in den freien Wettbewerb, welche der Erhaltung einzelner Erwerbszweige oder Betriebsarten dienen, sind nicht zulässig. Der Kanton soll aber durch die Schaffung guter Rahmenbedingungen, insbesondere in den Bereichen Infrastruktur, Steuerpolitik, Raumordnung sowie Aus- und Weiterbildung, und durch das Erbringen von qualitativ hochstehenden staatlichen Leistungen auf die Wirtschaft Einfluss nehmen (Hervorhebungen durch den Autor).

(Die Wirtschaftspolitik soll strukturell ausgewogen sein, d. h., es soll eine anteilmässig gute Durchmischung von Industrie, Dienstleistungs- und Landwirtschaftsbetrieben sowie Betrieben der Tourismusbranche erreicht werden.)¹²⁶ Eine leistungsfähige Wirtschaft bedeutet auch eine wettbewerbsfähige Wirtschaft. Der Kanton soll die Ansiedlung neuer Unternehmen, insbesondere im Bereich zukunftsweisender Technologien, eine ausgewogene Wirtschaftsstruktur fördern und unterstützen. Er soll für den Standort Schaffhausen werben und Hemmnisse für an- und umsiedlungswillige Firmen beseitigen. (...)

Aus den Erläuterungen folgt, dass der Kanton Schaffhausen beauftragt wird, auch im Bereich des Steuerrechts günstige Rahmenbedingungen für eine wettbewerbsfähige Wirtschaft und die Ansiedlung von Unternehmen zu schaffen¹²⁷. Es besteht damit eine genügende gesetzliche Grundlage für die Wirtschaftsförderung mittels (von den allgemeinen Steuererhebungsprinzipien abweichender) steuerlicher Massnahmen. Im nachfolgenden Abschnitt wird gezeigt, dass auch die Besteuerung von natürlichen Personen eine die Wirtschaftstätigkeit beeinflussende Rahmenbedingung darstellt. Aus diesem Grunde können auch gewisse diesbezüglich getroffene steuerliche Massnahmen der Wirtschaftsförderung zugeordnet werden.

4.4.3.2 Erforderlichkeit, Eignung und Verhältnismässigkeit

In den Jahren 1995 - 2000 hat sich im Kanton Schaffhausen entgegen dem nationalen Trend die Wohnbevölkerung kontinuierlich verringert. Der Kanton Schaffhausen hat zudem in den 90er Jahren in substantiellem Masse Arbeitsplätze in der wertschöpfenden Industrie verloren. Bei weitgehend gleichbleibend ansteigendem Finanzbedarf hat das Steueraufkommen von natürlichen Personen nicht entsprechend zugenommen. Dabei schlägt hinsichtlich der Staatsfinanzen naturgemäss der Wegzug (wie auch der Nicht-Zuzug) von gut ausgebildeten Personen mit höherem Einkommen massgeblich zu Buche.

Hinzu kommt, dass im Kanton Schaffhausen heute nur verhältnismässig wenige sehr einkommens- oder vermögensstarke Personen leben. Die Vermutung liegt nahe, dass für diese Situation neben infrastrukturellen Aspekten, einem gegenüber dem Ballungsraum Zürich geringeren Angebot an qualifizierten Arbeitsplätzen auch das gegenüber dem Nachbarkanton deutlich höhere Steuerniveau mitverantwortlich ist. Das Steuerniveau für natürliche Personen liegt heute aus Sicht des Kantons Schaffhausen je nach Einkommenshöhe ca. 5 - 27 % über demjenigen des Nachbarkantons Zürich und ca. 35 - 58 % über demjenigen des etwa gleich weit von der Agglomeration Zürich entfernten Zug¹²⁸. Zudem ist im Kanton Zürich gegenwärtig eine Senkung des Maximalsteuersatzes geplant, so dass bei hohen Einkommen der Abstand zu Schaffhausen weiter vergrössert wird¹²⁹.

