Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.647/2005 /zga

Urteil vom 7. Juni 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Wurzburger, Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
A.X._____,
B.X._____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch SwissInterTax AG,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, Postfach, Militärstrasse 36, 8090 Zürich.

Gegenstand
Einschätzung 2002,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich
vom 31. August 2005.

Sachverhalt:
A.
A.X._____ und B.X._____ deklarierten in ihrer Steuererklärung 2002 vom 20. Januar 2004 für die Staats- und Gemeindesteuer unter anderem einen Abzug von Fr. 3'000.– für Beiträge an politische Parteien. Im Einschätzungsentscheid vom 21. April 2004 und im Einspracheverfahren wurde dieser Abzug nicht anerkannt, weil ein Nachweis für bezahlte Beiträge fehle.
B.
Die Steuerpflichtigen verlangten in der Folge mit Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Zürich, ihr steuerbares Einkommen um Fr. 3'000.– herabzusetzen. Zur Begründung machten sie geltend, der in dieser Höhe im Zürcher Steuergesetz vorgesehene Abzug für Beiträge an politische Parteien sei zwar harmonisierungswidrig, doch hätten sie aus Gründen der Gleichbehandlung Anspruch auf einen analogen Abzug.

Der Einzelrichter der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich wies den Rekurs am 4. Februar 2005 ab.

Eine gegen den Rekursentscheid erhobene Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht des Kantons Zürich am 31. August 2005 ebenfalls abgewiesen. Das Verwaltungsgericht liess offen, ob der im kantonalen Steuergesetz vorgesehene Abzug bundesrechtswidrig sei. Das Rechtsgleichheitsgebot bewirke jedenfalls nur, dass eine widerrechtliche Begünstigung von Dritten allen Personen in im Wesentlichen gleichen Verhältnissen zuteil werden müsse. Das bedeute, dass einzelne Steuerpflichtige, die Zuwendungen und Beiträge an im Kantonsrat vertretene politische Parteien ausgerichtet hätten, hierfür einen Abzug auch dann verlangen dürften, wenn die

berechtigende kantonale Norm bundesrechtswidrig wäre, sofern die zürcherischen Behörden die als bundesrechtswidrig erkannte Praxis nicht aufgeben würden. Ein genereller, von jeglicher Geldleistung unabhängiger Abzug für die übrigen Steuerpflichtigen, die keine Zuwendungen und Beiträge ausgerichtet hätten, würde aber gegen den Grundsatz der Gesetzmässigkeit, gegen das Rechtsgleichheitsgebot und gegen das Willkürverbot verstossen.

C.
A.X._____ und B.X._____ haben am 28. Oktober 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Die Beschwerdeführer beantragen, das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 31. August 2005 aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. In der Begründung wird ausgeführt, dass die Voraussetzungen für eine Gleichbehandlung im Unrecht gegeben seien; insbesondere stehe ausser Frage, dass die zürcherische Steuerverwaltung von ihrer bundesrechtswidrigen Praxis nicht Abstand nehmen wolle.
D.
Das Kantonale Steueramt Zürich, das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen.

Die Beschwerdeführer haben sich am 20. März 2006 zur Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung unaufgefordert nochmals geäussert.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Auf das vorliegende Verfahren findet noch das Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) Anwendung (vgl. Art. 132 Abs. 1 des am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht, BGG; SR 173.110).
2.
Das Bundesgericht prüft die Zulässigkeit der bei ihm eingereichten Beschwerden von Amtes wegen und mit freier Kognition (BGE 131 II 571 E. 1 S. 573, mit Hinweis).
2.1 Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich betrifft die Einschätzung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2002. Er unterliegt damit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht, obwohl er sich unmittelbar auf kantonales Recht stützt (vgl. Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG; SR 642.14; vgl. BGE 130 II 202 E. 1 S. 204, mit Hinweisen). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde der gemäss Art. 73 Abs. 2 StHG bzw. Art. 103 lit. a OG legitimierten Beschwerdeführer ist grundsätzlich einzutreten.
2.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, ist das Bundesgericht allerdings an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt wurde (Art. 105 Abs. 2 OG).

Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 zweiter Halbsatz OG). Es kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 131 II 361 E. 2 S. 366, mit Hinweisen).
2.3 Bei Verwaltungsgerichtsbeschwerden nach Art. 73 StHG prüft das Bundesgericht frei, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit das Steuerharmonisierungsgesetz dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum einräumt, richtet sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auch im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen (BGE 131 II 710 E. 1.2 S. 713, mit Hinweisen).

Im Fall der Gutheissung der Beschwerde kann das Bundesgericht den angefochtenen Entscheid nur kassieren, aber nicht an Stelle der kantonalen Behörde neu entscheiden (Art. 73 Abs. 3 StHG; BGE 130 II 509 E. 8.3 S. 512).
3.
Die Beschwerdeführer machen geltend, der nach Zürcher Steuerrecht vorgesehene Abzug für Beiträge an politische Parteien sei harmonisierungs- und damit bundesrechtswidrig.

3.1 Gemäss dem zürcherischen Steuergesetz vom 8. Juni 1997 können die Zuwendungen und Beiträge an im Kantonsrat vertretene politische Parteien bis zu einem gesetzlich festgelegten Gesamtbetrag von den Einkünften abgezogen werden (§ 31 Abs. 1 lit. h in Verbindung mit § 61 lit. g StG/ZH). Nach der hier massgebenden Fassung betrug der Abzug Fr. 3'000.– für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige und Fr. 1'500.– für die übrigen Steuerpflichtigen.
3.2 Grundsätzlich unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer (vgl. Art. 7 Abs. 1 StHG). Von den gesamten steuerbaren Einkünften werden die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet (Art. 9 Abs. 1 StHG). Die zulässigen allgemeinen Abzüge sind in Art. 9 Abs. 2 StHG abschliessend aufgeführt (vgl. BGE 131 I 377 E. 4.2 S. 384; 128 II 66 E. 4b S. 71). Dazu gehören unter anderem die freiwilligen Zuwendungen an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf öffentliche oder auf ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Ausmass (Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG). Andere als die in Art. 9 StHG Abs. 2 und Abs. 3 aufgeführten Abzüge sind nicht zulässig; vorbehalten sind die Kinderabzüge und andere Sozialabzüge des kantonalen Rechts (Art. 9 Abs. 4 StHG).
3.3 Die Feststellung der Beschwerdeführer, der Abzug gemäss § 31 Abs. 1 lit. h StG/ZH sei harmonisierungswidrig, trifft zu:
Beiträge an politische Parteien stellen keine Gewinnungskosten oder Berufsauslagen dar; dies gilt selbst für sogenannte Mandats- oder Parteisteuern (BGE 124 II 29 E. 2-5 S. 30 ff., mit Hinweisen). Beiträge an politische Parteien fallen sodann nicht unter die freiwilligen Zuwendungen im Sinn von Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG, denn politische Parteien sind weder gemeinnützig noch erfüllen sie primär öffentliche Zwecke (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. Aufl., Basel/ Genf/ München 2002, N 53 zu Art. 9 StHG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Rz. 104 zu Art. 56; Danielle Yersin, Le statut fiscal des partis politiques, de leurs membres et sympathisants, in: ASA 58, 97 ff., S. 106 f.). Schliesslich handelt es sich bei Beiträgen an politische Parteien offenkundig nicht um Sozialabzüge des kantonalen Rechts im Sinn von Art. 9 Abs. 4 StHG (vgl. dazu BGE 131 I 377 E. 4.2 S. 384 f., mit Hinweisen).

