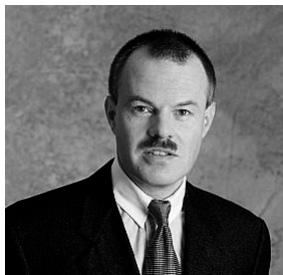


Rechtsgleichheit und degressive Steuertarife

Zur Frage der Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Dr. iur. Markus F. Huber/Lic. iur. Petra Klaus



Markus F. Huber, Dr. iur.,
Erlenbach



Petra Klaus, lic. iur.,
Rechtsanwältin, Volketswil

Inhalt

- 1 **Aktuelle Situation**
 - 2 **Volkswirtschaftliches Anliegen – juristische Problematik**
 - 3 **Verfassungs- und steuerrechtliche Überlegungen**
 - 3.1 **Bundesstaatliche Kompetenzordnung und Tariffreiheit**
 - 3.2 **Rechtsgleichheit im Steuerrecht**
 - 3.2.1 **Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit**
 - 3.2.1.1 Subjektbezogener Gehalt
 - 3.2.1.2 Horizontaler Gehalt
 - 3.2.1.3 Vertikaler Gehalt
 - 3.2.2 **Steuerliche Leistungsfähigkeit**
 - 3.2.2.1 **Progressive Ausgestaltung der Steuer**
 - 3.2.2.1.1 Literatur
 - 3.2.2.1.2 Rechtsprechung
 - 3.2.2.2 Konsequente Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips
 - 3.2.3 Zulässige Besteuerungsmethode
 - 3.3 **Ausserfiskalische Zielsetzungen**
 - 4 **Schlussbetrachtung**
- Literatur**
- Rechtsquellen**
- Materialien**

1 Aktuelle Situation

Im Dezember 2005 haben die Stimmberechtigten des Kantons Obwalden eine Revision des Steuergesetzes gutgeheissen. Dieser Urnengang hat grosses Interesse geweckt und degressive Steuertarife zum aktuellen und umstrittenen Thema werden lassen. Bei den Bestimmungen, die das grosse Medienecho ausgelöst haben, handelt es sich um den Steuertarif für Einkommen und Vermögen natürlicher Personen, dessen teils progressiver und teils proportionaler Verlauf zu einem teils progressiven und teils degressiven umgestaltet wurde¹. Ein degressiver Steuertarif für hohe Einkommen bzw. Vermögen bedeutet für die Schweiz ein Novum. Dabei hat es sich bei Obwalden um den zweiten Gesetzgeber gehandelt, der einen degressiven Tarifverlauf eingeführt hat. Zuvor wurde eine solche Revision im Jahr 2003 im Kanton Schaffhausen gutgeheissen². Im Mai 2006 folgte der Kanton Appenzell Ausserrhoden den beiden Vorreitern³. Diese Gesetzesrevision trat jedoch nie in Kraft, da das Bundesgericht die Änderungsvorlage wegen Verstosses gegen den Grundsatz der Einheit der Materie für ungültig erklärte⁴. Im Kanton Appenzell Ausserrhoden wurde im Anschluss daran das Vorhaben, einen degressiven Steuertarif einzuführen, aufgegeben.

1 StG OW, insbes. Art. 38 Abs. 1 gemäss Nachtrag vom 14.10.2005.

2 StG SH, Art. 38 Abs. 1 gemäss Fassung vom 5.9.2005.

3 Gesetz des Kantons Appenzell Ausserrhoden über die Verwendung der ausserordentlichen Nationalbankgewinne gemäss Lesung des Kantonsrats vom 20.3.2006, mit Änderung insbes. von Art. 39 Abs. 1 StG AR (ABI 2006, 257 ff.).

4 BGer 1P.223/2006, 12.9.2006.

In allen drei Kantonen wurde die neue, degressive Tarifgestaltung damit begründet, dass dies die Standortattraktivität erhöhe und damit die Wirtschaft stimuliere. Geändert wurde im Kanton Schaffhausen insbes. der Einkommenssteuertarif, der nun zuerst progressiv und ab einem Einkommen von Fr. 500 000 degressiv verläuft. Bei der Vermögenssteuer wechselt der Tarif bei Vermögen von über Fr. 1 Mio. von einer progressiven zu einer degressiven Ausgestaltung. Gemäss dem Steuergesetz des Kantons Obwalden ist die Grenze bei einem Einkommen von Fr. 300 000 angesetzt, und das Vermögen unterliegt bis Fr. 5 Mio. einem höheren proportionalen Satz und ab dieser Vermögensgrenze einem tieferen proportionalen Satz. In der Vorlage des Steuergesetzes von Appenzell Ausserrhoden wurde ein dreistufiges Modell angewandt. Die degressive Wirkung sollte erst ab einem Einkommen von mehr als Fr. 1,5 Mio. einsetzen. Bis zu einem Einkommen von Fr. 400 000 für Verheiratete war der geplante Tarif progressiv ausgestaltet, wechselte dann zu einem proportionalen Verlauf, um schliesslich ab der erwähnten Grenze von Fr. 1,5 Mio. degressiv zu verlaufen. Beim Vermögen setzte die degressive Ausgestaltung bei Fr. 50 Mio. ein.

Diese Neuerungen der Tarifgestaltung haben erstmals die Frage aufgeworfen, ob ein degressiver Tarif mit den Besteuerungsgrundsätzen in der Bundesverfassung sowie mit den in den meisten kantonalen Verfassungen festgehaltenen Grundsätzen zur Steuerbelastung vereinbar sei. Mangels bisheriger Erfahrungen und Rechtsprechung zum Thema der Degression herrscht zurzeit Unsicherheit. Im Vorfeld zur Steuergesetzrevision im Kanton Schaffhausen wurde die Frage der Verfassungsmässigkeit eines degressiven Tarifs in einem Gutachten⁵ untersucht. Nachdem nun auch Obwalden einen degressiven Tarif eingeführt hat, Appenzell Ausserrhoden mit der für unzulässig erklärten Vorlage auf dem Weg dazu war, beleuchteten in Zeitungsberichten insbes. Ökonomen⁶ die wirtschaftlichen bzw. volkswirtschaftlichen Aspekte dieses Tarifverlaufs. In den juristischen Betrachtungen des Themas gehen die Meinungen auseinander⁷.