Es ist Ziel des Regierungsrates, bis ins Jahr 2020 40 000 - 45 000 Arbeitsplätze zurückzugewinnen.¹³⁰ Um den Wegzug von vorab natürlichen Personen zu stoppen und den Zuzug von Unternehmen und natürlichen Personen zu fördern, will der Regierungsrat daher u. a. steuerliche Massnahmen ergreifen, etwa die Annäherung des Steuerniveaus an dasjenige des Kantons Zürich¹³¹. Eine generelle substantielle Absenkung des Steuerniveaus ist augenblicklich aber nicht finanzierbar. Ziel wäre es daher, in einem ersten Schritt die Steuerbelastung für sehr hohe Einkommen spürbar zu reduzieren. Neben der bereits daraus erhofften wirtschaftlichen Stimulierung sollen die durch den erwarteten Zuzug generierten zusätzlichen Steuereinnahmen dann weitere generelle Steuerreduktionen ermöglichen, ohne dass ein grösseres Ausfallrisiko eingegangen wird¹³².

Eine wissenschaftlich Studie für die Schweiz zeigt dabei eine signifikante Korrelation zwischen der Besteuerung natürlicher Personen (und nicht nur der Gewinnbesteuerung der Unternehmen) und der Standortwahl von Unternehmen in den verschiedenen Kantonen. Diese Signifikanz ist bei kleineren Unternehmen etwas höher als bei mittelgrossen Unternehmen. Gering ist sie bei grossen Unternehmen.¹³³ Es wird dabei davon ausgegangen, dass

125 Erläuterungen Vernehmlassungsentwurf, 103.

126 Diese Passage scheint unter dem schliesslich vorgeschlagenen Artikel, in welchem das Erfordernis der strukturellen Ausgewogenheit fehlt, nicht mehr relevant zu sein.

127 Dies wird denn auch durch den erst nach diesem Gutachten erschienenen Kommentar zur KV bestätigt; DUBACH/MARTI/SPAHN, Verfassung des Kantons Schaffhausen, 276.

128 S. Abschn. 1.

129 Anmerkung: Diese Absenkung hat der Kantonsrat in der Sitzung vom 9. Januar 2006 abgelehnt.

130 Legislaturziele 2001 - 2004, 6.

131 Legislaturziele 2001 - 2004, 8.

132 Die steuerliche Entlastung sehr hoher Einkommen und Vermögen begünstigt zum heutigen Zeitpunkt nur einige wenige Steuerpflichtige, womit der damit einhergehende Steuerausfall verhältnismässig gering ausfallen dürfte.

133 FELD/KIRCHGÄSSNER, The Impact of Corporate and Personal Income Taxes on the Location of Firms and on Employment: Some Panel Evidence for the Swiss Cantons, 15 und 17. Dabei spielt aber die Höhe der Gewinnsteuer bei aktiven Geschäftstätigkeiten eine noch höhere Rolle für die Standortwahl als die Einkommensbesteuerung, 22 f.

die Individuen durch Abstimmung mit den Füssen diejenige Gemeinde als Wohnort wählen, die ihnen eine optimale Kombination von Steuerbelastung und öffentlicher Leistung anbietet¹³⁴. Der heute verhältnismässig geringe Anteil an einkommens- und vermögensstarken Einwohnern im Kanton Schaffhausen zeigt, dass für diese Personen bisher die optimale Kombination nicht gegeben war. Die Absenkung der Steuerbelastung soll nun dieses Verhältnis beeinflussen. Ein ähnliches Vorgehen (allerdings ohne eine degressive Tarifstruktur für sehr hohe Einkommen einzuführen) hat vor ca. 20 Jahren der Kanton Schwyz gewählt. Auch dort wurde zuerst die Besteuerung hoher Einkommen reduziert, um dann später das gesamte Steuerniveau sukzessive abzusenken.¹³⁵ Auch für den Zürcher Regierungsrat sind Entlastungen der hohen Einkommen eine für die Standortförderung opportune Massnahme. Im Zusammenhang mit der vom Regierungsrat vorgeschlagenen Reduktion des Maximalsteuersatzes wird Regierungsrat Huber wie folgt zitiert: «Hohe Einkommen würden im Kanton Zürich zu hoch belastet. Das gelte im Vergleich mit Nachbarkantonen wie Schwyz und Zug aber auch gesamtschweizerisch. Für die Steuerkraft des Kantons, sagte Huber, seien aber gerade die Steuerpflichtigen mit hohen Einkommen von entscheidender Bedeutung. Gemäss jüngsten Erhebungen steuerten 2,7 Prozent der Steuerpflichtigen mit den höchsten Einkommen rund 40 Prozent zum gesamten Steueraufkommen bei. Eine Entlastung dieser Gruppe liege auch im Interesse der Steuerpflichtigen mit niedrigen Einkommen. (...) Der Kanton Zürich stehe national wie international im Steuerwettbewerb und müsse gerade bei rückläufiger Konjunktur alles daran setzen, seine Standortattraktivität auszubauen. Steuerliche Entlastungen trügen immer dazu bei, neues Steuersubstrat zu generieren.»¹³⁶ Die Eignung der vorliegend zu untersuchenden Massnahmen für die Attraktivierung des Steuerstandortes (Erhöhung der Steuereinnahmen und anschliessende generelle Absenkung des Steuerfusses bzw. des Steuersatzes) wurde schliesslich auch vom Bundesgericht bestätigt¹³⁷.

