Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 1/2}
2C 274/2008

Urteil vom 25. September 2009
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Müller, Präsident,
Bundesrichter Merkli, Karlen, Zünd, Donzallaz,
Gerichtsschreiber Uebersax.

Verfahrensbeteiligte
Rudolf Hausherr,
Beschwerdeführer,

gegen

Kanton Bern,
handelnd durch den Regierungsrat des Kantons Bern.

Gegenstand
Unternehmenssteuerreform,

Beschwerde gegen die Änderung des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000.

Sachverhalt:

A.
Mit Beschluss vom 23. März 2007 änderte die Bundesversammlung im Rahmen der so genannten Unternehmenssteuerreform II verschiedene steuerrechtliche Bestimmungen des Bundes. Unter anderem fügte sie in Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) den folgenden zweiten Satz ein (BBl 2007 2321):
"Bei Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art, die mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals ausmachen (qualifizierte Beteiligungen), können die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilsinhabern mildern."
Parallel dazu ergingen die Art. 18b und Art. 20 Abs. 1 lit. c und Abs. 1bis des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), die eine Milderung der Steuerbelastung bei der direkten Bundessteuer durch eine bloss teilweise Besteuerung des Dividendenertrages vorsehen. Nachdem gegen die Unternehmenssteuerreform II ein Referendum zustande gekommen war, wurde die Gesetzesnovelle in der eidgenössischen Volksabstimmung vom 24. Februar 2008 angenommen (BBl 2008 2781). Sie trat am 1. Januar 2009 in Kraft (AS 2008 2893, 2902).

B.
Am 22. März 2007 beschloss der Grosse Rat des Kantons Bern, das kantonale Steuergesetz vom 21. Mai 2000 (StG) anzupassen. Ein Teil der Änderungen erfolgte im Rahmen der so genannten Unternehmenssteuerreform. Dabei wurden insbesondere ein neuer Art. 42 Abs. 3 StG für die Einkommenssteuer und ein neuer Art. 65 Abs. 2 StG für die Vermögenssteuer erlassen. Diese beiden Bestimmungen lauten wie folgt:

”Art. 42 Abs. 3 StG
Für Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz wird der für das steuerbare Gesamteinkommen massgebliche Steuersatz um 50 Prozent reduziert, sofern die Beteiligungsquote mindestens zehn Prozent oder der Verkehrswert der Beteiligung mindestens zwei Millionen Franken beträgt.
Art. 65 Abs. 2 StG:
Für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz wird der für das steuerbare Gesamtvermögen massgebliche Steuersatz um 20 Prozent reduziert, sofern die Beteiligungsquote mindestens zehn Prozent oder der Verkehrswert der Beteiligung mindestens zwei Millionen Franken beträgt.”
Gemäss der gleichzeitig erlassenen Übergangsregelung gilt der neue Art. 42 Abs. 3 StG, nicht aber der neue Art. 65 Abs. 2 StG bereits für das Steuerjahr 2008.
In der Volksabstimmung vom 24. Februar 2008 hiess das Stimmvolk die Änderung des Steuergesetzes gut (Amtsblatt des Kantons Bern vom 19. März 2008 S. 278); die Gesetzesnovelle trat am 1. Januar 2008 in Kraft.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 9. April 2008 an das Bundesgericht beantragt Rudolf Hausherr, die in der Volksabstimmung vom 24. Februar 2008 angenommenen Art. 42 Abs. 3 und 65 Abs. 2 StG aufzuheben, eventuell den Satzteil ”... oder der Verkehrswert der Beteiligung mindestens zwei Millionen Franken beträgt” in den beiden Bestimmungen aufzuheben. Zur Begründung wird im Wesentlichen geltend gemacht, die beiden Bestimmungen verletzten das Rechtsgleichheitsgebot (nach Art. 8 BV), das Willkürverbot (nach Art. 9 BV) sowie die Prinzipien der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (nach Art. 127 Abs. 2 BV).

D.
Mit Vernehmlassung vom 4. Juni 2008 schliesst die Finanzdirektion des Kantons Bern auf Abweisung der Beschwerde. Mit Replik vom 8. September 2008 und Duplik vom 21. Oktober 2008 halten Rudolf Hausherr und die Finanzdirektion an ihren jeweiligen Standpunkten fest.

E.
Die II. öffentlich-rechtliche Abteilung des Bundesgerichts entschied über die Beschwerde an einer öffentlichen Sitzung am 25. September 2009.

Erwägungen:

1.
1.1 Ein kantonaler Erlass kann beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden (Art. 82 lit. b BGG). Der Ausschlusskatalog von Art. 83 BGG betrifft nur Beschwerden gegen Entscheide und kommt bei der Anfechtung von Erlassen (abstrakte Normenkontrolle) nicht zur Anwendung. Gegen kantonale Erlasse ist unmittelbar die Beschwerde zulässig, sofern kein kantonales Rechtsmittel ergriffen werden kann (Art. 87 Abs. 1 BGG).

