Urteilskopf

133 I 206

24. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. Halter-Durrer und Mitb. gegen Kanton Obwalden (Staatsrechtliche Beschwerde) 2P.43/2006 vom 1. Juni 2007

Regeste (de):
Art. 8 Abs. 1, 49 Abs. 1, 127 Abs. 2 BV; Art. 88 OG; Verfassungsmässigkeit der degressiven Obwaldner Steuertarife; Eintretensfragen; Folgen festgestellter Verfassungswidrigkeit.

Legitimation zur Anfechtung von Steuertarifen mit staatsrechtlicher Beschwerde (E. 2).

Unzulässigkeit der Beschränkung der Anfechtung auf einzelne Tarifpositionen oder Teile des Tarifs (E. 3).

Grundsatz des Vorrangs des Bundesrechts (Art. 49 Abs. 1 BV; E. 4).

Tarifautonomie der Kantone (E. 5). Besteuerungsgrundsätze gemäss Art. 127 Abs. 2 BV und deren Bedeutung für die Kantone (E. 6).

Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als allgemeines Konzept, welches der Konkretisierung bedarf (E. 7.1 und 7.2); das Leistungsfähigkeitsprinzip aus finanzwissenschaftlicher Sicht (E. 7.3); Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips anhand der rechtlichen Grundordnung (E. 7.4).

Regeste (fr):
Art. 8 al. 1, 49 al. 1, 127 al. 2 Cst.; art. 88 OJ; constitutionnalité des barèmes fiscaux dégressifs établis dans le canton d'Obwald; questions de recevabilité; conséquences de l'inconstitutionnalité constatée.

Qualité pour contester des barèmes fiscaux par la voie du recours de droit public (consid. 2).

Il n'est pas admissible de limiter la contestation à certaines positions ou parties des barèmes mis en cause (consid. 3).

Principe de la primauté du droit fédéral (art. 49 al. 1 Cst.; consid. 4).

Autonomie tarifaire des cantons (consid. 5). Principes d'imposition de l'art. 127 al. 2 Cst. et leur importance pour les cantons (consid. 6).

Principe de l'imposition selon la capacité économique comme concept général devant être concrétisé (consid. 7.1 et 7.2); ce principe vu sous son angle économique (consid. 7.3) et sa concrétisation dans l'ordre juridique (consid. 7.4).

Regesto (it):
Art. 8 cpv. 1, 49 cpv. 1, 127 cpv. 2 Cost.; art. 88 OG; costituzionalità delle tariffe fiscali degressive del Cantone di Obvaldo; questioni di ammissibilità; conseguenze dell'incostituzionalità accertata.

Legittimazione ad impugnare tariffe fiscali mediante ricorso di diritto pubblico (consid. 2).

Inammissibilità di una limitazione dell'impugnazione a singole posizioni o parti della tariffa (consid. 3).

Principio della preminenza del diritto federale (art. 49 cpv. 1 Cost.; consid. 4).

Autonomia dei cantoni nella fissazione delle tariffe (consid. 5). Principi impositivi previsti all'art. 127 cpv. 2 Cost. e loro significato per i cantoni (consid. 6).

Principio dell'imposizione secondo la capacità economica quale concetto generale che necessita di essere concretizzato (consid. 7.1 e 7.2); principio dell'imposizione secondo la capacità economica dal punto di vista della scienza finanziaria (consid. 7.3); concretizzazione del principio dell'imposizione secondo la capacità economica nel contesto dell'ordinamento giuridico (consid. 7.4).

Sachverhalt ab Seite 208

BGE 133 I 206 S. 208

A. Am 14. Oktober 2005 erliess der Kantonsrat Obwalden einen Nachtrag zum Steuergesetz vom 30. Oktober 1994 (StG/OW), der für Einkommen ab Fr. 300'000.- und Vermögen ab Fr. 5'000'000.- degressive Steuertarife vorsieht. Gleichzeitig wurden die Einkommen im unteren Bereich deutlich entlastet. Art. 38 Abs. 1 und 55 Abs. 1 des Nachtrags zum Steuergesetz lauten:
Art. 38 Abs. 1
1 Die einfache Steuer vom steuerbaren Einkommen für ein Steuerjahr beträgt:
Fr.

0,0

Prozent für die ersten

5'000.-

0,9

Prozent für die weiteren

6'000.-

1,3

Prozent für die weiteren

5'000.-

1,6

Prozent für die weiteren

7’000.-

2,2

Prozent für die weiteren

15’000.-

2,3

Prozent für die weiteren

32’000.-

2,35

Prozent für die weiteren

230’000.-

2,0

Prozent für die weiteren

40’000.-

1,5

Prozent für die weiteren

40’000.-

1,2

Prozent für die weiteren

40’000.-

1,0

Prozent für die weiteren

130’000.-

1,2

Prozent für die weiteren

50’000.-

1,6

Prozent für die weiteren

400’000.-

1,65

Prozent für Einkommensteile über

1’000’000.-

Art. 55 Abs. 1
1 Die einfache Steuer vom steuerbaren Vermögen für ein Steuerjahr beträgt:
Fr.

0,35

Promille für die ersten

5’000’000.-

0,2

Promille für Vermögensteile über

5’000’000.-

Zudem wurde die Gewinnsteuer für juristische Personen auf 6,6 Prozent und die Kapitalsteuer auf 2 Promil-

le festgesetzt und vom Gemeindesteuerfuss entkoppelt. Diese Änderungen bei den juristischen Personen sind nicht Verfahrensgegenstand.

BGE 133 I 206 S. 209

Die Steuervorlage wurde in der kantonalen Volksabstimmung vom 11. Dezember 2005 mit 8'623 Ja gegen 1'368 Nein angenommen. Das Ergebnis der Abstimmung wurde im Amtsblatt des Kantons Obwalden vom 15. Dezember 2005 publiziert. Der Nachtrag zum Steuergesetz kam gültig zustande und trat am 1. Januar 2006 in Kraft (Amtsblatt vom 22. Dezember 2005).

B. Mit gemeinsamer Eingabe vom 31. Januar 2006 erhoben Theres Halter-Durrer, Hans Rohrer, Daniel Eigensatz (Beschwerdeführer 1-3) und Josif Zisyadis (Beschwerdeführer 4) staatsrechtliche Beschwerde gegen den Nachtrag zum Steuergesetz des Kantons Obwalden vom 14. Oktober 2005. Sie beantragen, die Steuertarife gemäss Art. 38 Abs. 1 und Art. 55 Abs. 1 StG/OW seien im degressiven Teil, also für Einkommensteile über Fr. 300'000.- und für Vermögensteile über Fr. 5'000'000.-, aufzuheben. Eventualiter sei festzustellen, dass die beiden Steuertarife im degressiven Teil verfassungswidrig seien. Die Beschwerdeführer berufen sich auf das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und machen geltend, die Verfassung schreibe einen progressiven Tarifverlauf für die Einkommens- und die Vermögenssteuer vor. Die Beschwerdeführer rügen ferner eine Verletzung des Grundsatzes des Vorrangs des Bundesrechts gemäss Art. 49 Abs. 1 BV in Verbindung mit Art. 129 BV und Art. 5 und 9 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14). Sie machen geltend, die Steuerharmonisierung habe die zum Zweck der Wirtschaftsförderung zulässigen Massnahmen abschliessend geregelt; degressive Steuertarife fielen nicht darunter.

C. Der Regierungsrat des Kantons Obwalden beantragt, auf die staatsrechtliche Beschwerde nicht einzutreten; eventuell sei sie abzuweisen. Im zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen

Erwägungen:

1. Am 1. Januar 2007 ist das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) in Kraft getreten. Da das vorliegende Normenkontrollverfahren vor diesem Datum eingeleitet

BGE 133 I 206 S. 210

wurde, findet in prozessualer Hinsicht noch das Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (OG; BS 3 S. 531) Anwendung (vgl. Art. 132 Abs. 1 BGG).

2. Das Bundesgericht prüft die Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen und mit freier Kognition (vgl. BGE 131 I 57 E. 1 S. 59, BGE 131 I 153 E. 1 S. 156).

2.1 Nach der Rechtsprechung zu Art. 88 OG ist zur staatsrechtlichen Beschwerde gegen einen kantonalen Erlass legitimiert, wer durch die angefochtenen Bestimmungen zumindest virtuell (d.h. mit einer minimalen Wahrscheinlichkeit früher oder später einmal unmittelbar) in seinen rechtlich geschützten Interessen betroffen ist (BGE 131 I 198 E. 2.1 S. 200, BGE 130 I 291 E. 1.3 S. 296; BGE 130 I 26 E. 1.2.1 S. 29, BGE 130 I 306 E. 1 S. 309). Für die Anfechtung eines Erlasses genügt somit bereits eine virtuelle Betroffenheit in einer rechtlich geschützten Position.

