

RECHTSDIENST DES REGIERUNGSRATES
BASEL-LANDSCHAFT

An die
Finanz- und Kirchendirektion
z.Hd. Herrn
Regierungsrat Adrian Ballmer

Liestal, 22. Juli 2004 CF/SH

030 04 10

Abklärung der Rechtsgültigkeit der am 16. März 2004 eingereichten Gesetzesinitiative für die Wieder-Einführung des Kinderabzuges vom Einkommenssteuerbetrag (Familiengerechte Kinderabzugs-Initiative)

Sehr geehrter Herr Regierungsrat Ballmer

Sie haben uns gebeten, die im Amtsblatt vom 11. September 2003 mit folgendem Wortlaut veröffentlichte Gesetzesinitiative auf ihre Rechtsgültigkeit hin zu überprüfen.

"Gesetzesinitiative für die Wieder-Einführung des Kinderabzuges vom Einkommens-Steuerbetrag (Familiengerechte Kinderabzugs-Initiative)

Die unterzeichnenden, im Kanton Basel-Landschaft stimmberechtigten Personen stellen, gestützt auf § 28 Absätze 1 und 2 der Kantonsverfassung, das folgende formulierte Begehren:

Steuer- und Finanzgesetz (Änderung vom ...)

I. Das Steuer- und Finanzgesetz vom 7. Februar 1974 wird wie folgt geändert:

§ 29 Absatz 1, Buchstabe k, letzter Satz

k. ... Diese Höchstbeträge erhöhen sich um 200 Fr. für jedes Kind, für das ein Kinderabzug gemäss § 34 Absatz 4 beansprucht werden kann;

§ 33 Buchstaben a, letzter Satz, c und d

a. ... Der Abzug kann nicht beansprucht werden für den Ehegatten und für Kinder, für die ein Abzug gemäss § 34 Absatz 4 gewährt wird;

c. aufgehoben



REGIERUNGSGEBÄUDE, RATHAUSSTRASSE 2
POSTFACH, 4410 LIESTAL
TEL 061/925 57 08 FAX 061/925 69 45
JUSTIZ-, POLIZEI- UND MILITÄRDIREKTION

- d. ... sowie für jedes Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das ein Kinderabzug gemäss § 34 Absatz 4 beansprucht werden kann.

§ 34 Absatz 4

⁴ Der gemäss den Absätzen 1 und 2 ermittelte Einkommenssteuerbetrag ermässigt sich um 600 Franken pro Steuerjahr für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder in beruflicher Ausbildung stehende Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das er die elterliche Gewalt hat beziehungsweise hatte. Bei Zuteilung des gemeinsamen Sorgerechts (gemäss Artikel 133 Absatz 3 oder Artikel 298a Absatz 1 ZGB) steht der Abzug demjenigen Elternteil zu, der den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet. Der Abzug kann pro Kind nur einmal geltend gemacht werden. Sofern das Einkommen des Kindes den steuerfreien Betrag übersteigt, entfällt der Abzug. Für die Gewährung des Abzugs sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend.

§ 36 Absatz 3, erster Satz

³ Die Sozialabzüge gemäss § 33 und § 34 Absatz 4 werden nicht gewährt. ...

§ 36^{bis} zweitletzter Satz

... Die Sozialabzüge gemäss § 33 und § 34 Absatz 4 werden nicht gewährt. ...

II. Der Regierungsrat beschliesst den Zeitpunkt des Inkrafttretens."

Wir können uns dazu wie folgt äussern:

A. Allgemeines

1.1 Kantonale Volksinitiativen sind ausser auf die formellen Voraussetzungen im engeren Sinn (Unterschriftenzahl, Gültigkeit der Unterschriften, Wahrung der Frist, Rückzugsklausel) auch auf die formellen Voraussetzungen im weiteren Sinn (Grundsätze der Einheit der Form und der Einheit der Materie) sowie auf die Übereinstimmung mit höherstufigem Recht und auf die faktische Durchführbarkeit hin zu überprüfen (Alfred Kölz, Die kantonale Volksinitiative in der Rechtsprechung des Bundesgerichts. Darstellung und kritische Betrachtung, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung [ZBl], Band 83/1982, Seiten 1 ff.; René A. Rhinow, Volksrechte, in: Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 1984, Seiten 144 ff.).

Zuständig zur Prüfung der formellen Voraussetzungen im engeren Sinne, das heisst, ob die Volksinitiative zustande gekommen ist, ist die Landeskanzlei (§ 73 des Gesetzes vom 7. September 1981 über die politischen Rechte [GpR]). Unmögliche oder *offensichtlich* rechtswidrige Volksbegehren erklärt der Landrat auf Antrag des Regierungsrates für ungültig (§ 29 Absatz 1 der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Mai 1984 [KV]; § 78 Absätze 2 und 1 GpR). Aus der Pflicht des Landrats, unmögliche oder offensichtlich rechtswidrige Volksbegehren für ungültig zu erklären, ergibt sich der Anspruch des Stimmvolkes, dass ihm nur mögliche und nicht offensichtlich rechtswidrige Volksbegehren zur Abstimmung vorgelegt werden.

Da die Ungültigerklärung einer Initiative einen schwerwiegenden Eingriff in die Volksrechte bedeutet, sind die Merkmale der Rechtswidrigkeit nicht leichthin anzunehmen. "Scheint eine Initiativvorlage den gesetzlichen Erfordernissen nicht zu genügen, so soll man eher das Volk selbst darüber entscheiden lassen, als sie ihm vorzuenthalten" (Urteil des Bundesgerichts in Sachen Y-Initiative vom 29. September 1973, in: ZBl, Band 75/1974, Seite 358, 362). Im Kanton Basel-Landschaft wird denn auch verlangt, dass das Volksbegehren *offensichtlich* rechtswidrig sei, damit es der Landrat für ungültig erklären darf und muss (vgl. § 29 Absatz 1 KV und § 78 Absatz 2 GpR).