1.2 Angefochten ist vorliegend eine Gesetzesbestimmung, gegen deren Erlass im Kanton Bern kein kantonales Rechtsmittel offensteht. Dagegen kann somit grundsätzlich beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden.

1.3 Nach Art. 101 BGG ist die Beschwerde gegen einen Erlass innert 30 Tagen nach der nach dem kantonalen Recht massgebenden Veröffentlichung des Erlasses beim Bundesgericht einzureichen. Das Ergebnis der Volksabstimmung über die angefochtene Gesetzesnovelle vom 24. Februar 2008 wurde am 19. März 2008 im Amtsblatt des Kantons Bern veröffentlicht. Die vorliegende Beschwerde wurde der Post am 9. April 2008 aufgegeben und erging mithin fristgerecht.

1.4 Für die Beschwerde an das Bundesgericht gelten die im Gesetz vorgesehenen Begründungsanforderungen.

1.4.1 Nach Art. 42 Abs. 2 BGG ist in der Begründung der Beschwerde in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt das massgebliche Recht verletzt, das Beschwerdegrund (vgl. dazu Art. 95 ff. BGG) einer Beschwerde beim Bundesgericht bilden kann (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Eine qualifizierte Rügepflicht gilt hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht. Das Bundesgericht prüft eine solche Rüge nur insofern, als sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254). Wird eine Verletzung des Willkürverbots geltend gemacht, muss im Einzelnen dargelegt werden, inwiefern der angefochtene Erlass an einem qualifizierten und offensichtlichen Mangel leidet (vgl. allgemein BGE 134 II 244 E. 2.1 und 2.2 S. 245 f. mit Hinweisen, sowie zur Substantiierungspflicht bei der Willkürrüge im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle BGE 128 I 295 E. 7a S. 312).
1.4.2 Die Beschwerdebegründung ist zwar knapp, erfüllt aber grundsätzlich die Anforderungen an eine genügende Substantiierung der erhobenen Rügen. Ungenügend ist hingegen die Begründung der Willkürrüge, legt der Beschwerdeführer doch nicht dar, inwiefern ein qualifizierter und offensichtlicher Mangel in der Rechtsetzung vorliegen soll. Insoweit kann daher auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

2.
2.1 Gemäss Art. 89 Abs. 1 lit. b und c BGG ist zur Anfechtung eines kantonalen Erlasses legitimiert, wer durch den Erlass aktuell oder virtuell besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Änderung oder Aufhebung hat. Das schutzwürdige Interesse kann rechtlicher oder tatsächlicher Natur sein (BGE 133 I 286 E. 2.2 S. 290). Virtuelles Berührtsein setzt voraus, dass der Beschwerdeführer von der angefochtenen Regelung früher oder später einmal mit einer minimalen Wahrscheinlichkeit unmittelbar betroffen ist (vgl. BGE 133 I 206 E. 2.1 S. 210). Zur Anfechtung eines kantonalen Steuererlasses sind grundsätzlich die im betroffenen Kanton Steuerpflichtigen legitimiert, d.h. diejenigen Personen, die dort ihren Wohnsitz haben (BGE 130 I 174 E. 1.2 S. 176 f.). Es kann hier offenbleiben, wieweit die als AVLOCA-Praxis bekannte Rechtsprechung des Bundesgerichts betreffend Legitimation zur Anfechtung eines Erlasses wegen rechtsungleicher Begünstigung mit der früheren staatsrechtlichen Beschwerde (dazu BGE 109 Ia 252; 131 I 198 E. 2.6 S. 203; vgl. auch BGE 133 I 206 E. 2.2-2.4 S. 210 f.) auch auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zugeschnitten ist, woran immerhin angesichts der unterschiedlichen
Voraussetzungen gewisse Zweifel bestehen. So oder so bildet ein Steuertarif ein unteilbares Ganzes, der als solcher den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen muss. Jeder Steuerpflichtige muss die Missachtung der verfassungsrechtlichen Grundsätze im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle rügen können, selbst wenn sich ein andern Steuerpflichtigen gewährter Vorteil nicht unmittelbar zu seinem Nachteil auswirkt (vgl. BGE 133 I 206 E. 2.1-2.3 S. 210 f.). Nicht zulässig sind hingegen Beschwerden, die im Interesse der Allgemeinheit oder der richtigen Gesetzesanwendung geführt werden (BGE 125 I 7 E. 3c S. 9; 123 II 376 E. 2 S. 378 f.; 121 II 39 E. 2c/aa S. 44; BERNHARD WALDMANN, in: Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, Basel 2008, Art. 89 N 15).