5 Eine überarbeitete Fassung des Gutachtens von HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, findet sich in FStR 2006, 61 ff.

6 BORNER, Obwaldner Stimulus für den Fiskalwettbewerb. Zu Unrecht verteuerte degressive Einkommenssteuer; BLANKART, Demokratie auf der Anklagebank. Schwache Argumente gegen die Steuerreform Obwaldens.

7 Vgl. dazu CAGIANUT/CAVELTI, Degressive Steuersätze; BENZ, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife; REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 689; LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, 117 ff.; RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 184 ff.

2 Volkswirtschaftliches Anliegen – juristische Problematik

Die durch die Gesetzesnovellen in den Kantonen Schaffhausen und Obwalden herbeigeführte und in Appenzell Ausserrhoden ursprünglich beabsichtigte Steuerentlastung der hohen Einkommen und Vermögen soll langfristig durch höhere Einnahmen kompensiert werden, da entsprechende Steuerzahler diese Kantone als Domizil wählen respektive davon absehen, in steuergünstigere Kantone zu ziehen. Aus volkswirtschaftlicher Sicht sind solche Überlegungen zweifellos nachvollziehbar. Eine Senkung der Gesamtsteuerbelastung ist grundsätzlich sehr zu begrüssen und wird auch von den Autoren dieses Beitrags klar als erstrebenswert erachtet. Es steht auch ausser Zweifel, dass eine tiefere Gesamtsteuerbelastung wesentlich zur Attraktivität eines Standortes beiträgt und in dieser Beziehung Konkurrenz unter den Kantonen volkswirtschaftlich sinnvoll ist.

Im Zentrum dieses Beitrags steht indessen die Frage, wie der Gesetzgeber eine Senkung der Steuerbelastung im Rahmen der Normenhierarchie implementieren kann. Aufgrund juristischer Überlegungen soll somit geprüft werden, ob gestützt auf die bestehenden verfassungsmässigen Normen und Prinzipien ein degressiver Steuertarif mit dem Prinzip der Rechtsgleichheit vereinbar und somit zulässig sei.

3 Verfassungs- und steuerrechtliche Überlegungen

Aus der Verfassung lassen sich verschiedene Prinzipien ableiten, die bei der Steuererhebung⁸ zu beachten sind. Neben der Kompetenznorm in Art. 3 BV und dem Grundrechtskatalog in Art. 7 - 36 BV – mit allgemeiner Bedeutung auch im Steuerrecht – sind insbes. das Gleichbehandlungsgebot in Art. 8 BV und das Willkürverbot in Art. 9 BV sowie die Steuererhebungsprinzipien in Art. 127 Abs. 2 BV wesentlich. Im Folgenden wird auf die Kompetenznorm und die Besteuerungsgrundsätze näher eingegangen.

3.1 Bundesstaatliche Kompetenzordnung und Tariffreiheit

Die in Art. 3 BV garantierte Souveränität der Kantone erstreckt sich iVm Art. 129 Abs. 2 BV auch auf die Ein-

8 REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 694 f.; DERS., Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, 26 f. mwH.

kommens- und Vermögenssteuern der Kantone, insoweit durch die Steuerharmonisierung keine Vereinheitlichung vorgenommen wurde. Unbestritten steht es den Gesetzgebern in den einzelnen Kantonen weitgehend frei, wie sie die Tarife und Steuersätze ausgestalten⁹. Wie Cagianut/Cavelti¹⁰ deutlich festhalten, liegt kein Verstoss gegen Bundesrecht vor, wenn die Kantone von ihrer Tarifautonomie Gebrauch machen. Hingegen findet diese kantonale Autonomie ihre Grenze darin, dass die Normen nicht im Widerspruch zu den anderen verfassungsmässigen Rechten, insbes. der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, stehen dürfen.

3.2 Rechtsgleichheit im Steuerrecht

3.2.1 Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Gestützt auf das Gleichheitsgebot von Art. 4 Abs. 1 aBV bzw. Art. 8 BV gebietet die Rechtsgleichheit in ihrer formalen Ausprägung eine rechtliche Gleichbehandlung. Erweitert man den Grundsatz um ein materielles Element, so wird auch eine gleichmässige und gerechte Behandlung gefordert. Das Bundesgericht anerkennt das Gleichheitsgebot seit jeher als materielles Gerechtigkeitsgebot und bedient sich der tautologischen Formel, dass «Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln» sei.¹¹ Das Problem bei der Gleichbehandlung liegt darin, die Merkmale zu bestimmen, nach denen Gleiches von Ungleichem zu trennen ist. Es sind mit anderen Worten Unterschiede zu bewerten, d. h. als erheblich bzw. als unerheblich einzustufen. Die Konkretisierung der Merkmale und damit des Gleichheitsgebots muss gestützt auf die anerkannten Grundprinzipien der Rechts- und Staatsordnung erfolgen¹². Diese Grundprinzipien sind jedoch nicht starr, sondern unterliegen einem steten Wandel. Damit unterliegt auch das Gleichheitsgebot stets den sich wandelnden Rechtsanschauungen der Gerechtigkeit.

In Fortbildung des Gleichheitssatzes hat das Bundesgericht im Laufe der Zeit die Grundsätze der Steuererhebung entwickelt und auch konkretisiert. Die Rechtsgleichheit im Steuerrecht umfasst heute anerkanntermassen den Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer, der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähig-

keit. In Art. 127 Abs. 2 BV¹³ werden diese Steuererhebungsprinzipien nun ausdrücklich in der Bundesverfassung festgehalten und finden sich in gleicher oder ähnlicher Form in den meisten kantonalen Verfassungen. Auf diese Grundsätze ist nun einzeln einzugehen, wobei vorab zu bemerken ist, dass der Inhalt und die Abgrenzung der nachfolgenden Steuererhebungsprinzipien in der Lehre grundsätzlich umstritten sind und auch in der Rechtsprechung nicht einheitlich angewandt werden¹⁴. Dies erstaunt nicht, sind die Grenzen doch fließend. Weitgehend anerkannt wird immerhin die zentrale Bedeutung unter den Besteuerungsgrundsätzen, die dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zukommt; er wird als wesentlicher Bestandteil der Steuergerechtigkeit gewertet¹⁵. Mit einem logischen Ansatz können unseres Erachtens aus diesem Besteuerungsgrundsatz drei Aussagen abgeleitet werden:

- Sämtliche Wirtschaftssubjekte, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufweisen, müssen zur Besteuerung herangezogen werden (idR als Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung bezeichnet oder, wie hier, als subjektbezogener Gehalt des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit).
- Sämtliche Wirtschaftssubjekte, die die gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufweisen, müssen zur gleichen Besteuerung herangezogen werden (idR als Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung, horizontale Steuergerechtigkeit bezeichnet oder, wie hier, als horizontaler Gehalt des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit).
- Wirtschaftssubjekte, die eine ungleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit haben, müssen zu einer ungleichen Besteuerung herangezogen werden (idR als Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit oder vertikale Steuergerechtigkeit bezeichnet oder, wie hier, als vertikaler Gehalt

9 CAGIANUT/CAVELTI, *Degressive Steuersätze*, 150 ff.; REICH, *Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden*, 693 mwH; DERS., *Vorbem. Art. 1 StHG N 1 f. und N 30*.