2. Das Bundesgericht hat in einer langjährigen Praxis Grundsätze zur inhaltlichen Auslegung von Initiativtexten entwickelt. Im Entscheid BGE 111 Ia 294 f. wird dazu ausgeführt: "Das Prinzip der Unverletzlichkeit des Stimmrechts verlangt (...), dass die Behörde, welche sich über die materielle Gültigkeit einer Initiative ausspricht, diese in dem für die Initianten günstigsten Sinn auslegt. Erlaubt es der Text, eine Initiative bei entsprechender Auslegung als mit höherrangigem Recht vereinbar zu bezeichnen, so ist sie gültig zu erklären und der Volksabstimmung zu unterbreiten (...). Wenn möglich sind kantonale Volksinitiativen mittels verfassungskonformer und bundesrechtskonformer Interpretation vor einer Ungültigkeit zu bewahren. Dabei ist allerdings der Spielraum für eine dem übergeordneten Recht konforme Interpretation wesentlich grösser, wenn nicht eine formulierte, sondern eine in der Form der allgemeinen Anregung gehaltene Initiative zu beurteilen ist, steht dem kantonalen Parlament doch nicht zu, an einem formulierten Begehren Änderungen vorzunehmen, um einen Widerspruch mit übergeordnetem Recht auszumerzen (...). Bei der inhaltlichen Überprüfung formulierter Gesetzesinitiativen sind die Grundsätze zu beachten, welche das Bundesgericht zur abstrakten Normenkontrolle entwickelt hat (BGE 105 Ia 366). Danach ist massgebend, ob der betreffenden Norm nach den anerkannten Auslegungsregeln ein Sinn zugemessen werden kann, der sie mit dem höherrangigen Recht als vereinbar erscheinen lässt. Das Bundesgericht hebt eine angefochtene kantonale Vorschrift nur auf, wenn sie sich jeder verfassungskonformen Auslegung entzieht, nicht jedoch, wenn sie einer solchen in vertretbarer Weise zugänglich ist (...). Auszulegen ist dabei eine formulierte Gesetzesinitiative aus sich selbst, unabhängig von den subjektiven Vorstellungen der Initianten (...)."

Im gleichen Sinn hat das Bundesgericht in BGE 111 Ia 305 f. Folgendes festgehalten: "Für die Beurteilung der materiellen Rechtmässigkeit einer Initiative ist deren Text nach den anerkannten Interpretationsgrundsätzen auszulegen. Grundsätzlich ist vom Wortlaut der Initiative auszugehen und nicht auf den subjektiven Willen der Initianten abzustellen. Eine allfällige Begründung des Volksbegehrens und Meinungsäusserungen der Initiativen dürfen allerdings mit berücksichtigt werden (...). Es ist von verschiedenen Auslegungsmöglichkeiten jene zu wählen, welche einerseits dem Sinn und Zweck der Initiative am besten entspricht und zu einem vernünftigen Ergebnis führt und welche andererseits im Sinne der verfassungskonformen Auslegung mit dem übergeordneten Recht von Bund und Kanton vereinbar erscheint (...). Kann der Initiative ein Sinn beigemessen werden, der sich nicht klarerweise als unzulässig erscheinen lässt, ist sie als gültig zu erklären und der Volksabstimmung zu unterstellen (...)."

Nach der bundesgerichtlichen Praxis ist also bei der Auslegung einer Initiative primär von deren Wortlaut auszugehen und nicht auf den subjektiven Willen der Initianten abzustellen. Erst wenn der Wortlaut unklar ist oder die Initiative rechtswidrig oder unmöglich erscheinen lässt, können auch eine allfällige Begründung und Meinungsäusserungen der Initianten beigezogen werden.

B. Formelle Rechtmässigkeit

1. Einheit der Form

§ 28 Absatz 1 KV unterscheidet zwischen der formulierten Volksinitiative und dem in der Form der allgemeinen Anregung gehaltenen Volksbegehren. Ein Volksbegehren gilt als formulierte Initiative, wenn es einen ausgearbeiteten Entwurf zum Erlass, zur Änderung oder Aufhebung von Bestimmungen der Verfassung oder eines Gesetzes enthält. Sofern die Initiative Verfassungs- oder Gesetzesbestimmungen ändern oder aufheben will, hat sie diese im Initiativtext zu bezeichnen (§ 64 Absätze 1 und 2 GpR). Mit dem nichtformulierten Begehren wird dem Landrat beantragt, eine Vorlage im Sinne des Begehrens auszuarbeiten (§ 65 Absatz 1 GpR). Weiter bestimmt § 65 Absatz 2 GpR, dass, wenn die Voraussetzungen entsprechend § 64 GpR für eine formulierte Initiative nicht erfüllt sind, das Volksbegehren als nichtformulierte Initiative gilt. Eine Volksinitiative darf demnach nur als allgemeine Anregung oder als ausformulierter Entwurf eingereicht werden. Mischformen sind ausgeschlossen. Der Grundsatz der Einheit der Form gebietet, in derselben Initiative die beiden Formen der allgemeinen Anregung und des ausgearbeiteten Entwurfs nicht zu vermischen.

Der Sinn dieser gesetzlichen Regelung erschliesst sich ohne weiteres: Das weitere Verfahren für die Behandlung der Initiative ist unterschiedlich (vgl. § 29 Absätze 2 und 3 KV sowie die §§ 78 ff. GpR), je nachdem, ob eine allgemeine Anregung oder ein ausgearbeiteter Entwurf vorliegt. Man muss wissen, welches Verfahren einzuschlagen ist (Luzius Wildhaber, Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Randziffer 80 zu Artikel 121/122 aBV). Die allgemeine Anregung gibt erst den Anstoss, eine Angelegenheit zu prüfen und eine definitive Vorlage auszuarbeiten. Die Initiative in der Form des ausgearbeiteten Entwurfs stellt demgegenüber eine Vorlage in ihrer endgültigen Form dar. Wird der Grundsatz der Einheit der Form verletzt, so fehlt der Initiative die nötige Klarheit und Eindeutigkeit. Für die Stimmberechtigten, die die Initiative annehmen möchten, bleibt ungewiss, was nach Annahme des formulierten Teils mit dem anderen Teil geschieht und was somit aus dem Ganzen wird (BGE 114 Ia 413 ff.). Die Regelung der §§ 64 und 65 GpR, dass eine Initiative entweder in der Form der allgemeinen Anregung oder in der Form des ausgearbeiteten Entwurfs verfasst sein muss, entspricht somit der Forderung, dass kein Abstimmungsresultat anerkannt wird, das nicht den freien Willen der Stimmberechtigten zuverlässig und unverfälscht zum Ausdruck bringt (§ 22 Absatz 2 KV; BGE 112 Ia 208, 211).

Aus dem Gebot der Einheit der Form folgt auch, dass formulierte Verfassungs- und Gesetzesinitiativen nicht vermischt werden dürfen. Es sind deshalb in einem Fall, da ein Anliegen zugleich

eine Verfassungs- und eine Gesetzesinitiative bedingt, zwei gesonderte Initiativen einzureichen (Alfred Kölz, a.a.O., Seite 17; Luzian Odermatt, Ungültigerklärung von Volksinitiativen, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 6/96, Seite 710).

Das Volksbegehren für die Wiedereinführung des Kinderabzuges vom Einkommenssteuerbetrag ist als formulierte Gesetzesinitiative eingereicht worden. Als "formuliert" gilt ein Volksbegehren, wenn es einen ausgearbeiteten Entwurf zum Erlass, zur Änderung oder Aufhebung von Bestimmungen der Verfassung oder eines Gesetzes enthält, das heisst, wenn es *tel quel*, ohne geringste redaktionelle Änderung zum Gesetz erklärt werden könnte. Dies ist hier offensichtlich der Fall. Im Weiteren bezeichnet die Initiative die zu ändernden Bestimmungen im Gesetz vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz). Es gilt somit festzuhalten, dass der Grundsatz der Einheit der Form gewahrt sowie die Voraussetzung von § 64 Absatz 2 GpR erfüllt sind.

2. Einheit der Materie

Der Grundsatz der Einheit der Materie ist im Recht des Kantons Basel-Landschaft in § 67 GpR ausdrücklich verankert. Gemäss dieser Vorschrift haben sich Volksbegehren auf einen einheitlichen Regelungsbereich zu beschränken. Unabhängig von einer ausdrücklichen Verankerung im kantonalen Recht wird der Grundsatz der Einheit der Materie vom Bundesgericht aus dem Anspruch auf unverfälschte Willenskundgabe abgeleitet (BGE 125 I 227, 230 f.; BGE 113 Ia 46, 52; siehe auch Artikel 139 Absatz 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]). Der Grundsatz der Einheit der Materie verlangt, dass in einer Volksinitiative nicht verschiedene "Materien" miteinander verkoppelt werden. Sinn des Gebots ist, den Stimmberechtigten eine freie und unverfälschte Willensbildung und Willensäusserung zu gewährleisten. Bei Initiativen sichert es die korrekte Willensbildung schon bei der Unterschriftensammlung (Luzius Wildhaber, a.a.O., Randziffer 92 zu Artikel 121/122 aBV).

Die Grenzen des Zulässigen sind beim Gebot der Einheit der Materie besonders schwierig zu ermitteln. Aus der reichen Praxis des Bundesgerichts und der Bundesbehörden hat die Doktrin bestimmte Fallkategorien entwickelt, die bei der Beurteilung einer konkreten Vorlage herangezogen werden können (vgl. Dietrich Schindler, Rechtsgutachten über die Volksinitiative "40 Waffenplätze sind genug – Umweltschutz auch beim Militär", in: ZBI, Band 93/1992, Seiten 388 ff.; Luzian Odermatt, a.a.O., Seite 711; Luzius Wildhaber, a.a.O., Randziffern 104 ff. zu Artikel 121/122 aBV). So kann der Grundsatz der Einheit der Materie in folgenden Fällen als gewahrt angesehen werden:

- a) Bei der Beschränkung auf ein einziges Thema: Dieses eine Thema darf aber nicht allzu weit oder missbräuchlich konzipiert sein;
- b) bei der Beschränkung auf einen Zweck, verbunden mit der hierfür vorgeschlagenen Finanzierung: Die Finanzierungsarten müssen jedoch innerlich zum Zweck zusammengehören und dürfen nicht ohne Grund sachfremde Elemente zusammenfügen;
- c) bei der Verknüpfung eines Themas mit einer Übergangsbestimmung: Auch hier darf die Ver-

knüpfung nicht missbräuchlich oder sachfremd erfolgen; d) die Verbindung verschiedener Forderungen mit logischem Zusammenhang: Wenn der eine Teil ohne den anderen nach der Verabschiedung unanwendbar wäre oder wenn eine Bestimmung die logische Voraussetzung für eine andere ist; e) die Verbindung verschiedener Forderungen mit sachlichem Zusammenhang: Das heisst wenn die verschiedenen Forderungen einem einheitlichen Sachgebiet oder einer einheitlichen Problematik zugeordnet werden können; und f) die Verknüpfung mehrerer Elemente, die teleologisch, historisch oder pragmatisch noch einer einheitlichen Thematik zugerechnet werden können: Es kann demnach zulässig sein, ein Hauptziel mit zwei Nebenzielen zu verbinden, währenddem das Zusammenfügen mehrerer selbständiger Hauptziele als unzulässig erscheint.

