

erschienen in:

"Rechtliche Rahmenbedingungen des Wirtschaftsstandortes Schweiz",
Festschrift 25 Jahre juristische Abschlüsse an der Universität St. Gallen (HSG).
Hrsg. Rechtswissenschaftliche Abteilung der Universität St. Gallen (HSG),
Band XVII, Dike Verlag, 2007, S. 367-378.

http://www.dike.ch/buchshop/product_info.php?products_id=472

Schranken des Steuerföderalismus

ULRICH CAVELTI

Inhaltsübersicht

I.	Verfassungsrechtliche Schranken	367
1.	Die Finanzverfassung	367
a)	Ausgangspunkt: Art. 3 BV	367
b)	Ausschliessliche Bundeskompetenzen	368
c)	Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung	368
d)	Finanzausgleich	369
2.	Die Steuerharmonisierung im Besonderen	369
a)	Zweck und Tragweite der Harmonisierung	369
b)	Autonomiebeschränkung durch das harmonisierte Recht	370
c)	Durchsetzung der Steuerharmonisierung	371
d)	Die Tragweite von Art. 129 Abs. 3 BV	371
3.	Grundsätze der Besteuerung	372
II.	Politische Schranken des Steuerföderalismus?	375
1.	«Schädlicher» Steuerwettbewerb?	375
2.	Spielregeln	377
a)	Kontrollkommission Steuerharmonisierungsgesetz	377
b)	Steuererleichterungen bei Neuansiedlungen	377
c)	Pauschalbesteuerung	377
d)	Beispiel: Teilbesteuerung der Dividenden	378
3.	Schlussbemerkung	378

I. Verfassungsrechtliche Schranken

1. Die Finanzverfassung

a) Ausgangspunkt: Art. 3 BV

Nach Art. 3 BV sind die Kantone «souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist; sie üben alle Rechte aus, die nicht dem Bund übertragen sind». Die Kompetenz der Kantone zum Erlass von Steuersätzen der Einkom-

menssteuer ergibt sich somit aus der kantonalen Souveränität¹. Der Wortlaut von Art. 3 BV lässt es zu, dass Aufgaben von Bund und Kantonen wahrgenommen werden. Ausschliessliche Bundeskompetenzen sind die Ausnahme, im Regelfall haben Bund und Kantone konkurrierende oder parallele Kompetenzen². Der Schweizerische Verfassungsgeber hat sich bezüglich der Verteilung der Steuerhoheit zwischen Bund und Kantonen für die direkten Steuern dem Grundsatz nach für ein Parallelsystem entschieden, wonach sowohl dem Bund als auch den Kantonen Gesetzgebungskompetenz auf diesem Gebiet zukommt³. Im föderalistischen Staatsaufbau ist die Finanzautonomie der Kantone einer der wichtigsten Grundpfeiler ihrer Souveränität.

b) Ausschliessliche Bundeskompetenzen

Die Autonomie der Kantone im Steuerbereich wird durch eine Reihe von ausschliesslich dem Bund vorbehaltenen Steuern beschränkt. Dem Bund vorbehalten sind die Mehrwertsteuer (Art. 130 BV), die besonderen Verbrauchssteuern auf Tabak, gebrannten Wassern, Bier, Automobilen, Mineralölen, Erdgas und Treibstoffen (Art. 131 BV), die Stempel- und Verrechnungssteuer (Art. 132 BV) sowie die Zölle (Art. 133 BV). Art. 134 BV hält zudem ausdrücklich fest, dass das, was die Bundesgesetzgebung als Gegenstand der Mehrwertsteuer, der besonderen Verbrauchssteuern, der Stempelsteuer und der Verrechnungssteuer bezeichnet oder für steuerfrei erklärt, die Kantone und Gemeinden nicht mit gleichartigen Steuern belasten dürfen.

c) Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung

Art. 127 Abs. 3 BV untersagt die interkantonale Doppelbesteuerung. Das Doppelbesteuerungsverbot beschränkt die Steuerautonomie der Kantone, wenn natürliche oder juristische Personen zu mehreren Kantonen steuerrechtliche Anknüpfungspunkte besitzen. Es hat den Charakter eines verfassungsmässigen Rechts und basiert weitgehend auf Richterrecht⁴. Daneben enthält die Verfassungsbestimmung eine Bundes-

¹ ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des Schweizerischen Steuerrechts*, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 49; FRANCIS CAGIANUT/ULRICH CAVELTI, *Degressive Steuersätze*, FStR 2006, S. 151.

² RAINER J. SCHWEIZER, *St.Galler Kommentar zu Art. 3 BV*, Rz. 15; KLAUS A. VALLENDER, *Verfassungsmässig begrenzte Besteuerungsbefugnisse des Gesetzgebers*, in: Höhn/Vallender, *Steuerrecht im Rechtsstaat*, FS Francis Cagianut, Bern 1990, S. 23.