10 CAGIANUT/CAVELTI, *Degressive Steuersätze*, 152.

11 HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, 86 mwH.

12 HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, 87 mwH.

13 VALLENDER/WIEDERKEHR, *Art. 127 BV*, und REICH, *Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden*, 694 f. mwH.

14 Vgl. HINNY, *Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer*, 67 mwH; HUBER, *Rechtsgleichheit und Progression*, 104; LOCHER, *Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen*, 120; REICH, *Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden*, 698 ff. mwH; DERS., *Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien*, 99 ff. mwH; DERS., *Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*, 171.

15 RICHNER, *Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht*, 198 f. mwH, insbes. Fn 73.

des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit).

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verkörpert damit den materiellen Gehalt des Gleichheitsgrundsatzes im Steuerrecht.

3.2.1.1 Subjektbezogener Gehalt

Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgt, dass alle Personen und Personengruppen nach derselben gesetzlichen Ordnung steuerlich zu erfassen sind. Eine Ausnahme einzelner Personen oder Gruppen von der Besteuerung, die sich sachlich nicht rechtfertigen lässt, erweist sich somit als nicht statthaft. Der Finanzaufwand des Gemeinwesens für die allgemeinen öffentlichen Aufgaben soll grundsätzlich von der Gesamtheit der Bürger getragen werden¹⁶. Damit entspricht der Grundsatz einer eher formalen Gleichbehandlung¹⁷. Insbesondere beinhaltet der Grundsatz den Gedanken, dass ungerechtfertigte Steuerprivilegien mit dem Gleichheitsgebot nicht zu vereinbaren sind. Ferner wird aus diesem Grundsatz auch abgeleitet, dass ein daraus fliessendes Diskriminierungsverbot es verbiete, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit grössere Lasten aufzuerlegen als den übrigen Pflichtigen¹⁸.

3.2.1.2 Horizontaler Gehalt

Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgt zudem, dass Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten sind. Die staatlichen Lasten sind in derselben Weise auf Personen in gleichen Verhältnissen zu verteilen¹⁹. Aus dem horizontalen Gehalt kann umgekehrt abgeleitet werden, welche Sachverhalte ungleich zu behandeln sind. Ziel muss es sein – so auch die Rechtsprechung des Bundesgerichts²⁰ –, wesentlichen Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen mit entsprechend unterschiedlicher Steuerbelastung

Rechnung zu tragen. Zur Konkretisierung des horizontalen Gehaltes des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bedarf es somit der Vergleichbarkeit der Sachverhalte; doch ist diese beschränkt. Dennoch ist am ehesten ein Vergleich in horizontaler Richtung möglich, also zwischen Steuerpflichtigen derselben Einkommensklasse²¹.

3.2.1.3 Vertikaler Gehalt

Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zielt gemäss Lehre und Rechtsprechung auf eine objektive, gleichmässige Belastung der Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zur Verfügung stehenden Mittel ab. Gefordert wird eine relative Gleichbehandlung. Die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, d. h. zwischen Personen in bescheidenen und solchen in guten und besten finanziellen Verhältnissen, ist jedoch gering. Im wirtschaftlichen Liberalismus hiess gleichmässige Besteuerung Proportionalität. Der Gedanke der progressiven Ausgestaltung der Steuerbelastung entwickelte sich erst später, im Zusammenhang mit der finanzwissenschaftlichen *Opfertheorie*²². In der Finanzwissenschaft wird der Begriff der Leistungsfähigkeit mit der Vorstellung der Opfergleichheit verbunden. Ausgehend von der Opfertheorie²³ – der das Bundesgericht folgt²⁴ – soll jeder Steuerpflichtige vom Beitrag an die Allgemeinheit gleich stark betroffen werden und somit im Rahmen seiner Fähigkeiten beitragen müssen. Die Fähigkeit, einen Beitrag zu leisten, nimmt mit steigendem Einkommen zu²⁵. Abgestellt wird auf die Unterschiede in vertikaler Richtung, angefangen beim Existenzminimum²⁶, bei welchem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit null angegeben wird. Nach der hier vertretenen Ansicht bildet der Gedanke der grenznutzenorientierten Opfer-

16 BGE 114 Ia 221, 224 E 2c; SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 141 ff. mwH.

17 HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 103 ff. mwH.

18 BGE 99 Ia 638, 653; vgl. auch REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 699, und DERS., Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 173.

19 HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 113 ff. mwH; kritisch dazu REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 700; vgl. auch LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, 120, und RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 204.

20 BGE 114 Ia 221, 224 E 2c.

21 BGE 120 Ia 329, 333 mwH.

22 REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 699 und 706 mH; DERS., Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, 173; RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 209 ff., 225.

23 LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, 121 mH; REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 9 mwH; DERS., Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 706 f.; RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 209.

24 BGE 99 Ia 638; BGE 114 Ia 221; BGE 120 Ia 329; BGE 122 I 101.

25 REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 706; RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 225 f.

26 BGE 122 I 101, 104, zum Existenzminimum.

theorie²⁷ den Ausgangspunkt für die relative Gleichbehandlung. Dies widerspiegelt sich in Aussagen wie: «Gleich soll nicht der Steuersatz, sondern die durch die Besteuerung hervorgerufene Belastung sein.»²⁸ Die bewirkten Einbussen durch die Besteuerung sollen für den Einzelnen verhältnismässig gleich schwer wiegen.

