Urteilskopf

134 I 248

29. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. X. gegen Steuerverwaltung des Kantons Thurgau (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_397/2007 vom 18. März 2008

Regeste (de):
Art. 8 Abs. 1, Art. 127 Abs. 2 BV, Art. 11 Abs. 1 StHG; Thurgauer Steuertarif; Teilsplitting; Steuerbelastung von alleinstehenden Personen im Vergleich zu verheirateten Personen.

Verfassungsrechtliche Vorgaben und Grundsätze für den Steuerbelastungsvergleich zwischen Steuerpflichtigen in ungleichen wirtschaftlichen Verhältnissen (E. 2).

In den Steuerbelastungsvergleich sind alle Faktoren mit einzubeziehen, auch Sozialabzüge und Freibeträge, welche die Steuerbelastung beeinflussen (E. 3).

Der neue Tarif des Steuergesetzes des Kantons Thurgau sieht ein Teilsplitting für Ehegatten vor (Splittingfaktor 1,9). Um die Steuerbelastung einer alleinstehenden Person mit derjenigen eines Ehepaares zu vergleichen, muss für das Ehepaar das Einkommen der alleinstehenden Person um einen Faktor erhöht werden, so dass es auch für zwei Personen den gleichen Lebensstandard ermöglicht. In dieser Hinsicht zeigen alle Statistiken auf, dass das Einkommen eines Ehepaares im Durchschnitt rund das 1,4-Fache des Einkommens einer alleinstehenden Person betragen muss (E. 4.4).

Für eine alleinstehende Person wie die Beschwerdeführerin mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 41'000.- beträgt die Steuer gegenüber derjenigen eines Ehepaares mit dem gleichem Gesamteinkommen rund das Dreifache. Verglichen mit einem Ehepaar mit dem 1,4-fachen Einkommen der Beschwerdeführerin besteht hingegen ein ausgeglichenes Verhältnis (E. 4.5).

Regeste (fr):
Art. 8 al. 1, art. 127 al. 2 Cst., art. 11 al. 1 LHID; barème d'impôt thurgovien; splitting partiel; charge fiscale de personnes vivant seules en comparaison de personnes mariées.

Critères et principes de droit constitutionnel pour comparer la charge fiscale de contribuables de conditions économiques différentes (consid. 2).

Il faut inclure dans la comparaison des charges fiscales tous les facteurs, même déductions sociales et franchises, qui influent sur la charge fiscale (consid. 3).

Le nouveau barème de la loi fiscale du canton de Thurgovie prévoit un splitting partiel pour les époux (facteur de splitting 1,9). Pour comparer la charge fiscale d'une personne vivant seule avec celle d'un couple, il faut, pour le couple, augmenter d'un facteur le revenu de la personne vivant seule, de sorte qu'il permette le même standard de vie pour deux personnes. A cet égard, toutes les statistiques montrent que le revenu d'un couple doit s'élever en moyenne à environ 1,4 fois le revenu d'une personne vivant seule (consid. 4.4).

Pour une personne vivant seule comme la recourante avec un revenu imposable de 41'000 fr., l'impôt s'élève environ au triple de celui d'un couple avec le même revenu global. En revanche, la proportion est équitable par rapport à un couple avec 1,4 fois le revenu de la recourante (consid. 4.5).

Regesto (it):
Art. 8 cpv. 1, art. 127 cpv. 2 Cost., art. 11 cpv. 1 LAID; aliquota d'imposta turgoviese; splitting parziale; onere

fiscale delle persone sole rispetto alle persone coniugate.

Disposizioni e principi di diritto costituzionale per confrontare l'onere fiscale di contribuenti in situazioni economiche differenti (consid. 2).

A tal scopo devono essere presi in considerazione tutti i fattori che incidono sull'onere fiscale, anche le deduzioni sociali e le franchigie (consid. 3).

La nuova aliquota della legge tributaria del Canton Turgovia prevede un splitting parziale per i coniugi (fattore di splitting 1,9). Ai fini del confronto fra l'onere fiscale di una persona sola e quello di una coppia, si deve aumentare il reddito della persona sola di un determinato fattore, in modo da garantire lo stesso tenore di vita anche a due persone. A questo riguardo tutte le statistiche dimostrano che il reddito di una coppia deve ammontare in media a circa 1,4 volte il reddito di una persona sola (consid. 4.4).

Per una persona sola come la ricorrente, il cui reddito imponibile ammonta a fr. 41'000.-, l'imposta corrisponde a circa il triplo di quella di una coppia con lo stesso reddito globale. Per contro, la proporzione è equa rispetto a una coppia che dispone di 1,4 volte il reddito della ricorrente (consid. 4.5).

Sachverhalt ab Seite 250

BGE 134 I 248 S. 250

X. ist verwitwet und lebt allein. Sie bestreitet ihren Lebensunterhalt im Wesentlichen aus den Einkünften, die sie aus einer Witwenrente der AHV von Fr. 20'640.- sowie einer Witwenrente der SUVA von Fr. 29'484.- erzielt. Ihr Gesamteinkommen beträgt Fr. 50'256.-. Für die Staats- und Gemeindesteuer 2005 wurde sie mit Verfügung vom 22. Februar 2006 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 41'500.- und auf ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.- veranlagt. Unter Anwendung des Tarifs A für alleinstehende Personen wurde die einfache Steuer auf Fr. 1'781.- festgesetzt. Das ergab bei einer Gesamtsteueranlage von 317 % einen Steuerbetrag für Staat und Gemeinde von Fr. 5'645.75. Mit Rekurs machte die Steuerpflichtige geltend, das auf den 1. Januar 2005 in Kraft getretene neue Steuergesetz besteuere die Ehepaare nun sehr viel tiefer als bisher. Dagegen bezahlten Alleinstehende bei gleichem Einkommen gleiche bis leicht höhere Steuern. Dadurch würden die Einkommen von Alleinstehenden, besonders in den unteren Einkommenskategorien, sehr viel höher belastet als diejenigen von Ehepaaren ohne Kinder und überproportional höher als diejenigen von Alleinstehenden mit höherem Einkommen. Sie bezahle 2,95 mal mehr Steuern als ein Ehepaar ohne Kinder mit dem gleichen Gesamteinkommen. Das widerspreche den Grundsätzen einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und auch dem Erfordernis der gleichmässigen Besteuerung. Die Rekurskommission des Kantons Thurgau wies den Rekurs mit Entscheid vom 18. November 2006 ab. Eine Beschwerde der Steuerpflichtigen wies das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau mit Urteil vom 4. April 2007 ab, soweit es darauf eintrat. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die Steuerpflichtige, der Entscheid des Verwaltungsgerichts sei aufzuheben und ihr Einkommen sei höchstens mit einer Steuer, welche das 1,5-fache der Steuer eines Ehepaares mit gleich hohem Einkommen betrage, nämlich Fr. 2'867.25, zu belasten. Sie beruft sich u.a. auf das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV), auf das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) sowie Art. 11 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14).

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab, soweit darauf einzutreten ist.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. 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. Diese im Kapitel über die Finanzordnung des Bundes enthaltenen Bestimmungen (Art. 127 Abs. 2 BV) sind auch vom kantonalen Steuergesetzgeber zu beachten, wie das Bundesgericht bereits festgehalten hat (BGE 133 I 206 E. 6.2 S. 216 f.). Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, § 3 Abs. 1 und § 86 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Thurgau (SR 131.228) würden weitergehende Rechte gewährleisten. Bei dem hier besonders in Frage stehenden Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit der 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 wirtschaftlichen 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 als in horizontaler Richtung, was dem Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum eröffnet (BGE 133 I 206 E. 7.2 S. 218). Ebenso wenig gibt es aber exakte (eindeutige) Anhaltspunkte, wie die Steuerbelastung bei Personen in ungleichen wirtschaftlichen Verhältnissen ausgestaltet sein muss, um dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nachzukommen, beispielsweise bei in tatsächlich und rechtlich ungetrennter Ehe lebenden Personen einerseits und alleinstehenden Personen andererseits. Deshalb verlangt Art. 11 Abs. 1 Satz 1 StHG nur allgemein, die Steuern für Verheiratete seien im Vergleich zu denjenigen für Alleinstehende angemessen zu ermässigen (vgl. Botschaft über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983, BBl BGE 1983 III 97). Ohnehin steht die so genannte Tarifhoheit den Kantonen zu (die allerdings bei der Ausgestaltung der Steuertarife die Grundrechte zu beachten haben, vgl. auch BGE 131 II 697 E. 4.4 S. 705). Das

Bundesgericht auferlegt sich daher regelmässig Zurückhaltung bei der Überprüfung kantonaler Steuertarife und greift nicht in das politische Ermessen des Gesetzgebers ein (BGE 133 I 206 E. 8.2 S. 224 mit Hinweisen).

3. Für den Vergleich der Steuerbelastung von verheirateten und alleinstehenden Personen sind alle Faktoren mit einzubeziehen, welche die Steuerlast beeinflussen. Dieser Vergleich kann daher nicht allein aufgrund einer Gegenüberstellung der Tarife vorgenommen werden. In den Vergleich mit einzubeziehen sind auch die Sozialabzüge und Freibeträge, welche zusammen mit dem Steuertarif die Steuerbelastung beeinflussen (Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, Zürich 1994, S. 20). Wenn daher die Beschwerdeführerin in ihren Berechnungstabellen in Beschwerdebeilage 4 den Nettolohn II gemäss Lohnausweis (d.h. Bruttolohn abzüglich AHV/IV/EO/ALV, Beiträge an die berufliche Vorsorge sowie Prämien NBUV) zur Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung heranzieht, ist das nicht sachgerecht. Hingegen hat sie in ihrer Vergleichsrechnung in der Beschwerde sämtliche für Ehepaare spezifischen Abzüge auf der einen Seite und die für Alleinstehende relevanten Korrektive auf der anderen Seite berücksichtigt. Auf diese Weise vergleicht sie die Steuerlast eines Ehepaares mit dem Einkommen einer alleinstehenden Person, was grundsätzlich richtig ist und auch

dem Vorgehen bei offiziellen Steuerbelastungsvergleichen entspricht (vgl. Bericht der Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung [Kommission Familienbesteuerung], Bern 1998, Anhang 4). Auf diese Weise errechnete die Beschwerdeführerin für das Ehepaar eine einfache Steuer von Fr. 602.75 bzw. einen Steuerbetrag für Staat und Gemeinde von Fr. 1'911.50, was 33,8 % ihrer eigenen Steuerbelastung von Fr. 5'645.75 ausmacht.

4.

4.1 § 37 des Gesetzes vom 14. September 1992 über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau (StG/TG) lautet: 1 Die einfache Steuer vom Einkommen beträgt:

Fr.

0.-

bis

Fr.

11'700.-

und

2

%

für den Mehrbetrag

Fr.

46.-

für

Fr.

14'000.-

und

3

%

für den Mehrbetrag

Fr.

106.-

für

Fr.

16’000.-

und

4

%

für den Mehrbetrag

Fr.

186.-

für

Fr.

18’000.-

und

5

%

für den Mehrbetrag

Fr.

286.-

für

Fr.

20’000.-

und

6

%

für den Mehrbetrag

Fr.

346.-

für

Fr.

21’000.-

und

7

%

für den Mehrbetrag

Fr.

3’776.-

für

Fr.

70’000.-

und

8

%

für den Mehrbetrag

Fr.

7’376.-

für

Fr.

115’000.-

und

8,5

%

für den Mehrbetrag

Fr.

16’726.-

für

Fr.

225’000.-

und

9

%

für den Mehrbetrag

Fr.

50’476.-

für

Fr.

600’000.-

und

8,5

%

für den Mehrbetrag.

BGE 134 I 248 S. 253

2 Für gemeinsam steuerpflichtige Ehepaare wird der Steuersatz ermittelt, indem das steuerbare Einkommen durch den Divisor 1,9 geteilt wird. Massgebend sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht.

4.2 Gemäss diesem Steuertarif beläuft sich die einfache Steuer der Beschwerdeführerin für ein steuerbares Einkommen von Fr. 41'500.- auf Fr. 1'781.-. Bei einer Gesamtsteueranlage von 317 % für Kanton und Gemeinde ergibt sich eine geschuldete Steuer von Fr. 5'645.75. Ein Rentnerehepaar mit gleich viel Einkünften wie die Beschwerdeführerin käme hingegen dank erhöhter Abzüge für Versicherungsprämien und Zinsen von Sparkapitalien sowie des Rentnerabzugs zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 39'128.-. Das ergibt dank dem Teilsplitting (§ 37 Abs. 2 StG/TG) eine einfache Steuer von Fr. 602.75 und eine geschuldete Steuer von Fr. 1'911.50. Das entspricht rund einem Drittel der Steuerbelastung der Beschwerdeführerin. Eine solche Differenz ist ihres Erachtens mit dem Rechtsgleichheitsgebot und dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbar. Sie erachtet höchstens eine um 50 % höhere Steuerbelastung als ein Ehepaar mit gleich viel Einkommen als verfassungskonform. Zur Begründung verweist sie auf die Richtlinien der Schweizerischen Konferenz für Sozialhilfe (SKOS-Richtlinien), wonach der Grundbedarf für den Lebensunterhalt für einen Zweipersonenhaushalt nur das 1,53-Fache des Einpersonenhaushaltes ausmache, ferner auf das Verhältnis von einfacher Rente zur Ehepaarrente der AHV, wo Letztere das Anderthalbfache der Ersteren betrage, sowie auf die ähnliche Relation beim betreibungsrechtlichen Existenzminimum von Alleinstehenden (Fr. 1'100.-) zu Verheirateten (Fr. 1'550.-).

4.3 Die Beschwerdeführerin übersieht, dass es bei den SKOS-Richtlinien wie auch bei den betreibungsrechtlichen Richtlinien um die Existenzminima geht und auch bei der AHV der Existenzbedarf gedeckt werden soll (Art. 112 Abs. 2 lit. b BV). Dem trägt auch der Einkommenssteuertarif gemäss § 37 Abs. 1 StG/TG Rechnung, indem er bei alleinstehenden Personen bereits bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 11'800.- (gerundet) einsetzt, während bei

BGE 134 I 248 S. 254

verheirateten Personen der Steuertarif sich erst bei einem solchen von Fr. 22'500.- auszuwirken beginnt. Es ist auch nachvollziehbar, dass die Progressionskurve bei einer alleinstehenden Person am Anfang stärker ansteigen darf als bei verheirateten Personen, weil bei Letzteren zwei Personen den Lebensunterhalt aus dem Einkommen bestreiten müssen. Das kann gerade bei tieferen Einkommen zu grösseren prozentualen Abweichungen (mehr als dem 1,5-Fachen) zwischen der Steuerbelastung einer alleinstehenden Person und derjenigen eines Ehepaares mit dem gleichen Einkommen führen. Das allein bewirkt indessen noch keine verfassungswidrige Besteuerung.

4.4 Um zu einem schlüssigen Vergleich zu kommen, müsste die Beschwerdeführerin vielmehr das ihr zur Verfügung stehende Einkommen um einen Faktor erhöhen, so dass es auch für zwei Personen den gleichen Lebensstandard ermöglicht, und die daraus resultierende Steuerbelastungen vergleichen. In dieser Hinsicht zeigen alle Statistiken auf, dass das Einkommen eines Ehepaares im Durchschnitt rund das 1,4-Fache des Einkommens einer alleinstehenden Person betragen muss, um den gleichen Lebensstandard zu ermöglichen (JOSEPH DEISS, Budgets familiaux et compensation des charges, in: Fleiner-Gerster/Gilliand/Lüscher [Hrsg.], Familien in der Schweiz, Freiburg 1991, S. 271; Bericht der Expertenkommission zur Überprüfung des schweizerischen Systems der Familienbesteuerung [Kommission Familienbesteuerung], Bern 1998, Anhang 5, S. 1, 3). Ausgangspunkt für den Vergleich ist somit das Einkommen und nicht die Steuerbelastung. Es wäre daher der Steuer der Beschwerdeführerin die Steuer eines Ehepaares gegenüberzustellen, welches ein Einkommen von rund dem 1,4-Fachen der Beschwerdeführerin erzielt, nämlich Fr. 70'358.- (1,4 x Fr. 50'256.-). Unter Berücksichtigung der Abzüge (Fr. 10'328.-) ergibt sich für dieses Ehepaar ein steuerbares Einkommen von Fr. 60'030.- und eine einfache Steuer von Fr. 2'059.-. Damit beträgt die Steuer des Ehepaares Fr. 6'527.-, was deutlich über dem liegt, was die Beschwerdeführerin an Steuern bezahlen muss (Fr. 5'645.75). Es kann folglich nicht gesagt werden, die Beschwerdeführerin werde im Vergleich zu einem Ehepaar mit vergleichbarer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit über Gebühr mehr belastet.

4.5 In der Literatur wurde freilich auch festgestellt, dass die Belastungsrelationen nur so weit gelten, als das zur Verfügung stehende Einkommen normalerweise zur Bestreitung der notwendigen

Lebenshaltungskosten im weitesten Sinn konsumiert werden muss. Schlüssiges statistisches Material fehlt allerdings, so dass sozialpolitische und fiskalpolitische Überlegungen diese Frage letztlich entscheiden (ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 39). Darüber, dass sachgerechte Differenzierungen zwischen der Steuerbelastung verheirateter gegenüber alleinstehenden steuerpflichtigen Personen mit einem festen Abzug allein nicht erreicht werden können, besteht Einigkeit (ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, a.a.O., S. 41 f.). Aber auch ein fester Splittingdivisor (kleiner als 2), der nur eheliche Gemeinschaften berücksichtigt, ist nicht unproblematisch. Über das Ausmass der Entlastung besteht daher weitgehende gesetzgeberische Freiheit, weil sich nicht exakt bestimmen lässt, um wie viel die Steuer steigen muss, wenn sich das Einkommen beispielsweise verdoppelt. Aus diesen Erwägungen und in Anbetracht der ihm auferlegten Zurückhaltung besteht für das Bundesgericht vorliegendenfalls kein Anlass, die Mehrbelastung der Beschwerdeführerin von rund 300 % gegenüber einem gleich verdienenden Ehepaar aus verfassungsrechtlicher Sicht zu beanstanden. Wohl ist dieser Unterschied beträchtlich, und es wurde für die direkte Bundessteuer die Frage gestellt, ob eine Abweichung von 250 % bei Einkommen von Fr. 80'000.- noch haltbar sei (DANIELLE YERSIN, Egalité de traitement: des principes et un projet pour le couple et la famille, ASA 70 S. 371 ff., insbesondere S. 379). Vorliegend geht es um markant tiefere Einkommensbereiche, wo solche Abstufungen eher zu dulden sind. In dem von der Beschwerdeführerin angestellten Steuerbelastungsvergleich kann hervorgehoben werden, dass nach Abzug der Steuern dem Ehepaar noch Fr. 37'216.50 (Fr. 39'128.- ./. Fr. 1'911.50) und der Beschwerdeführerin noch Fr. 35'882.25 (Fr. 41'528.- ./. Fr. 5'645.75) verbleiben. Das Ehepaar, bei dem zwei Personen vom Einkommen leben müssen, ist wesentlich näher beim Existenzminimum als die Beschwerdeführerin selbst.