2.2 Der Beschwerdeführer hat seinen Wohnsitz im Kanton Bern und ist dort steuerpflichtig. Damit untersteht er dem bernischen Steuertarif und ist von diesem als unteilbares Ganzes betroffen. Die hier zu entscheidende Streitsache des anwendbaren Steuersatzes bzw. der Rechtmässigkeit desselben stellt eine Tariffrage dar. Überdies ist der Beschwerdeführer als Fürsprecher unternehmerisch tätig, ohne vom angefochtenen Teilsatzverfahren profitieren zu können. Selbst wenn schliesslich davon ausgegangen würde, dass nur beschwerdeberechtigt ist, wer wenigstens virtuell Aktionär sein kann, trifft dies auf den Beschwerdeführer wohl zu. Zumindest die virtuelle Betroffenheit kann dem Beschwerdeführer daher nicht abgesprochen werden, weshalb er zur Beschwerde legitimiert ist.

3.
3.1 Nach Art. 190 BV sind Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend. Damit kann Bundesgesetzen weder im Rahmen der abstrakten noch der konkreten Normenkontrolle die Anwendung versagt werden. Zwar handelt es sich dabei um ein Anwendungsgebot und kein Prüfungsverbot (BGE 131 II 710 E. 5.4 S. 721; 129 II 249 E. 5.4 S. 263, mit Hinweisen; YVO HANGARTNER, in: Ehrenzeller/Mastronardi/ Schweizer/Vallender, Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, Bd. 2, N. 8 zu Art. 190 BV), und es kann sich

rechtfertigen, vorfrageweise die Verfassungswidrigkeit eines Bundesgesetzes zu prüfen; wird eine solche festgestellt, muss das Gesetz aber angewandt werden, und das Bundesgericht kann lediglich gegebenenfalls den Gesetzgeber einladen, die fragliche Bestimmung zu ändern. Freilich besteht nicht in jedem Fall die Veranlassung, die bundesgesetzliche Regelung auf ihre Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht hin zu prüfen (vgl. das Urteil des Bundesgerichts 2C 61/2008 vom 28. Juli 2008, E. 1.3.2). Vielmehr hängt es von den Umständen des Einzelfalles ab, ob sich dies rechtfertigt. Im Rahmen einer abstrakten Normenkontrolle ist dafür entscheidend, ob ein genügendes allgemeines Interesse an der Feststellung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit besteht.

3.2 Im vorliegenden Fall ist eine kantonale Gesetzesbestimmung angefochten. Dafür gilt das Anwendungsgebot von Art. 190 BV grundsätzlich nicht. Auch der Umstand, dass der Bundesgesetzgeber eine Materie für seinen Kompetenzbereich, hier die direkte Bundessteuer, gleich oder ähnlich wie ein Kanton ordnet, schränkt die Befugnis des Bundesgerichts zur Überprüfung eines kantonalen Erlasses nicht ein; dabei ist sogar in Kauf zu nehmen, dass sich bei einer solchen Prüfung allenfalls Zweifel an der Verfassungsmässigkeit eines Bundesgesetzes ergeben können (BGE 109 Ia 273 E. 2b S. 277 f.). Setzt das kantonale Steuergesetz jedoch unmittelbar Harmonisierungsrecht des Bundes um, das im Steuerharmonisierungsgesetz enthalten ist, greift das verfassungsrechtliche Anwendungsgebot auf das kantonale Recht durch. Das kantonale Steuergesetz, für welches das Anwendungsgebot an sich nicht gilt, wird davon als Umsetzungsakt der bundesgesetzlichen Ordnung erfasst (vgl. BGE 131 II 710 E. 5.4 S. 721). Auch diesfalls hängt es von den Umständen des Einzelfalles bzw. vom Vorliegen eines entsprechenden allgemeinen Feststellungsinteresses ab, ob sich die Prüfung der Vereinbarkeit mit dem Verfassungsrecht trotz Anwendungsgebots rechtfertigt.

3.3 Bei einer abstrakten Normenkontrolle, namentlich bei der Überprüfung eines kantonalen Gesetzes, kann das Bundesgericht auch einer nachträglichen Änderung der Rechtslage Rechnung tragen und insbesondere neu in Kraft getretenes, übergeordnetes Recht mitberücksichtigen (BGE 120 Ia 286 E. 2c/bb S. 291; 119 Ia 460 E. 4d S. 473, mit Hinweisen). Das kann aber nicht unbeschränkt gelten, sondern setzt einen engen Zusammenhang vor allem in sachlicher und zeitlicher Hinsicht voraus.

