Urteilskopf

110 Ia 7

2. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 13. April 1984 i.S. Hegetschweiler gegen Regierungsrat des Kantons Zürich (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Art. 88 OG; Art. 4 Abs. 1 und 2 und Art. 54 BV, rechtsgleiche Besteuerung von Ehegatten und Konkubinatspaaren.

1. Ehegatten sind zur staatsrechtlichen Beschwerde gegen einen Steuererlass legitimiert, der sie im Vergleich zu Konkubinatspaaren benachteiligt. Die Legitimation bezieht sich nicht auf den Grundsatz der Geschlechtergleichheit (Art. 4 Abs. 2 BV), da dieser nicht berührt ist (E. 1).

2. Allgemeine Bedeutung des Rechtsgleichheitsgebots im Steuerrecht (E. 2).

3. Konsequenzen für die Ehegattenbesteuerung aus dem Gebot der Rechtsgleichheit nach Art. 4 Abs. 1 BV (E. 3) und aus dem Recht zur Ehe nach Art. 54 BV (E. 5).

4. Das Steuergesetz des Kantons Zürich genügt den Anforderungen von Art. 4 Abs. 1 BV insofern nicht, als es in höheren Einkommensbereichen Ehepaare gegenüber Konkubinatspaaren ohne haltbaren Grund benachteiligt (E. 4).

5. Keine Aufhebung der angefochtenen Bestimmungen, weil sich die Rechtsgleichheit weder durch ein Wiederaufleben des früheren Rechts, noch durch eine schlichte Individualbesteuerung der Partner einer ungetrennten Ehe, sondern nur durch eine positive Gesetzesänderung erreichen lässt (E. 6).

Regeste (fr):
Art. 88 OJ; art. 4 al. 1 et 2 et art. 54 Cst., taxation égale des conjoints et des personnes vivant en concubinage.

1. Les conjoints ont qualité pour former un recours de droit public contre une disposition fiscale qui les désavantage par rapport aux concubins. La qualité pour recourir ne repose pas sur le principe de l'égalité des sexes (art. 4 al. 2 Cst.), car celui-ci n'est pas en cause (consid. 1).

2. Signification générale de l'obligation d'égalité de traitement en droit fiscal (consid. 2).

3. Conséquences pour l'imposition des conjoints résultant de l'obligation d'égalité de traitement selon l'art. 4 al. 1 Cst. (consid. 3) et du droit au mariage selon l'art. 54 Cst. (consid. 5).

4. La loi fiscale du canton de Zurich ne satisfait pas aux exigences de l'art. 4 al. 1 Cst. dans la mesure où elle désavantage sans motif soutenable les conjoints par rapport aux concubins dans l'imposition des revenus élevés (consid. 4).

5. Il n'y a pas lieu d'annuler les dispositions attaquées, parce que l'égalité de traitement ne peut être réalisée ni par le rétablissement du droit antérieur, ni par une simple imposition individuelle de chacun des conjoints, mais seulement par un changement positif de la loi (consid. 6).

Regesto (it):
Art. 88 OG; art. 4 cpv. 1 e 2, art. 54 Cost., imposizione uguale di coniugi e di persone che vivono in concubinato.

1. I coniugi sono legittimati a proporre ricorso di diritto pubblico contro una norma fiscale che li pregiudi-

ca rispetto ai concubini. La legittimazione ricorsuale non si riferisce al principio dell'uguaglianza tra i sessi (art. 4 cpv. 2 Cost.), dato che esso non è toccato (consid. 1).

2. Significato generale del precetto dell'uguaglianza di trattamento nel diritto fiscale (consid. 2).

3. Conseguenze per l'imposizione dei coniugi sgorganti dall'obbligo dell'uguaglianza di trattamento secondo l'art. 4 cpv. 1 Cost. (consid. 3) e dal diritto al matrimonio secondo l'art. 54 Cost. (consid. 5).

4. La legge tributaria del Cantone di Zurigo non soddisfa le esigenze dell'art. 4 cpv. 1 Cost. nella misura in cui, nell'imposizione di redditi elevati, pregiudica senza un motivo sostenibile i coniugi rispetto ai concubini (consid. 4).

5. Non va fatto luogo all'annullamento delle disposizioni impugnate poiché l'uguaglianza di trattamento non può essere realizzata ripristinando il diritto anteriore né mediante l'imposizione individuale di ognuno dei coniugi, bensì soltanto procedendo ad una modifica positiva della legge (consid. 6).

Sachverhalt ab Seite 8

BGE 110 Ia 7 S. 8

Am 6. Juni 1982 hatten die Stimmberechtigten im Kanton Zürich nebst anderem abzustimmen über eine Volksinitiative (Gesetzesinitiative) für Steuererleichterungen und über eine Volksinitiative (Verfassungsinitiative) für Rechtsgleichheit in der Steuerbelastung sowie über einen Gegenvorschlag des Kantonsrats zu beiden Initiativen. Die Initiative für Steuererleichterungen strebte u.a. nach einer Entlastung der kleineren und mittleren sowie nach einer Mehrbelastung der höheren und hohen Einkommen und Vermögen. Die Initiative für Rechtsgleichheit in der Steuerbelastung forderte, dass erstens erwerbstätige Ehepaare nicht stärker mit Steuern belastet werden als unverheiratete Paare und zweitens Ehepaare mit Kindern zusätzlich entlastet werden, falls die Ehefrau nicht erwerbstätig ist. Der Gegenvorschlag des Kantonsrats sah eine Reihe von Änderungen des Steuergesetzes vor. Er brachte allen Steuerpflichtigen Erleichterungen, trug dem Begehren auf Entlastung der Ehepaare im Vergleich zu unverheirateten Paaren teilweise Rechnung, lehnte dagegen die Forderung einer zusätzlichen Besserstellung der Ehepaare mit Kindern ohne Erwerbstätigkeit der Mutter deswegen ab, weil dies gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen würde.

BGE 110 Ia 7 S. 9

Die Stimmberechtigten lehnten die Initiative für Steuererleichterungen mit ca. 128'000 Ja gegen ca. 155'000 Nein ab und verwarfen die Initiative für Rechtsgleichheit in der Steuerbelastung mit ca. 89'500 Ja gegen ca. 188'000 Nein; der Gegenvorschlag des Kantonsrats wurde mit ca. 182'500 Ja gegen 97'000 Nein angenommen (vgl. Zürcher Amtsblatt 1982 vom 15. Juni 1982, S. 713). Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 16. Juni 1982 beantragen Hans und Farah Hegetschweiler, die §§ 8, 25, 31 und 32 des revidierten Steuergesetzes wegen Verstosses gegen Art. 4 Abs. 1 und 2 sowie Art. 54 BV so weit aufzuheben, als die angefochtenen Bestimmungen es ermöglichen, verheiratete Paare höher zu besteuern als unverheiratete. Der Regierungsrat des Kantons Zürich beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die angefochtene Revision hat die fraglichen Paragraphen des Steuergesetzes wie folgt geändert: In § 8 blieb Abs. 1, d.h. der Grundsatz der ungeteilten Besteuerung von Einkommen und Vermögen der in ungetrennter Ehe lebenden Ehepaare unverändert. Die übrigen Absätze, die