³ KLAUS A. VALLENDER, *Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen*, ASA 61, S. 263.

⁴ So etwa zur Aufteilung des Steuerbetriffnisses bei der Besteuerung von Kapitaleistungen der 2. und 3. Säule auf die Einkommens- bzw. die Erbschaftssteuer (BGE 130 I 205); zum Schlechterstellungsverbot (BGE 131 I 249); zu den Ausscheidungsverlusten (BGE 131 I 285; 132 I 220); zum Steuerdomizil natürlicher Personen (BGE 131 I 145 E. 4; 132 I 29 E. 4f. («pied-à-terre»); 125 I 458 (Pendler)); aber auch zur Zulässigkeit der Kirchensteuererhebung bei konfessionell gemischter Ehe (BGE 128 I 317).

kompetenz, wonach der Bund die erforderlichen Massnahmen zu treffen hat. Diesem Auftrag ist der Bundesgesetzgeber zumindest teilweise mit dem Steuerharmonisierungsgesetz⁵, insbesondere aber mit dem Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis⁶ nachgekommen.

d) Finanzausgleich

Die Schweizerische Steuerordnung basiert auf dem Wettbewerbsprinzip. Der Finanzausgleich (Art. 135 BV) will das föderale Prinzip und den Steuerwettbewerb nicht behindern, «jedoch durch die Beseitigung gewisser Wettbewerbsverzerrungen für alle Akteure möglichst gleichartige Startbedingungen schaffen und die Unterschiede in der finanziellen Leistungsfähigkeit der Kantone in vertretbaren Grenzen» halten⁷. Er setzt allerdings voraus, dass die Kantone ihre finanziellen Ressourcen ausschöpfen. Nur dann sind die ressourcenstarken Kantone bereit, den Lastenausgleich zu Gunsten der finanzschwachen Kantone zu alimentieren⁸.

2. Die Steuerharmonisierung im Besonderen

a) Zweck und Tragweite der Harmonisierung

Die parallelen Kompetenzen von Bund und Kantonen im Bereiche der direkten Steuern hat zur Folge, dass sie gleichzeitig und unabhängig von dieser Kompetenz Gebrauch machen, was einen Harmonisierungsbedarf auslöst⁹. Adressaten der Steuerharmonisierung sind einerseits die Kantone und Gemeinden, welche durch das Gesetz zur Umsetzung des Harmonisierungsrechts verpflichtet werden. Die Verfassung

⁵ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) (SR 642.14).

⁶ AS 2001, 1050; BBl 2000, 3898.

⁷ Botschaft des Bundesrates vom 14. November 2001 zur Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgaben zwischen Bund und Kantonen (NFA), BBl 2002, 2291 ff., 2308.

⁸ Art. 2 lit. d des Bundesgesetzes über den Finanz- und Lastenausgleich vom 3. Oktober 2003 (Fi-LaG, BBl 2002, 2291).

⁹ Vgl. dazu VALLENDER, Verfassungsmässiger Rahmen (Fn. 3), S. 263 ff.; FRANCIS CAGIANUT, Kommentar aBV zu Art. 42quinquies BV; URS BEHNISCH, St.Galler Kommentar zu Art. 129 BV, Rz. 5 ff.; MARKUS REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, N 23 ff., in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl., Basel 2002; ders., Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62, S. 577 ff.; THOMAS MEISTER, Gedanken zur horizontalen und vertikalen Steuerharmonisierung, ST 67 (1993), S. 297 ff.; DANIELLE YERSIN, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, ASA 69, S. 305 ff.; FERDINAND ZUPPINGER/PETER BÖCKLI/PETER LOCHER/MARKUS REICH, Steuerharmonisierung, Bern 1984; Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, Schriftenreihe der Treuhandkammer, Band 128, Zürich 1994.

verpflichtet aber auch den Bund, sich bei Erlassen über die direkte Bundessteuer an die im Steuerharmonisierungsgesetz festgelegten Grundsätze zu halten.

Gegenstand der Harmonisierung sind die direkten Steuern. Die Harmonisierung erstreckt sich auf die Steuerpflicht, den Steuergegenstand und die zeitliche Bemessung, das Verfahren und das Steuerstrafrecht. Ausgenommen von der Harmonisierungspflicht sind insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge, welche weiterhin allein der kantonalen Hoheit unterliegen (Art. 129 Abs. 2 BV). Die Abgrenzungen zwischen harmonisiertem Recht und verbleibenden kantonalen Autonomiebereichen ist mitunter schwierig. Während zum Beispiel die Umschreibung der Bemessungsgrundlage zum harmonisierten Steuergegenstand gehört, verbleibt die Ausgestaltung des anwendbaren Tarifs im kantonalen Zuständigkeitsbereich. Das Steuerharmonisierungsgesetz ist sodann ein Rahmen- und Grundsatzgesetz. Dies bedeutet, dass den Kantonen trotz Vorliegen eines Bundesgesetzes Spielraum in der Ausgestaltung verbleibt. Dieser ist umso grösser, je mehr der Bundesgesetzgeber mit unbestimmten Rechtsbegriffen operiert, bzw. umso eingeschränkter, je detaillierter der Konkretisierungsgrad im Bundesgesetz ist¹⁰.

b) Autonomiebeschränkung durch das harmonisierte Recht

VALLENDER bezeichnet die Eingrenzung der Finanzautonomie der Kantone durch die Finanzordnung des Bundes, insbesondere durch die Steuerharmonisierung, als beachtlich¹¹. Das Bundesgericht hat durch seine Rechtsprechung die Tragweite der Harmonisierungsbestimmungen der Verfassung und des Steuerharmonisierungsgesetzes konkretisiert. So hat es z.B. festgestellt, dass nach Art. 23 Abs. 1 StHG die Aufzählung der Steuerbefreiungsgründe abschliessend ist und zwingenden Charakter besitzt. Ebenfalls abschliessend sind die in Art. 9 Abs. 1 und 2 StHG enthaltenen Regelungen betreffend Gewinnungskosten und allgemeiner Abzüge¹². Kantonal entgegenstehende Lösungen, seien sie grosszügiger, seien sie einschränkender, sind bundesrechtswidrig¹³. Eine für die ganze Schweiz einheitliche Methode bei der Berechnung der Ersatzbeschaffung leitete das Bundesgericht sodann aus dem Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG und der Problematik bei der Ersatzbeschaffung über die Kantonsgrenzen hinweg ab¹⁴. Bezüglich der Auslegung von Art. 11 Abs. 1 StHG stellte das Gericht fest, dass für Alleinerziehende die genau gleiche Ermässigung in der steuerlichen Belastung Platz zu greifen habe wie für verheiratete Personen. Dieser Ent-

¹⁰ ULRICH CAVELTI/KURT STALDER, Der Steuerföderalismus hält den Staat fit, NZZ vom 21. Februar 2007, Nr. 43, S. 17.

¹¹ VALLENDER, Verfassungsmässiger Rahmen (Fn. 3), S. 266.

¹² BGE 128 II 56 E. 5, 62.

¹³ BGE 128 II 66 E. 4 und 5, 70 ff.

¹⁴ BGE 130 II 202 E. 4 f., 208 ff.

scheid erging, obwohl die Tarifhoheit anerkanntermassen bei den Kantonen liegt¹⁵. Auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht zwingt das Bundesgericht die Kantone zur Harmonisierung, indem die Kantone für die Beurteilung für Beschwerden nach StHG und DBG dieselben Rechtsmittelwege vorsehen müssen¹⁶. Die Umsetzung der Steuerharmonisierung wirkt sich somit auch auf tarif- und bemessungsnahen Gegenstände aus und begrenzt den Steuerwettbewerb.

c) Durchsetzung der Steuerharmonisierung

Wie die genannten Beispiele belegen, kann das Bundesgericht kantonale Steuergesetze auf die Harmonisierungskonformität überprüfen und eine Anpassung im Falle der Verletzung durchsetzen. Diese Durchsetzung bleibt aber eine hinkende¹⁷. Nach dem Grundsatz «wo kein Kläger, da kein Richter» werden Vorschriften, die den Steuerpflichtigen begünstigen, nie Gegenstand eines Steuerjustizverfahrens. Derjenige, dem eine Vergünstigung eingeräumt wird, sieht keinen Grund, sich zur Wehr zu setzen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung besitzt die Beschwerdelegitimation lediglich gegen Urteile einer letzten kantonalen Instanz (Art. 73 Abs. 1 und 2 StHG). Es besteht deshalb eine Aufsichtslücke, die nach Ansicht der kantonalen Finanzdirektorenkonferenz (FDK) mittels einer Kontrollkommission geschlossen werden soll¹⁸.

d) Die Tragweite von Art. 129 Abs. 3 BV

Nach Art. 129 Abs. 3 BV kann der Bund Vorschriften gegen ungerechtfertigte steuerliche Vergünstigungen erlassen. Diese Bestimmung findet sich im Artikel über die Steuerharmonisierung. Ihre Tragweite ist, obwohl es sich um eine blossen Nachführung aus der alten Bundesverfassung handelt, nicht klar. Bis zum Inkrafttreten des neuen Finanzausgleichsgesetzes ist einzig Art. 5 des Finanzausgleichsgesetzes vom 19. Juni 1959 relevant: Danach werden Kantone, die ungerechtfertigte Steuerprivilegien gewähren, in die nächst höhere Gruppe der Finanzkraft eingeteilt¹⁹. Das neue Finanzausgleichsgesetz vom 3. Oktober 2003 kennt keine analoge Bestimmung²⁰.

¹⁵ BGE 131 II 697 E. 5.

¹⁶ BGE 130 II 65 E. 6, 75.

¹⁷ Vgl. ULRICH CAVELTI, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierungsgrundsätze, ASA 61, S. 355. ff.; ders., Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung, Gedanken und Möglichkeiten, FStR 2004, S. 106 ff.; ADRIAN KNEUBÜHLER, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, ASA 69, S. 209 ff.; MARKUS REICH, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62, S. 577 ff.; PAUL RICHLI, Schlussbestimmungen, ASA 61, S. 475 ff.; DANIELLE YERSIN, Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64, S. 97.

¹⁸ Vgl. Bericht der Expertenkommission «Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung» vom Juni 2004; Urteil des Bundesgerichts 2A.647/2005 vom 7. Juni 2007.

¹⁹ SR 613.1.

²⁰ BBl 2004, 6953.

Das Konkordat vom 10. Dezember 1948 zwischen den Kantonen der Schweizerischen Eidgenossenschaft über den Ausschluss von Steuerabkommen²¹, dem alle Kantone beigetreten sind, hat nach dem Inkrafttreten des DBG und StHG seine Bedeutung verloren²². Ersetzt wird dieses Konkordat durch Art. 5 und 23 Abs. 3 StHG, wonach neu zuziehenden Unternehmen während maximal zehn Jahren Steuererleichterungen auf Kantons- und Gemeindeebene gewährt werden kann. Art. 129 Abs. 3 BV bezweckt steuerpolitisch die Eindämmung der interkantonalen Steuerkonkurrenz²³. Der Wortlaut der geltenden Verfassungsbestimmung ist weiter gefasst als Art. 42quater aBV. Während die alte Verfassungsbestimmung nur das Einschreiten gegen ungerechtfertigte Steuer-«Abkommen» zuliess, lässt der neue Wortlaut ein Einschreiten gegen ungerechtfertigte, steuerliche «Vergünstigungen» zu. Ob darin eine Grundlage zu sehen ist, das Steuerharmonisierungsrecht auch konsequent, das heisst rechtsgleich über alle Kantone hinweg, nötigenfalls mittels staatsrechtlicher Klage durchzusetzen, ist offen²⁴. Auch lässt sich aus dieser Verfassungsbestimmung nicht unmittelbar entnehmen, wann ungerechtfertigte steuerliche Begünstigungen vorliegen und wann nicht. Indessen sind harmonisierte Steuerordnungen die Voraussetzung für vergleichbare Steuerverhältnisse und damit die unerlässliche Basis für einen sachgerechten Finanzausgleich. Sie tragen auch dazu bei, ungerechtfertigte Steuerkonkurrenz zwischen den Kantonen zu vermeiden und eine gleichmässige Erfassung der verfügbaren Steuerquellen zu gewährleisten²⁵.

3. Grundsätze der Besteuerung

Die in Art. 127 Abs. 2 BV aufgezählten Grundsätze der Besteuerung, nämlich der Grundsatz der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, stehen zwar systematisch unter dem 3. Kapitel «Finanzordnung», doch kommt ihnen Grundrechtsqualität zu²⁶. In seinem neuesten Entscheid zur degressiven Steuerordnung des Kantons Obwalden hält denn auch das Bundesgericht folgerichtig fest, dass auch der kantonale Steuergesetzgeber bei der Ausgestaltung seiner Steuerordnung die Grund-

²¹ SR 671.1.

²² ULRICH CAVELTI, Der Vorrang des Steuerharmonisierungsgesetzes gegenüber dem Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen, FStR 2002, S. 59 ff.

²³ FRANCIS CAGIANUT, Kommentar aBV zu Art. 42quater, Rz. 8.

²⁴ BEHNISCH, St.Galler Kommentar zu Art. 129 BV, Rz. 31.

²⁵ CAGIANUT, Kommentar aBV zu Art. 42quinquies, Rz. 1 mit Hinweis auf ERNST HÖHN, Das schweizerische Steuersystem als bundesstaatliches Problem, ASA 37, S. 12 ff.

²⁶ KLAUS VALLENDER/RENÉ WIEDERKEHR, St.Galler Kommentar zu Art. 127 BV, Rz. 3; MARKUS REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53, S. 16 f.; KLAUS TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, I, Köln 1993, 485 ff.

sätze des Art. 127 BV zu beachten habe²⁷. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden²⁸. Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen in gleichen Verhältnissen in gleicher Weise mit Steuern zu belasten. Wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen müssen zu unterschiedlichen Steuerbelastungen führen²⁹. Das grösste Gewicht kommt dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu³⁰. In horizontaler Hinsicht lässt sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar ableiten, dass Personen und Personengruppen gleicher Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben, Personen mit verschiedenen hohen Einkommen aber unterschiedlich zu belasten sind. Die Vergleichbarkeit ist in vertikaler Richtung erheblich geringer und dem Gesetzgeber steht ein grosser Gestaltungsspielraum zu.

Bereits in der früheren Rechtsprechung hat das Bundesgericht festgestellt, dass die Ausgestaltung des Steuertarifs und damit insbesondere der Verlauf der Progression in besonderem Mass von politischen Wertungen abhängt. Auch die Steuergerechtigkeit sei ein relativer Begriff³¹. Im Obwaldner Urteil führt das Bundesgericht sodann aus, dass Gerechtigkeit im Steuerrecht vor allem eine Frage der Verteilungsgerechtigkeit im Sinne der aristotelischen *iustitia distributiva* sei. Es gehe um die gerechte Zuteilung der Lasten und Ansprüche unter den Mitgliedern der Gemeinschaft. Aus der Chancengleichheit als Staatsziel nach Art. 2 Abs. 3 BV lasse sich zudem mindestens entnehmen, dass der Staat durch sein Handeln keine ungleichen Chancen bewirken soll und ohnehin bestehende Ungleichheiten nicht verschärfen dürfe. Daher müsse sich die Ausgestaltung des Tarifverlaufs nicht nur an die Grundrechte, wie die Eigentumsgarantie und Wirtschaftsfreiheit halten, sondern sie müsse im Sinne der Verteilungslehre auch sozial verträglich sein. Im Einklang mit der herrschenden Rechtsauffassung, wonach der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf eine bestimmte Rechts-, Sozial- und Wirtschaftsordnung bezogen sei, fordere auch ein Grossteil der Steuerrechtslehre einen progressiven Tarifverlauf bei der Festlegung der Einkommenssteuer. Dies werde damit begründet, dass die subjektive Fähigkeit, Steuern zu zahlen, mit wachsendem Einkommen nicht linear, sondern überproportional anwachse. Zusätzliche Einkommensteile würden für die Bedürfnisbefriedigung weniger wichtig, der sogenannte Grenznutzen sinke³².

²⁷ Urteil des Bundesgerichts 2P.43/2006 vom 1. Juni 2007, E. 6.2, zur Publikation vorgesehen.

²⁸ BGE 114 Ia 221 E. 2c, 224; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, *Steuerrecht I*, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 4, Rz. 71; VALLENDER/WIEDERKEHR, *St.Galler Kommentar zu Art. 127 BV*, N 8.

²⁹ BGE 114 Ia 221 E. 2c, 224 f.

³⁰ MARKUS REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien*, in: *Steuerrecht im Rechtsstaat*, FS Francis Cagianut, S. 103.

³¹ BGE 110 Ia 7 E. 2b, 14; Urteil des Bundesgerichts 2P.43/2006 E. 7.2.

³² Urteil des Bundesgerichts 2P.43/2006 E. 7.4 und 8.1 mit zahlreichen Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre.

Diese Begründung überzeugt. Damit wird nicht in die Tarifautonomie der Kantone eingegriffen, da auch der kantonale Stimmbürger an die Grundrechte der Verfassung gebunden ist (Art. 35 Abs. 2 BV). Zudem hält das Bundesgericht fest, dass bei der konkreten Ausgestaltung des Tarifverlaufs zwischen der Freistellung des Existenzminimums und einem Grenzsteuersatz, der nicht konfiskatorisch wirken darf, die Kantone grosse Freiheiten geniessen. Damit sind auch proportionale Tarife, wie die Flat-Rate-Tax, nicht von vornherein ausgeschlossen. Ein Einheitssteuersatz mit einem Freibetrag kann verteilungspolitischen Anliegen ebenfalls Rechnung tragen, ohne die Nachteile steigender marginaler Steuersätze bei einem progressiven Tarif in Kauf nehmen zu müssen³³. Nicht zulässig ist indessen eine Degression, die zu rückläufigen durchschnittlichen Steuerbelastungen führt.

Nicht ausgeschlossen ist nach dem genannten Bundesgerichtsurteil zudem die Einkommens- und Vermögenssteuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, zur Förderung sozialpolitischer Zwecke und dergleichen, zu verwenden. Auch das StHG sieht selbst verschiedene derartige Massnahmen vor, so zur persönlichen Altersvorsorge oder für Umweltschutz, Energiesparen, Denkmalpflege usw.³⁴. Auch die Steuererleichterung für neu eröffnete Unternehmen nach Art. 5 und 23 Abs. 3 StHG sind wirtschaftspolitische Förderungsmassnahmen. Zu Recht hebt das Bundesgericht aber den Warnfinger. Aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips dürfen nicht alle im allgemeinen Interesse liegenden und politisch als wichtig erklärten Ziele mittels steuerlichen Massnahmen gefördert werden. Verlangt wird eine klare, gesetzliche oder verfassungsmässige Grundlage, und die Massnahmen müssen zur Erreichung des anvisierten Zwecks geeignet sein. Je mehr das Leistungsfähigkeitsprinzip durch steuerliche Förderungsmassnahmen beeinträchtigt wird, desto höhere Anforderungen stellt das Bundesgericht an das öffentliche Interesse³⁵. So darf zwar die Eigentumsbildung fiskalisch gefördert werden, indem der Eigenmietwert tiefer als der Marktwert angesetzt wird. Er darf indessen nicht unter 60 Prozent der Marktmiete fallen³⁶. Unzulässig ist sodann auch die Einführung eines Pauschalabzugs für Mieter zum Ausgleich eines Steuervorteils, den die Grundeigentümer aus den viel zu tiefen Eigenmietwerten ziehen³⁷. Zulässig ist indessen, die Wohneigentumsförderung auf die

³³ CHRISTOPH A. SCHALTEGGER, Ueberlegungen zu einem Einheitssteuersatz (Flat-Rate-Tax) auf Einkommen in der Schweiz, Publikation EStV, Bern 16. Juli 2004.

³⁴ Art. 9 S. Abs. 2 lit. e und s; Abs. 3 lit. a und b StHG.

³⁵ Vgl. dazu PAUL RICHLI, Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, ASA 54, S. 105 f.; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 24; FRANCIS CAGIANUT/ULRICH CAVELTI, Zur Verfassungsmässigkeit der neuen Bestimmungen über die Wohneigentumsbesteuerung, ASA 72, 513 ff.; Urteil des Bundesgerichts 2P.43/2006 E. 11 mit zahlreichen Hinweisen.

³⁶ BGE 124 I 145 E. 5; 193 E 3a, E. 3 f.

³⁷ BGE 131 I 377 E. 4.

Erstwohnung zu beschränken und den Eigenmietwert der Zweitwohnung zum Marktwert zu erfassen³⁸.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip dem unbegrenzten Steuerwettbewerb der Kantone doch klare Schranken setzt. Es ist nicht ein derart unbestimmter Rechtsbegriff, der «völlig unscharf ist»³⁹. Gleichzeitig führen die in der Verfassung festgelegten Grundsätze der Besteuerung nicht zu einer materiellen Steuerharmonisierung unter den Kantonen. Zwar hält das Bundesgericht in seinem Urteil fest, dass progressive Tarife den Normalfall darstellten, sie sich aus der Verfassung indessen nicht zwingend ergäben, was auch proportionale Tarife grundsätzlich zulässt. Ausdrücklich bekennt sich das Gericht zum Steuerwettbewerb, der sich steuersystematisch aus der Tarifautonomie der Kantone ergibt.

II. Politische Schranken des Steuerföderalismus?

1. «Schädlicher» Steuerwettbewerb?

«Die Theorie vom Steuerwettbewerb unter den Wirtschaftsstandorten ist eine der absurdesten, verbogensten Anwendungen der ökonomischen Wettbewerbsidee [...] Der Steuerwettbewerb führt tendenziell zu einer Reduktion von Fiskaleinnahmen und damit zu einem Abbau von staatlichen Leistungen und einer Unterversorgung mit öffentlichen Dienstleistungen. Das staatliche Handeln ist auf Tätigkeiten gerichtet, die für Wettbewerbsprozesse zum Teil ungeeignet sind»⁴⁰. Die sozialdemokratische Partei der Schweiz hat zur Eindämmung des Steuerwettbewerbs eine Volksinitiative initiiert, nach welcher der Grenzsteuersatz der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuern zusammen einen bestimmten Prozentsatz nicht unterschreiten darf. Die nicht benötigten Mittel sind in den Bundesfinanzausgleich abzuführen⁴¹.

Diese zwei Beispiele mögen zeigen, dass verschiedene dem Steuerwettbewerb nicht trauen und ihn insbesondere als für die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben schädlich einstufen.

Der Grossteil der ökonomischen Literatur sieht indessen den Steuerwettbewerb positiv. Er ist nicht nur ein Wesenselement des schweizerischen Föderalismus, man nimmt auch eine unterschiedliche Verteilung von Gütern und Dienstleistungen als

³⁸ BGE 132 I 157 E. 7.

³⁹ Von der Ungerechtigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, NZZ vom 23./24. Juni 2007, Nr. 143, S. 23.

⁴⁰ RUDOLF STRAHM, Warum der Steuerwettbewerb schädlich ist, in: Wagschal/Rentsch (Hrsg.), Der Preis des Föderalismus, Zürich 2002, S. 135, 141.

⁴¹ BBl 2006, 9104.