3.4 Der neue Art. 7 Abs. 1 StHG erlaubt den Kantonen für Kapitalbeteiligungen von mindestens 10 % die Einführung einer Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Entscheiden sich die Kantone für eine solche Milderung, müssen sie zwingend eine Mindestbeteiligung von 10 % verlangen, im Übrigen verfügen sie über einen gewissen Gestaltungsspielraum bei der kantonalen Regelung. Das gilt insbesondere für die Methode der Entlastung (Teilsatz-, Teilbesteuerungs- oder anderes Verfahren) und deren Umfang. Es ist den Kantonen namentlich überlassen, ob sie die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaft und Anteilsinhaber wie in der angefochtenen bernischen Regelung durch eine Reduktion des Steuersatzes oder wie in den neuen, parallel ergangenen Art. 18b und Art. 20 Abs. 1 lit. c und Abs. 1bis DBG durch eine bloss teilweise Besteuerung des Dividendenertrages mildern wollen. Dagegen wird in der Literatur zwar eingewendet, die bundesrechtliche Harmonisierung beziehe sich einzig auf das Steuerobjekt, d.h. die Bemessungsgrundlage, und nicht auf den anwendbaren Tarif; die Kantone könnten daher die Milderung bei der Dividendenbesteuerung lediglich durch eine besondere Definition des Steuerobjekts, nicht aber durch einen Sondertarif umsetzen (vgl. insbes. URS R. BEHNISCH, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender, a.a.O., N. 28 zu Art. 129; DERS., Steuerwettbewerb trotz seiner Zähmung ein Stein des Anstosses, in Neue Zürcher Zeitung vom 21. Februar 2007). Beim Erlass von Art. 7 Abs. 1 StHG ging der Gesetzgeber aber klarerweise davon aus, dass der Bund die Kompetenz hat, unter Einhaltung einer gewissen Regelungsautonomie der Kantone beim Ausmass und bei der Art der Entlastung Lösungen zu treffen, die auch durch tarifliche Massnahmen umgesetzt werden können (vgl. BBl 2005 4796). Der Gesetzgeber stellte denn auch den Kantonen bewusst frei, Entlastungen wie der Bund in Form von Abzügen von der Bemessungsgrundlage oder aber Steuerermässigungen in Form eigentlicher tariflicher Massnahmen vorzusehen (BBl 2005 4868). Abgesehen davon kennt das Harmonisierungsrecht auch an anderer Stelle Sondertarife, so etwa in Art. 11 StHG.

4.

4.1 Der angefochtene Art. 42 Abs. 3 StG für die Einkommenssteuer entspricht weitgehend dem revidierten Art. 7 Abs. 1 StHG und wird von diesem seit dessen Inkrafttreten am 1. Januar 2009 im entsprechenden Umfang in-

haltlich gedeckt. Eine allfällige diesbezügliche Verfassungswidrigkeit unterliegt daher seit dem 1. Januar 2009 dem Anwendungsgebot und lässt sich jedenfalls mit Wirkung ab diesem Zeitpunkt vom Bundesgericht nicht mehr korrigieren. Damit wird dem Antrag auf Aufhebung der ganzen Bestimmung die Grundlage entzogen. Selbst im Falle, dass die angefochtene Bestimmung insoweit verfassungswidrig sein sollte, wäre es unverhältnismässig und würde es sich nicht rechtfertigen, diese Gesetzesnorm aufzuheben, und den Kanton nochmals in ein Gesetzgebungsverfahren zu zwingen, um eine gleich lautende Bestimmung zu erlassen, die nunmehr vom neuen Bundesgesetz gedeckt wäre. Unabhängig davon, ob die angefochtene kantonale Bestimmung und die hier nur vorfrageweise angesprochene neue bundesgesetzliche Norm verfassungskonform sind oder nicht, sind sie jedenfalls seit dem 1. Januar 2009 im entsprechenden Umfang anwendbar.

4.2 Es könnte sich immerhin fragen, ob etwas anderes zu gelten hätte, falls die kantonale Regelung über diejenige des Bundesrechts hinausginge, also insbesondere Erleichterungen gewähren würde, die vom Bundesrecht nicht mehr gedeckt wären, indem sie etwa nicht nur die wirtschaftliche Doppelbelastung beseitigen, sondern weitergehende Steuervorteile bieten würde. Der Beschwerdeführer behauptet eine solche überschiessende Wirkung.

4.3 Entscheidend ist in diesem Zusammenhang bei der Einkommenssteuer, dass die Frage der Verfassungskonformität der Unternehmenssteuerreform in Fachkreisen schon seit längerem diskutiert wurde (vgl. etwa BERICHT DER EXPERTENKOMMISSION RECHTSFORMNEUTRALE UNTERNEHMENSBESTEUERUNG [ERU], erstattet dem Eidgenössischen Finanzdepartement, Bern 2001; BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten betreffend die Verfassungsmässigkeit einer Teilbesteuerung von Dividenden im Privatbesitz, erstattet der Eidg. Steuerverwaltung am 29. November 2006; ULRICH CAVELTI, Die Unternehmenssteuerreform II ist verfassungskonform, in Neue Zürcher Zeitung vom 29. Januar 2008; ETIENNE GRISEL, Rechtsgutachten zu Handen des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. November 2006; CHRISTIAN KEUSCHNIGG/MARTIN D. DIETZ, Volkswirtschaftliche Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform II, Gutachten im Auftrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. September 2002; RENÉ MATTEOTTI/MICHAEL FELBER, Verfassungsrechtliche Kritik an der Unternehmenssteuerreform II, Jusletter vom 11. Februar 2008; ROBERT WALDBURGER, Die Vorlage verletzt offenkundig die Verfassung, in Tagesanzeiger vom 22. Dezember 2007; ROBERT WALDBURGER/RUEDI BAUMANN, Zur Verfassungsmässigkeit der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung durch das Unternehmenssteuerreformgesetz II und das Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Gutachten vom 8. Januar 2008; vgl. auch MARKUS REICH, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, Zürich 2000, 25 ff.). Dabei wurden in der Frage der Verfassungsmässigkeit von Entlastungsmassnahmen für die Dividendenbezüger, wie sie hier strittig sind, verschiedene Auffassungen vertreten. Unter anderem äusserten sogar Organe des Bundes mit guten Gründen gewisse Zweifel. Dies ist auch dem Gesetzgeber nicht entgangen und bildete ausdrücklich Thema der politischen Diskussionen sowie des Abstimmungskampfes.