Vom Stimmbürger und von der Stimmbürgerin aus ist der Grundsatz der Einheit der Materie dann verletzt, wenn diese zu mehreren wichtigen Teilfragen begründeterweise teils bejahend und teils verneinend antworten könnten. Die Verbindung ist in einem solchen Fall nur zulässig, wenn der eine Teil ohne den anderen nach der Verabschiedung unanwendbar wäre (Bundesamt für Justiz, in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 45/II 1981, Nr. 26, Seite 139). Dagegen kann nicht verlangt werden, dass sich der Stimmbürger über untergeordnete Einzelheiten gesondert aussprechen kann (BGE 97 I 669, 672).

Die vorliegende, auf ihre Rechtmässigkeit zu untersuchende formulierte Gesetzesinitiative beschränkt sich auf ein einziges Thema, nämlich auf die Wiedereinführung des Kinderabzuges vom Einkommenssteuerbetrag. Dieses Thema ist weder zu weit noch missbräuchlich konzipiert. Ein Verstoss gegen den Grundsatz der Einheit der Materie liegt nicht vor.

C. Materielle Rechtmässigkeit / Allgemeines

1. Das Initiativrecht ist ein Institut der rechtsstaatlichen Demokratie. Initiativbegehren dürfen deshalb nicht anstreben, dass die Stimmberechtigten einen rechtswidrigen Beschluss fassen. Ist der verlangte Beschluss unzulässig, so ist das Initiativbegehren rechtswidrig. Man spricht von der materiellen oder inhaltlichen Rechtmässigkeit beziehungsweise Rechtswidrigkeit einer Initiative.

Materiell rechtswidrig ist ein Initiativbegehren, wenn es gegen übergeordnetes Recht verstösst. Dies ist dann der Fall, wenn das Begehren verlangt, höherrangiges Recht nicht anzuwenden oder gar aufzuheben. Unerheblich ist, ob ein allfälliger Verstoss zur Nichtigkeit oder zur blossen Anfechtbarkeit des Beschlusses führen würde oder ob er sogar sanktionslos bleiben könnte. Die Rechtswidrigkeit liegt in der Verletzung der höherrangigen Norm; sie besteht unabhängig davon, ob dagegen ein Rechtsmittel besteht oder wie sonst bei einer allfälligen Verletzung rechtlich vorgegangen wird (Yvo Hangartner/Andreas Kley, a.a.O., Randziffer 2117, Seite 838).

2. Übergeordnetes Recht ist für eine kantonale Gesetzesinitiative das Bundesrecht, das Völkerrecht, das interkantonale Recht und das Verfassungsrecht des Kantons. Das Bundesrecht geht in seiner Gesamtheit dem kantonalen Recht vor (Artikel 49 BV; Ulrich Häfelin/Walter Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. Auflage, Zürich 2001, Randziffern 1173 ff.). Eine kanto-

nale Gesetzesinitiative darf also auch nicht einer Verordnung des Bundes oder eines eidgenössischen Departementes widersprechen.

3. Die Bundesverfassung enthält in Artikel 3 den Grundsatz, dass die Kantone alle Rechte ausüben, welche nicht der Bundesgewalt übertragen sind. Das Prinzip der Aufgabenteilung ist in den Artikeln 42 und 43 BV formuliert. Gemäss Artikel 42 Absatz 1 BV erfüllt der Bund die Aufgaben, die ihm die Bundesverfassung zuweist. Im Übrigen bleiben die Kantone zuständig (originäre Zuständigkeit) und bestimmen selber, welche Aufgaben sie in diesem Rahmen erfüllen (Artikel 43 BV).

Konflikte zwischen Bundesrecht und kantonalem Recht werden im Sinne des Vorrangs des Bundesrechts gelöst: Bundesrecht bricht kantonales Recht, das heisst, dem Bundesrecht kommt derogatorische Kraft zu. Dies ist ein Anwendungsfall der allgemeinen Kollisionsregel, wonach die übergeordnete Rechtsnorm Vorrang vor einer niedrigeren Rechtsnorm genießt. Das Prinzip der derogatorischen Kraft des Bundesrechts ist in Artikel 49 Absatz 1 BV verankert, welcher lautet: "Bundesrecht geht entgegengesetztem kantonalem Recht vor". Dass das dem Bundesrecht widersprechende kantonale Recht ungültig ist, ergibt sich aber auch als Resultat der Kompetenzausscheidung entsprechend Artikel 3 und Artikel 42 BV. Denn wenn der kantonale Gesetzgeber die von der Bundesverfassung gezogene Kompetenzgrenze überschreitet, ist das kantonale Recht nichtig (Ulrich Häfelin/Walter Haller, a.a.O., Randziffer 1175).

D. Schranken des Steuerrechts

1. Schranken des Steuerrechts von Bund, Kantonen und Gemeinden bilden einige der in den Verfassungen von Bund und Kantonen verankerten Grundrechte. Dabei handelt es sich in erster Linie um das Gebot der Rechtsgleichheit und das Verbot der Willkür, sodann um die auf den Schutz wirtschaftlicher Werte ausgerichteten Grundrechte (Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Eigentumsgarantie, Wirtschaftsfreiheit) sowie im Bereich der Kirchensteuern um die Glaubens- und Gewissensfreiheit (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, Seite 103, Randziffer 54). Das Gebot der Rechtsgleichheit (Artikel 8 BV) und das Willkürverbot (Artikel 9 BV) sowie die in Artikel 127 Absatz 2 BV festgehaltenen Grundsätze der Ausgestaltung der Steuern sind die wichtigsten inhaltlichen Schranken der Steuergesetzgebung des Bundes. Obwohl sich die Grundsätze zur Ausgestaltung der Steuern im Zuständigkeitsteil der Bundesverfassung und dort im Kapitel über die Finanzordnung des Bundes befinden, ist davon auszugehen, dass sie im Hinblick auf ihren grundrechtlichen Charakter für Bund und Kantone gleichermassen gelten (Ulrich Häfelin/Walter Haller, a.a.O., Randziffer 870). Im Übrigen sind diese Grundsätze zur Ausgestaltung der Steuern auch in § 133 Absatz 1 Buchstabe a KV festgelegt. Nachdem die Bundesverfassung die wichtigsten unter dem alten Recht aus Rechtsgleichheit und Willkürverbot abgeleiteten Besteuerungsgrundsätze nun in Artikel 127 Absatz 2 BV explizit nennt, ist das Verhältnis dieser Norm zu den Artikeln 8 und 9 BV zu klären.

2. Entsprechend Artikel 127 Absatz 1 BV ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln. Soweit es die Art der Steuer zulässt, sind *dabei* insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten (Artikel 127 Absatz 2 BV). Diese Grundsätze zur Ausgestaltung der Steuern sind auch gemäss § 133 Absatz 1 Buchstabe a KV zu beachten. Artikel 127 Absatz 2 BV bezieht sich durch das Wort "dabei" auf die in Artikel 127 Absatz 1 BV genannte "Ausgestaltung der Steuern", das heisst, die Regelung der Elemente der einzelnen Steuern. Die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind bei der *Ausgestaltung* der Steuern zu beachten, soweit es die Art der Steuer zulässt. Das bedeutet, dass Artikel 127 Absatz 2 BV – wie auch § 133 Absatz 1 Buchstabe a KV – insoweit nicht angerufen werden können, als eine bestimmte Steuerart (zum Beispiel die Handänderungssteuer oder die Mehrwertsteuer) es nach ihrem Wesen gar nicht zulässt, dass sie nach diesen Grundsätzen ausgestaltet wird.

Dagegen schützen das Gebot der Rechtsgleichheit (Artikel 8 BV) und das Verbot der Willkür (Artikel 9 BV) in erster Linie vor Steuern, welche nach ihrer *Art* als solche rechtsungleich oder willkürlich sind. Dabei fallen unter anderem die gleichen Gesichtspunkte ins Gewicht, welche auch in Artikel 127 Absatz 2 BV genannt sind. Sodann schützt das Willkürverbot vor solchen Ausgestaltungen von Steuern, die sich nicht auf ernsthafte Gründe stützen lassen oder sinn- und zwecklos sind, ohne dass Artikel 127 Absatz 2 BV verletzt wird.

Bei der Gesetzesinitiative für die Wiedereinführung des Kinderabzuges vom Einkommenssteuerbetrag geht es um die Ausgestaltung der Einkommenssteuer und nicht um die Einführung einer neuen Steuerart. Die Gesetzesinitiative ist somit im Lichte von Artikel 127 Absatz 2 BV sowie § 133 Absätze 1 und 2 KV auf ihre Rechtmässigkeit hin zu überprüfen.

E. Grundsätze der Besteuerung

1. Nach Artikel 127 Absatz 2 BV und § 133 Absatz 1 Buchstabe a KV gilt es, die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Weiter sind gemäss der kantonalen Verfassung unter anderem die Erhaltung des Leistungswillens des Einzelnen (§ 133 Absatz 1 Buchstabe b KV), die Schranken der Eigentumsgarantie und die Gesamtbelastung der Steuerpflichtigen mit Abgaben (§ 133 Absatz 1 Buchstabe c KV) sowie die Auswirkungen auf Wirtschaftsablauf und Wettbewerbsverhältnisse (§ 133 Absatz 1 Buchstabe d KV) zu beachten. Gemäss § 133 Absatz 2 Buchstabe a KV sind insbesondere die Familie sowie Personen mit Unterstützungspflichten zu begünstigen.

1.1 Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass die einem Staatswesen – persönlich – zugeordneten Personen an dessen Lasten ohne Rücksicht auf ausserökonomische

Kriterien wie (rechtliche) Staatsangehörigkeit, Stand, Klasse, Religion, Rasse und so weiter beizutragen haben. Die Religion, der Familienstand und die Staatsangehörigkeit sind für Abgaben, welche an die Ansässigkeit knüpfen, grundsätzlich keine Merkmale, die eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnten (Kathrin Klett, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in: Zeitschrift für Schweizerisches Recht [ZSR] NF 111 [1992] II, Seite 60 ff.). Nach der Rechtsprechung verlangt der Grundsatz der Allgemeinheit "die steuerliche Erfassung aller Personen und Personengruppen nach derselben gesetzlichen Ordnung. Er verbietet unbegründete Ausnahmen einzelner Personen oder Personengruppen von der Besteuerung" (BGE 114 Ia 221, 224). Diese Anforderungen gelten in erster Linie für die einzelnen Steuern. Sie verwirklichen die Gleichbehandlung beim subjektiven Element des Steuerrechtsverhältnisses, indem die subjektive Steuerpflicht für alle Personen und Personengruppen, welche im Hinblick auf die Steuerart die gleichen Eigenschaften aufweisen, gleich angeordnet werden muss (Ernst Höhn/Robert Waldburger, a.a.O., Seite 108, Randziffer 71).

1.2 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, 224). Damit wird das Gebot der Gleichbehandlung gleicher und der Ungleichbehandlung ungleicher Sachverhalte auf die objektiven und quantitativen Elemente des Steuerrechtsverhältnisses angewandt (Ernst Höhn/Robert Waldburger, a.a.O., Seite 109, Randziffer 74).

1.3 Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt, dass jeder Bürger und jede Bürgerin im Verhältnis der ihm oder ihr zur Verfügung stehenden Mittel und der seine oder ihrer Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll (BGE 114 Ia 221, 225). Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird somit einerseits an den finanziellen Mitteln gemessen, andererseits an den persönlichen Verhältnissen, die deren Verwendung beeinflussen (Ernst Höhn/Robert Waldburger, a.a.O., Seite 111, Randziffer 76).

In Bezug auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, zwischen Personen in verschiedenen finanziellen Verhältnissen, geringer als in horizontaler Richtung, bei Personen gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit (BGE 124 I 193, 194). Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt aber auch im horizontalen Verhältnis nicht eine absolut gleiche Besteuerung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, da die Vergleichbarkeit beschränkt ist. Auch ist im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb zulässig. Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 126 I 76, 78).

2. Bei näherer Betrachtung ergibt sich, dass die drei Grundsätze nicht auf der gleichen Ebene stehen. Die *Allgemeinheit* ist ein *generelles konzeptionelles Prinzip*, wonach jeder Einwohner Steuern bezahlen soll, damit eine breite Abstützung der Steuerlast gewährleistet ist. Die Besteuerung muss bei den Hauptsteuern die Regel und nicht die Ausnahme sein. Auf einer anderen Ebene stehen die bei der *Ausgestaltung* der Steuern zu berücksichtigenden Prinzipien der *Gleichmässigkeit* und der *Verhältnismässigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip)* der Besteuerung als gleichrangige Aspekte der Rechtsgleichheit. Aufgrund des Gleichmässigkeitsprinzips müssen demnach identische Sachverhalte gleich besteuert werden, während das Leistungsfähigkeitsprinzip bei ungleichen Sachverhalten eine unterschiedliche Besteuerung entsprechend der Verschiedenheit der Leistungsfähigkeit gebietet. Es kann daher der Schluss gezogen werden, dass ein Verzicht auf den Begriff der "Gleichmässigkeit" durchaus möglich ist, da schon das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt, dass Gleiches gleich besteuert wird. Zentraler Grundsatz ist demnach das Leistungsfähigkeitsprinzip (Ernst Höhn, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in: Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, Festschrift für Otto K. Kaufmann, Bern/Stuttgart 1989, Seite 129).

3. Als idealer Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gilt das Einkommen, das heisst die Summe sämtlicher Vermögenswerte, die einem Individuum während eines bestimmten Zeitraums netto zufließen. Der Umfang der Steuerlast des Einzelnen hat sich deshalb nach der Gesamtheit aller Nettoeinkünfte zu richten, welche seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöhen und ihm zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse zur Verfügung stehen. Um die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person festzustellen, sind vom Roheinkommen verschiedene Abzüge zu tätigen, die nach der Lehre unterteilt werden in organische Abzüge, anorganische Abzüge und Sozialabzüge (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Artikel 1 – 48 DBG, Therwil/Basel 2001, Randziffern 7 bis 35 zu Artikel 25).

3.1 Die organischen Abzüge (Gewinnungskosten) sind kausal mit den Einkünften verknüpft, indem sie Kosten betreffen, die mit der Einkommenserzielung in direktem Zusammenhang stehen. Sie bilden daher ein notwendiges Element einer Besteuerung des Reineinkommens. Mit dem Abzug der Gewinnungskosten erhält man die *objektive* Leistungsfähigkeit einer Person. Dieser Überschuss der Einkünfte über die Aufwendungen gibt die einer beliebigen steuerpflichtigen Person zur persönlichen Bedürfnisbefriedigung zu Verfügung stehenden Mittel an. Es handelt sich insofern um einen objektiven Vergleichsmassstab der Leistungsfähigkeit, das heisst eine von den persönlichen Verhältnissen noch abstrahierende Grösse. Gesucht ist indessen in Bezug auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit die *subjektive* Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, bei der auf die persönlichen Verhältnisse abgestellt wird. In weiteren Schritten wird deshalb nach geltendem Recht durch anorganischer Abzüge das Reineinkommen und durch Sozialabzüge das steuerbare Einkommen ermittelt werden, um so der persönlich-wirtschaftlichen Situation der steuerpflichtigen Person, das heisst der *subjektiven* Leistungsfähigkeit, Rechnung zu tragen (Ernst Blumenstein/Peter Locher, a.a.O., Seite 215; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Artikel 1 – 48 DBG, Therwil/Basel 2001, Randziffer 34 zu Artikel 25; Ferdinand Zuppinger/Peter Böckli/Peter Locher/Markus Reich, Steuerharmonisierung, Pro-

bleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984, Seite 4 f.).

3.2 Anorganische Abzüge werden für Aufwendungen zugelassen, die an sich Einkommensverwendung darstellen, aber aus bestimmten Gründen gleichwohl – in einem vorgegebenen Umfang – steuerlich berücksichtigt werden (zum Beispiel Versicherungs- und Sparzinsabzug, Unfall- und Invaliditätskostenabzug). Massgebend sind die tatsächlichen Aufwendungen in der jeweiligen Bemessungsperiode.