2.2 Die Kantonsregierung beantragt, auf die staatsrechtliche Beschwerde nicht einzutreten. Sie beruft sich auf das Urteil des Bundesgerichts 1P.668/2003 vom 26. Januar 2004 im Falle einer Schaffhauser Stimmrechtsbeschwerde, die sich gegen eine Teilrevision des Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen vom 15. September 2003 richtete. In diesem Urteil trat die I. öffentlich-rechtliche Abteilung auf die Rüge, der neue, ebenfalls degressiv ausgestaltete Steuertarif des Kantons Schaffhausen verletze das Gebot der rechtsgleichen Behandlung, nicht ein. Sie begründete den Nichteintretensentscheid in Anwendung der sog. AVLOCA-Praxis (BGE 109 Ia 252 i.S. AVLOCA; ferner BGE 131 I 198 E. 2.6 S. 203) damit, dass der Beschwerdeführer sich nicht in der gleichen Situation (Einkommensklasse) befinde wie die von der Abflachung des Tarifs im oberen Segment begünstigten Steuerpflichtigen und dass die Verbesserung der steuerlichen Attraktivität des Kantons durch den Zuzug vermögender Personen sich zudem zu seinem Vorteil auswirke.

2.3 Es fragt sich jedoch, ob die Kriterien der AVLOCA-Praxis den Besonderheiten genügend Rechnung tragen, die mit der Anfechtung von Steuertarifen durch davon betroffene Steuerpflichtige verbunden sind. Die Beschwerdeführer machen geltend, die degressiv ausgestalteten Steuertarife würden das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) verletzen. Die Beschwerdeführer 1-3 wohnen im Kanton Obwalden und sind dort (unbeschränkt) steuerpflichtig. Sie sind damit von den

angefochtenen Steuertarifen zumindest virtuell betroffen und können verlangen, dass die direkten Steuern auf Einkommen und Vermögen auf einer Tarifgestaltung beruhen, die in allen Bereichen dem Gebot der rechtsgleichen Behandlung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht. Dass die Beschwerdeführer aufgrund ihrer gegenwärtigen Einkommens- und Vermögensverhältnisse von der Steuerentlastung der unteren Einkommen im angefochtenen Tarif profitieren, ändert daran nichts, da sich ihre wirtschaftliche Situation einmal ändern kann und sie dannzumal durch den degressiven Tarifverlauf auch benachteiligt sein können. Der Steuertarif bildet ein unteilbares Ganzes und muss den erwähnten verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen. Die Missachtung dieser Grundsätze muss daher jeder Steuerpflichtige im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle rügen können, zumal hierfür nach Art. 88 OG eine virtuelle Betroffenheit ausreicht.

2.4 Auf die staatsrechtliche Beschwerde der Beschwerdeführer 1-3 ist daher einzutreten, ohne dass die AVLOCA-Praxis heranzuziehen wäre. Dieser Auffassung hat sich auch die I. öffentlich-rechtliche Abteilung angeschlossen, wie sich aus deren Stellungnahme zuhanden der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung ergibt. Wie die I. öffentlich-rechtliche Abteilung darin ausführt, wurde auf die staatsrechtliche Beschwerde im Schaffhauser Fall deshalb nicht eingetreten, weil die Beschwerdebegründung nicht genügte (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG) resp. weil die Voraussetzungen nach der AVLOCA-Praxis nicht erfüllt gewesen seien. Sofern jedoch die Legitimation zur staatsrechtlichen Beschwerde direkt aus dem Gleichheitssatz (Art. 8 BV) bzw. aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet werde, ergäben sich keine Divergenzen zum Urteil 1P.668/2003 vom 26. Januar 2004. Ohnehin könne diesem im vereinfachten Verfahren (Art. 36a OG) ergangenen Urteil keine praxisbildende Bedeutung beigemessen werden (Stellungnahme der I. öffentlich-rechtlichen Abteilung vom 27. März 2007).

2.5 Der Beschwerdeführer 4 hat Wohnsitz in Lausanne. Er bezeich net sich als "Berufspolitiker" und war Staatsrat des Kantons Waadt. Er meldete sich am 27. Januar 2006, kurz vor Ablauf der Beschwerdefrist, in der Gemeinde Sachseln an, wo er bei der Beschwerdeführerin 1 in deren Einfamilienhaus ein "Zimmer im Parterre, mit Kaffeemaschine, Kochgelegenheit und Badezimmermitbenützung" mietete. Seine Ehefrau und der jüngste Sohn, geb. 2005, blieben in Lausanne wohnhaft. Anfangs Mai 2006 deponierte der

Beschwerdeführer 4 seine Schriften wieder in Lausanne. Gemäss seinen Ausführungen gegenüber den Medien hätte sich ohne seinen Umzug niemand gefunden, der in Obwalden gegen das Nachtragsgesetz staatsrechtliche Beschwerde geführt hätte ("qui reprenne le flambeau de la résistance"). Dass der Beschwerdeführer seinen Beruf, der offenbar mit seiner politischen Tätigkeit zusammenfällt, von Obwalden aus ausgeübt hätte oder dort bezahlte Funktionen in einem Verband, einer Gewerkschaft o.ä. übernommen hätte, ist nicht nachgewiesen. Er geht davon aus, dass er dereinst wieder als Nationalrat gewählt werden könnte, was aber für die Legitimation klar unerheblich ist. Aufgrund der heutigen, bekannten Umstände ist nicht anzunehmen, dass der Beschwerdeführer 4 im Kanton Obwalden unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist oder werden könnte. Für die Besteuerung in der Steuerperiode 2006 ist ohnehin der Kanton zuständig, wo der Beschwerdeführer am 31. Dezember 2006 seinen Wohnsitz hatte (vgl. Art. 68 Abs. 1 StHG). Der Beschwerdeführer 4 ist durch das Änderungsgesetz weder tatsächlich noch virtuell betroffen und daher zur staatsrechtlichen Beschwerde nach Art. 88 OG nicht legitimiert. Soweit die staatsrechtliche Beschwerde in seinem Namen erhoben wurde, ist darauf nicht einzutreten.

3. Die Beschwerdeführer verlangen nicht die vollumfängliche Aufhebung der Steuertarife nach Art. 38 Abs. 1 und 55 Abs. 1 StG/OW, sondern lediglich die Kassierung des degressiven Teils derselben, d.h. für Einkommensteile über Fr. 300'000.- und Vermögensteile über Fr. 5'000'000.-.

3.1 Die im Antrag enthaltene Einschränkung ist unzulässig. Der Steuertarif ist ein unteilbares Ganzes. Dieser wird vom Gesetzgeber so festgesetzt, dass er (zusammen mit einem variablen Steuerfuss) ein bestimmtes Steueraufkommen generiert, das den Finanzbedarf des Gemeinwesens abzudecken vermag. Das Steueraufkommen kann in Frage gestellt sein und der Finanzhaushalt des Gemeinwesens aus dem Gleichgewicht geraten, wenn nur Teile eines Tarifs aufgehoben bzw. geändert werden. Die Aufhebung nur eines Teils eines Steuertarifs geht schon deshalb nicht an, weil unter dem Gesichtswinkel der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen der Tarif ganzheitlich betrachtet werden muss. Es können daher nicht einzelne Tarifpositionen herausgenommen und isoliert beurteilt werden (s. auch BGE 104 Ia 284 E. 4d S. 294). Mit der Aufhebung des degressiven Teils

des Steuertarifs entstünde zudem eine Regelungslücke, durch die der Rest des Tarifs unanwendbar würde.

3.2 Das Bundesgericht darf grundsätzlich nicht über die in der staatsrechtlichen Beschwerde gestellten Anträge hinausgehen. Dieser Grundsatz erleidet bei der abstrakten Normenkontrolle aber insoweit eine Einschränkung, als das Bundesgericht ausnahmsweise auch den ganzen Erlass aufheben kann, wenn er ohne den angefochtenen und als verfassungswidrig erachteten Teil sinn- und zwecklos wird (vgl. WALTER KÄLIN, Das Verfahren der

staatsrechtlichen Beschwerde, 2. Aufl. 1994, S. 398, mit Hinweisen; PHILIPPE GERBER, La nature cassatoire du recours de droit public, Diss. Genf 1997, S. 153 f.; BGE 110 Ia 7 E. 1e S. 13; BGE 118 Ia 64 E. 2c S. 72). Insofern besteht die Möglichkeit, das Beschwerdebegehren im Interesse eines vernünftigen Verfahrensergebnisses dahingehend zu interpretieren, dass die Tarife auch als Ganzes zu kassieren sind. Zwar haben die Beschwerdeführer insbesondere den Einkommenssteuertarif bewusst nur teilweise angefochten, weil sie sich vom unangefochten gebliebenen Teil des Tarifs für die betreffende Bevölkerungsgruppe einen Vorteil versprechen. Dieses Motiv kann jedoch im Rahmen des Normenkontrollverfahrens nicht berücksichtigt werden.

3.3 Dem von den Beschwerdeführern gestellten Eventualbegehren (Antrag auf Feststellung der Verfassungswidrigkeit) kommt neben dem Antrag auf Kassation (Aufhebung der Art. 38 Abs. 1 und 55 Abs. 1 StG/OW) nur subsidiäre Bedeutung zu. Die Aufhebung der Steuertarife geht einem allfälligen Feststellungsurteil grundsätzlich vor (s. auch BGE 110 Ia 7 E. 6 S. 26; BGE 124 I 193 E. 5a-c S. 201 f.).