4.4 In der politischen Diskussion setzte sich dann aber mehr und mehr die Auffassung durch, die wirtschaftliche Doppelbelastung zwischen Dividendenbezüger und Gesellschaft sei zu beseitigen. Die Gesetzesrevision wurde mithin in Kenntnis der allfälligen verfassungsrechtlichen Fragwürdigkeit angenommen. Insbesondere war angesichts der im Gesetzgebungsverfahren beigezogenen Gutachten klar, dass die angestrebte Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung weiterreichen könnte, als das rein rechnerisch erforderlich wäre. Der Gesetzgeber setzte sich jedoch namentlich unter Hinweis auf angebliche volkswirtschaftliche Gesichtspunkte und eine mögliche Änderung der Verhaltensweise der Beteiligten über solche Bedenken hinweg. Im Zusammenhang mit dem Steuerharmonisierungsgesetz war mit Blick auf die parallel laufenden und teilweise bereits abgeschlossenen kantonalen Gesetzgebungsverfahren ebenso klar, dass bei den Kantonen entsprechende Entlastungen von ebenfalls bis zu 50 % als zulässig erachtet werden sollten. Die Mehrheit der Stimmberechtigten ging dabei davon aus, dass die schliesslich gewählte Lösung bzw. erlassene Regelung verfassungsrechtlich zulässig sei. Erleichterungen in diesem Umfang sind daher durch den Bundesgesetzgeber
abgedeckt. Dabei muss nicht in jedem Kanton aufgrund der konkreten Steuersätze der Nachweis erbracht werden, dass in jeder möglichen Konstellation die Entlastung nicht höher ausfällt als die tatsächliche Doppelbelastung. Es besteht demnach kein genügendes allgemeines Interesse an einer vollständigen verfassungsrechtlichen Überprüfung des bernischen Halbsatzverfahrens im vom Bundesgesetz abgedeckten Rahmen. Nebst dem Bund

haben im Übrigen inzwischen mindestens 18 Kantone mehr oder weniger parallel zum Gesetzgebungsverfahren des Bundes analoge Gesetzesrevisionen durchgeführt. Darüber kann sich das Bundesgericht nicht ohne stichhaltigen Grund hinwegsetzen.

4.5 Fraglich erscheint allenfalls, ob die bundesgesetzliche Regelung auch geeignet ist, die Besteuerung durch den Kanton Bern im Jahre 2008 abzudecken. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass der Beschwerdeführer die entsprechende Übergangsbestimmung zu Art. 42 Abs. 3 StG, worin die Geltung dieser Regelung für das Steuerjahr 2008 vorgesehen ist, nicht angefochten hat. Im Übrigen fehlt es auch an einer diesbezüglichen Beschwerdebegründung. Auf die Frage der Anwendbarkeit von Art. 42 Abs. 3 StG für das Steuerjahr 2008 ist daher nicht einzugehen.

5.
5.1 In zweierlei Hinsicht weicht Art. 42 Abs. 3 StG freilich vom Wortlaut von Art. 7 Abs. 1 StHG ab: So sieht die kantonale Bestimmung einerseits vor, dass das Halbsatzverfahren nur für die Beteiligungen an Unternehmen mit Sitz in der Schweiz gelten soll, und sie lässt andererseits die Teilsatzbesteuerung nicht nur bei einer mindestens zehnprozentigen Beteiligungsquote, sondern unabhängig vom prozentualen Anteil auch für Beteiligungen zu, deren Verkehrswert mindestens zwei Millionen Franken beträgt. Beide Kriterien sind vom Bundesrecht nicht vorgegeben und stellten auch nicht Thema der entsprechenden verfassungsrechtlichen Diskussion dar, weshalb die Überprüfung ihrer Verfassungsmässigkeit nicht an Art. 190 BV scheitern kann. Das Bundesgesetz erlaubt trotz des entsprechenden Gestaltungsspielraums nicht jede beliebige Art der Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, sondern bestimmt die grundsätzlichen Voraussetzungen einer solchen Entlastung. Will ein Kanton dasselbe unter anderen Voraussetzungen gewähren, steht die entsprechende Regelung nicht unter dem Schutz von Art. 190 BV. Es ist daher zu prüfen, ob die beiden fraglichen Kriterien vor der Verfassung standhalten.

5.2 Im Bereich der Steuern wird das allgemeine Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Der erste Grundsatz verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Nach dem zweiten Prinzip sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Drittens müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig besteuert werden; die Steuerbelastung hat sich nach den ihnen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und ihren persönlichen Verhältnissen zu richten (vgl. BGE 134 I 248 E. 2 S. 251 f.; 133 I 206 E. 6.1 S. 215 f.; StE 2003 B 21.1 Nr. 11 E. 3.2; je mit Hinweisen).

5.3 Im System der Gesamtreineinkommensbesteuerung, auf welchem die direkten Steuern des Bundes und der Kantone beruhen, bildet der Überschuss aller Einkünfte über die damit verbundenen Ausgaben Grundlage der Bemessung, und zwar unabhängig von der Art der Einkünfte. Solche der natürlichen Person aus Beteiligungen an Unternehmen nicht oder nur teilweise zu erfassen oder mit einem anderen Tarif zu besteuern, gerät insoweit in Widerspruch zu den Prinzipien der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Es bedarf einer sachlichen Rechtfertigung, Dividendeneinkünfte anders zu behandeln als andere Einkünfte. Eine solche sieht der Gesetzgeber des Kantons Bern in der so genannten wirtschaftlichen Doppelbelastung.

5.4 Wieweit es eine solche Doppelbelastung gibt, ist allerdings umstritten (zur Literatur vgl. die Angaben in E. 4.3). Rechtlich werden Dividendeneinkünfte zum Vornherein nicht doppelt belastet. Zwar wird der erzielte Gewinn zunächst bei der Unternehmung als Gewinn besteuert, woraufhin die Dividende bzw. der Gewinnanteil aus der Beteiligung beim Teilhaber steuerlich ebenfalls erfasst wird. Dies beruht aber natürlicherweise darauf, dass sich eine juristische Person aufgrund ihrer eigenen Rechtsfähigkeit von der natürlichen Person unterscheidet bzw. ein eigenes Rechtssubjekt und Steuersubjekt ist. Die rechtliche Selbständigkeit juristischer Personen von den wirtschaftlich daran berechtigten natürlichen Personen wird nur ausnahmsweise, unter dem Gesichtspunkt

des so genannten Durchgriffs, durchbrochen. Dieser setzt Identität der wirtschaftlichen Interessen zwischen juristischer und dahinter stehender natürlicher Person voraus, und insbesondere dass die rechtliche Berufung auf die Selbständigkeit der juristischen Person der Umgehung von Gesetzesvorschriften oder der Missachtung der Rechte Dritter dient; es geht der Sache nach um eine missbräuchliche Verwendung der juristischen Person durch die sie beherrschende natürliche Person (BGE
132 III 489 E. 3.2 S. 493 mit Hinweisen). Das Umgekehrte gilt nicht: Wer sich als natürliche Person einer juristischen Person bedient, muss sich deren Selbständigkeit entgegenhalten lassen und kann sich nicht auf wirtschaftliche Identität berufen. Sind natürliche und juristische Person aber verschiedene Rechtssubjekte, stellt die Nichtbesteuerung oder reduzierte Besteuerung der Dividendeneinnahmen bei der natürlichen Person für diese eine ungerechtfertigte Privilegierung im Vergleich zu allen anderen Einkunftsarten wie insbesondere Arbeitseinkommen dar. Will der Gesetzgeber die rechtliche Trennung von juristischen und natürlichen Personen zum Zwecke der Besteuerung aufheben und auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise übergehen, ergibt sich aus dem Gebot der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung bzw. derjenigen nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass die Belastungsgleichheit gewahrt bleiben muss.