Abzüge für den Erwerb der Ehefrau vorsahen, wurden in § 25 versetzt. In § 25 betreffend Abzüge von den steuerbaren Einkünften wurden zahlreiche Positionen nicht oder nur redaktionell geändert. Die Revision hat beim Invaliditätsabzug (lit. f) die Limite von Fr. 6'000.- auf Fr. 7'000.- und beim Abzug für Versicherungsprämien und Sparzinsen (lit. h) die Limite von Fr. 2'400.- bzw. Fr. 1'200.- auf Fr. 3'400.- bzw. Fr. 1'700.- erhöht. Sie hat einen Abzug für Spareinlagen bis Fr. 500.- (lit. i) gestrichen und einen Abzug von höchstens Fr. 4'000.- für Ausbildungskosten des Steuerpflichtigen und seiner Ehefrau (lit. n) neu eingeführt. Der Abzug für den mitverdienenden Ehegatten (Zweitverdiener-Abzug) wurde von Fr. 3'000.- auf Fr. 3'500.- erhöht (Abs. 2). Auch in § 31 wurden die Abzüge vom Reineinkommen vergrössert, nämlich der persönliche Abzug, der Altersabzug, der Kinderabzug und der Unterstützungsabzug. Der persönliche Abzug für Steuerpflichtige, die in ungetrennter Ehe leben oder die mit unterhaltsabhängigen Kindern zusammenleben, stieg von Fr. 6'000.- auf Fr. 7'000.-, der persönliche Abzug für die andern Steuerpflichtigen von Fr. 3'000.- auf Fr. 3'500.-. § 32 enthält die Tarife der Einkommenssteuer, nämlich einen

Tarif a für Steuerpflichtige, die in ungetrennter Ehe leben oder die mit unterhaltsabhängigen Kindern zusammenleben, sowie einen Tarif b für die andern Steuerpflichtigen. In diesen Tarifen hat die Revision die Progressionsstufen (zum Ausgleich der kalten Progression) gestreckt, und zwar beim Tarif a in stärkerem Masse. Im Tarif a beträgt der Steuersatz 2% für die ersten Fr. 4'000.- (unverändert), steigt auf 10% bei Einkommensteilen über Fr. 80'000.- (vorher Fr. 55'000.-) und erreicht 13% für Einkommensteile über Fr. 165'000.- (vorher Fr. 125'000.-). Nach Tarif b beträgt der Satz 2% für die ersten Fr. 3'000.- (unverändert), steigt auf 10% für Einkommensteile von über Fr. 60'000.- (vorher Fr. 43'000.-) und erreicht 13% für Einkommensteile über Fr. 150'000.- (vorher Fr. 125'000.-). Im Kanton Zürich sind zwei neue Initiativen zu den gleichen Fragen hängig, nämlich eine Volksinitiative für getrennte Besteuerung der Ehegatten und eine Volksinitiative für eine gerechte Besteuerung von Familien und Alleinstehenden, die verlangt, dass Verheiratete nicht höher belastet werden, als wenn sie einzeln besteuert würden. Der Regierungsrat schlägt in seiner Botschaft vom 1. Februar 1984 vor, die beiden Initiativen ohne Gegenvorschlag abzulehnen. Er äussert sich dabei eingehend zum Problem der Gleichbehandlung bzw. Ungleichbehandlung der Ehepaare und der frei zusammenlebenden Paare (Zürcher Amtsblatt 16. März 1984 S. 413 ff.).

Erwägungen

Erwägungen:

1. a) Die Legitimation der Beschwerdeführer zur staatsrechtlichen Beschwerde prüft das Bundesgericht von Amtes wegen. Die Beschwerde richtet sich gegen einen kantonalen Erlass. Zur Erhebung einer solchen Beschwerde ist berechtigt, wer durch den Erlass zumindest virtuell betroffen ist (BGE 104 Ia 307 E. 1a mit Hinweisen). Dies ist, wie auch der Regierungsrat anerkennt, sowohl für den Beschwerdeführer als im Kanton Zürich Steuerpflichtigen als auch für die Beschwerdeführerin wegen ihrer Solidarhaftung für Steuerforderungen an sich der Fall. Die Legitimation setzt aber weiter voraus, dass der Beschwerdeführer in einem rechtlich geschützten Interesse verletzt ist (Art. 88 OG). Die Beschwerdeführer wenden sich gegen eine behauptete steuerliche Privilegierung von unverheiratet zusammenlebenden

Personen. Nach einer langjährigen Praxis des Bundesgerichts konnte ein Bürger einen Erlass wegen Privilegierung Dritter nicht anfechten, wenn er durch diesen Erlass nicht direkt betroffen war (BGE 108 Ia 131 E. 2, BGE 107 Ia 341 E. 2a, 105 Ia 355/6 E. 3a). In seinem Urteil vom 13. April 1983 i.S. AVLOCA gab das Bundesgericht diese Praxis auf (teilweise publiziert in BGE 109 Ia 252 ff.). Es ging davon aus, dass die Einräumung von Privilegien grundsätzlich den Nichtbegünstigten diskriminiere. Dieser hat ein rechtlich geschütztes Interesse an der Aufhebung eines diskriminierenden Erlasses, wenn die Diskriminierung ihn in seinem Privatbereich betrifft und er sich in einer vergleichbaren Sachlage befindet wie die vom Erlass Begünstigten (a.a.O., S. 255 E. 4c). Diese Ausweitung der Beschwerdelegitimation gilt nur, soweit der Beschwerdeführer in einem Verfahren der abstrakten oder der konkreten Normenkontrolle eine Ungleichbehandlung durch das Gesetz selber und nicht eine ungleiche Anwendung des Gesetzes rügt (a.a.O., S. 256 E. 4d). Hinsichtlich der Einkommens- und der Vermögenssteuer befinden sich Ehepaare und unverheiratete Paare in vergleichbarer Lage. Wenn die Beschwerdeführer deshalb rügen, Art. 4 Abs. 1 BV werde durch eine sich aus dem Gesetz ergebende Privilegierung von unverheiratet zusammenlebenden und Einkommen erzielenden Personen verletzt, sind sie dazu legitimiert. b) Nicht einzutreten ist hingegen auf die Rüge, Art. 4 Abs. 2 BV sei verletzt. Es wird eine Benachteiligung nur der Ehefrauen geltend gemacht, denen die Aufnahme oder Beibehaltung einer Erwerbstätigkeit erschwert werde. Zu dieser Rüge wäre von vornherein nur die Beschwerdeführerin legitimiert. Art. 4 Abs. 2 BV ist aber nicht berührt, weil durch die behauptete Diskriminierung, nämlich die steuerliche Höherbelastung, Frauen und Männer, die einen Einkünfte erzielenden Ehegatten haben, gleichermassen betroffen sind. Dass faktisch häufiger Frauen auf eine Erwerbstätigkeit verzichten, ändert an dieser Feststellung nichts. Beide Beschwerdeführer berufen sich sodann auf Art. 54 BV. Wie weit der Schutzbereich von Art. 54 BV geht, ob insbesondere auch Verheiratete daraus Rechte ableiten können, und ob dieser Verfassungsnorm im Zusammenhang mit der Ehegattenbesteuerung über Art. 4 Abs. 1 BV hinaus Bedeutung zukommt, sind materielle Fragen. Zur Beschwerde in diesem Punkt sind jedenfalls beide Ehegatten legitimiert.