Besitzt demnach der Abzug gemäss § 31 Abs. 1 lit. h StG/ZH keine Grundlage im Steuerharmonisierungsgesetz, so erweist sich die kantonale Bestimmung als harmonisierungs- und damit als bundesrechtswidrig. Daran vermag nichts zu ändern, dass noch andere Kantone eine entsprechende Abzugsmöglichkeit gewähren (vgl. Die Steuern der Schweiz, bearbeitet von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Therwil, Allgemeine Übersichten, I. Teil, B. Besonderes, Nr. 3: Gewinnungskostenabzüge und Abzugsmöglichkeiten von Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke, Gesamtübersicht, Ausgabe September 2005); ebenso wenig, dass auf Bundesebene politische Bestrebungen im Gang sind, wonach de lege ferenda eine steuerliche Abzugsmöglichkeit für Zuwendungen an politische Parteien vorgesehen werden soll. Neue Vorschriften gelten erst ab Inkraftsetzung und entfalten grundsätzlich keine Vorwirkungen.

Es entspricht im Übrigen einhelliger Lehre, dass ein Abzug für Parteibeiträge (de lege lata) harmonisierungs- und damit bundesrechtswidrig ist (Markus Reich, a.a.O., N 26 und N 53 zu Art. 9 StHG; Marco Greter, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. Aufl., Basel/ Genf/München 2002, N 30 in fine zu Art. 23 StHG; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 2006, N 137 zu § 31 StG/ ZH; vgl. auch Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band Il, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/ Wien 2002, Rz. 94 zu § 44, S. 270, Fn. 173). Dies erhellt zudem daraus, dass auch das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), das unter dem Aspekt der vertikalen Harmonisierung ein beachtliches Auslegungselement darstellt (Urteil 2P.251/2006 vom 25. Januar 2007, E. 3.1, mit Hinweis), keinen solchen Abzug kennt. Schliesslich entschied die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich bereits im Jahre 2001 überzeugend, § 31 Abs. 1 lit. h StG/ZH widerspreche zwingendem

Bundesrecht, und der kantonale Gesetzgeber sei gehalten, diesen Abzug umgehend auszumerzen (Urteil vom 5. Februar 2001, in: StE 2002 A 23.1 Nr. 4). Stattdessen hat der zürcherische
Gesetzgeber mit Gesetzesänderung vom 25. August 2003 die Beträge auf den 1. Januar 2006 noch erhöht.

Die festgestellte Bundesrechtswidrigkeit des umstrittenen Abzugs für Parteispenden führt vorliegend jedoch nicht zur Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

4.
Die Beschwerdeführer haben in der Steuerperiode 2002 unbestrittenermassen keine Zahlungen an politische Parteien geleistet. Sie machen aber unter Berufung auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrechtgleichwohl einen Abzug gemäss § 31 Abs. 1 lit. h StG geltend.
4.1 Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrechtwird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur ausnahmsweise anerkannt (BGE 132 II 485 E. 8.6 S. 510, mit Hinweis); dann nämlich, wenn eine rechtsanwendende Behörde eine gesetzwidrige Praxis pflegt und überdies zu erkennen gibt, dass sie davon auch in Zukunft nicht abweichen werde. Grundbedingung für eine ausnahmsweise Gleichbehandlung im Unrechtist in jedem Fall, dass sich der Betroffene in einer gleichen oder vergleichbaren Lage befindet wie der Dritte, dem der rechtswidrige Vorteil gewährt wurde. In aller Regel geht jedoch der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor (vgl. statt vieler: BGE 112 Ib 381 E. 6 S. 387; 122 II 446 E. 4a S. 451 f., mit Hinweisen).
4.2 Vorliegend halten sich die Zürcher Steuerbehörden an das Gesetz: Bei gegebenen Voraussetzungen, d.h. bei nachgewiesener Zahlung, wird der umstrittene Abzug gemäss § 31 Abs. 1 lit. h StG/ZH gewährt, bei fehlendem Zahlungsnachweis - wie im Fall der Beschwerdeführer - verweigert. Bezogen auf das kantonale Steuergesetz kann insofern nicht von einer gesetzwidrigen Behördenpraxis gesprochen werden.

Allerdings erweist sich das Gesetz selber in diesem Punkt als bundesrechtswidrig (oben E. 3.3). Wo das kantonale Steuerrecht dem Steuerharmonisierungsgesetz widerspricht, findet das Bundesrecht direkt Anwendung (Art. 72 Abs. 2 StHG). Die zürcherischen Steuerbehörden hätten somit § 31 Abs. 1 lit. h StG nach dem 1. Januar 2001 von Amtes wegen nicht mehr anwenden sollen; nötigenfalls hätte die Kantonsregierung die erforderlichen vorläufigen Vorschriften erlassen müssen (Art. 72 Abs. 3 StHG; vgl. etwa: Urteil 2A.611/2004 vom 21. April 2005, E. 4.2.3). Insofern liegt durchaus eine gesetzwidrige Behördenpraxis vor.
4.3 Die Vorinstanz liess offen, ob der Abzug gemäss § 31 Abs. 1 lit. h StG/ZH vor dem Steuerharmonisierungsgesetz standhalte und wegen der derogatorischen Kraft des Bundesrechts von den zürcherischen Verwaltungsbehörden nicht zugelassen werden dürfte; es erscheine nämlich ausgeschlossen, allen Steuerpflichtigen, die vom fraglichen steuergesetzlichen Abzug nicht Gebrauch machten, gestützt auf das Rechtsgleichheitsgebot einen gleich hohen Abzug zu gewähren.
4.3.1 Indem die Vorinstanz den umstrittenen Abzug wegen fehlenden Zahlungsnachweises verweigerte, ging sie stillschweigend davon aus, dass sich die Beschwerdeführer nicht in gleicher oder vergleichbarer Lage befänden wie Steuerpflichtige, die Geldzahlungen im Sinn von § 31 Abs. 1 lit. h StG/ZH tatsächlich geleistet und nachgewiesen haben. Dem ist im Ergebnis zuzustimmen:

Die Beschwerdeführer hatten keine Geldzahlungen an politische Parteien geleistet. Sie erfüllen somit schon den Regelungstatbestand der umstrittenen kantonalen Norm nicht, die einen limitierten Abzug nur für nachweislich erbrachte Zahlungen vorsieht. Im Anwendungsbereich dieser Norm (§ 31 Abs. 1 lit. h StG/ZH) und in vergleichbarer Lage wie die durch sie rechtswidrig Begünstigten befänden sich die Beschwerdeführer überhaupt erst dann, wenn ihnen ein Abzug für eine Zuwendung oder einen Beitrag an eine politische Partei (oder eine vergleichbare Organisation) verwehrt worden wäre. Das ist hier nicht der Fall. Damit ist hier aber die Grundvoraussetzung für eine Gleichbehandlung im Unrechtnicht erfüllt (oben E. 4.1). Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen.
4.3.2 In Wirklichkeit wollen die Beschwerdeführer eine harmonisierungswidrige Begünstigung einer Kategorie von Steuerpflichtigen durch eine ebenso harmonisierungswidrige Begünstigung in einem anderen Bereich kompensieren. Sie machen gar nicht geltend, die bundesrechtswidrige kantonale Bestimmung sei zu Unrecht nicht oder falsch auf sie angewendet worden, sondern sie verlangen unabhängig davon eine andere bundesrechtswidrige Behandlung. Eine derartige Kompensation ist indessen ausgeschlossen (vgl. dazu BGE 131 I 377

E. 4.2 S. 384 f.: unzulässige Kompensation von unzureichend besteuertem Eigenmietwert durch pauschalierten Mietkostenabzug bei den kantonalen Steuern). Wie fragwürdig das Begehren der Beschwerdeführer ist, zeigt sich im Übrigen auch darin, dass sie mit dem geltend gemachten Abzug des Maximalbetrags (Fr. 3'000.–), ohne irgendwelche Zahlungen geleistet zu haben, besser gestellt zu werden verlangen, als ein Steuerpflichtiger, der beispielsweise eine Parteispende von Fr. 500.– nachweist und dem nach der kritisierten Praxis nur ein Abzug in dieser Höhe gewährt wird.