5.5 Die Privilegierung der Beteiligung an inländischen Gesellschaften lässt sich mit dem Anliegen der Förderung der einheimischen Wirtschaft nicht rechtfertigen, hängt dies doch nur sehr indirekt mit der Frage der wirtschaftlichen Doppelbelastung zusammen. Namentlich spielt es für die unternehmerische Tätigkeit und Verantwortung, mit der das Teilsatzverfahren gerechtfertigt wird, keine Rolle, ob sie im Zusammenhang mit einer schweizerischen oder einer ausländischen Gesellschaft ausgeübt bzw. getragen wird. Analoge kantonale Bestimmungen, mit denen Gesellschaften des eigenen Kantons gegenüber anderen bevorzugt wurden, gelten im Übrigen als harmonisierungswidrig und seit dem Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsrechts als obsolet. Die wirtschaftliche Doppelbelastung, deren Beseitigung mit der Unternehmenssteuerreform angestrebt wurde, besteht - soweit es sie überhaupt gibt - gleichermassen wie bei Beteiligungen an Unternehmen mit Sitz in der Schweiz auch bei Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz im Ausland, selbst wenn die Besteuerung der ausländischen Gesellschaft nicht immer leicht festzustellen sein wird und deshalb ein Vergleich im Einzelfall schwierig werden könnte. Schliesslich ist die Besteuerung von Beteiligungserträgen
aus Unternehmen mit Sitz im Ausland auch mit Blick auf die Doppelbesteuerungsregeln zu beurteilen, wo in der Regel eine Milderung der internationalen Doppelbelastung bei der Dividendenbesteuerung angestrebt wird, ohne dass damit zwangsläufig die Doppelbelastung von Unternehmung und Dividendenbezüger vermieden werden muss (vgl. MARTIN ARNOLD/MARKUS BERGER, § 20 Steuerpflicht bei Auslandbezug, in: Uebersax/Rudin/Hugi Yar/Geiser [Hrsg.], Ausländerrecht, 2. Aufl. 2009, Rz. 20.67 ff., ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, 9. Kapitel, in: Ernst Höhn [Hrsg.], Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl. 1993, 335 f.; PETER LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. 2005, 380 ff.). Auch dies spricht für eine Gleichbehandlung von Beteiligungserträgen aus ausländischen mit solchen aus schweizerischen Unternehmen. Zwar ist dieser Umstand möglicherweise weniger im Verhältnis zu den OECD-Staaten von Bedeutung (vgl. BBl 2005 4746), er kann aber jedenfalls gegenüber anderen Staaten massgeblich werden. Insgesamt beruht die Beschränkung des Teilsatzverfahrens auf Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz in Art. 42 Abs. 3 StG daher nicht auf einer sachlichen Grundlage, weshalb sie sich als rechtsungleich
erweist, und sie verletzt den Grundsatz der Belastungsgleichheit. Damit steht sie im Widerspruch zu Art. 8 und 127 Abs. 2 BV.

5.6 Analoges gilt für das zu einer zehnprozentigen Beteiligungsquote alternative Kriterium einer summenmässigen Beteiligung im Wert von zwei Millionen Franken. Wer eine Beteiligung von weniger als 10 % hält, die mehr als zwei Millionen Franken wert ist, ist mit dem Schicksal der Gesellschaft nicht mehr verbunden und hat nicht mehr Einfluss auf diese als ein Teilhaber mit der gleichen Beteiligungsquote an einer kleineren Gesellschaft. Die fragliche Bestimmung räumt wohlhabenden Steuerpflichtigen mit wertbeständigen Beteiligungen eine Entlastungsmöglichkeit ein, die weniger wohlhabenden nicht zusteht. Eine Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung, die zudem im Widerspruch zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit steht, ist nicht ersichtlich. Im Gegenteil gilt eine betragsmässige Limite selbst in demjenigen Schrifttum, das der Quotenbeschränkung zustimmend gegenübersteht, als untaugliches Mittel zur Erreichung der Zielsetzung einer Milderung der Doppelbelastung (vgl. insbes. REICH, a.a.O., 65). Ungeeignet erscheint auch der Verweis der Finanz-

direktion des Kantons Bern auf die Privilegierung von Holdinggesellschaften im Steuerrecht des Bundes und des Kantons Bern, welche unter anderem zum Teil auf dieselbe betragsmässige Limite von zwei Millionen Franken abstellt (vgl. Art. 69 DBG, Art. 28 Abs. 1 StHG sowie Art. 96 StG). Es handelt sich dabei um Tatbestände, die nicht die Beseitigung der Doppelbelastung, sondern die Förderung von Holdingstrukturen zum Ziel haben. Der Vergleich bietet daher keine sachliche Grundlage für eine Ungleichbehandlung bei der Vermeidung der Doppelbelastung. Das Kriterium einer summenmässigen Beteiligung im Wert von zwei Millionen Franken als Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Halbsatzbesteuerung verstösst daher ebenfalls gegen Art. 8 und 127 Abs. 2 BV.

5.7 Art. 42 Abs. 3 StG erweist sich in diesem Sinne als teilweise verfassungswidrig. Die darin vorgesehenen Satzteile "mit Sitz in der Schweiz" und "oder der Verkehrswert der Beteiligung mindestens zwei Millionen Franken" sind aufzuheben. Diese teilweise Unzulässigkeitserklärung der fraglichen Gesetzesbestimmung erweist sich als zulässig, weil ohne weiteres davon ausgegangen werden kann, dass der bernische Gesetzgeber jedenfalls die bundesgesetzlich abgedeckte Entlastung beschliessen wollte.

