Urteilskopf

120 Ia 329

47. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 18. November 1994 i.S. X. gegen Gemeinde Y. und Finanzdirektion des Kantons Zürich (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Art. 4 BV; Ehegattenbesteuerung.

Besteuerung von im Konkubinat lebenden und verheirateten Personen, mit und ohne Kinder. Gesetzliche Regelung und Zusammenfassung der Rechtsprechung (E. 2 u. 3).

Rechtsgleiche Besteuerung der verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen. Verfassungsmässige Anforderungen (Präzisierung der Rechtsprechung; E. 4).

Der Steuerbelastungsvergleich bei den verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen (Alleinstehenden, Ehepaaren, mit und ohne Kinder; Konkubinatspaaren) hält im Kanton Zürich den verfassungsmässigen Anforderungen stand (E. 5).

Die relative Mehrbelastung eines Ehepaares mit Kindern im Vergleich zu einem Konkubinatspaar mit Kindern von mehr als 10% verletzt Art. 4 BV nicht (Änderung der Rechtsprechung; E. 6).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst.; imposition des couples mariés.

Imposition des concubins et des couples mariés, avec ou sans enfants. Réglementation légale et résumé de la jurisprudence (consid. 2 et 3).

Egalité dans l'imposition des différents groupes de contribuables. Exigences constitutionnelles (précision de la jurisprudence; consid. 4).

Les charges fiscales comparées des différents groupes de contribuables (personnes seules, couples mariés, avec ou sans enfants; concubins) dans le canton de Zurich n'apparaissent pas contraires aux principes constitutionnels (consid. 5).

L'imposition relativement plus élevée - supérieure à 10% - d'un couple marié avec enfants par rapport à des concubins avec enfants ne viole pas l'art. 4 Cst. (changement de jurisprudence; consid. 6).

Regesto (it):
Art. 4 Cost.; imposizione dei coniugi.

Imposizione dei concubini e dei coniugi, con o senza figli. Regolamentazione legale e riassunto della giurisprudenza (consid. 2 e 3).

Uguale imposizione dei diversi gruppi di contribuenti. Esigenze costituzionali (precisazione della giurisprudenza; consid. 4).

Il rapporto tra i carichi fiscali gravanti i diversi gruppi di contribuenti (persone sole, coniugi, concubini, con o senza figli) nel Cantone di Zurigo rispetta i principi costituzionali (consid. 5).

L'imposizione relativamente più elevata - superiore a 10% - di coniugi con figli rispetto a concubini non viola

l'art. 4 Cost. (cambiamento della giurisprudenza; consid. 6).

Sachverhalt ab Seite 330

BGE 120 Ia 329 S. 330

Die Eheleute X. wohnen mit zwei gemeinsamen Kindern in der zürcherischen Gemeinde Y. Beide Ehegatten sind erwerbstätig. Sie wurden für die Staats- und Gemeindesteuern 1988 und 1989 mit einem im Kanton Zürich steuerbaren Einkommen von Fr. 290'400.– bzw. Fr. 322'800.– eingeschätzt. Das im Kanton Zürich steuerbare Vermögen beträgt für die beiden Steuerjahre Fr. 528'000.– und Fr. 481'000.–. Am 14. Juni 1991 stellte ihnen das Gemeindesteueramt für die beiden Steuerjahre Rechnung im Betrag von Fr. 62'994.90 und Fr. 73'112.70. Das Gemeindesteueramt brachte dabei den günstigeren Tarif a zur Anwendung und gewährte den höheren persönlichen Abzug für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige von Fr. 7'600.– sowie den Kinderabzug von Fr. 3'500.– für jedes der beiden Kinder. Im Rekurs an die Finanzdirektion des Kantons Zürich verlangten die Steuerpflichtigen, wie ein Konkubinatspaar getrennt veranlagt zu werden. Sie machten geltend, die Mehrbelastung gegenüber einem Konkubinatspaar in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen mit zwei Kindern betrage Fr. 14'170.80 (29,02%) bzw. Fr. 15'730.90 (27,41%); dies verletze Art. 4 BV. Die Finanzdirektion des Kantons Zürich wies am 22. Juli 1992 den Rekurs ab. Sie anerkannte zwar, dass eine steuerliche Mehrbelastung von rund 17,4% vorliege, und räumte auch ein, dass diese Besteuerung eines Zweiverdiener-Ehepaares mit zwei Kindern im Vergleich zu einem Konkubinatspaar in gleichen familiären und wirtschaftlichen Verhältnissen den verfassungsmässigen Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung verletzen könne, wie das Bundesgericht bereits in einem Urteil vom 1. März 1991 bezüglich eines Ehepaares mit einem Kind erkannt habe (ASA 60 S. 279). Die Finanzdirektion erwog jedoch, dieser Fall habe einen Steuerpflichtigen in bescheidenen finanziellen Verhältnissen betroffen, bei dem sich die höhere

BGE 120 Ia 329 S. 331

Besteuerung spürbar ausgewirkt habe; diese Mehrbelastung lasse sich mit der Mehrbelastung der Familie des Rekurrenten, die in guten bis sehr guten finanziellen Verhältnissen lebe, nicht vergleichen; der verfassungsmässige Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung sei daher nicht verletzt. X. führt staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab, soweit es darauf eintritt. Aus den

Erwägungen

Erwägungen:

2. a) Was die Besteuerung der Konkubinatspartner anbetrifft, so bilden diese im Kanton Zürich nach dem geltenden Steuergesetz vom 8. Juli 1951 (nachfolgend abgekürzt StG) - wie auch nach den Steuergesetzen der anderen Kantone oder des Bundes - keine besondere Kategorie von Steuerpflichtigen. Sie werden getrennt veranlagt wie alleinstehende Personen, so dass jeder Partner für sein eigenes Einkommen und Vermögen steuerpflichtig ist und ein Ausgleich irgendwelcher Verluste, Schulden oder Abzüge zwischen den beiden Einkommen und Vermögen nicht stattfindet (s. auch BGE 118 Ia 1 S. 3 E. 3b). Demgegenüber werden Einkommen und Ver-

mögen der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten zusammengerechnet (§ 8 Abs. 1 StG). Da das Gesamteinkommen des Ehepaares für den Lebensunterhalt von zwei Personen dienen muss, sieht das Gesetz bei der Einkommenssteuer einen günstigeren Tarif a (§ 32 Abs. 1) sowie einen höheren persönlichen Abzug vor (§ 31 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a). Derselbe Tarif ist auch anwendbar auf "getrennt lebende, geschiedene, verwitwete und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern im Sinne von § 31 Abs. 1 Ziff. 3 zusammenleben" (§ 32 Abs. 1 StG). Solchen Steuerpflichtigen wird zudem der höhere persönliche Abzug nach § 31 Ziff. 1 lit. a StG gewährt. Diese gesetzliche Regelung hat zur Folge, dass dann, wenn ein Konkubinatspaar Kinder hat, derjenige Teil, dem die Obhut über die Kinder zusteht (oder der die elterliche Gewalt innehat oder für den Unterhalt der Kinder aufkommt), ebenfalls nach dem günstigeren Tarif a besteuert wird und er die höheren persönlichen Abzüge geltend machen kann. Der andere Konkubinatspartner hat, sofern er nicht auch eigene Kinder in die Gemeinschaft mitgebracht hat, nur Anspruch auf den einfachen persönlichen

Abzug für die "andern Steuerpflichtigen" (§ 31 Abs. 1 Ziff. 1 lit. b StG); zudem findet auf ihn Tarif b Anwendung (§ 31 Abs. 2 StG). b) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer und seine Ehefrau gegenüber einem Konkubinatspaar in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen mit zwei Kindern deshalb mehr belastet werden, weil das Einkommen des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau zusammengezählt werden und weil wenigstens einer der beiden Konkubinatspartner nebst den Kinderabzügen ebenfalls den höheren persönlichen Abzug beim Einkommen von (damals) Fr. 7'600.– geltend machen kann und ihm derselbe günstigere Tarif a gewährt wird. Der Beschwerdeführer errechnete für sich und seine Ehefrau eine gegenüber einem Konkubinatspaar in gleichen finanziellen und familiären Verhältnissen (mit zwei Kindern) um 29,02% bzw. 27,41% höhere Steuerbelastung. Demgegenüber beläuft sich die Mehrbelastung nach den Berechnungen der Finanzdirektion im angefochtenen Entscheid auf 17,4% in den beiden Steuerjahren. Der Beschwerdeführer beanstandet die Berechnung der Finanzdirektion nicht grundsätzlich. Ein Vergleich der beiden Berechnungen zeigt, dass die Differenz vor allem davon herrührt, dass der Beschwerdeführer bei beiden Konkubinatspartnern einen höheren persönlichen Abzug von Fr. 7'600.– eingesetzt hat. Dieser Abzug kann aber nach der Berechnung der Finanzdirektion, die insoweit mit § 31 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a und b StG (und den diesbezüglichen Erläuterungen in der damals gültigen Weisung der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 31. Oktober 1986, Zürcher Steuerbuch I A Nr. 17/48, Ziff. 16 und 27 Abs. 4) im Einklang steht, nur einem der Konkubinatspartner gewährt werden, und zwar dem Inhaber der elterlichen Gewalt bzw. demjenigen Teil, der für den Unterhalt der Kinder aufkommt. Es muss deshalb davon ausgegangen werden, dass die Berechnung der Finanzdirektion zutrifft.