4. Die Beschwerdeführer fechten den kantonalen Erlass wegen Verletzung des Gebots der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) sowie des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) an. Ferner berufen sie sich auf den Grundsatz des Vorrangs des Bundesrechts gemäss Art. 49 Abs. 1 BV in Verbindung mit Art. 5 und 9 StHG. In Bezug auf den zuletzt genannten Grundsatz machen die Beschwerdeführer geltend, das Steuerharmonisierungsgesetz regle die zum Zwecke der Wirtschaftsförderung zulässigen steuerlichen Massnahmen abschliessend. So erlaube Art. 5 StHG Steuervergünstigungen für die Neuansiedlung von Unternehmen; Art. 9 StHG liste die allgemeinen Abzüge mit Förderungswirkung (Energiesparen, Denkmalpflege, Altersvorsorge etc.) abschliessend auf. Es gehe daher nicht

an, dass der Kanton mit dem erklärten Zweck der Wirtschaftsförderung im Rahmen der neuen Steuertarife Steuervergünstigungen gewähre. Die Rüge ist unbegründet. Die Tarifhoheit, das heisst die Kompetenz, die Steuertarife zu erlassen, ist den Kantonen ausdrücklich vorbehalten (Art. 129 Abs. 2 BV, Art. 1 Abs. 3 StHG). Sie haben dabei allerdings die Grundrechte zu beachten. Es kann aber keine Rede davon sein, es handle sich um Steuervergünstigungen im Sinne von Art. 5 StHG oder um allgemeine Abzüge nach Art. 9 StHG, wenn bei der Ausgestaltung des kantonalen Steuertarifs Förderungsmotive einfliessen. Auf den Grundsatz des Vorrangs des Bundesrechts (Art. 49 Abs. 1 BV) können sich die Beschwerdeführer im vorliegenden Zusammenhang daher nicht berufen. Zu prüfen bleibt, ob die angefochtenen Tarife in Art. 38 Abs. 1 und 55 Abs. 1 StG/OW gegen das Rechtsgleichheitsgebot und namentlich den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen.

5. Gemäss Art. 3 BV sind die Kantone souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist; sie üben alle Rechte aus, die nicht dem Bund übertragen sind. Die Kantone bestimmen, welche Aufgaben sie im Rahmen ihrer Zuständigkeiten erfüllen (Art. 43 BV). Zur Durchführung der kantonalen Aufgaben (wie auch zur Umsetzung des Bundesrechts, Art. 46 Abs. 3 BV) sind die Kantone auf die Mittelbeschaffung angewiesen. Das bedingt, dass sie über Finanzautonomie verfügen. Diese ist in Art. 46 Abs. 3 BV noch speziell erwähnt. Sie umschliesst namentlich die Befugnis zur Steuererhebung und zur Bestimmung von Art und Umfang der kantonalen Abgaben in den Schranken von Art. 129 und 134 BV (vgl. SCHWEIZER/KÜPFER, in: Die schweizerische Bundesverfassung [St. Galler Kommentar], Zürich 2002, N. 12 zu Art. 52 BV; KLAUS A. VALLENDER, Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, in: Sonderheft "Steuerharmonisierung", ASA 61 S. 265).
Die Kantone sind grundsätzlich frei, ihre Steuerordnung zu gestalten. Sie sind aber verpflichtet, das übergeordnete Bundesrecht zu beachten. Im Bereich der direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen hat namentlich das Steuerharmonisierungsgesetz die Steuererhebung in den Kantonen vereinheitlicht. Die Harmonisierung erstreckt sich u.a. auf die subjektive Steuerpflicht, den Steuergegenstand und die zeitliche Bemessung der direkten

bleibt "insbesondere die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge" (Art. 129 Abs. 2 BV, Art. 1 Abs. 3 StHG). Den Kantonen soll damit eine gewisse Autonomie erhalten bleiben, wenn sie ihre Einnahmequellen bestimmen (vgl. VALLENDER, a.a.O., S. 273 f.). Im Rahmen des ihnen zustehenden Gestaltungsspielraums sind die Kantone aber nicht völlig frei. Sie müssen ebenfalls die verfassungsmässigen Grundrechte, insbesondere das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) und die daraus abzuleitenden steuerrechtlichen Prinzipien, wozu auch das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gehört, beachten.

6.

6.1 Im Bereich der Steuern wird Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Es geht um Besteuerungsgrundsätze finanz-, sozial- und steuerpolitischer Natur, die sich nach Rechtsprechung und Lehre bereits unter der alten Bundesverfassung (aBV) aus dem Artikel 4 herausgebildet haben und die im Rahmen des Nachführungsauftrags nunmehr explizit in der Verfassung verankert worden sind (vgl. VALLENDER/ WIEDERKEHR in: Die schweizerische Bundesverfassung [St. Galler Kommentar], Zürich 2002, N. 3 zu Art. 127 BV). Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig (BGE 114 Ia 221 E. 2c S. 224, BGE 114 Ia 321 E. 3b S. 323; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl. 2001, § 4 Rz. 71 S. 108; VALLENDER/WIEDERKEHR, a.a.O., N. 8 zu Art. 127 BV). Andererseits verbietet der Grundsatz, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen. Er statuiert in dieser Hinsicht einen verfassungsmässigen Minderheitenschutz (BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 653). Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen (BGE 114 Ia 221 E. 2c S. 224 f., BGE 114 Ia 321 E. 3b

S. 323). In dieser Formulierung konkretisiert das Prinzip im Wesentlichen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 8 Abs. 1 BV (DAnielle Yersin, L'égalité de traitement en droit fiscal, ZSR 111/1992 II S. 166). Nach anderer Lehrmeinung bezieht sich der Grundsatz auf die objektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses, indem er verlangt, dass die Steuerobjekte lückenlos und gleichmässig ausgewählt werden (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 161; HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 4 Rz. 74 S. 109 f.). Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung hat allerdings im Bereich der direkten Steuern mit dem Aufkommen und der Verfestigung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an Inhalt zunehmend eingebüsst (vgl. MARKUS REICH, Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Francis Cagianut, Bern/Stuttgart 1990, S. 103; SANDRA MORANDI, Die Begrenzung der Steuerlast durch verfassungs-

rechtliche Bindungen des schweizerischen Steuergesetzgebers, Diss. St. Gallen 1997, S. 131 ff.). Das genannte Prinzip besagt, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben.

6.2 Diese Besteuerungsgrundsätze sind auch durch die Kantone zu beachten, wenn sie Steuern erheben. Art. 127 BV ist zwar nicht im Grundrechtsteil der Bundesverfassung (Art. 7-36 BV) enthalten, sondern im Kapitel über die Finanzordnung des Bundes. Die Verfassungsnorm betrifft daher in erster Linie die Steuern, die der Bund erhebt. Die Besteuerungsgrundsätze konkretisieren jedoch das allgemeine Gleichbehandlungsgebot für den Bereich der Steuern und enthalten Prinzipien von grundrechtlichem Gehalt. Art. 127 BV verpflichtet daher in Verbindung mit Art. 8 BV - und wie bereits Art. 4 aBV und dessen Teilgehalte - auch die Kantone. Es war in der parlamentarischen Debatte unbestritten, dass es sich bei den Besteuerungsgrundsätzen des Art. 127 BV um Ableitungen der Doktrin und Praxis aus dem Gleichheitssatz der alten Bundesverfassung (Art. 4 aBV) handelt und ihnen in Verbindung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 8 Abs. 1 BV) Grundrechtsqualität zukommt (vgl. AB 1998 S 187, Votum Rhinow). Der kantonale Steuergesetzgeber hat daher bei der Ausgestaltung seiner Steuerordnung die Grundsätze des Art. 127 BV ebenfalls zu beachten. Das gilt jedenfalls für die direkten Steuern. Für indirekte Steuern und Objektsteuern ist im Einzelfall zu prüfen, inwiefern sich die

Besteuerungsprinzipien sachgerecht anwenden lassen. Die Grundsätze nach Art. 127 Abs. 2 BV gelten denn auch nur, "soweit es die Art der Steuer zulässt" (s. auch BGE 128 I 102 E. 6d S. 112).

7.

7.1 Nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll jede Person entsprechend der ihr zur Verfügung stehenden Mittel an die Finanzaufwendungen des Staates beitragen (BGE 122 I 101 E. 2b/aa S. 103; BGE 114 Ia 221 E. 2c S. 225; BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 652 f.). Seine verfassungsrechtliche Fundierung fand das Leistungsfähigkeitsprinzip bereits in der französischen Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte von 1789 und in einigen Staatsverfassungen (KLAUS TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, Köln 1993, S. 485 ff.). Es ist zudem in zahlreichen Kantonsverfassungen enthalten, wiewohl es in der alten Bundesverfassung noch nicht erwähnt wurde. Das Bundesgericht leitete den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erstmals im Jahre 1973 im Reichtumssteuer-Fall des Kantons Basel-Landschaft explizit aus Art. 4 aBV ab (BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 652 f.; KATHRIN KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, ZSR 111/1992 II S. 92 f.). Es bejahte jedoch in einer älteren Rechtsprechung ein entsprechendes verfassungsmässiges Individualrecht gestützt auf kantonale Verfassungsbestimmungen (MARKUS REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 S. 16 f.; s. auch Urteil 2P.78/1995 vom 24. Mai 1996, StR 51/1996 S. 436 E. 2c/aa). In der Doktrin ist heute weitgehend anerkannt, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ein sachgerechtes, grundlegendes Prinzip der direkten Steuern darstellt und einem allgemeinen Rechtsbewusstsein entspricht (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 4 Rz. 76 f. S. 111 f.; TIPKE, a.a.O., S. 481; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 4 f.; MORANDI, a.a.O., S. 133; SILVIA MARIA SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, Diss. Zürich 1999, S. 191 ff.; DIETER GRÜNBLATT, Nichtfiskalische Zielsetzungen bei Fiskalsteuern, Diss. Basel 1994, S. 169 f.). Danach sind die staatlichen Lasten gleichmässig entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf die Bürger zu verteilen. Eine andere generelle Lastenverteilungsregel, etwa im Sinne einer absolut gleichen Verteilung der Steuerlast oder nach dem Äquivalenzprinzip entsprechend der Inanspruchnahme staatlicher Leistungen, "wäre nach heutiger

Rechtsüberzeugung unvorstellbar" (so bereits 1984 REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, a.a.O., S. 10).

7.2 Für den Bereich der Steuer vom Einkommen lässt sich dem Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar entnehmen, dass Personen und Personengruppen gleicher Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben (sog. horizontale Steuergerechtigkeit). Personen mit verschieden hohen Einkommen sind unterschiedlich zu belasten. Es darf somit nicht sein, dass jemand mit niedrigem Einkommen gleich viel Steuern zahlen muss wie jemand mit hohem Einkommen. Erst recht kann nicht verlangt werden, dass jemand Steuern zahlt, obschon er dazu nicht in der Lage ist. Das Prinzip ist bereits mit diesen drei Grundregeln geeignet, zur Steuergerechtigkeit beizutragen, und zwar sowohl in horizontaler wie auch in vertikaler Richtung. Im Übrigen handelt es sich beim Leistungsfähigkeitsprinzip aber - wie beim Begriff der Steuergerechtigkeit überhaupt - um ein unbestimmtes Konzept. In Bezug auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und die Steuerbelastung lassen sich die Sachverhalte in horizontaler Richtung, d.h. zwischen Steuerpflichtigen in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen, relativ leicht vergleichen. Aus dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit geht hingegen nicht direkt hervor, um wie viel die Steuer zunehmen muss, wenn das Einkommen um einen bestimmten Betrag steigt, um unter dem Gesichtswinkel der Leistungsfähigkeit gleichwertige Verhältnisse herzustellen. Die Vergleichbarkeit ist daher in vertikaler Richtung erheblich geringer, und dem Gesetzgeber steht ein grosser Gestaltungsspielraum zu. In dieser Hinsicht kann nicht viel mehr verlangt werden, als dass Steuertarif und Belastungskurve regelmässig verlaufen ("on ne saurait exiger beaucoup plus qu'une évolution régulière du barème ou de la courbe de la charge fiscale", BGE 118 Ia 1 E. 3a S. 3). Wie das Bundesgericht im Urteil Hegetschweiler (BGE 110 Ia 7) feststellte, hängt die Ausgestaltung des Steuertarifs, jedenfalls was den Verlauf der Progression anbetrifft, in besonderem Mass von politischen Wertungen ab. Ob ein Steuergesetz den verfassungsrechtlichen Anforderungen genüge, könne nicht aufgrund formaler Kriterien entschieden werden, sondern falle letztlich mit der Frage zusammen, ob das Gesetz gerecht sei. Gerechtigkeit sei jedoch ein relativer Begriff, der sich mit politischen, sozialen und

wirtschaftlichen Verhältnissen wandle (BGE 110 Ia 7 E. 2b S. 14; so bereits BGE 96 I 560 E. 2a S. 567; BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 654; ferner BGE 114 Ia 321 E. 3b S. 323 f.).

7.3 In der Finanzwissenschaft fehlte es zwar nicht an Versuchen, aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip Regeln für die Steuerbelastung zu gewinnen. Das erfolgte auf der Basis der sog. Opfertheorien. Nach dem opfertheoretischen Verständnis soll die Besteuerung in der Weise erfolgen, dass jeder aufgrund der individuellen Leistungsfähigkeit das gleiche (relative, absolute oder marginale) Opfer erbringen muss. Die Frage lautet, welcher Steuersatz bei einem bestimmten Einkommen eine gleich schwere Beeinträchtigung des Bedürfnisbefriedigungspotentials bewirkt. Gemeinsam liegt diesen Theorien der Gedanke zugrunde, dass bei zunehmendem Einkommen der individuelle Nutzungszuwachs aus dem Mehreinkommen abnimmt, die Grenznutzenkurve also einen sinkenden Verlauf anzeigt. Erst mit grenznutzentheoretischen Überlegungen war es möglich, aus den Opfertheorien Ableitungen für das Einkommen und dessen Belastung zu gewinnen (ausführlich DIETER BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen, Köln 1983, S. 23 ff., bes. 25, 32 ff., 37 ff.; s. auch FELIX RICHNER, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, ZStP 2006 S. 209 ff.; mathematische Darstellung der Opfertheorien bei UELI SIEGENTHALER, Vom Leistungsfähigkeitsprinzip zum Aequivalenzprinzip, Diss. Freiburg 1977, S. 58 ff.). Die Finanzwissenschaft hat indessen auch aufgezeigt, dass sich aus der Grenznutzentheorie letztlich keine definitive Antwort auf die Frage nach

der vertikalen Gleichbehandlung und damit nach dem Mass der Steuerbelastung entsprechend der Leistungsfähigkeit entnehmen lässt. Es besteht weitgehend Einigkeit darüber, dass Einkommen ein geeigneter Indikator für Leistungsfähigkeit darstellt. Die Schwierigkeit besteht jedoch darin, die Steuer so zu bemessen, dass jede Person ein ihren individuellen Verhältnissen entsprechendes Steueropfer zu tragen hat (Opfersymmetrie). Solange namentlich der Verlauf der Grenznutzenkurve nicht messbar ist, lässt sich nicht ziffernmässig feststellen, um wie viel die Steuerbelastung bei einem Einkommenszuwachs steigen muss, um ein gleichwertiges "Opfer" abzufordern. Darauf wurde bereits in einem Gutachten zuhanden des österreichischen Juristentages hingewiesen (vgl. WOLFGANG GASSNER/ MICHAEL LANG, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, in: Verhandlungen des 14. Österreichischen

Juristentages, Wien 2000, Bd. III/1, S. 8 f.; zur finanzwissenschaftlichen Kritik des Leistungsfähigkeitsprinzips, vgl. BIRK, a.a.O., S. 39 ff., bes. 40, 42; s. auch RENÉ MATTEOTTI, Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax, ASA 73 S. 703 f.; RICHNER, a.a.O., S. 214 ff.).

7.4 In der Rechtslehre wird das Leistungsfähigkeitsprinzip verstanden als ein Besteuerungsprinzip, das den Gleichheitssatz in einer bestimmten, von sozialen Grundwerten der Verfassung vorgegebenen Weise konkretisiert. Bei der Suche nach dem normativen Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips wird zudem auf den engen Zusammenhang zwischen dem Gleichheitspostulat und der Steuergerechtigkeit hingewiesen. Gerechtigkeit im Steuerrecht ist vor allem eine Frage der Verteilungsgerechtigkeit im Sinne der aristotelischen iustitia distributiva. Es geht um die gerechte Zuteilung der Lasten und Ansprüche unter die Mitglieder der Gemeinschaft (vgl. TIPKE, a.a.O., S. 262 f., 285 f.; MARKUS FRANK HUBER, Rechtsgleichheit und Progression, Diss. Zürich 1988, S. 77 f., 95 ff., bes. 99 ff.; RICHNER, a.a.O., S. 206; SENN, a.a.O., S. 152 ff. mit weiteren Hinweisen). Was gerecht ist, ist aber, wie erwähnt, ein variabler Massstab, der von den gesellschaftlichen und sozialpolitischen Verhältnissen abhängig ist. Seine Konkretisierung gewinnt das Leistungsfähigkeitsprinzip deshalb aus der rechtlichen Grundordnung. Die Bundesverfassung konstituiert einen demokratischen Rechtsstaat mit freiheitlicher, sozialer Wirtschaftsordnung. In der Förderung der gemeinsamen Wohlfahrt gemäss Art. 2 Abs. 2 BV kommt der Sozialstaatsgedanke und die soziale Verantwortung des Gemeinwesens zum Ausdruck (BERNHARD EHRENZELLER, in: Die schweizerische Bundesverfassung [St. Galler Kommentar], Zürich 2002, N. 17 zu Art. 2 BV; PETER UEBERSAX, Stand und Entwicklung der Sozialverfassung der Schweiz, AJP 1998 S. 4, mit Hinweisen). Grundvoraussetzung für die persönliche und wirtschaftliche Entfaltung des Individuums ist Solidarität zwischen den verschiedenen Bevölkerungsschichten, Altersgruppen usw. (s. auch MARGRITH BIGLER-EGGENBERGER, in: Die schweizerische Bundesverfassung [St. Galler Kommentar], Zürich 2002, N. 10 f. zu Art. 41 BV). Aus der Chancengleichheit als Staatsziel in Art. 2 Abs. 3 BV, obschon in der Bundesversammlung bei der Beratung umstritten, lässt sich mindestens entnehmen, dass der Staat durch sein Handeln keine ungleichen Chancen bewirken soll und ohnehin bestehende Ungleichheiten nicht verschärfen darf (EHRENZELLER, a.a.O., N. 20 zu Art. 2 BV, mit Hinweis auf BEATRICE WEBER-DÜRLER, Chancengleichheit und Rechtsgleichheit, in: Festschrift Ulrich Häfelin, Zürich 1989, S. 205 ff., 221).

