

b)



lt. dt. 6. 07

V52

Das Verwaltungsgericht
des
Kantons Thurgau

in der Besetzung:

Dr. J. Spring, Präsident
R. Bartholdi
D. Clematide
O. Müller
R. Wenger-Lenherr
Dr. P. Litschgi, Gerichtsschreiber

hat in der Sitzung vom 4. April 2007

in Sachen

xy, p.A. Bruno Zoller, Hauptstr. 15, 8558
Raperswilen

Beschwerdeführerin

gegen

Steuerrekurskommission
des Kantons Thurgau

Vorinstanz

und

Kantonale Steuerverwaltung

verfahrensbeteiligtes Amt

betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2005

- Entscheid vom 18. November/1. Dezember 2006
- Beschwerde vom 13. Dezember 2006/8. Januar 2007

entschieden:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.

2. Die Beschwerdeführerin bezahlt:

eine Verfahrensgebühr von	Fr. 1'200.--
abzüglich Kostenvorschuss von	Fr. 500.--
Total	<u>Fr. 700.--</u>

3. Mitteilung an: xy, p.A. Bruno Zoller, Hauptstr. 15, 8558
Raperswilen

Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau,
St. Gallerstrasse 1, 8510 Frauenfeld

Kantonale Steuerverwaltung, Schlossmühlestrasse 17,
8510 Frauenfeld .

Rechtsmittel

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach der Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und Urkunden, auf die sich die Partei als Beweismittel beruft, sind beizulegen.

Sachverhalt

Mit Entscheid vom 22. Februar 2006 wurde xy für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 wie folgt veranlagt:

Einkommen	Fr.	Tarif A Einfache Steuer	Fr.
Vermögen am 31.12.2005	Fr.	0.--	(Zahlen im Internet entfernt)

Dagegen legte sie am 15. März 2006 Einsprache ein mit der Begründung, der Steuertarif und die entsprechenden Abzüge für Alleinstehende genügten den Kriterien der gleichmässigen Besteuerung und der Besteuerung nach der Leistungskraft nicht. Sie beantrage deshalb, dass ihre Gesamtsteuer höchstens mit 1.5 mal mehr Steuern veranlagt werde, als ein Ehepaar mit dem gleichen Einkommen und entsprechenden Abzügen.

Am 20. März 2006 wies die Veranlagungsbehörde die Einsprache ab, mit dem Hinweis, dass der angewandte Tarif dem auf den 1. Januar 2005 in Kraft gesetzten Steuergesetz entspreche. Die Höherbelastung für Alleinstehende gegenüber Verheirateten sei aufgrund der Besteuerung nach der Leistungskraft politisch gewollt.

Mit Eingabe vom 18. April 2006 liess xy dagegen bei der Steuerrekurskommission Rekurs einlegen und beantragen, dass das Einkommen nur mit einer um das Verhältnis von 1.5 erhöhten Steuer belastet werden solle als Ehepaare mit gleichem Einkommen zahlen müssten, was für xy bei einem Gesamtsteuersatz von 317% einen Steuerbetrag von Fr. ausmache. Sie machte im Wesentlichen geltend, dass per 1. Januar 2005 in Kraft getretene 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. Das entspreche nicht den

Grundsätzen einer Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und auch nicht dem Erfordernis einer gleichmässigen Besteuerung. Die grafische Darstellung der Steuerbelastung offenbare in den untersten Einkommenskategorien, dass die Progressionskurven erheblich auseinanderklafften und überhaupt nicht mehr parallel seien. Bei höheren Einkommen pendle sich das Verhältnis der zu bezahlenden Steuern zwischen Alleinstehenden und Ehepaaren bei 1.3 ein. Der dem Steuertarif für Verheiratete zugrunde liegende Splitting-Divisor von 1.9 müsste aufgrund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Alleinstehenden zu Ehepaaren ohne Kinder bei 1.5 oder darunter liegen. Dafür sprächen auch die von der Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten festgelegten Zahlen für den Grundbedarf (Fr. 1'1 00.-- für Alleinstehende, Fr. 1'550.-- für Ehepaare). Ein ähnliches Verhältnis liege auch den AHV-Renten für Alleinstehende und Ehepaare zugrunde. Der Splittingfaktor von 1.9 schiesse auch weit über das im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) in Art. 11 Abs. 1 formulierte Ziel hinaus. Dieser Artikel sei eingeführt worden, um die Ungleichbehandlung der Ehepaare gegenüber Konkubinatspaaren aufzuheben. Es könne jedoch nicht Sinn von Art. 11 Abs. 1 StHG sein, diese Ungleichheit mit einer weiteren Ungleichheit zu ersetzen, nämlich derjenigen der Benachteiligung von echten Alleinstehenden gegenüber Ehepaaren. Eine gleichmässige Besteuerung sei erst dann gegeben, wenn die Progressionskurven parallel verliefen. In den unteren Einkommensbereichen verliefen die Kurven deshalb nicht parallel, weil sie um den völlig aus der Luft gegriffenen Splitting-Divisor von 1.9 oder um die Differenz eines steuerbaren Einkommens von Fr. 10'700.-- verschoben seien. Die viel höhere Besteuerung Alleinstehender der unteren Einkommensschichten gegenüber Ehepaaren sei aufgrund von Art. 127 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) auch verfassungswidrig. Konkret müsse sie als Beschwerdeführerin bei gleichen totalen Einkünften 2.95 mal mehr Steuern bezahlen als Ehepaare ohne Kinder. Sie verlange aufgrund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit allerdings den Faktor 1.5.

Die Steuerrekurskommission wies den Rekurs mit Entscheid vom 18. November 2006 ab (expediert 1. Dezember 2006). Es sei nicht ersichtlich, inwiefern der vom

kantonalen Gesetzgeber festgesetzte Steuertarif verfassungswidrig sein solle. Im Übrigen würde die Steuerrekurskommission nur dann von einer Nichtanwendung der Norm ausgehen, wenn diese klar verfassungs- oder gesetzeswidrig sei. Das sei nicht der Fall.

Am 13. Dezember 2006 erhob xy dagegen Beschwerde beim Verwaltungsgericht und beantragte Verlängerung der Frist zur Einreichung von Anträgen und Begründung infolge längerer Ferienabwesenheit ab 16. Dezember 2006.

Der Präsident machte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 19. Dezember 2006 darauf aufmerksam, es könne keine Fristverlängerung gewährt werden, da es sich um eine gesetzliche Frist handle.

Mit Eingabe vom 8. Januar 2007 erhob xy formgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht und stellt folgende Anträge:

- „1. Das Einkommen der Beschwerdeführerin soll gemäss ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nur mit einem um das Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (VWL) von 1.5 erhöhten Steuer belastet werden, als Ehepaare mit gleichem Einkommen zahlen müssen, was für die Rekurrentin bei einem Gesamtsteuersatz von% einen Steuerbetrag von Fr. ausmacht.
2. Als Konsequenz daraus sei § 37 des Steuergesetzes des Kantons Thurgau aufzuheben.“

XY wiederholt zur Begründung der Anträge im Wesentlichen die im Rekursverfahren vorgebrachten Argumente. Zudem weist sie darauf hin, dass ein Konsens über die Berechnungsart - was zu vergleichen sei - fehle (Nettoeinkommen 11 oder steuerbares Einkommen). Das Gericht habe die Aufgabe, die Verfassungsmässigkeit der Besteuerung von Alleinstehenden und Ehepaaren zu überprüfen, nämlich die Übereinstimmung mit den Art. 9 und 127 Abs. 2 BV sowie § 86 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Thurgau vom 16. März 1987 (KV), und zwar anhand der von ihr gelieferten Berechnungen. Dem habe sich die Steuerrekurskommission widersetzt und ihr damit das rechtliche Gehör verweigert. Der Splitting-Divisor 1.9 entlaste die unteren Einkommen von Ehepaaren gegenüber Alleinstehenden sehr viel mehr, obschon in den unteren Einkommensklassen der Synergieeffekt der Ehe grösser sei. Auch die