Preis des Föderalismus in Kauf⁴². Gleichzeitig wird darauf hingewiesen, dass eine Harmonisierung der Steuern die Zentralisierung verstärkt und damit die Vorteile des Föderalismus aufhebt. Als Vorteil wird betont, dass je kleiner eine Gebietskörperschaft sei, umso eher den Bedürfnissen der Bewohner entsprochen werden könne⁴³. Dazu kommt, dass die öffentlichen Haushalte in fiskalischen Belangen umso zurückhaltender sind, je näher bei den Bürgern über die Ausgaben entschieden wird. Dezentralisierung führt in den Schweizer Kantonen zu signifikant tieferen Staatsausgaben⁴⁴. Die Befürchtung, der Steuerwettbewerb führe zu einer Spirale nach unten, das heisst zu immer tieferen Steuersätzen, wodurch letztlich die Erfüllung der Staatsaufgaben gefährdet sei (race to the bottom), wird für die Schweiz ausdrücklich verworfen⁴⁵. Im Gegenteil hält die ökonomische Literatur fest, dass «alles in allem die(se) Ergebnisse eher dafür (sprechen), dass der Steuerwettbewerb in der Schweiz zu einer Effizienzsteigerung im öffentlichen Sektor führt und räumlich Externalitäten auf der Ausgabenseite wirksam internalisiert werden»⁴⁶. Der Steuerwettbewerb führt also letztlich zur Sparsamkeit der öffentlichen Hand⁴⁷ und ist ein Mechanismus zur Begrenzung politischer und ökonomischer Macht.

Die Initiative der SP zur partiellen materiellen Steuerharmonisierung führt letztlich zu einer Aushöhlung der kantonalen Finanzhoheit. Müssen die Sätze der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuern addiert werden, so folgt daraus, dass entweder der Kanton seinen Grenzsteuersatz nach dem Steuersatz der Gemeinden zu variieren hat oder die Gemeinden ihren Grenzsteuersatz dem kantonalen Steuersatz gemäss festzulegen haben. Dazu kommt, dass neben den Kantonen nicht nur die politischen Gemeinden Steuerhoheiten sind, sondern je nach Kanton auch Schul- oder Ortsgemeinden (TG), Bezirke (SZ, AI) oder Kreise (GR) Steuerhoheit besitzen⁴⁸. Die Ermittlung des maximalen Grenzsteuersatzes wird damit praktisch unmöglich⁴⁹.

⁴² HEINRICH KOLLER, Der Preis des Föderalismus aus juristischer Sicht, in: Mensch und Staat, FS Thomas Fleiner, Freiburg 2003, S. 109, 114.

⁴³ PIERRE WEILL, Steuerwettbewerb versus Steuerharmonisierung – Kooperationen à la carte als Alternative, in: Neubauer (Hrsg.), Föderalismus in Bewegung – wohin steuert Helvetia?, Zürich 2000, S. 126, 129.

⁴⁴ CHRISTOPH A. SCHALTEGGER, Fiskalischer Föderalismus und Staatstätigkeit, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 52 (2003), S. 97; KURT STALDER/ULRICH CAVELTI, Das Bandbreitenmodell der materiellen Steuerharmonisierung, in: FStR 2003, S. 149 ff.

⁴⁵ RENÉ L. FREI, Steuerwettbewerb oder Steuerharmonisierung? in: Föderalismus – zukunftstauglich?!, Zürich 2005, S. 107, 116.

⁴⁶ LARS P. FELD, Fiskalischer Föderalismus in der Schweiz – Vorbild für die Reform der deutschen Finanzverfassung?, Berlin 2004, S. 42.

⁴⁷ GEBHARD KIRCHGÄSSNER, Ich zweifle, dass Obwalden Erfolg hat, NZZaS vom 23. April 2006, S. 37.

⁴⁸ Eidgenössische Steuerverwaltung, Die Steuern der Schweiz, I. Teil, Einkommens- und Vermögenssteuern natürlicher Personen, Bd. 1 und 2, Loseblattsammlung, Therwil.

⁴⁹ Vgl. ULRICH CAVELTI, Die SP-Steuerinitiative ist schlicht nicht umsetzbar, unsinnige Ergebnisse beim Grenzsteuersatz, NZZ vom 29. Januar 2007, Nr. 23, S. 11.

2. Spielregeln

Wie der marktwirtschaftliche Wettbewerb braucht auch der Steuerwettbewerb «Spielregeln»⁵⁰. Die FDK hat deshalb eine Arbeitsgruppe eingesetzt, politische Leitlinien zu formulieren. Angesprochen werden insbesondere folgende Punkte:

a) Kontrollkommission Steuerharmonisierungsgesetz

Wie bereits erwähnt, existiert bei steuerrechtlichen Normen, die einen Steuerpflichtigen widerrechtlich begünstigen, keine Überprüfung durch eine richterliche Instanz. Diese «Aufsichtslücke» soll durch eine Kontrollkommission geschlossen werden, welche die Kompetenz hat, begünstigende, bundesrechtswidrige Steuerpraktiken der Kantone aufzugreifen und einer richterlichen Beurteilung zu unterbreiten⁵¹. Die aufgrund der teils negativen Vernehmlassungsantworten sistierte Vorlage soll weiter überarbeitet werden.

b) Steuererleichterungen bei Neuansiedlungen

Die FDK hat im März 1990 einen Kommentar zum Konkordat über den Ausschluss von Steuerabkommen vom 26. September 1949⁵² genehmigt. Der Kommentar umschreibt die zulässigen Steuererleichterungen, die sich aus dem Konkordat ergeben. Das Konkordat wurde inzwischen im Wesentlichen durch das Steuerharmonisierungsgesetz (Art. 5 und 23 Abs. 3 StHG) ersetzt. Inhaltlich stimmen dessen Artikel mit dem alten Konkordat überein⁵³. Nach Ansicht der FDK ist es ebenfalls Sache der neu einzusetzenden Kontrollkommission, derartige Steuererleichterungen auf ihre Gesetzmässigkeit zu überprüfen.

c) Pauschalbesteuerung

Die Möglichkeit, in der Schweiz nach Aufwand besteuert zu werden, ist kein Steuerabkommen, sondern eine gesetzlich vorgesehene Bestimmung der Bemessungsgrundlage aufgrund einer Hilfsmethode. Eine Untersuchung der FDK hat ergeben, dass im Jahr 2006 4'146 Pauschalbesteuerungen vorgenommen worden sind. Die Gesamterträge der Pauschalsteuern erreichten eine Summe von 392 Millionen Franken. Die FDK beabsichtigt, eine Empfehlung abzugeben, wonach die Aufwandbe-

⁵⁰ FREI, Steuerwettbewerb (Fn. 45), S. 117.

⁵¹ Vgl. Bericht «Um- und Durchsetzung der Steuerharmonisierung» (FN 18).

⁵² SR 671.1.

⁵³ Vgl. CAVELTI, Vorrang des Steuerharmonisierungsgesetzes (FN 22), S. 59 ff.

steuerung nur dann erfolgen soll, wenn ein minimales steuerbares Aufkommen resultiert⁵⁴.

d) Beispiel: Teilbesteuerung der Dividenden

Die FDK hat wiederholt erklärt, dass eine Teilbesteuerung nicht tiefer angesetzt werden dürfe, als dies für die Korrektur der Vorbelastung durch die Gewinn- und allenfalls Kapitalsteuer gerechtfertigt ist. Eine weitergehende Entlastung lässt sich aufgrund der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und auch aus Wettbewerbsgründen nicht rechtfertigen.

3. Schlussbemerkung

Der Steuerföderalismus ist in jüngster Zeit politisch unter Beschuss geraten. Auch aus wissenschaftlicher Sicht wurden neue Denkanstösse eingebracht, die es erlauben sollen, den Steuerwettbewerb im Bereich der Einkommenssteuer natürlicher Personen zu beschränken⁵⁵. Wenn man tatsächlich den Steuerwettbewerb im Inland einschränken und die Steuern materiell harmonisieren will, so gibt es verschiedene Wege. Allerdings sind die zur Diskussion gestellten Vorschläge mit dem Verlust an kantonaler Finanzautonomie, an Bürgernähe, an Effizienz und Innovation verbunden und mit dem föderativen Staatsverständnis der Schweiz kaum vereinbar. Gleichzeitig müsste das neue System des Finanzausgleichs in wesentlichen Punkten wieder umgebaut werden. Auch der Standort Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb würde geschwächt⁵⁶.

Gerechtigkeit und Gleichheit sind nicht dasselbe. Eine gleich hohe Steuerbelastung bewirkt nicht einfach Steuergerechtigkeit. Solange man akzeptiert, dass die Schweiz ein föderalistisches Staatsgebilde mit selbständigen Gebietskörperschaften und eigenen, autonomen Rechtssetzungskompetenzen ist, können die aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten, materiellen Steuerharmonisierungspostulate nur innerhalb einer autonomen Gebietskörperschaft umgesetzt werden.

⁵⁴ Eine derartige Empfehlung ist allerdings insofern problematisch, als Art. 6 StHG einen Rechtsanspruch auf Pauschalbesteuerung einräumt, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind!

⁵⁵ Siehe etwa das Modell Zehnder zur Eindämmung des Steuerwettbewerbs bei natürlichen Personen, Bericht des Bundesrates in Ergänzung der Stellungnahme vom 6. September 2006 zum Postulat Schelbert «Stopp den Auswüchsen des Steuerwettbewerbs» vom Juni 2007.

⁵⁶ Der Steuerwettbewerb spielt, Das Schweizer Steuersystem ist weiterhin höchst wettbewerbsfähig, NZZ vom 22. Juni 2007, Nr. 142, S. 21.