

## Ehegattenbesteuerung

### Teilsplitting bei Renteneinkommen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 29. April 1998

Da der Doppeltarif nicht ausreicht, um die steuerliche Belastung von Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren verfassungskonform zu gestalten, ist die Bestimmung über das Teilsplitting entgegen dem Gesetzeswortlaut nicht nur auf das eigentliche Erwerbseinkommen anzuwenden, sondern auch auf die Ersatzeinkünfte (inkl. Renten aus beruflicher Vorsorge und Sozialversicherung) auszudehnen. Der Einbezug der Wertschriftenerträge in das Teilsplitting würde indessen den Rahmen einer richterlichen Lückenfüllung sprengen.

### Tatsachen:

A. Am 23. Oktober 1995 stellte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft AX und BX-Y die definitive Veranlagung der Staatssteuern für die Jahre 1995/96 (Rechnung Nr. S95/11) zu. Mit Schreiben vom 21. November 1995 erhob AX gegen diese definitive Veranlagung Einsprache bei der kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft mit dem Antrag, es sei ihm der Splittingabzug zu gewähren. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 10. April 1996 ab, weil Renteneinkünfte kein Erwerbseinkommen seien und das Teilsplitting daher keine Anwendung finde. Gegen diesen Einsprache-Entscheid reichten AX und BX-Y am 6. Mai 1996 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Beschwerde ein. Mit Entscheid vom 25. Oktober 1996 wies die Steuerrekurskommission die Beschwerde im Sinne der Erwägungen ab. Zur Begründung führte sie aus, dass das Teilsplitting von Gesetzes wegen nur dann zur Anwendung gelange, wenn beide Ehegatten Erwerbseinkommen erzielen würden. Die Leistungen der beruflichen Vorsorge würden eine Versicherungsleistung darstellen, welche in keiner Weise mit dem Erwerbseinkommen gleichgesetzt werden könne. Der Anspruch auf das Teilsplitting falle somit mit der Pensionierung eines Ehegatten dahin. Dagegen habe das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung erkannt, dass die Steuerbelastung eines Ehepaares in der Regel nicht wesentlich höher sein darf, als diejenige eines Konkubinatspaares. Im vorliegenden Fall betrage die Mehrbelastung der Beschwerdeführer hinsichtlich der Staatssteuer 60 %. Der vom Gesetzgeber am 1. Januar 1987 neu eingeführte Doppeltarif für Verheiratete und Alleinstehende habe nur die Schlechterstellung von Doppelverdiener-Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren eliminiert. Ehepaare, die nicht vom Teilsplitting profitieren könnten, würden nach wie vor steuerlich erheblich stärker belastet als Konkubinatspaare in den gleichen Einkommensverhältnissen. Damit liege eine Ungleichbehandlung in einem Ausmass vor, die vor Art. 4 BV nicht standhalte. Dies habe grundsätzlich zur Folge, dass die verfassungswidrige Vorschrift auf die Beschwerdeführer nicht angewandt und der gestützt darauf ergangene Einzelakt aufgehoben würde. Mit der Aufhebung der angefochtenen Steuerveranlagungen lasse sich das Problem aber nicht lösen, da die Verletzung des Gleichheitsgebotes nicht zur Folge haben könne, dass die Beschwerdeführer von der Steuerpflicht befreit seien. Nach Auffassung der Steuerrekurskommission verbiete der Grundsatz der Gewaltenteilung, den klaren Gesetzeswortlaut für nicht anwendbar zu erklären und die dadurch geschaffene Lücke durch eine eigene Regel auszufüllen. Da die vorliegende Frage für die Steuergesetzgebung von zentraler Bedeutung sei, müsse der Entscheid bzw. eine Regelung von derartiger Tragweite dem formellen Gesetzgebungsverfahren vorbehalten sein.

B. Gegen diesen Entscheid erhob AX am 21. April 1997 Beschwerde beim kantonalen Verwaltungsgericht. Er beantragte sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Entscheides und die Anwendung des Teilsplittings auf das Gesamteinkommen bestehend aus dem Erwerb seiner Ehefrau und seinem Renteneinkommen sowie des Wertschriftenertrages. In seiner Kurzbegründung berief er sich im wesentlichen auf die Bundesrechtsprechung und den Jahresbericht 1995 des Ombudsmannes Baselland. Danach entspräche die Steuerbelastung von Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren mit und ohne Kinder im Kanton Basel-Landschaft noch immer nicht den Leitsätzen der Bundesrechtsprechung. Durch die Nichtanwendung des Teilsplittings auf das Gesamteinkommen von

Rentnerehepaaren sei deren steuerliche Belastung gegenüber Konkubinatspaaren noch immer ungleich. Die Unterscheidung von Erwerbs- und Ersatzeinkommen für die Anwendung des Teilsplittings sei deshalb verfassungswidrig. In seiner ergänzenden Beschwerdebeurteilung vom 12. Juni 1997 führte der Beschwerdeführer im wesentlichen aus, dass gemäss neuerer Bundesrechtsprechung der Steuergesetzgeber darauf zu achten habe, dass Ehepaare untereinander und im Vergleich zu Konkubinatspaaren steuerlich nicht benachteiligt werden dürften. Er als Rentner würde jedoch sowohl hinsichtlich der Staatssteuer als auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer einer verfassungswidrigen Benachteiligung unterliegen.

C. In ihrer Vernehmlassung vom 27. Juni 1997 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden könne. Die Anträge des Beschwerdeführers betreffend Zweitverdienerabzug bei der direkten Bundessteuer stelle nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens dar, weshalb darauf nicht einzutreten sei. Des weiteren irre sich der Beschwerdeführer, wenn er davon ausgehe, dass infolge der neuen Praxis der Steuerverwaltung das Teilsplitting nun auf Renteneinkommen anwendbar sei. Die Änderung betreffe vielmehr nur das Ersatzeinkommen; das Renteneinkommen stelle jedoch kein Erwerbs- oder Ersatzeinkommen für den Erwerbsausfall dar. Der klare Gesetzeswortlaut des Steuergesetzes gestatte den Splittingabzug nur, wenn beide Ehegatten Erwerbseinkommen erzielen würden. Die Steuerverwaltung bestreite zwar nicht das Vorliegen einer Verfassungswidrigkeit; deren Beseitigung führe jedoch nur über eine Gesetzesänderung zu einer befriedigenden Lösung. Des weiteren bestehe die Möglichkeit, dass eine gerichtliche Instanz zum Ergebnis komme, dass hier eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes und somit eine Lücke vorliege, welche von ihr geschlossen werden dürfe, sofern sie zum Schluss komme, dass der Splittingabzug auch Ehepaaren gewährt werden sollte, deren Einkommen aus einem Renten- und einem Erwerbseinkommen bestehe.

D. Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft stellte ihre Vernehmlassung am 10. Juli 1997 dem Verwaltungsgericht zu. Sie verzichtete auf einen Antrag, weil in der Tat eine rechtsungleiche Behandlung der Beschwerdeführer gegenüber Konkubinatspaaren vorliege. Nur eine Gesetzesänderung würde eine befriedigende Lösung bieten.

E. In einer weiteren Eingabe vom 11. März 1998 stellten die Beschwerdeführer dem Gericht eine Interpellation mit Antwort des Regierungsrates betreffend verfassungswidrige Steuerbelastungen von Ehepaaren mit Einkommen und Renten/Wertschriftenertrag zu. Die Beschwerdeführer wiesen darauf hin, dass die Besteuerung von Rentnerehepaaren durch die im basellandschaftlichen Steuerrecht vorhandene Einkommensklassifizierung weiterhin verfassungswidrig sei.

#### Erwägungen:

1. Die Beschwerdeführer machen geltend, dass die steuerliche Mehrbelastung von Ehepaaren, deren Einkommen aus einem Erwerbs- und einem Renteneinkommen bestehe, gegenüber Konkubinatspaaren in den gleichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen gegen die in Art. 4 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 29. Mai 1874 garantierte Rechtsgleichheit verstosse.

a) Gemäss § 32 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 ist die Beschwerde wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte zulässig gegen Verfügungen und Entscheide von Behörden und Gerichten, welche die kantonale Gesetzgebung und Verfassung der Verwaltungsgerichtsbarkeit unterstellt. Da gegen die Entscheide der Steuerrekurskommission Beschwerde beim Verwaltungsgericht erhoben werden kann, ist die vorliegende Beschwerde grundsätzlich zulässig (§ 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich [StG] vom 7. Februar 1974). Für die Beurteilung der Beschwerde ist nach § 25 lit. b VPO das Verfassungsgericht zuständig.

b) Die Beschwerdeführer beantragen unter anderem die Gewährung des Teilsplittings betreffend die direkte Bundessteuer. Dieses Begehren geht jedoch über den Rahmen des angefochtenen Entscheides

hinaus, bildet doch nur die Staatssteuer Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Es kann deshalb in diesem Punkt auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht eingetreten werden. Da hinsichtlich der Begehren betreffend Staatssteuer alle übrigen Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind, ist auf die von den Beschwerdeführern vorgebrachte Rüge der Verfassungsverletzung einzutreten.

2. a) Es liegen mehrere Entscheide des Bundesgerichts vor, welche sich mit der Frage der steuerlichen Mehrbelastung von Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren in den gleichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen befassen haben. Das Bundesgericht hat in einem grundlegenden Entscheid vom 13. April 1984 festgehalten, dass die steuerliche Belastung eines Ehepaares aufgrund des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wie er sich nach der Rechtsprechung aus dem Gebot der Rechtsgleichheit ergibt, nicht wesentlich höher sein dürfe, als diejenige eines vergleichbaren Konkubinatspaares (BGE 110 Ia 7 ff. = Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 53. Band 1984/85 S. 265 ff.). Das Bundesgericht hat in diesem Entscheid insbesondere festgehalten, dass sich eine Höherbelastung eines Ehepaares im Vergleich zu zwei getrennt veranlagten Steuerpflichtigen um 10 % mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht vertrage und insofern vor der Verfassung nicht standhalte. Diese eingeleitete Rechtsprechung bestätigte das Bundesgericht wiederholt (BGE 112 Ia 331 ff.; 118 Ia 2 ff.). Sie gilt nach einem Urteil des Bundesgerichts vom 1. März 1991 zudem auch in bezug auf Ehepaare mit Kindern (ASA 60 S. 283 ff.). Auch diese dürfen gegenüber einem unverheirateten Paar mit Kindern nicht grundsätzlich stärker belastet werden in einer Gesetzgebung, die der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleichmässig Rechnung tragen will. Eine unterschiedliche Steuerbelastung von 10 % und mehr verletze den Gleichheitsgrundsatz von Art. 4 Abs. 1 BV. In seinem Entscheid 120 Ia 329 ff. änderte das Bundesgericht seine Rechtsprechung dahingehend, dass die relative Mehrbelastung eines Ehepaares mit Kindern im Vergleich zu einem Konkubinatspaar mit Kindern von mehr als 10 % Art. 4 BV nicht verletze, sofern der Steuerbelastungsvergleich mit anderen Gruppen von Steuerpflichtigen, besonders mit Alleinstehenden und Konkubinatspaaren ohne Kindern den verfassungsmässigen Anforderungen standhalte. Denn der Steuergesetzgeber habe die steuerliche Mehrbelastung von Ehepaaren mit Kindern gegenüber unverheirateten Paaren mit Kindern in Kauf genommen, weil Konkubinatspaare ohne Kinder bedeutend häufiger vorkämen als Konkubinatspaare mit Kindern.

b) Das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Landschaft hat sich im Jahre 1986 mit der steuerlichen Mehrbelastung von Ehepaaren gegenüber unverheirateten Paaren auseinandergesetzt. Damals ging es um ein Ehepaar, dessen Gesamteinkommen aus zwei Erwerbseinkommen bestand. Die beiden Ehegatten machten geltend, dass ihr Einkommen gleich zu besteuern sei wie das gleich hohe Gesamteinkommen eines Konkubinatspaares. Das Verwaltungsgericht war einstimmig der Ansicht, dass die Ausgestaltung der Ehegattenbesteuerung nach dem damals geltenden Steuerrecht mit der Rechtsgleichheit gemäss Art. 4 Abs. 1 BV nicht vereinbar sei. Es stellte sich jedoch die Frage, wie das Gericht bei der Feststellung einer verfassungswidrigen Bestimmung vorzugehen habe. Die Minderheit des Verwaltungsgerichts vertrat die Meinung, dass das Gericht in obgenanntem Fall befugt sei, für die Zeit bis das Steuergesetz im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren an die Erfordernisse des Verfassungsrechts angepasst worden sei, eine Übergangsregelung zu treffen. Die Gerichtsmehrheit dagegen sah darin einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gewaltenteilung. Da sich für die Behebung der festgestellten Verfassungswidrigkeit verschiedene Lösungsmöglichkeiten anböten, sei der zu regelnde Sachverhalt als nicht justiziabel zu betrachten. Zudem verfüge das Gericht nicht über die notwendigen Informationen und Sachkenntnisse, um die Auswirkungen der verschiedenen Lösungsvarianten auf das gesamte Steuersystem zuverlässig abschätzen zu können (Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 12. Februar 1986, in: Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1986 Nr. 10, S. 17 ff.). Die gegen diesen Entscheid erhobene staatsrechtliche Beschwerde wies das Bundesgericht am 24. November 1986 ab (vgl. BGE 112 Ia 331 ff.).

c) Im vorliegenden Fall bezieht der Beschwerdeführer seit dem 1. Oktober 1991 eine Altersrente. Seine Ehefrau erzielt als Service-Angestellte beim Unternehmen C ein Erwerbseinkommen. Die Steuerverwaltung veranlagte das Ehepaar für die Steuerjahre 1995/1996 aufgrund eines

Gesamteinkommens bestehend aus dem Renteneinkommen des Ehemannes und dem Erwerbseinkommen der Ehefrau der Jahre 1993/1994 (vgl. § 8 Abs. 1 StG). Die Steuerverwaltung gewährte ihnen jedoch den Abzug nach § 8 Abs. 3 StG nicht, weil nach dem Wortlaut dieser Bestimmung das Teilsplitting nur angewandt werden dürfe, wenn das Gesamteinkommen aus zwei Erwerbseinkommen bestehe. Dieses an sich gesetzesmässige Vorgehen hat nun zur Folge, dass die Beschwerdeführer im Vergleich zu einem Konkubinatspaar steuerlich um ca. 60 % höher belastet sind. Wie die von der Vorinstanz erstellte Tabelle für Ehepaare, bei denen das Teilsplitting nicht zur Anwendung gelangt, zeigt, ergeben sich bei einem ehelichen Gesamteinkommen bis zu Fr. 100'000.– Mehrbelastungen von 13,72 % bis 57,30 % gegenüber vergleichbaren unverheirateten Paaren (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission vom 25. Oktober 1996, S. 8). Es kann somit davon ausgegangen werden, dass es sich nicht um eine kleine Gruppe von Steuerpflichtigen handelt, die von der ungleichen Behandlung betroffen ist (vgl. auch Jahresbericht Ombudsmann Baselland 1995, S. 15 ff; Vernehmlassung der Steuerrekurskommission vom 10. Juli 1997, S. 2). Offenbar ist mit der Einführung des mit der Teilrevision eingeführten Doppeltarifes für Verheiratete und Alleinstehende (in Kraft getreten am 1. Januar 1987) die steuerliche Schlechterstellung von Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren nicht vollständig behoben worden. Eine verfassungsmässige Gleichstellung von Ehepaaren mit zwei Einkommen und Konkubinatspaaren mit gleich hohem Gesamteinkommen kann demzufolge grundsätzlich nur erreicht werden, wenn das Ehepaar von der Anwendung des Teilsplittings profitieren kann.

Wie ein Blick auf die Entstehungsgeschichte des Steuergesetzes zeigt, wurde das Modell des Teilsplittings bereits bei der Totalrevision des Steuergesetzes im Jahre 1974 eingeführt, mit dem Ziel, die steuerliche Belastung von Doppelverdiener-Ehepaaren gegenüber Einverdiener-Ehepaaren zu mildern. Nach dem im Jahre 1984 ergangenen Bundesgerichtsurteil, welches die Verfassungswidrigkeit steuerlicher Mehrbelastungen von Ehepaaren im Vergleich zu Konkubinatspaaren feststellte (BGE 110 Ia 7 ff.), stellte sich anlässlich der Teilrevision des basellandschaftlichen Steuergesetzes die Frage, wie die Verfassungswidrigkeit zu beseitigen sei. Der Gesetzgeber entschied sich für die Einführung des Doppeltarifes (Bericht der Spezialkommission an den Landrat vom 25. April 1986), in der Meinung, dass damit den bundesgerichtlichen Anforderungen einer verfassungsmässigen Steuerbelastung von Ehepaaren entsprochen werde. Anhand von Berechnungsbeispielen zeigt sich nun, dass der Doppeltarif ohne Berücksichtigung des Teilsplittings nicht genügt, die steuerlichen Belastungen von Ehepaaren gegenüber unverheirateten Paaren verfassungskonform zu gestalten. Den Materialien ist auch nicht zu entnehmen, dass der Gesetzgeber Ehepaare, deren Einkommen aus einem oder zwei Renteneinkommen besteht, gegenüber Konkubinatspaaren benachteiligen wollte. Im Gegenteil, der Gesetzgeber war sich bewusst, dass nicht nur eine Regelung für doppelverdienende Ehepaare, sondern eine für alle Ehepaare gefunden werden musste (Bericht der Spezialkommission an den Landrat vom 25. April 1986, S. 18). Es ist deshalb festzustellen, dass die hier vorliegende Mehrbelastung nicht einer verfassungsmässigen Steuerbelastung standhält und somit gegen das in Art. 4 Abs. 1 BV verankerte Rechtsgleichheitsgebot verstösst.

3. Das Kernproblem bei der Behandlung der vorliegenden Beschwerde liegt in den Folgen, welche sich aus der festgestellten Verfassungsverletzung ergeben. Es stellt sich die Frage, ob das Gericht die als verfassungswidrig erkannte Norm durch eine eigene Bestimmung ersetzen darf oder ob ihm wegen des Grundsatzes der Gewaltenteilung die Hände gebunden sind.

a) Das Bundesgericht stellte in seiner Rechtsprechung mehrmals fest, dass ein kantonales Gericht verpflichtet sei, das von ihm anzuwendende kantonale Recht auf seine Übereinstimmung mit der Bundesverfassung zu überprüfen und grundsätzlich als verfassungswidrig erkanntes Recht im Einzelfall nicht anzuwenden (Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr] Band IX, S. 312 ff.). Es herrscht auch in der schweizerischen Lehre Einigkeit darüber, dass die Gerichte im Rahmen der vorfrageweisen Normenkontrolle nicht befugt sind, eine als gesetzes- oder verfassungswidrig erkannte Vorschrift formell ausser Kraft zu setzen. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit hat nur zur Folge, dass die betreffende Vorschrift auf die Beschwerdeführer nicht angewandt und der gestützt auf sie

ergangene Einzelakt aufgehoben wird Francis Cagianut, Der Steuerrichter und die Verfassung, in: Festschrift zum 70. Geburtstag von Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, S. 141; Fridolin Schiesser, Die akzessorische Prüfung, Zürich 1983, S. 37 ff; BLVGE 1986 S. 20). Bei Vorliegen besonderer Gründe kann dieser Grundsatz jedoch Ausnahmen erleiden (BGE 110 Ia 7 ff; 109 Ib 81 ff; ASA 60. Band, S.286; Francis Cagianut, a.a.O. S. 141; Beatrice Weber-Dürler, Auf dem Wege zur Gleichberechtigung, in: Zeitschrift für Schweizerisches Recht [ZSR] 1985 Band I, S. 21 f.). Dies ist unter anderem dann der Fall, wenn die ganze oder teilweise Streichung einer Bestimmung dazu führen würde, dass eine noch unbefriedigendere Regelung Geltung erlangen würde. Das Bundesgericht verzichtet auf die Nichtanwendung einer als verfassungswidrig qualifizierten Vorschrift, wenn sich die als gerecht betrachtete Ordnung durch die Nichtanwendung bzw. Aufhebung einer Norm nicht erreichen lässt und es dazu einer Gesetzesänderung bedarf (Francis Cagianut, a.a.O., S.142).

b) Es bestehen im vorliegenden Fall keine Zweifel, dass sich mit der Aufhebung des angefochtenen Entscheides bzw. der Steuerrechnungen der Beschwerdeführer die Wiederherstellung des verfassungskonformen Zustandes nicht erreichen lässt. Wie das Verwaltungsgericht in seinem Entscheid vom 12. Februar 1986 bereits festgestellt hat, stehen in diesen Fällen grundsätzlich folgende drei Lösungsmöglichkeiten zur Verfügung:

1. Das Gericht kann sich auf eine Feststellung der Verfassungswidrigkeit beschränken und die Beschwerde mit dem Hinweis abweisen, es sei Sache des Gesetzgebers, eine Lösung unter den verschiedenen Möglichkeiten zur Beseitigung der Ungleichheit auszuwählen.
2. Das Gericht kann die als verfassungswidrig erkannte Norm als unanwendbar erklären und die infolge der Unanwendbarkeit geschaffenen Lücke durch eine eigene Regel ausfüllen.
3. Schliesslich kann das Gericht die infolge Unanwendbarkeit der verfassungswidrigen Norm entstandene Lücke nicht selbst ausfüllen, sondern diese Aufgabe dem Gesetzgeber überlassen. Die Beschwerde wird in diesem Fall grundsätzlich gutgeheissen und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen, wobei diese die neu geschaffenen Vorschriften bei ihrer erneuten Beurteilung zugrunde legen soll.

Das Gericht ist in Anbetracht der Auswirkungen des allgemeinen Prinzips des Rückwirkungsverbots, wie bereits in seinem Entscheid vom 12. Februar 1986, nach wie vor der Ansicht, dass der letztgenannte Lösungsansatz ausser Betracht fällt (vgl. BLVGE 1986 Nr. 10, S. 21, Erw. 5). Es bleibt daher zu prüfen, ob das Gericht eine richterliche Normenkorrektur vorzunehmen oder sich auf die Feststellung der Verfassungswidrigkeit zu beschränken hat.

4. a) Eine Lücke liegt vor, wenn das Gesetz auf eine sich stellende Frage jede Antwort schuldig bleibt (echte Lücke) oder eine Antwort gibt, die als sachlich unhaltbar angesehen werden muss (unechte Lücke oder rechtspolitische Lücke) (Ernst Höhn, Praktische Methodik der Gesetzesauslegung, Zürich 1993, S. 320 und 322; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Verwaltungsrechts, 2. Auflage, Zürich 1993, S. 45; BGE 122 I 253 Erw. 6b). Eine echte Lücke muss geschlossen werden, weil nur dann das Gesetz anwendbar ist oder ein Rechtsstreit entschieden werden kann (Ernst Höhn, a.a.O., S. 322; Ulrich Häfelin/Georg Müller, a.a.O. S. 45). Unechte Lücken dürfen vom Rechtsanwender dagegen grundsätzlich nicht behoben werden. Es ist nach traditioneller Auffassung Sache des Gesetzgebers, rechtspolitische Mängel zu beheben (Ernst Höhn, a.a.O., S. 323 f; Ernst Höhn, Gesetzesauslegung, Rechtsfortbildung und richterliche Gesetzesergänzung im Steuerrecht, in: ASA 51, S. 388). Eine richterliche Normenkorrektur durch Füllen einer unechten Gesetzeslücke kommt ausnahmsweise in Frage, wenn sich der Gesetzgeber offenkundig über gewisse Tatsachen geirrt hat oder wenn sich die Verhältnisse seit Erlass des Gesetzes in einem solchen Masse gewandelt haben, dass die Vorschrift unter gewissen Gesichtspunkten nicht bzw. nicht mehr befriedigt und ihre Anwendung rechtsmissbräuchlich wird (BGE 111 V 327; Entscheid des Verwaltungsgerichts [VGE] 18. Mai 1994 i.S. J.T., VGE vom 10. November 1993 i.S. Einwohnergemeinde MuttENZ; Fritz Gygi, Beiträge zum Verfassungs- und Verwaltungsrecht, Festgabe zum 65. Geburtstag des Verfassers, Bern 1986, S. 216 f; Max Imboden/René A. Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel und Stuttgart 1976, Band I, Nr. 23, S. 149). In der Praxis finden sich aber auch Fälle, in denen sich das Gericht

ausnahmsweise zur Schliessung einer unechten Lücke als berechtigt betrachtet, wenn der rechtspolitische Mangel eine Verfassungsverletzung bedeutet (Ernst Höhn, *Praktische Methodik der Gesetzesauslegung*, a.a.O., S. 325). Eine neuere Auffassung der Methodenlehre verzichtet auf die Unterscheidung zwischen echten und unechten Lücken und bezeichnet die Lücke als planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes, die vom Richter behoben werden darf (Ulrich Häfelin/Georg Müller, a.a.O., S. 46 mit weiteren Hinweisen). Desgleichen hat sich die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Lückenbegriff mehr und mehr von der klassischen Unterscheidung in echte und unechte Lücken entfernt und sich der Konzeption der Lücke als planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes angenähert. (BGE 102 Ib 225 Erw. 2; Ulrich Häfelin/Georg Müller, a.a.O., S. 46; Ulrich Häfelin, *Zur Lückenfüllung im öffentlichen Recht*, in: *Festschrift Hans Nef*, Zürich 1981, S. 91 f, insbesondere S. 98 ff. und 113 ff; *Verwaltungspraxis der Bundesbehörden* 1987 Heft 51 Nr. 11, S. 72). Danach wird eine vom Richter zu schliessende Lücke angenommen, wenn die gesetzliche Regelung «nach den dem Gesetz zugrunde liegenden Wertungen und Zielsetzungen als unvollständig und daher ergänzungsbedürftig erachtet werden müsse» (BGE 102 Ib 225 Erw. 2). Freilich ist dieser Wandel in der Lückenkonzeption nicht konsequent erfolgt. Nach wie vor werden Entscheidungen getroffen, die sich an der klassischen Unterscheidung des Lückenbegriffs orientieren (z.B. BGE 122 I 253; 113 V 12; 111 Ib 229).

c) Unabhängig davon, welcher Auffassung gefolgt wird (echte oder unechte Lücke sowie planwidrige Unvollständigkeit), kommt das Verfassungsgericht einstimmig zum Ergebnis, dass im vorliegenden Fall eine richterliche Normenkorrektur vorgenommen werden muss. Es ist unbestritten, dass die im Jahre 1984 vom Bundesgericht festgestellte verfassungswidrige Steuerbelastung von Ehepaaren mit der Einführung des Doppeltarifes bis anhin nicht behoben worden ist. Angesichts der über 10-jährigen Dauer des verfassungswidrigen Zustandes und der Schwere des Verfassungsverstosses ist es nicht mehr gerechtfertigt, dass sich das Gericht beim Eingreifen in die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit an das Gebot der richterlichen Zurückhaltung hält (vgl. auch Francis Cagianut, a.a.O., S. 143). Die krasse ungleiche steuerliche Belastung der Beschwerdeführer gegenüber Konkubinatspaaren mit einer vergleichbaren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit darf nicht mehr länger in Kauf genommen werden. Die Beschwerdeführer haben geradezu einen Anspruch darauf, dass das Gericht die festgestellte Verfassungswidrigkeit durch direktes Eingreifen in die legislatorische Gestaltungsfreiheit behebt (vgl. auch BLStPr Band IX, S. 315; BGE 110 Ia 26 Erw. 6). Zudem steht entgegen dem aufgeführten Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 12. Februar 1986 keine Revision des Steuergesetzes in Aussicht, die das Gericht veranlassen würde, von einer richterlichen Normenkorrektur abzusehen. Das Verfassungsgericht folgt der Auffassung des Bundesgerichts, dass dem Gesetzgeber zur Beseitigung eines verfassungswidrigen Zustandes nicht unbeschränkt Zeit gelassen werden darf. Eine Rechtfertigung für die Schliessung der vorliegenden Lücke sieht das Gericht auch darin, dass sich der Gesetzgeber offensichtlich über die Auswirkungen des Doppeltarifes auf die Steuerforderungen bei Ehepaaren getäuscht hat. In den Fällen, in welchen sich die Legislative über Tatsachen irrt, ist es dem Gericht gestattet, sich über das Gesetz hinwegzusetzen, wenn die richtige Anwendung der Vorschrift zu einem unhaltbaren Ergebnis führt (Fritz Gygi, a.a.O., S. 217).

d) Das Gericht hat sich für die folgende Lösung bezüglich Beseitigung der verfassungswidrigen Ungleichbehandlung entschieden: Das in § 8 Abs. 3 StG verankerte Teilsplitting soll nicht nur auf das Erwerbseinkommen, sondern auch auf die Ersatzeinkünfte wie sie in § 24 lit. c Satz 1 StG beschrieben sind, angewandt werden. Die Frage, ob Leistungen aus privater Versicherung, Entschädigungen für die Nichtausübung einer Tätigkeit oder eines Rechtes sowie Renten und Kapitalabfindungen aller Art (vgl. § 24 lit. c Satz 2 StG) von der Ausdehnung des Begriffes des Erwerbseinkommens auch erfasst werden sollen, kann hier offengelassen werden. Dies hat zur Folge, dass die Beschwerdeführer trotz des Renteneinkommens des Ehemannes vom Teilsplitting profitieren können und dadurch den Doppelverdiener-Ehepaaren bzw. den Konkubinatspaaren mit vergleichbaren Einkommens- und Vermögensverhältnissen gleichgestellt sind. Dieser Lösung stehen keine Gründe entgegen, welche den zu regelnden Sachverhalt nicht als «justiziabel» erscheinen lassen; d.h. es stehen genügend Kriterien juristischer Argumentation zur Verfügung, um das Problem in optimal vertretbarer Weise zu lösen (Jörg

Paul Müller, Soziale Grundrechte in der Verfassung?, in: ZSR 92 1973 II. Halbband, S. 844). Die Ausdehnung des Begriffes des Erwerbseinkommens auf die Ersatzeinkünfte gemäss § 24 lit. c Satz 1 StG ändert an der Steuertarifstruktur (wie etwa am Doppeltarif und Teilsplitting) im Grundsatz nichts. Es kann zudem davon ausgegangen werden, dass die vom Gericht vorgesehene Lösung nicht das ganze basellandschaftliche Steuersystem in Frage stellt, zumal die Steuerverwaltung selbst diese Lösungsvariante zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit vorgeschlagen hat (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 27. Juni 1997) und sie in ihrer Praxis das Splitting bereits für Ersatzeinkünfte wie Arbeitslosenentschädigung, Taggelder für Krankheit oder Unfall anwendet. Die Beschwerde ist deshalb bezüglich der Anwendung des Teilsplittings auf das Renteneinkommen der Beschwerdeführer gutzuheissen. Dagegen sprengt es den Rahmen der richterlichen Lückenfüllung, den Begriff des Erwerbseinkommens gemäss § 8 Abs. 3 StG auch auf den Wertschriftenertrag - wie von den Beschwerdeführern beantragt - auszudehnen. In dieser Hinsicht kann dem Antrag der Beschwerdeführer nicht stattgegeben werden.

e) Es ist hier anzumerken, dass mit der richterlichen Normenkorrektur nur eine Übergangsregelung geschaffen werden soll; der Eingriff in die legislatorische Gestaltungsfreiheit ist somit nur vorübergehender Natur. Es bleibt dem Gesetzgeber unbenommen, die richterliche Lösung durch eine andere verfassungskonforme Regelung abzulösen, welche seinen politischen Vorstellungen besser entspricht.

5. Seit Inkrafttreten der VPO ist das verwaltungsgerichtliche Verfahren grundsätzlich kostenpflichtig (vgl. § 20 Abs. 1 VPO). Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (vgl. § 20 Abs. 3 VPO). Diese Bestimmung nimmt indessen die Vorinstanz bzw. die kantonalen Behörden gemäss Verwaltungsverfahrensgesetz von der Kostenpflicht aus. Folglich werden für das vorliegende Verfahren keine Verfahrenskosten erhoben.

Demgemäss wird erkannt:

Soweit auf die Beschwerde einzutreten ist, werden die Entscheide der Steuerverwaltung Baselland vom 10. April 1996 und der Steuerrekurskommission Baselland vom 25. Oktober 1996 in teilweiser Gutheissung der Beschwerde aufgehoben und die Sache wird zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung Baselland zurückgewiesen.