3.3 Im Unterschied zu den anorganischen Abzügen, welche ganz bestimmte Aufwendungen in beschränktem Umfang einkommensschmälernd berücksichtigen, wird mit den Sozialabzügen/Freibeträgen schematisch bestimmten individuellen Verhältnissen auf Seiten des Steuerpflichtigen Rechnung getragen (Familienstand, Kinderzahl, Unterstützungsverpflichtungen etc.). Die tatsächlichen Auslagen stehen dabei nicht im Vordergrund. Sozialabzüge oder Freibeträge tragen der persönlich-wirtschaftlichen Situation der steuerpflichtigen Person Rechnung. Massgebend sind regelmässig die persönlichen Verhältnisse an einem bestimmten Stichtag. Nach Vornahme dieser Sozialabzüge erhält man die *subjektive* Leistungsfähigkeit einer Person, das heisst eine den persönlichen Verhältnissen möglichst gerecht werdende Grösse. Zu den Sozialabzügen gehören in erster Linie der Kinder- und Unterstützungsabzug.

F. Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG)

1. Das Ziel der bundesrechtlichen Steuerharmonisierung ist klar die Behebung der grossen Vielfalt und Kompliziertheit der kantonalen Steuerordnungen. Im Recht der direkten Steuern sollen durch Angleichung der Steuerrechtsordnungen von Bund und Kantonen die bestehenden Gegensätze verkleinert oder eliminiert werden. Angestrebt wird eine Verbesserung der Transparenz des schweizerischen Steuerrechts sowie sowohl die Vereinfachung der Steuerveranlagungen für die Steuerpflichtigen als auch ein Rationalisierungseffekt für die Steuerbehörden (Ferdinand Zuppinger/Peter Böckli/Peter Locher/Markus Reich, a.a.O., Seite 2 f.). Das Steuerharmonisierungsgesetz richtet sich nach dessen Artikel 1 Absätze 1 und 2 an die Kantone und Gemeinden und nicht unmittelbar an die Steuerpflichtigen. Artikel 129 Absatz 1 BV verpflichtet zudem den Bund, sich in Bezug auf die direkten Steuern an die im Steuerharmonisierungsgesetz statuierten Grundsätze zu halten. In diesem Sinn ist auch der Bund gehalten, das Steuerharmonisierungsgesetz zu beachten.

2. Das Steuerharmonisierungsgesetz bestimmt die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die kantonale Gesetzgebung zu gestalten ist (Artikel 1 Absatz 1 StHG). Gemäss Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a StHG erheben die Kantone von den natürlichen Personen eine Einkommens- und eine Vermögenssteuer. Von der Harmonisierung der Steuern ausgenommen sind jedoch die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge (vgl. Artikel 129 Absatz 2 Satz 2 BV). Die Gesetzgebungskompetenz im Bereich der

Steuerfreibeträge, die auch Freibeträge oder Sozialabzüge genannt werden, und der Festlegung der Steuertarife befindet sich demnach von Bundesverfassungs wegen vollumfänglich in der Zuständigkeit der Kantone. Der in Artikel 9 Absatz 4 Satz 2 StHG statuierte Vorbehalt der Sozialabzüge des kantonalen Rechts "vollzieht" somit lediglich die verfassungsrechtliche Vorgabe.

G. Übereinstimmung der Initiative mit den verfassungsmässigen Grundsätzen der Besteuerung und dem Steuerharmonisierungsgesetz

1. Mit der Initiative wird die Aufgabe des Kinderabzugs vom steuerbaren Einkommen und die Wiedereinführung des Kinderabzugs vom Einkommenssteuer-Betrag verlangt. Damit fordern die Initianten einen Systemwechsel von der steuerlichen Berücksichtigung der Kinder mittels Sozialabzügen/Freibeträgen bei der Bestimmung des steuerbaren Einkommens (vgl. § 33 Absatz 1 Buchstabe c Steuergesetz mit dem Titel: IV. Bestimmung des steuerbaren Einkommens) zu einer Berücksichtigung der (Anzahl) Kinder bei der Gestaltung des Steuertarifs (vgl. § 34 Absatz 4 der Gesetzesinitiative mit dem Titel: V. Steuerberechnung – 1. Einkommenssteuersatz). Es stellt sich somit die Frage, ob ein derartiger Systemwechsel unter Berücksichtigung der verfassungsmässigen Grundsätze der Besteuerung und des Steuerharmonisierungsgesetzes rechtens ist.

1.1 Wie oben dargelegt, gilt die Besteuerung nach der subjektiven wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als zentraler Grundsatz des Steuerrechts. Wie die Kantone diesem Grundsatz in Bezug auf die Berücksichtigung von Kindern nachkommen, steht ihnen frei. Der Kanton Basel-Landschaft ist somit weder von Bundesrechts wegen noch nach kantonalem Verfassungsrecht verpflichtet, Kinderabzüge/Freibeträge im herkömmlichen Sinne zu gewähren.

Sozialabzüge kennzeichnen sich dadurch, dass sie nicht effektive Aufwendungen der Steuerpflichtigen berücksichtigen wollen, sondern lediglich auf den sozialen Status des Steuerpflichtigen abstellen. Weil dabei die tatsächlichen Auslagen nicht im Vordergrund stehen, könnte dasselbe Ergebnis ohne weiteres mittels eines speziellen Steuertarifs erzielt werden (Peter Locher, a.a.O., Randziffer 34 zu Artikel 25), oder, wie von den Initianten gefordert, indem die bestehenden Steuertarife (vgl. § 34 Absätze 1 und 2 Steuergesetz) mittels (Tarif-) Abzügen im Hinblick auf die subjektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen mit Kindern korrigiert werden. Da es den Kantonen unbenommen ist, wie sie dem Grundsatz der Besteuerung nach der subjektiven wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerecht werden wollen, verstösst der von den Initianten geforderte Systemwechsel nicht gegen diesen Grundsatz der Bundes- und der Kantonsverfassung.

1.2 Die Wiedereinführung des Kinderabzuges vom Einkommenssteuer-Betrag tangiert auch die übrigen Besteuerungsgrundsätze der Bundes- und der Kantonsverfassung nicht in einer die Verfassung verletzenden Form und sie berücksichtigt die steuerliche Begünstigung der Familie. Es ist somit festzuhalten, dass die Initiative nicht offensichtlich gegen die kantonale Verfassung verstösst. Im Weiteren kann gesagt werden, dass die Bestimmungen, welche im Übrigen syste-

matisch korrekt in das geltende Steuergesetz eingebettet sind, auch nicht im Widerspruch zu anderen Normen auf Gesetzesstufe stehen.

2. Der von den Initianten geforderte Systemwechsel stellt materiell und formell eine tarifliche Massnahme des Steuerrechts dar wie im Übrigen die Gewährung von Sozialabzügen materiell eine tarifliche Massnahme darstellt (Ernst Blumenstein/Peter Locher, a.a.O., Seite 235; Ernst Höhn/Robert Waldburger, a.a.O., Seite 343, Randziffern 108 f.; Ferdinand Zuppinger/Peter Böckli/Peter Locher/Markus Reich, a.a.O., Seite 75; Peter Locher, a.a.O., Randziffer 34 zu Artikel 25). Artikel 129 Absatz 2 Satz 2 StGH nimmt die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge von der Harmonisierung aus. Da die Gesetzgebung in diesem Bereich allein den Kantonen zusteht, sind diese befugt, nicht nur die Höhe von Kinderabzügen nach eigenem Gutdünken festzulegen, sondern auch zu bestimmen, ob diese Abzüge vom steuerbaren Einkommen oder vom Einkommenssteuer-Betrag zu tätigen sind. Das Steuerharmonisierungsgesetz lässt den Kantonen bei der Regelung der Kinderabzüge freie Hand. Die vorliegende Initiative widerspricht deshalb dem Steuerharmonisierungsgesetz nicht.

H. Durchführbarkeit der Initiative

Eine letzte Frage betrifft die materielle Durchführbarkeit der Initiative. Eine Initiative muss durchführbar oder möglich sein. Dieser Grundsatz gilt auch in den Kantonen, die ihn nicht ausdrücklich statuieren (Yvo Hangartner/Andreas Kley, Die demokratischen Rechte in Bund und Kantonen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Zürich 2000, Randziffer 2114, Seite 837). Das Initiativrecht ist dazu da, Beschlüsse zu fassen. Beschlüsse, die nicht vollzogen werden können, sind sinnlos. Über einen solchen Vorschlag abzustimmen wäre unvernünftig. Gemäss § 29 Absatz 1 KV und § 78 Absatz 2 GpR erklärt der Landrat nicht nur offensichtlich rechtswidrige, sondern auch unmögliche Volksbegehren für ungültig. Undurchführbar oder unmöglich ist ein Begehren, das sich gegen die physikalischen Naturgesetze mit Einschluss des Zeitablaufs richtet. Undurchführbar oder unmöglich ist eine Initiative ferner, wenn sie sich widerspricht oder wenn sie derart unklar abgefasst ist, dass sie nicht verstanden werden kann.

Weder widerspricht sich die Initiative für die Wiedereinführung des Kinderabzuges vom Einkommenssteuerbetrag noch ist sie unklar abgefasst, so dass sie nicht verstanden werden kann. Dass das Volksbegehren sich nicht gegen physikalische Naturgesetze mit Einschluss des Zeitablaufs richtet, ist offensichtlich. Es gilt somit festzuhalten, dass die Initiative nicht unmöglich ist.

I. Zusammenfassung

Die Gesetzesinitiative für die Wiedereinführung des Kinderabzuges vom Einkommenssteuerbetrag (Familiengerechte Kinderabzugs-Initiative) erfüllt die Formvorschriften der Kantonsverfassung und des kantonalen Gesetzes über die politischen Rechte. Sie ist als formulierte Initiative eingereicht worden und bezeichnet – wie in § 63 Absatz 2 GpR verlangt – die zu ändernden Ge-

setzesnormen. Sie genügt den Erfordernissen der Einheit der Form, der Einheit der Materie und der faktischen Durchführbarkeit.

Die Initiative hat die Wiedereinführung des Kinderabzuges vom Einkommenssteuerbetrag und die Aufgabe des Kinderabzuges vom steuerbaren Einkommen zum Ziel. Diese Absichten sind rechtmässig und mit § 133 KV sowie mit Artikel 127 BV und dem Steuerharmonisierungsgesetz vereinbar. Im Bereich der Steuertarife, der Steuersätze und der Steuerfreibeträge befindet sich die Gesetzgebungskompetenz von Verfassungs wegen in der Zuständigkeit der Kantone. Diese sind deshalb in der Ausgestaltung des Steuertarifes mittels Tarifabzügen für Kinder nicht durch das Steuerharmonisierungsgesetz gebunden. Die Initiative für familiengerechte Kinderabzüge ist unseres Erachtens nicht rechtswidrig und deshalb den Stimmberechtigten zur Abstimmung zu unterbreiten.

Wir hoffen, Ihnen mit diesen Ausführungen dienen zu können, und verbleiben

mit freundlichen Grüssen

lic. iur. Ch. Felix
wiss. Sachbearbeiter

Dr. B. Feigenwinter
Leiter

Kopie z.K. an Frau RR Dr. Sabine Pegoraro-Meier