Diese Ziele sind dem Begriff der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Art. 127 Abs. 2 BV inhärent. Daher muss sich die Ausgestaltung des Tarifverlaufs nicht nur an die Grundrechte wie die Eigentumsgarantie und Wirtschaftsfreiheit halten, sondern sie muss im Sinne der Verteilungslehre (iustitia distributiva) auch sozialverträglich sein. Das steht im Einklang mit der herrschenden Rechtsauffassung, wonach der Grundsatz

der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf eine bestimmte Rechts-, Sozial- und Wirtschaftsordnung bezogen ist (HUBER, a.a.O., S. 125, 137; ausführlich SENN, a.a.O., S. 162 ff., mit Hinweisen; kritisch: YERSIN, a.a.O., S. 198; RAOUL OBERSON, Le principe de la capacité contributive dans la jurisprudence fédérale, in: Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift Francis Cagianut, Bern 1990, S. 125 ff., 135).

8.

8.1 Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt eine adäquate Bemessungsgrundlage, ein bestimmter Tarifverlauf lässt sich ihm indessen nicht entnehmen. Es besteht dennoch in der Steuerrechtslehre ein breiter Konsens darüber, dass ein progressiver Tarifverlauf bei der Einkommenssteuer dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessen ist. Das wird damit begründet, dass die subjektive Fähigkeit, Steuern zu zahlen, mit wachsendem Einkommen nicht linear, sondern überproportional anwächst. Zusätzliche Einkommensteile werden für die Bedürfnisbefriedigung weniger wichtig, der sog. Grenznutzen sinkt. Wissenschaftlich lässt sich die Aussage zwar weder beweisen noch widerlegen (vgl. RICHNER, a.a.O., S. 214-216, 226-232, mit Berechnungen; ferner JOHANNES WALTER HENSEL, Die Verfassung als Schranke des Steuerrechts, Diss. St. Gallen 1972, S. 53 f.; MORANDI, a.a.O., S. 21). Trotzdem hat sie aufgrund der aus der Finanzwissenschaft bekannten Grenznutzenkurve, die mit höherem Einkommen abnimmt, eine gewisse Plausibilität für sich. Sie wird denn auch in der schweizerischen Steuerrechtslehre weitgehend akzeptiert (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 297; CAGIANUT/CAVELTI, Degressive Steuersätze, in: IFF Forum für Steuerrecht, 2006, S. 152; HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 4 Rz. 76 S. 112; HUBER, a.a.O., S. 159 ff.; KLETT, a.a.O., S. 139 f.; MORANDI, a.a.O., S. 22; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, a.a.O., S. 14 f.; RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2002, S. 60; YERSIN, a.a.O., S. 169 f.). Als weiterer Grund für die Einführung einer Progression bei der Steuer vom Reineinkommen und Reinvermögen wird geltend gemacht, dass diese als Ausgleich zu den regressiv

wirkenden indirekten Steuern, insbesondere zur Umsatzsteuer, dienen soll (PETER LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, recht 24/2006 S. 121; SENN, a.a.O., S. 181 f. mit Hinweisen; s. auch FRITZ NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 174, 179). Schliesslich werden progressive Steuern auch als Mittel zur Erreichung einer ausgeglicheneren Einkommens- und Vermögensverteilung bezeichnet. Diese sekundäre Einkommensumverteilung mit Hilfe des Steuerrechts tritt zu der am Arbeits-, Dienstleistungs- und Gütermarkt bewirkten primären Einkommensverteilung hinzu und ergänzt diese (GYGI/RICHLI, Wirtschaftsverfassungsrecht, 2. Aufl., Bern 1997, S. 43; HENSEL, a.a.O., S. 31; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, a.a.O., S. 9 f.). Das Postulat stammt aus der Finanzwissenschaft (NEUMARK, a.a.O., S. 186 ff.). Die herrschende schweizerische Lehre betrachtet den progressiven Steuertarif indessen in erster Linie als Folge des Gleichheitssatzes und des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (REICH, Steuererhebungsprinzipien, a.a.O., S. 104, GRÜNBLATT, a.a.O., S. 201). In jüngerer Zeit mehren sich allerdings die Stimmen, welche auch einen proportionalen Tarif im Sinne einer Flat Rate Tax - etwa verstanden als eine Steuer mit einem Grundfreibetrag, konstantem Steuersatz und breiter Bemessungsgrundlage - nicht ausschliessen (CLEMENS FUEST, Flat Rate Tax - Vor- und Nachteile eines Systems mit einheitlichem Steuersatz, Die Volkswirtschaft 78/2005 S. 15 ff.; CHRISTOPH A. SCHALTEGGER, Überlegungen zu einem Einheitssteuersatz [flat rate tax]auf Einkommen in der Schweiz, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern 2004; s. auch LOCHER, a.a.O., S. 121 ff.). Auch degressive Tarife werden befürwortet (PASCAL HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, IFF Forum für Steuerrecht 2006, S. 76 ff., bes. 79; MARKUS REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression, ASA 74 S. 724 ff., bes. S. 731).

8.2 Das Bundesgericht hat sich nie prinzipiell auf eine bestimmte Methode der Besteuerung festgelegt, weil sich eine solche aus Art. 8 Abs. 1 BV (Art. 4 aBV) nicht ableiten lässt (BGE 96 I 560 E. 3a S. 567). Es hat jedoch wiederholt betont, dass der Gesetzgeber im System der direkten Steuern durch einen progressiven Tarif der Leistungsfähigkeit Rechnung tragen darf (BGE 114 Ia 221 E. 2c S. 225; BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 653; ferner BGE 104 Ia 284 E. 3b S. 289; BGE 120 Ia 329 E. 4e S. 337 f.; ASA 51 S. 552, E. 5a in fine).

BGE 133 I 206 S. 223

Mit der Einführung einer Steuer auf dem Gesamtreineinkommen hat der Gesetzgeber die Entscheidung getroffen, die Besteuerung an einem individuellen Massstab auszurichten, dessen Grundlage die Höhe des Einkommens bilden soll. Indem jede Person nach Massgabe ihres Einkommens besteuert wird, wird sie formal gleich behandelt. Zugleich werden einkommens- und vermögensstarke Schichten zugunsten sozial schwächerer Personen stärker belastet. Durch Befreiung eines Grundbetrages von der Steuer werden Gesichtspunkte der Existenzsicherung berücksichtigt. Mit der Einführung eines progressiven Steuersatzes entlastet der Gesetzgeber die untern und mittleren Einkommen über die Steuerfreibeträge hinaus entsprechend deren Leistungsfähigkeit. Durch Verschärfung der Progression über das vom Leistungsfähigkeitsprinzip geforderte Mass hinaus trägt er allenfalls Redistributionsgesichtspunkten (vgl. E. 8.1 hiervor) Rechnung. Im vorliegenden Fall spielen solche allerdings keine Rolle, wird doch keine zu hohe, sondern eine zu niedrige Besteuerung hoher Einkommen und Vermögen gerügt. Zusätzlich sind die Anforderungen, die das Leistungsfähigkeitsprinzip an den Tarifverlauf stellt, zu beachten. Dieses schützt davor, dass niemand durch eine staatliche Abgabeforderung effektiv in seinem Recht auf Existenzsicherung verletzt wird, weil die Fähigkeit, Steuern zu bezahlen, erst jenseits dieser Grenze beginnt. Wie der Gesetzgeber das durchsetzt, bestimmt er selbst; Steuerfreibeträge in Kombination mit einer bestimmten Ausgestaltung des Steuertarifs sind ein mögliches Mittel (s. auch BGE 122 I 101 E. 3b S. 105). Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt zudem, dass die Bemessungsgrundlage adäquat gewählt wird. Die steuerbestimmenden Faktoren (Einkommen, Vermögen) sind so zu wählen, dass sie die steuerliche Leistungsfähigkeit angemessen zum Ausdruck bringen (KLETT, a.a.O., S. 110 ff., 129 ff.). Das Leistungsfähigkeitsprinzip setzt dem Tarifverlauf aber auch Grenzen. Die maximale Grenzsteuerbelastung beträgt 100 Prozent, weil sonst dem Empfänger mehr als sein Mehreinkommen entzogen wird (vgl. BGE 99 Ia 638 E. 9b S. 656). Das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung greift freilich schon vor dem Erreichen des theoretisch möglichen Grenzsteuersatzes ein (vgl. ASA 56 S. 439 E. 2). Noch früher setzt regelmässig das Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung Grenzen, nämlich dort, wo die Belastung in keinem Verhältnis zur Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen steht. Unter dem Gesichtswinkel der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