5.

Den Beschwerdeführern ging es, wie aus den Rechtsschriften ihres Vertreters zu schliessen ist, indirekt auch darum, die Harmonisierungswidrigkeit des Abzugs gemäss § 31 Abs. 1 lit. h StG/ZH höchstrichterlich sanktionieren zu lassen. Sie können sich aus den dargelegten Gründen allerdings nicht auf eine Gleichbehandlung im Unrecht berufen, und ihre Beschwerde muss deshalb abgewiesen werden. Dies hat zur Folge, dass die Anwendung einer harmonisierungswidrigen kantonalen Gesetzesbestimmung und Praxis (generell oder auch nur im konkreten Fall) durch das Bundesgericht nicht verhindert werden kann.

5.1 Die Verantwortung zur Um- und Durchsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes liegt gemäss Verfassungsauftrag bei Bund und Kantonen (vgl. Art. 129 BV). Das Gesetz selber hat dazu in Art. 72 verschiedene Massnahmen vorgesehen: Anpassungspflicht der Kantone (Abs. 1); direkte Anwendung des Bundesrechts nach Ablauf der Anpassungsfrist (Abs. 2); Zuständigkeit der Kantonsregierung zum Erlass vorläufiger Vorschriften (Abs. 3). Zudem kann die Eidgenössische Steuerverwaltung Entscheide der letzten kantonalen Instanz mit Beschwerde beim Bundesgericht anfechten (Art. 73 Abs. 1 und 2 StHG).

Diese Massnahmen greifen jedoch dann nicht, wenn sich, wie im vorliegenden Fall des Kantons Zürich, eine harmonisierungswidrige Gesetzesbestimmung oder Praxis zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt: Dieser hat kein Interesse, gegen die ihn begünstigende Veranlagungsverfügung den Rechtsweg zu beschreiten; die Veranlagungsbehörde, die harmonisierungswidrig handelt, auch nicht. Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann ihrerseits nicht einschreiten, weil ihr nach geltendem Recht nur gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide die Beschwerdebefugnis zusteht. Infolgedessen besteht in diesem Bereich eine eigentliche Aufsichtslücke.

5.2 Das von den Beschwerdeführern gewählte Vorgehen eignet sich nicht, um diese Aufsichtslücke zu schliessen: Es kann nicht unter Berufung auf das Rechtsgleichheitsgebot im Ergebnis eine Harmonisierungswidrigkeit durch eine zweite kompensiert werden.

5.3 Die Aufsichtslücke ist den zuständigen Stellen des Bundes und der Kantone bekannt. Zwar hat der Bundesrat entschieden, auf weitere Schritte zur Um- und Durchsetzung der formellen Steuerharmonisierung einstweilen zu verzichten (Mitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 9. Juni 2006). Sollte sich jedoch erweisen, dass gewisse Steuerpflichtige weiterhin harmonisierungswidrig begünstigt werden und dadurch der Zweck des Steuerharmonisierungsgesetzes gefährdet wird, so wird der Bund wohl nicht umhin kommen, seine Aufsichtsfunktion mit wirksameren Mitteln wahrzunehmen (vgl. auch: Ulrich Cavelti, Die Durchsetzung der Steuerharmonisierung: Grenzen und Möglichkeiten, in: IFF Forum für Steuerrecht, 2004, S. 106 ff.).

6.

Der angefochtene Entscheid ist nach dem Gesagten im Ergebnis zu schützen. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen. Bei diesem Verfahrensausgang haben die unterliegenden Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr.1'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem kantonalen Steueramt Zürich, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (2. Abteilung, 2. Kammer) und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 7. Juni 2007

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts.

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: