Urteilskopf

122 I 101

19. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 24. Mai 1996 i.S. E. M. gegen Kantonale Steuerverwaltung St. Gallen und Verwaltungsgericht St. Gallen (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Anspruch auf Steuerbefreiung im Umfang des Rechts auf Existenzsicherung? Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; Rechtsgleichheit im Steuerrecht. Art. 4 BV; Art. 11 Abs. 1 des Paktes vom 16. Dezember 1966 über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte; Art. 7 Abs. 4 lit. k des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG).

Art. 11 Abs. 1 des Paktes über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte begründet keine subjektiven Rechte des Einzelnen (E. 2a).

Anspruch auf Steuerbefreiung im Umfang des bundesverfassungsrechtlichen Anspruchs auf Existenzsicherung? (E. 2b und 3).

Vorliegend ist der Anspruch jedenfalls nicht verletzt (E. 4).

Die Rechtsgleichheit gibt keinen Anspruch auf Steuerbefreiung von Einkünften bis zur Höhe der (gemäss Art. 7 Abs. 4 lit. k StHG steuerbefreiten) Leistungen aufgrund der Bundesgesetzgebung über Ergänzungsleistungen zur AHV/IV (E. 5).

Regeste (fr):
Droit à une exonération d'impôt correspondant au droit à des conditions minimales d'existence? Imposition selon la capacité contributive; égalité de traitement en droit fiscal. Art. 4 Cst.; art. 11 al. 1 du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels du 16 décembre 1966; art. 7 al. 4 lettre k de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID).

L'art. 11 al. 1 du Pacte international ne confère aucun droit subjectif au particulier (consid. 2a).

Droit à une exonération d'impôt par rapport au droit constitutionnel fédéral non écrit à des conditions minimales d'existence (consid. 2b et 3).

En l'espèce, le droit à des conditions minimales d'existence n'est de toute façon pas violé (consid. 4).

Le principe de l'égalité de traitement ne donne aucun droit à une exonération fiscale de revenus jusqu'à concurrence des prestations (exonérées de l'impôt selon l'art. 7 al. 4 lettre k LHID) obtenues en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité (consid. 5).

Regesto (it):
Diritto a un'esenzione fiscale corrispondente al diritto a condizioni minime di esistenza? Imposizione in base alla capacità contributiva; parità di trattamento nel diritto fiscale. Art. 4 Cost.; art. 11 cpv. 1 del Patto internazionale relativo ai diritti economici, sociali e culturali; art. 7 cpv. 4 lett. k della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, del 14 dicembre 1990 (LAID).

L'art. 11 cpv. 1 del Patto internazionale relativo ai diritti economici, sociali e culturali non conferisce alcun diritto soggettivo al singolo (consid. 2a).

Diritto ad un'esenzione fiscale corrispondente al diritto costituzionale federale a condizioni minime di esis-

tenza? (consid. 2b e 3).

In concreto il diritto a condizioni minime di esistenza non è stato ad ogni modo leso (consid. 4).

Il principio della parità di trattamento non conferisce alcun diritto ad un'esenzione fiscale di redditi fino a concorrenza dei proventi (esenti dall'imposta in conformità all'art. 7 cpv. 4 lett. k LAID) ricevuti in virtù della legislazione federale sulle prestazioni complementari all'assicurazione per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità (consid. 5).

Sachverhalt ab Seite 102

BGE 122 I 101 S. 102

Erika M., geboren 1949, ist Epileptikerin und bezieht eine IV-Rente sowie eine Ergänzungsleistung, insgesamt im Jahre 1991 Fr. 26'818.–, im Jahre 1992 31'128.–. Mit der Steuererklärung für die Steuerjahre 1993/1994 stellte sie den Antrag auf Befreiung von den Staats- und Gemeindesteuern, da eine Besteuerung gegen das Grundrecht auf Existenzminimum verstosse. Mit Entscheid vom 22. Dezember 1994 setzte die Kantonale Steuerverwaltung das steuerbare Einkommen auf Fr. 7'900.– fest. Einen dagegen erhobenen Rekurs wies die Verwaltungsrekurskommission am 25. April 1995 ab. Erika M. erhob dagegen Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, welches diese mit Entscheid vom 25. September 1995 abwies. Das Verwaltungsgericht erwog, dass aus dem bundesverfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung im Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein Anspruch auf Steuerbefreiung des Existenzminimums folge, dass aber dieser Anspruch im konkreten Fall nicht verletzt sei. Erika M. erhebt staatsrechtliche Beschwerde mit dem Antrag, der Entscheid des Verwaltungsgerichts sei aufzuheben. Sie rügt eine Verletzung des ungeschriebenen Grundrechts auf Existenzminimum sowie von Art. 4 und 48 BV. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab

Erwägungen

aus folgenden Erwägungen:

2. Die Beschwerdeführerin macht geltend, aus dem ungeschriebenen Grundrecht auf Existenzsicherung, aus Art. 11 Abs. 1 des Paktes vom

BGE 122 I 101 S. 103

16. Dezember 1966 über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte (SR 0.103.1) sowie aus dem aus Art. 4 BV abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folge die Steuerbefreiung des Existenzbedarfs. a) Was den angerufenen Pakt über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte anbelangt, hat das Bundesgericht wiederholt entschieden, dass die darin enthaltenen Bestimmungen programmatischen Charakter haben, sich an den Gesetzgeber richten und grundsätzlich keine subjektiven und justiziablen Rechte des Einzelnen begründen (BGE 120 Ia 1 E. 5c S. 11 f.; BGE 121 V 246 E. 2 S. 249). Es besteht

keine Veranlassung, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. b) Das Verwaltungsgericht hat einen Anspruch auf Steuerfreiheit des Existenzminimums anerkannt. Es hat diesen Anspruch aus den in Art. 4 BV enthaltenen Grundsätzen der Steuerbemessung abgeleitet. aa) Art. 4 BV wird auf dem Gebiet der Steuern konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BGE 118 Ia 1 E. 3a S. 3; BGE 116 Ia 321 E. 3d S. 323 f.; BGE 114 Ia 321 E. 3b S. 323; BGE 112 Ia 240 E. 4b S. 244; BGE 110 Ia 7 E. 2b S. 14; BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 652 f.). Gemäss dem letztgenannten Grundsatz müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig belastet werden; die Steuerbelastung muss sich nach den dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten (BGE 120 Ia 329 E. 3 S. 332 f.; BGE 118 Ia 1 E. 3a S. 3; BGE 114 Ia 221 E. 2c S. 225; BGE 112 Ia 240 E. 4b S. 244; BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 652 f.). Daraus wird in der Lehre gefolgert, dass keine Besteuerung erfolgen sollte, wenn überhaupt keine Leistungsfähigkeit vorhanden ist; da das für ein menschenwürdiges Dasein erforderliche Existenzminimum die untere Grenze der Leistungsfähigkeit darstelle, sei eine Steuererhebung unzulässig, soweit dadurch in das lebensnotwendige Existenzminimum eingegriffen würde (DIETER GRÜNBLATT, Nichtfiskalische Zielsetzungen bei Fiskalsteuern, Diss. Basel 1994, S. 184 f.; ERNST HÖHN, Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, ZBl 80/1979 S. 241-254, 249; MARKUS FRANK HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, Diss. Zürich 1988, S. 178-185; KATHRIN KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, ZSR 111/1992 II S. 1-143, 134-139; MARKUS REICH, Von der normativen Leistungsfähigkeit der



verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: Festschrift Cagianut, Bern 1990, S. 97-124, 101; MARKUS REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 5-28, 13). Desgleichen hat das deutsche Bundesverfassungsgericht entschieden, dass der existenznotwendige Bedarf von Verfassungs wegen die Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommenssteuer bilde (BVerfGE 87/1993 153, 169). bb) In verschiedenen Rechtsgebieten ist der Grundsatz erkennbar, dass der Staat niemanden zwingt oder verpflichtet, finanzielle Leistungen zu erbringen, wenn dadurch in das Existenzminimum des Pflichtigen eingegriffen würde. So können die zur Bestreitung des Lebensunterhalts unumgänglich notwendigen Einkommensbestandteile nicht gepfändet werden (Art. 93 SchKG). Eine Ausnahme davon wird unter Umständen aus sozialpolitischen Gründen gemacht, wenn es um die Erfüllung familienrechtlicher Unterhaltsleistungen geht, sofern auch das Einkommen des Gläubigers mit Einschluss des Unterhaltsanspruchs zur Deckung des Notbedarfs nicht ausreicht; diese Ausnahme gilt indessen dann nicht, wenn das Gemeinwesen Gläubiger ist, weil dieses sich nie in einer dem Unterhaltsberechtigten vergleichbaren Notlage befindet (BGE 121 I 97 E. 3b S. 102; BGE 121 III 301 E. 5; BGE 121 IV 272 E. 3d S. 278; BGE 116 III 10 E. 3 S. 14). cc) Das Bundesgericht hat kürzlich entschieden, dass die Bundesverfassung ein ungeschriebenes Recht auf Existenzsicherung enthält (BGE 121 I 367 E. 2 S. 370 ff.). Wenn schon ein Recht auf eine positive staatliche Leistung anerkannt wird, dann mag es folgerichtig scheinen, auch ein entsprechendes Abwehrrecht anzuerkennen gegenüber staatlichen Eingriffen in die zur Deckung der elementaren Lebensbedürfnisse unabdingbaren finanziellen Mittel, da es widersprüchlich wäre, einerseits den Staat zu verpflichten, einem Bedürftigen die zur Existenzsicherung notwendigen Mittel zu gewähren, ihm andererseits die Möglichkeit zu geben, in die gleichen Mittel wieder abgaberechtlich einzugreifen. Umgekehrt kann aus dem aus Art. 4 BV hergeleiteten Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung auch gefolgert werden, dass alle Einwohner entsprechend ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit einen - wenn auch unter Umständen bloss symbolischen - Beitrag an die staatlichen Lasten zu leisten haben.

3. Aus Art. 4 BV kann jedenfalls nicht abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber verfassungsrechtlich verpflichtet wäre, einen bestimmten Betrag in der Höhe eines irgendwie definierten Existenzminimums von vornherein steuerfrei zu belassen.

a) Die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge in der kantonalen Einkommenssteuer ist Sache der Kantone (Art. 42quinquies Abs. 2 BV). Sie sind insoweit nur durch die genannten verfassungsrechtlichen Grundsätze eingeschränkt. Dem kantonalen Gesetzgeber steht in deren Konkretisierung eine erhebliche Freiheit zu. Bei der Ausgestaltung eines Steuersystems sind politische Wertungen erforderlich und unterschiedliche sozial- und finanzpolitische Ansichten möglich und zulässig. Ein genereller, einheitlich festgelegter Abzug für das Existenzminimum könnte sogar seinerseits mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Konflikt treten: in manchen Fällen, zum Beispiel bei Steuerpflichtigen mit stark schwankendem Einkommen, mit grossem Vermögen und relativ geringem Einkommen oder mit erheblichen steuerfreien Vermögenszugängen (etwa aus Vermögensgewinnen auf Privatvermögen) könnte eine solche Befreiung dazu führen, dass Einkommensbestandteile steuerbefreit würden, obwohl wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gegeben wäre.
b) Verfassungsrechtlich kann einzig verlangt werden, dass niemand durch eine staatliche Abgabeforderung effektiv in seinem Recht auf Existenzsicherung verletzt wird. Es ist dem Gesetzgeber überlassen, auf welche Weise er dieser Vorgabe genügen will. Er kann dies generell durch die Festlegung des Steuertarifs oder von Steuerfreibeträgen und Abzügen erreichen, oder im Einzelfall mittels Gewährung von Steuererlass in Fällen von Bedürftigkeit. Schliesslich wird in der Regel die Sicherung des existenznotwendigen Bedarfs bereits durch das Betreibungsrecht erfüllt: auch für staatliche Steuerforderungen gilt die Pfändungsbeschränkung gemäss Art. 93 SchKG. Wenn der Steuerpflichtige die veranlagte Steuer infolge Bedürftigkeit nicht bezahlt und deswegen vom Staat betrieben wird, schützt ihn das Betreibungsrecht davor, dass zugunsten der staatlichen Steuerforderung in seinen Notbedarf eingegriffen wird. Damit ist dem Verfassungsrecht Genüge getan, indem der Pflichtige im Ergebnis die Steuerforderung nicht begleichen muss, soweit er dadurch diejenigen Mittel angreifen müsste, die zur Existenzsicherung unabdingbar sind. Es ist nicht Sache des Verfassungsrichters, die Zweckmässigkeit von Steuergesetzen zu beurteilen. Die Auffassung des Verwaltungsgerichts, wonach das st. gallische System mit dem Zusammenspiel von ganz oder teilweise steuerfreien Einkünften, Abzügen und Freibeträgen erlaube, eine



Besteuerung nach den im Einzelfall gegebenen wirtschaftlichen Verhältnissen vorzunehmen, ist jedenfalls verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Dass andere gesetzliche Lösungen auch denkbar wären, macht die vom st. gallischen Gesetzgeber getroffene Regelung nicht verfassungswidrig, solange im Einzelfall im Ergebnis nicht in den existenznotwendigen Bedarf eingegriffen wird.

4. Selbst wenn darüber hinaus ein Anspruch auf Steuerbefreiung im Umfang des Existenzminimums nicht erst im Betreibungs-, sondern bereits im Steuerveranlagungs-, Bezugs- oder Erlassverfahren angenommen würde, vermöchte die Beschwerdeführerin nicht durchzudringen. a) Die Beschwerdeführerin macht geltend, die bundesrechtlich festgelegten Ergänzungsleistungen zur AHV/IV bezweckten, den Empfängern ein Mindesteinkommen zu garantieren. Dieses gesetzlich umschriebene Mindesteinkommen stelle zugleich das garantierte Existenzminimum dar, welches nicht durch die Erhebung von Einkommenssteuern beeinträchtigt werden dürfe. Wenn der Bundesgesetzgeber im Rahmen der Ergänzungsleistungen bestimmte Mindestleistungen festgelegt hat, so bedeutet das indessen nicht, dass dies zugleich auch das verfassungsrechtlich Gebotene darstellt. Der Gesetzgeber ist frei, über das verfassungsrechtliche Minimum hinauszugehen. Dass in der Bundesgesetzgebung über die Ergänzungsleistungen in Konkretisierung von Art. 11 der Übergangsbestimmungen zur BV bestimmte Mindestleistungen festgesetzt werden, bedeutet daher nicht zwangsläufig, dass diese Mindestleistungen zugleich den bundesverfassungsrechtlichen Minimalanspruch auf Existenzsicherung darstellen. Die Beschwer-

deführerin räumt selber ein, dass das sozialhilferechtliche und das betreibungsrechtliche Existenzminimum im Einzelfall etwas tiefer liegen könne als die durch die Gesetzgebung über die Ergänzungsleistungen festgesetzten Existenzminima. Ihre Auffassung, die durch diese Gesetzgebung festgelegten Mindestleistungen dürften nicht unterschritten werden, würde bedeuten, dass in all diesen Fällen auch das Betreibungs- und Sozialhilferecht zu verfassungswidrigen Ergebnissen führten. b) Das Bundesgericht hat den als ungeschriebenes Grundrecht der Bundesverfassung anerkannten Anspruch auf Existenzsicherung nicht zahlenmässig konkretisiert; bundesverfassungsrechtlich garantiert ist jedenfalls nur ein Minimum staatlicher Leistung, das für ein menschenwürdiges Dasein unabdingbar ist und vor einer unwürdigen Bettelexistenz zu bewahren vermag (BGE 121 I 367 E. 2c S. 373).



c) Die Rechtsordnung der Schweiz kennt verschiedene Bemessungsregeln zur Festsetzung eines Existenzminimums, so namentlich den betreibungsrechtlichen Notbedarf gemäss Art. 93 SchKG, welcher durch die Richtlinien der Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz konkretisiert wird, oder das fürsorgerechtliche Existenzminimum, das in der Praxis häufig aufgrund der von der Schweizerischen Konferenz für öffentliche Fürsorge (SKöF) herausgegebenen Richtlinien bemessen wird. Diese beiden Richtlinien haben sich in der Praxis bewährt und werden weitgehend als wegleitend anerkannt. Die darin enthaltenen Ansätze für Lebenshaltungskosten sind gewiss nicht reichlich bemessen, aber sie ermöglichen ein Leben, das über das unmittelbar Lebensnotwendige hinaus geht und auch die Pflege gewisser sozialer Kontakte erlaubt. Sie gehen damit über das bundesverfassungsrechtlich garantierte Minimum hinaus. d) Vorliegend haben die kantonalen Behörden ihrem Steuerentscheid das betreibungsrechtliche Existenzminimum zugrundegelegt. Das Verwaltungsgericht hat auf die SKöF-Richtlinien abgestellt und auf dieser Basis erwogen, der geschuldete Steuerbetrag von monatlich Fr. 24.50 erscheine nicht als unzulässiger Eingriff in das grundrechtsgeschützte Existenzminimum. Die Beschwerdeführerin bestreitet in der staatsrechtlichen Beschwerde die zahlenmässigen Grundlagen nicht im Detail, sondern führt bloss an, dass ihre finanziellen Verhältnisse mit einem Haushaltungsgeld von Fr. 670.– und einem freien Betrag von Fr. 150.– monatlich äusserst knapp seien. Indessen handelt es sich bei diesen Zahlen um die Ansätze gemäss SKöF-Richtlinien. Auch wenn von dieser Summe der monatlich geschuldete Steuerbetrag von Fr. 24.50 abgezogen wird, kann jedenfalls nicht davon gesprochen werden, dass dadurch der unmittelbar grundrechtlich geschützte Anspruch auf Existenzsicherung angetastet würde.

5. Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung der Rechtsgleichheit. a) Die Einkünfte aufgrund der Bundesgesetzgebung über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung sind von Bundesrechts wegen steuerbefreit (Art. 7 Abs. 4 lit. k des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG; SR 642.14; vgl. Art. 21 lit. e des st. gallischen Steuergesetzes). Wie die Beschwerdeführerin richtig ausführt, kann das zur Folge haben, dass die Steuerbelastung trotz gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit unterschiedlich sein kann, je nach dem,



ein wie grosser Anteil des Einkommens aus Ergänzungsleistungen resultiert. Es trifft zu, dass die von der Beschwerdeführerin vorgeschlagene Lösung - Steuerbefreiung der Einkünfte, soweit sie gesamthaft das anrechenbare Einkommen gemäss Ergänzungsleistungsgesetzgebung nicht erreichen - diese Ungleichheit vermeiden könnte. Das allein bedeutet jedoch noch nicht, dass einzig diese Lösung verfassungskonform wäre. Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt auch im horizontalen Verhältnis nicht eine absolut gleiche Besteuerung bei gesamthaft gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, da auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt ist und sich der Verfassungsrichter bei der Überprüfung der unvermeid-

lich nicht vollkommenen gesetzlichen Regelung eine gewisse Zurückhaltung auferlegen muss, läuft er doch stets Gefahr, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn er im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen will (BGE 120 Ia 329 E. 3 S. 333 f.). b) Das schweizerische Steuerrecht kennt zahlreiche Vermögenszugänge, die ganz oder teilweise steuerbefreit sind, so zum Beispiel Vermögensgewinne auf beweglichem Privatvermögen (Art. 7 Abs. 4 lit. a/b StHG) oder die aus öffentlichen oder privaten Mitteln geleisteten Unterstützungen (Art. 7 Abs. 4 lit. f StHG). Dies hat zur Folge, dass Personen, deren Einkünfte auf derartigen Vermögenszugängen beruhen, weniger Steuern bezahlen als Personen, die ihre Einkünfte ausschliesslich in Form von steuerbarem Einkommen erzielen, auch wenn beide über gleich hohe Einkünfte verfügen. Diese unterschiedliche Belastung ergibt sich zwangsläufig in einem System, welches für die Steuerbefreiung ganz oder teilweise auf die Herkunft der Vermögenszugänge abstellt. Dieses System ist als solches vom Bundesgesetzgeber vorgesehen (Art. 7 StHG) und demnach für das Bundesgericht massgebend (Art. 113 Abs. 3 BV). Wenn der Bundesgesetzgeber festgelegt hat, dass die Einkünfte aufgrund der Gesetzgebung über die Ergänzungsleistungen steuerfrei sind, so kann deshalb daraus nicht gefolgert werden, dass alle andern Einkünfte bis zur Höhe des Ergänzungsleistungsanspruchs ebenfalls steuerbefreit sein müssten (nicht publiziertes Urteil des Bundesgerichts i.S. Y. vom 28. September 1995, E. 2). Die von der Beschwerdeführerin vorgeschlagene Lösung, auf die Besteuerung der AHV- bzw. IV-Rente bei Ergänzungsleistungsbezügern zu verzichten, hätte wiederum eine Ungleichbehandlung zur Folge gegenüber Personen, die ein gleich hohes Einkommen aus Erwerbstätigkeit oder aus anderen steuerbaren Vermögenszugängen erzielen.