BGE 133 I 206 S. 224

muss zudem die maximale Belastung einer jeden Einkommensstufe auch innerhalb des Systems und im Vergleich mit den übrigen Stufen gerecht, d.h. rational (sachlich begründet) erscheinen und in einem vernünftigen Verhältnis stehen, d.h. massvoll sein. Bei der Überprüfung kantonaler Steuertarife auferlegt sich das Bundesgericht allerdings regelmässig Zurückhaltung. Es kann insbesondere nicht einzelne Tarifpositionen oder den Aufbau des Steuertarifs im Einzelnen überprüfen (BGE 114 Ia 321 E. 3b S. 324; BGE 104 Ia 284 E. 4d S. 294). Das ist schon deshalb nicht der Fall, weil Art. 8 Abs. 1 und 127 Abs. 2 BV keine bestimmte Art der Besteuerung oder des Tarifverlaufs vorschreiben. Entscheidet sich der Gesetzgeber für die progressive Besteuerung, hat er der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen angemessen Rechnung zu tragen. Doch ist ihm dabei grosse Gestaltungsfreiheit vorbehalten (BGE 99 Ia 638 E. 9 S. 653), zumal "die Ausgestaltung des Steuertarifs, jedenfalls der Verlauf der Progression, (...) in besonderem Mass von politischen Wertungen" abhängt

(BGE 110 Ia 7 E. 2b S. 14) und "unterschiedliche sozial- und finanzpolitische Ansichten möglich und zulässig sind" (BGE 122 I 101 E. 3a S. 105). Was vom Verfassungsrichter verlangt werden kann, ist im Wesentlichen nur, dass er den Tarif gesamtheitlich beurteilt und auf Grundrechtsverletzungen hin untersucht. Starke Verformungen oder Ausformungen der Steuerbelastungskurve erscheinen als ungewöhnlich. Sie sind daraufhin zu prüfen, ob sie sich diskriminatorisch auswirken und den Gleichheitssatz verletzen.

8.3 In diesem Lichte sind auch degressive Tarife zu prüfen. Ein Steuertarif ist (partiell) degressiv, wenn ab einem bestimmten Einkommen oder Vermögen die durchschnittliche Steuerbelastung (Durchschnittssteuersatz) abnimmt. Da die Leistungsfähigkeit mit wachsendem Einkommen oder Vermögen zunimmt, bewirken degressive Steuertarife per definitionem eine Besteuerung entgegen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Ungleichbehandlung kommt formal in der Kurve der durchschnittlichen Steuerbelastung, die im degressiven Teil rückläufig ist, zum Ausdruck und ist auch messbar. Der Tarifverlauf verstösst gegen die Steuergerechtigkeit, weil Gleichheit Regelhaftigkeit erfordert, welche im degressiven Teil des Steuertarifs verlassen wird. Die degressive Besteuerung führt zudem zu Wertungswidersprüchen, weil der Gesetzgeber im degressiven Teil des Steuertarifs den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zugunsten anderer (fiskalischer oder

nichtfiskalischer) Handlungsmotive aufgibt. Auch die Befürworter degressiver Tarife begründen ihre Auffassung, soweit ersichtlich, nicht damit, das Leistungsfähigkeitsprinzip erfordere eine degressive Besteuerung hoher Einkommen und Vermögen. Im Vordergrund stehen vielmehr andere Zielsetzungen, welche mit solchen Tarifen erreicht werden sollen (vgl. HINNY, a.a.O., S. 76 ff.; REICH, Steuerdegression, a.a.O., S. 717 f., 724 ff.).

9.

9.1 Beim neuen Obwaldner Einkommenssteuertarif handelt es sich um einen Teilmengentarif, wie er auch etwa bei der direkten Bundessteuer Anwendung findet. Bei diesem Tarif wird die Höhe der Steuer für jede Teilmenge des Einkommens durch einen Steuersatz festgelegt. Der Betrag der einfachen Steuer ergibt sich durch Addition der Steuerbeträge für jede Einkommensstufe. Während der Grenzsteuersatz direkt aus dem Steuertarif abgelesen werden kann, muss die durchschnittliche Belastung des Einkommens (Durchschnittssteuersatz) für jede Einkommenshöhe separat berechnet werden. Darin unterscheidet sich der Teilmengen- vom Gesamtmengentarif, bei dem der jeweilige Steuersatz für das ganze Einkommen gilt (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 300; HUBER, a.a.O., S. 30).

9.2 Gemäss Art. 38 Abs. 1 StG/OW setzt die Steuer nach einer Nullzone von Fr. 5'000.- ein. Der Steuersatz nimmt stufenweise zu und beträgt ab Fr. 70'000.- für die weiteren Fr. 230'000.- 2,35 Prozent (vgl. vorn, Sachverhalt lit. A). Der Durchschnittssteuersatz verläuft in diesem Einkommensbereich progressiv und erreicht bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 300'000.- seinen höchsten Wert (2,2340 Prozent). Im Einkommensbereich von Fr. 300'000.- bis Fr. 550'000.- ist der Tarif aufgrund der in diesem Bereich rückläufigen Grenzsteuersätze (2,0, 1,5, 1,2 und 1,0 Prozent) degressiv. Der Durchschnittssteuersatz sinkt stetig und beträgt bei einem Einkommen von Fr. 550'000.- noch 1,7967 Prozent. Die Grenzsteuersätze steigen zwar im weiteren Tarifverlauf für Einkommensteile ab Fr. 550'000.- in Stufen von 1,2, 1,6 und 1,65 Prozent nochmals leicht an. Doch nimmt deswegen der Durchschnittssteuersatz in keinem Moment mehr zu, sondern nähert sich innerhalb der Bandbreite von rund 1,79 bis 1,65 Prozent asymptotisch dem Wert des letzten Grenzsteuersatzes von 1,65 Prozent an.
Anders als etwa bei der direkten Bundessteuer, die gelegentlich eben falls als "degressiv" bezeichnet wird,

nimmt beim neuen

Obwaldner Einkommenssteuertarif die durchschnittliche Steuerbelastung ab einem bestimmten Einkommen (Fr. 300'000.-) tatsächlich ab. Bei der direkten Bundessteuer wird lediglich der maximale (höchste) Durchschnittssteuersatz (praktisch 11,5 Prozent) von einem gleich hohen Grenzsteuersatz übernommen und fortgeführt, ohne dass dabei jedoch der Durchschnittssteuersatz je rückläufig wäre. - Hingegen ist es nicht so, dass Steuerpflichtige im Kanton Obwalden trotz Zunahme ihrer Einkünfte weniger Steuern bezahlen müssten. Degressiv verläuft lediglich die durchschnittliche Steuerbelastung, nicht die effektiv zu bezahlende Steuer. Die folgende Tabelle verdeutlicht diese Zusammenhänge (s. auch die Grafik zum neuen Obwaldner Einkommenssteuertarif bei MARKUS F. HUBER/PETRA KLAUS, Rechtsgleichheit und degressive Steuertarife, IFF Forum für Steuerrecht, 2007, S. 70):
Einkommen

einfache Steuer

Steuerbelastung

Fr.

Fr.

in Prozenten

5'000

0

0,0

10'000

45

0,4500

20'000

183

0,9150

30’000

385

1,2833

50’000

837

1,6740

100’000

2’002

2,0020

200’000

4’352

2,1760

300’000

6’702

2,2340

400’000

8’342

2,0855

550’000

9’882

1,7967

1’000’000

16’882

1,6882

2’000’000

33’382

1,6691

Es handelt sich um die einfache Steuer. Die effektive Steuerbelastung (Kantons-, Gemeinde-, Bezirks- und Armensteuer) beträgt am Kantonshauptort für das Steuerjahr 2006 das 6,91-fache der einfachen Steuer.

9.3 Der neue Obwaldner Steuertarif verläuft zwar erst ab einem steuerbaren Einkommen von Fr. 300’000.- degressiv. Dennoch bewirkt er in Teilabschnitten Belastungsunterschiede, welche nicht mehr als unerheblich bezeichnet werden können. So beträgt die durchschnittliche Steuerbelastung bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 300’000.- (2,2340) 32,33 Prozent mehr als die durchschnittliche Steuerbelastung bei einem Einkommen von Fr. 1’000’000.- (1,6882).

Bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 200’000.- (2,1760) ergibt sich ein um 28,89 Prozent höherer Durchschnittssteuersatz als bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 1’000’000.-. Selbst bei einem Einkommen von Fr. 100’000.- (2,0020) liegt die durchschnittliche Steuerbelastung noch immer um 18,58 Prozent höher als beim Einkommen von Fr. 1’000’000.-. Effektiv beträgt die durchschnittliche Steuerbelastung bei einem Einkommen von Fr. 1’000’000.- (1,6882) praktisch gleich viel wie bei einem Einkommen von Fr. 51’200.- (1,6887). Die aufgezeigten Belastungsunterschiede halten vor dem Grundsatz der rechtsgleichen Besteuerung und dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht stand. Diese verlangen, dass die Belastung jeder Einkommensstufe innerhalb des Systems und im Vergleich mit den übrigen Einkommensstufen nach den gleichen Regeln erfolgt, sachlich begründet erscheint und in einem vernünftigen Verhältnis steht (vgl. E. 8.2 hiervor). Der Anspruch ist zentral, zumal die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung erschwert ist und auf andere Weise sich die Rechtsgleichheit und Steuergerechtigkeit nicht herstellen lassen. Es wird seitens des Kantons im Übrigen nicht geltend gemacht, die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip erfordere einen degressiven Tarifverlauf. Anlass für diese Tarifgestaltung waren vielmehr andere (fiskalische oder nichtfiskalische) Motive, wie auch aus dem vom Regierungsrat eingereichten Rechtsgutachten von Prof. Reich zur Frage der Verfassungsmässigkeit des Obwaldner Einkommens- und Vermögenssteuertarifs vom 18. April 2006

hervorgeht (s. auch REICH, Steuerdegression, a.a.O., S. 717 f., 724 ff.). Mit dem Hinweis, die degressive Tarifgestaltung kompensiere lediglich die Progression bei der direkten Bundessteuer, lässt sich die Verfassungswidrigkeit nicht rechtfertigen, zumal auch die kantonale Steuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen muss. Der angefochtene Einkommenssteuertarif verstösst daher, soweit er für höhere Einkommen einen niedrigeren Durchschnittssteuersatz vorsieht als für tiefere Einkommen, gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) wie auch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 8 Abs. 1 BV).

10. Die seitens des Kantons angestellten Überlegungen und hervorgehobenen besonderen Umstände vermögen diesen

verfassungsrechtlichen Mangel des angefochtenen Einkommenssteuertarifs nicht zu rechtfertigen.

10.1 Gemäss Abstimmungsbroschüre zur Kantonalen Volksabstimmung soll die Steuergesetzrevision vom 14. Oktober 2005 für sehr hohe Einkommen (und Vermögen) konkurrenzfähige Bedingungen schaffen. Mit der Korrektur des Steuertarifs für die natürlichen Personen will der Regierungsrat insbesondere erreichen, dass sich vermehrt finanzstarke Steuerpflichtige im Kanton niederlassen (Botschaft des Regierungsrats des Kantons Obwalden zur Teilrevision des Steuergesetzes vom 5. Juli 2005, S. 8). Die Tarifkorrektur geht einher mit einer Entlastung der Unternehmen im Rahmen der Unternehmensbesteuerung. Der Kanton will damit aktiv am Steuerwettbewerb teilnehmen (ebenda S. 9, 21 f.). Diese Steuerstrategie ist gemäss Botschaft des Regierungsrats Teil einer Gesamtstrategie zur Verbesserung der wirtschaftlichen Prosperität und Standortattraktivität des Kantons. Ein neues Raumordnungskonzept soll die Verfügbarkeit von Wohnbauland verbessern und in Verbindung mit Massnahmen auf dem Gebiet des Kantonsmarketings bewirken, dass der Kanton auch von aussen als attraktive Wohn- und dynamische Wirtschaftsregion mit guten steuerlichen Rahmenbedingungen wahrgenommen wird (Botschaft, a.a.O., S. 6).

10.2 Die Verbesserung der Standortattraktivität und der Wohn- und Lebensqualität, wie der Regierungsrat sie mit der Gesetzesnovelle verfolgt, ist klarerweise eine Aufgabe, die sich im Rahmen der Zuständigkeit der Kantone (Art. 3 BV) hält und sich auch aus dem eigenen (kantonalen) Verfassungsauftrag zur Förderung des Gemeinwohls und der Wirtschaft ergibt. Im Falle des Kantons Obwalden nehmen verschiedene Verfassungsbestimmungen darauf Bezug, wie der Auftrag zum Schutz der öffentlichen Ordnung, zur Förderung des Unterrichtswesens oder des Gesundheitswesens (vgl. Art. 24 ff. KV/ OW). Zu diesen Aufgaben zählt namentlich auch die Wirtschaftsförderung (Art. 35 KV/OW). Dabei betreibt der Kanton auch Steuerpolitik und Steuerwettbewerb, dem er unausweichlich ausgesetzt ist. Das ist nicht zu beanstanden. Der Steuerwettbewerb ist nicht (steuer)systemwidrig, sondern darauf zurückzuführen, dass die Steuerharmonisierung den Kantonen die Tarifautonomie belassen hat (Art. 129 Abs. 2 BV, Art. 1 Abs. 2 StHG).

Daran hat auch die Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgaben zwischen Bund und Kantonen (NFA) nichts geändert. Durch die Beseitigung gewisser Wettbewerbsverzerrungen sollen für die Akteure möglichst gleichartige Startbedingungen geschaffen und die Unterschiede der Kantone in vertretbaren Grenzen gehalten werden. Im Übrigen soll aber das Grundprinzip des föderalen Steuerwettbewerbs weiterhin gelten. Der künftige Finanzausgleich beruht daher auch in Zukunft auf dem Prinzip des Steuerwettbewerbs (Botschaft zur Neuge-

staltung des Finanzausgleichs und der Aufgaben zwischen Bund und Kantonen vom 14. November 2001, BBl 2002 S. 2308, 2310). Es ist nicht Aufgabe des Verfassungsrichters, allgemeine Regeln zu formulieren, denen der Steuerwettbewerb zu genügen hat. Dies ist vielmehr Sache des Gesetzgebers bzw. der hierfür zuständigen politischen Organe, etwa über den Finanzausgleich. So hat denn auch die Finanzdirektorenkonferenz am 20. Januar 2006 eine Grundsatzdebatte über den Steuerwettbewerb geführt und beschlossen, einen Ausschuss einzusetzen, der gewisse Leitsätze für die inhaltliche Gestaltung kantonaler Steuerordnungen entwerfen soll. Die Tatsache, dass zwischen den Kantonen Wettbewerb herrscht und unterschiedliche Verhältnisse bestehen, hebt jedoch den verfassungsrechtlichen Individualanspruch auf Gleichbehandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) nicht auf. Es ist Aufgabe des Verfassungsrichters, dafür zu sorgen, dass diese Garantie unter dem Titel "Steuerwettbewerb" oder "Wirtschafts- und Standortförderung" nicht verletzt wird.

11.

11.1 Dem Gesetzgeber ist es nicht grundsätzlich verwehrt, sich der Einkommens- und Vermögenssteuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, zur Förderung sozialpolitischer Zwecke u. dgl. zu bedienen. Das Steuerharmonisierungsgesetz selbst sieht solche Massnahmen vor, so z.B. in Art. 9 Abs. 2 lit. e StHG (Abzug von Beiträgen zum Erwerb vertraglicher Ansprüche aus anerkannten Formen der Selbstvorsorge), Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG (Steuerbefreiung von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge) oder Art. 9 Abs. 3 StHG (Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege bei privaten Grundstücken). Auch die Steuererleichterung für neu eröffnete Unternehmen nach Art. 5 und 23 Abs. 3 StHG ist eine wirtschaftliche Förderungsmassnahme. Die steuerliche Förderung solcher Anliegen wird zwar in der Steuerrechtsdoktrin kritisiert, weil sie das Leistungsfähigkeitsprinzip

verfälscht und damit der Steuergerechtigkeit zuwiderläuft. Soll das Einkommen als Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit dienen, ist es nach dem Totalitätsprinzip lückenlos zu erfassen (ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, a.a.O., S. 5 f.). Zudem gibt es häufig andere und bessere Möglichkeiten, Anliegen dieser Art zu verwirklichen, worauf die genannten Autoren mit Recht hinweisen. Deshalb werden enge Schranken postuliert, innerhalb welcher der Steuergesetzgeber solche Ziele berücksichtigen darf. Verlangt wird eine klare gesetzliche oder sogar verfassungsmässige Grundlage (PAUL RICHLI, Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, ASA 54 S. 105 f.; DANIELLE YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift Francis Cagianut, Bern 1990, S. 53 f., 59). Auch muss die Steuergesetzgebung zur Erreichung des mit der Massnahme anvisierten Zwecks geeignet sein (REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, a.a.O., S. 24; RICHLI, a.a.O., S. 115; vgl. Botschaft zum Steuerharmonisierungsgesetz, BBl 1983 III 44 ff. Ziff. 145). Das öffentliche Interesse scheint umso legitimer, je mehr Bestimmtheit der Auftrag an den Gesetzgeber aufweist (vgl. auch YERSIN, ebenda, S. 59).