c) Gemäss Art. 89 Abs. 1 OG ist die Beschwerde binnen 30 Tagen, von der nach kantonalem Recht massgebenden Eröffnung oder Mitteilung des Erlasses an gerechnet, einzureichen. Die Frist beginnt im Kanton Zürich nicht zu laufen, bevor der der Volksabstimmung unterliegende Erlass mit dem Erwahrungsbeschluss des Kantonsrats nach der Volksabstimmung im Amtsblatt veröffentlicht wird (BGE 108 Ia 142 E. 1). Die Offizielle Gesetzessammlung des Kantons Zürich ist Bestandteil des Zürcher Amtsblattes. Die Anfechtungsfrist begann damit mit dem Tage der Veröffentlichung des Änderungsgesetzes in der Offiziellen Gesetzessammlung am 5. Oktober 1982 zu laufen. Die Beschwerdeführer erhoben ihre Beschwerde bereits am 16. Juni 1982, am Tag nach der Veröffentlichung der Abstimmungsresultate im Amtsblatt durch den Kantonsrat. Deswegen ist aber die Beschwerde nicht durch Nichteintreten zu erledigen; sie blieb gemäss Praxis lediglich bis zum Beginn der Beschwerdefrist suspendiert (BGE 108 Ia 129 /30 E. 1a, BGE 106 Ia 398 E. 1, BGE 98 Ia 204 E. 1). d) Die Beschwerde richtet sich gegen den Änderungserlass; es fragt sich, ob mehr als die hier interessierenden Neuerungen (§§ 25, 31, 32 StG) angefochten werden können. Nach Auffassung des Regierungsrates kann nicht der unverändert weitergeltende Grundsatz der Ehepaarbesteuerung, d.h. der Zusammenrechnung von Einkommen und Vermögen beider Ehegatten, sondern nur die Änderung der Tarife und der Abzüge Gegenstand der Beschwerde sein. Die Beschwerdeführer stimmen in ihrer Beschwerde-Ergänzung insofern zu, als sie bemerken, die Ehepaarbesteuerung sei ein erfolgsneutrales Verfahren; erst der Tarif, z.B. ein Ehepaar-Tarif, der 50% des Einzelpersonentarifs übersteigt, könne Ehepaare diskriminieren. Ob § 8 Abs. 1 StG auf seine Verfassungsmässigkeit hin überprüft werden kann, ist fraglich. Anders als im Urteil i.S. Hirsch vom 7. Mai 1982 (BGE 108 Ia 126 ff.) bewirken die veränderten Bestimmungen des StG (§§ 25, 31 und 32) nicht, dass § 8 Abs. 1 StG in einem neuen Rahmen erscheint und den Beschwerdeführern dadurch Nachteile entstehen. Die Verfassungsmässigkeit der §§ 25, 31 und 32 StG lässt sich andererseits nicht losgelöst vom Grundsatz der Besteuerung des ehelichen Gesamteinkommens beurteilen. Indessen kann die Frage, ob auf eine Rüge gegen § 8 Abs. 1 StG

eingetreten werden kann, offengelassen werden, da dieser Grundsatz nicht

BGE 110 Ia 7 S. 13

zu einer Art. 4 Abs. 1 BV verletzenden Mehrbelastung von Ehepaaren führen muss. e) Die staatsrechtliche Beschwerde hat nur kassatorische Funktion (BGE 108 Ia 199 E. 1, 288). Das Bundesgericht kann eine als verfassungswidrig erkannte Verfügung oder Bestimmung nur aufheben, nicht aber abändern oder ersetzen. Bei der abstrakten Normenkontrolle hebt es nötigenfalls den ganzen Erlass, nach Möglichkeit aber nur die einzelnen verfassungswidrigen Bestimmungen auf. Die Beschwerdeführer verlangen nicht schlechthin die Aufhebung der angefochtenen Bestimmungen, sondern sie beantragen deren Aufhebung bloss so weit, als sie die Ehepaare benachteiligen. Ob hier das Bundesgericht in dem Sinne entscheiden könnte, kann nicht von vornherein gesagt werden. Die Beschwerdeführer haben jedenfalls Anspruch darauf, dass die behauptete Verfassungsverletzung geprüft wird. Erst im Anschluss daran lässt sich klären, ob und inwieweit einem solchen Begehren auf teilweise Aufhebung entsprochen werden könnte, soweit sich die Beschwerde als begründet erweist.

2. a) Die Beschwerdeführer rügen vor allem, Art. 4 Abs. 1 BV sei verletzt, weil in vielen Fällen zwei Ehegatten, die beide Einkommen erzielen, zusammen mehr Steuern bezahlen müssten als ein unverheiratetes Paar mit gleichen Einkommensverhältnissen. Dies verletze das Gebot der Rechtsgleichheit, und die Regelung des Kantons Zürich sei willkürlich. b) Das aus Art. 4 Abs. 1 BV abgeleitete Gebot der rechtsgleichen Behandlung und das Willkürverbot stehen in Zusammenhang miteinander (A. HAEFLIGER, Rechtsgleichheit und Gesetzgeber, Berner Festgabe zum schweizerischen Juristentag 1979, S. 379 ff.; H. HUBER, Der Sinnzusammenhang des Willkürverbots mit der Rechtsgleichheit, Mélanges André Grisel 1983, S. 127 ff.). Ein Erlass verstösst gegen das Willkürverbot, wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist; er verletzt das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen (BGE 106 Ib 188 E. 4a mit Hinweisen). Die Rechtsgleichheit ist insbesondere verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 101 Ia 200 E. 6

BGE 110 Ia 7 S. 14

mit Hinweisen). Vorausgesetzt ist, dass sich der unbegründete Unterschied oder die unbegründete Gleichstellung auf eine wesentliche Tatsache bezieht (BGE 103 Ia 519 E. 1). Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten verschieden beantwortet werden, je nach den herrschenden Anschauungen und Zeitverhältnissen (BGE 106 Ib 189 E. 4c, BGE 103 Ia 519 /20 E. 2). Dem Gesetzgeber bleibt damit im Rahmen der aufgeführten Grundsätze ein weiter Spielraum der Gestaltung, den das Bundesgericht nicht durch eigene Gestaltungsvorstellungen schmälert (BGE 106 Ib 188). Bezüglich der Steuern wird Art. 4 Abs. 1 BV konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung (BGE 99 Ia 652 f.) sowie den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BGE 104 Ia 295 E. 5c). Auch im Abgaberecht hat der Gesetzgeber weitgehende Gestaltungsfreiheiten. Er kann bis zu einem gewissen Grad schematische, auf die Durchschnittserfahrungen abstellende Normen schaffen, die leicht zu handhaben sind (BGE 104 Ia 296 E. d, Urteil des Bundesgerichts vom 1. März 1978 in ASA 48 S. 366 E. 6). Die Ausgestaltung des Steuertarifs, jedenfalls der Verlauf der Progression, hängt in besonderem Mass von politischen Wertungen

ab; der Verfassungsrichter muss darum Zurückhaltung üben (BGE 104 Ia 295 E. b, BGE 99 Ia 653); er kann bezüglich der Progression nur prüfen, ob die getroffene Ordnung auf sachliche Gründe gestützt werden kann und nicht den Grundsätzen der Allgemeinheit, Gleichheit und Verhältnismässigkeit klar widerspricht. Ob ein Steuergesetz den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt, kann nicht aufgrund formaler Kriterien entschieden werden, sondern fällt letztlich mit der Frage zusammen, ob das Gesetz gerecht sei; Gerechtigkeit ist aber ein relativer Begriff, der sich mit den politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen wandelt. Dies gilt nicht zuletzt auf dem Gebiet des Steuerrechts (BGE 99 Ia 654, 96 I 567). Für die Anwendung des Gleichheitssatzes spielt die Vergleichbarkeit der Sachverhalte eine beträchtliche Rolle. Bezüglich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, d.h. zwischen Leuten in bescheidenen und solchen in guten und besten finanziellen Verhältnissen gering. Er lässt sich nicht aus dem Gleichheitssatz ableiten, um wieviel die Steuer zunehmen soll, wenn sich z.B. das Einkommen verdoppelt, oder

allgemeiner gesagt, wie steil und bis zu welchem Höchstansatz ein progressiver Tarif ansteigen soll. In horizontaler Richtung ist die Vergleichbarkeit wesentlich grösser und das Gleichbehandlungsgebot entsprechend zwingender: Leute mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sollen gleich viel Steuern bezahlen. Verstösse in dieser Hinsicht werden von den Betroffenen härter empfunden und lassen sich auch besser überprüfen. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ist daher gross in vertikaler Hinsicht; es kann unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit nicht wesentlich mehr verlangt werden als ein stetiger Verlauf des Tarifs bzw. der Belastungskurve. Der Spielraum des Gesetzgebers ist enger bei der horizontalen Verteilung der Steuerlast, d.h. bezüglich der Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen gleicher Leistungsfähigkeit (D. BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen, 1983, S. 165 ff.). c) Wie das Bundesrecht die Ehegattenbesteuerung regelt, hat keinen Einfluss auf die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts bei kantonalen Erlassen. Das Bundesgericht darf Bundesgesetze nicht auf ihre Verfassungsmässigkeit überprüfen. Regelt ein Kanton eine Frage ähnlich wie das Bundesrecht, ist das Bundesgericht hingegen bei der Frage nach der Verfassungsmässigkeit der kantonalen Regelung in keiner Weise an die vom Bundesgesetzgeber gewählte Lösung gebunden (A. Auer, Juridiction constitutionnelle, S. 78 oben), wenn die Kantone unabhängig von Vorschriften auf Bundesgesetzesstufe legiferieren können. Selbst wenn nach Wehrsteuerrecht und auch nach dem Entwurf zu einem neuen Gesetz über die direkte Bundessteuer sehr bedeutende Benachteiligungen von Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren resultieren, nämlich Mehrbelastungen bis zu 60% bzw. 55% (BBl 1983 III 274), bleibt die Zulässigkeit der viel kleineren möglichen Abweichungen nach Zürcher Recht, die die Beschwerdeführer nennen, eine der Überprüfung zugängliche Verfassungsfrage. Paralleles Bundesrecht spielt keine Rolle.

3. a) Ehepaare werden in der Schweiz offenbar seit Beginn der modernen Einkommens- und Vermögensbesteuerung im letzten Jahrhundert gemeinsam veranlagt; d.h. die Steuerfaktoren der beiden Ehepartner werden addiert (M. SPRÜNGLI, Die steuerliche Behandlung der Familie, 1941, S. 30 ff.). Nur wenige Kantone haben Verheiratete im Fall der Gütertrennung individuell besteuert. Heute gilt in Bund und Kantonen ausnahmslos und unabhängig vom Güterstand der Eheleute die Faktoren-Addition,

d.h. die gemeinschaftliche Besteuerung der in ungetrennter Ehe lebenden Ehepaare. Solange die Steuerbelastung relativ gering war und die Progression flach verlief, gab es regelmässig nur einen Tarif für Verheiratete und Alleinstehende; besondere Abzüge für Ehepaare wurden verhältnismässig spät und zögernd eingeführt.

Seit dem zweiten Weltkrieg wurde deutlich, dass die Faktoren-Addition je nach Progressionstarif zu einer unverhältnismässigen Mehrbelastung Verheirateter führen kann. Steuer-Wissenschafter und Praktiker setzten sich daher für eine angemessene Entlastung der Ehepaare bzw. eine gerechtere Differenzierung zwischen Verheirateten und Alleinstehenden ein (IMBODEN, Die Freiheit der Familie im Steuerrecht, Festgabe für August Egger 1945, S. 377 ff., CANDRIAN, Steuerrecht und Familiengemeinschaft, 1951, S. 315 ff., DE ROUGEMONT, L'imposition globale des époux, in StR 18 (1963), S. 21 ff., HÖHN, Fragen der Ehegattenbesteuerung, ASA 33, S. 465 ff., ELMAR REIZE, Die Ehegattenbesteuerung als verfassungsrechtliches und steuerrechtliches Problem, Berner Diss., Zürich 1976, S. 218 ff.). Nicht ohne Einfluss waren in diesem Zusammenhang wohl auch die wachsende Anerkennung der Rechtsgleichheit von Mann und Frau, wie sie nun in Art. 4 Abs. 2 BV garantiert ist, sowie Rechtsentwicklungen im Ausland (z.B. der Entscheid des deutschen Bundesverfassungsgerichts vom 17. Januar 1957, wonach die Zusammenrechnung der Einkünfte der Ehegatten gegen den Familienartikel des Grundgesetzes (Art. 6 Abs. 1) verstösst, sofern die Ehegatten durch Zusammenveranlagung und progressiven Steuertarif schlechter gestellt würden als Alleinstehende, BVerfGE 6, 55; dazu ZBl 58 (1957) S. 397). Unter den heutigen Verhältnissen lässt es sich mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit in der Regel nicht mehr vereinbaren, dass ein Ehepaar mit bestimmtem Gesamteinkommen ohne weiteres derselben Progression unterliegt wie ein Alleinstehender mit gleichem Einkommen, denn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Ehepaars bzw. der beiden Ehepartner zusammen ist geringer als jene des Alleinstehenden. Der Wert des Gesamteinkommens des Ehepaars verteilt sich auf zwei Personen; die Besteuerung nach dem Satz für das Gesamteinkommen wird dieser Sachlage nicht ohne weiteres gerecht.
Aus den Verfassungsgrundsätzen der Gleichheit und der Verhältnismässigkeit der Steuer nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgt, dass der Steuergesetzgeber bei der progressiven

Besteuerung Ehepaare im Verhältnis zu Alleinstehenden angemessen entlasten muss. Zur Erreichung des Zieles stehen, ohne dass die Faktoren-Addition aufgegeben werden muss, verschiedene Wege zur Verfügung (Abzüge vom Einkommen, vom Steuerbetrag, Doppeltarif, Splitting usw.). Die Methode wird nicht durch die Verfassung vorgezeichnet; es steht dem Gesetzgeber frei, welchen Weg er zur Erreichung des Zieles wählen will. b) Namentlich Ehepaare, bei denen beide Partner Einkünfte erzielen (nachfolgend Zweiverdiener-Ehepaare genannt, selbst wenn das Einkommen vorwiegend aus Kapitalertrag besteht), sehen die Hauptursache ihrer relativen Mehrbelastung begreiflicherweise in der Faktoren-Addition. In der öffentlichen Diskussion wird daher immer wieder die getrennte Besteuerung der Ehegatten (Individualbesteuerung ohne Faktoren-Addition) postuliert. Die schweizerischen Fachleute lehnen jedoch mit seltenen Ausnahmen (HALLER/BIEL, Zukunftsgerechte Finanzreform für die Schweiz, 1971, S. 54 ff.) die Individualbesteuerung der Partner einer rechtlich und faktisch ungetrennten Ehe entschieden ab, und zwar nicht nur aus Gründen der Opportunität und der Verfahrensrationalisierung (ZUPPINGER F., BÖCKLI P., LOCHER P., REICH M., Steuerharmonisierung 1984, S. 28 mit weiteren Literaturangaben). Die Befürworter der Individualbesteuerung übersehen, dass die getrennte Besteuerung als solche höchstens teilweise, nämlich für Zweiverdiener-Paare, einigermassen hilfreich wäre, dabei aber eine stossende Ungleichheit zwischen Einverdiener- und Zweiverdiener-Ehepaaren schaffen könnte. Wenn nämlich in der Einverdiener-Ehe der erwerbstätige Partner seinen Erwerb zu einem Einheitstarif versteuern müsste, würde das Ehepaar für sein einziges Einkommen - trotz der Steuerfreiheit des nichterwerbstätigen Partners - genau so stark besteuert wie ein Alleinstehender mit demselben Einkommen. Die Benachteiligung, die alle Ehepaare bei einer Kombination von Faktoren-Addition und Einheitstarif erfahren, besteht auch bei einer Individualbesteuerung mit Einheitstarif fort, allerdings nur noch bei der Einverdiener-Ehe in vollem Umfang. Für die Einverdiener-Ehe bringt also die Individualbesteuerung - bei einem Einheitstarif - die verfassungsrechtlich gebotene Entlastung nicht. Dies ist besonders stossend, wenn die Partner zur Einverdiener-Ehe gezwungen sind, weil es einem Partner aus objektiven Gründen unmöglich ist, eine Erwerbstätigkeit aufzunehmen. Dennoch ist eine Individualbesteuerung der Ehegatten

verfassungsrechtlich nicht schlechthin ausgeschlossen. Der Gesetzgeber darf sie nur nicht ohne Unterschied mit einem Einheitstarif koppeln, sondern muss - wie bei der Faktoren-Addition - durch geeignete Korrektive (Tarif-Differenzierungen, Verheirateten-Abzüge u. dgl.) einer Überbelastung namentlich der Einverdiener-Ehepaare entgegenwirken. Von der Verfassung her sind bei beiden Systemen, Faktoren-Addition und Individualbesteuerung, für die Ehe Korrektive erforderlich; ob im übrigen die Individualbesteuerung oder die Faktoren-Addition vorzuziehen sei, ist dagegen wohl keine Verfassungsfrage.
c) Weder die Faktoren-Addition noch die getrennte Besteuerung wird ohne die gebotene Korrektive der Ehe gerecht. Diese benötigt eine Sonderbehandlung durch den Steuergesetzgeber; er darf bei einer progressiven Steuer weder das Ehepaar als Einheit, noch jeden einzelnen Ehepartner individuell einem Alleinstehenden mit gleichem Einkommen gleichsetzen. Für das moderne Empfinden und im Licht der durch Art. 4 Abs. 2 ergänzten Bundesverfassung ist die Ehe (so oft und so sehr sie im Einzelfall vom Idealtypus abweichen mag) eine Wirtschafts-, d.h. eine Erwerbs- und Verbrauchs-Einheit und eine Gemeinschaft voll- und gleichberechtigter Partner, eine Gemeinschaft, in deren innere Gestaltung Recht und Staat nicht ohne zwingende Gründe eingreifen. Auf dieses Ehebild ist auch die im Gang befindliche Revision des ZGB ausgerichtet. Die Ehepartner können ihre Verhältnisse nach ihren Anschauungen ordnen und sich ihre Aufgaben teilen, wie sie es für gut finden. Sie können Hausfrau und Erwerbsmann oder Erwerbsfrau und Hausmann sein oder abwechselnd die Haus- und die Erwerbsgeschäfte besorgen. Sie können dem Haushalt grosse und dem Erwerb sekundäre Bedeutung beimessen oder umgekehrt. Sie können sich je nach ihren Begabungen und Neigungen darauf einigen, dass ein Partner vorwiegend im Erwerb, der andere jedoch in der Politik, in einer wenig einträglichen Kunst oder in gemeinnützigen, gesellschaftlichen oder sozialen Funktionen tätig ist. Das Steuergesetz muss die Ehepaare unter sich grundsätzlich nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleich behandeln. Diese ist unabhängig von Güterstand und Rollenverteilung unter den Ehepartnern, bemisst sich grundsätzlich nach deren Gesamteinkommen und kann für jeden Partner nicht ohne Berücksichtigung der die beiden Partner verbindenden Gemeinschaft bestimmt werden. Dass nur ein Partner erwerbstätig ist, darf mindestens

dann nicht zu einer höhern Steuerbelastung führen, wenn ein Partner wegen Kindererziehung, Angehörigen-Betreuung, aus gesundheitlichen Gründen oder wegen Mangels an Arbeitsgelegenheiten gegen seinen Willen nicht erwerbstätig sein kann. Dies schliesst nicht aus, dass den höheren Gewinnungskosten und eventuell analogen Zusatzbelastungen bei Erwerbstätigkeit beider Gatten durch angemessene Abzüge Rechnung getragen wird. Ob weitere Gründe in gewissen Fällen eine unterschiedliche Belastung von Ein und Zweiverdiener-Ehepaaren rechtfertigen, kann offenbleiben. d) Bei der heutigen Verbreitung des Konkubinats (vgl. LÜSCHER, NZZ Nr. 244, 19. Oktober 1983, S. 35; er weist darauf hin, dass es 1980 in der Schweiz rund 100'000 Haushaltungen unverheirateter Paare gab) kann der Steuergesetzgeber dem Vergleich von Ehepaaren mit Konkubinatspaaren nicht mehr ausweichen, und er darf Ehepaare grundsätzlich nicht stärker belasten, weil die Ehe als solche nicht erschwert werden darf und kein Grund zur Besteuerung sein kann. Konkubinatspaare sind jedoch keine Kategorie des Steuerrechts und können es wegen der praktischen Schwierigkeiten ihrer Erfassung wohl auch nicht sein. Konkubinatspartner, die vielfach beide erwerbstätig sind, werden wie Alleinstehende getrennt besteuert, und auf ihre faktische Gemeinschaft wird nicht Rücksicht genommen. Die steuerliche Gleichstellung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren kann nicht vollständig gelingen, weil die reine Individualbesteuerung für Ehepaare keine taugliche Lösung darstellt (oben E. 3b). Die Gesamtbelastung eines Konkubinatspaares

hängt bis zu einem gewissen Grad davon ab, wie sich die Einkommen der beiden Partner zueinander verhalten. Das Konkubinatspaar fährt steuerlich am günstigsten - bei einem bestimmten Gesamteinkommen -, wenn beide Partner gleich viel verdienen, und um so ungünstiger, je unterschiedlicher ihre Einkommen sind. Bei Ehepaaren darf dagegen, wie dargelegt, die Steuerbelastung grundsätzlich nicht davon abhängen, ob nur ein Partner oder beide und in welchem Verhältnis sie Einkommen erzielen (oben E. 3c). Wie immer man daher die angenäherte Gleichbehandlung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren zu erreichen sucht, es lässt sich nicht vermeiden, dass die eine oder andere Gruppe tendenziell bevorzugt wird. Es ist nicht die Aufgabe des Steuerrechts, gewissermassen anstelle der mehr und mehr verschwindenden einschlägigen Strafbestimmungen, das Konkubinat zu bekämpfen und die Ehe zu fördern.

BGE 110 Ia 7 S. 20

So weit sich aber Vorteile, sei es für die Ehe, sei es für das Konkubinat nicht vermeiden lassen, gebietet es die rechtliche Stellung und die soziale Bedeutung der Ehe, dass der Steuergesetzgeber die Vorteile nicht den Konkubinats-, sondern den Ehepaaren zukommen lässt. Er erreicht dies auf jeden Fall mit einem Tarif, der ausschliesst, dass ein Ehepaar für sein Gesamteinkommen mehr Steuern bezahlt als zwei Alleinstehende (bzw. Konkubinatspartner) mit je dem halben Einkommen (z.B. Vollsplitting oder entsprechender Doppeltarif). Der Versuch, die damit verbundenen tendenziellen Vorteile für Verheiratete zu vermindern, indem man sie nur einem Konkubinatspaar mit ungleichem Einkommen gleichstellt (z.B. Teilsplitting mit Quotient 1,8), entbehrt einer innern Rechtfertigung, begünstigt Konkubinatspaare mit je gleichem Einkommen der Partner und benachteiligt Ehen, in denen ein Partner durch Kindererziehung u. dgl. daran gehindert wird, gleich viel zu verdienen wie der andere Partner. e) Das Steuergesetz hat nicht nur Ehepaare unter sich (E. 3c) und Ehepaare im Vergleich zu Konkubinatspaaren (E. 3d) nach dem Massstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleich zu belasten; das verfassungsmässige Gleichbehandlungsgebot gilt allgemein, auch im Verhältnis zwischen Verheirateten und wirklich Alleinstehenden, auch diese dürfen nicht überbelastet werden. Doch es gibt keinen schlüssigen Leistungsfähigkeits-Vergleich zwischen einem Alleinstehenden und einem Ehepaar mit gleichem Gesamteinkommen, und man kann einen Alleinstehenden mit dem einen oder anderen Partner einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe nur annäherungsweise vergleichen, indem man dem Verheirateten, sei er selber erwerbstätig oder nicht, grundsätzlich die Hälfte des Ehe-Einkommens anrechnet, weil seine Leistungsfähigkeit sich nicht losgelöst von der Ehegemeinschaft bestimmen lässt. In der Literatur finden sich zwar gewisse Faustregeln dafür, um wieviel bei gleichem Gesamteinkommen die Steuerlast eines Ehepaars geringer sein sollte als jene des Alleinstehenden (z.B. 20-30%). Man versucht solche Zahlen zu begründen mit den Verhältnissen beim betreibungsrechtlichen Existenzminimum oder unter Hinweis auf den (1920 errechneten!) Wiener Konsumeinheiten-Index. Aber die Schlussfolgerung aus Daten, die das Existenzminimum betreffen, ist nicht stichhaltig. Ob sich überhaupt statistisch ermitteln liesse, um wieviel die eheliche Einkommensteilung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines bestimmten Gesamteinkommens

BGE 110 Ia 7 S. 21

mindert, ist eine offene Frage. Solange keine beweiskräftigen statistischen Aussagen vorliegen, besteht hier an und für sich gesetzgeberische Freiheit. So wie der Gesetzgeber innerhalb weiter Grenzen durch politischen Entscheid bestimmen kann, um wieviel die Steuer steigt, wenn sich das Einkommen verdoppelt, kann er grundsätzlich nach politischem Ermessen festlegen, um wieviel bei gleichem Einkommen die Steuer eines Ehepaars niedriger sein soll als jene eines Alleinstehenden; jedoch muss diese Gestaltungsfreiheit heute beschränkt werden durch die verfassungsrechtlich gebotene Nicht-Benachteiligung der Ehepaare gegenüber den - individuell besteuerten - Konkubinatspaaren (E. 3d). Das Gebot, Ehepaare nicht stärker zu besteuern als Konkubinatspaare,

und das Gebot, Alleinstehende nicht relativ mehr zu belasten als Verheiratete, stehen nicht in einem unvermeidbaren Widerspruch; es gibt keinen Anhaltspunkt dafür, dass sie nicht miteinander vereinbar sind. Es ist nicht ersichtlich, wieso ein vertretbarer Doppeltarif (für Verheiratete bzw. für Alleinstehende), der vermeidet, dass Ehepaare stärker belastet werden als Konkubinatspaare, für allein-lebende Alleinstehende eine übermässige Belastung zur Folge haben müsste. Zu weitern Vergleichen, z.B. zwischen erwerbstätigen alleinstehenden und erwerbstätigen verheirateten Frauen oder zwischen Alleinstehenden, die allein, und solchen, die in irgendeiner Hausgemeinschaft leben, besteht in grundsätzlicher Hinsicht kein Anlass. Es handelt sich um Unterfälle innerhalb zweier grosser Vergleichsgruppen (Verheiratete - Alleinstehende) oder um Sonderfälle innerhalb der Gruppe der Alleinstehenden. Sie berühren die grundsätzliche Vergleichsproblematik nicht; der Gesetzgeber kann ihnen, soweit geboten und praktikabel, durch besondere Abzüge u. dgl. Rechnung tragen.
Bei aller Anerkennung einer breiten Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers muss grundsätzlich der Auffassung der Beschwerdeführer zugestimmt werden, wonach kantonale Steuergesetze, die im Vergleich zu Einverdiener- und Zweiverdiener-Ehepaaren wirtschaftlich ebenso leistungsfähige Konkubinatspaare begünstigen, mit Art. 4 BV nicht vereinbar sind. Die gebotene Rücksicht auf separat lebende Alleinstehende erfordert und rechtfertigt eine solche Begünstigung nicht.

4. a) Das Steuergesetz des Kantons Zürich differenziert zwischen Ehepaaren sowie Teilfamilien einerseits und Alleinstehenden anderseits mit Hilfe eines Doppeltarifs. Der Zürcher

Steuergesetzgeber behandelt Ehepaare somit nicht einfach als global zu taxierende Steuereinheit wie eine alleinstehende Person, sondern anerkennt, dass ein Alleinstehender wirtschaftlich leistungsfähiger ist als ein Ehepaar mit gleichem Gesamteinkommen. Im Gegensatz zu anderen Steuergesetzen (bspw. direkte Bundessteuer) handelt es sich um einen "echten" Doppeltarif; die Differenz der Steuerbeträge von Ehepaaren und Alleinstehenden ist nicht von vornherein limitiert; sie wächst (in absoluten Beträgen) mit steigendem Einkommen. Zusätzlich wird im Kanton Zürich die Steuerbelastung der Ehepaare durch besondere Abzüge reduziert, insbesondere durch einen Abzug von bis zu Fr. 3'500.- vom niedrigeren der beiden Erwerbseinkommen der Ehegatten (§ 25 lit. n StG) und durch einen doppelten persönlichen Abzug für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige (§ 31 Ziff. 1 lit. a StG). Dies führt dazu, dass im von den Beschwerdeführern angerufenen Vergleich zwischen zwei Ehepartnern, die beide einer Erwerbstätigkeit nachgehen, und zwei im gleichen Haushalt wohnenden nicht verheirateten Personen, die ebenfalls beide erwerbstätig sind, in unteren Einkommensbereichen keine Mehrbelastung des Ehepaares resultiert. Erst ab Gesamteinkommen von über Fr. 50'000.- ergibt sich eine Differenz zuungunsten des Ehepaars im Vergleich zu einem Konkubinatspaar mit Einkommensverhältnis 1:1. Im Vergleich zu einem Konkubinatspaar mit Einkommensverhältnis 6:4 beträgt die Mehrbelastung des Ehepaars bei den Einkommensstufen von Fr. 60'000.- und Fr. 100'000.- 7% bzw. 9% (vgl. Botschaft des Regierungsrates vom 1. Februar 1984 S. 30 ff.). b) Diese Mehrbelastung von Ehepaaren gegenüber zwei Nichtverheirateten wird ausschliesslich damit begründet, dass ein Ehepaar mit einem bestimmten Gesamteinkommen wirtschaftlich leistungsfähiger sei als zwei Alleinstehende mit insgesamt gleichem Einkommen bzw. ein Alleinstehender mit halbem Einkommen. Es wird dabei angenommen, dass die Eheleute durch das gemeinsame Wirtschaften sogenannte Haushaltsvorteile erzielen, weil gewisse Doppelausgaben vermieden werden können (Ziff. 4 der Antwort des Regierungsrats zur Beschwerdeergänzung der Beschwerdeführer). Die Literatur hat das Problem verschiedentlich behandelt (vgl. BÖCKLI, Von Schatteneinkommen und Einkommensbildung. Gedanken zur Ehegattenbesteuerung, in StR 33 (1978) S. 98 ff., S. 102; HÖHN, Die Besteuerung der Ehepaare im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes, ASA 52 S. 113 ff., S. 127 mit weiteren Hinweisen

in Fn 24). Haushaltsvorteile durch Vermeidung von Doppelausgaben dürften bei kinderlosen Ehepaaren vorkommen, z.B. im Bereich von Wohnungs-, Heiz- und Beleuchtungskosten (REIZE, a.a.O., S. 189 ff.). Über das Ausmass der Einsparungen bestehen allerdings keine gesicherten statistischen Angaben. Soweit Einsparungen erzielt werden, betreffen sie notwendigen Lebensaufwand und fallen gerade bei den höhern Einkommensklassen, d.h. dort, wo die Ehepaare stärker belastet werden, kaum ins Gewicht. Nicht zu den Haushaltsvorteilen sind die häuslichen Dienste zu zählen, die ein Ehepartner dem andern oder beide sich gegenseitig leisten; es handelt sich um steuerlich nicht erfassbare Eigenleistungen des Paares. Haushaltsvorteile könnten eine höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Ehepaaren bloss im Vergleich zu zwei getrennt wohnenden Unverheirateten bewirken. Einsparungen durch gemeinsames Wirtschaften werden nämlich, wenn schon, in allen Haushaltgemeinschaften erzielt (Geschwister, die zusammen wohnen, erwachsene Kinder im Haushalt eines Elternteils, unverheiratete Paare). Solche Vorteile vermögen darum grundsätzlich keine steuerliche Höherbelastung von Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren mit gleichem Gesamteinkommen zu rechtfertigen und müssten sonst auch bei andern Haushaltgemeinschaften berücksichtigt werden.

c) Die Ungleichbehandlung von Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren hält sich nach dem zürcherischen StG zwar in Grenzen und überschreitet höchstens bei bestimmten seltenen Konstellationen (sehr hohes Gesamteinkommen, ungefähr hälftiger Einkommensanteil beider Konkubinatspartner) die 10%-Grenze. Die Benachteiligung fällt aber auch unterhalb dieser Grenze ins Gewicht. Während Konkubinate früher nur selten vorkamen und in vielen Kantonen strafrechtlich verboten waren, hat sich die Situation bis heute wesentlich verändert (vgl. vorne E. 3d). Das Konkubinat ist gesellschaftlich weitgehend akzeptiert und keine seltene Ausnahmeerscheinung mehr. Es ist nicht auszuschliessen, dass junge Konkubinatspaare vermehrt auf die Ehe verzichten, je mehr das Konkubinat gesellschaftsfähig wird. Dabei vermögen auch häufiger steuerliche Überlegungen bei der Wahl der Form des Zusammenlebens eine Rolle zu spielen. Der Steuergesetzgeber hat zwar nicht lenkend einzugreifen; Ungleichheiten bei der Besteuerung sollten aber die Wahl, vor die sich immer mehr Paare gestellt sehen, nicht zuungunsten des Instituts der Ehe beeinflussen. Der

Steuergesetzgeber hat daher sorgfältig darauf zu achten, dass die von Art. 4 Abs. 1 BV geforderte Rechtsgleichheit gewahrt bleibt und die Ehepaare nicht mehr Steuern bezahlen müssen als Konkubinatspaare mit gleichem Gesamteinkommen. d) Auch befürchtete Steuerausfälle erlauben es nicht, unbegründete Mehrbelastungen bestimmter Kategorien von Steuerpflichtigen beizubehalten. Dies wäre mit dem Prinzip unvereinbar, dass jeder gemäss seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Steuern bezahlen soll. Notwendig werdende Steuererhöhungen nach einer Beseitigung von Steuerbenachteiligungen träfen im übrigen alle Steuerpflichtigen, nicht bloss die Alleinstehenden. Sodann verliert das Argument der Steuerausfälle an Gewicht, wenn andererseits Steuersenkungen erwogen werden (vgl. "Sechsprozentige Steuersenkung für 1985?" in NZZ Nr. 80 vom 4. April 1984, S. 49).

Obwohl also der Zürcher Steuergesetzgeber die Höherbelastung von Ehepaaren im Vergleich zu zwei getrennt veranlagten Steuerpflichtigen weitgehend gemildert hat, verbleibt für steuerpflichtige Ehepaare mit über Fr. 50'000.- Gesamteinkommen in manchen Fällen eine Mehrbelastung, unter Umständen bis zu gut 10%, die sich mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht verträgt. Insofern halten die §§ 25, 31 und 32 StG vor der Verfassung noch nicht stand.

5. Die Beschwerdeführer rufen schliesslich Art. 54 BV an, der das Recht zur Ehe unter den Schutz des Bundes stellt (Abs. 1), der Beschränkungen aus kirchlichen oder ökonomischen Rücksichten, wegen bisherigen Verhaltens oder aus andern polizeilichen Gründen ausschliesst (Abs. 2) und der die Erhebung von Brauteinzugsgebühren oder ähnlichen Abgaben untersagt (Abs. 6). Die Beschwerdeführer machen geltend, diese Ver-

fassungsbestimmung verbiete nicht nur Voraus-Einschränkungen des Eheschlusses, sondern jede Sonderbelastung von Verheirateten um der Ehe willen. Die kantonalen Behörden entgegnen, dass die Beschwerdeführer verheiratet sind, also nicht vom Eheschluss abgehalten wurden. Art. 54 gehe nicht soweit wie Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes der BRD, der über den Grundrechtsgehalt und die Institutsgarantie hinaus dem Gesetzgeber jede Beeinträchtigung von Ehe und Familie durch störende Staatseingriffe verbiete. Die konkreten Anweisungen in Art. 54 Abs. 2-6 BV richten sich gegen Eheschluss-Behinderungen, wie sie vor 1874 bestanden, seither vor allem durch das Bundeszivilrecht ausgeschlossen und auch sonst ausser Gebrauch gekommen sind. Art. 54 BV hat seine

unmittelbar praktische Bedeutung weitgehend verloren (W. BURCKHARDT, Kommentar zur BV, S. 499; A. FAVRE, L'évolution des droits individuels de la Constitution, ZSR 1936, 389a; DERSELBE: Droit constitutionnel suisse, 2 éd., p. 318). Art. 54 BV enthält aber nicht nur die konkreten Regeln der Abs. 2-6; Abs. 1 gewährleistet das Recht zur Ehe ganz allgemein und gibt ihm eine zeitunabhängige Tragweite. Wenn neue Formen staatlicher Ehebehinderung anstelle der kaum mehr aktuellen historischen sich ankündigen sollten, würde ihnen Art. 54 BV nicht weniger entgegentreten als den verschwundenen historischen Einschränkungen. Die Bestimmung verleiht den Bürgern ein individuelles Recht und schliesst die Institutsgarantie ein; sie bindet nicht nur die rechtsanwendenden Behörden, sondern auch den eidgenössischen sowie die (der Verfassungsgerichtsbarkeit unterstehenden) kantonalen Gesetzgeber. Sie schützt jedoch grundsätzlich nur das Recht zur Eheschliessung, dagegen nicht die geschlossene Ehe gegen Scheidung oder Trennung (BURCKHARDT, a.a.O., S. 500). Allerdings dürften unter dem Gesichtspunkt von Art. 54 BV Benachteiligungen von Ehegatten einer bestehenden Ehe insofern von Bedeutung sein, als sie vorausschauende Eheinteressenten von der Ehe abhalten könnten (vgl. W. MOSER, Problematische Familienbesteuerung, ZSR 1983 I 539 ff., bes. 548). Staatliche Konkubinats-Vorteile können an sich geeignet sein, Art. 54 BV zu verletzen. Art. 54 BV schliesst aber nur spezifische Behinderungen der Ehe aus, befreit Ehepaare nicht von allgemeinen öffentlichen Lasten und garantiert ihnen keine "weitergehende" Rechtsgleichheit als Art. 4 Abs. 1 BV. Es ist hier nicht zu prüfen, ob Art. 54 BV den Staat zu positiven Leistungen für die Ehe verpflichtet (vgl. T. FLEINER, Verpflichten Grundrechte den Staat zu positiven Leistungen?, Mélanges André Grisel: 1983 S. 67 ff.), oder ob er ehebegünstigende Anordnungen erlaubt oder den Ehepaaren, namentlich den Einverdiener-Paaren, Anspruch auf Vorteile der Familienbesteuerung einräumen könnte. Art. 54 BV steht jedenfalls der Besteuerung der Ehepaare nach den Grundsätzen der Allgemeinheit, Gleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entgegen. Wenn die eheliche Wirtschafts- und Hausgemeinschaft als solche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Partner steigern würde, könnte Art. 54 BV eine entsprechende steuerliche Mehrbelastung der Ehepaare nicht verunmöglichen. Unzulässig ist aber vor dieser Bestimmung (was auch Art. 4 Abs. 1 BV verhindert), ein Element der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, gegebenenfalls

also die behaupteten Haushaltsvorteile, ausschliesslich bei Ehepaaren anzurechnen, dagegen bei allen andern gemeinsamen Haushalten zu vernachlässigen. Damit verstärkt Art. 54 BV nur die Begründung des Entscheides, der sich schon aufgrund von Art. 4 Abs. 1 BV ergibt.

6. Die Beschwerdeführer beantragen, die §§ 25, 31 und 32 des revidierten Steuergesetzes so weit aufzuheben, als deren Anwendung zu einer gegenüber Konkubinatspaaren höheren Besteuerung von Ehepaaren führt.

Es fragt sich, ob das Bundesgericht angesichts des kassatorischen Charakters der staatsrechtlichen Beschwerde diesem Begehren entsprechen könnte. Es kann die angefochtenen, zu einer verfassungswidrigen Besteuerung führenden Bestimmungen entweder ganz oder teilweise streichen. Dies hätte indessen zur Folge, dass die noch unbefriedigendere frühere Regelung zumindest teilweise wieder Geltung erlangte. Die Gutheissung der Beschwerde im Sinne des Antrags würde ausserdem dazu führen, dass in höhern Einkommensbereichen eine Individualbesteuerung bei Zweiverdiener-Ehepaaren einträte und Ungleichheit zwischen Ein- und Zweiverdiener-Ehepaaren geschaffen würde. Das von den Beschwerdeführern anvisierte Ziel einer gerechteren Besteuerung lässt sich hier nicht durch die Aufhebung von Bestimmungen im Rahmen einer abstrakten Normenkontrolle erreichen, sondern nur durch Gesetzesänderung.
Diese Überlegungen allein könnten allerdings nicht unter allen Umständen zur Abweisung von Beschwerden führen. Wenn nach einer kantonalen Regelung Ehepaare in bedeutendem Ausmass steuerlich schlechter gestellt würden als Konkubinatspaare, hätte ein Beschwerdeführer wohl Anspruch auf direktes Eingreifen des Bundesgerichts. Im vorliegenden Fall ist aber von der Aufhebung der angefochtenen Bestimmungen auch deswegen abzusehen, weil der Zürcher Steuergesetzgeber namentlich durch die Verwendung eines echten Doppeltarifs eine fortschrittliche Lösung wählte (vgl. R. LANZ, Die Besteuerung der Ehegatten in der Schweiz, eine Übersicht, StR 38 (1983), S. 345 ff.) und die Konkubinatsvorteile auf höhere Einkommensstufen sowie mässige Beträge beschränkt sind. Das Bundesgericht kann sich unter diesen Umständen im vorliegenden Fall mit der Feststellung begnügen, dass die geltende Regelung des Kantons Zürich der Verfassung noch nicht voll entspricht. Diese Zurückhaltung ist um so angebrachter, als der Kantonsrat und die Stimmbürger des Kantons Zürich sich in absehbarer

Zeit mit den zwei erwähnten Initiativen ”für die getrennte Besteuerung der Ehegatten” und ”für eine gerechte Besteuerung von Familien und Alleinstehenden” und damit mit der Frage einer verfassungskonformen Ehepaarbesteuerung werden zu befassen und die angezeigten Schritte zu erwägen haben. Die vorliegende Beschwerde ist daher im Sinne der Erwägungen abzuweisen.