Im Basler Reichtumssteuerfall²⁹ hat das Bundesgericht ausführlich zum Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Stellung genommen und sich mit Steuertariffragen befasst. Demnach verlangt der vertikale Gehalt des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass sich die Steuerbelastung nach den einem Steuerpflichtigen zur Befriedigung seiner Bedürfnisse zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und nach seinen persönlichen Verhältnissen richtet. Es ist Rücksicht zu nehmen auf wesentlich verschiedene Verhältnisse, die auch zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung führen müssen. Daraus ergibt sich die grundsätzliche Zulässigkeit einer progressiven Besteuerung³⁰. Ferner hat sich der Verfassungsrichter bei der Überprüfung des Tarifs grosse Zurückhaltung aufzuerlegen. Der im zitierten Entscheid in Frage stehende Verlauf der Progression sei von politischen Wertungen abhängig und daher nur darauf zu überprüfen, ob sich die getroffene Ordnung auf ernsthafte sachliche Gründe stütze und den Grundsätzen der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspreche. Letztlich sei die Frage zu entscheiden, so das Bundesgericht, ob ein Gesetz gerecht sei. Der relative Begriff der Gerechtigkeit verändere sich jedoch mit den politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen. Aus dem Gleichheitssatz lässt sich gemäss Bundesgericht demnach nicht ableiten, wie steil und bis zu welchem Höchstsatz ein progressiver Tarif ansteigen soll³¹.

Auch aus den Materialien zur (nachgeführten) Bundesverfassung von 1999, welche die Besteuerungsgrundsätze und damit auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in Art. 127 Abs. 2 BV ausdrücklich nennt, ist nichts zur Klärung des Begriffs zu erfahren. Der erwähnte zweite Absatz wurde erst im Verlauf der parlamentarischen Beratungen in die Verfassung aufgenommen. Die systematische Stellung des Absatzes, welcher ein durch die Rechtsprechung entwickeltes verfassungsmässiges Indi-

vidualrecht zum Schutz vor ungerechter Besteuerung beinhaltet, im Kapitel Finanzordnung wird denn auch als un schön bezeichnet³².

Für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bedarf es eines Vergleichskriteriums, ohne welches die Gleichbehandlung insbes. im vertikalen Sinn nicht überprüft werden kann. Gesucht ist eine taugliche Vergleichsgrundlage für die gerechte Wertung der Verhältnisse und damit einhergehend für die sachgerechte Festsetzung der Leistungsfähigkeit. Die herrschende Lehre geht davon aus, dass man in die Betrachtung der Leistungsfähigkeit die gesamte steuerliche Belastung einbeziehen müsse³³. Auf die Frage, was in die Bemessungsgrundlage einzuschliessen sei, soll hier jedoch nicht eingegangen werden³⁴. Vielmehr beschränken sich die Ausführungen auf den Tarifverlauf.

3.2.2 Steuerliche Leistungsfähigkeit

Die Einkommens- und Vermögenssteuern in Bund, Kantonen und Gemeinden sind nicht nur wichtige Einnahmequellen für die Gemeinwesen, sondern auch die Steuern mit der höchsten individuellen Belastungswirkung³⁵. Für sie ist das Leistungsfähigkeitsprinzip daher von grösster Bedeutung. Dieses Prinzip enthält ein objektives und ein subjektives Element. Das objektive Element wurde mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bereits angeführt. Die steuerliche Leistungsfähigkeit beinhaltet nach der hier vertretenen Auffassung³⁶ die subjektive, individuell-persönliche Leistungsfähigkeit. Die dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel können gemäss wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zur Besteuerung herangezogen werden. Die subjektive Komponente schliesst hingegen in die Betrachtung ein, dass gewisse mindernde Faktoren, also Ausgaben und Bedürfnisse, welche finanzielle Mittel binden, je nach Person unterschiedlich sind. Wie bei der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist es auch für die steuerliche Leistungsfähigkeit klar, dass das Existenzminimum die unterste

27 RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 225.

28 Vgl. etwa SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 151 mwH.

29 BGE 99 Ia 638.

30 BGE 99 Ia 638, 652 f.

31 BGE 110 Ia 7, 14 f.; BGE 120 Ia 329, 333; vgl. auch HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 72.

32 REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 698 mwH; DERS., Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 17; SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 150 mwH.

33 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 11 f. mwH; HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 130; SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 160.

34 Vgl. dazu die zahlreichen Hinweise bei HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 130 f., und bei SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 160.

35 REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 11.

36 HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 134 f.

Grenze der Leistungsfähigkeit bildet; dort ist sie null. Ausgehend von der Überlegung der grenznutzenorientierten Opfertheorie nimmt mit zunehmendem Einkommen die Leistungsfähigkeit zu. Während, wie erwähnt, im Bereich des Existenzminimums die steuerliche Leistungsfähigkeit genau gemessen werden kann, nimmt die Messbarkeit mit zunehmendem Einkommen ab. Die steuerliche Leistungsfähigkeit bewegt sich dann ebenfalls in einem Bereich der Unschärfe. Es kann nicht mehr präzise festgestellt werden, welcher Anteil der finanziellen Mittel für individuelle Bedürfnisse verwendet werden und somit welcher Teil zur Entgeltung von Lasten herangezogen werden kann.

In der Gesetzgebung sind der Individualisierung enge Grenzen gesetzt. Eine Schematisierung muss Platz greifen, und das allgemeine und abstrakte Gesetz muss dem Grundsatz der Praktikabilität genügen. Eine Schranke der Vereinfachung bildet jedoch der Grundsatz der Rechtsgleichheit. Dem Gleichheitsgebot im Steuerrecht könnte auf den ersten Blick auch ein proportionaler Tarif entsprechen³⁷. Dem steht jedoch entgegen, dass nach herrschender Auffassung die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen im Verhältnis zu seinen wirtschaftlichen Gütern überproportional zunimmt³⁸. Gestützt auf dieses Ergebnis wurde bisher davon ausgegangen, dass ein progressiver Tarif der überproportional anwachsenden Leistungsfähigkeit am ehesten gerecht wird. Dies wird auch durch die Aussage von Hinny³⁹ unterstützt, wonach ein degressiver Tarif zunehmend vom Leistungs-fähigkeitsprinzip abweiche und ein proportionaler Verlauf weniger problematisch sei.

3.2.2.1 Progressive Ausgestaltung der Steuer

Die herrschende Lehre leitet aus dem Gleichheitsgebot bzw. dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine progressive Tarifgestaltung ab⁴⁰. Die Angemessenheit einer progressiven Ausgestaltung der Einkommens- und Vermögenssteuern wurde mit verschiedenen Theorien zu beweisen versucht⁴¹. Dabei ist unseres Erachtens aufgrund der grenznutzenorientierten Opfertheorie anerkannt, dass derjenige, der ein höheres Einkommen erzielt, auch mehr an die staatlichen Lasten beitragen kann, ohne seine Existenz-

grundlage zu gefährden. Es wird als allgemein richtig betrachtet, dass die individuelle Leistungsfähigkeit mit steigender Höhe des Einkommens nicht gleichmässig, sondern überproportional anwächst. Damit wird implizit anerkannt, dass eine progressive Ausgestaltung zulässig sei. Es kann daraus jedoch nicht abgeleitet werden, wie die Belastung zu verlaufen hat.

3.2.2.1.1 Literatur

Aufgrund der durch Hinny⁴² zusammengestellten Schweizer und ausländischen Literatur kann festgehalten werden, dass eine Mehrheit der Autoren davon ausgeht, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einen progressiven Steuertarif für Einkommens- und Vermögenssteuern verlangt. Verwiesen wird dabei auf die Berücksichtigung der Gesamtsteuerlast. Die indirekten Steuern, welche bei allen Pflichtigen in absolut gleicher Höhe, also zum gleichen Satz, erhoben werden, belasten wirtschaftlich schlechter gestellte Steuerpflichtige verhältnismässig mehr als besser gestellte. Daher soll die Kompensation⁴³ der insgesamt degressiv wirkenden Abgaben mit einem progressiv verlaufenden Tarif für die Einkommenssteuer herbeigeführt werden. Zusätzlich führt das Postulat, dass die Einkommen und Vermögen umzuverteilen seien, im Ansatz zu einem Progressionsverlauf, der gegenüber dem vom Leistungs-fähigkeitsprinzip geforderten noch gesteigert ist⁴⁴. Diese ausserfiskalische Zielsetzung der Umverteilung ist als Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu werten. Soll es dennoch Anwendung finden können, müssen die Voraussetzungen für eine Einschränkung eines verfassungsmässigen Rechts – Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – erfüllt sein.⁴⁵

Besonders in jüngster Zeit mehren sich die Stimmen, welche einen progressiven Tarifverlauf nicht mehr als zwingend erachten⁴⁶. Die Befürworter der Flat Tax weisen darauf hin, dass der subjektiven Leistungsfähigkeit mit Sozialabzügen oder Steuerfreibeträgen Rechnung

37 REICH, Das Leistungs-fähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 14.

38 REICH, Das Leistungs-fähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 15 mwH.

39 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 66.

40 Vgl. etwa LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, 121 mwH, und RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 218 mwH.

41 HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 146 mwH.

42 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 69 mwH; ebenso SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 180 mwH.

43 RICHNER, Flat Tax – Was würde das für die Schweiz bedeuten?, 617; KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, 140 mwH.

44 REICH, Das Leistungs-fähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 25.

45 Dazu Abschn. 3.3 – Ausserfiskalische Zielsetzungen.

46 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 61 ff.; REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 689; zur Flat Tax: MATTEOTTI, Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax, 673 ff.; RICHNER, Flat Tax – Was würde das für die Schweiz bedeuten?, 593.

getragen werde und die Progression heute die mittleren Einkommensklassen am stärksten treffe, da die Tarife nach einem progressiven Teil in den höchsten Bereichen meist proportional verlaufen. Die Befürworter des degressiven Tarifs berufen sich auf die Zurückhaltung des Verfassungsrichters bei der Überprüfung von Steuertarifen bzw. die fehlenden klaren Vorgaben zum Tarifverlauf und leiten daraus ab, dass der Gesetzgeber mit Rücksicht auf den Zeitgeist auch ausserfiskalische Überlegungen in die Tarifgestaltung einfließen lassen dürfe. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass aufgrund der Sozialabzüge respektive der Steuerfreibeträge die Belastungskurve trotz proportionalem Tarif progressiv verläuft.

Worin sich die herkömmliche Auffassung zur Progression und Flat Tax treffen und beide von jener zum degressiven Tarifverlauf abweichen, ist die Forderung, dass der Tarifverlauf gleichmässig zu sein habe⁴⁷ und keine Sprünge oder Knicke enthalten dürfe⁴⁸.

3.2.2.1.2 Rechtsprechung

Die Rechtsprechung hatte sich bisher stets nur mit Fragen des progressiven Tarifverlaufs zu befassen, noch nie jedoch mit einem degressiven Verlauf. Das Bundesgericht betonte in seiner Rechtsprechung wiederholt den grossen Spielraum der kantonalen Gesetzgeber und übte in seiner Überprüfung der Verfassungsmässigkeit von Tarifverläufen grösste Zurückhaltung. Im Basler Reichtumssteuerfall⁴⁹ bezeichnete es die progressive Ausgestaltung des Tarifs ausdrücklich als zulässig, wollte sich jedoch darüber hinaus nicht weiter festlegen und wies auf die notwendigen politischen Wertungen insbes. beim Progressionsansatz hin. In einem anderen Fall führte es aus, dass sich nicht ziffernmässig genau bestimmen lasse, um wie viel sich die Steuer erhöhen müsse, wenn das Einkommen um einen bestimmten Betrag steige⁵⁰. Das Gericht habe nur zu prüfen, ob sich die fragliche Ordnung auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lasse oder nicht. Diese Zurückhaltung hat das Bundesgericht seither bestätigt⁵¹.

3.2.2.2 Konsequente Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Nach dem bisher Ausgeführten zur überproportional ansteigenden Leistungsfähigkeit bei höheren Einkommen ergeben sich aus der konsequenten Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips Grenzen der Steuerbelastung. So

hat der Gesetzgeber den Massstab der Steuerbelastung über den Tarif so anzusetzen, dass zwischen dem steuerfreien Existenzminimum und der Höchstgrenze der konfiskatorischen Besteuerung von 100 % Marginalbelastung⁵² der steigenden Leistungsfähigkeit Rechnung getragen wird. Damit ist gestützt auf die konsequente Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips ein stetig ansteigender Tarifverlauf gefordert⁵³. Es würde somit klar diesem Prinzip widersprechen, wenn Personen mit höherem Einkommen im Verhältnis weniger Steuern bezahlen sollen als solche mit tieferen Einkommen. Die degressive Tarifgestaltung, die mit der Attraktivitätssteigerung des Standorts über den Steuertarif gerechtfertigt wird, ist somit grundsätzlich als Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu sehen.

