



Urteil vom 18. März 2008
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Karlen,
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien

Frau A.

Beschwerdeführerin,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau,
Schlossmühlestrasse 15,
8510 Frauenfeld Kant. Verwaltung,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern 2005,

Beschwerde gegen den Entscheid des
Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau
vom 4. April 2007.

Sachverhalt:

A.

Frau A. 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. Eine Einsprache gegen diese Veranlagung wurde abgewiesen.

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.

B.

Eine Beschwerde der Steuerpflichtigen wies das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau mit Urteil vom 4. April 2007 ab, soweit darauf einzutreten war.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die Steuerpflichtige, der geltende Steuertarif des Kantons Thurgau sei

akzessorisch zu überprüfen. 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. Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des Prinzips der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV, § 3 der Verfassung des Kantons Thurgau vom 16. März 1987 [KV]), des Willkürverbots (Art. 9 BV), des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV, § 2 Abs. 2 KV), des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (Art. 5 Abs. 2 BV, § 2 Abs. 2 KV TG), des Grundsatzes des Vorrangs des Bundesrechts (Art. 49 BV) und von Art. 11 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14). Der neu eingeführte Splitting-Divisor von 1,9 führe bei Verheirateten mit tiefem Einkommen zu einer übermässigen Entlastung gegenüber alleinstehenden Steuerpflichtigen. Die Steuerbelastung dieser beiden Kategorien von steuerpflichtigen Personen habe vielmehr das „Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (VWL)“ zu respektieren.

Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau und das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau beantragen Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat im Hinblick darauf, dass eine Tariffrage im Streite liegt, auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1 Die Beschwerde richtet sich gegen einen Entscheid des kantonalen Verwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Eine Ausnahme gemäss dem Katalog des Artikels 83 BGG liegt nicht vor. Die Beschwerde ist zulässig. Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid, der ihr Begehren abweist, beschwert und nach Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert.

1.2 Mit der Beschwerde kann unter anderem die Verletzung von Bundesrecht und von kantonalen verfassungsmässigen Rechten geltend gemacht werden (Art. 95 BGG). Zum Bundesrecht zählt auch das Verfassungsrecht. Die Berufung auf den Grundsatz des Vorrangs des Bundesrechts gemäss Art. 49 Abs. 1 BV (hier in Verbindung mit Art. 11 StHG) ist zulässig ebenso wie auch die Geltendmachung des Verhältnismässigkeitsprinzips (Art. 5 Abs. 2 BV; zur Publikation bestimmtes Urteil 2C_704/2007 vom 1. April 2008 E. 4; Urteil 2C_444/2007 vom 4. April 2008 E. 2.2). Für die in Art. 127 Abs. 2 BV

enthaltenen Besteuerungsgrundsätze – Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung und Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – hat das Bundesgericht bereits erkannt, dass diese das allgemeine Gleichbehandlungsgebot für den Bereich der Steuern konkretisieren und ihnen in Verbindung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 8 Abs. 1 BV) Grundrechtsqualität zukommt (BGE 133 I 206 E. 6.2 S. 216).

1.3 Das Bundesgericht prüft frei, ob der angefochtene Entscheid Bundesrecht oder die kantonalen verfassungsmässigen Rechte verletzt (Art. 106 Abs. 1 BGG). Inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, ist in der Beschwerde darzulegen (Art. 42 Abs. 2 BGG). Soweit sich die Besteuerung nach kantonalem Recht richtet, prüft das Bundesgericht dessen Auslegung und Anwendung nur unter dem Gesichtswinkel der verfassungsmässigen Rechte, namentlich des Willkürverbots (Art. 9 BV). Hierfür gilt die qualifizierte Rügepflicht nach Art. 106 Abs. 2 BGG. Das heisst, das Bundesgericht prüft die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist.

Die Beschwerdeführerin rügt unter anderem die Verletzung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (Art. 5 Abs. 2 BV, § 2 Abs. 2 KV TG) sowie des Grundsatzes des Vorrangs des Bundesrechts (Art. 49 BV). Sie legt jedoch nicht dar, inwiefern diese Grundsätze verletzt sein sollen. Das genügt den Anforderungen an die Begründung der Beschwerde nicht, weshalb auf diese Rügen nicht einzutreten ist.

1.4 Die Beschwerdeführerin beantragt unter anderem, es sei der geltende Steuertarif des Kantons Thurgau „akzessorisch zu überprüfen“.

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, wie sie hier zu Gebote steht, können auch kantonale Erlasse angefochten werden (Art. 82 BGG). Zur Anfechtung des neuen Steuertarifs des Kantons Thurgau ist indessen die Frist zu Beschwerde längst abgelaufen. In Frage kommt nur noch die Beschwerde gegen den konkreten individuellen Einzelakt oder Entscheid. Mit dieser kann auch die Überprüfung des kantonalen Rechts auf dessen Verfassungsmässigkeit hin verlangt werden. Diese so genannte konkrete Normenkontrolle beschränkt sich indessen auf die im Einzelfall zur Anwendung gelangende Norm, soweit sie für den Fall relevant ist. In Bezug auf einen Steuertarif im Rahmen eines Steuerveranlagungsverfahrens für eine bestimmte Steuerperiode kann daher der kantonale Steuertarif nur insofern auf seine Verfassungsmässigkeit geprüft werden, als er

Tarifpositionen betrifft, die konkret zur Anwendung gelangen oder mindestens durch den Rügegrund (z.B. wegen rechtsungleicher Besteuerung) miteinbezogen sind. Der Antrag der Beschwerdeführerin, es sei der Steuertarif zu überprüfen, läuft im Grunde genommen auf ein Feststellungsbegehren hinaus, das aber den Streitgegenstand sprengt. Auf den Antrag ist nicht einzutreten; die übrigen Anträge sind zulässig.

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 Kantonsverfassung (KV) des Kantons Thurgau 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 wieviel 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 1983 III 97). Ohnehin steht die so genannte Tarifhoheit den Kantonen zu (die allerdings bei der Ausge-