3. Wie das Bundesgericht bereits im Urteil vom 13. April 1984 i.S. Hegetschweiler (BGE 110 Ia 7) erkannt hat, verlangt Art. 4 Abs. 1 BV, dass ein Ehepaar nicht mehr Steuern zu bezahlen hat als ein unverheiratetes Paar mit zusammengerechnet dem gleichen Einkommen. Der Steuergesetzgeber muss deshalb darauf achten, dass Ehepaare untereinander und im Vergleich zu unverheirateten Paaren nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig belastet werden (BGE 110 Ia 7 S. 18, 19 E. 3c, d). Es handelt sich um den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wie er sich nach der Rechtsprechung aus dem Gebot der

Rechtsgleichheit nach dieser Bestimmung ergibt (BGE 118 Ia 1 S. 3, BGE 110 Ia 7 S. 14; s. auch M. REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 S. 16 f.). Die im Jahre 1984 mit dem Urteil Hegetschweiler eingeleitete Rechtsprechung wurde seither wiederholt bestätigt (vgl. BGE 118 Ia 1 S. 2 ff.). Sie gilt nach einem Urteil des Bundesgerichts vom 1. März 1991 zudem auch in bezug auf Ehepaare mit Kindern (ASA 60 S. 283 f.). Auch diese dürfen gegenüber einem unverheirateten Paar mit Kindern nicht grundsätzlich stärker belastet werden in einer Gesetzgebung, die der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleichmässig Rechnung tragen will. Das Bundesgericht hat indessen in seiner Rechtsprechung auch betont, dass dem kantonalen Gesetzgeber bei der Verwirklichung des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine erhebliche Gestaltungsfreiheit zugestanden werden muss. Abgesehen davon, dass es dabei um Fragen geht, deren Lösung in weitem Mass von politischen Wertungen abhängt, macht die Vielgestaltigkeit der zu regelnden Verhältnisse und der in Betracht fallenden Methoden es schwierig, wenn nicht gar unmöglich, eine völlige Gleichstellung zu erzielen. Stets müssen gleichzeitig verschiedene Kategorien von Steuerpflichtigen im Auge behalten werden, um nicht eine Gruppe zu Lasten einer andern über Gebühr steuerlich zu belasten. Der kantonale Gesetzgeber läuft daher stets Gefahr, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn er im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen will (BGE 118 Ia 1 S. 4 E. 3c). Dazu kommt, dass die Vergleichbarkeit der Sachverhalte beschränkt ist. Eine Besteuerung nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit muss sich an den dem Steuerpflichtigen zur Befriedigung seiner Bedürfnisse zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und nach seinen persönlichen Verhältnissen richten (BGE 99 Ia 638 S. 652 f.). Es lässt sich indes nicht ziffernmässig genau bestimmen, um wieviel die Steuer sich erhöhen muss, wenn das Einkommen um einen bestimmten Betrag steigt. Sozial- und finanzpolitische Erwägungen entscheiden letztlich über diese Frage. Am ehesten ist die Vergleichbarkeit in horizontaler Richtung gegeben, d.h. zwischen verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen (Verheirateten, Ledigen, mit und ohne Kindern, allein oder in Gemeinschaft lebend) der gleichen Einkommensklasse. Doch ist auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt (BGE 118 Ia 1 S. 3; 110 Ia 7 S. 14 f.; zitiertes Urteil in ASA

60 S. 283 E. 2b). Dazu kommen Vorteile, die an den Zivilstand anknüpfen (wie beispielsweise Sozialversicherungsansprüche) und die sich nicht quantifizieren, d.h. in Zahlen ausdrücken lassen. Bei der Überprüfung der vom kantonalen Steuergesetzgeber getroffenen - unvermeidlich nicht vollkommenen - Regelung muss sich der Verfassungsrichter daher eine gewisse Zurückhaltung auferlegen.