3.2.3 Zulässige Besteuerungsmethode

Wie bereits erwähnt, auferlegt sich das Bundesgericht grösste Zurückhaltung bei der Prüfung gesetzlicher Regelungen der Progression. Hingegen hielt es wiederholt fest, dass sich die getroffene Ordnung auf sachliche Gründe stützen müsse und nicht den Grundsätzen der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechen dürfe⁵⁴. Angesichts der Tatsache, dass in der Lehre anerkannt wird, dass bei hohen Einkommen die Leistungsfähigkeit nicht proportional, sondern überproportional ansteigt, hat eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip dieser Erkenntnis zu folgen. Im Hinblick auf den Gleichheitssatz sind sich Lehre und Rechtsprechung einig, dass die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers in vertikaler Hinsicht, also zwischen Personen in unterschiedlichen finanziellen Verhältnissen, grösser ist als in horizontaler Richtung. Dennoch ist aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu folgern, dass in vertikaler Richtung die Belastung ansteigen muss. Verlangt werden muss überdies – auch gestützt auf die Rechtsprechung – ein stetiger Verlauf des Steuertarifs bzw. der Belastungskurve⁵⁵. Ein Sinken der relativen Belastung bei ansteigendem Einkommen muss angesichts der steigenden Leistungsfähigkeit bei ansteigendem Einkommen als diesem Prinzip widersprechend bezeichnet werden⁵⁶. Der erforderliche stetige Verlauf der Belastungskurve kann

47 KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, 140 mwH.

48 SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, 182 mwH.

49 BGE 99 Ia 638, 653.

50 BGE 120 Ia 329, 333.

51 BGE 110 Ia 7, 14; BGE 120 Ia 329, 333; BGE 131 I 291.

52 HÖHN, Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, 224.

53 HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, 165.

54 BGE 110 Ia 7, 14.

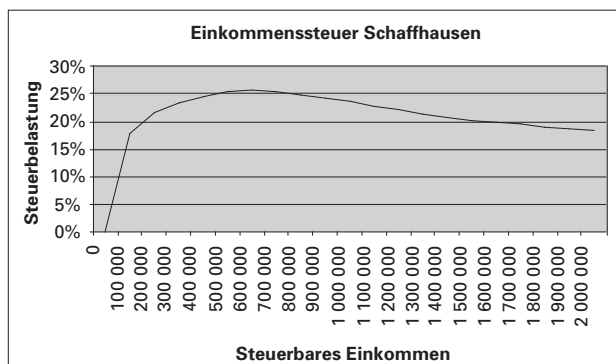
55 BGE 110 Ia 7, 15; KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, 140 mwH.

56 A. M. REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, 732, wonach der Grenzsteuersatz aufgrund der Steuererhebungsprinzipien an-

entweder durch eine proportionale oder durch eine progressive Besteuerung erzielt werden. Aus der konsequenten Anwendung des wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzips ist allerdings zu folgern, dass dem progressiven Verlauf der Vorzug zu geben ist. Wie ausgeführt, kann im Bereich des Existenzminimums die steuerliche Leistungsfähigkeit genau gemessen werden; sie beträgt null. Je weiter sich das Einkommen vom Existenzminimum entfernt, desto unschärfer wird die steuerliche Leistungsfähigkeit und desto schlechter kann sie gemessen werden. Somit ist der Tarif in diesem Bereich äusserst zurückhaltend progressiv auszugestalten.

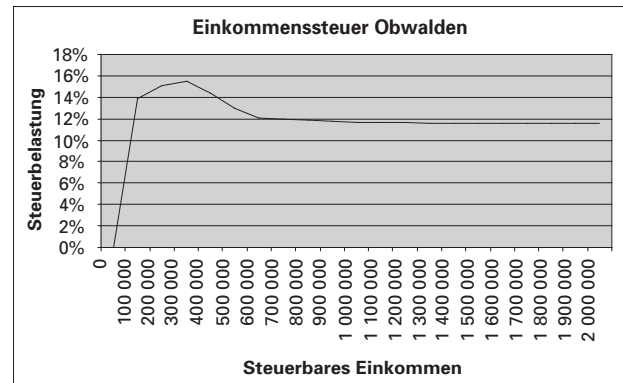
Betrachtet man den Einkommenssteuertarif der revidierten Steuergesetze der Kantone Schaffhausen und Obwalden sowie den Entwurf in Appenzell Ausserrhoden, so wird schnell deutlich, dass die Grenzsteuerbelastung ab einer gewissen Einkommenshöhe (SH: Fr. 500 000; OW: Fr. 300 000; AR: Fr. 1,5 Mio.) nicht mehr weiter ansteigt, sondern vielmehr sinkt. Der Grenzsteuersatz verläuft daher nicht stetig, sondern nimmt nach einer anfänglichen Zunahme wieder ab und knickt damit bildlich gesprochen ein. Verdeutlicht wird dies in den folgenden Abbildungen der Einkommenssteuerverläufe⁵⁷:

Abb. 1: Verlauf der Einkommenssteuerbelastung im Kanton Schaffhausen



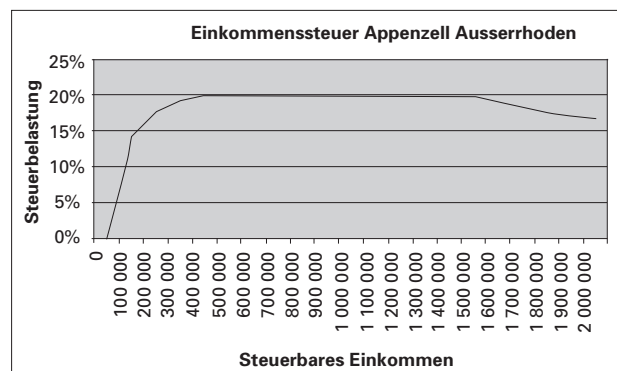
Berechnung auf Basis 2006 im Kantonshauptort Schaffhausen, natürliche Person, verheiratet, konfessionslos

Abb. 2: Verlauf der Einkommenssteuerbelastung im Kanton Obwalden



Berechnung auf Basis 2006 im Kantonshauptort Sarnen, natürliche Person, verheiratet, konfessionslos

Abb. 3: Verlauf der seinerzeit vorgesehenen Einkommenssteuerbelastung im Kanton Appenzell Ausserrhoden



Berechnung auf Basis 2006 im Kantonshauptort Herisau, natürliche Person, verheiratet, konfessionslos

In Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beruhen die Belastungskurven auf einem mit zunehmendem Einkommen zunächst zunehmenden Grenzsteuersatz. Davon wird jedoch abgewichen, sobald ein gewisses Einkommen erreicht wird. Diese unterschiedliche Behandlung von hohen Einkommen vor und nach dem Knick im Tarifverlauf muss sachlich begründbar sein. Die in den Kantonen Schaffhausen, Obwalden und Appenzell Ausserrhoden angeführten Begründungen betreffen rein ausserfiskalische Motive.

3.3 Ausserfiskalische Zielsetzungen

In allen drei Kantonen, Schaffhausen, Obwalden und Appenzell Ausserrhoden, wurde mit der Änderung des Einkommenssteuertarifverlaufs bezweckt, die Standortattraktivität des Kantons zu fördern und damit indirekt Wirtschafts- bzw. Standortförderung zu betreiben⁵⁸. Dass

steigen müsse und nicht abnehmen dürfe, der Tarif jedoch dem demokratischen Kräftespiel überlassen bleibe.

57 Vgl. auch die Abbildungen zum Einkommens- und Vermögenssteuertarif des Kantons Obwalden bei BUCHER/KRIESI, Teilrevision des Steuergesetzes des Kantons Obwalden: Innovatives Konzept zur Steigerung der Standortattraktivität, 15 und 16, und bei RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 233 ff.

58 Vgl. zu Schaffhausen: HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 77; zu Obwalden: BUCHER/KRIESI, Teilrevision des Steuergesetzes des Kantons Obwalden: Innovatives Konzept zur Steigerung der Standort-

damit den vorerwähnten Besteuerungsgrundsätzen und insbes. dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gefolgt wird, ist in den Materialien zur Steuergesetzesrevision für alle drei Kantone ausdrücklich festgehalten⁵⁹. Will man jedoch vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichen, um andere Ziele zu verfolgen, bedarf es der genauen Prüfung, ob dies zulässig sei. Die dabei getroffenen Massnahmen zur Erreichung der verfolgten Ziele müssen sachlich einleuchtend und vernünftig sein. Nur wenn diese Anforderungen eingehalten werden, ist es zulässig, mit der Einkommenssteuer auch wirtschafts- oder sozialpolitische Ziele zu verfolgen⁶⁰.

Im ersten Schweizer Kanton mit degressivem Steuertarif für die Einkommens- und die Vermögenssteuer war vor der Gesetzesrevision, mit welcher die degressiven Tarife eingeführt wurden, zuerst die Anpassung der Kantonsverfassung notwendig. In der Schaffhauser Kantonsverfassung war bis zur Revision per 1.1.2003 neben dem Grundsatz, dass Steuerpflichtige nach den ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln Staats- und Gemeindesteuern zu entrichten hätten, auch noch ausdrücklich die progressive Ausgestaltung der Kantons- und – allerdings nur als Kompetenz des Gesetzgebers – Gemeindesteuern festgehalten⁶¹. Nach der Volksabstimmung vom 30.11.2003 trat im Kanton Schaffhausen per 1.1.2004 das teilrevidierte Steuergesetz in Kraft. In Obwalden war keine Verfassungsrevision nötig, da in der Kantonsverfassung aus dem Jahr 1968 keine Grundsätze der Besteuerung enthalten sind. Es konnte direkt die Revision des Steuergesetzes angestrebt werden. In der Kantonsverfassung von Appenzell Ausserrhoden aus dem Jahr 1995 ist die Ausgestaltung der Steuern nach dem Prinzip der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verankert. Die entsprechenden Bestimmungen wurden anlässlich der Steuergesetzesrevision nicht geändert.

In seiner Auseinandersetzung betreffend der Zulässigkeit des Verstosses gegen das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Kanton Schaffhausen hält Hinny zu den ausserfiskalischen Zwecken fest, dass die gesetz-

liche Grundlage vorhanden sei und die Massnahme des degressiven Tarifs nur wenige Steuerpflichtige betreffe und das Ziel der Steuerreduktion aus finanziellen Gründen nicht zugunsten einer grösseren Anzahl von Steuerpflichtigen angestrebt werden könne. Sodann sei die Massnahme geeignet, durch die Förderung der Standortattraktivität Steuersubstrat zu generieren, welches dann künftig in einer generellen Absenkung des Steuerfusses bzw. Steuersatzes zugunsten aller Steuerpflichtigen resultieren könne. Die notwendigen Voraussetzungen für eine Durchbrechung des Prinzips seien damit gegeben⁶². Als zusätzliches Argument strengt er den interkantonalen Vergleich der Steuerbelastungen hoher Einkommen an. Auch verweist er darauf, dass eine Gleichbehandlung der Personen mit hohem Einkommen und Vermögen gewährleistet sei. Seine Schlussfolgerung wird hier nicht geteilt. Über den Einkommens- und Vermögenssteuertarif natürlicher Personen kann Wirtschaftsförderung nur indirekt betrieben werden. Dabei ist zu betonen, dass eine solche Förderungswirkung auch mit einer Senkung der gesamten Steuerbelastung erzielbar ist, d. h. ohne solche Ungleichbehandlungen zu verursachen. Als Beispiel für Kantone mit langjähriger, erfolgreicher Wirtschaftsförderung sind etwa Zug und Schwyz zu nennen, deren Tarife progressiv/proportional ausgestaltet sind; die Belastung durch Einkommenssteuern ist in diesen Kantonen jedoch im interkantonalen Vergleich gesamthaft niedrig. In den Kantonen Schaffhausen, Obwalden und Appenzell Ausserrhoden wurde für Personen mit hohem Einkommen nicht bloss die Progression geglättet, sondern vielmehr der Tarif ins Gegenteil von dem verkehrt, was die konsequente Anwendung des Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangen würde. Wohl sind die Verhältnisse in vertikaler Richtung schwer zu vergleichen, doch lässt sich unseres Erachtens aus dem Gebot der Gleichbehandlung als vernünftigen Grund allenfalls die Abflachung der Progression oder der Übergang zu einem proportionalen Verlauf ableiten, da, wie erwähnt, der vertikale Gehalt des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit zunehmendem Einkommen unscharf wird. Nicht ableiten lässt sich jedoch die Umkehrung des Tarifs in die Degression.

4 Schlussbetrachtung

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nimmt Rücksicht auf die relative Gleichbehandlung und die sachgemässe Behandlung un-

attraktivität, 13; zu Appenzell Ausserrhoden: Bericht und Antrag des Regierungsrats, 7, Abschn. A.5.

59 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 77; BUCHER/KRIESI, Teilrevision des Steuergesetzes des Kantons Obwalden: Innovatives Konzept zur Steigerung der Standortattraktivität, 20; Bericht und Antrag des Regierungsrats von Appenzell Ausserrhoden, 8.

60 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 77 ff., für den Kanton Schaffhausen und allgemein REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, 23 f.; RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, 239, mit ausdrücklichem Hinweis darauf, dass Art. 36 BV im Hinblick auf Art. 8 BV nicht anwendbar ist.

61 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 73 mwH.

62 HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, 79.

terschiedlicher Sachverhalte. Bisher galt es in der Schweiz als anerkannt, dass die Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen überproportional zunimmt. Der auch vom Bundesgericht geforderte stete Verlauf des Tarifs sollte daher gestützt auf die grenznutzenorientierte Opfertheorie progressiv verlaufen. Ein Übergang von einem progressiven in einen proportionalen Tarif ab bestimmten Höchstwerten kann unseres Erachtens gerechtfertigt werden, da es in diesen Bereichen sehr schwierig ist, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu bestimmen, wodurch die Differenzierung in vertikaler Richtung zusehends erschwert wird. Noch nie wurde vor den hier diskutierten Gesetzesänderungen in Verbindung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein degressiver Steuertarifverlauf angeordnet.

Diese Grundsätze können vom Gesetzgeber jedoch mit ausserfiskalischen Zielsetzungen durchbrochen werden. Eine solche Durchbrechung muss verfassungskonform ausgestaltet werden. Wie bereits eingangs erwähnt, kann u. E. die Standortattraktivität durch eine generelle Senkung der Steuerbelastung gefördert werden. In dieser Hinsicht ist der interkantonale Steuerwettbewerb sehr zu begrüssen. Doch erscheint der nun eingeschlagene Weg zum Ziel der Steuersenkung durch Umkehr des Tarifs von der Progression zur Degression für gewisse hohe Einkommen und Vermögen angesichts des Gleichbehandlungsgebots und dessen Konkretisierung durch die grenznutzenorientierte Opfertheorie äusserst fragwürdig. Die verhältnismässig stärkere Belastung von Steuerpflichtigen mit einem Einkommen vor dem Beginn des degressiven Tarifverlaufs gegenüber jenen mit höherer Leistungsfähigkeit und einem Einkommen nach dieser Grenze kann nur schwerlich als sachlich begründet und verhältnismässig bezeichnet werden. Vielmehr sollte die Senkung der Gesamtsteuerbelastung unter Anwendung eines progressiven und ggf. über bestimmten Höchstwerten proportionalen Tarifverlaufs angestrebt werden. Dieser Weg ist einerseits mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar, und andererseits haben im interkantonalen Steuerwettbewerb erfolgreich agierende Kantone wie etwa Zug und Schwyz bewiesen, dass er gangbar ist.

Literatur

- BENZ ROLF, Verfassungsmässige Aspekte degressiver Einkommens- und Vermögenssteuertarife, zsis 31.3.2006 (www.zsis.ch, besucht am 27.11.2006)
- BLANKART CHARLES B., Demokratie auf der Anklagebank. Schwache Argumente gegen die Steuerreform Obwaldens, NZZ vom 24./25.12.2005, 27
- BORNER SILVIO, Obwaldner Stimulus für den Fiskalwettbewerb. Zu Unrecht verteilte degressive Einkommenssteuer, NZZ vom 24./25.12.2005, 27
- BUCHER VICTOR/KRIESI MARCEL R., Teilrevision des Steuergesetzes des Kantons Obwalden: Innovatives Konzept zur Steigerung der Standortattraktivität, StR 2006, 13 ff.
- CAGIANUT FRANCIS/CAVELTI ULRICH, Degressive Steuersätze, FStR 2006, 150 ff.
- HINNY PASCAL, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, FStR 2006, 61 ff.
- HÖHN ERNST, Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, ASA 45 (1976/77), 207 ff.
- HUBER MARKUS FRANK, Rechtsgleichheit und Progression, Diss. Zürich, Zürich 1988
- KLETT KATHRIN, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, ZSR NF 111 II (1992), 1 ff.
- LOCHER PETER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, recht 24 (2006), 117 ff.
- Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Basel/Therwil 2001
- MATTEOTTI RENÉ, Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax, ASA 73 (2004/05), 673 ff.
- REICH MARKUS, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ST 1990, 171 ff.
- Art. 1 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel/Genf/München 2002
 - Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 (1984/85), 5 ff.
 - Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, Zürich 2000
 - Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, ASA 74 (2005/06), 689 ff.
 - Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Francis Cagianut, Bern/Stuttgart 1990

RICHNER FELIX, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, ZStP 2006, 184 ff.

- Flat Tax – Was würde das für die Schweiz bedeuten?, ASA 73 (2004/05), 593 ff.

SENN SILVIA MARIA, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, Diss. Zürich, Zürich 1999

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

Rechtsquellen

StG SH, Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen (vom 20.3.2000), SHR 641.100

StG OW, Steuergesetz des Kantons Obwalden (vom 30.10.1994), GDB-Nr. 641.4

StG AR, Steuergesetz des Kantons Appenzell Ausserrhoden (vom 21.5.2000), bGS 621.11

Materialien

Bericht und Antrag des Regierungsrats von Appenzell Ausserrhoden an den Kantonsrat zu einem Gesetz über die Verwendung der ausserordentlichen Nationalbankgewinne (Nationalbankgold-Gesetz, NGG) (vom 14.2.2006)