11.2 Die Steuerrechtsprechung des Bundesgerichts nimmt auf diese Problematik nicht ausdrücklich Bezug, doch kommen die genannten Grundsätze in den bisherigen Entscheiden zumindest implizit zum Ausdruck: Je mehr das Leistungsfähigkeitsprinzip durch steuerliche Förderungsmassnahmen beeinträchtigt wird, desto höhere Anforderungen stellt das Bundesgericht an das öffentliche Interesse. In jüngerer Zeit haben vor allem die Fälle zur Eigenmietwertbesteuerung die Rechtsprechung geprägt. So liess das Bundesgericht es zu, die Eigentumsbildung fiskalisch zu fördern, indem der Eigenmietwert tiefer festgesetzt wird als der Marktwert. Die sich daraus ergebende Bevorzugung von Wohnungseigentümern gegenüber Mietern wurde unter anderem damit gerechtfertigt, dass die Nutzung von Wohneigentum weniger disponibel ist, sowie damit, dass die Selbstnutzung anderer Vermögenswerte auch nicht besteuert wird. Zulässig ist auch das Anliegen, die Selbstvorsorge

durch Eigentumsbildung fiskalisch zu fördern (BGE 125 I 65 E. 3c S. 68). Hingegen würde die vollständige und undifferenzierte Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwerts ohne ausgleichende Massnahmen die Wohnungseigentümer gegenüber anderen

Steuerpflichtigen, die einen "Mietkostenabzug" nicht geltend machen können, in einer Art und Weise begünstigen, die vor Art. 8 Abs. 1 BV nicht stand hielte (BGE 124 I 193 E. 3a S. 194 f. mit zahlreichen Hinweisen). Selbst der verfassungsmässige Auftrag, Wohneigentum zu fördern (Art. 108 BV, früher Art. 34sexies aBV), vermochte keine derartige kantonalrechtliche Massnahmen zu rechtfertigen (BGE 112 Ia 240 E. 6 S. 247). Es ist aber unter dem Gesichtswinkel der Wohneigentumsförderung zulässig, die massvolle Besteuerung des Eigenmietwerts auf Erstwohnungen zu beschränken, d.h. das Einkommen aus Eigennutzung von Zweitwohnungen zum Marktmietwert zu erfassen (BGE 132 I 157 E. 5.3).

11.3 Bei den Fällen, in denen es als verfassungsrechtlich zulässig erachtet wird, bestimmten Personengruppen aus besonderen sachlichen Gründen auf Kosten des steuerlichen Gleichbehandlungsgebots Vorteile einzuräumen, handelt es sich um punktuelle Bereiche. Sie lassen sich mit der hier zu beurteilenden Sachlage nicht vergleichen. Ein allgemeiner Steuertarif, welcher die Steuerlast für die Gesamtheit der Steuerpflichtigen regelt, bleibt daher den aus dem Gleichbehandlungsgebot folgenden Schranken unterworfen. Diese belassen, wie dargelegt, dem Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Tarifverlaufs wohl einen weiten Spielraum, schliessen aber degressive Durchschnittssteuersätze aus.

12. In Bezug auf den Vermögenssteuertarif ergibt sich keine grundsätzlich abweichende Beurteilung. Art. 55 Abs. 1 StG/OW sieht für die Vermögenssteuer zwei Steuersätze vor, und zwar 0,35 Promille für die ersten Fr. 5'000'000.- und 0,2 Promille für Vermögensteile über Fr. 5'000'000.-. Das ergibt einen degressiven Verlauf der Steuerbelastung ab einem Schwellenwert von Fr. 5'000'000.- wie folgt:
Steuerbares Vermögen

einfache Steuer

Steuerbelastung

Fr.

Fr.

in Promille

5'000'000

1'750

0,3500

10’000’000

2’750

0,2750

20’000’000

4’750

0,2375

50’000’000

10’750

0,2150

Der Vermögenssteuertarif begünstigt damit die sehr hohen Vermögen und ist in noch grösserem Mass degressiv als der Einkommenssteuertarif. Das Vermögen kann ähnlich wie Einkommen die Steuerfähigkeit des Individuums begründen oder erhöhen (vgl. NEUMARK, a.a.O., S. 137 f.; THOMAS HERZOG, Funktion und

Verfassungsmässigkeit der Vermögenssteuer, Basel 1985, S. 83 ff.; KLETT, a.a.O., S. 111 f.). Wenn daher das Vermögen als Berechnungsgrundlage für die Steuer herangezogen wird, ist es auch unter dem Gesichtswinkel des Leistungsfähigkeitsprinzips naheliegend, dieses gleichmässig zu besteuern. Was zum Einkommenssteuertarif ausgeführt worden ist, gilt entsprechend für den Vermögenssteuertarif. Auch bei diesem werden Gleichbehandlungsgebot und Leistungsfähigkeitsprinzip missachtet, wenn eine Gruppe von Steuerpflichtigen durch degressive Sätze begünstigt wird. Der Regierungsrat rechtfertigt den neuen Vermögenssteuertarif vor allem damit, dass der Kanton Obwalden das Vermögen mindestens doppelt so hoch belastet wie der Kanton Nidwalden. Ein Abschlag von 32 Prozent (bei Fr. 20’000’000.-) und mehr bei der allgemeinen Vermögenssteuer auf den sehr hohen Vermögen, wie er hier in Frage steht, lässt sich jedoch mit sachlichen Gründen nicht rechtfertigen. Kleine und mittlere Vermögen werden dadurch in einer Weise anteilsmässig höher belastet, die sich mit der Steuergerechtigkeit nicht vereinbaren lässt. Zu Recht wird von keiner Seite geltend gemacht, die steuerliche Werthaltigkeit kleiner und mittlerer Vermögen sei höher. Das Gegenteil ist der Fall, weil der Anteil an Sparkapitalien (namentlich für Altersvorsorge) bei kleineren Vermögen regelmässig hoch ist. Solche Vermögen sind zudem als Reserven im Hinblick auf die Wechselfälle des Lebens weit weniger disponibel als grosse Vermögen. Der angefochtene Vermögenssteuertarif verletzt daher das Leistungsfähigkeitsprinzip.

13. Es stellt sich die Frage, was als Folge der festgestellten Verfassungsverletzung resultiert.

13.1 Die staatsrechtliche Beschwerde ist grundsätzlich kassatorischer Natur. Erweist sich die angefochtene Norm als verfassungswidrig, hebt das Bundesgericht bei Gutheissung der Beschwerde die angefochtene Norm regelmässig auf. Andere Folgen der Verfassungsverletzung werden nur festgelegt, wenn sich der verfassungsmässige Zustand durch Aufhebung des verfassungswidrigen Erlasses nicht herstellen lässt oder andere Gründe einer Kassation entgegenstehen (BGE 110 Ia 7 E. 6 S. 26; BGE 124 I 127 E. 6a S. 137; BERNHARD RÜTSCHE, Rechtsfolgen von Normenkontrollen. Entwicklungen in Praxis und Lehre seit dem Fall Hegetschweiler vor zwei Jahrzehnten, ZBl 106/2005 S. 284 ff.).

BGE 133 I 206 S. 233

13.2 In der Regel hebt das Bundesgericht die angefochtene kantonale Norm auf, ohne etwas über die zeitliche Wirkung des Urteils auszusagen (s. auch BGE 124 I 127 E. 6a S. 137; Übersicht bei GERBER, a.a.O. [vgl. E. 3.2], S. 179 ff.; KÄLIN, a.a.O. [vgl. E. 3.2], S. 398). Es ist dann Sache der kantonalen Behörde, die durch die Aufhebung des Erlasses entstandene neue Rechtslage festzustellen und die gebotenen, allenfalls legislatorischen (Sofort-)Massnahmen anzuordnen. In einem den Kanton Zürich betreffenden Fall, wo das Bundesgericht die revidierten Bestimmungen eines Steuergesetzes wegen Mängel des Abstimmungsverfahrens aufheben musste, sah es sich veranlasst, durch eine entsprechende Fassung des Dispositivs die angefochtene Regelung "im Sinne einer vorläufigen Massnahme" bis zum Inkrafttreten neuer Vorschriften bzw. bis zum Ende der nächsten Steuerperiode in Kraft zu lassen (BGE 113 Ia 46 E. 7b S. 60 ff.). Die damalige Situation unterschied sich jedoch vom heute zu beurteilenden Fall vor allem darin, dass nicht bloss administrative Gründe für eine einstweilige Beibehaltung der angefochtenen Regelung sprachen, sondern bei deren Wegfall eine frühere, vom Bundesgericht bereits als verfassungswidrig erkannte Steuerordnung aufrecht geblieben wäre (BGE 113 Ia 46 E. 7b S. 60/61). Im Kanton Obwalden liegen die Dinge wesentlich anders, indem die allenfalls wieder Platz greifende frühere Ordnung zwar für die meisten Steuerpflichtigen ungünstiger, aber - im Gegensatz zur aufgehobenen Regelung - gerade nicht verfassungswidrig ist. Es besteht daher kein Anlass, vorliegend vom Grundsatz der kassatorischen Natur der staatsrechtlichen Beschwerde abzuweichen. Es ist Sache der kantonalen Behörden zu bestimmen, wie nach der Aufhebung der angefochtenen Tarifvorschriften weiter vorzugehen ist; die kantonalen Behörden mussten mit der Möglichkeit einer Gutheissung der staatsrechtlichen Beschwerde rechnen und konnten sich frühzeitig auf diesen Eventualfall einstellen. In diesem Sinne ist die staatsrechtliche Beschwerde gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist (s. vorne E. 2.4), und sind die angefochtenen Bestimmungen aufzuheben.