SKOS-Richtlinien indizierten einen kleineren Splittingfaktor als 1.9, nämlich 1.53. Ein Vergleichs-Ehepaar mit gleichem Einkommen wie die Beschwerdeführerin (Fr.) habe ein fiktives steuerbares Einkommen von Fr., womit es bei einem Gesamtsteuerfuss von% Fr. an Kantons- und Gemeindesteuern zu bezahlen habe. Sie hingegen müsse Fr. bezahlen, was 3 mal mehr ausmache. Sie verlange 1.5 mal Fr., was dem Antrag von Fr. entspreche.

Die Steuerrekurskommission beantragt Abweisung der Beschwerde unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid (18. Januar 2007).

Die Steuerverwaltung weist in ihrer Stellungnahme vom 15. Januar 2007 insbesondere darauf hin, dass dem Gesetzgeber ein erheblicher Ermessensspielraum bei der Tarifgestaltung zustehe. Es könne nicht Aufgabe der Judikative sein, in diesen gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum einzugreifen. Die Steuerverwaltung wie auch die Steuerrekurskommission hätten aufgezeigt, dass gerade bei unteren Einkommen ein prozentualer Vergleich zwischen Haushalteinkommen und Steuerbelastung zu keinem befriedigenden Ergebnis führe. Auf kantonaler Ebene stehe die von der Beschwerdeführerin geforderte Angleichung der steuerlichen Belastung von Alleinstehenden und Verheirateten im unteren Einkommensbereich zur Diskussion.

Auf die Vorbringen der Beteiligten in diesem Verfahren wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. a) Die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde ergibt sich aus § 54 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 23. Februar 1981 (VRG). Die aufgrund von § 63 Abs. 2 VRG rechtzeitig eingereichte Beschwerde enthält Antrag und Begründung, entspricht damit § 57 Abs. 1 VRG. Auf die Beschwerde ist deshalb - vorbehaltlich E. 1c) - grundsätzlich einzutreten, da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen erfüllt sind.
- b) Die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts richtet sich nach § 56 Abs. 1 und 2 VRG.
- c) Nicht eingetreten werden kann - unabhängig der Beurteilung des Antrages Nr. 1 - auf Antrag Nr. 2, denn im Gegensatz zum Bundesgericht kann das Verwaltungsgericht (gemäß § 54 VRG) nur Beschwerden gegen Entscheide und nicht auch gegen Erlasse (Gesetze, Verordnungen) beurteilen (vgl. Art. 82 lit. b des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Sollte sich aufgrund der nachstehenden Beurteilung erweisen, dass der für die Beschwerdeführerin zur Anwendung kommende Steuertarif mit dem übergeordneten Recht unvereinbar wäre, könnte ihm nur für den vorliegenden Fall die Anwendung versagt werden. Eine Aufhebung des Tarifs und damit eine Gutheissung des Antrages Nr. 2 wäre auf jeden Fall ausgeschlossen. Allerdings hätte ein solcher Entscheid entsprechende präjudizielle Wirkung.

2. a) Das Verwaltungsgericht ist jedoch zur vorfrageweisen Überprüfung von kantonalen Gesetzen und Verordnungen auf Bundesrechtswidrigkeit verpflichtet (sogenannte akzessorische Normenkontrolle). Ob das Verwaltungsgericht

auch prüfen darf, ob ein kantonales Gesetz mit der Kantonsverfassung übereinstimmt (wie es die Beschwerdeführerin fordert), hat es bisher nie entschieden. Die Frage kann jedoch offen gelassen werden, da § 86 Abs. 2 KV nicht weiter geht als Art. 127 Abs. 2 BV.

- b) Klar zu stellen ist ebenso, dass sich dann, wenn sich der anwendbare Steuertarif als (bundes-)verfassungswidrig erweisen sollte, die darauf beruhende Rechtsanwendung nicht in jedem Fall zu korrigieren wäre. Die verwaltungsgerichtliche Praxis steht nämlich der Aufhebung einer so ergangenen Verfügung und der damit praktisch verbundenen Abschaffung eines Rechtssatzes (vgl. E. 1c) zurückhaltend gegenüber. Diese Zurückhaltung ergibt sich aus dem Prinzip der Gewaltenteilung. Es ist als Regel nicht Sache des Richters, Recht zu setzen beziehungsweise gesetztes Recht aufzuheben, sondern Recht anzuwenden; die Rechtsetzung steht dem Gesetzgeber zu. Diese Unterteilung der Aufgaben würde unterlaufen, wenn der Richter einem verfassungswidrigen Rechtssatz die Gefolgschaft unbesehen der daraus fließenden Konsequenzen versagen könnte, insbesondere dann, wenn dadurch eine noch viel stossendere Rechtsungleichheit geschaffen würde oder wenn die Verwaltung vor dem Erlass neuer Vorschriften durch den Gesetzgeber Steuern in vielen Fällen nicht weiter erheben könnte (vgl. BGE 117 Ia 266). Solches wäre bei Gutheissung der Beschwerde vorliegendenfalls wohl die Konsequenz.
- c) Den Rahmen für die vorliegende Entscheidung weist BGE 120 Ia 329 ff. Dem kantonalen Gesetzgeber wird bei der Verwirklichung des Gebots der Besteuerung *nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine erhebliche Gestaltungsfreiheit* zugestanden, zumal die Lösung in weitem Masse von politischen Wertungen abhängt. Die Vielgestaltigkeit der zu regelnden Verhältnisse und die in Betracht fallenden Methoden (Tarif/Abzüge) könnten es schwierig, wenn nicht gar unmöglich machen, eine völlige Gleichheit zu erzielen. Stets müssen gleichzeitig verschiedene Kategorien von Steuerpflichtigen im Auge behalten werden, um nicht eine Gruppe zu Lasten einer

anderen über Gebühr steuerlich zu belasten. Der kantonale Gesetzgeber läuft daher stets Gefahr, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn er im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen will. Auch bezeichnet das Bundesgericht die Vergleichbarkeit zwischen verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen (auch zwischen Verheirateten und Alleinstehenden) als beschränkt (BGE 120 Ia, S. 333).

Im Rahmen der akzessorischen oder konkreten Normenkontrolle ist an sich nur zu prüfen, ob die auf die Beschwerdeführerin angewandte Tarif-Norm bezüglich ihres Einkommens von Fr. mit dem übergeordneten Recht vereinbar ist. Dass bei dieser Frage - nämlich der Tarifrfrage - der Blick etwas auszuweiten ist, ist nicht zu vermeiden.

3. a) Die Beschwerdeführerin bringt vorab vor, es bestehe kein Konsens darüber, was verglichen werden müsse. Während sie für sich das Nettoeinkommen II und weiteres Einkommen und der daraus resultierenden Steuerbelastung eines fiktiven Ehepaares in den gleichen Verhältnissen vergleiche, vergleiche die Steuerrekurskommission das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführerin mit demjenigen eines fiktiven Ehepaares. Das sei unter dem Aspekt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht richtig, weil das steuerbare Einkommen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte nicht voll widerspiegle. Die steuerlichen Abzüge könnten nämlich nur bis zu den Maximalbeträgen eingesetzt werden und seien überdies politische Kompromisse, welche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nur bedingt berücksichtigten.
- b) § 37 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 14. September 1992 (StHG) ist Grundlage des Tarifs für Alleinstehende und für gemeinsam steuerpflichtige Ehepaare. Bei Letzteren wird der Steuersatz ermittelt, indem das steuerbare Einkommen durch den Divisor 1.9 geteilt wird. Daraus geht also klar hervor, dass für den Tarifvergleich nicht das Nettoeinkommen

II und weitere Einkünfte, sondern nur das steuerbare Einkommen (Ziffer 26.0 der Steuererklärung) herangezogen werden kann. Dass dies nicht

sachgerecht sein soll, ist nicht zu hören, ist doch für das vorliegende Verfahren allein entscheidend, ob die Norm mit dem übergeordneten Recht vereinbar ist. Das macht die Beschwerdeführerin aber nicht geltend; vielmehr geht auch sie davon aus, es handle sich um eine Festlegung des Gesetzgebers auch aufgrund politischer Kompromisse. Der Einwand zeigt jedoch deutlich die Problematik auf, denn die verschiedenen Abzüge machen die Vergleichbarkeit beim Tarif zwischen Alleinstehenden und gemeinsam steuerpflichtigen Ehepaaren schwierig.

4. a) Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, der Splittingfaktor 1.9 entlaste die Ehepaare in den unteren Einkommen gegenüber Alleinstehenden sehr viel mehr und damit in verfassungswidriger Weise. Die daraus resultierenden Tarifkurven (Progressionskurven) verliefen nicht parallel. Schon aufgrund des verschiedenen (Miet-)Raumbedarfs zwischen Alleinstehenden und Ehepaaren erweise sich der Splittingfaktor in den unteren Einkommenskategorien als zu hoch (nur durchschnittlich 1.35). Auch gemäss den SKOS-Richtlinien resultiere ein Existenzminimum für Alleinstehende und Ehepaare, das einen Faktor von 1.59 indiziere, jener aufgrund der Zahlen der Konferenz der Betriebs- und Konkursbeamten der Schweiz sogar nur einen solchen von 1.41. Der Tarif gemäss § 37 StG sei genau um den willkürlichen Splitting-Divisor von 1.9 verschoben. Wie sich aus der beigefügten Grafik ergebe, klafften die Progressionskurven in den unteren Einkommenskategorien für Alleinstehende und Eheleute erheblich auseinander und seien überhaupt nicht parallel. Die Kurven seien aufgrund des völlig aus der Luft gegriffenen Splitting-Divisors von 1.9 oder um die Differenz eines steuerbaren Einkommens von Fr. 10'700.-- verschoben. Diese Verschiebung des Nullpunktes bewirke eine nicht parallel laufende Progressionskurve für Alleinstehende und Ehepaare mit grosser Wirkung in den unteren Einkommenskategorien. Ab einem Einkommen von Fr. 100'000.-- reduziere sich das Verhältnis der Steuerbeträge

für Alleinstehende und Ehepaare (ohne Kinder) auf 1.3 und bleibe dann konstant. In den unteren Einkommenskategorien liege dieses Verhältnis zwischen 36.3 bis 1.4.

- b) Vergleicht man die Tarifkurve nach § 37 Abs. 1 (für Alleinstehende) und jene nach § 37 Abs. 2 (für Verheiratete), so fällt in der Tat auf, dass durch die Verschiebung des Nullpunktes um den Betrag von Fr. 10'700.-- die beiden Tarifkurven nicht parallel verlaufen. Die Kurve für Alleinstehende steigt in den unteren Einkommensbereichen einiges steiler an als jene für Verheiratete, und zwar bis etwa Fr. 45'000.-- steuerbares Einkommen. Es fragt sich, ob dies verfassungswidrig ist beziehungsweise ob das Steuerbetreffnis der Beschwerdeführerin deswegen zu reduzieren wäre (von Fr. 5'646.75 auf Fr. 2'867.25 gemäss Antrag).
- c) Sowohl die Bundesverfassung (Art. 127 Abs. 2) als auch die Kantonsverfassung (§ 86 Abs. 2) schreiben die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor. Die Ausgestaltung der Steuertarife obliegt den Kantonen, denn die BV lässt den Kantonen in diesem Bereich die Souveränität. Allerdings wird in Art. 11 StHG ausdrücklich festgehalten, dass für verheiratete Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, die Steuer im Vergleich zu alleinstehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt werden muss. Die gleiche Ermässigung gilt auch für Verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammen leben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten. Im Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht (Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht 1/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Aufl., Basel 2002, N. 6 zu Art. 11) wird ausdrücklich festgehalten, in Lehre und Rechtssprechung sei unbestritten, dass die bei rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe vorzunehmende Faktorenaddition zu einer angemessenen Ermässigung des ehelichen Gesamteinkommens gegenüber denjenigen einer alleinstehenden Person führen müsse, da die

wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Ehepaares tiefer sei, als diejenige einer alleinstehenden Person mit dem gleichen Einkommen. Die Kantone haben die Vorgabe nach Art. 11 StHG unterschiedlich ausgestaltet. Die Beschwerdeführerin sieht die Steuerungerechtigkeit (auch) in ihrer eigenen Situation begründet; lediglich dies kann sie denn auch anfechten.

aa) Die Beschwerdeführerin wehrt sich gegen das Argument der Vorinstanz, dass bei einem Nettolohn von Fr. 30'000.-- die Gesamtsteuer bei einem Steuersatz von 317% lediglich Fr. 2'140.-- betrage, was im Hinblick darauf, dass bei einem Ehepaar ein solcher Nettolohn praktisch vollumfänglich zur Sicherung des Existenzminimums diene, nicht zu beanstanden sei. Eben diese Betrachtungsweise ist nun aber bei der Frage des gerechten Steuertarifs massgebend. Je tiefer das Einkommen ist, desto eher wird es zur Deckung eines Bedarfs von zwei Personen praktisch vollumfänglich aufgebraucht. Es ist richtig, dass sich der Steuertarif bei diesem Einkommen - absolut berechnet - am eindrucklichsten auswirkt, was eben auf die besondere Situation bei tiefen Einkommen zurückzuführen ist.

bb) Die Beschwerdeführerin stösst sich im Weiteren an der Argumentation, dass der Tarif einem politischen Konsens entspreche, weshalb eine Überprüfung schwierig sei. Richtig ist, dass in den verschiedenen Kantonen die unterschiedlichsten Tarife bestehen. Ebenso ist es eine Tatsache, dass Ehepaare während Jahren im Vergleich zu Alleinstehenden einen "schlechteren Steuertarif" hatten. Die Beschwerdeführerin unterstreicht, dass die richterliche Gewalt einen Verfassungsauftrag habe, die Besteuerung von Alleinstehenden und Verheirateten auch bei kleinen Einkommen zu vergleichen. Die Beschwerdeführerin sieht trotz einlässlicher Begründung durch die Vorinstanz nicht ein, dass der Vergleich mit den Faktoren eben bei kleinen und kleinsten Einkommen nicht rechtens ist respektive Faktoren in einer Grössenordnung ergibt,

die für sich allein betrachtet, als stossend erscheinen könnten. So hat ein Alleinstehender respektive eine Alleinstehende bei einem steuerbaren Einkommen von Fr. 20'000.-- und einem Steuerfuss von 317% Steuern in der Grössenordnung von rund Fr. 1 '000.-- zu bezahlen, während ein Ehepaar nichts bezahlt. Absolut gesehen - und eben dies ist bei geringen Einkommen die richtige Betrachtung - macht diese Besteuerung durchaus Sinn. Kleine Einkommen werden von einem Ehepaar vollumfänglich aufgebraucht, das heisst, zur Deckung des Grundbedarfs benötigt, während dieser Grundbedarf bei Alleinstehenden eben auch kleiner ist und somit eine gewisse Steuerbelastung nicht als unverhältnismässig angesehen werden muss.

cc) Die Vorinstanz hat verschiedenste Zitate aus dem Kommentar zum Steuerharmonisierungsgesetz, insbesondere zu Art. 11 StHG, vorgebracht, die die Ausgestaltung eines gerechten Steuertarifs für die verschiedenen Kategorien der Steuerpflichtigen zum Inhalt haben. Auf die Wiederholung all dieser Zitate wird hier verzichtet. Zusammenfassend kann daraus abgeleitet werden, dass die Besteuerung von Alleinstehenden und von Verheirateten klarerweise zwei ungleiche Tatbestände sind. Dies wird denn auch von der Beschwerdeführerin grundsätzlich nicht bestritten. Im Weiteren wird darauf hingewiesen, dass über das Ausmass der Entlastung von Ehepaaren die Meinungen weit auseinander gehen würden, je nach der Begründung, die für die Entlastung angeführt würden. Das Bundesgericht hat im bereits zitierten BGE 120 Ia 333 festgehalten, dass es nicht möglich sei, eine bei der Vielgestaltigkeit der zu regelnden Verhältnisse völlige Gleichstellung zu erzielen. Nach den allgemeinen Grundsätzen des Verwaltungsrechts müssen gleiche Tatbestände gleich, ungleiche ungleich behandelt werden. Wie bereits ausgeführt, geht auch die Beschwerdeführerin von einem ungleichen Tatbestand aus. Im vorliegenden Fall geht es vor allem um die Frage der Verhältnismässigkeit. Dabei dürfen einzelne Gruppen von Steuerpflichtigen nicht in genereller Weise stärker oder

systematisch ungünstiger belastet werden. Auch die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass dies der Fall ist, gleicht sich doch die Belastung bei den mittleren bis oberen Einkommen wieder aus. Ihre Argumentation liegt vor allem im unteren bis mittleren Bereich; insbesondere bei Nettoeinkünften zwischen Fr. 40'000.-- bis Fr. 60'000.-- sieht sie überdurchschnittliche Belastungen.

dd) Der Steuertarif enthält eine klare politische Komponente, wobei die Ausgestaltung selbstverständlich den rechtsstaatlichen Grundsätzen genügen muss. Im vorliegenden Fall darf jedoch letztlich nur auf die Steuerverhältnisse der Beschwerdeführerin eingegangen werden, ist doch eine generelle Überprüfung des Steuertarifs bei unteren Einkommen nicht zulässig (vgl. E. 1c). Die Beschwerdeführerin bringt auf Seite 8 der Beschwerdeschrift eine Berechnung vor, gemäss welcher sie mit einem Einkommen von Fr. ein steuerbares Einkommen von Fr. hätte, was zu einer Steuer von Fr. führen würde, wogegen bei den selben Einkünften ein Ehepaar Fr. steuerbares Einkommen und eine Steuerbelastung von lediglich Fr. hätte. Nettoeinkünfte von rund Fr. 50'000.-- entsprechen einem monatlichen Einkommen von rund Fr. 4'000.--, was einer Grössenordnung entspricht, die bei zwei Personen den Grundbedarf deckt. Auch wenn die dreimal höhere Steuerbelastung für eine alleinstehende Person hoch erscheinen mag, ist die Belastung des Einzelnen im Verhältnis zu seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleichwohl nicht verfassungswidrig. Hinzuweisen bleibt, dass der derzeitige Steuertarif keine absolute Steuergerechtigkeit ergibt. Dies war aber während Jahren im umgekehrten Sinne auch nicht der Fall. Der Kanton scheint sich im Übrigen der von der Beschwerdeführerin aufgegriffenen Problematik bewusst zu sein, steht doch mit der neuesten Revision des StG auch der Tarif zur Diskussion. Ob mit der vom Regierungsrat vorgeschlagenen Reduktion der Steuerbelastung (vgl. Botschaft des Regierungsrates an den Grossen Rat vom 27. Februar 2007, Ziff. 2.1.1 und VIII Ziff. 7, S.

19 sowie Anhänge) den Anliegen auf eine gerechte(re) Besteuerung Rechnung getragen wird, ist offen und hier nicht zu befinden. Damit ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten werden konnte.

5. Die unterliegende Beschwerdeführerin hat die Verfahrenskosten zu bezahlen (§ 77 VRG).



Der Präsident:

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script.

Der Gerichtsschreiber:

A handwritten signature in black ink, appearing to be "P. L. ...".

versandt: 20. Juni 2007