Ausserdem ist die Massnahme erforderlich, da die unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip weniger einschneidenden Massnahmen einer generellen Steuerreduktion oder einer wesentlichen Reduktion des Maximalsteuersatzes z. Z. nicht finanzierbar wären.

Hinzu kommt, dass durch die Massnahme zahlenmässig nur sehr wenige Personen betroffen sind bzw. sein wer-

den. Ein allfälliges Abweichen von den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen erfolgt damit nur gegenüber sehr wenigen Personen. Damit führt die Massnahme nicht zu einer Förderung mit dem Giesskannenprinzip. Dies führt auch dazu, dass der erwartete Einnahmehausfall und damit die potenzielle Belastung der Allgemeinheit gering sind.

Zudem ist zu beachten, dass die Grenzsteuerbelastung gegenüber den tieferen Einkommen zwar abnimmt, im interkantonalen Vergleich aber – selbst bei einer Herabsetzung des Grenzsteuersatzes auf z. B. 50 % des heutigen Maximalsteuersatzes – etwa im Bereich der Maximalbelastung des Kantons Zug und gar über derjenigen im Kanton Schwyz zu liegen käme.

Ausserdem ist die Gleichbehandlung unter den begünstigten Personen mit sehr hohen Einkommen und Vermögen gewährleistet.

Damit gibt es zusammenfassend gute Gründe dafür, dass die geplanten tarifarischen Massnahmen zur Erreichung der verfassungsmässig vorgesehenen ausserfiskalischen Zielsetzung der Standortförderung geeignet, erforderlich und verhältnismässig sind.

4.4.3.3 Interessenabwägung und Zwischenergebnis

Der bisher in der Schweiz unbekannteste teilweise degressive Tarifverlauf im Bereich sehr hoher Einkommen scheint den gängigen Vorstellungen vom Grundsatz nach der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu widersprechen. Unter dem Aspekt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führt v. a. die Opfertheorie, wonach die subjektive Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen überproportional zunimmt und abzuschöpfen ist, zum Erfordernis eines progressiven Tarifverlaufs. Andere Anforderungen, insbesondere sozialstaatliche Umverteilungsgedanken, verstärken dieses Erfordernis.

Hiezu ist festzustellen, dass sich aus dem Wortlaut und aus den Materialien zu Art. 127(2) BV kein Hinweis darauf ergibt, dass das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zwingend einen durchgängig progressiven Steuertarifverlauf verlangt. Es ist daher zumindest unklar, ob ein teilweise degressiver Tarifverlauf tatsächlich gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstösst. Festzustellen ist zudem, dass mit der vorliegend zu untersuchenden Massnahme zusätzliches Einkommen nicht von der Steuer befreit, sondern weiterhin, in reduzierterem Umfang, besteuert und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen wird. Der vorgesehene, teilweise degressiv verlaufende Tarif wird

134 FELD/KIRCHGÄSSNER, Fiskalischer Föderalismus, 65.

135 MARTY, Schwyz – ein Kanton steigert seine Steuerkraft, Abschn. Steuerpolitik.

136 NZZ, 19. Oktober 2001, 43.

137 BGer 1P.668/2003 vom 26. Januar 2004, E 2.5 und 3.4.

ausserdem durch den unveränderten Tarifverlauf bei der direkten Bundessteuer gedämpft.

Auf der anderen Seite ist anerkannt, dass im Steuerrecht neben den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung auch verschiedene andere Verfassungsziele und insbesondere auch ausserfiskalische Zielsetzungen berücksichtigt werden. Die vorliegende Massnahme eines teilweise degressiven Tarifverlaufs, wobei die Steuererhöhungen zwingend an alle Steuerpflichtigen weitergegeben werden müssen, scheint für die Erreichung des ausserfiskalischen Ziels der Wirtschaftsförderung geeignet, erforderlich und verhältnismässig.

