

Rechtsgutachten

betreffend

**die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der
Einführung einer Zweitliegenschaftssteuer als
kantonale Sondersteuer**

erstattet

an das

Eidgenössische Finanzdepartement

von

Prof. Dr. Madeleine Simonek
Professorin für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht
an der Universität Zürich

Inhaltsverzeichnis

1.	Ausgangslage und Gutachterfragen	1
2.	Zusammenfassung	2
3.	Vernehmlassungsvorlage	3
4.	Zweitwohnungssteuer gemäss Steuerpaket 2001.....	5
5.	Verfassungsmässige Besteuerungsgrundsätze	6
5.1	Allgemeines	6
5.2	Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung.....	6
5.3	Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.....	7
6.	Verfassungskonformität der Zweitliegenschaftssteuer (Beantwortung der Ersten Gutachterfrage)	8
6.1	Ziel und Zweck der Zweitliegenschaftssteuer.....	8
6.2	Rechtfertigung mit einer erhöhten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Personen	10
6.2.1	Qualifikation der Zweitliegenschaftssteuer	10
6.2.2	Rechtfertigung der Liegenschaftssteuer sowie von Aufwandsteuern	10
6.2.3	Mutmassliches Steuermass der Zweitliegenschaftssteuer	12
6.2.4	Beurteilung der Zweitliegenschaftssteuer als spezielle Vermögenssteuer mit Aufwandsteuerelementen	13
6.3	Rechtfertigung mit einer sachgerechten Kostenanlastung	15
6.3.1	Voraussetzungen zur Erhebung einer Kostenanlastungssteuer	15
6.3.2	Beurteilung der Zweitliegenschaftssteuer als Kostenanlastungssteuer	17
6.3.3	Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung	18
6.4	Fazit: Beantwortung der Ersten Gutachterfrage	19
7.	Verfassungskonforme Ausgestaltung einer Zweitliegenschaftssteuer (Beantwortung der Zweiten Gutachterfrage)	20
7.1	Allgemeines	20
7.2	Ausgestaltung als Kostenanlastungssteuer	20
7.2.1	Bisherige Lehre und Praxis.....	20
7.2.2	Voraussetzungen zur Erhebung einer Kostenanlastungssteuer	20
7.2.3	Harmonisierungskompetenz des Bundes.....	21
7.3	Ausgestaltung als Lenkungssteuer	22
7.3.1	Allgemeines	22

7.3.2	Bisherige Lehre und Praxis.....	22
7.3.3	Voraussetzungen zur Erhebung einer Lenkungssteuer.....	23
7.4	Fazit: Beantwortung der Zweiten Gutachterfrage.....	25

Literatur- und Materialienverzeichnis

AMONN TONI

- Besteuerung von Zweitwohnungen, Diss. Bern 1997 (zit. *Zweitwohnungen*)
- Zweitwohnungsbesteuerung, StR 1999, 25 ff. (zit. *Zweitwohnungsbesteuerung*)
- Zweitwohnungsbesteuerung in Deutschland, Österreich und der Schweiz, StuW 1999, 175 ff. (zit. *Deutschland*)

ARBEITSGRUPPE „ZWEITWOHNUNGEN“, Bericht, Systemwechsel bei der Besteuerung des Eigenmietwertes: Auswirkungen im Bereich der Zweitwohnungen, Bern Juli 2000 (nicht veröffentlicht)

BAUMER FABIAN, Besteuerung des Wohneigentums: Der Bundesrat nimmt einen neuen Anlauf zur Abschaffung des Eigenmietwerts, ASA 78 (2009/10), 433 ff.

BEHNISCH URS R., Kommentar zu Artikel 129, in: Bernhard Ehrenzeller et al. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, 2. Auflage, Zürich 2008

BEHNISCH URS R./OPEL ANDREA, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, Bemerkungen zu BGE 133 I 206, Jusletter vom 15. Oktober 2007

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002

BÖCKLI PETER, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart 1975

BOTSCHAFT ZU Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft Steuerharmonisierung) vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff. (zit. *Botschaft Steuerharmonisierung*)

BOTSCHAFT ZUM Steuerpaket 2001, BBl 2001, 2983 ff. (zit. *Botschaft Steuerpaket 2001*)

BOTSCHAFT ZUR Änderung des Bundesgesetzes über die Raumplanung (Flankierende Massnahmen zur Aufhebung des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland) vom 4. Juli 2007, BBl 2007, 5765 ff. (zit. *Botschaft Raumplanung*)

BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten vom 14. Januar 2000, Grundsatzfragen zum Systemwechsel bei der Besteuerung von selbstgenutzten Wohneigentums, VPB 65.36

CAGIANUT FRANCIS / CAVELTI ULRICH

- Degressive Steuersätze, Verfassungsrechtliche Überlegungen zu den im revidierten Steuergesetz des Kantons Obwalden festgelegten neuen Steuersätze sowie grundsätzliche Erwägungen, FStR 2006, 150 ff. (zit. *Steuersätze*)
- Zur Verfassungsmässigkeit der neuen Bestimmungen über die Wohneigentumsbesteuerung, ASA 72 (2003/04), 513 ff. (zit. *Wohneigentumsbesteuerung*)

EXPERTENKOMMISSION ZUR Prüfung des Einsatzes des Steuerrechts für wohnungs- und bodenpolitische Ziele, Bericht, erstattet dem Eidgenössischen Finanzdepartement, Bern 1994

GRÜNBLATT DIETER, Nichtfiskalische Zielsetzungen bei Fiskalsteuern, Diss. Basel 1994

- HÄFELIN ULRICH / HALLER WALTER / KELLER HELENE, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2008
- HÄFELIN ULRICH / MÜLLER GEORG / UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2006
- HANGARTNER YVO, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, in: Cagianut Francis/Vallender Klaus (Hrsg.), Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, 91 ff.
- HÖHN ERNST, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in: Francis Cagianut/Willi Geiger/Yvo Hangartner/Ernst Höhn (Hrsg.), Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, FS Otto K. Kaufmann, Bern/Stuttgart 1989, 125 ff.
- HÖHN ERNST / WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001
- KLETT KATHRIN, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, ZSR 1992, 99 ff.
- KOMMISSION EIGENMIETWERT/SYSTEMWECHSEL (KES), Bericht, erstattet dem Eidgenössischen Finanzdepartement, Bern/März 2000
- LENDI MARTIN, Kommentar zu Artikel 75, in: Bernhard Ehrenzeller et al. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, 2. Auflage, Zürich 2008
- LOCHER PETER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, recht 2006, 117 ff.
- MARANTELLI ADRIANO, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Diss. Bern 1991 (Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, Heft 3)
- MÜLLER MARKUS / FELLER RETO, Erstwohnungsanteil in Tourismusgemeinden, Ein Beitrag zu Fragen der rechtlichen Zulässigkeit und Durchsetzbarkeit, BVR 2007, 481 ff.
- REICH MARKUS,
- Die Furcht vor dem Systemwechsel oder das Beharrungsvermögen des Bisherigen, ST 2001, 721 ff. (zit. *Systemwechsel*)
 - Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 (1984/85), 5 ff. (zit. *Leistungsfähigkeitsprinzip*)
 - Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG, in: Zweifel Martin/Athanas Peter, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Auflage, Basel/Genf/München 2002 (zit. *Vorbemerkungen zu Art. 1/2*)
- SCHNEIDER ADRIAN, Der angemessene Ausgleich für erhebliche Planungsvorteile nach Art. 5 Abs. 1 RPG, Diss. Freiburg 2005
- SENN SILVIA MARIA, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, Diss. Zürich 1999
- TIPKE KLAUS / LANG JOACHIM, Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008
- VALLENDER KLAUS A / WIEDERKEHR RENÉ, Kommentar zu Artikel 127 BV, in: Bernhard Ehrenzeller et al. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, 2. Auflage, Zürich 2008

YERSIN DANIELLE

- Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallener (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Francis Cagianut, Bern/Stuttgart 1990, 47 ff. (zit. *buts*)
- Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 (1995/96), 97 ff. (zit. *Steuerharmonisierung*)

ZUPPINGER FERDINAND / BÖCKLI PETER / LOCHER PETER / REICH MARKUS, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984

1. AUSGANGSLAGE UND GUTACHTERFRAGEN

Der Bundesrat hat am 4. November 2009 ein Vernehmlassungsverfahren zum indirekten Gegenvorschlag zur Volksinitiative „Sicheres Wohnen im Alter“ des Schweizerischen Hauseigentümerverbands (HEV) eröffnet („**Vernehmlassungsvorlage**“)¹. Die Vernehmlassungsvorlage sieht die Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwerts sowohl auf Bundes- wie kantonaler Ebene vor. Die Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung umfasst dabei sämtliche selbstgenutzten Liegenschaften, d.h. die selbstbewohnte Liegenschaft am Wohnsitz der steuerpflichtigen Personen wie auch selbstgenutzte Zweitliegenschaften. Um die Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung für die Kantone haushaltsneutral gestalten zu können, verpflichtet die Vernehmlassungsvorlage die Kantone auf selbstgenutzten Zweitliegenschaften eine Zweitliegenschaftssteuer zu erheben.

Das Eidgenössische Finanzdepartement ("**EFD**") hat die Unterzeichnete am 15. Dezember 2009 beauftragt, ein Rechtsgutachten zu folgenden Fragen zu erstellen (gemeinsam „**Gutachterfragen**“):

1. Ist die im indirekten Gegenvorschlag konzipierte Zweitliegenschaftssteuer im Sinne einer kantonalen Sondersteuer mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen vereinbar, insbesondere mit den Geboten der steuerlichen Gleichbehandlung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit? („**Erste Gutachterfrage**“)
2. Sollte das nicht der Fall sein: Wie wäre eine verfassungskonforme Regelung auszugestalten? („**Zweite Gutachterfrage**“)

Auf die Zweite Gutachterfrage ist nur einzugehen, wenn die Erste Gutachterfrage und somit die Verfassungskonformität der Zweitliegenschaftssteuer zu verneinen ist. Die Gutachterfragen werden nachfolgend ausschliesslich aus steuerrechtlicher Sicht, namentlich unter dem Blickwinkel des Gebots der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) und der verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätze (Art. 127 Abs. 2 BV) beantwortet. Auf volkswirtschaftliche und staatspolitische Aspekte wird hingegen nicht eingegangen. Weiter nimmt das Gutachten auch zu den Auswirkungen der Zweitliegenschaftssteuer auf das interkantonale Verhältnis keine Stellung.

Nicht Gegenstand dieses Rechtsgutachtens sind schliesslich Fragen zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung für Erst- und Zweitliegenschaften als solcher wie auch zur im indirekten Gegenvorschlag vorgesehenen steuerlichen Behandlung von Schuldzinsen sowie den weiteren Vorschlägen wie den Ersterwerberabzug von Schuldzinsen, den Abzug von Investitionskosten für qualitativ besonders wirkungsvolle Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sowie von Kosten für denkmalpflegerische Arbeiten.

¹

Vgl. Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 4. November 2009 auf <http://www.efd.admin.ch/aktuell/medieninformation/00462/index.html?lang=de&msg-id=29910>, besucht am 5. Februar 2010.

2. ZUSAMMENFASSUNG

Sondersteuern stehen stets in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung und zum Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Sie bedürfen deshalb einer besonderen Rechtfertigung und qualifizierten Begründung. Dies gilt auch für die kantonale Sondersteuer auf Zweitliegenschaften.

Die Zweitliegenschaftssteuer gemäss der Vernehmlassungsvorlage ist als spezielle Vermögenssteuer mit Aufwandsteuerelementen zu qualifizieren. Spezielle Vermögenssteuern wie auch Aufwandsteuern werden in Lehre und Praxis als zulässig erachtet, wenn sich in einem bestimmten Vermögenswert oder in einem bestimmten Lebensaufwand eine erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person äussert. Die in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagene Zweitliegenschaftssteuer müsste gemäss den Berechnungen der Arbeitsgruppe „Zweitwohnungen“, auf die sich auch der Erläuternde Bericht stützt, zur vollständigen Kompensation der wegfallenden Einnahmen aus der Besteuerung des Eigenmietwerts freilich auf 4.7‰ – 9.2‰ bzw. unter Einbezug des wegfallenden Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer auf 5.5‰ – 11.2‰ der Bruttosteuerwerte der Liegenschaften gesetzt werden. In dieser Höhe ist die Zweitliegenschaftssteuer zweifelsohne verfassungswidrig. Mit ihr würde eine zusätzliche Sonderbelastung der Eigentümer und Nutzniesser von selbstgenutzten Zweitliegenschaften eingeführt, die im Vergleich zu Personen, die ihr Vermögen in andere ertraglose Vermögenswerte investiert haben und keiner entsprechenden Sondersteuer unterstehen, nicht gerechtfertigt werden kann. Diese Ungleichbehandlung ist zudem zu bedeutend, als dass sie mit Praktikabilitäts- oder Pauschalisierungsargumenten auf die Seite geschoben werden könnte.

Die von einigen Kantonen bzw. Gemeinden erhobene Liegenschaftssteuer als wichtigste spezielle Vermögenssteuer wird auch mit den Leistungen begründet, die das Gemeinwesen für das Grundeigentum erbringt. Das Bundesgericht anerkennt im Zusammenhang mit der Minimalsteuer auf Grundeigentum zudem, dass den Gemeinwesen aus dem Grundeigentum ein minimaler Finanzertrag zustehen sollte. Diese Argumentationsweise könnte auch auf die Zweitliegenschaftssteuer übertragen werden. Gestützt auf diese bundesgerichtliche Praxis wäre zusätzlich zur ohnehin geschuldeten Vermögenssteuer, die sich gemessen nach dem Bruttosteuerwert der Liegenschaften auf etwa 2.4‰ – 3‰ beläuft, aber nur eine Zweitliegenschaftssteuer in einem minimalen zusätzlichen Umfang von etwa 1‰ – 2‰ gerechtfertigt. Für eine höhere Belastung fehlt eine Rechtfertigung. Zu berücksichtigen wäre dabei auch, ob der entsprechende Kanton bzw. die Gemeinde bereits eine Liegenschaftssteuer auf sämtlichen Liegenschaften erhebt.

Die Zweitliegenschaftssteuer gemäss der Vernehmlassungsvorlage erfüllt die Voraussetzungen, um als Kostenanlastungssteuer qualifiziert werden zu können nicht. Wie in der Lehre bereits geltend gemacht wurde, ist eine Zweitliegenschaftssteuer in Form einer Kostenanlastungssteuer grundsätzlich aber als zulässig zu erachten. Vorausgesetzt ist, dass das steuererhebende Gemeinwesen die dafür notwendigen Voraussetzungen erfüllen kann und bestimmte Aufwendungen vorliegen, die beson-

ders von den Zweitliegenschaften verursacht sind oder besonders ihnen zugute kommen. Die Gestaltung einer Zweitliegenschaftssteuer als Kostenanlastungssteuer ist unter diesen Voraussetzungen aus verfassungsrechtlicher Sicht der unbedenklichste Weg.

Auch wenn eine Zweitliegenschaftssteuer in Form einer Lenkungssteuer aus raumplanungsrechtlicher Sicht eher kritisch gewürdigt wird, wäre in gewissem Umfang auch eine Lenkungssteuer denkbar. Da ihre Eignung zur Erreichung des Lenkungsziels aber fraglich ist, scheint sie nur als ergänzende Massnahme in Abstimmung mit anderen raumplanungsrechtlichen Massnahmen zur Regulierung des Zweitwohnungsbestandes angebracht.

3. VERNEHMLASSUNGSVORLAGE

Die Vernehmlassungsvorlage besteht aus einem Gesetzesentwurf und dem Erläuternden Bericht zum Gegenvorschlag des Bundesrates zur Volksinitiative „Sicheres Wohnen im Alter“ des Schweizerischen Hauseigentümerverbands (HEV) vom November 2009 („**Erläuternder Bericht**“). Sie statuiert in Art. 2 Abs. 1 Bst. e E-StHG für die Kantone eine Pflicht zur Erhebung einer Zweitliegenschaftssteuer. In einem neuen Art. 12a E-StHG soll die Zweitliegenschaftssteuer wie folgt geregelt werden:

Art. 12a (neu)

¹ Selbstgenutzte Zweitliegenschaften im Privatvermögen unterliegen einer kantonalen Steuer im Kanton, in dem die Liegenschaft liegt. Zweitliegenschaften, die in einem Kalenderjahr überwiegend vermietet oder verpachtet werden, gelten nicht als selbstgenutzte Zweitliegenschaften.

² Die Steuer bemisst sich auf der Grundlage des Vermögenssteuerwerts vor Abzug der Schulden.

³ Erträge aus Vermietung oder Verpachtung sind von der Einkommenssteuer ausgenommen.

⁴ Der Steuerwert der Liegenschaft sowie die auf die Liegenschaft entfallenden Schulden sind von der Vermögenssteuer ausgenommen. Für die Berechnung dieser Schulden werden die Gesamtschulden der steuerpflichtigen Person im Verhältnis des Steuerwerts der Liegenschaft zu den gesamten Aktiven verteilt.

Die Zweitliegenschaftssteuer ist gemäss dem Erläuternden Bericht eine Sondersteuer auf den selbstgenutzten Zweitliegenschaften, die an Stelle der Einkommens- und Vermögenssteuer tritt, sowohl im Liegenschafts- wie im Wohnsitzkanton². Sie ist vom Eigentümer oder Nutzniesser der Liegenschaft geschuldet und wird vom Kanton am Ort der Liegenschaft erhoben. Als Bemessungsgrundlage dient der

²

Erläuternder Bericht, Ziff. 1.7.2, 13 und Ziff. 2.2, 21 f. Selbstgenutzte Zweitliegenschaften sind auch im Wohnsitzkanton nicht in die Einkommens- und Vermögensbesteuerung einzubeziehen. Sie bleiben entsprechend den heutigen Regeln zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausschliesslich im Liegenschaftskanton steuerbar. Vorbehalten bleibt eine Berücksichtigung der Zweitliegenschaft im Wohnsitzkanton bei der Berechnung des Gesamtsteuersatzes für die Vermögenssteuer.

Vermögenssteuerwert vor Abzug von Schulden („**Bruttosteuerwert**“). Als selbstgenutzt gilt eine Zweitliegenschaft gemäss Art. 12a Abs. 1 E-StHG, wenn sie in einem Kalenderjahr überwiegend selber genutzt wird, d.h. nicht vermietet oder verpachtet ist. Eine Zweitliegenschaft ist somit grundsätzlich selbstgenutzt, wenn sie an nicht mehr als 182 Tagen während eines Kalenderjahres vermietet oder verpachtet ist³. Wird diese Grenze überschritten, gilt die Liegenschaft nicht als selbstgenutzt und unterliegt der ordentlichen Einkommens- und Vermögenssteuer im Liegenschaftskanton⁴.

Bei selbstgenutzten Zweitliegenschaften unterliegen Liegenschaftserträge aus nicht überwiegender Vermietung oder Verpachtung nicht der Einkommenssteuer. Demzufolge können auf selbstgenutzten Zweitliegenschaften auch keine Unterhaltskosten in Abzug gebracht werden. Vorbehalten bleiben diejenigen Abzüge, die nach der Vernehmlassungsvorlage auf allen Liegenschaften im Privatvermögen unabhängig von der konkreten Nutzung zulässig sind, nämlich Aufwendungen für qualitativ besonders wirkungsvolle Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen und, sofern vom zuständigen Kanton vorgesehen, für denkmalpflegerische Arbeiten⁵. Schuldzinsen sind im Umfang der steuerbaren Vermögenserträge abzugsfähig, wobei bei selbstgenutzten Zweitliegenschaften aber keine Vermögenserträge auf der Liegenschaft einzubeziehen sind⁶.

Zu beachten ist, dass allfällige energiespar- und umweltschützerischen wie auch denkmalpflegerischen Aufwendungen mangels Erhebung einer Einkommenssteuer im Kanton der selbstgenutzten Zweitliegenschaft vom Wohnsitzkanton des Eigentümers bzw. der Eigentümerin der Zweitliegenschaft in Abzug gebracht werden müssen. Auch allfällige Schuldzinsen im Umfang der Vermögenserträge auf anderen Vermögenswerten als der selbstgenutzten Zweitliegenschaft sind bei der vorgeschlagenen Konzeption der Zweitliegenschaftssteuer vom Wohnsitzkanton zu tragen⁷.

³ BAUMER, 447, insb. Anm. 57.

⁴ Bei Zweitliegenschaften, die überwiegend vermietet oder verpachtet sind, ergeben sich gegenüber der heute gültigen Ordnung keine Änderungen. Der Liegenschaftskanton ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung berechtigt, Einkommen und Vermögen der Liegenschaft zu erfassen. Nach Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung allerdings ohne eine anteilmässige Zurechnung eines Eigenmietwerts für die Dauer der Selbstnutzung.

⁵ Statuiert in Art. 9 Abs. 3 und 3^{bis} E-StHG. Vgl. auch Erläuternder Bericht, Ziff. 1.7.2, 13 und Ziff. 2.2, 21.

⁶ Der beschränkte Schuldzinsenabzug während der ersten zehn Jahre des Erwerbs einer Liegenschaft (Art. 9 Abs. 3^{ter} und 3^{quater} E-StHG) gilt nur für dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte Liegenschaften und kann nur für Erstliegenschaften geltend gemacht werden.

⁷ So auch BAUMER, 448 f.

4. ZWEITWOHNUNGSSTEUER GEMÄSS STEUERPAKET 2001

Das vom Schweizerischen Volk in der Volksabstimmung vom 16. Mai 2004 abgelehnte Steuerpaket 2001 enthielt als Teilinhalt ebenfalls die Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwerts sowie zur Kompensation von wegfallendem Steuersubstrat eine Steuer auf Zweitwohnungen. Die Verfassungskonformität der damals vorgeschlagenen Steuer auf Zweitwohnungen war umstritten, weshalb es sich anzeigt, zuerst einen kurzen Blick auf den damaligen Vorschlag und die damaligen Diskussionen zu werfen.

Die mit dem Steuerpaket 2001 vorgeschlagene Steuer auf Zweitwohnungen entsprach in den Grundzügen der Vernehmlassungsvorlage⁸. Die Steuer auf Zweitwohnungen sollte im Kanton der gelegenen Sache ebenfalls anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer treten. Als Zweitwohnungen galten ebenso Liegenschaften, die der Eigentümer oder Nutzniesser für den grösseren Teil des Jahres selber nutzt⁹. Anders als bei der Vernehmlassungsvorlage war die Erhebung der Steuer auf Zweitwohnungen aber nur für ausserkantonale Steuerpflichtige vorgeschrieben. Die Kantone waren frei zu entscheiden, ob die Steuer auf Zweitwohnungen auch im innerkantonalen Verhältnis zur Anwendung kommen sollte. Die Zweitwohnung und ihre Liegenschaftserträge waren zudem auch im Wohnsitzkanton der steuerpflichtigen Person steuerbar, wobei der Wohnsitzkanton eine Doppelbesteuerung aber vermeiden musste¹⁰. Die Steuer auf Zweitwohnungen stellte daher eine Art Vorsteuer auf dem ausserkantonalen Immobilienbesitz dar. Um eine übermässige interkantonale Doppelbesteuerung zu vermeiden, setzte das Steuerpaket 2001 für die Steuer auf Zweitwohnungen einen Höchststeuersatz von 1% fest.

Die Verfassungskonformität der Steuer auf Zweitwohnungen war umstritten. Nach CAGIANUT/CAVELTI¹¹ war sie verfassungsrechtlich unhaltbar. Nach ihnen stellte sie eine Art „Luxussteuer auf Ferien im eigenen Haus“ dar, die den Gleichheitsgrundsatz und den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletze. Einerseits dadurch, dass nur die Selbstnutzung einer Zweitwohnung einer den Wegfall der Eigenmietwertbesteuerung kompensierenden Sondersteuer unterliegen soll, andererseits dadurch, dass die Selbstnutzung anderer Luxusobjekte, wie Boote, Reitpferde und Flugzeuge, keiner Sondersteuer unterläge¹².

⁸ Vgl. zum Ganzen Botschaft Steuerpaket 2001, 3076 ff. und 3104 f.

⁹ Botschaft Steuerpaket 2001, 3105.

¹⁰ Die Vermeidung der Doppelbesteuerung war maximal auf die im Wohnsitzkanton der steuerpflichtigen Person auf der Zweitliegenschaft geschuldeten Einkommens- und Vermögenssteuer begrenzt (Botschaft Steuerpaket 2001, 3079).

¹¹ CAGIANUT/CAVELTI, Wohneigentumsbesteuerung, 541 ff., insb. 543.

¹² CAGIANUT/CAVELTI, Wohneigentumsbesteuerung, 543 ff., rügten die Steuer auf Zweitwohnungen auch in Bezug auf die Festsetzung eines Höchststeuersatzes von 1% sowie die Beschränkung der Steuer auf ausserkantonale Steuerpflichtige. Beide Punkte wurden nicht in die Vernehmlassungsvorlage übernommen.

Auch REICH¹³ setzte hinter die Steuer auf Zweitwohnungen ein grosses Fragezeichen. Zweitwohnungs- oder -hauseigentümer müssten, was ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit betreffe, mit Steuerpflichtigen verglichen werden, die ertraglose Investitionen zu Lebenshaltungszwecken wie teure Autos, Flugzeuge, Yachten, Wohnmobile, Bilder u.dgl. tätigten. Es finde sich indes keine plausible Erklärung, Ferienhäuser und Ferienwohnungen steuerrechtlich anders zu behandeln als Investitionen in andere Luxusgüter¹⁴. Eine Zweitwohnungssteuer könne allenfalls mit Kostenanlastungsgründen und raumplanerischen Aspekte gerechtfertigt werden, nicht aber mit rein fiskalischen Argumenten¹⁵.

5. VERFASSUNGSMÄSSIGE BESTEUERUNGSGRUNDSÄTZE

5.1 ALLGEMEINES

Nach Art. 127 Abs. 2 BV sind die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Diese verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätze stellen Konkretisierung des Rechtsgleichheitsgebots im Steuerrecht dar¹⁶. Sie sind in ihren Grundinhalten unbestritten. Für die vorliegende Fragestellung sind vor allem die Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von zentraler Bedeutung.

5.2 GRUNDSATZ DER ALLGEMEINHEIT DER BESTEUERUNG

Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung besagt, dass alle Bürger und Bürgerinnen zu den finanziellen Aufwendungen des Staates beizutragen haben. Es verbietet als konzeptionelles Lastenverteilungsprinzip, einzelne Personen oder Minderheiten zu benachteiligen oder zu bevorzugen und beschlägt in erster Linie die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses und damit die Auswahl der steuerpflichtigen Personen¹⁷. Da diese durch die Wahl des Steuerobjekts impliziert sein kann, kommt dem Allgemeinheitsprinzip aber auch bei der Bestimmung der Steuerobjekte eine wichtige Bedeutung zu¹⁸.

Entsprechend dem Rechtsgleichheitsgebot, aus dem es fliesst, verbietet der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung sachlich unbegründete Ausnahmen bestimmter Personen oder Personengruppen von der Besteuerung (Privilegierungsverbot). Ebenso verbietet es, bestimmte Personen oder Personengruppen höhere oder andere Steuerlasten aufzuerlegen als anderen (Diskriminierungsverbot).

¹³ REICH, Systemwechsel, 726.

¹⁴ REICH, Systemwechsel, 724.

¹⁵ REICH, Systemwechsel, 726.

¹⁶ Vgl. u.v. BGer 10. Juli 2002 E. 2.3, 2P.120/2001, BGE 128 I 243. Auch zum Nachfolgenden ferner OBERSON, § 3 N 16 ff.; REICH, Steuerrecht, § 4 N 119 ff.

¹⁷ KLETT, 60 ff.; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 N 9 ff.

¹⁸ Vgl. dazu u.a. KLETT, 68 ff.; REICH, Steuerrecht, § 4 N 126 ff.

Eine Sondersteuer, die nur von einem bestimmten Personenkreis oder nur auf bestimmten Objekten erhoben wird, steht stets in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung. Ihre Erhebung bedarf einer besonderen Rechtfertigung und qualifizierten Begründung¹⁹.

5.3 GRUNDSATZ DER BESTEUERUNG NACH DER WIRTSCHAFTLICHEN LEISTUNGSFÄHIGKEIT

Das Leistungsfähigkeitsprinzip besagt, dass die steuerpflichtigen Personen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig belastet werden müssen und dass sich die Steuerbelastung nach den der steuerpflichtigen Person zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und ihren persönlichen Verhältnissen zu richten hat²⁰.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt als Fundamentalprinzip unserer Steuerordnung²¹. Es soll Steuergerechtigkeit, namentlich eine gerechte Verteilung der Steuerlasten unter sämtlichen Steuerpflichtigen garantieren, und hält fest, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der entscheidende Vergleichsmassstab für die Anwendung des Rechtsgleichheitsgebots im Steuerrecht ist²².

Bei der Prüfung steuerrechtlicher Bestimmungen auf ihre Vereinbarkeit mit dem Rechtsgleichheitsgebot und dem Leistungsfähigkeitsprinzip unterscheidet das Bundesgericht zwischen der horizontalen und vertikalen Vergleichsebene: Steuerpflichtige in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen sind gleich zu behandeln (horizontale Steuergerechtigkeit)²³; Steuerpflichtige in unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnissen sind unterschiedlich zu behandeln (vertikale Steuergerechtigkeit)²⁴. Gemäss dem Bundesgericht kann die steuerliche Situation von Steuerpflichtigen in denselben wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen dabei einfacher verglichen werden als die steuerliche Situation von Steuerpflichtigen in unterschiedlichen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen. Die horizontale Steuergerechtigkeit ist vom Gesetzgeber deshalb strikte einzuhalten. Zwar können vom Grundsatz der horizontalen Steuergerechtigkeit aus Gründen der Praktikabilität oder wegen notwendiger Pauschalisierungen und Schematisierungen Abstriche gemacht werden, es ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts aber erforderlich, dass *"die gesetzli-*

¹⁹ HANGARTNER, 94 ff.; KLETT, 69 ff.; REICH, Steuerrecht, § 4 N 134; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 N 11.

²⁰ Vgl. u.a. BGer 24. Mai 1996 E. 2 b aa, BGE 122 I 101 = StE 1997 A 21.16 Nr. 6; BGer 18. November 1994 E. 3, BGE 120 Ia 329 = StE 1995 A 21.16 Nr. 4.

²¹ Vgl. u.v. REICH, Leistungsfähigkeit, 6; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 N 17 ff.; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 198.

²² SENN, 120 f. und 166 f.

²³ Ein Teil der Lehre subsumiert den Aspekt der horizontalen Gerechtigkeit unter den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung und beschränkt den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf die vertikale Steuergerechtigkeit (BLUMENSTEIN/LOCHER, 161 f.). Inhaltlich ergeben sich daraus aber keine Unterschiede.

²⁴ Vgl. zum Ganzen BGer 1. Juni 2007, E. 7.2.1, 2A.63/2006, BGE 133 I 206 = ASA 76 (2007/08), 406. Im Weiteren ausführlich dazu SENN, 166 ff. mit zahlreichen Nachweisen.

*che Regelung nicht zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt*²⁵.

Für die vertikale Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen in unterschiedlichen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen geniesst der Gesetzgeber gemäss der Praxis des Bundesgerichts demgegenüber einen grossen Ermessensspielraum. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip könne namentlich keine unmittelbar konkrete Aussage zum Tarif und zur Belastungskurve entnommen werden²⁶.

In vorliegender Fragestellung geht es allerdings weniger um die vertikale als um die horizontale Vergleichsebene, nämlich um die Frage, ob Eigentümer oder Nutznießer von Zweitliegenschaften anders und höher besteuert werden dürfen als andere Steuerpflichtige in ansonsten gleichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen.

6. VERFASSUNGSKONFORMITÄT DER ZWEITLIEGENSCHAFTSSTEUER (BEANTWORTUNG DER ERSTEN GUTACHTERFRAGE)

6.1 ZIEL UND ZWECK DER ZWEITLIEGENSCHAFTSSTEUER

Der Erläuternde Bericht führt als Begründung für die Einführung einer Zweitliegenschaftssteuer den Finanzbedarf der Kantone an. Er führt aus²⁷:

„Entfällt künftig die Besteuerung des Eigenmietwerts, wirkt sich dies finanziell besonders stark in den Kantonen mit einem grossen Bestand an Zweitliegenschaften aus, die von ausserkantonalen oder ausländischen Personen genutzt werden. Grund dafür ist, dass Zweitliegenschaften in der Regel eine positive Liegenschaftsabrechnung aufweisen, das heisst, ihr Eigenmietwert übersteigt typischerweise die mit der Liegenschaft verbundenen abzugsfähigen Kosten. Den aus einem Systemwechsel resultierenden Mindereinnahmen bei den Tourismuskantonen von geschätzten rund 100 Millionen Franken sollte bereits beim Steuerpaket 2001 Rechnung getragen werden.“

Eine Sondersteuer steht generell in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, namentlich zu dem darin enthaltenen Diskriminierungsverbot, wie auch zum Leistungsfähigkeitsprinzip²⁸. Sie muss sachlich besonders begründet sein. Für vorliegenden Fall einer Zweitliegenschaftssteuer sind vor allem drei Rechtfertigungsansätze denkbar²⁹.

- Erstens kann eine Sondersteuer durch eine besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der belasteten Personengruppe gerechtfertigt sein. Für die vorliegende Fragestellung ist somit zu prüfen, ob den Eigentümern und Nutznie-

²⁵ Zit. BGer 24. November 2000 E. 2a, BGE 126 I 79. Vgl. auch BGer 29. Mai 1998 E. 3e, BGE 124 I 193; BGer 23. Dezember 1998 E. 3c, StR 1999, 414. Im Weiteren SENN, S. 186 ff.; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 N 20.

²⁶ Vgl. zu den Vorgaben in vertikaler Richtung v.a. BGer 1. Juni 2007, E. 7.2.1, 2A.63/2006, BGE 133 I 206 = ASA 76 (2007/08), 406.

²⁷ Zit. Erläuternder Bericht, Ziff. 1.7.1, 12 f.

²⁸ Vgl. dazu Ziff. 5 vorne.

²⁹ Vgl. zu diesen drei Rechtfertigungsmöglichkeiten REICH, Steuerrecht, § 4 N 134. Im Weiteren auch VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 N 13 und 36.

sen von selbstgenutzten Zweitliegenschaften im Vergleich zu anderen Personen eine erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zukommt, die die Erhebung der Sondersteuer rechtfertigt.

- Zweitens kann eine Sondersteuer dadurch gerechtfertigt sein, dass bestimmte Leistungen des Staates im Besonderen durch die belastete Personengruppe verursacht werden oder im Besonderen ihr zugute kommen. Es ist somit zu prüfen, ob bestimmte Aufwendungen des Staates im Besonderen den Eigentümern und Nutzniessern von selbstgenutzten Zweitwohnungen zugerechnet werden können. Es handelt sich in diesem Fall um eine Kostenanlastungssteuer.
- Drittens kann eine Sondersteuer ein besonderes ausserfiskalisches Lenkungsziel verfolgen. Es ist somit zu prüfen, ob mit der Zweitliegenschaftssteuer ein bestimmtes Lenkungsziel verfolgt wird und ob die Zweitliegenschaftssteuer ein geeignetes Mittel zur Erreichung dieses Lenkungsziels ist. In diesem Fall wäre sie als eine Lenkungssteuer zu qualifizieren.

Die Zweitliegenschaftssteuer wird gemäss der Vernehmlassungsvorlage mit fiskalischen Argumenten begründet. In weiteren Äusserungen des Bundesrates tauchen auch Kostenanlastungsargumente auf. Ausserfiskalische Zielsetzungen wurden in offiziellen Dokumenten bislang hingegen nicht genannt. Die Frage, ob eine Zweitliegenschaftssteuer mit ausserfiskalischen Zielsetzungen gerechtfertigt werden könnte, wird deshalb erst im Zusammenhang mit der Beantwortung der Zweiten Gutachterfrage behandelt.

Unabhängig von diesen Qualifikationen kann vorweg festgehalten werden, dass die Zweitliegenschaftssteuer eine Objektsteuer ist. Sie soll ohne Berücksichtigung allfälliger Schulden und unabhängig von den persönlichen Verhältnissen der steuerpflichtigen Personen auf dem Bruttosteuerwert der Zweitliegenschaften erhoben werden.

Die Zweitliegenschaftssteuer tritt ferner für die selbstgenutzten Zweitliegenschaften anstelle der Einkommens- und Vermögenssteuer. Insoweit als sie einzig die ohnehin geschuldete Einkommenssteuer auf allfälligen Miet- oder Pachtzinseinnahmen, die auch nach der Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung nach den ordentlichen Bestimmungen steuerbar wären, und die ohnehin geschuldete Vermögenssteuer ersetzt, kommt ihr kein spezifischer Charakter zu. Sie kann in diesem Umfang der Einkommens- und Vermögenssteuer gleichgestellt werden, auch wenn ihre Form als Sondersteuer einen Einbruch in den Grundsatz der Gesamteinkommens- und Gesamtvermögensbesteuerung bedeutete. Für die nachfolgende Untersuchung wird aber davon ausgegangen, dass die Kantone die Zweitliegenschaftssteuer höher als die ordentlicherweise auf der Zweitliegenschaft geschuldeten Einkommens- und Vermögenssteuer ansetzen werden, nämlich als Kompensation für die wegfallende Besteuerung des Eigenmietwerts.

6.2 RECHTFERTIGUNG MIT EINER ERHÖHTEN WIRTSCHAFTLICHEN LEISTUNGSFÄHIGKEIT DER STEUERPFLICHTIGEN PERSONEN

6.2.1 Qualifikation der Zweitliegenschaftssteuer

Die Zweitliegenschaftssteuer enthält Elemente einer Vermögens- und einer Aufwandsteuer. Sie wird vom Eigentümer oder Nutzniesser einer Liegenschaft erhoben und qualifiziert aus dieser Sicht als spezielle Vermögenssteuer. Anders als die Liegenschaftssteuer³⁰ wird sie aber nicht von sämtlichen Grundeigentümern erhoben; sie belastet nur einen begrenzten Personenkreis. Der Umstand, dass sie nur bei überwiegender Selbstnutzung geschuldet ist, rückt die Zweitliegenschaftssteuer in die Nähe einer Aufwandsteuer³¹. Aufwandsteuern sind Steuern, die auf der Betätigung eines bestimmten Lebensaufwandes, wie insbesondere den Gebrauch einer Sache erhoben werden. Die Zweitliegenschaftssteuer ist aber keine reine Aufwandsteuer, weil sie nicht ausschliesslich an die Selbstnutzung einer Zweitliegenschaft anknüpft und die Mieter und Mieterinnen von Zweitliegenschaften nicht erfasst³².

Angesichts dieser Qualifikation der Zweitliegenschaftssteuer als spezielle Vermögenssteuer mit Aufwandsteuerelementen drängt sich auf, zuerst die Rechtfertigung von speziellen Vermögenssteuern, namentlich der Liegenschaftssteuer, sowie von Aufwandsteuern zu untersuchen.

6.2.2 Rechtfertigung der Liegenschaftssteuer sowie von Aufwandsteuern

Die Liegenschaftssteuer ist eine Spezialvermögenssteuer in Form einer Objektsteuer³³. Sie wird in etwa der Hälfte der Kantone entweder vom Kanton oder – fakultativ oder obligatorisch – von seinen Gemeinden erhoben³⁴. Die Liegenschaftssteuer tritt in diesen Kantonen zusätzlich zur Vermögenssteuer hinzu.

Das Bundesgericht hat die Liegenschaftssteuer als zusätzliche Finanzquelle des Staates oder der Gemeinden als zulässig erachtet und eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots mehrmals verneint. Im Urteil vom 11. März 1970 hält es fest³⁵:

„Die Steuersätze für diese Sondersteuern (sc. Liegenschaftssteuer) auf dem Liegenschaftswert liegen zwischen 0.2‰ und 2.0‰ (...). Eine solche zusätzliche Belastung

³⁰ In verschiedenen Kantonen auch Grundsteuer oder Grundstücksteuer genannt.

³¹ Als Aufwandsteuern gelten u.a. die Nationalstrassensteuer („Autobahnvignette“) sowie Billet- oder Vergnügungssteuern. Vgl. dazu BLUMENSTEIN/LOCHER, 224 f.; HÖHN/WALDBURGER, § 3 Rz 55 und § 29 Rz 1 ff.; REICH, Steuerrecht, § 2 N 39.

³² Als eigentliche Aufwandsteuer sind hingegen die Zweitwohnungssteuern in Deutschland und Österreich ausgestaltet, die auch von Mieter und Mieterinnen von Zweitwohnungen geschuldet sind. Vgl. dazu TIPKE/LANG, § 3 Rz 49 und § 16 Rz 15 wie auch AMONN, Zweitwohnungen, 121 ff.; DERS., Deutschland, 175 ff.

³³ BLUMENSTEIN/LOCHER, 169; REICH, Steuerrecht, § 2 N 34 und N 45 sowie § 7 N 73.

³⁴ Vgl. dazu Dossier Steuerinformation der Eidg. Steuerverwaltung, Die Liegenschaftssteuer, Ausgabe Februar 2006, verfügbar auf: <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00079/00080/00736/index.html?lang=de>, besucht am 13. Februar 2010.

³⁵ Zit. E. 2b, BGE 96 I 64 = ASA 40 (1971/72), 450. Ebenso BGer 24. Juni 1988 E. 5b, ASA 58 (1989/90), 58, wo das Bundesgericht auch den heute anzutreffenden Höchstsatz der Liegenschaftssteuer von 3.0‰ in einem obiter dictum noch als zulässig erachtete.

der Liegenschaften erscheint in diesem Rahmen mit Rücksicht auf die öffentlichen Aufgaben, welche direkt oder indirekt dem Grundeigentum zugute kommen, als sachlich begründet.“

In Bezug auf die Liegenschaftssteuer der Gemeinde Lantsch/Lenz hat es eine Erhöhung der Steuer für überbaute Liegenschaften von 1.0‰ auf 1.6‰ aber nur akzeptiert, weil der Differenzbetrag von 0.6‰ als Zwecksteuer für die Finanzierung der Feuerwehr ausgestaltet war. Das Bundesgericht hat dabei festgehalten, dass für die Frage, ob Liegenschaften generell, ohne einen nachgewiesenen besonderen Nexus zu bestimmten Aufwendungen des Staates, mit einer zusätzlichen Steuer belastet werden dürfen, von der Gesamtsteuersituation der Gemeinde und der Gesamtsteuerbelastung der steuerpflichtigen Personen abhängt. Mit Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Personen müsse der Steuersatz der ohne Schuldenabzug auf dem Bruttowert der Liegenschaft erhobenen Steuer aber niedrig gehalten werden³⁶.

Auch in der Lehre wird ähnlich argumentiert: Erstens sei die Liegenschaftssteuer durch die Leistungen gerechtfertigt, die das Gemeinwesen für das Grundeigentum erbringe³⁷. Zweitens unterliege das Grundeigentum einem geringeren Wertverlustisiko als andere Vermögenswerte und sei inflationsresistenter; dem Grundeigentümer sei damit eine höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zuzusprechen als anderen Personen³⁸. Nach dem Dossier Steuerinformationen der Eidg. Steuerverwaltung könne die Liegenschaftssteuer auch als eine Art Entgelt für eine im Privatrecht begründete Sonderbeanspruchung des Gemeindeterritoriums betrachtet werden³⁹. Diese Begründung wird aber kritisiert. Sie sei veraltet. Besondere Beanspruchungen seien besser über Kausalabgaben oder Kostenanlastungssteuern zu finanzieren⁴⁰.

Eine ähnliche Begründung wie für die Liegenschaftssteuer führt das Bundesgericht für die Minimalsteuer an, die einzelne Kantone auf den Liegenschaften bestimmter juristischer, teilweise auch natürlicher Personen erheben⁴¹. Eine solche Minimalsteuer berechnet auf dem Bruttosteuerwert der Liegenschaften sei zulässig, um den Kantonen bei juristischen Personen, die keine oder nur geringe Gewinn- und Kapitalsteuern entrichten, eine minimale fiskalische Belastung des Grundeigentums zu sichern. Der Maximalsteuersatz einer solchen Minimalsteuer ist vom Bundesgericht unter Berücksichtigung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung auf 2.0‰ festgesetzt worden. Eine höhere Minimalsteuer sei dagegen nur zulässig,

³⁶ BGer 21. Oktober 1981 E. 4c, ZBI 1982, 492.

³⁷ HANGARTNER, 96; HÖHN/WALDBURGER, § 23 Rz 2.

³⁸ HANGARTNER, 96.

³⁹ Dossier Steuerinformationen, Die Liegenschaftssteuer, Ziff. 1. Ähnlich SCHNEIDER, 192, der als Begründung der Liegenschaftssteuer ebenfalls die Sonderbeanspruchung des Gemeindeterritoriums aufführt.

⁴⁰ AMONN, Zweitwohnungen, 170 f.; EXPERTENKOMMISSION, 98. Nach der Expertenkommission hat die Liegenschaftssteuer heute – anders als früher – nur noch eine rein fiskalische Funktion.

⁴¹ Vgl. zur Übersicht ebenfalls das Dossier Steuerinformationen der Eidg. Steuerverwaltung, Die Liegenschaftssteuer, Ausgabe Februar 2006, insb. Ziff. 23 und 83. Minimalsteuern auf Grundbesitz von natürlichen Personen erheben die Kantone OW und UR.

wenn mit der Minimalsteuer auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Personen erfasst werden soll⁴².

Die Aufwandsteuer wird ausschliesslich mit der höheren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerechtfertigt, die sich in einem gewissen Lebensstandard und -aufwand zeigt⁴³. Aufwandsteuern, die nicht gleichzeitig die Voraussetzungen einer Kostenanlastungssteuer erfüllen, werden allerdings als problematisch angesehen⁴⁴. Der Auswahl eines spezifischen Lebensaufwandes, der mit einer Sondersteuer belastet wird, haftet etwas Willkürliches an⁴⁵.

Bevor die Rechtmässigkeit der Zweitliegenschaftssteuer beurteilt werden kann, ist angesichts dieser Ausführungen zuerst zu prüfen, wie hoch die Zweitliegenschaftssteuer von den Kantonen wohl angesetzt werden würde.

6.2.3 Mutmassliches Steuermass der Zweitliegenschaftssteuer

Gestützt auf den Erläuternden Bericht ist davon auszugehen, dass der Steuersatz der Zweitliegenschaftssteuer so angesetzt würde, dass der mit dem Wegfall der Eigenmietwertbesteuerung für die Kantone entstehende Einnahmeausfall kompensiert werden könnte. Der Erläuternde Bericht geht gemäss den Berechnungen, die von der Arbeitsgruppe „Zweitwohnungen“ im Zusammenhang mit dem Steuerpaket 2001 vorgenommen wurden, dabei von einem Einnahmeausfall für die Kantone und Gemeinden von rund CHF 100 Millionen aus.

Die Arbeitsgruppe „Zweitwohnungen“ hatte ausgehend von den Zahlen der Veranlagungsperiode 1997/98 berechnet, dass Zweitwohnungen, sowohl solche die von ausserkantonalen wie ausländischen Eigentümern gehalten werden, in den Kantonen Wallis, Tessin und Graubünden Einkommens- und Vermögenssteuern von total rund CHF 150 Millionen generieren⁴⁶. Aus dem Bericht ist nicht eindeutig erkennbar, welcher Begriff der Zweitwohnung den Berechnungen zugrunde lag. Es kann aber davon ausgegangen werden, dass nur selbstgenutzte Zweitwohnungen einbezogen wurden⁴⁷. Keine Berechnungen liegen darüber vor, in welchem Umfang überwiegend selbstgenutzte Liegenschaften teilweise vermietet oder verpachtet sind und bei ordentlicher Besteuerung (trotz Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung) weiterhin gewisse Steuereinnahmen generieren würden. Es ist aber zu vermuten,

⁴² Insb. BGer 24. Juni 1988, ASA 58 (1989/90), 58 sowie wiederum bestätigt mit BGer 9. November 2006, 2A.653/2006.

⁴³ Vgl. dazu AMONN, Zweitwohnungen, 52 ff.; BLUMENSTEIN/LOCHER, 224 f. Nach HÖHN/WALDBURGER, § 29 Rz. 5, sind reine Aufwandsteuern in Form des Gebrauchs eigener Sachen namentlich dann gerechtfertigt, wenn mit diesem Gebrauch die Allgemeinheit belastet wird. Als Beispiele von Aufwandsteuern nennen sie dabei ausschliesslich Kostenanlastungssteuern, weshalb davon ausgegangen wird, dass sie gleichzeitig auch verlangen, dass die Voraussetzungen zur Erhebung von Kostenanlastungssteuern gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erfüllt sind (vgl. dazu Ziff. 6.3.1 hinten).

⁴⁴ BLUMENSTEIN/LOCHER, 225.

⁴⁵ So auch AMONN, Deutschland, 179. Sehr kritisch aus Gleichheitsüberlegungen zu sämtlichen speziellen Verbrauchs- und Aufwandsteuern auch TIPKE/LANG, § 16 Rz 18 ff.

⁴⁶ Kanton Wallis: CHF 48.8 Millionen, Kanton Tessin: CHF 39 Millionen, Kantone Graubünden: CHF 60 Millionen. In diese Zahlen ist der Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer noch nicht eingerechnet. Bericht Arbeitsgruppe „Zweitwohnungen“, Beilage 2.

⁴⁷ Vgl. dazu die Erläuterungen der Arbeitsgruppe zum Begriff Zweitwohnungen auf S. 5 des Berichts.

dass nur ein kleinerer Teil der überwiegend selbstgenutzten Liegenschaften teilweise vermietet oder verpachtet ist. Dieser Aspekt wird nachfolgend deshalb vernachlässigt.

Müsste der Steuerausfall von total rund CHF 100 Millionen bzw. unter Einschluss der Vermögenssteuer von total rund CHF 150 Millionen vollständig mit einer Zweitliegenschaftssteuer, die auf dem Bruttosteuerwert der Liegenschaften erhoben wird, kompensiert werden, ergäben sich nach der Arbeitsgruppe „Zweitwohnungen“ Steuersätze von 7.1‰ – 12.2‰. Werden die ebenfalls wegfallenden Kantonsanteile an der direkten Bundessteuer in diese Berechnung einbezogen, erhöhten sich die Steuersätze auf 7.9‰ – 14.2‰. Unter Abzug der Vermögenssteuer, die ohnehin geschuldet wäre und nach den Berechnungen der Arbeitsgruppe „Zweitwohnungen“ 2.5‰ – 3‰ des Bruttosteuerwerts der Liegenschaften beträgt, beliefte sich die Zweitliegenschaftssteuer als vollständige Kompensation der mit der Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung wegfallenden Einkommenssteuereinnahmen der Kantone und Gemeinden auf 4.7‰ – 9.2‰ bzw. unter Berücksichtigung der wegfallenden Einnahmen aus der direkten Bundessteuer auf 5.5‰ – 11.2‰ der Bruttosteuerwerte der Liegenschaften⁴⁸. Die Zweitliegenschaftssteuer müsste somit auf ein Vielfaches der Liegenschaftssteuer, die sich in den Kantonen zwischen 0.3‰ – 3.0‰ bewegt, gesetzt werden.

6.2.4 Beurteilung der Zweitliegenschaftssteuer als spezielle Vermögenssteuer mit Aufwandsteuerelementen

Es ist zuerst zu prüfen, ob Eigentümer oder Nutzniesser von Zweitliegenschaften eine höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufweisen als übrige Personen. Zweitliegenschaften können sich häufig nur Personen leisten, die sich in guten finanziellen Verhältnissen befinden. So hat das Bundesamt für Raumentwicklung in einer Zusatzauswertung des Mikrozensus zum Verkehrsverhalten 2005 ermittelt, dass bei Haushaltseinkommen über CHF 16'000 im Monat 25% der Haushalte eine Zweitwohnung benutzen, bei Haushaltseinkommen unter CHF 4'000 im Monat liegt der Anteil bei 5%⁴⁹. Interessant sind in diesem Zusammenhang auch die Auslastungsquoten von Zweitwohnungen: Zweitwohnungen, die für Freizeit- und Ferienzwecke benutzt werden, sind gemäss dieser Untersuchung etwa zu einem Drittel während vier und weniger Wochen, etwa zu einem Drittel während fünf bis acht Wochen und knapp zu einem Drittel während mehr als neun Wochen im Jahr belegt.

Gestützt auf diese Untersuchungen kann davon ausgegangen werden, dass eine Zweitliegenschaft, die überwiegend selbstgenutzt ist, häufig eine erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Eigentümers oder der Eigentümerin bzw. der nutzniesungsberechtigten Person impliziert. Die Problematik dieses Ansatzes liegt freilich

⁴⁸ Beilage 1 und 2 des Berichts der Arbeitsgruppe „Zweitwohnungen.“

⁴⁹ Bundesamt für Raumentwicklung, Faktenblatt Zweitwohnungen der Schweizer Bevölkerung, Zusatzauswertungen des Mikrozensus zum Verkehrsverhalten 2005, Bern, April 2009. Verfügbar auf: <http://www.are.admin.ch/themen/raumplanung/00236/04094/index.html?lang=de>, besucht am 13. Februar 2010. Die Umfrage unterschied aber nicht zwischen gemieteten Zweitwohnungen und Zweitwohnungen im Eigentum. Insgesamt besitzen 8.5% der Schweizer Haushalte eine Zweitwohnung (in Eigentum oder in Miete), wobei davon 5/6 auf Wohnungen für Freizeit- und Ferienzwecke entfallen.

darin, dass kaum gesagt werden kann, dass Eigentümer oder Nutzniesser von Zweitliegenschaften stets oder sehr häufig eine höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als alle anderen Steuerpflichtigen aufweisen. Wie in der Lehre bereits im Zusammenhang mit der Steuer auf Zweitwohnungen des Steuerpakets 2001 geltend gemacht wurde⁵⁰, kann sich eine höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ebenso in Investitionen in anderes ertragloses Vermögen niederschlagen, wie in Kunstwerke, Antiquitäten oder Motorfahrzeugen. Eine auf selbstgenutzten Zweitliegenschaften erhobene Sondersteuer, ohne auch die Selbstnutzung anderer wertvoller Vermögenswerte zu erfassen, widerspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Mit einer erhöhten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Personen kann die Zweitliegenschaftssteuer als Sondersteuer demnach nicht gerechtfertigt werden⁵¹. Es ist auch nicht möglich, die Zweitliegenschaftssteuer mit Praktikabilitäts- oder Pauschalisierungsargumenten zu rechtfertigen, beispielsweise damit, dass die Selbstnutzung anderer wertvoller Vermögenswerte kaum ermittelt und erfasst werden kann. Die Ungleichbehandlung, die mit der Erhebung einer Zweitliegenschaftssteuer in der von der Arbeitsgruppe „Zweitwohnungen“ berechneten Höhe entstehen würde, ist dafür zu gross.

Es bleibt aber zu prüfen, ob die für die Liegenschaftssteuer wie auch für die Minimalsteuer auf Liegenschaften vom Bundesgericht akzeptierte Rechtfertigung in irgendeiner Weise auf die Zweitliegenschaftssteuer übertragen werden kann. Mit anderen Worten, ob argumentiert werden kann, dass den Liegenschaftskantonen mit der Zweitliegenschaftssteuer in ähnlicher Weise zumindest ein minimaler Steuerertrag für die Leistungen des Gemeinwesens zustehen sollte. Die Liegenschaftssteuer und auch die Minimalsteuer auf Liegenschaften sind in der Lehre umstritten, und es ist auch schon ihre Abschaffung gefordert worden⁵². Angesichts der bundesgerichtlichen Rechtsprechung scheint es aber nicht ausgeschlossen, eine Zweitliegenschaftssteuer in einem gewissen Umfang auf diese Weise zu rechtfertigen. Immerhin belasten Zweitliegenschaften den öffentlichen Raum in den Tourismusregionen relativ stark und stehen in einem gewissen Konflikt mit dem Verfassungsziel des haushälterischen Umgangs mit dem Boden. Um den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu verletzen, dürfte es sich aber nur um eine minimale Belastung handeln. Diese minimale Belastung müsste zudem unter Berücksichtigung der Gesamtsteuersituation des Kantons und der Gemeinde und der Gesamtsteuerbelastung der steuerpflichtigen Personen ermittelt werden.

Es ist somit schwierig, ohne detaillierte Untersuchungen der entsprechenden Kantons- und Gemeindehaushalte, ein ungefähres noch verfassungskonformes Steuermass festzusetzen. Eine Zweitliegenschaftssteuer, die auf den Zweitliegenschaf-

⁵⁰ Vgl. Ziff.4 vorne.

⁵¹ In diesem Zusammenhang kann auch auf die Aufhebung der Vermögenssteuer in Deutschland hingewiesen werden. Das Bundesverfassungsgericht entschied mit Urteil vom 22. Juni 1995, dass die Vermögenssteuer verfassungswidrig sei, weil ihr eine sehr uneinheitliche Bewertung der steuerbaren Vermögenswerte zugrunde lag. Die unterschiedlichen Bemessungsgrundsätze verletzten den Gleichheitssatz von Art. 3 Abs. 1 GG.

⁵² So insbesondere auch die EXPERTENKOMMISSION, 103. Es gibt auch Kantone, die sie in jüngerer Zeit abgeschafft haben, wie der Kanton Zürich.

ten zur Finanzierung der allgemeinen Aufwendungen des Kantons und der Gemeinde erhoben wird, dürfte, neben der ohnehin geschuldeten Vermögenssteuer, die sich auf einen Betrag von etwa 2.4‰ – 3‰ des Bruttosteuerwerts der Liegenschaften beläuft, einen zusätzlichen Betrag von 1‰ – 2‰ des Bruttosteuerwerts der Liegenschaft aber kaum übersteigen. Denkbar wäre somit, nur auf Zweitwohnungen eine Liegenschaftssteuer zu erheben⁵³ oder die Liegenschaftssteuer im vorgenannten Ausmass für Zweitliegenschaften etwas höher anzusetzen. Eine Zweitliegenschaftssteuer in der von der Arbeitsgruppe „Zweitwohnungen“ berechneten Höhe⁵⁴ würde den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit indessen klar verletzen.

Das Argument, dass Zweitwohnungen die Infrastrukturen der Gemeinden und Kantone besonders belasten wie auch das Argument der „kalten Betten“ stellen hingegen keine fiskalischen, sondern kostenanlastende und ausserfiskalische Argumente dar; sie sind bei der Rechtfertigung der Zweitliegenschaftssteuer als Kostenanlastungs- oder Lenkungssteuer zu prüfen.

6.3 RECHTFERTIGUNG MIT EINER SACHGERECHTEN KOSTENANLASTUNG

6.3.1 Voraussetzungen zur Erhebung einer Kostenanlastungssteuer

Die Kostenanlastungssteuer ist eine Steuerart, die in den letzten zwanzig Jahren stark an Verbreitung gewonnen hat. Mit ihr werden bestimmte Aufwendungen des Gemeinwesens ganz oder teilweise auf diejenigen Personen überwält, die zu diesen Aufwendungen eine nähere Beziehung haben als andere Steuerpflichtige oder denen diese Aufwendungen im besonderen Masse anzulasten sind⁵⁵. Kostenanlastungssteuern durchbrechen das konzeptionelle Lastenverteilungsprinzip, das dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung zugrunde liegt. Sie sind deshalb nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig.

Das Bundesgericht umschreibt die Voraussetzungen zur Erhebung einer Kostenanlastungssteuer in seiner ständigen Rechtsprechung wie folgt⁵⁶:

„Eine derartige Sondersteuer setzt voraus, dass sachlich haltbare Gründe bestehen, die betreffenden staatlichen Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten. Zudem muss die allfällige Abgrenzung nach haltbaren Kriterien erfolgen; andernfalls verletzt die Abgabe das in Art. 4 BV enthaltene Gleichheitsgebot.“

⁵³ So auch die EXPERTENKOMMISSION, 103.

⁵⁴ Vgl. Ziff. 6.2.3 vorne.

⁵⁵ Vgl. u.v. BGer 14. Mai 2001, 2P.199/200, ZBI 2002, 77 = Pra 2002, 275; BGer 8. März 2005 E. 5.3, 1A.71/2004, BGE 131 II 271. Im Weiteren HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz 2670; OBERSON, § 1 N 25; REICH, Steuerrecht, § 2 N 7.

⁵⁶ Zit. BGer vom 24. August 1998 E. 3b, BGE 124 I 289. Ebenso u.v. BGer 22. März 2006, 2A. 61/2005 (Sonderabgabe der Branchenorganisation Emmentaler Switzerland zur Finanzierung der Vereinstätigkeit) BGer 14. Februar 2002 E. 2.2, 2P.232/2001, BGE 128 I 155 (Sondergewerbsteuer der Gemeinde Samnau); BGer 14. Mai 2001 E. 2c, 2P.199/2000, ZBI 2002, 77 (Verkehrstaxe und Verkehrsabgabe im Kreis Oberengadin).

Eine Kostenanlastungssteuer kann zur Finanzierung bestimmter Aufwendungen des Staates somit nur erhoben werden, wenn eine nach haltbaren und vernünftigen Kriterien abgegrenzte Personengruppe eine besonders enge Beziehung zu diesen Aufwendungen des Staates hat. Der Nachweis dieser besonders engen Beziehung ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts vom steuererhebenden Gemeinwesen zu erbringen⁵⁷.

Nicht einheitlich sind die Aussagen in der Lehre, was die Zweckbindung der Kostenanlastungssteuer betrifft. Ein Teil der Lehre erachtet die Zweckbindung der Mittel als unverzichtbares und konstituierendes Element der Kostenanlastungssteuer⁵⁸. Andere gehen davon aus, dass die Mittel nur meistens zweckgebunden sind⁵⁹. Die Differenz dieser verschiedenen Aussagen dürfte effektiv aber nicht sehr gross sein. Die Gesamteinnahmen aus einer Kostenanlastungssteuer dürfen nicht höher sein, als für die Finanzierung der bestimmten Aufwendungen notwendig ist⁶⁰. Die bestimmten Aufwendungen und die Höhe der Kostenanlastungssteuer sind somit voneinander abhängig. Aus der Rechtfertigung der Kostenanlastungssteuer ergibt sich dabei, dass die generierten Mittel für die Finanzierung der bestimmten Aufwendungen eingesetzt werden müssen. Daraus ergibt sich aber auch eine notwendige Zweckbindung.

In diesem Sinn hat auch das Bundesgericht entschieden. Es hat eine Sonderabgabe zur Förderung des Baumschutzes, die von sämtlichen Grundeigentümern in der Stadt Basel zu entrichten war, zwar als zulässig erachtet, weil sachlich haltbare Gründe für die Kostenanlastung bestanden. Es hat die Sache aber doch an die Vorinstanz zurückgewiesen, weil die zweckmässige Verwendung der Mittel fraglich war. Die Vorinstanz kam daraufhin zum Schluss, dass die Mittel nicht tatsächlich in zweckgebundener Weise verwendet wurden und die Sonderabgabe deshalb verfassungswidrig war⁶¹.

Es ist somit davon auszugehen, dass das Bundesgericht derjenigen Lehrmeinung zustimmt, die eine Zweckbindung oder zumindest eine Zweckbestimmung der Mittel als unabdingbare Voraussetzung einer Kostenanlastungssteuer erachtet.

⁵⁷ BGer 18. Oktober 1996 E. 6c, BGE 122 I 305 = Pra 86 (1997), Nr. 83.

⁵⁸ BLUMENSTEIN/LOCHER, 10 Anm. 17 m.w.N.; OBERSON, § 1 Rz 25. Nach MARANTELLI, 25, kann auch eine Zweckbestimmung reichen, die vorliegt, wenn eine Zweckbindung gesetzlich zwar nicht statuiert ist, die Erträge faktisch aber doch für den entsprechenden Zweck eingesetzt werden. Ähnlich AMONN, Zweitwohnungen, 188 f.

⁵⁹ Von meistens oder in der Regel sprechen u.a. REICH, Steuerrecht, § 2 Rz 7; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 N 36.

⁶⁰ BGer 24. August 1998, 2P.29/1997, BGE 124 I 289. Vgl. dazu auch BÖCKLI, 54; REICH, Steuerrecht, § 2 N 7. Eine Kostenanlastungssteuer, die mehr Einnahmen erbringt, als für die Finanzierung der besonderen Aufwendungen notwendig ist, wird zu einer fiskalischen Sondersteuer und verliert im überschüssenden Betrag die sich aus der besonderen Kostenanlastung ergebende Rechtfertigung.

⁶¹ Vgl. dazu BGer 24. August 1998, 2P.29/1997, BGE 124 I 289. Im Weiteren in gleicher Sache VGer BS 1. April 1999 E. 4a, BJM 2001, 131 ff.

6.3.2 Beurteilung der Zweitliegenschaftssteuer als Kostenanlastungssteuer

Die Zweitliegenschaftssteuer wird auch mit den zusätzlichen Kosten begründet, die selbstgenutzte Zweitliegenschaften für die Gemeinden, namentlich in Tourismusregionen, mit sich bringen. So hat der Bundesrat in seiner Antwort vom 11. November 2009 auf die Interpellation von SR Brändli, Besteuerung von Zweitwohnungen, geantwortet⁶²:

„Für Kantone mit einem grossen Zweitwohnungsbestand kann die Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung zu beträchtlichen Mindereinnahmen führen. Die Zweitwohnungen belasten die Infrastrukturen der betreffenden Kantone, sodass eine Besteuerung am Liegenschaftsstandort sachlich gerechtfertigt ist“.

Nach der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist somit zu prüfen,

- ob sachliche Gründe bestehen, bestimmte Aufwendungen im Besonderen den Eigentümern und Nutzniessern von selbstgenutzten Zweitliegenschaften anzulasten und
- ob die Umschreibung des pflichtigen Personenkreises, nämlich die Eigentümer und Nutzniesser von überwiegend selbstgenutzten Zweitliegenschaften, haltbar ist⁶³.

Die Erfüllung der ersten Voraussetzung verlangt unabdingbar, dass erstens „bestimmten Aufwendungen“ vorliegen, die zweitens „besonders“ den Zweitliegenschaften anzulasten sind, sei es, weil sie diese Aufwendungen besonders, d.h. stärker als alle anderen, verursachen oder weil sie von den entsprechenden Leistungen des Gemeinwesens besonders, d.h. stärker als alle anderen, profitieren. Eine Kostenanlastungssteuer ist demnach nur zulässig, wenn solche „bestimmten Aufwendungen“ vorliegen und nachgewiesen sind⁶⁴. Der Gesamtbetrag dieser „bestimmten Aufwendungen“ setzt zudem die maximale Höhe der Steuer fest. Mit einer Kostenanlastungssteuer dürfen demnach nicht mehr Mittel eingenommen werden, als für die Finanzierung der „bestimmten Aufwendungen“ notwendig sind⁶⁵.

Die in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagene Zweitliegenschaftssteuer ist weder von einem Nachweis bestimmter Aufwendungen, die besonders den Zweitliegenschaften anzulasten sind, abhängig, noch setzt sie für die Steuer eine Höchstgrenze im Umfang dieser Aufwendungen. Sie ist stattdessen als Pflicht allen

⁶² http://www.parlament.ch/D/Suche/Seiten/geschaefte.aspx?gesch_id=20093962, besucht am 10. Februar 2010.

⁶³ AMONN umschreibt die Voraussetzungen in seiner Dissertation etwas differenzierter. Nach ihm ist eine Zweitliegenschaftssteuer in Form einer Kostenanlastungssteuer dann zulässig, wenn die Eigentümer oder Nutzniesser von selbstgenutzten Zweitwohnungen höhere Kosten verursachen als andere Personen, die sich in der Gemeinde aufhalten oder zwar gleich hohe Kosten verursachen, ihre Beiträge in Form von allgemeinen Steuern und anderen Abgaben aber nicht ausreichen, um diese Kosten zu decken.

⁶⁴ So hat das Bundesgericht bspw. in seinem Urteil vom 18. Oktober 1996 (BGE 122 I 305 = Pra 86 [1997], Nr. 83) eine Feuerschutzabgabe, die die Stadt Lausanne von allen Grundeigentümern erheben wollte, u.a. deshalb als unzulässig erachtet, weil nicht genau feststand, in welchem Umfang der städtische Feuerwehrdienst im besonderen Masse, d.h. stärker als allen anderen, den Grundeigentümern zugute kommt.

⁶⁵ BGer 24. August 1998 (2P.29/1997), BGE 124 I 289. Vgl. dazu auch BÖCKLI, 54; REICH, Steuerrecht, § 2 N 7.

Kantonen, unabhängig von deren konkreten Verhältnissen, auferlegt. Eine Qualifikation der Zweitliegenschaftssteuer als Kostenanlastungssteuer und damit ihre Rechtfertigung mit dem Kostenanlastungsargument ist bereits aus diesem Grunde nicht möglich⁶⁶.

Ob die Auswahl des pflichtigen Personenkreises haltbar und vernünftig ist, muss sich ebenfalls aus den Kostenrechnungen ergeben. Es ist namentlich zu prüfen, ob diejenigen Aufwendungen, die mit einer Zweitliegenschaftssteuer finanziert werden sollen, tatsächlich nur oder zumindest zum grössten Teil von den Eigentümern und Nutzniessern von Zweitliegenschaften verursacht werden. Zu prüfen wird bspw. sein, ob Inhaber von Wohnmobilen, Mobilheimen und Fahrnisbauten nicht in gleicher Weise ungedeckte Kosten verursachen und in den steuerpflichtigen Personenkreis einbezogen werden müssten⁶⁷.

Die Qualifikation der Zweitliegenschaftssteuer gemäss der Vernehmlassungsvorlage als Kostenanlastungssteuer fällt schliesslich auch aus einem dritten Grund dahin. Bei den Kostenanlastungssteuern ist die Zweckbindung oder zumindest Zweckbestimmung der Mittel zwingend. Die vorgeschlagene Zweitliegenschaftssteuer enthält keine Zweckbindung; ihre Mittel sollen offenbar in den allgemeinen Staatshaushalt der Kantone und Gemeinden fliessen. Sie erfüllt somit auch die dritte Voraussetzung nicht.

6.3.3 Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung

Es bleibt zu prüfen, ob ein verfassungsmässiges Ergebnis, nämlich eine Begrenzung der Zweitliegenschaftssteuer auf Gemeinwesen, in denen die Zweitliegenschaften tatsächlich bestimmte Aufwendungen verursachen, die ihnen mehr als anderen Personen zugerechnet werden können, auf dem Auslegungsweg, namentlich mit einer verfassungskonformen Auslegung, erreicht werden kann. Mit anderen Worten, ob Art. 2 Abs. 1 lit. e und 12a E-StHG implizit die Bedingung zugrunde liegt, dass die Zweitliegenschaftssteuer von den Kantonen nur erhoben werden darf, wenn die Voraussetzungen zur Erhebung einer Kostenanlastungssteuer erfüllt sind.

Mehrere Punkte sprechen freilich dagegen: Die verfassungskonforme Auslegung kommt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dann zum Tragen, wenn die grammatikalische, systematische, historische und teleologische Auslegung zu einem unklaren Ergebnis führen. Die verfassungskonforme Auslegung findet ihre Schranke aber im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung⁶⁸. Sie kann ein klares Ergebnis nicht ins Gegenteil verkehren.

⁶⁶ Bereits in Bezug auf das Steuerpaket 2001 wurde von der Lehre mehrheitlich die Meinung vertreten, dass die für eine Kostenanlastungssteuer notwendigen Voraussetzungen nicht gegeben sind und namentlich nicht nachgewiesen war, welche Kosten und in welcher Höhe den Zweitliegenschaftsbesitzern mit der Besteuerung der Zweitwohnungen auferlegt werden sollten. Deshalb ablehnend: CAGIANUT/CAVELTI, Wohneigentumsbesteuerung, 545. REICH, Systemwechsel, 726, sieht in der Gestaltung einer moderaten Zweitwohnungssteuer als Kostenanlastungssteuer hingegen keine unlösbaren Schwierigkeiten. Ausführlich dazu auch AMONN, Besteuerung, 85 ff., DERS., Zweitwohnungsbesteuerung, 30 ff.

⁶⁷ So AMONN, Zweitwohnungen, 183.

⁶⁸ Vgl. v.a. BGer 26. Oktober 2005 E. 4.1, 2A.471/2004, BGE 131 II 703. Im Weiteren HÄFELIN/HALLER/KELLER, Rz 154 ff.

Vorliegend soll den Kantonen mit Art. 2 Abs. 1 lit. e E-StHG die Pflicht auferlegt werden, eine Zweitliegenschaftssteuer zu erheben. Weder diese Bestimmung noch Art. 12a E-StHG machen die Zweitliegenschaftssteuer in irgendeiner Weise von verursachten nicht gedeckten Kosten abhängig. Auch der Erläuternde Bericht begründet die Zweitliegenschaftssteuer einzig mit fiskalischen Argumenten. Diese Aussagen sind klar. Es ist aus diesem Grunde nicht möglich, der Zweitliegenschaftssteuer in der vorgeschlagenen Form auf dem Weg über ihre Auslegung einen verfassungskonformen Inhalt zu geben.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Zweitliegenschaftssteuer in der Ausgestaltung gemäss der Vernehmlassungsvorlage die Voraussetzungen um als Kostenanlastungssteuer qualifiziert und gerechtfertigt zu werden, nicht erfüllt.

6.4 FAZIT: BEANTWORTUNG DER ERSTEN GUTACHTERFRAGE

Die in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagene Zweitliegenschaftssteuer müsste gemäss den Berechnungen der Arbeitsgruppe „Zweitwohnungen“, auf die sich auch der Erläuternde Bericht stützt, zur vollständigen Kompensation der wegfallenden Einnahmen aus der Besteuerung des Eigenmietwerts auf 4.7‰ – 9.2‰ bzw. unter Einbezug der wegfallenden Kantonsanteile an der direkten Bundessteuer auf 5.5‰ – 11.2‰ der Bruttosteuerwerte der Liegenschaften gesetzt werden. In dieser Höhe ist die Zweitliegenschaftssteuer zweifelsohne verfassungswidrig. Sie widerspricht dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung und dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Eine Rechtfertigung, selbstgenutzte Zweitliegenschaften in diesem Umfang gegenüber anderen (ertraglosen) Vermögenswerten einer zusätzlichen steuerlichen Sonderbelastung zu unterstellen, ist nicht ersichtlich. Die Zweitliegenschaftssteuer erfüllt namentlich auch die Voraussetzungen nicht, um als Kostenanlastungssteuer qualifiziert werden zu können. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Liegenschaftssteuer sowie zur Minimalsteuer auf Liegenschaften könnte eine Zweitliegenschaftssteuer, neben der ohnehin geschuldeten Vermögenssteuer, die sich gemessen am Bruttosteuerwert der Liegenschaften auf etwa 2.4‰ – 3‰ beläuft, nur in einem minimalen Umfang von etwa 1‰ – 2‰ gerechtfertigt werden. Denkbar wäre somit, nur auf Zweitwohnungen eine Liegenschaftssteuer zu erheben oder die Liegenschaftssteuer im vorgenannten Ausmass für Zweitliegenschaften etwas höher anzusetzen.

7. VERFASSUNGSKONFORME AUSGESTALTUNG EINER ZWEITLIEGENSCHAFTSSTEUER (BEANTWORTUNG DER ZWEITEN GUTACHTERFRAGE)

7.1 ALLGEMEINES

Aus der Beantwortung der Ersten Gutachterfrage ergibt sich, dass eine Zweitliegenschaftssteuer als Sondersteuer nicht einzig mit fiskalischen Zwecken gerechtfertigt werden kann. Zu prüfen bleibt, ob die Zweitliegenschaftssteuer als Kostenanlastungssteuer oder als Lenkungssteuer ausgestaltet werden könnte. Beide Formen der Ausgestaltung wurden in der Lehre bereits diskutiert und als ein gangbarer Weg betrachtet.

7.2 AUSGESTALTUNG ALS KOSTENANLASTUNGSSTEUER

7.2.1 Bisherige Lehre und Praxis

Die Erhebung einer Zweitliegenschaftssteuer in Form einer Kostenanlastungssteuer wurde vertieft von AMONN⁶⁹ untersucht. Er kommt zum Schluss, dass eine Zweitliegenschaftssteuer grundsätzlich als Kostenanlastungssteuer, und zwar in Form einer Liegenschaftssteuer ausgestaltet werden könnte⁷⁰. Auch nach REICH⁷¹ und dem BUNDESAMT FÜR JUSTIZ⁷² ist eine Ausgestaltung als Kostenanlastungssteuer denkbar. Ebenso diskutieren CAGIANUT/CAVELTI⁷³ die Ausgestaltung einer Zweitliegenschaftssteuer als Kostenanlastungssteuer, kommen in Bezug auf die im Steuerpaket 2001 aufgenommene Zweitwohnungssteuer aber zum Schluss, dass besondere mit den Zweitwohnungen zusammenhängende Kosten nicht nachgewiesen seien. Die Ausgestaltung einer Zweitliegenschaftssteuer als Kostenanlastungssteuer wurde schliesslich bereits in den Kantonen wie auch vom Bundesamt für Raumentwicklung in den Raum gestellt⁷⁴.

7.2.2 Voraussetzungen zur Erhebung einer Kostenanlastungssteuer

Die Voraussetzungen zur Erhebung einer Kostenanlastungssteuer wurden bereits dargelegt⁷⁵. Die Ausgestaltung einer Zweitliegenschaftssteuer als Kostenanlastungssteuer ist denkbar. Es ist im Rahmen dieses Gutachtens aber nicht möglich abschliessend zu beurteilen, ob die durch Zweitliegenschaften verursachten und

⁶⁹ AMONN, Zweitwohnungen, 169 ff.; DERS. Zweitwohnungsbesteuerung, 30 ff.

⁷⁰ AMONN, Zweitwohnungen, 169. ff., insb. 189 f.; DERS. Zweitwohnungsbesteuerung, 30 ff.

⁷¹ REICH, Systemwechsel, 726.

⁷² BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Ziff. 8.3.

⁷³ CAGIANUT/CAVELTI, Wohneigentumsbesteuerung, 544 f.

⁷⁴ Vgl. dazu v.a. Bundesamt für Raumentwicklung ARE, Zweitwohnungen, Planungshilfe für die kantonale Richtplanung, Entwurf April 2009, insb. Ziff. 4.2 mit Verweis auf ein Gutachten von AMONN TONI/LOCHER PETER, Gutachten betreffend Zweitwohnungssteuern im Kanton Graubünden, Bern 2006, die ebenfalls eine Zweitliegenschaftssteuer in Form einer Kostenanlastungssteuer als gangbaren Weg betrachten, verfügbar auf <http://www.are.admin.ch/themen/raumplanung/00236/04094/index.html?lang=de>, besucht am 13. Februar 2010.

⁷⁵ Vgl. Ziff. 6.3.1 vorne.

nicht gedeckten Kosten durch die Kantone und ihre Gemeinden überhaupt ermittelt werden können. Zweifelsohne dürften in einer solchen Ermittlung nur diejenigen Aufwendungen berücksichtigt werden, die tatsächlich besonders von Zweitliegenschaften verursacht werden, namentlich indem die Infrastrukturen wegen der Zweitliegenschaften auf höhere Benutzerzahlen ausgerichtet werden müssen (Strassen, Kehrrichtabfuhr, Abwasserreinigung, etc.). Zudem müsste berücksichtigt werden, dass diese Infrastrukturen sowohl von Einheimischen wie Hotel- und Pensionsgästen benutzt werden und dass in vielen Tourismusregionen für die Finanzierung der Infrastrukturkosten bereits verschiedene Arten von Kostenanlastungssteuern erhoben werden, wie namentlich die Kurtaxe⁷⁶ oder Verkehrsabgaben⁷⁷. Bereits erhobene Kostenanlastungssteuern müssten selbstredend in die Berechnungen einfließen.

Kann dieser Nachweis erbracht werden und ergeben sich nicht gedeckte Infrastruktur- oder sonstige Kosten, die besonders den Zweitliegenschaften zuzurechnen sind, steht der Erhebung einer Kostenanlastungssteuer nichts entgegen. Eine Kostenanlastungssteuer ist dabei sowohl auf Kantons- wie Gemeindeebene denkbar. Indessen dürften die nicht gedeckten Infrastrukturkosten vor allem auf der Gemeindeebene anfallen und der Bedarf an einer Kostenanlastungssteuer vor allem auf dieser Ebene bestehen.

7.2.3 Harmonisierungskompetenz des Bundes

Es stellt sich abschliessend die Frage, ob dem Bund für eine solche Kostenanlastungssteuer überhaupt eine Harmonisierungskompetenz zukäme. Der Bund ist nach Art. 129 Abs. 1 BV zur Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden befugt.

Das BUNDESAMT FÜR JUSTIZ⁷⁸ erachtet eine Kostenanlastungssteuer auf überwiegend selbstgenutzten Zweitwohnungen, die als Bemessungsgrundlage den amtlichen Wert heranzieht und als Tarif einen Promille- oder Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festsetzt, als direkte Steuer und bejaht eine Harmonisierungskompetenz des Bundes. Auch YERSIN⁷⁹ reiht eine Steuer auf Zweitwohnungen unter den direkten Steuern ein. Sie verneint eine Harmonisierungskompetenz des Bundes indessen gestützt auf die Entstehungsgeschichte des Verfassungsartikels. Aus den Materialien ergebe sich nämlich, dass der Verfassungsgeber unter den direkten Steuern die Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen sowie die Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen subsumierte⁸⁰. Die Harmonisierung weiterer direkter Steuern sei davon nicht erfasst. Ebenso verneinte die

⁷⁶ Vgl. dazu u.v. BGer 26. Mai 2006, 2P.14/2006; BGer 24. Juni 2005, 2P.322/2004, ZBI 2006, 471.

⁷⁷ Vgl. dazu BGer 14. Mai 2001, 2P.199/2000, ZBI 2002, 77 sowie BGer 17. Juni 2003, 2A.412/2003, zur Verkehrsabgabe des Kreises Oberengadin, die für Ferienhäuser und Ferienwohnungen zu entrichten ist, die nicht von Personen mit festen und ständigem Wohnsitz im Kreis Oberengadin genutzt werden.

⁷⁸ BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Ziff. 8.3.

⁷⁹ YERSIN, Steuerharmonisierung, 113 ff.

⁸⁰ Ähnlich BEHNISCH, Art. 129 N 5 und REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, wobei beide aber nicht konkret auf die vorliegende Fragestellung eingehen.

ARBEITSGRUPPE ZWEITWOHNUNGEN eine Harmonisierungskompetenz des Bundes für die Einführung einer Zweitliegenschaftssteuer in der Form einer Kostenanlastungssteuer⁸¹.

Die Frage der Harmonisierungskompetenz des Bundes kann im Rahmen dieses Gutachtens nicht abschliessend geklärt werden. Auch wenn dem Bund eine Harmonisierungskompetenz zusteht, könnte er die Kantone aber kaum verpflichten, die Zweitliegenschaftssteuer in Form einer Kostenanlastungssteuer in jedem Fall einzuführen. Ob die Voraussetzungen zur Erhebung einer Kostenanlastungssteuer erfüllt sind, hängt jeweils von den konkreten Verhältnisse in den Kantonen und häufig in den Gemeinden ab. Der Bund könnte zwar gewisse Grundsätze über eine entsprechende Kostenanlastungssteuer festlegen, eine Pflicht zu ihrer Erhebung könnte er aber bereits wegen der Rechtsnatur der Kostenanlastungssteuer nicht festsetzen.

7.3 AUSGESTALTUNG ALS LENKUNGSSTEUER

7.3.1 Allgemeines

Eine Lenkungssteuer ist einer Steuer, die neben einem Fiskalzweck auch einen Lenkungszweck hat. Als Hauptbeispiele von Lenkungssteuern gelten die Alkoholsteuer, die Tabaksteuer und die leistungs- und verbrauchsabhängige Schwerverkehrsabgabe⁸².

Der Erläuternde Bericht macht nicht geltend, dass mit der Zweitliegenschaftssteuer ausserfiskalische Ziele verfolgt werden sollen. In der Literatur ist die Frage, ob eine Zweitliegenschaftssteuer mit ausserfiskalischen, namentlich raumplanerischen Gründen, gerechtfertigt werden kann, hingegen bereits diskutiert worden⁸³.

Ausserfiskalische Zielsetzungen können eine Durchbrechung der verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätze, namentlich des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rechtfertigen. Die Voraussetzungen, die dazu erfüllt sein müssen, wurden in letzter Zeit vor allem im Zusammenhang mit dem vom Bundesgericht als verfassungswidrig erklärten partiell degressiven Steuersatz des Kantons Obwalden diskutiert. Es ist deshalb zuerst ein Blick auf die von Lehre und Praxis entwickelten Voraussetzungen zur Verfolgung ausserfiskalischer Ziele mit steuerrechtlichen Massnahmen zu werfen.

7.3.2 Bisherige Lehre und Praxis

Das Bundesgericht hat sich noch nie ausdrücklich zu den Voraussetzungen geäussert, die zur Durchbrechung des Rechtsgleichheitsgebots und der daraus fliessenden verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätze erfüllt sein müssen. Im Obwaldner Fall schliesst es sich aber den in der Lehre entwickelten Anforderungen an die Rechtfertigung an⁸⁴. Demnach werden für die Durchbrechung des Leistungsfa-

⁸¹ ARBEITSGRUPPE ZWEITWOHNUNGEN, 18 f.

⁸² BLUMENSTEIN/LOCHER, 8; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz 2673; HÖHN/WALDBURGER, § 1 Rz 6; OBERSON, § 1 N 13 f.

⁸³ MÜLLER/FELLER, 509; REICH, Systemwechsel, 726.

⁸⁴ Zit. BGer 1. Juni 2007 E. 11.1, 2A.63/2006, BGE 133 I 206 = ASA 76 (2007/08), 406.

higkeitsprinzips wegen Verfolgung ausserfiskalischer Zielsetzungen die Erfüllung folgende Voraussetzungen verlangt:

- Erstens muss das ausserfiskalische Förderungsziel mit dem Rechtsgleichheitsgebot und den verfassungsmässigen Besteuerungsgrundsätzen gleichrangig, d.h. in der Bundesverfassung verankert sein⁸⁵.
- Zweitens muss die Massnahme notwendig und geeignet sein, um das ausserfiskalische Förderungsziel zu erreichen⁸⁶.
- Drittens muss das öffentliche Interesse am Erreichen des Förderungsziels höher bewertet werden können als das Interesse der betroffenen steuerpflichtigen Personen an einer Einhaltung der gerechten Belastungsrelationen^{87, 88}.

Was das erste Kriterium, die verfassungsrechtliche Verankerung des Förderungsziels betrifft, erachtet die herrschende Lehre es als genügend, wenn die ausserfiskalische Zielsetzung implizit in der Verfassung zum Ausdruck kommt. Das Förderungsziel muss somit nicht ausdrücklich genannt sein, sondern kann auch auf dem Auslegungsweg ermittelt werden⁸⁹. YERSIN⁹⁰ verlangt hingegen, dass das Gestaltungsziel und seine Verfolgung mit fiskalischen Mitteln ausdrücklich in der Bundesverfassung genannt sein müssen.

7.3.3 Voraussetzungen zur Erhebung einer Lenkungssteuer

Um ausserfiskalische Ziele mit dem Steuerharmonisierungsgesetz verwirklichen zu können, muss dem Bundesgesetzgeber eine Gesetzgebungs- oder Förderungskompetenz im Zielsetzungsbereich zustehen⁹¹. Im Zusammenhang mit einer Zweitliegenschaftssteuer sind namentlich raumplanerische Ziele zu nennen. Die Begrenzung des Zweitliegenschaftsanteils ist im Raumplanungsrecht denn auch aktuelles und viel diskutiertes Thema.

Art. 75 BV enthält für den Raumplanungsbereich eine Kompetenzteilung zwischen dem Bund und den Kantonen. Die Bundeskompetenz ist auf die Festlegung der Grundsätze beschränkt⁹². Nach LENDI dürfte der Bund z.B. keine behörden- oder grundeigentümergebundenen Raumpläne erlassen, er darf den Kantonen aber aufzeigen, *„auf welche Ziele, mit welchen Instrumenten, mittels welcher Massnahmen und gestützt auf welche Verfahren die Aufgabe der Raumplanung an die Hand genommen werden soll“*⁹³.

⁸⁵ BEHNISCH/OPEL, 9; GRÜNBLATT, 194 und 205; HÖHN, 131; LOCHER, 126; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, 23; RICHNER, 240, YERSIN, buts, 59. Ebenso Botschaft Steuerharmonisierung, 1 ff.

⁸⁶ So v.a. HÖHN, S. 132. Nach REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, 23, müssen sachlich einleuchtende, vernünftige Gründe für einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vorliegen.

⁸⁷ So v.a. REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 23; DERS., Steuerdegression, 703.

⁸⁸ Vgl. zum Ganzen BEHNISCH/OPEL, 9 ff.

⁸⁹ Vgl. zu den unterschiedlichen Lehrmeinungen namentlich BEHNISCH/OPEL, 9 f.

⁹⁰ YERSIN, buts, 59.

⁹¹ Botschaft Steuerharmonisierung, 44 f.

⁹² LENDI, Art. 75 N 24.

⁹³ Zit. LENDI, Art. 75 Rz 24.

Dieses Gutachten kann sich nicht zu raumplanungsrechtlichen Fragen äussern. Es ist nicht undenkbar, dass der Bund den Kantonen eine Zweitliegenschaftssteuer als fiskalische Massnahme zur Erreichung der raumplanerischen Verfassungsziele vorschreibt. Soweit ersichtlich, stehen Lehre und Praxis einer bundesrechtlich angeordneten Zweitliegenschaftssteuer allerdings eher kritisch gegenüber.

So schlägt der Bundesrat in der Botschaft zur Änderung des Raumplanungsgesetzes vom 4. Juli 2007, die flankierende raumplanerische Massnahmen zur Aufhebung der Bewilligungspflicht für den Grundstückerwerb durch Ausländer beinhaltet, vor, die Regulierung des Zweitwohnungsanteils den Kantonen zur überlassen. Er will als flankierende Massnahme die Kantone verpflichten, in ihren Richtplänen diejenigen Gebiete zu bezeichnen, für welche besondere Massnahmen zur Sicherstellung eines ausgewogenen Verhältnisses zwischen Erst- und Zweitwohnungen notwendig sind. Im Hinblick auf die in Art. 75 BV festgehaltene Kompetenzverteilung soll es den Kantonen aber freigestellt sein, welche konkreten Massnahmen sie unter Berücksichtigung der lokalen Gegebenheiten wählen wollen⁹⁴.

Was die Frage betrifft, ob eine Zweitliegenschaftssteuer überhaupt geeignet wäre, das ausserfiskalische Ziel zu erreichen, hält der Bundesrat fest⁹⁵:

„Es ist fraglich, ob eine Zweitwohnungssteuer als flankierende Massnahme überhaupt geeignet wäre. Insbesondere in den touristischen Prestigeorten, in denen ein sehr hoher Nachfragedruck herrscht, handelt es sich um ausserordentlich kaufkräftige Nachfrager. Diese lassen sich durch eine solche Steuer kaum vom Kauf einer Zweitwohnung abhalten“.

Auch die Schweizerische Vereinigung für Landesplanung VLP-ASPAN hat in einer Untersuchung vom Juni 2004 zuhanden des Bundesamtes für Raumentwicklung festgestellt, dass eine Zweitwohnungssteuer als flankierende Massnahme zur Dämmung des Zweitwohnungsbestandes nur beschränkte Wirkung hätte⁹⁶. In ähnlicher Weise hat sich der Regierungsrat des Kantons Bern geäussert⁹⁷. Verschiedene Gemeinden oder Kantone haben auch bereits andere Massnahmen ergriffen wie die Festsetzung eines Erstwohnungsanteils, verschiedentlich auch kombiniert mit einer Ersatzabgabe⁹⁸, die Kontingentierung von Zweitwohnungen oder Vermietungsverpflichtungen⁹⁹. Es ist zu vermuten, dass solche Massnahmen besser geeignet sind,

⁹⁴ Botschaft Raumplanung, 5771 f. Der Nationalrat hat dem Vorschlag des Bundesrates als Erstrat in seinen Beratungen vom 11. Dezember 2009 zugestimmt (Amtl. Bull. NR 2009, 2316 ff.).

⁹⁵ Zit. Botschaft Raumplanung, 5771.

⁹⁶ Schweizerische Vereinigung für Landesplanung VLP-ASPAN, Aufhebung des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (Lex Koller): Notwendigkeit und Wirkung raumplanerischer Ersatzmassnahmen, Untersuchung im Auftrag des Bundesamtes für Raumentwicklung, Bern, Juni 2004, insb. S. 2 f.

⁹⁷ So nach MÜLLER/FELLER, 510, die die Eignung einer Zweitwohnungssteuer zur Reduktion der Anzahl Zweitwohnungen ebenfalls in Frage stellen.

⁹⁸ So bspw. von vielen Gemeinden im Kanton Graubünden, vgl. dazu etwa BGer 28. Juni 2005, 1P.586/2004; wie auch von Gemeinden im Kanton Bern MÜLLER/FELLER, 481 ff.

⁹⁹ Vgl. zur Zulässigkeit solcher Massnahmen namentlich BGer 26. Mai 2009, 1C_469/2008. Vgl. auch die Besprechung von ZUFFEREY JEAN-BAPTISTE, Une pierre blanche dans le jardin des résidences secondaires, BR 2009, 114 ff.

das Problem des übermässigen Zweitwohnungsbaus zu lösen. Einer Lenkungssteuer könnte neben solchen Massnahmen allenfalls ergänzende Funktion zukommen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Ausgestaltung einer Zweitliegenschaftssteuer als Lenkungssteuer problematisch ist. Entsprechend der Botschaft Raumplanung und der im Raumplanungsrecht vorherrschenden Meinung ist davon auszugehen, dass der Entscheid über die Einführung einer solchen Massnahme den Kantonen vorbehalten werden sollte. Schliesslich ist auch fraglich, ob die Zweitliegenschaftssteuer zur Erreichung des ausserfiskalischen Zieles überhaupt geeignet wäre.

7.4 FAZIT: BEANTWORTUNG DER ZWEITEN GUTACHTERFRAGE

Aus verfassungsrechtlicher Sicht sind am ehesten Mischformen in Betracht zu ziehen. So erscheint es prüfenswert, eine Kostenanlastungssteuer auf den Zweitliegenschaften zu erheben. Vorausgesetzt, die für eine Kostenanlastung notwendigen Kostenrechnungen sind möglich und ergeben durch Zweitliegenschaften verursachte, aber noch nicht gedeckte bestimmte Aufwendungen, steht der Erhebung einer Kostenanlastungssteuer nichts im Wege. In einem gewissen Umfang ist auch eine Lenkungssteuer denkbar. Da ihre Eignung zur Erreichung des Lenkungsziels aber fraglich ist, scheint sie nur als ergänzende Massnahme in Abstimmung mit anderen raumplanungsrechtlichen Massnahmen zur Regulierung des Zweitwohnungsbestandes angebracht.