

RECHTSDIENST DES REGIERUNGSRATES
BASEL-LANDSCHAFT

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

Liestal, 13. März 2003 CF

030 03 4 / 030 03 6

Rechtsgültigkeit der formulierten Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter ("Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative")

sowie

Rechtsgültigkeit der formulierten Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine familiengerechte Wohnkosten-Entlastung ("Familiengerechte Wohnkosten-Initiative") / Gutachten

Sehr geehrter Herr Regierungsrat Ballmer

Sie haben uns gebeten, die beiden oben genannten formulierten Gesetzesinitiativen auf ihre Rechtsgültigkeit hin zu überprüfen. Da die beiden Volksbegehren in mehreren Punkten inhaltlich übereinstimmende Forderungen betreffen, haben wir uns entschieden, die Rechtsgültigkeit beider Initiativen in *einem* Gutachten abzuklären. Wir können uns dazu wie folgt äussern:

A. Sachverhalt:

1. Am 18. Dezember 2002 haben Nationalrat Hans Rudolf Gysin (Präsident) und andere Initianten bei der Landeskanzlei eine formulierte Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter ("Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative") mit folgendem Wortlaut eingereicht:



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

"Gesetzes-Initiative für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter («Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative»)

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

Steuer- und Finanzgesetz (Änderung vom ...)

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

§ 27^{ter} 7. Mietwert selbstgenutzter Liegenschaften (Eigenmietwert)

¹Die massvolle Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt in Übereinstimmung mit dem in der Kantonsverfassung erteilten Auftrag, das selbst genutzte Wohneigentum steuerlich zu begünstigen (§ 133 Absatz 2 Buchstabe c Kantonsverfassung). Zwecks verfassungsmässiger Gleichbehandlung von Wohneigentümern und Mietern beziehungsweise Pächtern wird ein Sozialabzug gemäss § 33 Buchstabe d gewährt.

²Das Gleichbehandlungsgebot gemäss Absatz 1 gilt als eingehalten, wenn das Einkommensvolumen, das - unter Zugrundelegung eines durchschnittlichen Eigenmietwertes von 60% des Marktmietwertes - infolge der massvollen Festlegung des Eigenmietwertes nicht besteuert wird, dem Volumen aller Sozialabzüge gemäss § 33 Buchstabe d entspricht.

³Bis zu einem Gebäudekatasterwert von 61'300 Franken beträgt der Eigenmietwert 10.44%. Für jeden um 100 Franken höheren Katasterwert reduziert sich dieser Satz gemäss nachstehender Tabelle:

von Fr.	bis Fr.	um je %	auf %
61'301	94'400	0.004532	8.94
94'401	127'700	0.002553	8.09
127'701	163'300	0.002612	7.16
163'301	199'100	0.001788	6.52
199'101	252'600	0.000187	6.42
252'601	341'900	0.000112	6.32
341'901	431'500	0.000078	6.25
431'501	529'500	0.000133	6.12
529'501	627'500	0.000092	6.03
627'501	730'700	0.000116	5.91
730'701	998'300	0.000187	5.41

Bei einem Gebäudekatasterwert von über 998'300 Franken beträgt der Eigenmietwert einheitlich 54'000 Franken. Für Stockwerkeigentumswohnungen im Sinne von Artikel 712a ff ZGB beträgt der Eigenmietwert 80% der gemäss vorstehender Tabelle ermittelten Werte.

⁴Kann der Steuerpflichtige nachweisen, dass der Eigenmietwert des von ihm selbst genutzten Wohneigentums mehr als 60% des marktüblichen Mietwertes beträgt, so beträgt der Eigenmietwert 60% des marktüblichen Mietwertes.

⁵Der Regierungsrat überprüft mindestens alle vier Jahre - erstmals ab dem Steuerjahr 2006 - anhand einer repräsentativen Erhebung, ob auf Grund veränderter Marktverhältnisse das Gleichbehandlungsgebot gemäss Absatz 1 und 2 noch eingehalten ist. Ergibt die Erhebung, dass sich das nicht besteuerte Einkommensvolumen gemäss Absatz 2 erheblich erhöht hat, so werden, falls dazumal die Inkraftsetzung der nächsten all-

gemeinen Katasterneuschätzung noch nicht erfolgt ist, die Eigenmietwerte gemäss Absatz 3 linear mit einem Zuschlag erhöht, welcher der Hälfte der eingetretenen Erhöhung des Einkommensvolumens entspricht. Gleichzeitig wird der Sozialabzug gemäss § 33 Buchstabe d um jenen Betrag erhöht, der sich aus der Division der Hälfte der eingetretenen Erhöhung des nicht besteuerten Einkommensvolumens durch die Totalanzahl der Abzugsberechtigten gemäss § 33 Buchstabe d ergibt. Das Nähere regelt der Regierungsrat.

⁶Ergibt die Erhebung gemäss Absatz 5, dass die Eigenmietwerte weniger als die Hälfte von 60% des marktüblichen Mietwertes betragen, so werden, falls dazumal die Inkraftsetzung der nächsten allgemeinen Katasterneuschätzung noch nicht erfolgt ist, die Eigenmietwerte gemäss Absatz 3 linear mit einem Zuschlag erhöht. Dieser Zuschlag ist so zu bemessen, dass die Eigenmietwerte nach ihrer Erhöhung wieder die Hälfte von 60% des marktüblichen Mietwertes betragen.

⁷Einer erheblichen raummässigen Unternutzung des selbst genutzten Wohneigentums ist bei der behördlichen Festlegung des Eigenmietwertes auf Antrag Rechnung zu tragen. Das Nähere regelt der Regierungsrat.

⁸Sollte die zuständige Behörde gestützt auf § 121 Absatz 3, 2. Satz, bei den Katasterwerten allgemein gültige Zuschläge festlegen, so sind diese Zuschläge für die Ermittlung der Eigenmietwerte unbeachtlich.

⁹Auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der nächsten allgemeinen Katasterneuschätzung werden die Eigenmietwerte neu festgelegt. Aus der Gesamtheit sämtlicher neu festgelegter Eigenmietwerte darf keine wesentlich höhere Summe als bisher entstehen. Die Veränderung der Zahl der dem Eigenmietwert unterstehenden Objekte ist in diesem Zusammenhang verhältnismässig zu berücksichtigen.

¹⁰Die gestützt auf die Absätze 3, 4, 5, 6 und 9 festgesetzten Eigenmietwerte bleiben unverändert, solange der Steuerpflichtige (oder sein überlebender Ehegatte, mit dem er im gleichen Haushalt gelebt hat) die Wohnung ohne Unterbruch weiterbenutzt, die Zweckbestimmung nicht verändert und weder grössere Renovationen noch grössere bauliche Veränderungen vornimmt.

§ 33 Einleitungssatz und Buchstabe d

Vom Reineinkommen werden für die Steuerberechnung folgende Sozialabzüge in Abzug gebracht:

...

d. je 1'500 Franken Sozialabzug für den Mieter und Pächter einer dauernd selbst bewohnten Liegenschaft, den mitsteuerpflichtigen Ehegatten sowie für jedes Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das ein Kinderabzug beansprucht werden kann. Dieser Sozialabzug wird zwecks verfassungsmässiger Gleichbehandlung von Wohneigentümern und Mietern beziehungsweise Pächtern gemäss § 27^{ter} gewährt. Das Volumen aller Sozialabzüge gemäss diesem Abschnitt entspricht dem Einkommensvolumen, das - unter Zugrundelegung eines durchschnittlichen Eigenmietwertes von 60% des marktüblichen Mietwertes - in Folge der massvollen Festlegung des Eigenmietwertes nicht besteuert wird.

- II. Diese Änderung tritt - nach der Annahme durch das Volk - am 1. Januar des auf die Volksabstimmung folgenden Kalenderjahres in Kraft."

2. Mit Verfügung vom 18. Dezember 2002, veröffentlicht im Amtsblatt vom 27. Dezember 2002, stellte die Landeskantlei gestützt auf § 73 des Gesetzes vom 7. September 1981 über die politischen Rechte (GpR) fest, dass die Initiative gültig zustande gekommen ist.

3. Am 30. Dezember 2002 haben wiederum Nationalrat Hans Rudolf Gysin (Präsident) und andere Initianten bei der Landeskantlei eine weitere, formulierte Gesetzesinitiative für massvolle

Eigenmietwerte und eine familiengerechte Wohnkostenentlastung ("Familiengerechte Wohnkosten-Initiative") mit folgendem Wortlaut eingereicht:

"Gesetzes-Initiative für massvolle Eigenmietwerte und eine familiengerechte Wohnkosten-Entlastung («Familiengerechte Wohnkosten-Initiative»)

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

Steuer- und Finanzgesetz (Änderung vom ...)

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

§ 27^{ter} 7. Mietwert selbstgenutzter Liegenschaften (Eigenmietwert)

¹Die massvolle Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt in Übereinstimmung mit dem in der Kantonsverfassung erteilten Auftrag, das selbst genutzte Wohneigentum steuerlich zu begünstigen (§ 133 Absatz 2 Buchstabe c Kantonsverfassung). Zwecks verfassungsmässiger Gleichbehandlung von Wohneigentümern und Mietern beziehungsweise Pächtern wird ein Sozialabzug gemäss § 33^{bis} Buchstabe a gewährt.

²Das Gleichbehandlungsgebot gemäss Absatz 1 gilt als eingehalten, wenn das Einkommensvolumen, das - unter Zugrundelegung eines durchschnittlichen Eigenmietwertes von 60% des Marktmietwertes - infolge der massvollen Festlegung des Eigenmietwertes nicht besteuert wird, dem Volumen aller Sozialabzüge gemäss § 33^{bis} Buchstabe a entspricht.

³Bis zu einem Gebäudekatasterwert von 61'300 Franken beträgt der Eigenmietwert 10.44%. Für jeden um 100 Franken höheren Katasterwert reduziert sich dieser Satz gemäss nachstehender Tabelle:

von Fr.	bis Fr.	um je %	auf %
61'301	94'400	0.004532	8.94
94'401	127'700	0.002553	8.09
127'701	163'300	0.002612	7.16
163'301	199'100	0.001788	6.52
199'101	252'600	0.000187	6.42
252'601	341'900	0.000112	6.32
341'901	431'500	0.000078	6.25
431'501	529'500	0.000133	6.12
529'501	627'500	0.000092	6.03
627'501	730'700	0.000116	5.91
730'701	998'300	0.000187	5.41

Bei einem Gebäudekatasterwert von über 998'300 Franken beträgt der Eigenmietwert einheitlich 54'000 Franken. Für Stockwerkeigentumswohnungen im Sinne von Artikel 712a ff ZGB beträgt der Eigenmietwert 80% der gemäss vorstehender Tabelle ermittelten Werte.

⁴Kann der Steuerpflichtige nachweisen, dass der Eigenmietwert des von ihm selbst genutzten Wohneigentums mehr als 60% des marktüblichen Mietwertes beträgt, so beträgt der Eigenmietwert 60% des marktüblichen Mietwertes.

⁵Der Regierungsrat überprüft mindestens alle vier Jahre - erstmals ab dem Steuerjahr 2006 - anhand einer repräsentativen Erhebung, ob auf Grund veränderter Marktverhältnisse das Gleichbehandlungsgebot gemäss Absatz 1 und 2 noch eingehalten ist. Ergibt die Erhebung, dass sich das nicht besteuerte Einkommensvolumen gemäss Absatz 2 erheblich erhöht hat, so werden, falls dazumal die Inkraftsetzung der nächsten allgemeinen Katasterneuschätzung noch nicht erfolgt ist, die Eigenmietwerte gemäss Absatz 3 linear mit einem Zuschlag erhöht, welcher der Hälfte der eingetretenen Erhöhung des Einkommensvolumens entspricht. Gleichzeitig wird der Sozialabzug gemäss § 33^{bis} Buchstabe a um jenen Betrag erhöht, der sich aus der Division der Hälfte der eingetretenen Erhöhung des nicht besteuerten Einkommensvolumens durch die Totalanzahl der Abzugsberechtigten gemäss § 33^{bis} Buchstabe a ergibt. Das Nähere regelt der Regierungsrat.

⁶Ergibt die Erhebung gemäss Absatz 5, dass die Eigenmietwerte weniger als die Hälfte von 60% des marktüblichen Mietwertes betragen, so werden, falls dazumal die Inkraftsetzung der nächsten allgemeinen Katasterneuschätzung noch nicht erfolgt ist, die Eigenmietwerte gemäss Absatz 3 linear mit einem Zuschlag erhöht. Dieser Zuschlag ist so zu bemessen, dass die Eigenmietwerte nach ihrer Erhöhung wieder die Hälfte von 60% des marktüblichen Mietwertes betragen.

⁷Einer erheblichen raummässigen Unternutzung des selbst genutzten Wohneigentums ist bei der behördlichen Festlegung des Eigenmietwertes auf Antrag Rechnung zu tragen. Das Nähere regelt der Regierungsrat.

⁸Sollte die zuständige Behörde gestützt auf § 121 Absatz 3, 2. Satz, bei den Katasterwerten allgemein gültige Zuschläge festlegen, so sind diese Zuschläge für die Ermittlung der Eigenmietwerte unbeachtlich.

⁹Auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der nächsten allgemeinen Katasterneuschätzung werden die Eigenmietwerte neu festgelegt. Aus der Gesamtheit sämtlicher neu festgelegter Eigenmietwerte darf keine wesentlich höhere Summe als bisher entstehen. Die Veränderung der Zahl der dem Eigenmietwert unterstehenden Objekte ist in diesem Zusammenhang verhältnismässig zu berücksichtigen.

¹⁰Die gestützt auf die Absätze 3, 4, 5, 6 und 9 festgesetzten Eigenmietwerte bleiben unverändert, solange der Steuerpflichtige oder sein überlebender Ehegatte, mit dem er im gleichen Haushalt gelebt hat, die Wohnung ohne Unterbruch weiterbenutzt, die Zweckbestimmung nicht verändert und weder grössere Renovationen noch grössere bauliche Veränderungen vornimmt.

§ 29 Absatz 1 Buchstabe k, letzter Satz

k. Diese Höchstbeträge erhöhen sich um 200 Franken für jedes Kind, für das ein Kinderabzug gemäss § 33, § 33^{bis} Buchstabe b oder § 33^{ter} Absatz 2 beansprucht werden kann.

§ 33 IV. Bestimmung des steuerbaren Einkommens - 1. Wohneigentümer mit Kindern

Zur Entlastung von Wohneigentümer-Familien mit Kindern, insbesondere zur Entlastung von Wohneigentümer-Familien in bescheidenen Einkommensverhältnissen, wird ein Kinderabzug direkt vom Steuerbetrag wie folgt gewährt: Der gemäss § 34 Absatz 1 und 2 ermittelte Einkommenssteuerbetrag ermässigt sich um 600 Franken pro Steuerjahr für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder in beruflicher Ausbildung stehende Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das er die elterliche Gewalt hat beziehungsweise hatte. Bei Zuteilung des gemeinsamen Sorgerechts (gemäss Artikel 133 Absatz 3 oder Artikel 298a Absatz 1 ZGB) steht der Abzug demjenigen Elternteil zu, der den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet. Der Abzug kann pro Kind nur einmal geltend gemacht werden. Sofern das Einkommen des Kindes den steuerfreien Betrag übersteigt, entfällt der Abzug. Für die Gewährung des Abzugs sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend.

§ 33^{bis} 2. Mieter und Pächter

a. Vom Reineinkommen wird für die Steuerberechnung folgender Sozialabzug in Abzug gebracht: Je 1'500 Franken für den Mieter und Pächter einer dauernd selbst bewohnten Liegenschaft, den mitsteuerpflichtigen Ehegatten sowie für jedes Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das ein Kinderabzug gemäss § 33^{bis} Buchstabe b beansprucht werden kann. Dieser Sozialabzug wird zwecks verfassungsmässiger Gleichbehandlung von Wohneigentümern und Mietern beziehungsweise Pächtern gemäss § 27^{ter} gewährt. Das Volumen aller Sozialabzüge gemäss diesem Abschnitt entspricht dem Einkommensvolumen, das - unter Zugrundelegung eines durchschnittlichen Eigenmietwertes von 60% des marktüblichen Mietwertes - in Folge der massvollen Festlegung des Eigenmietwertes nicht besteuert wird.

b. Zur Entlastung von Mieter- und Pächter-Familien mit Kindern, insbesondere zur Entlastung von Mieter- und Pächter-Familien in bescheidenen Einkommensverhältnissen, wird ein Kinderabzug direkt vom Steuerbetrag wie folgt gewährt: Der gemäss § 34 Absatz 1 und 2 ermittelte Einkommenssteuerbetrag ermässigt sich um 600 Franken pro Steuerjahr für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder in beruflicher Ausbildung stehende Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das er die elterliche Gewalt hat beziehungsweise hatte. Bei Zuteilung des gemeinsamen Sorgerechts (gemäss Artikel 133 Absatz 3 oder Artikel 298a Absatz 1 ZGB) steht der Abzug demjenigen Elternteil zu, der den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet. Der Abzug kann pro Kind nur einmal geltend gemacht werden. Sofern das Einkommen des Kindes den steuerfreien Betrag übersteigt, entfällt der Abzug. Für die Gewährung des Abzugs sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend.

§ 33^{ter} 3. Übrige Sozialabzüge

¹Vom Reineinkommen werden für die Steuerberechnung folgende Sozialabzüge in Abzug gebracht:

a. 2'000 Franken für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person, die vom Steuerpflichtigen in mindestens der Höhe des Abzuges unterstützt wird. Der Abzug kann nicht beansprucht werden für den Ehegatten und für Kinder, für die ein Abzug gemäss § 33, § 33^{bis} Buchstabe b oder § 33^{ter} Absatz 2 gewährt wird;

b. 5'000 Franken pro Person für besondere, durch schwere Invalidität oder dauernde Pflegebedürftigkeit verursachte Aufwendungen an Geldmitteln oder Arbeit für von den Steuerpflichtigen in mindestens der Höhe des Abzuges unterstützte oder betreute Drittpersonen. Der Abzug kann nicht beansprucht werden für Personen, für deren Unterhalt der Steuerpflichtige aufkommt und deshalb ein Abzug gemäss § 29 Absatz 1 Buchstabe n gewährt wird.

²Zur Entlastung von Steuerpflichtigen mit Kindern, die nicht bereits gemäss § 33 oder § 33^{bis} Buchstabe b Anspruch auf einen Kinderabzug direkt vom Steuerbetrag haben, wird ein Kinderabzug direkt vom Steuerbetrag wie folgt gewährt: Der gemäss § 34 Absatz 1 und 2 ermittelte Einkommenssteuerbetrag ermässigt sich um 600 Franken pro Steuerjahr für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder in beruflicher Ausbildung stehende Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das er die elterliche Gewalt hat beziehungsweise hatte. Bei Zuteilung des gemeinsamen Sorgerechts (gemäss Artikel 133 Absatz 3 oder Artikel 298a Absatz 1 ZGB) steht der Abzug demjenigen Elternteil zu, der den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet. Der Abzug kann pro Kind nur einmal geltend gemacht werden. Sofern das Einkommen des Kindes den steuerfreien Betrag übersteigt, entfällt der Abzug. Für die Gewährung des Abzugs sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend.

§ 36 Absatz 3 erster Satz

³Die Sozialabzüge gemäss § 33, § 33^{bis} und § 33^{ter} werden nicht gewährt. ...

§ 36^{bis} zweitletzter Satz

... Die Sozialabzüge gemäss § 33, § 33^{bis} und § 33^{ter} werden nicht gewährt. ...

II. Diese Änderung tritt - nach der Annahme durch das Volk - am 1. Januar des auf die Volksabstimmung folgenden Kalenderjahres in Kraft."

4. Mit Verfügung vom 3. Januar 2003, veröffentlicht im Amtsblatt vom 9. Januar 2003, stellte die Landeskanzlei gestützt auf § 73 GpR fest, dass auch diese Initiative gültig zustande gekommen ist.

5. Der Regierungsrat bestimmte mit den Beschlüssen Nr. 58 und Nr. 59 vom 14. Januar 2003, gestützt auf § 12a Absatz 1 der Verordnung vom 17. Dezember 1991 zum Gesetz über die politischen Rechte (VO GpR), die Finanz- und Kirchendirektion zur federführenden Direktion für die allfällige Behandlung dieser Initiativen.

6. Mit Schreiben vom 5. Februar und vom 14. Februar 2003 beauftragte die Finanz- und Kirchendirektion den Rechtsdienst des Regierungsrates mit der Abklärung der Rechtsgültigkeit der Initiativen.

B. Allgemeines:

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

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

ihm nur mögliche oder nicht offensichtlich rechtswidrige Volksbegehren zur Abstimmung vorgelegt werden.

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

1.2 Ist nur ein Teil einer Initiative unmöglich oder *offensichtlich* rechtswidrig, so stellt sich die Frage, ob diese *teilweise* Ungültigkeit die *völlige* Ungültigkeit der Initiative nach sich zieht.

Die teilweise Ungültigerklärung einer Volksinitiative besteht in der Streichung einzelner vorgeschlagener Bestimmungen. Nötigenfalls ist das Begehren anderweitig zu bereinigen. Dies gilt sowohl für allgemeine Anregungen, die ihrer Natur wegen eher konform zu höherrangigem Recht interpretiert werden können, als auch für ausformulierte Entwürfe. Die Bereinigung kommt aber nur in Frage, wenn sie wirklich durch eine Teilungültigerklärung bedingt ist. Lediglich Verdeutlichungen, zum Beispiel im Sinn einer bundesrechts- oder kantonsverfassungskonformen Auslegung, rechtfertigen nicht Eingriffe in den Initiativtext (Yvo Hangartner/Andreas Kley, Die demokratischen Rechte in Bund und Kantonen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Zürich 2000, Randziffer 2139, Seite 845).

Einerseits gebietet das Verhältnismässigkeitsprinzip, das Recht der Volksinitiative nicht unnötig oder unangemessen zu beschränken und deshalb ein Begehren, das nur teilweise oder gar nur in untergeordneten Punkten rechtswidrig ist, nicht vollständig, sondern nur in diesen Einzelheiten zu kassieren. Andererseits darf die freie Willensäußerung der Initianten nicht beschränkt werden, und es ist daher unzulässig, ein Begehren zur Abstimmung zu bringen, das wegen einer teilweisen Ungültigerklärung möglicherweise gar nicht mehr dem Willen der Initianten entspricht.

Trifft das kantonale Recht betreffend die Teilungültigkeit von Initiativen keine Regelung oder hält es sich nicht an die verfassungsrechtlichen Vorgaben, so kommt der Praxis des Bundesgerichts ausschlaggebende Bedeutung zu. Dies nicht nur, weil dieses Gericht als letzte Instanz entscheidet, sondern auch, weil die kantonalen politischen Rechte ebenfalls von der Bundesverfassung gewährleistet sind. Das Bundesgericht hat in einer langjährigen Praxis Grundsätze zur Teilungültigkeit von Initiativen entwickelt. Im Bundesgerichtsentscheid (BGE) 125 I 21 wird dazu ausgeführt: "Im Fall von Teilungültigkeit gebietet der Grundsatz der Verhältnismässigkeit, die Initiative nicht als Ganzes für ungültig zu erklären, sofern vernünftigerweise anzunehmen ist, die Unterzeichner der Initiative hätten den gültigen Teil auch unterzeichnet, wenn er ihnen allein unterbreitet worden wäre. Dies ist dann der Fall, wenn der verbleibende Teil der Initiative nicht von untergeordneter Bedeutung ist, sondern noch ein sinnvolles Ganzes im Sinne der ursprünglichen

Stossrichtung ergibt, so dass die Initiative nicht ihres wesentlichen Gehalts beraubt wird (BGE 121 I 334 Erw. 2a; BGE 119 Ia 154 Erw. 9a)".

Die Praxis des Bundesgerichts zur Teilungültigkeit von Initiativen lässt sich demnach wie folgt zusammenfassen: a) Die ungültig erklärten Teile dürfen nicht zentrale Anliegen des Begehrens ausmachen; b) der Rest der Initiative muss in sich sinnvoll vollziehbar sein, und c) es muss angenommen werden können, eine für das Zustandekommen einer Initiative ausreichende Zahl von Initianten hätten dem Begehren auch in der gültig erklärten Fassung zugestimmt. Sind diese Kriterien erfüllt, muss der gültige Teil der Initiative dem Volk unterbreitet werden.

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

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

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

C. Formelle Rechtmässigkeit

1. Einheit der Form

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

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

Aus dem Gebot der Einheit der Form folgt auch, dass formulierte Verfassungs- und Gesetzesinitiativen nicht vermischt werden dürfen. Es sind deshalb in einem Fall, da ein Anliegen zugleich eine Verfassungs- und eine Gesetzesinitiative bedingt, zwei gesonderte Initiativen einzureichen (Alfred Kölz, a.a.O., Seite 17; Luzian Odermatt, Ungültigerklärung von Volksinitiativen, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 6/96, Seite 710).

Sowohl das Volksbegehren für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter als auch dasjenige für massvolle Eigenmietwerte und eine familiengerechte Wohnkostenentlastung sind als formulierte Gesetzesinitiativen eingereicht worden. Als "formuliert" gilt ein Volksbegehren, wenn es *tel quel*, ohne geringste redaktionelle Änderung zum Gesetz erklärt werden könnte. Dies ist hier offensichtlich sowohl bei der Initiative vom 18. Dezember 2002 als auch bei der Initiative vom 30. Dezember 2002 der Fall. Im Weiteren bezeichnen die Initiativen die zu ändernden Bestimmungen im Gesetz vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz). Es gilt somit festzuhalten, dass der Grundsatz der Einheit der Form bei beiden Volksbegehren gewahrt sowie die Voraussetzung von § 64 Absatz 2 GpR erfüllt sind.

2. Einheit der Materie

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

Die Grenzen des Zulässigen sind beim Gebot der Einheit der Materie besonders schwierig zu ermitteln. Aus der reichen Praxis des Bundesgerichts und der Bundesbehörden hat die Doktrin bestimmte Fallkategorien entwickelt, die bei der Beurteilung einer konkreten Vorlage herangezogen werden können (vgl. Dietrich Schindler, Rechtsgutachten über die Volksinitiative "40 Waffenplätze sind genug – Umweltschutz auch beim Militär", in: ZBl, Band 93, Seite 388 ff.; Luzian Odermatt, a.a.O., Seite 711; Luzius Wildhaber, a.a.O., Randziffer 104 ff. zu Artikel 121/122 aBV). So kann der Grundsatz der Einheit der Materie in folgenden Fällen als gewahrt angesehen werden: a) Bei der Beschränkung auf ein einziges Thema: Dieses eine Thema darf aber nicht allzu weit oder missbräuchlich konzipiert sein; b) bei der Beschränkung auf einen Zweck, verbunden mit der hierfür vorgeschlagenen Finanzierung: Die Finanzierungsarten müssen jedoch innerlich

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

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

2.1 Einheit der Materie der formulierten Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter

Das Ziel der am 18. Dezember 2002 eingereichten formulierten Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter ("Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative") ergibt sich ohne weitere Erklärungen aus deren Titel. Um Wohneigentümer und Wohneigentümerinnen gegenüber Mietern und Mieterinnen steuerrechtlich nicht besserzustellen, soll Letzteren ein erhöhter Sozialabzug gewährt werden.

Mit der Eigenmietwertbesteuerung soll die relative Gleichbehandlung der Mieter und jener Eigentümer, die in eigener Liegenschaft wohnen, verwirklicht werden. Der Bedarf an einer Wohngelegenheit kann durch Miete oder durch das Bewohnen einer eigenen Liegenschaft gedeckt werden. Die Mieter müssen aus ihren Einkünften sowohl die Miete als auch den übrigen Lebensbedarf decken. Die Eigentümer, die in eigener Liegenschaft wohnen, können die gesamten, von aussen zufließenden Einkünfte für den übrigen Lebensbedarf verwenden. Bei gleich hohen Einkünften, die von aussen zufließen, ist somit die Leistungsfähigkeit von Mietern und Eigentümern nicht dieselbe. Wenn beide aufgrund der ihnen von aussen zufließenden Einkünfte besteuert werden, werden sie rechtungleich behandelt (BGE 116 Ia 321). Um dies zu verhindern, soll die Festlegung massvoller Eigenmietwerte für die Eigentümer mit höheren Sozialabzügen für die Mieter ausgeglichen werden. Damit die rechtsgleiche Behandlung gewährt ist, können der

Stimmbürger und die Stimmbürgerin zu diesen beiden wichtigen Teilfragen, nämlich massvolle Eigenmietwerte für Wohneigentümer und Sozialabzug für Mieter und Pächter, nicht begründeterweise teils bejahend und teils verneinend antworten. Zwischen den verschiedenen Teilen der Initiative besteht demnach sowohl ein logischer als auch ein sachlicher Zusammenhang. Ein offensichtlicher Verstoss gegen den Grundsatz der Einheit der Materie liegt bei der Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative nicht vor.

2.2 Einheit der Materie der formulierten Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine familiengerechte Wohnkostenentlastung

Auch die Ziele der am 30. Dezember 2002 eingereichten formulierten Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine familiengerechte Wohnkostenentlastung ("Familiengerechte Wohnkosten-Initiative") ergeben sich ohne weitere Erklärungen aus deren Titel. Erreicht werden sollen diese Ziele einerseits durch massvolle Eigenmietwerte für Eigentümer, die ihre Liegenschaft selbst bewohnen, sowie durch Sozialabzüge vom Reineinkommen für Mieter und Pächter einer dauernd selbst bewohnten Liegenschaft. Andererseits verlangen die Initianten zur Entlastung von Wohneigentümer-Familien mit Kindern, zur Entlastung von Mieter- und Pächterfamilien mit Kindern sowie zur Entlastung der übrigen Steuerpflichtigen mit Kindern einen Kinderabzug vom Steuerbetrag.

Hinsichtlich der Forderung nach massvollen Eigenmietwerten für Wohneigentümer, die ihre Liegenschaft selbst bewohnen, und der Forderung nach einem Sozialabzug vom Reineinkommen für Mieter und Pächter zum Zwecke verfassungsmässiger Gleichbehandlung entspricht die Initiative für Familiengerechte Wohnkosten der Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative. Was die Einheit der Materie zwischen diesen beiden Forderungen betrifft, kann deshalb auf die Ausführungen zur formulierten Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter ("Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative") verwiesen werden. Zwischen *diesen* Forderungen besteht ein logischer und sachlicher Zusammenhang. Das Gebot der Einheit der Materie wird eingehalten.

Im Weiteren ist zu klären, ob die Einheit der Materie durch die Verbindung des ersten Teils der Initiative, mit dem massvolle Eigenmietwerte für Wohneigentümer sowie Sozialabzüge für Mieter und Pächter gefordert werden, mit dem zweiten Teil der Initiative, mit dem Kinderabzüge für Wohneigentümer-Familien mit Kindern, für Mieter- und Pächterfamilien mit Kindern sowie für die übrigen Steuerpflichtigen mit Kindern gefordert werden, verletzt wird.

Gemäss der Initiative sollen Wohneigentümer-Familien mit Kindern (vgl. § 33) und Mieter- und Pächterfamilien mit Kindern (vgl. § 33^{bis} Buchstabe b) in den Genuss eines Abzuges von Fr. 600.00 pro Steuerjahr für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder in beruflicher Ausbildung stehende Kind kommen, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das er die elterliche Gewalt hat oder hatte. Entsprechend dem "Auffangtatbestand" von § 33^{ter} Absatz 2 soll diese Art von Kinderabzug jedoch jeder steuerpflichtigen Person mit Kindern zuste-

hen. Daraus erhellt, dass es sich bei den Abzügen gemäss § 33, § 33^{bis} Buchstabe b und § 33^{ter} Absatz 2 um "gewöhnliche" Kinderabzüge handelt, die unter der Voraussetzung des "Kinderhabens" allen zustehen. Keine Rolle spielt dabei, ob das Kind in einer Wohneigentümer-Familie lebt oder in einer Familie, die ihre Wohnung mietet. Es geht demnach im zweiten Teil der Initiative nicht um die Entlastung der Familien von den Wohnkosten, sondern um die Entlastung der Steuerpflichtigen mit Kindern von den Kinderkosten durch Abzüge vom Steuerbetrag. Daraus erhellt weiter, dass der zweite Teil des Initiativtitels "(...) und eine familiengerechte Wohnkosten-Entlastung" die Absichten des Volksbegehrens nicht präzise umschreibt. Dieser Teil der Initiative setzt nicht bei den Wohnkosten, sondern bei den Kinderkosten an. Demgegenüber geht es bei der Festlegung massvoller Eigenmietwerte nicht um Abzüge vom steuerbaren Einkommen, sondern um die Erfassung steuerrechtlich relevanter Einkünfte, nämlich der Erträge aus unbeweglichem Vermögen. Dabei ist unwesentlich, ob die Steuerpflichtigen Kinder haben oder nicht. Der erste Teil der Initiative, die Forderung nach massvollen Eigenmietwerten wäre auch ohne den zweiten Teil betreffend die familiengerechte Wohnkosten-Entlastung anwendbar. Auch ist die Festlegung massvoller Eigenmietwerte nicht die logische Voraussetzung für die Gewährung von Kinderabzügen. Die Initianten verbinden mit der Forderung nach massvollen Eigenmietwerten und der Forderung nach Kinderabzügen zwei selbständige Hauptziele, die nicht in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Wir sind daher der Meinung, dass die Initiative für familiengerechte Wohnkosten den Grundsatz der Einheit der Materie verletzt.

D. Materielle Rechtmässigkeit / Allgemeines

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

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

2. Übergeordnetes Recht ist für eine kantonale Gesetzesinitiative das Bundesrecht, das Völkerrecht, das interkantonale Recht und das Verfassungsrecht des Kantons. Das Bundesrecht geht in seiner Gesamtheit dem kantonalen Recht vor (Artikel 49 BV; Ulrich Häfelin/Walter Müller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. Auflage, Zürich 2001, Randziffer 1173 ff.). Eine kantonale Gesetzesinitiative darf also auch nicht einer Verordnung des Bundes oder eines eidgenössischen Departementes widersprechen.

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

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

E. Schranken des Steuerrechts

1. Schranken des Steuerrechts von Bund, Kantonen und Gemeinden bilden einige der in den Verfassungen von Bund und Kantonen verankerten Grundrechte. Dabei handelt es sich in erster Linie um das Gebot der Rechtsgleichheit und das Verbot der Willkür, sodann um die auf den Schutz wirtschaftlicher Werte ausgerichteten Grundrechte (Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Eigentumsgarantie, Wirtschaftsfreiheit) sowie im Bereich der Kirchensteuern um die Glaubens- und Gewissensfreiheit (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, Seite 103, Randziffer 54). Das Gebot der Rechtsgleichheit (Artikel 8 BV) und das Willkürverbot (Artikel 9 BV) sowie die in Artikel 127 Absatz 2 BV festgehaltenen Grundsätze der Ausgestaltung der Steuern sind die wichtigsten inhaltlichen Schranken der Steuergesetzgebung von Bund, Kanton und Gemeinden. Nachdem die Bundesverfassung die wichtigsten unter dem alten Recht aus Rechtsgleichheit und Willkürverbot abgeleiteten Besteuerungsgrundsätze nun in Artikel 127 Absatz 2 BV explizit nennt, ist das Verhältnis dieser Norm zu den Artikeln 8 und 9 BV zu klären.

2. Entsprechend Artikel 127 Absatz 1 BV ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln. Soweit es die Art der Steuer zulässt, sind *dabei* insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten (Artikel 127 Absatz 2 BV). Artikel 127 Absatz 2 BV bezieht sich durch das Wort "dabei" auf die in Artikel 127 Absatz 1

BV genannte "Ausgestaltung der Steuern", das heisst, die Regelung der Elemente der einzelnen Steuern. Die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind bei der *Ausgestaltung* der Steuern zu beachten, soweit es die Art der Steuer zulässt. Das bedeutet, dass Artikel 127 Absatz 2 BV insoweit nicht angerufen werden kann, als eine bestimmte Steuerart (zum Beispiel die Handänderungssteuer oder die Mehrwertsteuer) es nach ihrem Wesen gar nicht zulässt, dass sie nach diesen Grundsätzen ausgestaltet wird.

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

Sowohl bei der Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter als auch bei derjenigen für massvolle Eigenmietwerte und eine familiengerechte Wohnkosten-Entlastung geht es um die Ausgestaltung der Einkommenssteuer und nicht um die Einführung einer neuen Steuerart. Die Gesetzesinitiativen sind somit vorrangig im Lichte von Artikel 127 Absatz 2 BV sowie § 133 Absätze 1 und 2 KV auf ihre Rechtmässigkeit hin zu überprüfen.

F. Grundsätze der Besteuerung (Artikel 127 Absatz 2 BV)

1. Artikel 127 Absatz 2 BV hält die zu Artikel 4 alte BV entwickelten Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit fest. Aus dem der neuen Bundesverfassung zugrunde liegenden Konzept, wonach im Wesentlichen die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichtes festgeschrieben wird, kann abgeleitet werden, dass die unter der alten Bundesverfassung entwickelten Kriterien zur Konkretisierung dieser Grundsätze der Besteuerung weiterhin Gültigkeit haben.

1.1 Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass die einem Staatswesen – persönlich – zugeordneten Personen an dessen Lasten ohne Rücksicht auf ausserökonomische Kriterien wie (rechtliche) Staatsangehörigkeit, Stand, Klasse, Religion, Rasse und so weiter beizutragen haben. Die Religion, der Familienstand und die Staatsangehörigkeit sind für Abgaben, welche an die Ansässigkeit knüpfen, grundsätzlich keine Merkmale, die eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnten (Kathrin Klett, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in: Zeitschrift für Schweizerisches Recht [ZSR] NF 111 [1992] II, Seite 60 ff.). Nach der Rechtsprechung verlangt der Grundsatz der Allgemeinheit "die steuerliche Erfassung aller Personen und Personengruppen nach derselben gesetzlichen Ordnung. Er verbietet unbegründete Ausnahmen einzelner Personen oder Personengruppen von der Besteuerung" (BGE 114 Ia 221, 224). Diese

Anforderungen gelten in erster Linie für die einzelnen Steuern. Sie verwirklichen die Gleichbehandlung beim subjektiven Element des Steuerrechtsverhältnisses, indem die subjektive Steuerpflicht für alle Personen und Personengruppen, welche im Hinblick auf die Steuerart die gleichen Eigenschaften aufweisen, gleich angeordnet werden muss (Ernst Höhn/Robert Waldburger, a.a.O., Seite 108, Randziffer 71).

1.2 Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen (BGE 114 Ia 221, 224). Damit wird das Gebot der Gleichbehandlung gleicher und der Ungleichbehandlung ungleicher Tatbestände auf die objektiven und quantitativen Elemente des Steuerrechtsverhältnisses angewandt (Ernst Höhn/Robert Waldburger, a.a.O., Seite 109, Randziffer 74).

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

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

2. Bei näherer Betrachtung ergibt sich, dass die drei Grundsätze nicht auf der gleichen Ebene stehen. Die *Allgemeinheit* ist ein *generelles konzeptionelles Prinzip*, wonach jeder Einwohner Steuern bezahlen soll, damit eine breite Abstützung der Steuerlast gewährleistet ist. Die Besteuerung muss bei den Hauptsteuern die Regel und nicht die Ausnahme sein. Auf einer anderen Ebene stehen die bei der *Ausgestaltung* der Steuern zu berücksichtigenden Prinzipien der *Gleichmässigkeit* und der *Verhältnismässigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip)* der Besteuerung als gleichrangige Aspekte der Rechtsgleichheit. Aufgrund des Gleichmässigkeitsprinzips müssen demnach identische Sachverhalte gleich besteuert werden, während das Leistungsfähigkeits-

prinzip bei ungleichen Sachverhalten eine unterschiedliche Besteuerung entsprechend der Verschiedenheit der Leistungsfähigkeit gebietet. Es kann daher der Schluss gezogen werden, dass ein Verzicht auf den Begriff der "Gleichmässigkeit" durchaus möglich ist, da schon das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt, dass Gleiches gleich besteuert wird. Zentraler Grundsatz ist demnach das Leistungsfähigkeitsprinzip (Ernst Höhn, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in: Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, Festschrift für Otto K. Kaufmann, Bern/Stuttgart 1989, Seite 129).

3. Als idealer Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gilt das Einkommen, also die Summe sämtlicher Vermögenswerte, die einem Individuum während eines bestimmten Zeitraums netto, das heisst nach Berücksichtigung der Gewinnungskosten, zufließen. Der Umfang der Steuerlast des Einzelnen hat sich deshalb nach der Gesamtheit aller Nettoeinkünfte zu richten, welche seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöhen und ihm zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse zur Verfügung stehen. Es ist von der objektiven Leistungsfähigkeit die Rede. Die subjektive Leistungsfähigkeit stellt auf die persönlichen Verhältnisse ab; die Aufwendungen für Unterhaltungspflichten werden als nicht disponibler Teil des Einkommens ausgeschieden (Ferdinand Zuppinger/Peter Böckli/Peter Locher/Markus Reich, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984, Seite 4 f.).

G. Übereinstimmung der Initiativen mit dem höherstufigen Recht des Bundes

1. Entsprechend § 27^{ter} Absatz 3 Steuer- und Finanzgesetz wird der Eigenmietwert aufgrund des Gebäudekatasterwertes berechnet. Bis zu einem Gebäudekatasterwert von Fr. 61'300 beträgt der Eigenmietwert 9.67 %. Für jeden um 100 Franken höheren Katasterwert reduziert sich der Prozentsatz von 9.67 % entsprechend der gesetzlichen Tabelle. Bei einem Gebäudekatasterwert von über Fr. 998'300 beträgt der Eigenmietwert stets Fr. 50'000.

Mit § 27^{ter} Absatz 3 der Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative als auch mit § 27^{ter} Absatz 3 der Initiative für familiengerechte Wohnkosten verlangen die Initianten die Heraufsetzung des Prozentsatzes von 9.67 % auf 10.44 % sowie die Heraufsetzung der Prozentsätze der Tabelle. Die Höhe des Eigenmietwertes für Gebäude mit einem Katasterwert von über Fr. 998'300 soll einheitlich Fr. 54'000 betragen.

Wir sind der Meinung, dass diese Art der Berechnung des Eigenmietwertes nicht offensichtlich rechtswidrig ist. Da es sich aber um eine spezifisch steuerrechtliche Frage handelt, sind wir nicht in der Lage, diese abschliessend zu beantworten. Insbesondere können wir nicht überprüfen, ob der Eigenmietwert mit diesen Ansätzen korrekt, das heisst unter Einhaltung des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, bemessen wird. Wir bitten Sie höflich, dies bei Ihrem weiteren Vorgehen zu berücksichtigen.

2. Die Initianten verlangen mit beiden Initiativen massvolle Eigenmietwerte. Aus den ausformulierten Initiativtexten ist durch Auslegung zu ermitteln, dass unter der Umschreibung "massvolle Eigenmietwerte" Eigenmietwerte zu verstehen sind, die in der Bandbreite von 30 bis 60 % des Marktmietwertes liegen. Die Untergrenze des massvollen Eigenmietwertes ergibt sich für beide Initiativen aus deren Paragraphen 27^{ter} Absatz 6 Satz 2, die wie folgt lauten: "Dieser Zuschlag ist so zu bemessen, dass die Eigenmietwerte nach ihrer Erhöhung wieder die Hälfte von 60 % des marktüblichen Mietwertes betragen". Die obere Grenze massvoller Eigenmietwerte ergibt sich bei beiden Initiativen aus deren Paragraphen § 27^{ter} Absatz 4. Danach kann der Steuerpflichtige die Herabsetzung des Eigenmietwertes auf 60 % des marktüblichen Mietwertes verlangen, wenn er nachweist, dass der Eigenmietwert für seine Liegenschaft höher ist.

3. Das Bundesgericht hält in seiner Rechtsprechung fest (vgl. BGE 124 I 145, 156 f.), dass für die Bemessung der Eigenmietwerte 60 % des effektiven Marktmietwertes in jedem Fall die untere Grenze dessen bilden, was mit dem Gleichheitsgebot noch vereinbar ist (vgl. auch BGE 125 I 65; BGE 124 I 193). Dies lässt vermuten, dass die Festlegung massvoller Eigenmietwerte im Sinne der Initiativen das Gleichheitsgebot nur dann nicht verletzt, wenn den Mietern beziehungsweise Pächtern aufgrund einer Ausgleichsregelung ein adäquater Abzug ermöglicht wird. Unabhängig vom Gleichheitsgebot des Artikels 127 Absatz 2 BV stellt sich aber die Grundsatzfrage, ob Eigenmietwerte, die tiefer liegen als 60 % des Marktmietwertes, nicht dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG) widersprechen.

3.1 Das Ziel der bundesrechtlichen Steuerharmonisierung ist klar die Behebung der grossen Vielfalt und Kompliziertheit der kantonalen Steuerordnungen. Im Recht der direkten Steuern sollen durch Angleichung der Steuerrechtsordnungen von Bund und Kantonen die bestehenden Gegensätze verkleinert oder eliminiert werden. Angestrebt wird eine Verbesserung der Transparenz des schweizerischen Steuerrechts sowie sowohl die Vereinfachung der Steuerveranlagungen für die Steuerpflichtigen als auch ein Rationalisierungseffekt für die Steuerbehörden (Ferdinand Zuppinger/Peter Böckli/Peter Locher/Markus Reich, a.a.O., Seite 2 f.). Die bundesrechtlichen Harmonisierungsvorschriften wenden sich nicht direkt an die Steuerpflichtigen, sondern an die Steuergesetzgeber von Bund und Kantonen. Diese Vorschriften, aber auch die dazugehörige Rechtsprechung haben die Kantone bei der Legiferierung auf kantonaler Ebene zu beachten.

Das Steuerharmonisierungsgesetz bestimmt die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die kantonale Gesetzgebung zu gestalten ist (Artikel 1 Absatz 1 StHG). Artikel 72 Absatz 1 StHG verpflichtet die Kantone, ihre Gesetzgebung innert acht Jahren ab Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes (1. Januar 1993) an dessen Vorschriften anzupassen. Nach Ablauf dieser Frist findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht (Artikel 72 Absatz 2 StHG).

3.2 Gemäss Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a StHG erheben die Kantone von den natürlichen Personen eine Einkommens- und eine Vermögenssteuer. Nach dem Grundsatz von Artikel 7 Absatz 1 StHG unterliegen der Einkommenssteuer unter anderem alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, insbesondere solche aus unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit, aus Vermögensertrag, eingeschlossen die Eigennutzung von Grundstücken. Das Steuerharmonisierungsgesetz schreibt den Kantonen somit zwingend die Besteuerung des Eigenmietwertes vor. Es enthält jedoch keine näheren Vorgaben darüber, wie dieser zu bestimmen ist (Markus Reich, Artikel 1, 2, 7 – 11 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basel 1997, Artikel 7 StHG, Randziffer 43 f., zitiert: Markus Reich, Kommentar, Artikel und Randziffer).

3.3 Laut Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) ist der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, steuerbar. Die Höhe des Eigenmietwertes richtet sich bei der direkten Bundessteuer nach dem Marktwert, das heisst nach jenem Wert, der für ein vergleichbares Objekt an vergleichbarer Lage bei der Vermietung an einen Dritten erzielbar wäre (Artikel 21 Absatz 2 DBG). Das Bundesgericht hält in Entscheid BGE 124 I 145 (Erwägung 3b) fest, dass der Gesetzgeber den Kantonen im Rahmen des Steuerharmonisierungsgesetzes einen grösseren Spielraum bei der Festlegung der Eigenmietwertbesteuerung lässt als bei der direkten Bundessteuer. Auch die Lehre ist mehrheitlich der Auffassung, dass das Steuerharmonisierungsgesetz für die Bemessung des Eigenmietwertes im Rahmen der kantonalen Steuern keine weitergehenden Schranken enthält, als sie sich aus dem Gleichbehandlungsgebot von Artikel 127 Absatz 2 BV ergeben. Die Kantone sind insbesondere nicht verpflichtet, die Eigenmietwerte nach den für die direkte Bundessteuer geltenden Grundsätzen festzulegen. Die Gründe jedoch, die zur Rechtfertigung der gesetzlich vorgesehenen Besteuerung der Eigenmiete vorgetragen werden, sprechen an sich für das Marktwertprinzip. Das heisst, dass der Eigenmietwert, jedenfalls dem Grundsatz nach, dem ortsüblichen Mietzins zu entsprechen hat (Markus Reich, Kommentar, Artikel 7, Randziffer 43; Ferdinand Zuppinger/Peter Böckli/Peter Locher/Markus Reich, a.a.O., Seite 64).

3.4 Es kann somit festgehalten werden, dass gemäss Artikel 7 Absatz 1 StHG die Eigennutzung von Grundstücken der Einkommenssteuer unterliegt und die Gründe, die zur Rechtfertigung der gesetzlich vorgesehenen Besteuerung der Eigenmiete vorgetragen werden, an sich für das Marktwertprinzip sprechen. Das heisst, dass der Eigenmietwert, jedenfalls dem Grundsatz nach, dem ortsüblichen Mietzins zu entsprechen hat (Markus Reich, Kommentar, Artikel 7, Randziffer 43; Ferdinand Zuppinger/Peter Böckli/Peter Locher/Markus Reich, a.a.O., Seite 64). Das Bundesgericht hält aber in BGE 124 I 145 (Erwägung 3b) fest, dass der Gesetzgeber den Kantonen im Rahmen des Steuerharmonisierungsgesetzes einen grösseren Spielraum bei der Festlegung der Eigenmietwertbesteuerung lässt als bei der direkten Bundessteuer. Daraus erhellt einerseits, dass die Nichtbesteuerung des Eigenmietwertes – auch mit ausgleichenden Massnahmen für

Mieter und Pächter – Artikel 7 Absatz 1 StHG widersprüche, und andererseits, dass der Eigenmietwert nicht dem Marktmietwert entsprechen muss.

Wie weit der Spielraum geht, welcher der Gesetzgeber den Kantonen im Rahmen des Steuerharmonisierungsgesetzes offen lässt, ist dagegen nicht abgegrenzt. Weil das Steuerharmonisierungsgesetz die Besteuerung des Eigenmietwertes aber zwingend vorschreibt, ist davon auszugehen, dass als Massstab zur Wertfestsetzung der Eigenmiete gemäss Artikel 7 Absatz 1 StHG der Marktwert gilt. Das Bundesgericht hält in einem Entscheid aus dem Jahre 1998 fest (BGE 124 I 145, 156 f.), dass für die Bemessung der Eigenmietwerte 60 % des effektiven Marktmietwertes in jedem Fall die untere Grenze dessen bilden, was mit dem Gleichheitsgebot noch vereinbar ist. Es begründet dies unter anderem mit der geringeren Disponibilität in der Nutzung des Eigentums sowie damit, dass die Selbstnutzung anderer Vermögenswerte auch nicht besteuert wird. Zulässig ist auch das Anliegen, die Selbstvorsorge durch Eigentumsbildung fiskalisch zu fördern (BGE 124 I 193, 195). Aufgrund dieser Begründung darf davon ausgegangen werden, dass Eigenmietwerte, die dem Marktmietwert zu 60 % entsprechen, auch nicht dem Steuerharmonisierungsgesetz, in Kraft seit 1. Januar 1993, widersprechen.

Dagegen ist fraglich, ob Eigenmietwerte, die in der Bandbreite von 30 bis 60 % des Marktmietwertes liegen, auch wenn Ausgleichsmassnahmen für Mieter und Pächter vorgesehen werden, dem Sinn des Steuerharmonisierungsgesetzes noch gerecht werden und nicht eher entharmonisierend wirken sowie die Diskrepanz des geltenden kantonalen Rechts zum Steuerharmonisierungsgesetz vergrössern. Insbesondere die untere Grenze von 30 % des Marktmietwertes ist als kritisch zu bezeichnen, liegt sie doch erheblich von dem als Massstab geltenden Marktmietwert entfernt. Dass Eigenmietwerte in der Grössenordnung von gegen 30 % des Marktmietwertes den bundesrechtlichen Harmonisierungsbestrebungen zuwiderlaufen und daher nicht nur rechtswidrig, sondern *offensichtlich* rechtswidrig sind, ist aber nicht leichthin anzunehmen. Bis anhin hat das Bundesgericht die kantonalen Steuergesetzgeber hinsichtlich der Festsetzung der Eigenmietwerte äusserst grosszügig behandelt (Markus Reich, Kommentar, Artikel 7, Randziffer 44; vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 11. Dezember 1996, in: StE [1997] A 21.11 Nr. 41). Angesichts der politischen Brisanz der Thematik und der bewusst offenen Formulierung von Artikel 7 Absatz 1 StHG ist kaum damit zu rechnen, dass der kantonale Beurteilungsspielraum künftig eingeschränkt wird. Deshalb ist nicht davon auszugehen, dass die Initiativen in diesem Punkt *offensichtlich* rechtswidrig sind.

4. Die Initianten fordern in § 33 Buchstabe d der Wohnkosten-Gleichbehandlung-Initiative beziehungsweise in § 33^{bis} Buchstabe a der Initiative für familiengerechte Wohnkosten eine Ausgleichsregelung. Darin verlangen sie für Mieter und Pächter einer dauernd selbstbewohnten Liegenschaft, für den mitsteuerpflichtigen Ehegatten sowie für jedes Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das ein Kinderabzug geltend gemacht werden kann, je Fr. 1'500.00 Sozialabzug vom Reineinkommen. Dieser Sozialabzug soll zum Zweck der verfassungsmässigen Gleichbehandlung von Wohneigentümern, die ihre Liegenschaft selbst

bewohnen, und Mietern beziehungsweise Pächtern gewährt werden (§ 27^{ter} Steuer- und Finanzgesetz).

4.1 Artikel 9 Absatz 1 StHG ordnet die Abzugsfähigkeit der organischen und der allgemeinen Abzüge an und enthält in Absatz 2 des selben Artikels eine abschliessende Aufzählung der allgemeinen Abzüge. In der Ausgestaltung der Sozialabzüge sind die Kantone frei (Artikel 9 Absatz 4 StHG). Die genannte Gesetzesbestimmung sieht keine Mietkostenabzüge vor, die allzu niedrige Eigenmietwerte allenfalls ausgleichen könnten. Mietkostenabzüge können auch nicht als organische Abzüge bezeichnet werden. Deshalb ist zu prüfen, ob ein Abzug für Mietkosten für Mieter und Pächter unter dem Titel "Sozialabzug" mit dem Steuerharmonisierungsgesetz vereinbar ist.

4.2 Die Einkommensteuergesetze lassen vom Einkommen verschiedene Abzüge zu. Diese lassen sich grundsätzlich in organische und anorganische Abzüge sowie für die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes in allgemeine Abzüge und Sozialabzüge unterscheiden. Die organischen Abzüge (Gewinnungskosten) sind kausal mit den Einkünften verknüpft, indem sie Kosten betreffen, die mit der Einkommenserzielung in direktem Zusammenhang stehen. Sie bilden daher ein notwendiges Element einer Besteuerung des Reineinkommens. Neben den organischen Abzügen sind auch andere Abzüge zugelassen. Diese können unterteilt werden in Abzüge für besondere Aufwendungen, sogenannte anorganische beziehungsweise allgemeine Abzüge, und Abzüge für bestimmte Verhältnisse, sogenannte Sozialabzüge (Ernst Höhn/Robert Waldburger, a.a.O., Seite 343, Randziffer 108).

4.3 Nicht abzugsfähig sind die sogenannten Lebenshaltungskosten. Dies sind alle jene Ausgaben, welche nicht ausschliesslich zum Zwecke der Einkommenserzielung getätigt werden. Sie dienen der Befriedigung der allgemeinen Lebensbedürfnisse des Menschen wie zum Beispiel Essen, Wohnen, Kleidung, Bildung, Erholung und so weiter. Sie entstehen nicht deshalb, weil eine Person Einkommen erzielt; vielmehr erzielt die Person Einkommen, weil sie finanzielle Mittel benötigt, um ihre allgemeinen Lebensbedürfnisse zu befriedigen. Die Lebenshaltungskosten stellen daher Einkommensverwendung dar (Ernst Höhn/Robert Waldburger, a.a.O., Seite 344, Randziffer 113). Abzüge für besondere Aufwendungen, das heisst zum Beispiel für Schuldzinsen, Unterhaltsbeiträge, Kranken-, Unfall- und Invaliditätskosten (vgl. Artikel 9 Absatz 2 StHG), finden ihre Berechtigung darin, dass diese Aufwendungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen schmälern. Will der Steuerpflichtige Abzüge für besondere Aufwendungen geltend machen, so muss er grundsätzlich die tatsächlich gemachten Aufwendungen nachweisen (Ernst Höhn/Robert Waldburger, a.a.O., Seite 351, Randziffer 126). Die Sozialabzüge unterscheiden sich von den Abzügen für besondere Aufwendungen, indem sie nicht effektive Aufwendungen der Steuerpflichtigen aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden wollen, sondern den sozialen Status des Steuerpflichtigen berücksichtigen, um vom Reineinkommen dieses Steuerpflichtigen nur soviel als Steuer abzuführen, als dies vor dem Hintergrund der Leistungsfähigkeit anderer Gruppen von Steuerpflichtigen seiner individuellen Leistungsfähigkeit entspricht. Im Gegensatz zu den Abzügen für besondere Aufwendungen hat der Steuerpflichtige für die Abzüge

für bestimmte Verhältnisse (Sozialabzug, Freibeträge) nicht die Aufwendung selbst, sondern nur das Vorliegen bestimmter persönlicher Verhältnisse nachzuweisen. Die Sozialabzüge, zum Beispiel Abzüge für Kinder und unterstützte Personen sowie Altersabzüge, finden ihre Berechtigung zum Teil darin, dass die massgebenden Verhältnisse für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Bedeutung sind. Teilweise sind auch soziale Motive massgebend. Ausser durch Steuerfreibeträge kann der Gesetzgeber diesen Verhältnissen auch im Rahmen des Steuertarifs Rechnung tragen.

4.4 Sowohl die Sozialabzüge als auch die allgemeinen Abzüge dienen der Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips (vgl. F. 1.1). Deshalb ist die Abgrenzung der im bundesrechtlichen Harmonisierungsbereich liegenden allgemeinen Abzüge (Artikel 9 Absatz 2 StHG) von den sich im originären Zuständigkeitsbereich der Kantone befindlichen Sozialabzügen (Artikel 9 Absatz 4 StHG) äusserst schwierig, aber wegen der unterschiedlichen Zuständigkeit dennoch von zentraler Bedeutung.

Wohnkosten sind Lebenshaltungskosten und pauschal bereits im persönlichen Abzug einkalkuliert. Mit Blick auf die Funktion der Sozialabzüge, die nicht disponible Einkommensquote aus der Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen, lässt sich schlecht rechtfertigen, weshalb nur die Mieter und die Pächter einen zusätzlichen Abzug ihrer Wohnkosten zugestanden erhalten sollen. Das Bedürfnis nach einer Ausbalancierung der Steuerlasten zwischen Mieter und Wohneigentümern ist nicht in der unterschiedlichen ökonomischen Situation der beiden Gruppen begründet, sondern in einer allfälligen ungerechtfertigten Steuerentlastung der Wohneigentümer. Mit einem Sozialabzug für Mieter wird deshalb gewissermassen ein Fehler durch einen zweiten zu korrigieren versucht (Markus Reich, Kommentar, Artikel 9, Randziffer 73). Damit ist allerdings noch nichts darüber ausgesagt, ob eine solche Regelung als offensichtlich rechtswidrig bezeichnet werden muss.

4.5 Im Kanton Schaffhausen wurde dem Regierungsrat am 16. September 1996 eine Kantonale Volksinitiative mit dem Titel "Steuerliche Gleichbehandlung für Mieterinnen und Mieter" mit folgendem Initiativbegehren eingereicht: "(...) Artikel 23 Absatz 1 Ziff. IV Vom rohen Einkommen werden abgezogen IV. Bei den Mieterinnen und Mietern der Anteil des Mietzinses, welcher der durchschnittlichen prozentualen Differenz zwischen den versteuerten Eigenmietwerten der Wohnungseigentümer und den tatsächlichen Markmieten entspricht." Mit Beschluss Nr. 4363 vom 16. Dezember 1996 erklärte der Grosse Rat des Kantons Schaffhausen die Initiative für ungültig. Gestützt auf ein Gutachten von Peter Böckli vom 4. November 1993 zuhanden des Regierungsrates des Kantons Basel-Landschaft hielt er dafür, die Kantone dürften seit dem Inkrafttreten des StHG keine Bestimmungen mehr erlassen, welche die Diskrepanz des geltenden kantonalen Rechts zum StHG vergrössern, mithin entharmonisierend wirken. Eine dagegen erhobene Beschwerde wies das Bundesgericht ab (Entscheid des Bundesgerichts vom 25. März 1998, in: StE [1998] A 23.1 Nr. 2). Es führte aus, "(...) Form und Ziel der Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kanton und Gemeinden sind in Artikel 42^{quinquies} aBV (Artikel 129 BV) und im StHG zu einem Regelungsauftrag konkretisiert worden. Die kantonalen Gesetzgeber haben zwar einen

erheblichen Ermessensspielraum, wie sie das Harmonisierungsziel anstreben wollen. Untersagt sind ihnen aber Gesetzesrevisionen, die sich nicht als Schritt in Richtung Harmonisierungsziel auffassen lassen, sondern den bundesrechtlichen Harmonisierungsbestrebungen klar und gezielt zuwiderlaufen (...). Ein Kanton verletzt seine spezifische bundesstaatliche Treuepflicht (vgl. BGE 118 Ia 195 Erwägung 5a, mit Hinweisen), wenn er während der Anpassungsfrist von Artikel 72 Absatz 1 StHG seine Gesetzgebung gezielt in einer den Vorschriften des StHG klar widersprechenden Weise ändert. Das gleiche gilt um so mehr, wenn er durch eine derartige entharmonisierende Gesetzesänderung kurz vor Ablauf der Anpassungsfrist deren Einhaltung ernsthaft gefährdet oder gar illusorisch werden lässt. (...) Nach Artikel 7 Absatz 1 StHG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einnahmen, die Eigennutzung von Grundstücken eingeschlossen, uneingeschränkt der Einkommenssteuer. Die zulässigen Abzüge sind in Artikel 9 Absätze 2 und 3 StHG abschliessend aufgezählt; der kantonale Regelungsspielraum beschränkt sich auf die Sozialabzüge beziehungsweise Steuerfreibeträge (Artikel 9 Absatz 4 StHG)." (...). "Die Einführung eines neuen, vom StHG nicht vorgesehenen und damit von ihm ausgeschlossenen Abzuges verstösst klar gegen die seit dem 1. Januar 1993 geltenden Steuerharmonisierungsgrundsätze und ist deshalb und weil sie zudem gegen Ende der Anpassungsfrist erfolgen soll, bundesrechtswidrig."

Im Wesentlichen gleicher Meinung wie das Bundesgericht ist der Bundesrat. Auf die Frage von Nationalrat Hegetschweiler, ob ein Mietzinsabzug in der Form eines Sozialabzuges beziehungsweise eines Steuerfreibetrages tatsächlich gegen das Steuerharmonisierungsgesetz verstösst, führte der Bundesrat unter Hinweis auf die verfassungsmässigen und gesetzlichen Grundlagen der Steuerharmonisierung aus: "(...) es sei nicht mehr zulässig, Mieterabzüge beizubehalten oder einzuführen. Diese Aussage bezieht sich auf die Abzüge, soweit sie in Artikel 9 StHG, insbesondere in dessen Absätze 1 bis 3, umschrieben sind. Unter den dort abschliessend aufgeführten "allgemeinen Abzügen" sowie den "Abzügen für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege" findet sich kein Anknüpfungspunkt für Mietzinsabzüge. In Absatz 4 wird überdies noch ausdrücklich festgehalten, dass "andere Abzüge" nicht zulässig seien, vorbehaltlich der Kinderabzüge und andere Sozialabzüge des kantonalen Rechts. (...). Zu den Sozialabzügen gehören in erster Linie die im StHG ausdrücklich genannten Kinderabzüge. Typische Sozialabzüge sind allgemein jene Abzüge, die der Differenzierung der Steuerleistung nach den persönlichen wirtschaftlichen Verhältnissen (Zivilstand, Familienstand, übrige Unterstützungspflichten) dienen. Zwar kennen einige Kantone einen Abzug zur Berücksichtigung der Mietzinsen. Dieser figuriere aber durchwegs unter den allgemeinen Abzügen. Einzig der Kanton Waadt kennt dafür einen ausdrücklich als Sozialabzug ausgestalteten Abzug. Als Sozialabzug wird dieser aber bezeichnenderweise nicht nur den Mietern, sondern auch den Wohneigentümern gewährt. Daraus erhellt, dass Sozialabzüge von ihrer Funktion her grundsätzlich nicht für die Anliegen geschaffen wurden, wie sie mit spezifischen Mietzinsabzügen verbunden sind" (Antwort des Bundesrates vom 28. August 1996 auf die Einfache Anfrage Hegetschweiler, in: Amtliches stenographisches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat, 1996, Seite 1941).

Der Meinung des Bundesgerichts und des Bundesrates ist entgegenzuhalten, dass der Bund bei der Ausgestaltung von StHG und DBG die Harmonisierungsbestrebungen der Kantone berücksichtigen muss (Artikel 129 Absatz 1 BV). Verbunden mit dem Mitwirkungsrecht der Kantone ist die Pflicht des Bundes zur Rücksichtnahme (Artikel 42^{quinquies} Absatz 3 aBV). Die direkten Steuern sind traditionell eine Domäne der Kantone, also hat sich die Bundesgesetzgebung weitmöglichst nach dem in den Kantonen gewachsenen Recht auszurichten. Die Verpflichtung zur Rücksichtnahme will auch signalisieren, dass mit der Steuerharmonisierung keine Rechtsreform einhergehen soll. Die Vereinheitlichung ist auf der Grundlage von bewährtem Recht zu vollziehen (Markus Reich, Kommentar, Vorbemerkungen zu Artikel 1/2, Randziffer 39). Was die Kantone bis anhin allgemein als Sozialabzug betrachtet haben, ist deshalb grundsätzlich weiterhin gleich zu qualifizieren. Hingegen ist mit Blick auf das verfassungsrechtliche Harmonisierungsziel in der Regel nicht zuzulassen, dass Abzüge, welche bis anhin als allgemeine Abzüge behandelt worden sind, nun neu einfach als Sozialabzüge eingestuft werden. Andernfalls würde hier eine Schleuse geöffnet, die über kurz oder lang zu einem Rechtszustand führen würde, der die Geschlossenheit des Katalogs der allgemeinen Abzüge als hinfällig erscheinen lassen würde (Markus Reich, Kommentar, Vorbemerkungen zu Artikel 9, Randziffer 68). Der Begriff des Sozialabzugs gemäss Artikel 9 Absatz 4 StHG ist deshalb restriktiv zu verstehen (Danielle Yersin, L'impôt sur le revenu. Etendue et limites de l'harmonisation, in: ASA 61 [1992/93] 298).

4.6 Gemäss Lehre und Rechtsprechung ist es den Kantonen somit seit in Kraft treten des Steuerharmonisierungsgesetzes am 1. Januar 1993 nicht mehr erlaubt, in den kantonalen Gesetzen *neu* die Möglichkeit für Mietkostenabzüge unter dem Titel "Sozialabzüge" zu verankern. Auch ist es nicht zulässig, Abzüge, welche bis anhin als allgemeine Abzüge behandelt worden sind, nun neu als Sozialabzüge einzustufen. Kontrovers sind die Meinungen, was mit Abzügen für Mietkosten, die bis anhin nach kantonalem Recht als Sozialabzüge galten, zu geschehen hat.

4.6.1 Der Mietkostenabzug für Mieter und Pächter einer dauernd selbstbewohnten Liegenschaft, den mitsteuerpflichtigen Ehegatten sowie für jedes Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das ein Kinderabzug gemäss Buchstabe c beansprucht werden kann, ist gemäss der geltenden Fassung von § 33 Buchstabe d Steuer- und Finanzgesetz nicht ausdrücklich als Sozialabzug deklariert. Es ist daher durch Auslegung des Gesetzes festzustellen, ob der Gesetzgeber diesen Abzug als Sozialabzug verstanden wissen will. § 29 Steuer- und Finanzgesetz hält die organischen Abzüge (Gewinnungskosten) sowie die Abzüge für besondere Aufwendungen fest, während § 33 in den Buchstaben a bis c Steuer- und Finanzgesetz die klassischen Sozialabzüge wie Unterstützungs- und Kinderabzüge regelt. Mit der Einfügung des Mietkostenabzugs in § 33 Buchstabe d Steuer- und Finanzgesetz brachte der Gesetzgeber klar zum Ausdruck, dass es sich auch dabei um einen Sozialabzug handelt.

Aufgrund der systematischen Einordnung in § 33 Buchstabe d Steuer- und Finanzgesetz gilt der Mietkostenabzug formalrechtlich als Sozialabzug. Dies darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass dies wohl nur im formellen Sinn zutrifft. Materiell gehört diese Art von Abzügen nicht zu den Sozialabzügen. Wohnkosten sind Lebenshaltungskosten und pauschal bereits im persön-

lichen Abzug einkalkuliert. Könnten die Mietkostenabzüge nicht zu den Sozialabzügen gezählt werden, so wären sie nicht zulässig (vgl. die abschliessende Aufzählung der allgemeinen Abzüge in Artikel 9 Absatz 2 StHG).

4.6.2 Die ursprüngliche Fassung von § 33 Buchstabe d Steuer- und Finanzgesetz (GS 30.669) lautete: "je 1000 Franken für den Mieter und Pächter einer dauernd selbstbewohnten Liegenschaft, den mitsteuerpflichtigen Ehegatten sowie für jedes Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das ein Kinderabzug gemäss Buchstabe c beansprucht werden kann. Ab Steuerjahr 1993 beträgt der Abzug 400 Franken." Diese Formulierung fand mit der Änderung vom 20. Juni 1991, in Kraft gesetzt rückwirkend auf 1. Januar 1991, Eingang ins Gesetz. Das heisst, der Kanton Basel-Landschaft gewährte diesen Sozialabzug zu einer Zeit, als das Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes noch nicht in Kraft war.

4.6.3 Die Initianten verlangen mit der Initiative nicht die Einführung eines Mietkostenabzuges, sondern dessen Erhöhung um Fr. 500.00 auf Fr. 1'500.00. Gemäss Artikel 129 Absatz 2 Satz 2 BV sind insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge von der Harmonisierung der Steuern ausgenommen. Die Gewährung von Sozialabzügen stellt materiell eine tarifliche Massnahme dar und fällt somit in einen Bereich, der von Verfassungen wegen der Regelung durch die Kantone vorbehalten ist (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, Seite 343, Randziffer 108 f.). Demnach steht es dem Kanton Basel-Landschaft zu, Sozialabzüge nicht nur zu gewähren, sondern auch deren Höhe frei festzulegen. Da die Abzüge für die Mietkosten ausdrücklich in Zusammenhang mit und als Ausgleich zu der Festlegung von massvollen Eigenmietwerten für Eigentümer, die ihre Liegenschaft selbst bewohnen, zu sehen sind (vgl. auch § 27^{ter} Absatz 1 Satz 2 des Initiativtextes), ist die vorgesehene Regelung auch nicht willkürlich oder rechtsungleich. Dies obwohl oder gerade weil nur Mieter beziehungsweise Pächter in den Genuss dieser Abzüge kommen. Eine Verfassungswidrigkeit kann nur darin liegen, dass die Anwendung eines Erlasses zwangsläufig in einer erheblichen Zahl von Fällen zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung bestimmter Steuerpflichtiger führt oder systematisch bestimmte Gruppen in verfassungswidriger Weise benachteiligt (BGE 124 I 193, 197). Mit § 33 Buchstabe d der Wohnkosten-Gleichbehandlung-Initiative beziehungsweise mit § 33^{bis} Buchstabe a der Initiative für familiengerechte Wohnkosten soll die Gleichbehandlung von Mietern und Wohneigentümern, die ihre Liegenschaft selbst bewohnen, erreicht werden.

4.7 Aufgrund der vorstehenden Überlegungen gelangen wir zur Auffassung, dass zwar fraglich ist, ob sich die als Ausgleichsmassnahme vorgesehenen Mietkostenabzüge mit Sinn und Zweck der entsprechenden Regelung des Steuerharmonisierungsgesetzes vereinbaren lassen. Mit Rücksicht darauf, dass das basellandschaftliche Steuerrecht solche Abzüge bereits vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes als Sozialabzüge vorsah, kann unseres Erachtens in diesem Zusammenhang aber wohl kaum von einer *offensichtlichen* Bundesrechtswidrigkeit gesprochen werden.

5. Entsprechend § 27^{ter} Absatz 4 der Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative und entsprechend § 27^{ter} Absatz 4 der Initiative für familiengerechte Wohnkosten soll der Steuerpflichtige die Herabsetzung des Eigenmietwertes auf 60 % des Marktmietwertes des von ihm selbst genutzten Wohneigentums verlangen können. Diese Regelung ist mit dem Bundesrecht ohne weiteres vereinbar. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts ist ein Eigenmietwert, der 60 % des effektiven Marktmietwertes entspricht, mit dem Gleichheitsgebot noch vereinbar (vgl. BGE 124 I 145, 156 f.). Der Steuerpflichtige erhält mit der Reduktionsmöglichkeit des Eigenmietwertes auf 60 % des Marktmietwertes ein Mittel, mit dem die vom Bundesgericht festgelegte Untergrenze nicht verletzt werden kann.

6. Entsprechend § 27^{ter} Absatz 10 der Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative und entsprechend § 27^{ter} Absatz 10 der Initiative für familiengerechte Wohnkosten sollen die gestützt auf die Absätze 3, 4, 5, 6, und 9 des nämlichen Paragraphen festgesetzten Eigenmietwerte unverändert bleiben. Dies solange, als der Steuerpflichtige - oder sein überlebender Ehegatte, mit dem er im gleichen Haushalt gelebt hat -, die Wohnung ohne Unterbruch weiter benutzt, die Zweckbestimmung nicht verändert und weder grössere Renovationen noch grössere bauliche Veränderungen vornimmt. Diese beiden Normen entsprechen der geltenden Regelung von § 27^{ter} Absatz 8 Steuer- und Finanzgesetz. In einem den Kanton Waadt betreffenden Fall erachtete das Bundesgericht eine derartige Regelung nicht als verfassungswidrig (Entscheid des Bundesgericht vom 20. November 1987, in: StE [1997] A 21.11 Nr. 41, Seite b und StR 43/1988, Seite 598 ff.). Dagegen erachten gewisse Autoren das waadtländische Eigenmietwertbesteuerungssystem als äusserst fragwürdig und nicht für harmonisierungskonform (vgl. Danielle Yersin, Steuerharmonisierung und kantonales Recht, in: ASA 64 [1995/96], Seite 115). Aufgrund der gegensätzlichen Meinung des Bundesgerichts zu gewissen Lehrmeinungen zum Thema "Einfrieren des Eigenmietwertes" ist der Schluss zu ziehen, dass eine derartige Regelung nicht offensichtlich rechtswidrig ist.

7. Entsprechend § 27^{ter} Absatz 7 der Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative und entsprechend § 27^{ter} Absatz 7 der Initiative für familiengerechte Wohnkosten ist einer erhebliche raummässige Unternutzung des selbst genutzten Wohneigentums bei der behördlichen Festlegung des Eigenmietwertes auf Antrag Rechnung zu tragen.

Die Besteuerung der Selbstnutzung von Liegenschaften als Einkommen findet ihre Begründung im verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Im Gegensatz zu allen anderen Fällen der Selbstnutzung von Vermögen stellt das Wohnen in einer eigenen Liegenschaft die Deckung eines Grundbedarfs, nämlich des Wohnbedarfs dar, welche für jeden Menschen lebensnotwendig ist. Das Wohnen stellt für jeden und jede einen existentiell notwendigen Konsum dar. Dieser Grundbedarf kann auf zwei verschiedene Arten gedeckt werden: Entweder durch Wohnen in einer eigenen Liegenschaft oder durch Einmieten in einer fremden Liegenschaft. Da die Besteuerung des Eigenmietwertes eine von zwei möglichen alternativen Massnahmen zur Gleichstellung von Selbstnutzern und Mietern ist (Besteuerung des Eigenmietwertes oder Abzug der Mietkosten beim Mieter)

und die Gleichstellung auch durch einen Abzug der Mietkosten beim Mieter erreicht werden könnte (theoretisch, nicht aber rechtlich), kann die Eigenmietwertbesteuerung nur in dem Umfang gerechtfertigt werden, in welchem ein Abzug der Mietkosten in Betracht käme. Wenn die steuerrechtliche Gleichstellung von Selbstnutzern und Mietern nur damit begründet werden kann, dass beide Kategorien von Steuerpflichtigen einen notwendigen Grundbedarf im Bereich des Wohnens haben und deshalb gleichzustellen sind, so folgt daraus, dass eine Eigenmietwertbesteuerung ebenso wie ein allfälliger Mietkostenabzug nur im Bereich des *notwendigen* Wohnbedarfs gerechtfertigt sind (Heinz Weidmann, Besteuerung des Eigenmietwertes und Förderung des Wohneigentums, in: Steuer Revue [StR] 35 [1980], Seite 348). Was darüberhinaus für die Wohnungsmiete aufgewendet wird, stellt in jedem Fall Lebenshaltungskosten dar, welche unter keinen Umständen abgezogen werden könnten (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/ Wien 2002, Seite 128, Randziffer 32). Das bedeutet konsequenterweise, dass bei der Eigenmietwertbesteuerung, welche bloss eine Alternative zum Mietkostenabzug darstellt, ebenfalls nur jener Betrag zum Einkommen gerechnet werden muss, welcher für die Deckung des notwendigen Wohnbedarfs ausgelegt werden müsste. Was darüberhinaus als Wohneigentum selbstgenutzt wird, sollte einkommensteuerrechtlich ebenso unbeachtlich sein wie die Selbstnutzung von beweglichen Wohnungseinrichtungen, Autos, Schiffen, Pferden und so weiter (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, Seite 127, Randziffer 31). Die Möglichkeit des Unternutzungsabzuges ist im Übrigen in Artikel 21 Absatz 2 des Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) ausdrücklich vorgesehen: "Die Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft." Im Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass der Regierungsrat nach § 27^{ter} Absatz 7 Satz 2 Steuer- und Finanzgesetz einer allfälligen raummässigen Unternutzung des selbstgenutzten Wohneigentums Rechnung zu tragen hat. Die Beibehaltung der Norm, dass die Unternutzung des selbst genutzten Wohneigentums bei der Festlegung des Eigenmietwertes zu berücksichtigen ist, ist somit nicht rechtswidrig.

8. Bei den Abzügen gemäss § 33, § 33^{bis} Buchstabe b sowie § 33^{ter} Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 2 der Initiative für familiengerechte Wohnkosten handelt es sich um Sozialabzüge. Die Gesetzgebungskompetenz im Bereich der Sozialabzüge befindet sich von Verfassung wegen (vgl. Artikel 129 Absatz 2 BV) vollumfänglich in der Zuständigkeit der Kantone. Der in Artikel 9 Absatz 4 Satz 2 StHG statuierte Vorbehalt der Sozialabzüge des kantonalen Rechts vollzieht die verfassungsrechtliche Vorgabe. Als klassische Sozialabzüge gelten unter anderem Kinder- und Unterstützungsabzüge, wie sie in den oben angeführten Paragraphen gefordert werden. Da die Gesetzgebung im Bereich der Sozialabzüge allein den Kantonen zusteht, können diese auch die Höhe dieser Abzüge ohne Einschränkungen durch das Bundesrecht festlegen. Die oben angeführten Paragraphen mit ihren Forderungen nach sozialen Abzügen sind materiell rechtmässig.

H. Übereinstimmung der Initiativen mit dem Verfassungsrecht des Kantons

Entsprechend § 133 Absatz 1 Buchstabe a KV sind bei der Ausgestaltung der Steuern die Grundsätze der Allgemeinheit, der Solidarität und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Diese Richtlinien entsprechen den Grundsätzen von Artikel 127 Absatz 2 BV, so dass auf die Ausführung zu dieser Norm verwiesen werden kann. Weiter sind unter anderem die Erhaltung des Leistungswillens des Einzelnen (§ 133 Absatz 1 Buchstabe b KV), die Schranken der Eigentumsgarantie und die Gesamtbelastung der Steuerpflichtigen mit Abgaben (§ 133 Absatz 1 Buchstabe c KV) sowie die Auswirkungen auf Wirtschaftsverlauf und Wettbewerbsverhältnisse (§ 133 Absatz 1 Buchstabe d KV) zu beachten. Die Initiativen haben per Saldo eher eine Steuer-senkung denn eine Steuererhöhung zur Folge. Deshalb an davon ausgegangen werden, dass sie § 133 Absatz 1 Buchstaben b bis d KV nicht verletzen. Gemäss § 133 Absatz 2 Buchstaben b und c KV sind insbesondere die Selbstvorsorge, namentlich eine angemessene Vermögensbildung sowie das selbstgenutzte Wohneigentum zu begünstigen. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Initiativen diesen beiden verfassungsrechtlichen Vorgaben gerecht werden. Es ist somit festzuhalten, dass die Initiativen nicht offensichtlich gegen die kantonale Verfassung verstossen. Im Weiteren kann gesagt werden, dass die Bestimmungen, welche im Übrigen systematisch korrekt in das geltende Steuer- und Finanzgesetz eingebettet sind, auch nicht im Widerspruch zu anderen Normen auf Gesetzesstufe stehen.

I. Durchführbarkeit der Initiativen

Eine letzte Frage betrifft die materielle Durchführbarkeit der Initiativen. Eine Initiative muss durchführbar oder möglich sein. Dieser Grundsatz gilt auch in den Kantonen, die ihn nicht ausdrücklich statuieren (Yvo Hangartner/Andreas Kley, a.a.O., Randziffer 2114, Seite 837). Das Initiativrecht ist dazu da, Beschlüsse zu fassen. Beschlüsse, die nicht vollzogen werden können, sind sinnlos. Über einen solchen Vorschlag abzustimmen wäre unvernünftig.

Gemäss § 29 Absatz 1 KV und § 78 Absatz 2 GpR erklärt der Landrat nicht nur offensichtlich rechtswidrige, sondern auch unmögliche Volksbegehren für ungültig.

Undurchführbar oder unmöglich ist ein Begehren, das sich gegen die physikalischen Naturgesetze mit Einschluss des Zeitablaufs richtet. Undurchführbar oder unmöglich ist eine Initiative ferner, wenn sie sich widerspricht oder wenn sie derart unklar abgefasst ist, dass sie nicht verstanden werden kann. Eine besondere Problematik besteht angesichts von Begehren, die innerhalb einer bestimmten Frist Massnahmen oder Regelungen verlangen. Kann der zeitliche Rahmen nicht eingehalten werden, so gelten solche Begehren in der Regel trotzdem nicht als unzulässig (Bundesgerichtsentscheid vom 19. Februar 1975, in: ZBI, Band 76, Seiten 387 ff., Erwägung 4b). In Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips wird normalerweise davon ausgegangen, dass es den Initianten nicht vorrangig um die genaue Einhaltung der Frist, sondern primär um die Massnahme oder Regelung in möglichst nützlicher Frist geht.

Weder widerspricht sich die Initiative für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter ("Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative") noch widerspricht sich die Initiative für massvolle Eigenmietwerte und eine familiengerechte Wohnkostenentlastung ("Familiengerechte Wohnkosten-Initiative"). Auch sind beide Initiativen nicht derart unklar abgefasst, dass sie nicht verstanden werden können. Dass die Volksbehörden sich nicht gegen physikalische Naturgesetze mit Einschluss des Zeitablaufs richten, ist offensichtlich. Es gilt somit festzuhalten, dass die beiden Initiativen nicht unmöglich sind.

K. Zusammenfassung

1. Rechtsgültigkeit der formulierten Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter ("Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative")

Die Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative erfüllt die Formvorschriften der Kantonsverfassung und des kantonalen Gesetzes über die politischen Rechte. Sie ist als formulierte Initiative eingereicht worden und bezeichnet – wie in § 63 Absatz 2 GpR verlangt – die zu ändernden Gesetznormen. Sie genügt den Erfordernissen der Einheit der Form, der Einheit der Materie und der faktischen Durchführbarkeit.

Die Initiative hat die massvolle Festsetzung des Eigenmietwertes sowie als Ausgleich dazu einen adäquaten Abzug für Mietkosten zum Ziel. Diese Absichten sind rechtmässig und mit § 133 KV sowie mit Artikel 108 BV vereinbar. Das Steuerharmonisierungsgesetz schreibt den Kantonen zwingend die Besteuerung des Eigenmietwertes vor. Es enthält jedoch keine näheren Vorgaben darüber, wie dieser zu bestimmen ist. Das Bundesgericht hält in seiner Rechtsprechung fest, dass der Gesetzgeber den Kantonen im Rahmen des Steuerharmonisierungsgesetzes einen grösseren Spielraum bei der Festlegung der Eigenmietwertbesteuerung lässt als bei der direkten Bundessteuer, bei der der Marktmietwert zu besteuern ist. Wie weit der Freiraum geht, welcher der Gesetzgeber den Kantonen im Rahmen des Steuerharmonisierungsgesetzes in Bezug auf die Festlegung der Höhe des Eigenmietwertes lässt, ist nicht klar. Fraglich ist, ob Eigenmietwerte, die in der Bandbreite von 30 bis 60 % des Marktmietwertes liegen, dem Sinn des Steuerharmonisierungsgesetzes noch gerecht werden und nicht eher entharmonisierend wirken sowie die Diskrepanz des geltenden kantonalen Rechts zum Steuerharmonisierungsgesetz vergrössern. Insbesondere die untere Grenze von 30 % des Marktmietwertes ist dabei als kritisch zu bezeichnen. Angesichts der bewusst offenen Formulierung von Artikel 7 Absatz 1 StHG kann jedoch unter Berücksichtigung entsprechender Mietkostenabzüge nicht davon ausgegangen werden, dass Eigenmietwerte in der Grössenordnung von gegen 30 % des Marktmietwertes *offensichtlich* rechtswidrig sind.

Die Initianten verlangen für Mieter und Pächter einer dauernd selbstbewohnten Liegenschaft, für den mitsteuerpflichtigen Ehegatten sowie für jedes Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das ein Kinderabzug geltend gemacht werden kann, je Fr. 1'500.00 Sozialabzug vom Reineinkommen. Dieser Sozialabzug soll zum Zweck der verfassungsmässigen Gleichbehandlung von Wohneigentümern, die ihre Liegenschaft selbst bewohnen, und Mietern beziehungsweise Pächtern gewährt werden.

Im Bereich der Sozialabzüge befindet sich die Gesetzgebungskompetenz von Verfassungen wegen in der Zuständigkeit der Kantone. Abzüge für Mietkosten zählen grundsätzlich nicht zu den Sozialabzügen. Aufgrund der systematischen Einordnung in § 33 Buchstabe d Steuer- und Finanzgesetz gilt der Mietkostenabzug im Kanton Basel-Landschaft formalrechtlich aber als Sozialabzug. Der Kanton Basel-Landschaft kannte Mietkostenabzüge als Sozialabzüge schon vor Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes des Bundes. Bisherige Sozialabzüge können grundsätzlich auch weiterhin gewährt werden. Deshalb kann die Beibehaltung solcher Sozialabzüge, die zum Zweck der verfassungsmässigen Gleichbehandlung von Wohneigentümern, die ihre Liegenschaft selbst bewohnen, und Mietern beziehungsweise Pächtern gewährt werden, unseres Erachtens nicht als *offensichtlich* rechtswidrig bezeichnet werden.

In Bezug auf die Übereinstimmung der Initiative mit dem Verfassungsrecht des Kantons ergeben sich keine Probleme. Insbesondere hält sich die Initiative an die verfassungsmässigen Vorgaben des § 133 KV.

Die Initiative ist daher als gültig zu betrachten und den Stimmberechtigten zur Abstimmung zu unterbreiten.

2. Rechtsgültigkeit der formulierten Gesetzesinitiative für massvolle Eigenmietwerte und eine familiengerechte Wohnkosten-Entlastung ("Familiengerechte Wohnkosten-Initiative")

Die Initiative für familiengerechte Wohnkosten erfüllt die Formvorschriften der Kantonsverfassung und des kantonalen Gesetzes über die politischen Rechte. Sie ist als formulierte Gesetzesinitiative eingereicht worden und bezeichnet – wie in § 63 Absatz 2 GpR verlangt – die zu ändernden Gesetzesnormen. Sie genügt dem Grundsatz der Einheit der Form und dem Erfordernis der faktischen Durchführbarkeit.

Die Initiative verletzt jedoch den *Grundsatz der Einheit der Materie*. Unter diesem Aspekt ist die Initiative hinsichtlich der Forderung nach massvollen Eigenmietwerten für Wohneigentümer, die ihre Liegenschaft selbst bewohnen, und der Forderung nach einem Sozialabzug vom Reineinkommen für Mieter und Pächter zum Zwecke verfassungsmässiger Gleichbehandlung zwar unproblematisch. Zwischen *diesen* beiden Forderungen besteht ein logischer und sachlicher Zusammenhang. Die Initiative verletzt aber den Grundsatz der Einheit der Materie durch die Verbindung dieser beiden Forderungen mit der Forderung nach Kinderabzügen für Wohneigentü-

mer-Familien mit Kindern, für Mieter- und Pächterfamilien mit Kindern sowie für die übrigen Steuerpflichtigen mit Kindern.

Gemäss der Initiative sollen Wohneigentümer-Familien mit Kindern (vgl. § 33) und Mieter- und Pächterfamilien mit Kindern (vgl. § 33^{bis} Buchstabe b) in den Genuss eines Abzuges von Fr. 600.00 pro Steuerjahr für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder in beruflicher Ausbildung stehende Kind kommen, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das er die elterliche Gewalt hat oder hatte. Entsprechend dem "Auffangtatbestand" von § 33^{ter} Absatz 2 soll diese Art von Kinderabzug jedoch jeder steuerpflichtigen Person mit Kindern zustehen. Daraus erhellt, dass es sich bei den Abzügen gemäss § 33, § 33^{bis} Buchstabe b und § 33^{ter} Absatz 2 um "gewöhnliche" Kinderabzüge handelt. Irrelevant ist, ob das Kind in einer Wohneigentümer-Familie lebt oder in einer Familie, die ihre Wohnung mietet.

Es geht in diesem Teil der Initiative nicht um die Entlastung der Familien von den Wohnkosten, sondern um die Entlastung der Steuerpflichtigen mit Kindern von den Kinderkosten. Dieser Teil der Initiative setzt somit nicht bei den Wohnkosten, sondern bei den Kinderkosten an. Demgegenüber geht es bei der Festlegung massvoller Eigenmietwerte nicht um Abzüge vom steuerbaren Einkommen, sondern um die Erfassung steuerrechtlich relevanter Einkünfte, nämlich der Erträge aus unbeweglichem Vermögen. Dabei ist unwesentlich, ob die Steuerpflichtigen Kinder haben oder nicht.

Der erste Teil der Initiative, die Forderung nach massvollen Eigenmietwerten, wäre auch ohne den zweiten Teil betreffend die familiengerechte Wohnkosten-Entlastung anwendbar. Auch ist die Festlegung massvoller Eigenmietwerte nicht die logische Voraussetzung für die Gewährung von Kinderabzügen. Die Initianten verbinden mit der Forderung nach massvollen Eigenmietwerten und der Forderung nach Kinderabzügen zwei selbständige Hauptziele, die nicht in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Dadurch verletzt die Initiative den Grundsatz der Einheit der Materie. Die Initiative ist daher als ungültig zu betrachten und den Stimmberechtigten nicht zur Abstimmung zu unterbreiten.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass die Initiative dem höherstufigen Recht des Bundes nicht offensichtlich widerspricht. In Bezug auf die Rechtsgültigkeit der Forderungen nach massvollen Eigenmietwerten und nach Sozialabzügen für Mieter und Pächter kann auf die Zusammenfassung zur Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative verwiesen werden. Bei den Abzügen gemäss § 33, § 33^{bis} Buchstabe b sowie § 33^{ter} Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 2 der Initiative handelt es sich um Sozialabzüge. Die Gesetzgebungskompetenz im Bereich der Sozialabzüge befindet sich von Verfassungs wegen vollumfänglich in der Zuständigkeit der Kantone. Als klassische Sozialabzüge gelten unter anderem Kinder- und Unterstützungsabzüge, wie sie in den oben angeführten Paragraphen gefordert werden. Da die Gesetzgebung im Bereich der Sozialabzüge allein den Kantonen zusteht, können diese auch die Höhe dieser Abzüge ohne Einschränkungen durch das Bundesrecht festlegen. Die oben angeführten Paragraphen mit ihren Forderungen nach sozialen Abzügen sind rechtmässig.

Auch in Bezug auf die Übereinstimmung der Initiative mit dem Verfassungsrecht des Kantons ergeben sich keine Probleme. Insbesondere hält sich die Initiative an die verfassungsmässigen Vorgaben des § 133 KV.

3. Sollten dennoch beide Volksbegehren den Stimmberechtigten zur Abstimmung unterbreitet werden, wäre Folgendes zu beachten:

§ 27^{ter} Absätze 1, 2 und 5 der Initiative für massvolle Eigenmietwerte und eine verfassungskonforme Erhöhung der Sozialabzüge für Mieterinnen und Mieter ("Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative") entsprechen inhaltlich § 27^{ter} Absätze 1, 2 und 5 der Initiative für massvolle Eigenmietwerte und eine familiengerechte Wohnkostenentlastung ("Familiengerechte Wohnkosten-Initiative") mit dem redaktionellen Unterschied, dass die Absätze in den beiden Volksbegehren je verschiedene Verweisungen auf andere Paragraphen und Absätze haben. Weiter ist zu beachten, dass die Regelung von § 33 Einleitungssatz und Buchstabe d der Wohnkosten-Gleichbehandlungs-Initiative materiell § 33^{bis} Buchstabe a der Initiative für familiengerechte Wohnkosten entspricht.

Sollten die Stimmberechtigten beide Initiativen annehmen, so würde zwei sich zum Teil widersprechende und redaktionell nicht aufeinander abgestimmte Vorlagen das geltende Steuer- und Finanzgesetz ändern. In der Festsetzung der Abstimmungen über mehrere Initiativbegehren ist aber darauf zu achten, dass nicht am gleichen Abstimmungstermin widersprechende Beschlüsse getroffen werden können. Die Gesetzgebung sieht deshalb vereinzelt vor, dass das gleiche Verfahren eingeschlagen wird, wie es für die Beschlussfassung über eine Initiative und einen ihr gegenübergestellten Beschluss des Parlaments vorgesehen ist. Dieses Vorgehen ist im Sinne der Lückenschliessung auch dann geboten, wenn das kantonale Recht keine Regelung trifft. Eine zu schliessende Lücke besteht deswegen, weil das kantonale Recht bei Nichtregelung dieses Fragenkomplexes ja nicht verbietet, zum gleichen Termin über zwei oder mehr Initiativbegehren zum gleichen Gegenstand abzustimmen (Yvo Hangartner/Andreas Kley, a.a.O., Randziffer 2173, Seite 859). Im Kanton Basel-Landschaft sieht das Gesetz über die politischen Rechte dafür in § 20 die Mehrfachabstimmung vor: "Abstimmungen mit mehr als einer Frage sind nach dem Verfahren mit bedingter Eventualabstimmung (Mehrfach-Ja mit Stichfrage) durchzuführen."

Die beiden Gesetzesinitiativen wären dem Volk nach dem Verfahren von § 20 GpR mit Stichfrage bei Doppel-Ja zur Abstimmung zu unterbreiten.

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

mit freundlichen Grüßen

lic. iur. Ch. Felix
wiss. Mitarbeiter

Dr. B. Feigenwinter
Leiter