6.
6.1 Nicht von der bundesgesetzlichen Regelung geschützt ist sodann die in Art. 65 Abs. 2 StG vorgesehene Entlastung bei der Vermögenssteuer. Danach wird für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz der für das steuerbare Gesamtvermögen massgebliche Steuersatz um 20 Prozent reduziert, sofern die Beteiligungsquote mindestens zehn Prozent oder der Verkehrswert der Beteiligung mindestens zwei Millionen Franken beträgt. Ein solches Privileg kennt weder das Recht der direkten Bundessteuer, das grundsätzlich ohnehin keine Vermögenssteuer vorsieht, noch das Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes. Auch wenn der Kanton Bern nicht der einzige Kanton mit einer entsprechenden Regelung ist, so hat die Entlastung bei der Vermögenssteuer im Übrigen bei weitem nicht dieselbe Verbreitung erlangt wie die im Bundesgesetz angelegte Entlastung bei der Einkommenssteuer.

6.2 Es versteht sich von selbst, dass jedenfalls die bereits bei der Einkommenssteuer als verfassungswidrig erkannten besonderen, vom Bundesrecht abweichenden Privilegierungen, die sich am Sitz der Unternehmung ("mit Sitz in der Schweiz") oder an der Art der Beteiligung ("oder der Verkehrswert der Beteiligung mindestens zwei Millionen Franken beträgt") ausrichten, analog auch bei der Vermögenssteuer unzulässig sind. Darüber hinaus verstösst aber die ganze Bestimmung als solche gegen die Bundesverfassung. So ist in der Regel wirtschaftlich leistungsfähiger als andere Steuerpflichtige, wer eine Beteiligung von mindestens zehn Prozent an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft hält; in jedem Fall zwingend ist dies freilich nicht, weshalb das allein nicht den Ausschlag geben kann. In der Literatur wird denn auch teilweise die Auffassung vertreten, die Entlastung bei der Vermögenssteuer rechtfertige sich gleichermassen wie bei der Einkommenssteuer (vgl. REICH, a.a.O., 70). Dies überzeugt indessen unabhängig von der Frage der Verfassungsmässigkeit der Entlastung bei der Einkommenssteuer nicht. Auch bei der Vermögenssteuer ist umstritten, ob es überhaupt eine Doppelbelastung gibt. Die bei der Unternehmung erhobene Kapitalsteuer beruht erneut auf der juristischen Selbständigkeit der Gesellschaft und kann nicht ohne weiteres mit der Besteuerung des Anteilseigners als natürlicher Person gleichgesetzt werden. Abgesehen davon soll die Milderung der Doppelbelastung nach ihrer hauptsächlichen Zweckrichtung solche Beteiligungen fördern bzw. privilegieren, bei denen unternehmerisches Risiko und wirtschaftliche Verantwortung übernommen und getragen wird. Dies zahlt sich jedoch normalerweise in erster Linie über die erzielten Erträge bzw. Dividenden und nur zweitrangig über die Beteiligung selbst aus. Der Bundesgesetzgeber beschränkte sich bei der Harmonisierung der kantonalen Steuern denn auch auf die Entlastung bei der Einkommenssteuer. Die Privilegierung der entsprechenden Beteiligungen bei der Vermögenssteuer beruht somit nicht auf genügenden sachlichen Gründen, und sie trägt auch den unterschiedlichen wirtschaftlichen Möglichkeiten der Steuerpflichtigen zu wenig Rechnung.

6.3 Art. 65 Abs. 2 StG ist demnach mit Art. 8 und 127 Abs. 2 BV nicht vereinbar und als verfassungswidrig aufzuheben.

7.
7.1 Die Beschwerde ist teilweise gutzuheissen. In Art. 42 Abs. 3 StG sind die Satzteile "mit Sitz in der Schweiz"

und "oder der Verkehrswert der Beteiligung mindestens zwei Millionen Franken" und Art. 65 Abs. 2 StG ist vollständig aufzuheben. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

7.2 Die Beschwerde richtet sich in erster Linie gegen die Dividendenbesteuerung. Insofern unterliegt der Beschwerdeführer weitgehend. Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten für das bundesgerichtliche Verfahren daher zu drei Fünfteln dem Beschwerdeführer und zu zwei Fünfteln dem Kanton Bern, um dessen Vermögensinteressen es geht, aufzuerlegen (Art. 65 und 66 BGG). Dem nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer ist praxisgemäss keine Parteientschädigung zuzusprechen, und auch dem Kanton Bern steht keine solche zu (vgl. Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
1.1 Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen.

1.2 Die in Art. 42 Abs. 3 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 in der Fassung vom 22. März 2007 enthaltenen Satzteile "mit Sitz in der Schweiz" und "oder der Verkehrswert der Beteiligung mindestens zwei Millionen Franken" werden gestrichen.

1.3 Art. 65 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 in der Fassung vom 22. März 2007 wird aufgehoben.

1.4 Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Gerichtskosten werden zu drei Fünfteln, d.h. im Betrag von Fr. 1'500.–, dem Beschwerdeführer und zu zwei Fünfteln, d.h. im Betrag von Fr. 1'000.–, dem Kanton Bern auferlegt.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer und dem Kanton Bern, handelnd durch den Regierungsrat des Kantons Bern, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 25. September 2009
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Müller Uebersax