Ausserdem ist festzuhalten, dass gemäss Auffassung des Bundesgerichts die Kantone bei der Tarifgestaltung einen grossen Spielraum geniessen, weil diese in hohem Masse von politischen Wertungen abhängt und mithin die demokratische Legitimation von grosser Bedeutung ist. Dabei ist neben der Deutlichkeit des Abstimmungsergebnisses, der Höhe der Stimmbeteiligung und der Intensität der vorangegangenen öffentlichen Auseinandersetzung auch massgebend, dass eine stark überwiegende Mehrheit von zunächst nicht begünstigten Steuerpflichtigen der steuerlichen Begünstigung einer Hand voll Steuerpflichtiger zustimmt.

Mithin scheint es zusammenfassend durchaus überzeugende Gründe für die rechtliche Zulässigkeit eines teilweise degressiven Tarifverlaufs für sehr hohe Einkommen und Vermögen zu geben, insbesondere wenn die damit verbundenen Steuererhöhungen zur Absenkung des allgemeinen Steuerniveaus und damit zu Gunsten aller erfolgt. Die bisher in Literatur und Judikatur fehlende eingehende Auseinandersetzung mit dem Thema eines teilweise degressiv verlaufenden Steuertarifs erlaubt letztlich aber keine klare Prognose über die Vereinbarkeit einer solchen Massnahme mit den anwendbaren Verfassungsprinzipien.

4.5 Gerichtliche Überprüfung des Steuertarifs

Gegen kantonale Erlasse, welche verfassungsmässige Rechte der Bürger verletzen, kann beim Bundesgericht die staatsrechtliche Beschwerde erhoben werden. Aktivlegitimiert ist, wer durch die angefochtene Bestimmung zumindest virtuell, d. h. mit einer minimalen Wahrscheinlichkeit früher oder später einmal unmittelbar in seinen rechtlich geschützten Interessen betroffen ist. Bei Anfechtung eines Erlasses wegen rechtsungleicher Begünstigung Dritter sind auch Bürger zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert, welche nicht Adressaten der beanstandeten Bestimmung sind, sofern sie sich in einer

vergleichbaren Lage befinden und der Dritten gewährte Vorteil sich für sie als Nachteil auswirkt¹³⁸.

Im Rahmen der abstrakten oder akzessorischen Normenkontrolle würde das Bundesgericht – auf entsprechende Rüge hin – zu überprüfen haben, ob die konkrete Tarifgestaltung (i) das Gebot der Rechtsgleichheit, (ii) die daraus abgeleiteten, in der Bundes- und Kantonsverfassung niedergelegten Grundsätze der Besteuerung, (iii) weitere in der Kantonsverfassung vorgesehene Besteuerungsgrundsätze, oder (iv) das Willkürverbot verletzt. Ein Erlass verstösst gegen das Willkürverbot, wenn er sich nicht auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist.

Bei der Überprüfung von kantonalen Steuertarifen übt das Bundesgericht regelmässig grosse Zurückhaltung. Wörtlich führte das Bundesgericht im Basler Reichtumssteuerfall Folgendes aus: «Bei der Überprüfung von Steuertarifen – insbesondere bei der Würdigung des Progressionsatzes – hat sich der Verfassungsrichter daher Zurückhaltung aufzuerlegen. Er hat in diesem Zusammenhange bloss zu untersuchen, ob sich die fragliche Ordnung auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt und ob damit rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen, (nicht) zu finden ist.» Diese Frage «fällt letztlich zusammen mit der Frage, ob das Gesetz gerecht sei. Gerechtigkeit ist aber ein relativer Begriff, der sich mit den politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen wandelt.»¹³⁹

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung lässt sich aus dem Gleichbehandlungsgebot und den daraus abgeleiteten allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen keine bestimmte Methode der Besteuerung ableiten. Zudem ist bezüglich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, d. h. zwischen Leuten in bescheidenen und solchen in besten finanziellen Verhältnissen, gering. Entsprechend gross ist der Spielraum des Gesetzgebers. Die Ausgestaltung des Tarifs hängt damit vorab von politischen Wertungen ab. Dabei soll die Regelung im Lichte der politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnisse gerecht sein¹⁴⁰. Dabei ist aber zu beachten, dass sich das Bundesgericht bisher nur mit unterschiedlich steil verlaufenden, progressiven Steuertarifen auseinandergesetzt hat und die genannten Ausführungen vor diesem Hintergrund gemacht wurden.

138 BGer 1P.668/2003, vom 26. Januar 2004, E 3.2.

139 BGE 99 Ia 653 f., bestätigt in 110 Ia 14.

140 BGE 110 Ia 14 f. und 99 Ia 653 f.

Eine für das Bundesgericht u. a. massgebende politische Wertung hätte das Stimmvolk bei einer für die Tarifänderung notwendigen Volksabstimmung vorzunehmen: Die vorliegend zu prüfende Massnahme der steuerlichen Entlastung sehr hoher Einkommen und Vermögen betrifft und begünstigt gegenüber der heutigen Regelung nur einige wenige heute im Kanton wohnhafte Personen. Diese würden durch die neue Tarifstruktur, zusammen mit den erhofften Zuzüglern, anders als die überwiegende Mehrheit der Stimmbürger gegenüber der heutigen Regelung besser gestellt. Wird eine solche, offen deklarierte Besserstellung von der überwiegenden Mehrheit nicht besser gestellter Personen in einer singulär auf diesen und allenfalls wenige weitere Punkte beschränkten Abstimmungsvorlage gutgeheissen, so ist die Regelung in hohem Masse demokratisch legitimiert und sollte auch vom Verfassungsrichter anerkannt werden. Hinzu kommt, dass sich der Bürger von Tariffragen besonders angesprochen fühlt.¹⁴¹ Ein Stimmentscheid ist gemäss Huber schliesslich rechtmässig, wenn eine Besserstellung nicht durch eine übermässige Mehrbelastung der Minderheit erkaufte wird.¹⁴²

Abschliessend ist festzustellen, dass die Einzig- und Neuartigkeit der zu beurteilenden Regelung eher gegen eine Gutheissung durch das Bundesgericht spricht. Demgegenüber schützt das Bundesgericht stark verbreitete Regelungen, selbst wenn sie einem allgemeinen Besteuerungsgrundsatz widersprechen¹⁴³.

Literatur

BAUMGARTNER IVO, Kommentar zu Art. 36 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel/Genf/München 2000

BECKER HELMUT, Steuerprogression und Steuergerechtigkeit, in: Paul Kirchhof (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, FS für Franz Klein, Köln 1994, 379 ff.

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002

CAGIANUT FRANCIS, Steuerharmonisierung, Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, Zürich 1994

DUBACH RETO/MARTI ARNOLD/SPAHN PATRICK, Verfassung des Kantons Schaffhausen, Kommentar Schaffhausen 2004

EICHENBERGER KURT, Verfassung des Kantons Aargau, Textausgabe mit Kommentar, Aarau 1986

ELICKER MICHAEL, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, in *Steuer und Wirtschaft* 77 (2000), 3 ff.

FELD LARS P./KIRCHGÄSSNER GEBHARD, Fiskalischer Föderalismus, *Wirtschaftswissenschaftliches Studium* 1998, 65 ff.

– The Impact of Corporate and Personal Income Taxes on the Location of Firms and on Employment: Some Panel Evidence for the Swiss Cantons, Paper presented at the Trans-Atlantic Public Economics Seminar, Gerzensee (Switzerland), May 22 - 24, 2000, Second, revised version, March 2001

HALL ROBERT E./RABUSHKA ALVIN, Flat Tax, Das Steuermodell der Zukunft, Wien 1998

HANGARTNER IVO, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender, *Steuerrecht*, FS Ernst Höhn, Bern 1995, 91 ff.

HÖHN ERNST, Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, *ASA* 45 (1976/77), 209 ff.

– Verfassungsgrundsätze der Besteuerung, in: Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, FS Otto K. Kaufmann, Bern 1989, 125 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Bd. I, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 8, Bern 2001

HUBER MARKUS FRANK, Rechtsgleichheit und Progression, Diss. Zürich, Zürich 1988

JAMES SIMON/NOBES CHRISTOPHER, *The Economics of Taxation*, Essex 2000

KÄLIN WALTER/BOLZ URS (Hrsg.), *Handbuch des bernischen Verfassungsrechts*, Bern 1995

KLETT KATHRIN, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, *ZSR* 1992 NF Bd. 111/II. Halbbd., Bd. 133 der gesamten Folge, 1 ff.

141 HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, 144.

142 HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, 145, und generell zur Frage der demokratischen Legitimierung 144 ff.

143 Vgl. etwa im umgekehrten Falle, der Anpassung an die Mehrheit, die Ausführung des BGer: «Es (Anmerkung: das BGer) kann den angefochtenen Erlass deshalb nicht als unhaltbar bezeichnen und als verfassungswidrig aufheben, dies umso weniger, als der Kanton Basel-Landschaft mit der Abschaffung der Besteuerung von Kapitalgewinnen auf beweglichem Privatvermögen nur der grossen Mehrheit der Kantone folgt. Dies zeigt, dass nach allgemeinem Rechtsempfinden die vom Kanton Basel-Landschaft gewählte Lösung akzeptiert wird» (BGE 114 Ia 232).

- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Basel 2001
- MARTY FRANZ, Schwyz – ein Kanton steigert seine Steuerkraft, seinerzeit: www.kantonschwyz.ch/wirtschaft/Wirtschaftsfoerderung/rv_ws_standortvorteile_RR-Marty.htm
- NEUMARK FRITZ, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970
- REICH MARKUS, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ST 1990, 171 ff.
- Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 (1984/85), 5 ff.
 - Kommentar zu Art. 11 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Basel 1997
- REICH MARKUS/PIPPIG ANNA, Die Finanzverfassung, in: Staatsaufbau und Finanzordnung, Zürich 2000, 47 ff.
- SCHMIDT KURT, Die Steuerprogression, Tübingen 1960
- SCHNEIDER MARKUS, Wirtschaftswunder Schwyz, Weltwoche 39/03 vom 24. September 2003, Auszug zurzeit über www.kantonschwyz.ch/wirtschaft/index.html abrufbar
- SENN SILVIA MARIA, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, Zürich 1999
- TIPKE KLAUS, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. A., Köln 2000
- TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, Steuerrecht, 18. A., Köln 2005
- VALLENDER KLAUS A., Leitlinien der Bundesfinanzordnung, AJP 1999, 687 ff.
- VALLENDER KLAUS A./WIEDERKEHR RENÉ, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. Kommentar, Zürich/Basel/Genf und Lachen 2002
- VON HAYEK FRIEDRICH A., Die Ungerechtigkeit der Steuerprogression, in: Schweizer Monatshefte 32 (1952), 508 ff.
- WALDBURGER PATRICK, Spärbereinigung der Einkommenssteuer, Diss. St.Gallen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 101, Bern/Stuttgart/Wien 2005
- YERSIN DANIELLE, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Francis Cagianut, Bern 1990, 47 ff.
- ZIGERLIG RAINER/COZZIO AGOSTINO/HESS ERIC, Gesetzgebungs-Agenda 2002/2, FStR 2002, 151 ff.

Materialien

Bericht und Antrag des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen an den Grossen Rat betreffend Totalrevision des Gesetzes über die direkten Steuern vom 17. Dezember 1956, Vorlage des Regierungsrates, vom 20. Oktober 1998

Botschaft BV, Botschaft über eine neue Bundesverfassung, vom 20. November 1996, BBl 1997 I 136 ff.

Botschaft Steuerharmonisierung, Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung), vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III, 1 ff.

Erläuterungen Vernehmlassungsentwurf, Totalrevision der Kantonsverfassung, Vernehmlassungsentwurf, Erläuterungen, Verabschiedet von der Spezialkommission am 17. Dezember 1998 (Die Vernehmlassung dauerte vom 19. Januar - 18. April 1999)

Legislaturziele 2001 - 2004, Vorlage des Regierungsrates vom 5. Juni 2001: Legislaturziele 2001 - 2004, Finanzplan 2002 - 2005, Bericht des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen an den Grossen Rat über die Ziele des Regierungsrates für die Legislaturperiode 2001 - 2004 und die voraussichtliche Entwicklung der Kantonsfinanzen in den Jahren 2002 - 2005

Schaffhauser Abstimmungsmagazin, Zur Volksabstimmung vom 4. März 2001, betreffend «Die neue Kantonsverfassung» und «Teilrevision des Gesundheitsgesetzes»

Steuerbelastung in der Schweiz, Natürliche Personen nach Gemeinden 2001, www.estv.admin.ch/data/sd/d/belastung/2001/gemeinden.htm (8. Mai 2002)