4. a) Im Mittelpunkt der Betrachtungen stand im Urteil Hegetschweiler der Vergleich zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren. Den Vergleich mit wirklich Alleinstehenden zog das Bundesgericht damals nicht. Es hat zwar nicht übersehen, dass ein Ehepaar mit einem bestimmten Gesamteinkommen wirtschaftlich leistungsfähiger ist als zwei Alleinstehende mit insgesamt den gleichen Einkünften, weil das gemeinsame Haushalten Einsparungen erlaubt. Es hat jedoch eine mit dem Haushaltsvorteil gerechtfertigte steuerliche Mehrbelastung des Ehepaars solange für verfassungswidrig erklärt, als dieser Haushaltsvorteil nicht auch bei den nichtehelichen Haushaltsgemeinschaften berücksichtigt wird (BGE 110 Ia 7 S. 21, 23). Ob an dieser Auffassung festgehalten werden kann, erscheint fraglich. Die steuerliche Entlastung der Ehepaare im Verhältnis zu den Konkubinatspaaren darf nicht dazu führen, dass die Steuerbelastung der tatsächlich Alleinstehenden ausser acht gelassen wird. In dieser Hinsicht wurde in der Doktrin mit Recht kritisiert, das Urteil Hegetschweiler berücksichtige zu sehr die Situation von Ehepaaren und vernachlässige - zum Nachteil der tatsächlich Alleinlebenden - den "Synergieeffekt", d.h. den Spareffekt, der dadurch entsteht, dass sich die Lebenshaltungskosten des Ehepaares durch die gemeinsame Haushaltführung senken (M. REICH, Zur Frage der Ehegattenbesteuerung, ZBl 86/1985 S. 245/46, 249; D. YERSIN, Réflexions sur l'ârret Hegetschweiler et l'imposition du couple, RDAF, 41/1985 S. 438/40; F. ZUPPINGER, Die Besteuerung der Ehegatten in der Schweiz, in: Festschrift für Cyril Hegnauer, Bern 1986, S. 677 f.; K. KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, ZSR 111/1992, 2. Halbband, S. 96/97; s. auch P. LOCHER, Zur Kritik am Grundsatzentscheid des Bundesgerichts vom 13. April 1984 i.S.

Hegetschweiler [Ehegattenbesteuerung], Steuer Revue 40/1985, S. 577). In der Tat übertrifft die statistische Zahl der Einpersonenhaushalte diejenige der Konkubinatshaushalte bei weitem. Gemäss Volkszählung waren im Jahre 1990 in der Schweiz von allen privaten Haushalten (= 100%) 32,4%

BGE 120 Ia 329 S. 335

Einpersonenhaushalte und 58,9% Paarhaushalte (Ehepaare, Konkubinatspaare); bei 32,3% handelte es sich um Paarhaushalte mit Kindern und bei 26,6% um Paarhaushalte ohne Kinder (vgl. die Angaben im Statistischen Jahrbuch der Schweiz 1994, S. 35, T 1.10a). Von den Paarhaushalten mit Kindern (32,3%) waren 2,8% der Eltern unverheiratet; das entspricht einem Anteil von 0,9% an den privaten Haushalten. Der Anteil der unverheirateten Paare an den Paarhaushalten ohne Kinder war mit 16% (= 4,3% der privaten Haushalte) etwas grösser (ebenda S. 33 oben). Dennoch übersteigt die Zahl der Einpersonenhaushalte ohne Kinder (32,4%) die Zahl der Konkubinatspaare (4,3% und 0,9%) deutlich. Beim Vergleich der Steuerbelastung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren darf daher die Steuerbelastung der tatsächlich alleinstehenden Personen nicht vernachlässigt werden. Das Bundesgericht hat denn auch seither nicht nur im Urteil vom 15. Juli 1987 betreffend die Familienbesteuerung im Kanton Bern (ASA 58 S. 76), sondern in einem weiteren den Kanton Wallis betreffenden Entscheid vom 8. Dezember 1988 i.S. M. (nicht publiziert) eingeräumt, dass der Gesetzgeber eine gerechte Verteilung der Steuerlast von Alleinstehenden und Verheirateten - auch unter Berücksichtigung ihrer Unterhaltsverpflichtungen besonders gegenüber Kindern - anzustreben habe. An dieser Betrachtungsweise ist festzuhalten. Dem Gesetzgeber muss daher zugestanden werden, dass er bei der Tarifgestaltung und der Bemessung der Abzüge der Bedeutung und relativen Häufigkeit der Haushaltungen von Verheirateten, Alleinstehenden und unverheirateten Paaren - mit und ohne Kinder - in den verschiedenen Einkommensklassen Rechnung trägt, und er darf den Vergleich nicht auf das Verhältnis Ehepaare/Konkubinatspaare beschränken. b) Als Richtmass für eine ausgewogene Steuerbelastung der verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen ist in der Steuerrechtslehre und Steuerpraxis seit längerer Zeit anerkannt, dass die Belastung eines Ehepaares niedriger zu sein hat als die Belastung eines Alleinstehenden mit gleichem Einkommen, aber höher als die Belastung von zwei Alleinstehenden mit je der Hälfte des Einkommens des Ehepaares. Auf diese Weise wird, wenn auch nicht ziffernmässig exakt, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei den verschiedenen Haushaltungen Rechnung getragen. Die steuerliche Belastung des verheirateten Paares, bei dem beide Partner erwerbstätig sind, kann wiederum niedriger sein als bei einem Ehepaar, bei dem nur der Mann oder die Frau erwerbstätig ist, da mit der Berufsausübung beider Partner

BGE 120 Ia 329 S. 336

zusätzliche Aufwendungen entstehen (zu apodiktisch in dieser Hinsicht BGE 110 Ia 7 S. 18 f. E. 3c, 3d). Der Konsumbedarf der Familie (oder Halbfamilie) wächst zudem mit der Anzahl der Kinder, weshalb die steuerliche Belastung niedriger zu sein hat, wenn Kinder vorhanden sind, als dann, wenn keine Kinder vorhanden sind (ZUPPINGER, a.a.O., S. 661 ff.; YERSIN, a.a.O., S. 434/35; LOCHER, a.a.O., S. 579; REICH, Ehegattenbesteuerung, a.a.O., S. 243/44; so bereits F. CAGIANUT, Gerechte Besteuerung der Ehegatten, Bern 1971, S. 40). Dabei handelt es sich um Belastungskriterien, die einfach überprüft werden können und auch vom Verfassungsrichter zu beachten sind. c) Im Urteil Hegetschweiler stellte das Bundesgericht den Grundsatz auf, dass im Lichte von Art. 4 Abs. 1 BV die Steuerbelastung des Ehepaares nicht - oder mindestens nicht wesentlich - höher sein darf als diejenige eines unverheirateten Paares, bei dem jeder Partner die Hälfte des Einkommens des Ehepaares erzielt; es hat jedoch nicht dargelegt, wie der Vergleich konkret vorgenommen werden müsse. In den seither ergangenen Urteilen prüfte das Bundesgericht die in Frage stehende Steuerbelastung im wesentlichen

unter zwei Aspekten: - Im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle untersuchte das Bundesgericht generell, wie sich die Steuerbelastung der Ehepaare im Verhältnis zu derjenigen der Konkubinatspaare verhalte, wobei es auch der unterschiedlichen Situation, in denen Ehepaare und Konkubinatspaare sich befinden, Rechnung trug; das Bundesgericht stellte mithin eine Gesamtbetrachtung an (so namentlich im Entscheid vom 8. Dezember 1988 i.S. M., zitiert vorn in Erwägung 4a am Ende). - Im Rahmen der konkreten Normenkontrolle verglich das Bundesgericht demgegenüber die spezifische Situation des Ehepaares mit derjenigen eines Konkubinatspaares in den gleichen finanziellen und familiären Verhältnissen und stellte darauf ab, welcher steuerlichen Mehrbelastung das Ehepaar konkret ausgesetzt war (vgl. ASA 60 S. 283, 284). Immerhin hat es bei der Beschwerde eines Konkubinatspaares auch schon die kantonale gesetzliche Regelung umfassend geprüft und beurteilt, ob diese in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren und systematisch ungünstigeren Besteuerung der im Konkubinat lebenden Partner führe (BGE 118 Ia 1 S. 5). Die namentlich im zuletzt erwähnten Entscheid gemachten Ausführungen können verallgemeinert und auch im umgekehrten

Fall, wenn es um die Besteuerung des Ehepaares im Verhältnis zu der eines Konkubinatspaares geht, angewendet werden. Das würde dem Verfassungsrichter erlauben, gestützt auf die von der kantonalen Steuerverwaltung vorgelegten Zahlen und statistischen Angaben ein umfassendes Urteil über die gesetzliche Regelung eines Kantons abzugeben. Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren und systematisch ungünstigeren Belastung von einzelnen Gruppen von Steuerpflichtigen führt. Die Steuerbelastung ist mithin unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu beurteilen und nicht bezogen nur auf die Situation des Beschwerdeführers. d) Es ist aber nicht möglich, bestimmte Grenzen anzugeben, um welche die Steuerbelastung zwischen zwei Gruppen von Steuerpflichtigen auseinandergehen darf, damit sie unter dem Gesichtswinkel der Gleichbehandlung noch als verfassungsmässig bezeichnet werden kann. Im Urteil Hegetschweiler (BGE 110 Ia 7) hat das Bundesgericht gefunden, dass nach dem Zürcher Steuergesetz die Mehrbelastung von Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren die Grenze von 10% nur selten übersteige, doch falle die Benachteiligung auch unterhalb dieser Grenze ins Gewicht (S. 23 E. 4c). Wenn indes der Gesetzgeber eine im Vergleich unanfechtbare Steuerbelastung aller hauptsächlichen Gruppen von Steuerpflichtigen - Verheirateter, Alleinstehender, unverheirateter Paare - nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erreicht hat, müssen die Vorschriften über die Steuerbemessung als verfassungsmässig betrachtet werden, selbst wenn ihre Anwendung in relativ seltenen Konstellationen zu einer Mehrbelastung führt, die im Vergleich mit einer anderen Gruppe von Steuerpflichtigen in der Grössenordnung von 10% (oder eventuell auch darüber) liegt und mit der unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit allein nicht zu begründen ist. Diese ungleiche Besteuerung ist um so eher hinzunehmen, als diejenige Gruppe, die nicht wie die übrigen Gruppen behandelt wird, nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht übermässig besteuert, d.h. gegenüber den übrigen Gruppen steuerlich eher entlastet als belastet wird. e) Bei der Würdigung der kantonalen gesetzlichen Regelung muss auch dem Umstand Rechnung getragen werden, dass eine absolute Gleichbehandlung zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren nie erreicht werden kann. Die Faktorenaddition bei den Ehepaaren und die getrennte Veranlagung der nichtverheirateten Paare - verbunden mit einem progressiv ausgestalteten

Tarif - führt notwendigerweise dazu, dass Paare, bei denen lediglich ein Partner einer Erwerbstätigkeit nachgeht, benachteiligt sind, solange sie im Konkubinat leben, und mit der Heirat besser gestellt werden, während

dann, wenn beide Partner eine Erwerbstätigkeit ausüben, sie vor allem vom Konkubinat profitieren. Es handelt sich um Unzulänglichkeiten, die dem Steuersystem innewohnen und die nur dann vermieden werden könnten, wenn das Gesetz eine besondere Besteuerung der Konkubinatspaare vorsehen würde. Weder in den Steuerrechten der Kantone noch im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) oder im Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) beziehungsweise ab 1. Januar 1995 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) bilden indessen Konkubinatspaare eine eigene Kategorie von Steuerpflichtigen; zur Schaffung eines solchen Status können die Kantone unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten auch nicht verpflichtet werden. Gewisse Unterschiede in der Steuerbelastung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren müssen daher hingenommen werden.

5. Nach diesen Grundsätzen ist im Folgenden die Steuerbelastung der verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen im Kanton Zürich im allgemeinen und im Lichte der vom Beschwerdeführer erhobenen Rüge zu prüfen. Die Finanzdirektion des Kantons Zürich hat auf Anordnung des Bundesgerichts Vergleichsberechnungen zur steuerlichen Belastung der verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen - d.h. von Alleinstehenden, verheirateten und unverheirateten Paaren, mit und ohne Kinder, bei verschiedener Einkommensverteilung und für verschiedene Einkommensklassen - bezogen auf das Steuerjahr 1988 eingereicht. Wie diese Berechnungen zeigen, werden im Kanton Zürich die dargestellten Kriterien, denen der Steuerbelastungsvergleich standhalten muss, weitgehend erfüllt. a) So hat im Kanton Zürich ein Ehepaar weniger Steuern zu bezahlen als eine alleinstehende Person mit gleich hohem Einkommen, aber mehr als zwei alleinstehende Personen mit je der Hälfte der Einkünfte. Zudem wird ein Ehepaar, bei dem nur ein Ehegatte erwerbstätig ist, steuerlich mehr belastet als ein Ehepaar, bei dem beide Ehegatten eine Erwerbstätigkeit ausüben. Das Ehepaar wird zwar gegenüber einer alleinstehenden Person in den unteren Einkommensstufen relativ, d.h. prozentual, mehr entlastet als in den höheren Einkommensklassen. Damit wird jedoch nur dem Umstand

Rechnung getragen, dass der Konsumbedarf - der bei einem Alleinstehenden nicht so hoch ist wie bei einem Ehepaar - bei den niedrigen Einkommen einen grösseren Anteil beansprucht als bei den höheren Einkommen. Ab welcher Einkommenshöhe der Konsumbedarf des Ehepaares im Vergleich zum Alleinstehenden nicht mehr ins Gewicht fällt, lässt sich allerdings nicht ziffernmässig exakt bestimmen, da in dieser Beziehung schlüssiges statistisches Zahlenmaterial fehlt (s. dazu ZUPPINGER, a.a.O., S. 664). Unter dem Gesichtswinkel von Art. 4 Abs. 1 BV muss es deshalb genügen, dass die Belastungsdifferenzen sich in einem vernünftigen Rahmen bewegen. b) Die Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung von Ehepaaren im Vergleich zu alleinstehenden Personen ist im Kanton Zürich nach den Berechnungen der Finanzdirektion zwar etwas weniger gut gewährleistet, wenn Kinder vorhanden sind. Namentlich in den höheren Einkommensstufen wird ein alleinerziehender Elternteil gegenüber einem Ehepaar mit der gleichen Anzahl Kinder nicht mehr in dem Ausmass höher besteuert, wie es seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen würde. So beträgt die Mehrbelastung der Eineltern-Familie gegenüber einem Zweiverdiener-Ehepaar mit der gleichen Anzahl Kinder bei Einkommen über Fr. 100'000.– deutlich weniger als 10%; gegenüber einem Einverdiener-Ehepaar mit Kindern ist die Belastungsdifferenz sogar noch kleiner. Es handelt sich um eine Unebenheit in der Steuerbemessung, die davon herrührt, dass das Gesetz den für Verheiratete geltenden günstigeren Tarif a und den höheren persönlichen Abzug auch "für getrennt lebende, geschiedene, verwitwete und ledige Steuerpflichtige", die für den Unterhalt von Kindern im gleichen Haushalt aufzukommen haben, vorsieht (§ 31 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a, 32 Abs. 1 StG). Diese Unzulänglichkeit ist indessen bereits durch Art. 11 StHG und Art. 36 DBG, d.h. durch Bundesrecht vorgegeben, das Ehepaare mit Kindern und Eineltern-Familien gleich behandelt, obschon im zweiten Fall das Einkommen für eine Person weniger ausreichen muss (vgl. D. YERSIN, L'impôt sur le revenu, Etendue et limites de l'harmonisation, ASA 61 S. 301, 303). Diese Begünstigung des alleinerziehenden Steuerpflichtigen kann deshalb unter verfassungsrechtlichem Gesichtswinkel bis zu einem gewissen Grad hingenommen werden. Dies umso mehr, als in den (hier wichtigen) unteren und mittleren Einkommensstufen ein Ehepaar mit Kindern

gegenüber einer alleinerziehenden Person doch deutlich entlastet wird.

BGE 120 Ia 329 S. 340

c) Was die Besteuerung der Konkubinatspaare (ohne Kinder) betrifft, so werden diese im Kanton Zürich gegenüber Ehepaaren in gewissen Fällen zwar begünstigt, doch hält sich die steuerliche Entlastung der Konkubinatspaare in Grenzen, wie die Berechnungen der Finanzdirektion zeigen. Vor allem dann, wenn beide Partner gleich viel verdienen, hat das Konkubinatspaar weniger Steuern zu bezahlen als das Ehepaar; indessen übersteigt die steuerliche Entlastung auch in diesem Fall 6,2% nicht (bei Einkommen von Fr. 50'000.– bis Fr. 200'000.–). Bei einer Einkommensverteilung von 1/4 zu 3/4 werden Konkubinatspaare sogar eher mehr belastet. Auch darf der Gesetzgeber der Tatsache, dass Konkubinatspartner gewisse Vorteile nicht geniessen, die den Ehepaaren zustehen (wie Leistungen aus Sozial- und Personalversicherung, güter- und erbrechtliche Ansprüche) und die sich nicht beziffern lassen, bei der Steuerbemessung Rechnung tragen (dazu ausführlich YERSIN, Réflexions, a.a.O., S. 428 ff.). Ohnehin muss aus den bereits erwähnten - steuersystematischen - Gründen (vorn Erwägung 4e) eine ungleichmässige Steuerbelastung zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren bis zu einem gewissen Grade hingenommen werden. Von einer verfassungswidrigen Begünstigung der unverheirateten Paare gegenüber Ehepaaren kann deshalb, jedenfalls wenn keine Kinder vorhanden sind, im Kanton Zürich nicht gesprochen werden. Sie wird vom Beschwerdeführer im übrigen auch nicht gerügt.

6. a) Der Beschwerdeführer macht zur Begründung seiner staatsrechtlichen Beschwerde im wesentlichen nur geltend, dass ein Konkubinatspaar in der gleichen familiären und wirtschaftlichen Situation, d.h. bei einem gesamten Einkommen von rund Fr. 300'000.– und zwei gemeinsamen Kindern, erheblich weniger Steuern zu bezahlen habe als er und seine Ehefrau. Dieser Einwand trifft zu. Im Vergleich zu Konkubinatspaaren werden Ehepaare im Zürcher Steuerrecht in der Tat erheblich mehr belastet, wenn Kinder vorhanden sind. Im Steuerjahr 1988 hatte ein Ehepaar gegenüber einem Konkubinatspaar zwischen 14 und 19% mehr Steuern zu bezahlen (bei zwei Kindern und einer Einkommensverteilung von 1/2 : 1/2). Im Falle der Familie des Beschwerdeführers beträgt die steuerliche Mehrbelastung immerhin 17,4% (vorn Erwägung 2b). Diese Belastungsunterschiede sind noch grösser, wenn sich die Einkommen auf die beiden Partner ungleichmässig verteilen. Die Begünstigung der Konkubinatspaare beschränkt sich zudem nicht auf Paare mit zwei Kindern; sie ist prozentual noch höher, wenn nur ein Kind vorhanden ist, wie sich aus den Berechnungen der Finanzdirektion ergibt. Verheiratete

BGE 120 Ia 329 S. 341

mit zwei Kindern sind im übrigen keine vernachlässigbare Kategorie; Haushaltungen von Eltern mit zwei Kindern machten im Jahre 1980 in der Schweiz immerhin 16% aller Privathaushalte aus (Statistisches Jahrbuch der Schweiz 1992, S. 28). b) Im Urteil vom 1. März 1991 (ASA 60 S. 279) hatte das Bundesgericht sich bereits mit der Besteuerung von Ehepaaren mit Kindern im Verhältnis zu Konkubinatspaaren mit Kindern im Kanton Zürich zu befassen. Es hat gefunden, eine Mehrbelastung von rund 27%, die einem Ehepaar mit einem Kind gegenüber einem Konkubinatspaar in denselben wirtschaftlichen Verhältnissen mit einem Kind deshalb entstehe, weil mindestens einem Konkubinatspartner derselbe günstigere Tarif a und derselbe höhere persönliche Abzug von (damals) Fr. 7'000.– gewährt werde, verletze ihren verfassungsmässigen Anspruch auf rechtsgleiche Besteuerung (S. 284 f. E. 4, 5). Am Ergebnis in diesem Urteil hätte sich aber auch dann nichts geändert, wenn die Mehrbelastung dort statt 27,2% (nach den Berechnungen des Steuerpflichtigen) nur 11,2% (nach den Berechnungen der Finanzdirektion) betragen hätte, wie aus den Erwägungen (S. 283 f. E. 3a und b) hervorgeht. Wenn schon die Steuerbelastung von Ehepaaren mit der Steuerbelastung von Konkubinatspaaren in entsprechenden Verhältnissen verglichen werde, so habe dies auch für Verheiratete mit Kindern zu gelten; diese hätten

denselben Anspruch, nicht wesentlich stärker belastet zu werden als Konkubinatspartner mit gleichem Gesamteinkommen, in deren Haushalt ebenfalls ein oder mehrere Kinder (beider oder nur eines Partners) lebten; Kinder in Konkubinatshaushalten seien nicht eine so seltene Erscheinung, dass auf den Vergleich mit solchen Haushalten verzichtet werden dürfe (S. 284 E. 4b). Nach diesen Grundsätzen könnte aber der Beschwerdeführer verlangen, nicht wesentlich höher als ein Konkubinatspaar mit zwei Kindern besteuert zu werden. Bevor jedoch der Beschwerdeführer in seinem Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung als verletzt erklärt wird, ist zu prüfen, ob an diesem Urteil festgehalten werden kann. c) Der Gesetzgeber verwirklicht den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht völlig, wenn er die Mehrbelastung von Ehepaaren mit Kindern gegenüber unverheirateten Paaren mit Kindern hinnimmt. Diese Mehrbelastung der Ehepaare rührt indessen davon her, dass die Faktoren der Konkubinatspartner nicht addiert werden und die Steuerermässigung für Ehepaare auch den alleinstehenden Steuerpflichtigen, die den Unterhalt von Kindern im eigenen Haushalt bestreiten, gewährt wird.

Auf diese Weise hat mindestens einer der beiden Konkubinatspartner Anspruch auf den höheren persönlichen Abzug und den günstigeren Tarif a (§ 31 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a, 32 Abs. 1 StG). Im Vordergrund steht für den Gesetzgeber indessen nicht der Vergleich zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren mit Kindern, sondern der Vergleich zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren ohne Kinder; Konkubinatspaare ohne Kinder machen die viel grössere Zahl aus als Konkubinatspaare mit Kindern. Wie erwähnt, waren im Jahre 1990 die Eltern nur gerade bei 2,8% aller Paarhaushalte mit Kindern unverheiratet, während der Anteil der Konkubinatspaare an den gesamten Paarhaushalten ohne Kinder mit 16% eindeutig höher war (vgl. vorn Erwägung 4a). Das war beim Entscheid vom 1. März 1991 möglicherweise noch nicht bekannt oder wurde übersehen. An der in jenem Urteil gemachten Feststellung, dass Kinder in Konkubinatshaushalten keine so seltene Erscheinung seien, dass auf den Vergleich mit solchen Haushalten verzichtet werden dürfte (ASA 60 S. 284 E. 4b), kann somit nicht festgehalten werden. Das hat zur Folge, dass für die Steuerbemessung beim verheirateten Paar mit Kindern zum Vergleich nicht in erster Linie auf die Steuerbelastung des unverheirateten Paares mit Kindern abzustellen ist, sondern auf die Steuerbelastung der anderen Gruppen von Steuerpflichtigen, besonders der Alleinstehenden und der Konkubinatspartner ohne Kinder. Wenn daher der Steuergesetzgeber die Mehrbelastung von Verheirateten in der Lage des Beschwerdeführers, verglichen mit den relativ viel weniger zahlreichen Halbfamilienvorstehern im Konkubinat, in Kauf nimmt, so ist dagegen unter dem Gesichtswinkel von Art. 4 Abs. 1 BV nichts einzuwenden. Das ist umso weniger der Fall, als der Kanton Zürich die alleinstehenden Personen (mit und ohne Kinder) im Verhältnis zu den Ehepaaren angemessen besteuert. Die Beschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen.