Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 397/2007 /bru

Urteil vom 18. März 2008

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Karlen,
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern 2005,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau
vom 4. April 2007.

Sachverhalt:

A.
X._____ ist verwitwet und lebt allein. Sie bestreitet ihren Lebensunterhalt im Wesentlichen aus den Einkünften, die sie aus einer Witwenrente der AHV von Fr. 20'640.– sowie einer Witwenrente der SUVA von Fr. 29'484.– erzielt. Ihr Gesamteinkommen beträgt Fr. 50'256.–.

Für die Staats- und Gemeindesteuer 2005 wurde sie mit Verfügung vom 22. Februar 2006 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 41'500.– und auf ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.– veranlagt. Unter Anwendung des Tarifs A für alleinstehende Personen wurde die einfache Steuer auf Fr. 1'781.– festgesetzt. Das ergab bei einer Gesamtsteueranlage von 317 % einen Steuerbetrag für Staat und Gemeinde von Fr. 5'645.75. Eine Einsprache gegen diese Veranlagung wurde abgewiesen.

Mit Rekurs machte die Steuerpflichtige geltend, das auf den 1. Januar 2005 in Kraft getretene neue Steuergesetz besteuere die Ehepaare nun sehr viel tiefer als bisher. Dagegen bezahlten Alleinstehende bei gleichem Einkommen gleiche bis leicht höhere Steuern. Dadurch würden die Einkommen von Alleinstehenden, besonders in den unteren Einkommenskategorien, sehr viel höher belastet als diejenigen von Ehepaaren ohne Kinder

und überproportional höher als diejenigen von Alleinstehenden mit höherem Einkommen. Sie bezahle 2,95 mal mehr Steuern als ein Ehepaar ohne Kinder mit dem gleichen Gesamteinkommen. Das widerspreche den Grundsätzen einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und auch dem Erfordernis der gleichmässigen Besteuerung.

Die Rekurskommission des Kantons Thurgau wies den Rekurs mit Entscheid vom 18. November 2006 ab.

B.
Eine Beschwerde der Steuerpflichtigen wies das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau mit Urteil vom 4. April 2007 ab, soweit darauf einzutreten war.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die Steuerpflichtige, der geltende Steuertarif des Kantons Thurgau sei akzessorisch zu überprüfen. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts sei aufzuheben und ihr Einkommen sei höchstens mit einer Steuer, welche das 1,5-fache der Steuer eines Ehepaares mit gleich hohem Einkommen betrage, nämlich Fr. 2'867.25, zu belasten. Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des Prinzips der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV, § 3 der Verfassung des Kantons Thurgau vom 16. März 1987 [KV]), des Willkürverbots (Art. 9 BV), des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV, § 2 Abs. 2 KV), des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (Art. 5 Abs. 2 BV, § 2 Abs. 2 KV TG), des Grundsatzes des Vorrangs des Bundesrechts (Art. 49 BV) und von Art. 11 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14). Der neu eingeführte Splitting-Divisor von 1,9 führe bei Verheirateten mit tiefem Einkommen zu einer übermässigen Entlastung gegenüber alleinstehenden Steuerpflichtigen. Die Steuerbelastung dieser beiden Kategorien von steuerpflichtigen Personen habe vielmehr das "Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (VWL) " zu respektieren.

Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau und das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau beantragen Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat im Hinblick darauf, dass eine Tariffrage im Streite liegt, auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde richtet sich gegen einen Entscheid des kantonalen Verwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Eine Ausnahme gemäss dem Katalog des Artikels 83 BGG liegt nicht vor. Die Beschwerde ist zulässig. Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid, der ihr Begehren abweist, beschwert und nach Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert.

1.2. Mit der Beschwerde kann unter anderem die Verletzung von Bundesrecht und von kantonalen verfassungsmässigen Rechten geltend gemacht werden (Art. 95 BGG). Zum Bundesrecht zählt auch das Verfassungsrecht. Die Berufung auf den Grundsatz des Vorrangs des Bundesrechts gemäss Art. 49 Abs. 1 BV (hier in Verbindung mit Art. 11 StHG) ist zulässig ebenso wie auch die Geltendmachung des Verhältnismässigkeitsprinzips (Art. 5 Abs. 2 BV; zur Publikation bestimmtes Urteil 2C 704/2007 vom 1. April 2008 E. 4; Urteil 2C 444/2007 vom 4. April 2008 E. 2.2). Für die in Art. 127 Abs. 2 BV enthaltenen Besteuerungsgrundsätze - Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung und Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit - hat das Bundesgericht bereits erkannt, dass diese das allgemeine Gleichbehandlungsgebot für den Bereich der Steuern konkretisieren und ihnen in Verbindung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 8 Abs. 1 BV) Grundrechtsqualität zukommt (BGE 133 I 206 E. 6.2 S. 216).

1.3. Das Bundesgericht prüft frei, ob der angefochtene Entscheid Bundesrecht oder die kantonalen verfassungsmässigen Rechte verletzt (Art. 106 Abs. 1 BGG). Inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, ist in der Beschwerde darzulegen (Art. 42 Abs. 2 BGG). Soweit sich die Besteuerung nach kantonalem Recht richtet,

prüft das Bundesgericht dessen Auslegung und Anwendung nur unter dem Gesichtswinkel der verfassungsmässigen Rechte, namentlich des Willkürverbots (Art. 9 BV). Hierfür gilt die qualifizierte Rügepflicht nach Art. 106 Abs. 2 BGG. Das heisst, das Bundesgericht prüft die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist.

Die Beschwerdeführerin rügt unter anderem die Verletzung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (Art. 5 Abs. 2 BV, § 2 Abs. 2 KV TG) sowie des Grundsatzes des Vorrangs des Bundesrechts (Art. 49 BV). Sie legt jedoch nicht dar, inwiefern diese Grundsätze verletzt sein sollen. Das genügt den Anforderungen an die Begründung der Beschwerde nicht, weshalb auf diese Rügen nicht einzutreten ist.

1.4. Die Beschwerdeführerin beantragt unter anderem, es sei der geltende Steuertarif des Kantons Thurgau "akzessorisch zu überprüfen".

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, wie sie hier zu Gebote steht, können auch kantonale Erlasse angefochten werden (Art. 82 BGG). Zur Anfechtung des neuen Steuertarifs des Kantons Thurgau ist indessen die Frist zu Beschwerde längst abgelaufen. In Frage kommt nur noch die Beschwerde gegen den konkreten-individuellen Einzelakt oder Entscheid. Mit dieser kann auch die Überprüfung des kantonalen Rechts auf dessen Verfassungsmässigkeit hin verlangt werden. Diese so genannte konkrete Normenkontrolle beschränkt sich indessen auf die im Einzelfall zur Anwendung gelangende Norm, soweit sie für den Fall relevant ist. In Bezug auf einen Steuertarif im Rahmen eines Steuerveranlagungsverfahrens für eine bestimmte Steuerperiode kann daher der kantonale Steuertarif nur insofern auf seine Verfassungsmässigkeit geprüft werden, als er Tarifpositionen betrifft, die konkret zur Anwendung gelangen oder mindestens durch den Rügegrund (z.B. wegen rechtsungleicher Besteuerung) miteinbezogen sind. Der Antrag der Beschwerdeführerin, es sei der Steuertarif zu überprüfen, läuft im Grunde genommen auf ein Feststellungsbegehren hinaus, das aber den Streitgegenstand sprengt. Auf den Antrag ist nicht einzutreten; die übrigen Anträge
sind zulässig.

2.
Im Bereich der Steuern wird Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert. Diese im Kapitel über die Finanzordnung des Bundes enthaltenen Bestimmungen (Art. 127 Abs. 2 BV) sind auch vom kantonalen Steuergesetzgeber zu beachten, wie das Bundesgericht bereits festgehalten hat (BGE 133 I 206 E. 6.2 S. 216 f.). Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, § 3 Abs. 1 und 86 Abs. 2 der Kantonsverfassung (KV) des Kantons Thurgau würden weitergehende Rechte gewährleisten.

Bei dem hier besonders in Frage stehenden Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit der Steuerbelastung lassen sich die Sachverhalte in horizontaler Richtung, d.h. zwischen Steuerpflichtigen in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen, relativ leicht vergleichen. Aus dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geht hingegen nicht direkt hervor, um wie viel die Steuer zunehmen muss, wenn das Einkommen um einen bestimmten Betrag steigt, um unter dem Gesichtswinkel der Leistungsfähigkeit gleichwertige Verhältnisse herzustellen. Die Vergleichbarkeit ist daher in vertikaler Richtung erheblich geringer als in horizontaler Richtung, was dem Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum eröffnet (BGE 133 I 206 E. 7.2 S. 218). Ebenso wenig gibt es aber exakte (eindeutige) Anhaltspunkte, wie die Steuerbelastung bei Personen in ungleichen wirtschaftlichen Verhältnissen ausgestaltet sein muss, um dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nachzukommen, beispielsweise bei in tatsächlich und rechtlich ungetrennter Ehe lebenden Personen einerseits und alleinstehenden Personen andererseits.

Deshalb verlangt Art. 11 Abs. 1 Satz 1 StHG nur allgemein, die Steuern für Verheiratete seien im Vergleich zu denjenigen für Alleinstehende angemessen zu ermässigen (vgl. Botschaft über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 97). Ohnehin steht die so genannte Tarifhoheit den Kantonen zu (die allerdings bei der Ausgestaltung der Steuertarife die Grundrechte zu beachten haben, vgl. auch BGE 131 II 697 E. 4.4 S. 705). Das Bundesgericht auferlegt sich daher regelmässig Zurückhaltung bei der Überprüfung kantonaler

Steuertarife und greift nicht in das politische Ermessen des Gesetzgebers ein (BGE 133 I 206 E. 8.2 S. 224 mit Hinweisen).

3.
Für den Vergleich der Steuerbelastung von verheirateten und alleinstehenden Personen sind alle Faktoren mit einzubeziehen, welche die Steuerlast beeinflussen. Dieser Vergleich kann daher nicht allein aufgrund einer Gegenüberstellung der Tarife vorgenommen werden. In den Vergleich mit einzubeziehen sind auch die Sozialabzüge und Freibeträge, welche zusammen mit dem Steuertarif die Steuerbelastung beeinflussen (Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, Zürich 1994, S. 20). Wenn daher die Beschwerdeführerin in ihren Berechnungstabellen in Beschwerdebeilage 4 den Nettolohn II gemäss Lohnausweis (d.h. Bruttolohn abzüglich AHV/IV/EO/ALV, Beiträge an die berufliche Vorsorge sowie Prämien NBUV) zur Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung heranzieht, ist das nicht sachgerecht. Hingegen hat sie in ihrer Vergleichsrechnung in der Beschwerde sämtliche für Ehepaare spezifischen Abzüge auf der einen Seite und die für Alleinstehende relevanten Korrektive auf der anderen Seite berücksichtigt. Auf diese Weise vergleicht sie die Steuerlast eines Ehepaares mit dem Einkommen einer alleinstehenden Person, was grundsätzlich richtig ist und auch dem Vorgehen bei offiziellen Steuerbelastungsvergleichen entspricht (vgl. Bericht der
Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung [Kommission Familienbesteuerung], Bern 1998, Anhang 4). Auf diese Weise errechnete die Beschwerdeführerin für das Ehepaar eine einfache Steuer von Fr. 602.75 bzw. einen Steuerbetrag für Staat und Gemeinde von Fr. 1'911.50, was 33,8 % der Steuerbelastung der Beschwerdeführerin von Fr. 5'645.75 ausmacht.

4.

4.1. § 37 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau vom 14. September 1992 (StG TG) lautet:
1 Die einfache Steuer vom Einkommen beträgt:
Fr. 0.– bis Fr. 11'700.– und 2 % für den Mehrbetrag
Fr. 46.– für Fr. 14'000.– und 3 % für den Mehrbetrag
Fr. 106.– für Fr. 16'000.– und 4 % für den Mehrbetrag
Fr. 186.– für Fr. 18'000.– und 5 % für den Mehrbetrag
Fr. 286.– für Fr. 20'000.– und 6 % für den Mehrbetrag
Fr. 346.– für Fr. 21'000.– und 7 % für den Mehrbetrag
Fr. 3'776.– für Fr. 70'000.– und 8 % für den Mehrbetrag
Fr. 7'376.– für Fr. 115'000.– und 8,5 % für den Mehrbetrag
Fr. 16'726.– für Fr. 225'000.– und 9 % für den Mehrbetrag
Fr. 50'476.– für Fr. 600'000.– und 8,5 % für den Mehrbetrag.

2 Für gemeinsam steuerpflichtige Ehepaare wird der Steuersatz ermittelt, indem das steuerbare Einkommen durch den Divisor 1,9 geteilt wird. Massgebend sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht.

4.2. Gemäss diesem Steuertarif beläuft sich die einfache Steuer der Beschwerdeführerin für ein steuerbares Einkommen von Fr. 41'500.– auf Fr. 1'781.–. Bei einer Gesamtsteueranlage von 317 % für Kanton und Gemeinde ergibt sich eine geschuldete Steuer von Fr. 5'645.75. Ein Rentnerehepaar mit gleich viel Einkünften wie die Beschwerdeführerin käme hingegen dank erhöhter Abzüge für Versicherungsprämien und Zinsen von Sparkapitalien sowie des Rentnerabzugs zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 39'128.–. Das ergibt dank dem Teilsplitting (§ 37 Abs. 2 StG TG) eine einfache Steuer von Fr. 602.75 und eine geschuldete Steuer von Fr. 1'911.50.

Das entspricht rund einem Drittel der Steuerbelastung der Beschwerdeführerin. Eine solche Differenz ist ihres Erachtens mit dem Rechtsgleichheitsgebot und dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbar. Sie erachtet höchstens eine um 50 % höhere Steuerbelastung als ein Ehepaar mit gleich viel Einkommen als verfassungskonform. Zur Begründung verweist sie auf die Richtlinien der Schweizerischen Konferenz für Sozialhilfe

(SKOS-Richtlinien), wonach der Grundbedarf für den Lebensunterhalt für einen Zweipersonenhaushalt nur das 1.53-fache des Einpersonenhaushaltes ausmache, ferner auf das Verhältnis von einfacher Rente zur Ehepaarrente der AHV, wo Letztere das Anderthalbfache der Ersteren betrage, sowie auf die ähnliche Relation beim betreibungsrechtlichen Existenzminimum von Alleinstehenden (Fr. 1'100.–) zu Verheirateten (Fr. 1'550.–).

4.3. Die Beschwerdeführerin übersieht, dass es bei den SKOS-Richtlinien wie auch bei den betreibungsrechtlichen Richtlinien um die Existenzminima geht und auch bei der AHV der Existenzbedarf gedeckt werden soll (Art. 112 Abs. 2 lit. b BV). Dem trägt auch der Einkommenssteuertarif gemäss § 37 Abs. 1 StG TG Rechnung, indem er bei alleinstehenden Personen bereits bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 11'800.– (gerundet) einsetzt, während bei verheirateten Personen der Steuertarif sich erst bei einem solchen von Fr. 22'500.– auszuwirken beginnt. Es ist auch nachvollziehbar, dass die Progressionskurve bei einer alleinstehenden Person am Anfang stärker ansteigen darf als bei verheirateten Personen, weil bei Letzteren zwei Personen den Lebensunterhalt aus dem Einkommen bestreiten müssen. Das kann gerade bei tieferen Einkommen zu grösseren prozentualen Abweichungen (mehr als dem 1,5-fachen) zwischen der Steuerbelastung einer alleinstehenden Person und derjenigen eines Ehepaares mit dem gleichen Einkommen führen. Das allein bewirkt indessen noch keine verfassungswidrige Besteuerung.

4.4. Um zu einem schlüssigen Vergleich zu kommen, müsste die Beschwerdeführerin vielmehr das ihr zur Verfügung stehende Einkommen um einen Faktor erhöhen, so dass es auch für zwei Personen den gleichen Lebensstandard ermöglicht, und die daraus resultierende Steuerbelastungen vergleichen. In dieser Hinsicht zeigen alle Statistiken auf, dass das Einkommen eines Ehepaares im Durchschnitt rund das 1,4-fache des Einkommens einer alleinstehenden Person betragen muss, um den gleichen Lebensstandard zu ermöglichen (Joseph Deiss, Budgets familiaux et compensation des charges, in: Fleiner-Gerster/Gilliand/Lüscher (Hrsg.), Familien in der Schweiz, Freiburg 1991, S. 271; Bericht der Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung [Kommission Familienbesteuerung], Bern 1998, Anhang 5, S. 1, 3). Ausgangspunkt für den Vergleich ist somit das Einkommen und nicht die Steuerbelastung. Es wäre daher der Steuer der Beschwerdeführerin die Steuer eines Ehepaares gegenüberzustellen, welches ein Einkommen von rund dem 1,4-fachen der Beschwerdeführerin erzielt, nämlich Fr. 70'358.– (1.4 x Fr. 50'256.–). Unter Berücksichtigung der Abzüge (Fr. 10'328.–) ergibt sich für dieses Ehepaar ein steuerbares Einkommen von
Fr. 60'030.– und eine einfache Steuer von Fr. 2'059.–. Damit beträgt die Steuer des Ehepaares Fr. 6'527.–, was deutlich über dem liegt, was die Beschwerdeführerin an Steuern bezahlen muss (Fr. 5'645.75). Es kann folglich nicht gesagt werden, die Beschwerdeführerin werde im Vergleich zu einem Ehepaar mit vergleichbarer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit über Gebühr mehr belastet.

4.5. In der Literatur wurde freilich auch festgestellt, dass die Belastungsrelationen nur so weit gelten, als das zur Verfügung stehende Einkommen normalerweise zur Bestreitung der notwendigen Lebenshaltungskosten im weitesten Sinn konsumiert werden muss. Schlüssiges statistisches Material fehlt allerdings, so dass sozialpolitische und fiskalpolitische Überlegungen diese Frage letztlich entscheiden (Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 39). Darüber, dass sachgerechte Differenzierungen zwischen der Steuerbelastung verheirateter gegenüber alleinstehenden steuerpflichtigen Personen mit einem festen Abzug allein nicht erreicht werden können, besteht Einigkeit (Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, a.a.O., S. 41 f.). Aber auch ein fester Splittingdivisor (kleiner als 2), der nur eheliche Gemeinschaften berücksichtigt, ist nicht unproblematisch. Über das Ausmass der Entlastung besteht daher weitgehende gesetzgeberische Freiheit, weil sich nicht exakt bestimmen lässt, um wie viel die Steuer steigen muss, wenn sich das Einkommen beispielsweise verdoppelt.

Aus diesen Erwägungen und in Anbetracht der ihm auferlegten Zurückhaltung besteht für das Bundesgericht vorliegendenfalls kein Anlass, die Mehrbelastung der Beschwerdeführerin von rund 300 % gegenüber einem gleich verdienenden Ehepaar aus verfassungsrechtlicher Sicht zu beanstanden. Wohl ist dieser Unterschied beträchtlich, und es wurde für die direkte Bundessteuer die Frage gestellt, ob eine Abweichung von 250 % bei Einkommen von Fr. 80'000.– noch haltbar sei (Danielle Yersin, Egalité de traitement: des principes et un projet pour le couple et la famille, ASA 70 S. 371 ff., insbesondere S. 379). Vorliegend geht es um markant tiefere Einkommensbereiche, wo solche Abstufungen eher zu dulden sind. In dem von der Beschwerdeführerin an-

gestellten Steuerbelastungsvergleich kann hervorgehoben werden, dass nach Abzug der Steuern dem Ehepaar noch Fr. 37'216.50 (Fr. 39'128.– ./. Fr. 1'911.50) und der Beschwerdeführerin noch Fr. 35'882.25 (Fr. 41528.– ./. Fr. 5'645.75) verbleiben. Das Ehepaar, bei dem zwei Personen vom Einkommen leben müssen, ist wesentlich näher beim Existenzminimum als die Beschwerdeführerin selbst.

5.
Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Kosten des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin zu tragen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2. Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3. Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 18. März 2008
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Merkli

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann