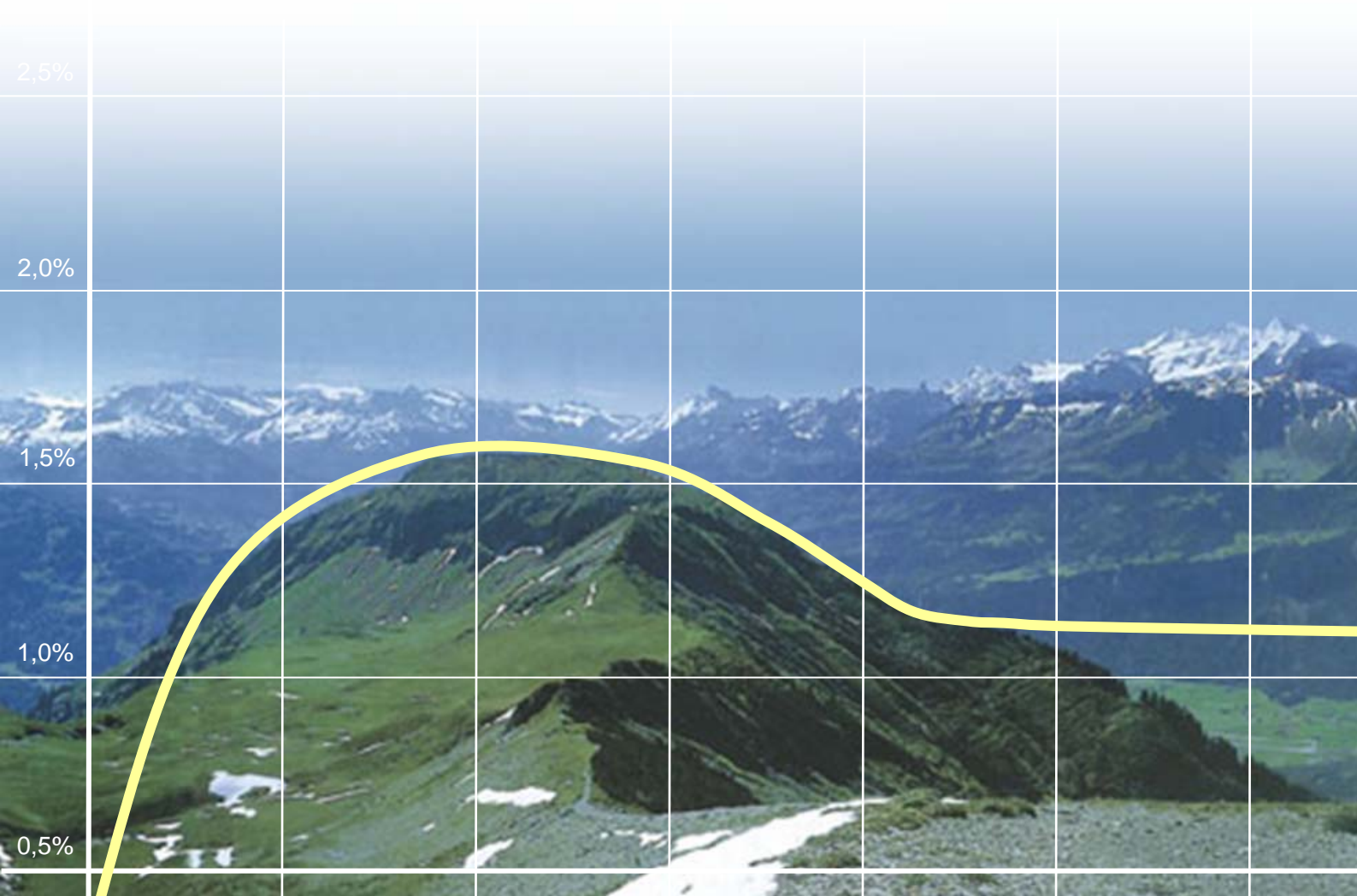




Proseminar  
Aktuelle Fragen des Öffentlichen Rechts  
PD Dr. Denise Brühl-Moser / Dr. Patrick Fassbind

# Die Verfassungsmässigkeit von degressiven Steuern



Lungern OW

Quelle: Lungern Tourismus

## Inhaltsverzeichnis

<i>Inhaltsverzeichnis</i> .....	<i>I</i>
<i>Literaturverzeichnis</i> .....	<i>II</i>
<i>Materialienverzeichnis</i> .....	<i>III</i>
<i>Abkürzungsverzeichnis</i> .....	<i>V</i>
A. Einführung.....	1
B. Das Schweizerische Steuersystem .....	2
I. Arten öffentlicher Abgaben .....	2
II. Gesetzliche Grundlagen .....	2
1. Bund.....	2
2. Kantone .....	3
C. Aktuelle Entwicklungen.....	4
I. Bundesgerichtliche Rechtsprechung .....	4
1. Beschwerde gegen den Kanton Appenzell Ausserrhoden .....	4
2. Beschwerden gegen den Kanton Obwalden.....	4
II. Volksinitiative „Für faire Steuern“ .....	5
D. Die Frage der Verfassungsmässigkeit.....	5
I. Verfassungsrechtliche Normen .....	5
1. Rechtsgleichheitsgebot, Art. 8 Abs. 1 BV .....	5
2. Willkürverbot, Art. 9 BV .....	5
3. Grundsätze der Besteuerung, Art. 127 Abs. 2 BV .....	6
a) Grundsatz der Allgemeinheit .....	6
b) Grundsatz der Gleichmässigkeit .....	7
c) Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit....	7
(1) Historische Betrachtung.....	7
(2) Sozial- und wirtschaftspolitische Betrachtung .....	9
(3) Abwägung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit anderen Zielen .....	10
4. Weitere Normen.....	11
II. Bundesgesetzliche Konkretisierungen .....	11
1. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG).....	11
2. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) .....	11
E. Fazit.....	12

## Literaturverzeichnis

- AUBERT JEAN-FRANÇOIS, Art. 127, in: Aubert, Jean-François/Mahon, Pascal (Hrsg.), *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999*, Zürich/Basel/Genf 2003 (AUBERT).
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6. Aufl., Zürich 2002 (BLUMENSTEIN/LOCHER).
- FISCHER DANIELA/WALKER BEAT/PIFKO CLARISSE, *Das schweizerische Steuersystem. Eine praxisorientierte Einführung mit zahlreichen Beispielen*, 3. Aufl., Zürich 2004 (FISCHER/WALKER/PIFKO).
- HINNY PASCAL, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, in: *IFF Forum für Steuerrecht* 2006/1, S. 61-82 (HINNY).
- HÖHN ERNST, Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, in: *ZBl* 80 (1979), S. 241-254 (HÖHN).
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Bd. I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001 (HÖHN/WALDBURGER).
- KÖLZ ALFRED, *Quellenbuch zur neueren Schweizerischen Verfassungsgeschichte: Von 1848 bis in die Gegenwart*, Bd. II, Bern 1996 (KÖLZ).
- LOCHER PETER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, in: *recht* 2006, S. 117-129 (LOCHER).
- MARANTELLI-SONANINI VERA, *Einführung in das öffentliche Recht*, Bd. II, Bern 2005 (MARANTELLI-SONANINI).
- OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, 2. Aufl., Genf/Basel/München 2002 (OBERSON).
- REICH MARKUS, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, in: *ASA* 53 (1985), S. 5-28 (REICH, Leistungsfähigkeit).
- REICH MARKUS, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, in: *ASA* 74 (2006), S. 689-736 (REICH, Steuerdegression).
- TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, *Steuerrecht*, 16. Aufl., Köln 1998 (TIPKE/LANG).
- VALLENDER KLAUS A./WIEDERKEHR RENÉ, Art. 127, in: Ehrenzeller, Bernhard (Hrsg.) et al., *Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar*, Zürich/Lachen 2002 (VALLENDER/WIEDERKEHR).

## Materialienverzeichnis

### 1. Bundesverfassungen (BV)

Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 12. September 1848, BBl 1849 I 3 ff. (BV-1848).

Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in: KÖLZ, S.163 ff. (BV-1874).

Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, BBl 1999 162 ff. (BV-1999).

### 2. Bundesbeschlüsse (BB)

Bundesbeschluss betreffend Erlass eines Artikels der Bundesverfassung zur Erhebung einer einmaligen Kriegssteuer vom 15. April 1915, BBl 1915 II 1 (BB 1915).

Bundesbeschluss betreffend Erlass eines Artikels der Bundesverfassung über die Erhebung einer neuen ausserordentlichen Kriegssteuer vom 14. Februar 1919, BBl 1919 I 303 (BB 1919).

Bundesbeschluss über ausserordentliche und vorübergehende Massnahmen zur Wiederherstellung des finanziellen Gleichgewichtes im Bundeshaushalt vom 13. Oktober 1933, AS 49, 839 (BB 1933).

Bundesbeschluss über neue ausserordentliche und vorübergehende Massnahmen zur Wiederherstellung des finanziellen Gleichgewichtes im Bundeshaushalt vom 31. Januar 1936, AS 52, 17 (BB 1936).

Bundesbeschluss über Massnahmen zur Tilgung der ausserordentlichen Wehraufwendungen und zur Ordnung des Finanzhaushaltes des Bundes vom 11. April 1940, BBl 1940 I 432 (BB 1940).

Bundesbeschluss über die Finanzordnung 1951-1954 vom 29. September 1950, BBl 1950 III 31 (BB 1950).

Bundesbeschluss über die verfassungsmässige Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes vom 25. September 1953, BBl 1953 III 253 (BB 1953).

Bundesbeschluss über die verfassungsmässige Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes vom 31. Januar 1958, BBl 1958 I 238 (BB 1958).

Bundesbeschluss über die Weiterführung der Finanzordnung des Bundes vom 27. September 1963, BBl 1963 II 817 (BB 1963).

Bundesbeschluss über die Weiterführung der Finanzordnung des Bundes vom 11. März 1971, BBl 1971 I 486 (BB 1971).

Bundesbeschluss über die Weiterführung der Finanzordnung und die Verbesserung des Bundeshaushaltes vom 19. Juni 1981, BBl 1981 II 561 (BB 1981).

Bundesbeschluss über die Finanzordnung vom 18. Juni 1993, BBl 1993 II 876 (BB 1993).

Bundesbeschluss über eine neue Bundesverfassung vom 18. Dezember 1998, BBl 1999 162 (BB 1998).

Bundesbeschluss über eine neue Finanzordnung vom 19. März 2004, BBl 2004 1363 (BB 2004).

### **3. Bundesratsbeschlüsse (BRB)**

Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940, AS 56 II, 1947 (BRB 1940).

### **4. Botschaften**

Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend Aufnahme eines Art. 42<sup>bis</sup> in die Bundesverfassung vom 12. Februar 1915, BBl 1915 I 149 (Botschaft 1915).

Botschaft des Bundesrats an die Bundesversammlung über das Ergebnis der Volksabstimmung vom 27. November 1938 über den Bundesbeschluss betreffend die Übergangsordnung des Finanzhaushaltes vom 13. Dezember 1938, BBl 1938 II 1103 (Botschaft 1938).

Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die verfassungsmässige Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes vom 1. Februar 1957, BBl 1957 I 505 (Botschaft 1957).

Botschaft des Bundesrates über eine neue Bundesverfassung vom 20. November 1996, BBl 1997 I 1 (Botschaft 1997).

### **5. Entwürfe**

Entwürfe der Verfassungskommissionen des Nationalrates vom 21. November 1997, BBl 1998 366 (Entwurf NR).

### **6. Amtliches Bulletin (AB)**

Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Ständerat, Separatdruck zur Reform der Bundesverfassung, Bern 1998 (AB BV-Reform).

### **7. Kantonale Abstimmungsinformationen**

Staatskanzlei des Kantons Obwalden, Abstimmungszeitung. Kantonale Volksabstimmung vom 11. Dezember 2005, Nachtrag zum Steuergesetz – Umsetzung der Steuerstrategie, Sarnen 2005 (Abstimmungszeitung).

## Abkürzungsverzeichnis

AB	Amtliches Bulletin der Bundesversammlung
Abs.	Absatz
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (Bern)
baz	Basler Zeitung
BB	Bundesbeschluss
BBl	Bundesblatt
BGE	publizierter Bundesgerichtsentscheid
BRB	Bundesratsbeschluss
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, SR 101
BV-1848	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 12. September 1848
BV-1874	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, SR 642.11
E.	Erwägung
IFF	Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht der Universität St. Gallen
lit.	littera
NR	Nationalrat
NZZ	Neue Zürcher Zeitung
Pra	Die Praxis des Bundesgerichts (Basel)
Rz.	Randziffer
SP	Sozialdemokratische Partei
SR	Ständerat
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, SR 642.14
StR	Steuer-Revue (Muri/Bern)
VPB	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht (Zürich)
Ziff.	Ziffer

## A. Einführung

Vielfältige Diskussionen prägen derzeit die Steuerpolitik von Bund und Kantonen. Während Finanzminister Hans-Rudolf Merz und seine Unterstellten sich überlegen, wie sie das Steuersystem auf Bundesebene gerechter gestalten können<sup>1</sup>, liefern sich die Kantone einen harten Wettkampf um die tiefsten Steuersätze.<sup>2</sup> Die Kantone Aargau, Uri und Zug haben gerade am letzten Abstimmungssonntag vom 27. November 2006 ihre Steuerbelastung gesenkt.<sup>3</sup> Kritiker beklagen, dass durch dieses „Steuerdumping“<sup>4</sup> die finanzschwächeren Kantone benachteiligt werden. Auch der Europäischen Union ist der Steuerwettbewerb ein Dorn im Auge. Sie ist der Ansicht, dass dieser Wettbewerb gegen das Freihandelsabkommen von 1974 verstösst. Ein Standpunkt, den der Bundesrat nicht teilt.<sup>5</sup>

Im Jahr 2004 ging der Kanton Schaffhausen, nachdem er dies rechtlich prüfen liess<sup>6</sup>, einen neuen Weg, in dem er einen degressiven Steuersatz für Einkommen ab 500'000 Franken einführte.<sup>7</sup> Ab diesem Betrag nimmt der prozentuale Steuersatz nun nicht mehr zu, sondern ab. Der Widerstand hielt sich damals in Grenzen, weil diese Revision zudem massive Entlastungen für Familien enthielt. Eine Beschwerde vor Bundesgericht wurde, hauptsächlich aus formellen Gründen, abgelehnt.<sup>8</sup> Das Steuergesetz ist heute in Kraft.

Erst die Einführung der Degression in den Kantonen Appenzell Innerrhoden und Obwalden führte zu einer breiten Debatte über deren Zulässigkeit mit zahlreichen Gutachten, Medienbeiträgen sowie der Lancierung einer Volksinitiative (siehe C.II). Es folgten Klagen vor Bundesgericht, worauf die Appenzeller Regierung nach Aufhebung der Abstimmung (siehe C.I.1) die Steuergesetz-Revision freiwillig zurückzog. Die Klage gegen das Steuergesetz des Kantons Obwalden ist noch hängig (siehe C.I.2).

Die vorliegende Proseminararbeit widmet sich der Frage, ob ein degressives Steuersystem mit der Bundesverfassung vereinbar ist. Sie konzentriert sich hierbei auf die Einkommenssteuern für natürliche Personen im Kanton Obwalden. Schwerpunkt wird die Fragestellung sein, ob die Degression den Grundsätzen der Besteuerung nach Art. 127 Abs. 2 BV entspricht.

---

<sup>1</sup> Vgl. NZZ, 16. Dezember 2006, Nr. 293, S. 15.

<sup>2</sup> Vgl. Cash, 3. August 2006, Nr. 31, S. 30.

<sup>3</sup> Vgl. baz, 27. November 2006, S. 5.

<sup>4</sup> NZZ, 3. November 2006, Nr. 256, S. 13.

<sup>5</sup> Vgl. NZZ, 13. Dezember 2006, Nr. 290, S. 15.

<sup>6</sup> Überarbeitete Version: HINNY, S. 62 ff.

<sup>7</sup> Amtsblatt des Kantons Schaffhausen vom 19. Dezember 2003, S. 1823.

<sup>8</sup> Urteil des Bundesgerichts 1P.668/2003 vom 26. Januar 2004, E. 3.4.

## **B. Das Schweizerische Steuersystem**

### ***I. Arten öffentlicher Abgaben***

Die Schweiz kennt zwei verschiedene Arten von öffentlichen Abgaben. Auf der einen Seite stehen die Kausalabgaben, welche „für eine dem Individuum zurechenbare Leistung des Staates“<sup>9</sup> erhoben werden. Alle Abgaben „ohne direkte Gegenleistung des Staates“<sup>10</sup> stehen auf der anderen Seite und werden als Steuern bezeichnet. Die herrschende Lehre unterteilt hier noch weiter zwischen den Steuern als solchen, die nur in der Höhe des öffentlichen Finanzbedarfes erhoben werden dürfen und den Lenkungsabgaben, bei denen diese Voraussetzung fehlt.<sup>11</sup>

### ***II. Gesetzliche Grundlagen***

Gestützt auf das Legalitätsprinzip nach Art. 5 Abs. 1 BV bedarf die Erhebung von Steuern einer gesetzlichen Grundlage. Das Bundesgericht verlangt für öffentliche Abgaben zudem eine „Grundlage in einem formellen Gesetz“.<sup>12</sup>

#### **1. Bund**

Der Bund darf also nur Steuern erheben, wo ihn die Bundesverfassung explizit dazu ermächtigt. Dies sind die direkten Bundessteuern (Art. 128 BV), die Mehrwertsteuer (Art. 130 BV), besondere Verbrauchssteuern (Art. 131 BV) sowie Stempel- und Verrechnungssteuern (Art. 132 BV).

Der Bund stützt seine Kompetenz zur Erhebung der direkten Steuern auf Art. 128 Abs. 1 BV. Diese Kompetenz ist befristet bis Ende 2020 (siehe Übergangsbestimmung in Art. 196 Ziff. 13 BV).

Die Bundesverfassungen von 1848 und 1874 kannten die Erhebung von Steuern auf Bundesebene noch nicht. Die Bundesaufgaben wurden aus Erträgen und Zinsen finanziert (siehe Art. 39 BV-1848 und Art. 41 BV-1874). Erst im ersten Weltkrieg wurde 1915 die erste Bundessteuer, die Kriegssteuer, erhoben, die als einmalig vorgesehen war<sup>13</sup>, jedoch 1919 verlängert wurde.<sup>14</sup> Bis 1926 konnten so die durch den Krieg entstandenen Schulden wieder

---

<sup>9</sup> HÖHN/WALDBURGER, Tabelle 1-1, S. 4.

<sup>10</sup> HÖHN/WALDBURGER, Tabelle 1-1, S. 4.

<sup>11</sup> Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 5.

<sup>12</sup> BGE 126 I 180 ff., 182 E. 2a.

<sup>13</sup> BB 1915, S. 2.

<sup>14</sup> BB 1919, S. 304.



abgetragen werden. Die grosse Weltwirtschaftskrise von 1929 bis in die späten Dreissiger führte aber zu einem neuerlichen Defizit, sodass ab 1934 eine ausserordentliche Eidgenössische Krisenabgabe erhoben wurde, welche „in zweijährigen Perioden während sechs Jahren“<sup>15</sup> erhoben wurde. Diese Massnahmen wurden 1936 verlängert.<sup>16</sup> Der Bundesrat wollte die Erhebung von Steuern in Krisensituationen (sog. Fiskalnotrecht) nun aber auf eine verfassungsrechtliche Grundlage stützen, weshalb er eine Verfassungsänderung vorschlug, die von Volk und Ständen angenommen wurde.<sup>17</sup> Diese erlaubte die Erhebung der Krisenabgabe bis spätestens 1941. Die durch den zweiten Weltkrieg anfallenden zusätzlichen Aufwendungen für das Militär und die daraus entstehenden Schulden sollten 1940 durch die Erhebung einer Wehrsteuer gedeckt werden.<sup>18</sup> Es kam aber nie zu einer Volksabstimmung, weil der Bundesrat die Wehrsteuer aus Dringlichkeitsgründen mittels Notrecht erhob.<sup>19</sup>

Erst 1950 wurden die Steuern wieder mit verfassungsmässigen Regelungen erhoben. Dies begann mit einem bis 1954 befristeten Bundesbeschluss.<sup>20</sup> Es folgten Finanzordnungsbeschlüsse, die diese Frist immer wieder verlängerten bis 1958<sup>21</sup>, 1964<sup>22</sup>, 1974<sup>23</sup> (hier erfolgte zudem die Umbenennung in „direkte Bundessteuer“), 1982<sup>24</sup>, 1994<sup>25</sup> und 2006<sup>26</sup>. Heute gilt die durch den Bundesbeschluss über die Neuordnung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen verlängerte und bereits oben erwähnte Frist bis Ende 2020.<sup>27</sup>

## 2. Kantone

Nach Art. 3 BV sind die Kantone souverän, sofern sie „nicht durch die Bundesverfassung beschränkt“ werden. Sie erfüllen alle Aufgaben, „die nicht dem Bund übertragen sind.“ Dieser hingegen beschränkt sich auf ebendiese (Art. 42 Abs. 1 BV). Erlässt er in seinem Kompetenzbereich Bundesgesetze oder -verordnungen, so gehen diese entgegenstehendem kantonalem Recht vor (sog. derogatorische Kraft, Art. 49 Abs. 1 BV).

---

<sup>15</sup> BB 1933, S. 842.

<sup>16</sup> BB 1936, S. 17.

<sup>17</sup> Botschaft 1938, S. 1103.

<sup>18</sup> BB 1940, S. 432 ff.

<sup>19</sup> Auskunft der Bundeskanzlei vom 3. Januar 2006, vgl. BRB 1947, S. 1947.

<sup>20</sup> BB 1950, S. 31 ff.

<sup>21</sup> BB 1953, S. 253 ff.

<sup>22</sup> BB 1958, S. 238 ff.

<sup>23</sup> BB 1963, S. 817 ff.

<sup>24</sup> BB 1971, S. 486 ff.

<sup>25</sup> BB 1981, S. 561 ff.

<sup>26</sup> BB 1993, S. 876 ff.

<sup>27</sup> BB 2004, S. 1363 ff.

Kantone und Gemeinden dürfen nach Art. 134 BV keine „gleichartigen Steuern“ wie der Bund erheben (sog. Prävalenz der Bundessteuer). Die Einkommen von natürlichen Personen, welche Gegenstand der späteren Überprüfung sein werden, sind von den direkten Bundessteuern erfasst (Art. 128 Abs. 1 lit. a BV). Man könnte daher annehmen, dass die Kantone keine solchen Steuern erheben dürfen, sind diese doch als „gleichartig“ zu bewerten.

Das Verbot, gleichartige Steuern zu erheben, beschränkt sich jedoch nur auf diejenigen Steuern, für welche die Erhebung durch die Kantone ausdrücklich verboten wird.<sup>28</sup> Die Bundesverfassung schliesst eine kantonale Besteuerung in Art. 134 BV einzig für die direkte Bundessteuer nicht aus. Daraus folgt, dass die Erhebung von Steuern auf das Einkommen von natürlichen Personen durch die Kantone zulässig ist.

## **C. Aktuelle Entwicklungen**

### ***I. Bundesgerichtliche Rechtsprechung***

#### **1. Beschwerde gegen den Kanton Appenzell Ausserrhoden<sup>29</sup>**

Der erste Entscheid des Bundesgerichtes über einen degressiven Einkommenssteuertarif sollte aufgrund einer staatsrechtlichen Beschwerde gegen den Kanton Appenzell Ausserrhoden fallen. Die Stimmbürger hatten am 21. Mai 2006 das „Gesetz über die Verwendung der ausserordentlichen Nationalbankgewinne (Nationalbankgold-Gesetz)“ angenommen.

Die Beschwerde ist aber als gegenstandslos abgeschrieben worden, da die Abstimmung wegen Verletzung der Einheit der Materie, welche in einer anderen Beschwerde gerügt wurde, aufgehoben wurde. Das Bundesgericht fällt daher hier keinen Entscheid zum degressiven Steuertarif.

#### **2. Beschwerden gegen den Kanton Obwalden**

Gegen das Steuergesetz des Kantons Obwalden wurden gleich zwei Beschwerden eingereicht. Die erste stammte von einem Zürcher Biobauern und wurde abgelehnt, da dieser keine Beschwerdelegitimation hatte.<sup>30</sup>

Für viel Aufsehen sorgte die zweite Beschwerde. Es fand sich niemand im Kanton, der gegen das Gesetz Beschwerde einreichen wollte, aus Angst vor Repressalien. Dies führte dazu, dass

---

<sup>28</sup> Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 88 f.; FISCHER/WALKER/PIFKO, S. 35.

<sup>29</sup> Beschluss 2P.167/2006 vom 24. Oktober 2006, vgl. NZZ, 4./5. November 2006, Nr. 257, S. 19.

<sup>30</sup> Urteil des Bundesgerichts 2P.57/2006 vom 9. März 2006, vgl. NZZ, 23. März 2006, Nr. 69, S. 14.

Nationalrat Josef Zisyadis formell nach Obwalden zog, um dort publizitätswirksam klagen zu können. Schlussendlich fanden sich doch zwei Personen, die sich als Beschwerdeführer zur Verfügung stellten. Die Beschwerde ist noch hängig.<sup>31</sup>

## ***II. Volksinitiative „Für faire Steuern“<sup>32</sup>***

Noch bevor das Bundesgericht darüber entschieden hat, ob ein degressiver Steuersatz verfassungskonform ist, wurde von der SP Schweiz eine eidgenössische Volksinitiative mit dem Titel „Für faire Steuern. Stopp dem Missbrauch beim Steuerwettbewerb (Steuergerechtigkeits-Initiative)“ lanciert. Sie hat die Vorprüfung bestanden, die Sammelfrist läuft nun bis am 21. Mai 2008.

Die Initiative richtet sich gegen den Steuerwettbewerb im Gesamten und möchte zu diesem Zweck in Art. 129 Abs. 2<sup>bis</sup> die Mindestsätze für die Besteuerung der natürlichen Personen ab einem Einkommen von 250'000 Franken und einem Vermögen von 2 Millionen Franken festsetzen (lit. a-c). Zudem soll ein degressiver Steuertarif explizit verboten werden (lit. d).

## **D. Die Frage der Verfassungsmässigkeit**

### ***I. Verfassungsrechtliche Normen***

#### **1. Rechtsgleichheitsgebot, Art. 8 Abs. 1 BV**

Das Rechtsgleichheitsgebot „garantiert in allgemeiner Weise die Gleichbehandlung der Menschen durch alle staatlichen Organe.“<sup>33</sup> Verletzt wird dieses Gebot, „wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt“<sup>34</sup> wird.

Nach dem Steuergesetz des Obwaldens werden alle Personen mit gleich hohem Einkommen nach dem gleichen Steuersatz besteuert. Es liegt hier keine Ungleichbehandlung vor.

#### **2. Willkürverbot, Art. 9 BV**

Das Bundesgericht ist sich bewusst, dass es praktischerweise nicht möglich ist, die Bürger genau gleich zu behandeln und betrachtet es daher als zulässig, wenn eine Schematisierung

---

<sup>31</sup> Vgl. NZZ am Sonntag, 29. Januar 2006, S. 16.

<sup>32</sup> Vgl. BBl 2006 9101.

<sup>33</sup> MÜLLER, S. 396 f.

<sup>34</sup> BGE 124 I 289 ff., 292 E. 3b.

stattfindet.<sup>35</sup> Es bejaht daher einen Verstoss gegen das Willkürverbot erst, wenn der Kanton eine Besteuerung vornimmt, „die sich nicht vernünftig begründen lässt, die unhaltbar und damit in den meisten Fällen geradezu willkürlich ist.“<sup>36</sup> Damit beschreibt es auch gerade, was Willkür eigentlich ist, nämlich ein Verhalten, welches mit vernünftigen Argumenten nicht nachvollziehbar ist.<sup>37</sup> Es muss „im Widerspruch zur allgemeinen Gerechtigkeitsordnung“<sup>38</sup> stehen.

Die Obwaldner Behörden haben mit dem neuen Steuergesetz nicht nur die Steuersätze für höhere, sondern auch für tiefe und mittlere Einkommen gesenkt. Mit der im Vergleich stärkeren Entlastung sollen Reiche (und finanzkräftige Unternehmen) in den Kanton gelockt werden. Die so erwirtschafteten zusätzlichen Steuereinnahmen sollen die Ausfälle kompensieren. Durch Mehreinnahmen, die über die Kompensation hinausgehen, sollen in einem späteren Schritt die tieferen und mittleren Einkommen noch weiter entlastet werden.<sup>39</sup>

Diese Erläuterungen zeigen, dass hinter dem degressiven Steuersatz eine Strategie steht<sup>40</sup>, die sich durchaus vernünftig begründen lässt. Es ist zudem anzufügen, dass die Steuervorlage mit einem überaus deutlichen Mehr von 86,3 % vom Obwaldner Stimmvolk angenommen wurde. Es ist daher nicht anzunehmen, dass die Betroffenen die Degression als besonders ungerecht empfinden und ein Verstoss gegen das Willkürverbot folglich abzulehnen.

### **3. Grundsätze der Besteuerung, Art. 127 Abs. 2 BV**

Die Bundesverfassung zählt als Grundsätze der Besteuerung drei Prinzipien auf, die zum Tragen kommen, sofern es die Art der Steuer erlaubt. Die Einkommenssteuer ist dabei als solche Steuer zu qualifizieren, denn gerade sie zeigt ja – zusammen mit dem Vermögen – die finanzielle Potenz auf und erlaubt so eine ihr angemessene Besteuerung.<sup>41</sup>

#### **a) Grundsatz der Allgemeinheit**

Dieses Prinzip verbietet es, „dass einzelne Personen oder Personengruppen trotz im Wesentlichen gleichen tatsächlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten von der Besteuerung ausgenommen werden.“<sup>42</sup> Es ergibt sich aus dem Rechtsgleichheitsprinzip.<sup>43</sup>

---

<sup>35</sup> Vgl. MARANTELLI-SONANINI, S. 165 f.

<sup>36</sup> Urteil 2P.1/1998 vom 23. Dezember 1998, in: StR 54/1999, S. 416.

<sup>37</sup> MÜLLER, S. 467 ff.

<sup>38</sup> REICH, Steuerdegression, S. 695.

<sup>39</sup> Vgl. Abstimmungszeitung, S. 3 ff.

<sup>40</sup> Vgl. auch REICH, Steuerdegression, S. 717 f.

<sup>41</sup> Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 298.

<sup>42</sup> Urteil des Bundesgerichts 2P.168/2002 vom 25. November 2002, E. 5.1.

Der Kanton Obwalden nimmt niemanden von der Steuerpflicht aus, sondern hat lediglich den Steuersatz für höhere Einkommen degressiv ausgestaltet. Der Grundsatz der Allgemeinheit ist nicht verletzt.

**b) Grundsatz der Gleichmässigkeit**

Das Prinzip der Gleichmässigkeit besagt, dass „Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten“ sind und „wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlicher Steuerbelastung führen“ müssen.<sup>44</sup> Dies entspricht dem Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV, wurde bereits oben behandelt und ein Verstoß verneint. Daher wird hier nicht mehr darauf eingegangen.

**c) Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**

Diese Regel verlangt, „dass grundsätzlich alle Personen nach Massgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an die Kosten des Aufwands für das Gemeinwohl beitragen.“<sup>45</sup>

Es wird im Folgenden die Frage zu beantworten sein, ob ein degressiver Steuertarif diesem Leistungsfähigkeitsprinzip genügend Rechnung trägt. Zuerst ist hierbei festzuhalten, dass nur ein Teil des Steuertarifes degressiv ist. Dieser verläuft bis 300'000 Franken progressiv und ab 1'000'000 Franken proportional. Zu prüfen ist demnach nur der Bereich von 300'000 bis 1'000'000 Franken, welcher degressiv verläuft.

**(1) Historische Betrachtung**

Die Materialien sagen relativ wenig darüber aus, wie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu definieren ist. Sie war im Entwurf des Bundesrates gar nicht vorhanden.<sup>46</sup> Erst die Verfassungskommission des Nationalrates fügte einen Absatz 1<sup>bis</sup> hinzu: „Dabei sind insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten.“<sup>47</sup> Insbesondere GIAN-RETO PLATTNER setzte sich im Ständerat dafür ein, mit der Bemerkung, dass wir es gewohnt seien, unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip „einen überproportionalen Steuertarif, also einen progressiven, zu verstehen.“<sup>48</sup> Daraus aber eine zwingende Progression herzuleiten, würde zu weit führen, denn er zog daraufhin seinen Antrag zurück um eine Überarbeitung zu

---

<sup>43</sup> Vgl. VALLENDER/WIEDERKEHR, Rz. 8.

<sup>44</sup> BGE 114 Ia 221ff., 224 E. 2c.

<sup>45</sup> Urteil des Bundesgerichts 2P.168/2002 vom 25. November 2002, E. 5.1.

<sup>46</sup> Botschaft 1998, S. 616.

<sup>47</sup> Entwurf NR, S. 407.

<sup>48</sup> AB BV-Reform, S. 187.

ermöglichen. Aus den parlamentarischen Verhandlungen ging schliesslich die heutige Formulierung hervor, nach der diese Grundsätze nicht für alle Steuern verbindlich erklärt werden.<sup>49</sup>

Die heute geltenden Grundsätze wurden erst durch bundesgerichtliche Rechtsprechung über das Gleichbehandlungsgebot nach Art. 4 Abs. 1 BV-1874 entwickelt und standen nicht in der Verfassung von 1874. Hingegen wurde bereits bei der Kriegssteuer 1915 und deren Verlängerung 1919 festgehalten: „Der Steuersatz ist progressiv“.<sup>50</sup> Der Bundesrat hatte sich dazu entschieden, nachdem er feststellte, dass die Progression „in allen modernen Steuersystemen Geltung“<sup>51</sup> hat. Auch bei der ausserordentlichen Eidgenössischen Krisenabgabe von 1934 wurde am Grundsatz „Die Abgabesätze sind progressiv“ festgehalten.<sup>52</sup> Die Argumentation dafür findet sich bei der Warenumsatzsteuer: „Sozialen Gesichtspunkten wird damit sehr weitgehend Rechnung getragen; die grössere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bezüger höherer Einkommen schärfer zu erfassen, ist Aufgabe der Progression bei den direkten Steuern.“<sup>53</sup> Und bei der Botschaft zu Art. 41<sup>ter</sup> BV-1874 schrieb der Bundesrat: „Die Vorschrift, die Steuer sei nach einem progressiven Tarif zu bemessen, gewährleistet die Belastung der Steuerpflichtigen nach ihrer persönlichen Leistungsfähigkeit.“<sup>54</sup> Daraus schliessend ist in der Steuerrechtslehre heute die Ansicht verbreitet, dass ein solcher Tarif progressiv sein muss.<sup>55</sup> Verfassungsrechtler ergänzen, dass die Progression vom Bundesgericht zumindest nicht ausgeschlossen wird<sup>56</sup>, der Steuertarif aber mindestens proportional sein muss.<sup>57</sup> Auch das Bundesamt für Justiz stützt dies in einem Gutachten.<sup>58</sup>

Nun ist aber auch die Entwicklung in den Kantonen zu beachten. Erst 1970 führte der Kanton Glarus als letzter die Progression ein, nachdem Basel-Stadt dies bereits 1840 getan hatte.<sup>59</sup> Dies zeigt, dass sich der Steuertarif über mehrere Jahrzehnte in unterschiedlicher Weise entwickeln kann, ohne dass daraus ein in Stein gemeisseltes Modell entsteht, auch wenn dieses über längere Zeit unbestritten war. Es muss möglich sein, neue Wege zu gehen, auch

---

<sup>49</sup> BB 1998, S. 191.

<sup>50</sup> BB 1915, S. 2.

<sup>51</sup> Botschaft 1915, S. 159.

<sup>52</sup> BB 1933, S. 842.

<sup>53</sup> BBl 1957 I 505, S. 572.

<sup>54</sup> Botschaft 1957, S. 619.

<sup>55</sup> Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 297; HÖHN/WALDBURGER, § 4 Rz. 76; OBERSON, § 3 Rz. 29; REICH, Leistungsfähigkeit, S. 14 f.

<sup>56</sup> Vgl. BGE 114 Ia 221 ff., 225 E. 2c.

<sup>57</sup> Vgl. AUBERT, Rz. 10; VALLENDER/WIEDERKEHR, Rz. 18.

<sup>58</sup> VPB 51/1987 Nr. 61.

<sup>59</sup> Vgl. LOCHER, S. 121.

wenn diese in der Vergangenheit nie zur Diskussion standen. Daher kann meines Erachtens aus der Geschichte nicht zwingend geschlossen werden, dass der Steuertarif progressiv verlaufen muss.

## (2) *Sozial- und wirtschaftspolitische Betrachtung*

Die Progression wird des Weiteren mit dem „Sozialstaatsprinzip“ begründet. Sie folge aus der sozialen Gerechtigkeit und führe zu einer fairen Vermögensumverteilung.<sup>60</sup> Im Sinne der Gleichmässigkeit müsse jeder Steuerpflichtige einer subjektiven Belastung unterzogen werden.<sup>61</sup> Zudem muss nach HÖHN eine kontinuierliche Progression vorliegen, die „weder ‚Sprünge‘ noch Knicke enthalten“<sup>62</sup> darf, damit das Leistungsfähigkeitsprinzip erfüllt wird.

Dem ist entgegenzuhalten, dass „sich nicht aus dem Gleichheitssatz ableiten (lässt), um wie viel die Steuer zunehmen soll“.<sup>63</sup> Ausserdem hält das Bundesgericht fest, dass Gerechtigkeit ein relativer Begriff ist, „der sich mit den politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen wandelt“.<sup>64</sup> Ebenso lässt „sich aus Art. 4 BV(-1874) keine bestimmte Methode der Besteuerung ableiten“ und hängt der Steuertarif „von politischen Wertungen“ ab.<sup>65</sup> Auch wenn jemand prozentual weniger Steuern zahlt, wird die absolute Summe des Steuerbetrages immer noch über derjenigen einer Person mit niedrigerem Einkommen liegen, sofern die Degression nicht zu stark verläuft (wobei hier anzumerken ist, dass die direkte Bundessteuer die Degression sowieso abschwächt). Würde man nun aber auf einem progressiven Steuersatz beharren, so würden Reiche – welche in der Regel sehr mobil sind – im Falle zu starker Steuerbelastung ins Ausland abwandern und die Kantone dadurch Geld verlieren. Kompensieren müssten sie dies bei den Steuerzahlern mit mittleren und hohen Einkommen, welche nicht so mobil sind. In diesem Falle von Gerechtigkeit zu sprechen, wäre meiner Ansicht nach nicht angebracht. Im Übrigen wird der progressive Tarif in neuerer und ausländischer Literatur „als leistungshemmend und gar ungerecht“ angesehen.<sup>66</sup> Hingegen ist vorgesehen, die erzielten Mehrerträge zweckgebunden zu Gunsten von Steuersenkungen bei den tiefen und mittleren Einkommen einzusetzen.<sup>67</sup> Auch diese Entlastung ist eine Gerechtigkeit, die sich einfach nicht so rasch erkennen lässt.

<sup>60</sup> Vgl. TIPKE/LANG, § 4 Rz. 194 ff..

<sup>61</sup> Vgl. Reich, Leistungsfähigkeit, S. 15.

<sup>62</sup> HÖHN, S. 249.

<sup>63</sup> LOCHER, S. 120.

<sup>64</sup> BGE 114 Ia 321 ff., in: Pra 78 Nr. 160, S. 539 E. 3a.

<sup>65</sup> BGE 99 Ia 638 ff., 653 E. 9.

<sup>66</sup> Vgl. HINNY, S. 65; REICH, Steuerdegression, S. 708 f.

<sup>67</sup> Abstimmungszeitung, S. 7.

Auch der Argumentation von HÖHN muss widersprochen werden. Bereits heute sind Knicke vorhanden, nämlich nach der Nullstufe (Ende des steuerfreien Betrags) und wenn der Übergang von progressivem zu linearem Tarif stattfindet. Hier wurden keine Bedenken angemeldet, weshalb nicht ersichtlich ist, wieso dies nicht auch bei einem Übergang zu einem degressiven Tarif möglich sein soll.

### (3) *Abwägung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit anderen Zielen*

Das Wort „insbesondere“ in Art. 127 Abs. 2 BV zeigt, dass auch andere Grundsätze betrachtet werden können und sollen, namentlich wirtschafts- und sozialpolitische Ziele.<sup>68</sup> Dies geht aus der Diskussion der Verfassungskommission hervor. Eine Erweiterung führt aber unweigerlich dazu, dass sich diese Ziele widersprechen können. Daraus folgt, dass eine Abwägung zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip gegenüber anderen Interessen stattzufinden hat. Ein anderes Ziel als die Finanzierung der Staatstätigkeit (sog. ausserfiskalisches Ziel) muss aber notwendig, geeignet und erforderlich sein.<sup>69</sup>

LOCHER kommt zum Schluss, dass ein solches Alternativinteresse Verfassungsrang haben muss, weil die Abwägung zwischen einem Verfassungsprinzip und einem niederrangigeren Ziel nicht zulässig ist.<sup>70</sup> Die Formulierung „insbesondere“ und das Protokoll der Verfassungskommission schliessen dies hingegen nicht aus.<sup>71</sup> Und auch die praktizierte Umverteilung (siehe oben) ist in der Verfassung nicht vorgeschrieben und wäre demnach ein nicht zulässiges Ziel.

Die Progression verfolgt primär wirtschaftliche und soziale Ziele. Diese müssen nun also *notwendig* sein. Der Kanton Obwalden gilt als finanzschwache Randregion und hatte aufgrund der hohen Steuern Abwanderungen Vermögenger zu beklagen.<sup>72</sup> Als Landkanton ist diese Entwicklung fatal, denn er kann als Kompensation nicht Zentrumsleistungen bieten, wie eine Stadt dies tut. Die beste Möglichkeit, an Standortattraktivität zu gewinnen, sind daher Steuersenkungen. Diese können aber nicht ohne Einnahmeausfälle finanziert werden.

---

<sup>68</sup> REICH, Steuerdegression, S. 703.

<sup>69</sup> Vgl. HINNY, S. 67.

<sup>70</sup> Vgl. LOCHER, S. 126 f.

<sup>71</sup> Protokoll der Verfassungskommission, Sitzung vom 17. Oktober 1997, S. 96 ff., vgl. HINNY, S. 67.

<sup>72</sup> Vgl. REICH, Steuerdegression, S. 717; Cash, 3. August 2006, Nr. 31, S. 30; Tages-Anzeiger, 8. August 2006.



Wie erste Auswertungen zeigen, ist der degressive Steuertarif *geeignet*, Reiche zu einem Wohnsitzwechsel in den Kanton zu bewegen und dadurch die Finanzierung von Steuersenkungen für niedrige und mittlere Einkommen sicherzustellen.<sup>73</sup>

Die Frage, ob der degressive Steuertarif *erforderlich* ist, ist weitaus schwieriger zu beantworten. Zwar stehen zur Steigerung der Standortattraktivität durchaus andere Mittel zur Verfügung. Dies wurde von den Obwaldner Behörden auch erkannt und zusätzliche Massnahmen im Bereich der Raumplanung oder des Marketings ergriffen.<sup>74</sup> Der Effekt wäre aber ohne Steuersenkungen nicht derselbe. Der Konkurrenzkampf zwischen den Kantonen ist hart und nur mit innovativen Methoden vermag man Neuzuzüger zu gewinnen. Und das Portemonnaie ist bei der Wohnsitzwahl nun einmal ein entscheidender Faktor. Meines Erachtens ist die Erforderlichkeit daher zu bejahen.

#### **4. Weitere Normen**

Bei der Besteuerung können auch die Eigentumsgarantie, die Wirtschaftsfreiheit oder die Glaubens- und Gewissensfreiheit eine Rolle spielen.<sup>75</sup> Diese sind aber hier nicht von Belang und werden daher nicht näher betrachtet.

## ***II. Bundesgesetzliche Konkretisierungen***

### **1. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)**

Im Gesetz werden die Einkommenssteuertarife für die direkte Bundessteuer festgelegt. Diese sind progressiv. Daraus könnte sich folgern lassen, dass ein solcher analog auch für die kantonalen Steuern zu gelten hat. Dies würde jedoch der Steuerhoheit der Kantone widersprechen, die nur durch verfassungs- und grundrechtliche Bestimmungen eingeschränkt werden darf.<sup>76</sup>

### **2. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)**

Den Kantonen wird vorgeschrieben, welche direkten Steuern sie erheben müssen, darunter die Einkommenssteuer für natürliche Personen (Art. 2). Jedoch finden sich keine Regelungen über den Steuertarif.

---

<sup>73</sup> Vgl. baz, 18. Dezember 2006, S. 5.

<sup>74</sup> Vgl. REICH, Steuerdegression, S. 717.

<sup>75</sup> Vgl. MARANTELLI-SONANINI, S. 166 f.

<sup>76</sup> Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 49.

Art. 5 StHG erlaubt für neu gegründete Unternehmen Steuererleichterungen über einen Zeitraum von 10 Jahren, sofern dies den „wirtschaftlichen Interessen des Kantons“ dient. Daraus lässt sich schliessen, dass besondere Massnahmen zur Förderung der Ansiedlung von Steuerpflichtigen wenn nicht begrüsst so zumindest akzeptiert werden. Auch für natürliche Personen müsste dies folglich zugelassen sein.

## **E. Fazit**

Was unter Gerechtigkeit zu verstehen ist, ist eine politische Wertung. Das Obwaldner Stimmvolk hat diese Wertung mit einem deutlichen Mehr von 86,3 Prozent vorgenommen.<sup>77</sup> Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach Art. 127 Abs. 2 BV schliesst einen degressiven Steuersatz auf den ersten Blick zwar aus, bei genauerem Hinsehen lässt sich aber erkennen, dass die Kantone durchaus einen gewissen Spielraum haben, um auch andere Grundsätze und Ziele zu verfolgen.

Die Steuerhoheit der Kantone hat in der Schweiz einen hohen Stellenwert und es ist im Interesse des Bundes und der anderen Kantone, wenn die finanzschwächeren Kantone innovative Wege suchen, um finanziell handlungsfähig zu bleiben. Sie bleiben so selbständig und werden nicht von den Beiträgen aus dem Finanzausgleich abhängig. Dadurch werden Bund und Kantone entlastet. Auch wenn dem einen oder anderen Kanton so ein reicher Steuerzahler abhanden kommen könnte, überwiegt der positive Effekt. Oft kommen Neuzuzüger aber sowieso aus dem Ausland.

Ein degressiver Steuersatz ist, wenn er sorgfältig eingebettet wird in ein Paket von wirtschaftlichen und sozialen Förderungsmassnahmen, ein durchaus geeignetes Mittel zur besseren Positionierung im Steuerwettbewerb und lässt sich meines Erachtens mit der Verfassung vereinbaren.

---

<sup>77</sup> Amtsblatt des Kantons Obwalden vom 15. Dezember 2005, Nr. 50, S. 1542.