

Antrag des Regierungsrates vom 6. September 2000

KR-Nr. 230/1999

**3807**

**Beschluss des Kantonsrates  
über die Ungültigerklärung der Volksinitiative  
«für eine Lehrstellengutschrift (Steuererleichterungen  
für Unternehmen zur Erhaltung und Schaffung  
von Lehrstellen)»**

(vom .....)

*Der Kantonsrat,*

nach Einsichtnahme in den Antrag des Regierungsrates vom 6. September 2000,

beschliesst:

I. Die Volksinitiative «für eine Lehrstellengutschrift (Steuererleichterungen für Unternehmen zur Erhaltung und Schaffung von Lehrstellen)» wird ungültig erklärt.

II. Veröffentlichung im Amtsblatt.

III. Mitteilung an das Initiativkomitee und den Regierungsrat.

---

Der Kantonsrat hat am 30. August 1999 die am 25. März 1999 eingereichte Volksinitiative «für eine Lehrstellengutschrift (Steuererleichterungen für Unternehmen zur Erhaltung und Schaffung von Lehrstellen)» dem Regierungsrat zu Bericht und Antrag überwiesen. Sie hat folgenden Wortlaut:

Gestützt auf Art. 29 der Staatsverfassung des Kantons Zürich (KV) vom 18. April 1869 und auf das Gesetz über das Vorschlagsrecht des Volkes (Initiativgesetz) vom 1. Juni 1969 stellen die Unterzeichnenden, im Kanton Zürich wohnhaften Stimmberechtigten das folgende Begehren in Form eines ausgearbeiteten Entwurfs:

Begehren

Das Steuergesetz vom 8. Juni 1997 wird wie folgt geändert:

XIII. Lehrstellengutschrift § 15<sup>bis</sup>. Für Personenunternehmen wird gemäss den vom Regierungsrat festzusetzenden Voraussetzungen die Staatssteuer auf Antrag um den Betrag von Fr. 4000 pro Lehrstelle und Kalenderjahr reduziert.

VII. Lehrstellengutschrift § 62<sup>bis</sup>. Für Unternehmen von juristischen Personen wird gemäss den vom Regierungsrat festzusetzenden Voraussetzungen die Staatssteuer auf Antrag um den Betrag von Fr. 4000 pro Lehrstelle und Kalenderjahr reduziert.

Die damit zusammenhängenden Bestimmungen sind entsprechend anzupassen.

### *Begründung*

#### Schaffung neuer Lehrstellen

Die Berufslehre ist eine wichtige Säule und Stärke des schweizerischen Ausbildungssystems. Das Ziel der Initiative ist die Erhaltung bestehender und Schaffung neuer Lehrstellen im Kanton Zürich. Diejenigen Unternehmen, welche Lehrstellen beibehalten oder neu schaffen, sollen in den Genuss von Steuererleichterungen in Form von Lehrstellengutschriften gelangen.

#### Investition in die Zukunft

Die Lehrstellengutschrift ist eine Investition in die Ausbildung unserer Jugend und damit in die Zukunft. Die Berufsbildung mit Lehrstellen nimmt zu Recht einen wichtigen Stellenwert im Bildungsangebot unserer Gesellschaft ein. Sie gilt es, durch gezielte und wirksame Anreize zu fördern.

#### Klare Voraussetzungen

Der Regierungsrat hat klare Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass die Lehrstellengutschrift auf einfache Art und Weise beantragt und gewährt werden kann. Vorab ist ein Nachweis über den Lehrstellenbestand zu fordern, denn es sollen ausschliesslich Lehrstellen und nicht etwa Arbeitsplätze mit Niedriglöhnen gefördert werden. Sodann ist klar, dass nur Lehrstellen, die sich im Kanton Zürich befinden, mit dieser kantonalen Volksinitiative unterstützt werden sollen. Dem entspricht, dass die Gutschrift nur die vom Kanton erhobene Staatssteuer betrifft, nicht auch die Gemeindesteuern. Für den Lehrstellennachweis genügt deshalb eine jährliche Bestätigung des kantonalen Amtes für Berufsbildung über die Anzahl der Stellen, die das jeweilige Unternehmen im Kanton Zürich unterhält. Damit können Missbräuche wirksam verhindert werden.

#### Keine unnötige Administration

Die vorgeschlagene Steuergutschrift soll möglichst einfach umgesetzt werden können. Die Bestätigung des kantonalen Amtes für Berufsbildung kann im Rahmen der allgemeinen Aufsicht ausgestellt werden. Eine Nachprüfung erfolgt beim üblichen Steuerbezug und bei der Einschätzung der Steuerpflichtigen durch das kantonale Steueramt.

#### Keine Verletzung des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG)

Die Lehrstellengutschrift ist mit dem Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes vereinbar, ist sie doch eine zulässige Steuererleichterung. Es soll sich für Unternehmen lohnen, Lehrlinge auszubilden.

#### Schnelle Einführung möglich

Durch eine kantonale Volksinitiative ist eine schnelle Einführung der Lehrstellengutschrift und eine Lehrstellenförderung über steuerliche Anreize möglich. Es wäre grundsätzlich denkbar, solche Vorstösse auch für die direkten Bundessteuern zu planen. Dies erfordert allerdings Vorstösse auf Bundesebene, welche erfahrungsgemäss länger dauern und meist mit einem grossen administrativen Zusatzaufwand für Steuerpflichtige und Verwaltung enden. Es ist deshalb sinnvoll, die Möglichkeiten innerhalb des Kantons Zürich auszuschöpfen und damit eine Funktion als Schrittmacher zu übernehmen.

---

Das Initiativkomitee besteht aus folgenden Mitgliedern:

#### Partei Vorstand der Jungfreisinnigen des Kantons Zürich

Thomas Henauer, Präsident der Jungfreisinnigen des Kantons Zürich, Thalwil; Rainer Baumann, Langnau a. A.; Silvio Bondt, Männedorf; Adrian Frisch, Winterthur; Alex Huber, Winterthur; Lukas Jegher, Zürich; Sacha Müller, Basersdorf; Marc von Waldkirch, Küsnacht.

#### Partei Vorstand der Freisinnig-Demokratischen Partei des Kantons Zürich

Martin Vollenwyder, Präsident FDP Kanton Zürich, Zürich; Susanne Bernasconi-Aeppli, Zürich; Armand Erzinger, Wädenswil; Helene Gucker-Vontobel, Meilen; Markus Hess, Wädenswil; Jörg Kündig, Bertschikon; Ruedi Noser, Hombrechtikon; Peter Rütiman, Winterthur; Daniel Schleh, Regensdorf; Beat Stüber, Küsnacht; David Syz, Zumikon.

#### Partei Vorstand der Freisinnig-Demokratischen Kantonsratsfraktion des Standes Zürich

Balz Hösly, Präsident FDP-Kantonsratsfraktion, Zürich; Michel Baumgartner, Rafz; Christian Bretscher, Birmensdorf; Robert Chanson, Zürich; Thomas Dähler, Zürich; Andreas Honegger, Zürich; Ulrich E. Isler, Seuzach; Regula Thalmann, Uster.

Diese Personen sind berechtigt, die Initiative auf Grund eines Beschlusses mit einfachem Mehr zurückzuziehen.

Der Regierungsrat erstattet hierzu folgenden Bericht:

## **I. Das Initiativbegehren**

### **A. Erster Teil in der Form des ausgearbeiteten Entwurfs (§§ 15<sup>bis</sup> und 62<sup>bis</sup>)**

Der Text der Initianten hält wohl fest, dass ein «Begehren in Form eines ausgearbeiteten Entwurfs» gestellt werde. Das Initiativbegehren umfasst jedoch zwei Teile, wobei nur der erste Teil einen ausgearbeiteten Entwurf für zwei Gesetzesbestimmungen enthält.

Aufbau und Wortlaut dieser beiden vorgeschlagenen Bestimmungen, §§ 15<sup>bis</sup> und 62<sup>bis</sup>, folgen dabei den geltenden Bestimmungen in §§ 15 und 62 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG, LS 631.1), in Kraft seit dem 1. Januar 1999. Diese sehen in Anlehnung an entsprechende Regeln im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG [SR 642.14]; Art. 5 und Art. 23 Abs. 3 StHG) vor, dass der Regierungsrat für Personenunternehmen (§ 15 StG) sowie Unternehmen von juristischen Personen (§ 62 StG), «die neu eröffnet werden und dem volkswirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, . . . im Einvernehmen mit der zuständigen Gemeinde höchstens für das Eröffnungsjahr und die neun folgenden Jahre angemessene Steuererleichterungen gewähren» kann.

Nach den vorgeschlagenen §§ 15<sup>bis</sup> und 62<sup>bis</sup> soll nunmehr für Personenunternehmen und Unternehmen von juristischen Personen «gemäss den vom Regierungsrat festzusetzenden Voraussetzungen die Staatssteuer auf Antrag um den Betrag von Fr. 4000 pro Lehrstelle und Kalenderjahr reduziert» werden.

Vorgesehen ist mithin eine Reduktion der Staatssteuer «von Fr. 4000 pro Lehrstelle und Kalenderjahr» bzw. eine «Lehrstellengutschrift». Diese Steuererleichterung soll nicht im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zum Tragen kommen; vielmehr soll zunächst die Staatssteuer nach den bestehenden Bestimmungen des Steuergesetzes ermittelt werden, um alsdann auf der ordentlich berechneten Staatssteuer die Gutschrift zu gewähren.

## **B. Zweiter Teil in der Form der einfachen Anregung**

In einem zweiten Teil hält das Initiativbegehren allgemein fest:

«Die damit zusammenhängenden Bestimmungen sind entsprechend anzupassen.»

## **II. Ungültigkeit der Initiative wegen Verletzung des Grundsatzes der Einheit der Form**

### **A. Grundsatz der Einheit der Form**

Gemäss § 2 Satz 1 des Gesetzes über das Vorschlagsrecht des Volkes vom 1. Juni 1969 (Initiativgesetz, LS 162) sind Initiativbegehren in der Form der einfachen Anregung oder des ausgearbeiteten Entwurfs einzureichen. Ein Initiativtext, der diesem Grundsatz der Einheit der Form widerspricht, ist ungültig (§ 4 Abs. 1 Ziffer 3 Initiativgesetz).

Wie erwähnt enthält das vorliegende Initiativbegehren mit den §§ 15<sup>bis</sup> und 62<sup>bis</sup> im ersten Teil einen ausformulierten Entwurf, wie das Steuergesetz ergänzt werden soll. Sodann hält es im zweiten Teil allgemein fest, «die damit zusammenhängenden Bestimmungen» seien entsprechend anzupassen. Es stellt sich daher die Frage, ob die Initiative ungültig ist, weil es die Initianten im zweiten Teil des Begehrens unterlassen haben, eine wörtliche Formulierung der in Frage stehenden Bestimmungen vorzuschlagen.

Für die Beurteilung dieser Frage ist entscheidend, ob das Abstimmungsresultat den freien Willen der Stimmberechtigten zuverlässig und unverfälscht zum Ausdruck bringen kann.

- Der Grundsatz der Einheit der Form ist verletzt, wenn der Initiative die nötige Klarheit und Eindeutigkeit fehlt, wenn somit ungewiss ist, was nach Annahme des formulierten Teils mit dem andern Teil geschieht und was somit aus dem Ganzen wird. Ob eine Formvermengung vorliegt, die geeignet ist, die Willensbildung des Stimmbürgers zu verfälschen, ist durch die Auslegung des Initiativtextes festzustellen (BGE 114 Ia 416 f.).
- Enthält der Initiativtext einen abschliessend formulierten Antrag, der ohne weiteres vollziehbar ist, und lassen vorab die ausformulierten Gesetzesvorschläge den Behörden keinen Handlungsspielraum mehr, stellt das Begehren gemäss der oben erwähnten bundesgerichtlichen Praxis in materieller Hinsicht insgesamt ebenfalls einen ausformulierten Entwurf dar (vgl. Alfred Kölz, Die kantonale Volksinitiative in der Rechtsprechung des Bundesgerichts, ZBl 83/1982, S. 17 f.; BGE 114 Ia 418).

## **B. Vorläufige Beurteilung im Antrag des Regierungsrates vom 30. Juni 1999 zum Beschluss des Kantonsrates über das Zustandekommen der Volksinitiative (ABI 1999, S. 1059)**

Im Antrag vom 30. Juni 1999 zum Beschluss des Kantonsrates über das Zustandekommen der Volksinitiative kam der Regierungsrat zu folgender vorläufigen Beurteilung:

«Die Initianten verzichten darauf, die anzupassenden Bestimmungen aufzuzählen. Auf Gesetzesstufe sind solche auch nicht sogleich erkennbar. Soweit untergeordnetes Recht anzupassen ist, folgt diese Verpflichtung bereits aus dem ersten Teil des Initiativtextes. Somit sind keine Bestimmungen gleicher Stufe offensichtlich erkennbar, bei denen eine Anpassung vorzunehmen wäre und dabei den Behörden ein Handlungsspielraum offen stünde. Es fehlt somit an offenkundigen Hinweisen auf eine Formvermengung. Die Beantwortung dieser Frage bedarf vielmehr einer weiteren eingehenden rechtlichen Abklärung. In der zur Verfügung stehenden kurzen Frist für den Bericht und Antrag über das Zustandekommen und die Gültigkeit (§ 16 Abs. 2 Initiativgesetz) können diese vertieften Abklärungen nicht durchgeführt werden. Diesbezüglich ist deshalb ein Vorbehalt zur Gültigkeit anzubringen. Erst danach wird endgültig zu entscheiden sein, ob der Grundsatz der Einheit der Form verletzt und die Initiative deshalb im Sinne von § 4 Abs. 2 Initiativgesetz ungültig zu erklären ist.»

## **C. Vertiefte Beurteilung, ob der Grundsatz der Einheit der Form verletzt ist**

### **1. Lehrstellengutschriften bei Personenunternehmen (§ 15<sup>bis</sup>)**

Die Frage, ob der Grundsatz der Einheit der Form verletzt ist, hängt wie erwähnt mit der weiteren Frage zusammen, ob das Initiativbegehren ohne weiteres umgesetzt werden könnte, ohne dass den Behörden – abgesehen von untergeordneten Ausführungsvorschriften – noch ein Spielraum offen stünde. Diese Frage stellt sich, wie im Folgenden zu zeigen ist, in besonderer Weise beim vorgeschlagenen § 15<sup>bis</sup>; diese Bestimmung lautet wie folgt:

«Für Personenunternehmen wird gemäss den vom Regierungsrat festzusetzenden Voraussetzungen die Staatssteuer auf Antrag um den Betrag von Fr. 4000 pro Lehrstelle und Kalenderjahr reduziert.»

Personenunternehmen im steuerlichen Sinne sind die Einzelunternehmung (Einzelfirma), die Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaft), die einfache Gesellschaft sowie die stille

Gesellschaft. Den Inhabern dieser Unternehmen gleichgestellt sind alle übrigen selbstständig Erwerbenden (Träger freier Berufe, Landwirte u. a.; siehe § 18 Abs. 1 StG).

Bei den direkten Steuern, so auch bei der als Einkommens- und Vermögenssteuer erhobenen Staatssteuer, sind jedoch Personenunternehmen – entgegen dem Eindruck, der durch die vorgeschlagene Bestimmung erweckt wird – keine selbstständigen Steuersubjekte. Steuerpflichtig sind allein die an den Personenunternehmen beteiligten Personen für ihren Anteil am Ergebnis und am Kapital der Unternehmen. Natürliche Personen entrichten für ihren Anteil die Einkommens- und die Vermögenssteuer. Sind ausnahmsweise juristische Personen an einer Personenunternehmung beteiligt, unterliegen diese für ihren Anteil der Gewinn- und der Kapitalsteuer.

Da somit die einzelne, am Personenunternehmen beteiligte (natürliche oder juristische) Person die in § 15<sup>bis</sup> erwähnte Staatssteuer trägt, müsste ihr auch – und nicht dem Personenunternehmen selber – die Lehrstellengutschrift gewährt werden. Diese dürfte aber auf Grund der vorgeschlagenen Gesetzesbestimmung nur auf dem Teil der Staatssteuer erfolgen, der auf den Gewinn und das Kapital aus dem Personenunternehmen (bzw. das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit) entfällt.

Soweit ein Einzelunternehmen in Frage steht, wäre vom gesamten steuerbaren Einkommen und Vermögen des Inhabers des Unternehmens (gegebenenfalls unter Einschluss des Einkommens und des Vermögens des Ehegatten) auszugehen. Davon müsste der auf das Unternehmen bzw. die selbstständige Erwerbstätigkeit entfallende Anteil des Einkommens und des Vermögens ausgeschieden werden, um auf Grund des Verhältnisses dieses Anteils zum gesamten Einkommen und Vermögen den auf das Einkommen und das Vermögen aus dem Unternehmen entfallenden Anteil an der gesamten Staatssteuer zu ermitteln. Insbesondere für die Verteilung der einzelnen Abzüge könnte dabei sinngemäss auf die Regeln für die interkantonalen Steuerauscheidungen abgestellt werden. Auf dem so ermittelten – und nur auf diesem – Teil der Staatssteuer wäre schliesslich die Lehrstellengutschrift zu gewähren.

Das folgende Berechnungsbeispiel zeigt die Auswirkungen:

Sachverhalt:

Bei einem Ehepaar geht jeder Ehegatte einer Erwerbstätigkeit nach. Der Ehemann ist Inhaber einer Einzelfirma; die Ehefrau ist unselbstständig erwerbstätig. Die Einschätzung setzt sich aus den folgenden Zahlen zusammen:

<b>Einkünfte und Abzüge:</b>	Fr.
Gewinn aus Einzelfirma Ehemann	100 000
Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit Ehefrau	80 000
Ertrag Wertschriften	10 000
Ertrag aus Liegenschaften brutto	40 000
Unterhalt Liegenschaften	-8 000
Berufsauslagen Ehefrau	-8 000
Schuldzinsen Total	-40 000
Beiträge Ehemann an Säule 2	-20 000
Beiträge Ehefrau an Säule 3a	-5 789
Abzug für politische Partei (Ehegatten)	-3 000
Kosten Vermögensverwaltung (Wertschriften)	-1 000
Sonderabzug bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten	-5 200
Kinderabzüge (2 Kinder)	-10 800

<b>Vermögenswerte und Schulden:</b>	
Wertschriften	200 000
Liegenschaften	2 000 000
Geschäftskapital Einzelfirma Ehemann	500 000
Geschäftsschulden	-100 000
Hypothekarschulden	-1 000 000

**Vermögenseinschätzung**

	Vermögen Einzelfirma Fr.	Übriges Vermögen Fr.	Vermögen Total Fr.
<b>Aktiven</b>			
Wertschriften		200 000	200 000
Liegenschaften		2 000 000	2 000 000
Geschäftskapital Einzelfirma	500 000		500 000
<b>Total Aktiven</b>	500 000	2 200 000	2 700 000
	18,5%	81,5%	100%
<b>Passiven (verteilt nach Lage Aktiven)</b>	(203 500)	(896 500)	(1 100 000)
	296 500	1 303 500	1 600 000
	296 000	1 303 000	1 600 000

**Einkommenseinschätzung**

	Einkommen Einzelfirma Fr.	Übriges Einkommen Fr.	Einkommen Total Fr.
<b>Einkünfte</b>			
Gewinn aus Einzelfirma Ehemann	100 000		100 000
Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit Ehefrau		80 000	80 000
Ertrag Wertschriften		10 000	10 000
Ertrag aus Liegenschaften brutto		40 000	40 000
<b>Abzüge</b>			
Unterhalt Liegenschaften		(8 000)	(8 000)
Berufsauslagen Ehefrau		(8 000)	(8 000)
Schuldzinsen (verteilt nach Lage Aktiven)	(7 400)	(32 600)	(40 000)
Beiträge Ehemann an Säule 2	(20 000)		(20 000)
Beiträge Ehefrau an Säule 3a		(5 789)	(5 789)
Kosten Vermögensverwaltung		(1 000)	(1 000)
	72 600	74 611	147 211
	49,32%	50,68%	100%
Abzug für politische Partei (Fr. 3000), Sonderabzug bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten (Fr. 5200) und Kinderabzüge (Fr. 10 800), verteilt nach Einkommensanteilen	(9 371)	(9 629)	(19 000)
	63 229	64 982	128 211
	63 200	64 900	128 200

<b>An Staatssteuer entfällt somit auf die Einzelfirma:</b>	Fr.
– Vermögenssteuer (Fr. 296 000 zum Satz von Fr. 1 600 000)	389.55
– Einkommenssteuer (Fr. 63 200 zum Satz von Fr. 128 200)	4 032.00
	<u>4 421.55</u>

**Auf dem Staatssteuer-Betrag von Fr. 4421.55 könnte somit die Lehrstellengutschrift gewährt werden.**

Auch bei Personengesellschaften (wie Kollektiv- und Kommanditgesellschaften), die wie ein Einzelunternehmen ebenfalls nicht selbstständig steuerpflichtig sind, könnte mit der dargestellten Methode theoretisch für jeden Gesellschafter die auf die Gewinn- und Kapitalanteile entfallende Staatssteuer ermittelt werden, auch wenn dies aus verwaltungsökonomischer Sicht mit kaum mehr vertretbarem Aufwand verbunden wäre.

Rechtlich nicht mehr umsetzen lässt sich bei Personengesellschaften jedoch die Anrechnung der Steuergutschrift. Da die Lehrstellengutschrift nach der vorgeschlagenen Gesetzesbestimmung pro Lehrstelle eines Personenunternehmens zu gewähren ist, müsste der Fixbetrag von Fr. 4000 pro Lehrstelle folgerichtig auf die Gesellschafter aufgeteilt werden. Und hier stellt sich bei Personengesellschaften das Problem, dass die Anteile am Geschäftsergebnis bei den einzelnen Gesellschaftern – selbst bei betraglich übereinstimmenden Gewinn- und Kapitalanteilen – zwingend zu unterschiedlichen anteiligen Staatssteuern führen (da ja das für die Steuerbelastung mitentscheidende übrige Einkommen und Vermögen sämtlicher Gesellschafter nicht übereinstimmt). Die Lehrstellengutschrift müsste daher im Verhältnis der für die einzelnen Gesellschafter berechneten (unterschiedlichen) Staatssteueranteile auf die Gesellschafter verteilt werden. Für eine solche Aufteilung wäre jedoch unabdingbar, dass sämtliche Gesellschafter gemeinsam veranlagt und die Berechnungsgrundlagen gegenüber allen Gesellschaftern offen gelegt würden, was das Steuergeheimnis aber von vornherein ausschliesst (§ 121 StG, Art. 39 Abs. 1 StHG).

Im Übrigen lässt sich die rechtliche Situation in dieser Hinsicht nicht mit der Steuerermässigung für neu eröffnete Unternehmen nach § 15 StG vergleichen, weil dort – falls eine solche Erleichterung für ein Personenunternehmen je gewährt würde – eine prozentuale Herabsetzung des Teils der Steuer vorgenommen werden kann, die auf das Unternehmen entfällt (vgl. Merkblatt zur Gewährung von Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen vom 8. April 1998). Vorliegend ist jedoch auf Grund des klaren Wortlautes der vorgeschlagenen Bestimmung die Staatssteuer für Personenunternehmen in Form von festen Steuerbeträgen zu reduzieren.

Mit dem vorgeschlagenen Gesetzestext auch nicht mehr vereinbar und überdies rechtswidrig (im Vergleich Einzelunternehmer/Personengesellschafter) wären Lösungen, wonach bei Personengesellschaften entweder eine Aufteilung der Steuergutschrift nach der Zahl der Gesellschafter oder dem auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden Gewinn- bzw. Kapitalanteil erfolgte oder jedem Gesellschafter die volle Gutschrift gewährt würde.

Zusammenfassend ergibt sich, dass das geltende Steuergesetz eine Umsetzung von § 15<sup>bis</sup>, jedenfalls bei Unternehmen von Personengesellschaften, nicht zulässt. Letztlich setzte eine solche vielmehr voraus, dass Personenunternehmen neu als selbstständige Steuersubjekte behandelt würden. Entgegen der vorläufigen Beurteilung im Antrag des Regierungsrates vom 30. Juni 1999 zum Beschluss des Kantonsrates über das Zustandekommen der Initiative stellt sich von daher sehr wohl die Frage nach einer weiteren Anpassung des Steuergesetzes. Mithin enthält der vorliegende Initiativtext, wiederum im Gegensatz zur früheren vorläufigen Beurteilung, jedenfalls keinen abschliessend formulierten Auftrag, der ohne weiteres vollziehbar wäre. Dies bedeutet jedoch, dass der Initiativtext, bestehend aus ausgearbeiteten Gesetzesbestimmungen und einer allgemeinen Anregung, dem Grundsatz der Einheit der Form widerspricht. Die Initiative ist schon deshalb als ungültig zu erklären (§ 4 Abs. 1 Ziffer 3 Initiativgesetz).

Eine Behandlung der Personenunternehmen als selbstständige Steuersubjekte, die wie erwähnt letztlich Voraussetzung für eine Umsetzung von § 15<sup>bis</sup> wäre, stellte andererseits eine so grundlegende Änderung des geltenden Steuerrechts dar, die kaum mehr durch das vorliegende Initiativbegehren abgedeckt ist. Mit anderen Worten verlangt dieses eine Änderung des Steuergesetzes, deren Umsetzung eine weitere Gesetzesänderung voraussetzte, die für sich – auch dem Sinn nach – nicht beantragt ist. Auch dies ändert nichts daran, sondern unterstreicht vielmehr, dass kein abschliessend formulierter, ohne weiteres vollziehbarer Initiativtext vorliegt.

Ausserdem verbietet auch das Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes den Kantonen, Personenunternehmen selbstständig zu besteuern, indem unter anderem in diesem Bundesgesetz ausdrücklich vorgesehen ist, dass die Einkommens- und Vermögenssteuern – als Steuern auf dem gesamten Einkommen und Vermögen – von den natürlichen Personen erhoben werden. Bildete die Behandlung von Personenunternehmen als selbstständige Steuersubjekte letztlich die Voraussetzung für eine Gesetzesbestimmung, die für diese Unternehmen eine Steuergutschrift in Form eines festen Steuerbetrags pro Lehrstelle vorsieht, so bedeutet dies aber auch, dass der vorgeschlagene § 15<sup>bis</sup> insoweit auch bundesrechtswidrig ist. Deshalb ist die Initiative auch aus diesem Grunde ungültig (§ 4 Abs. 1 Ziffer 1 Initiativgesetz).

## **2. Weitere Unklarheiten, was «pro Lehrstelle und Kalenderjahr» bedeuten soll**

Ferner ist darauf hinzuweisen, dass auch noch aus einem anderen Grund kein abschliessend formulierter Initiativtext vorliegt, der ohne weiteres vollziehbar wäre. Sowohl bei Personenunternehmen als auch bei Unternehmen von juristischen Personen soll die Steuergutschrift «pro Lehrstelle und Kalenderjahr» erfolgen. Dabei stellen sich insbesondere die folgenden Fragen, zu denen sich aus dem Initiativtext keine Antworten ergeben:

- Geht es um Lehrstellen, die während des ganzen Kalenderjahres bestehen? Was gilt für Lehrstellen, die nur während eines Teils des Kalenderjahres bestehen? Kann auf den Bestand der Lehrstellen zu einem bestimmten Zeitpunkt, z. B. am Ende des Kalenderjahres, abgestellt werden?
- Wie ist zu verfahren, wenn das für die Steuerperiode massgebliche Geschäftsjahr vom Kalenderjahr abweicht?
- Welche Gutschrift ist zu gewähren, wenn bei natürlichen Personen die Steuerpflicht nicht während der ganzen Steuerperiode besteht bzw. bei juristischen Personen die Steuerperiode mehr oder weniger als 12 Monate umfasst?

Auch insoweit liegt kein Initiativtext vor, der ohne weiteres vollzogen werden könnte, ohne dass den zuständigen Behörden ein wesentlicher Handlungsspielraum offen stünde.

## **3. Unmöglichkeit, nur Unternehmen von juristischen Personen Lehrstellengutschriften zu gewähren**

Was den vorgeschlagenen § 62<sup>bis</sup> für Unternehmen von juristischen Personen anbelangt, so könnte, wenn von den offenen Fragen im Zusammenhang mit der Abgrenzung der Gutschrift «pro Lehrstelle und pro Kalenderjahr» einmal abgesehen wird, hier wohl eine direkte Reduktion der geschuldeten Staatssteuer erfolgen. Eine auf Unternehmen von juristischen Personen beschränkte Lehrstellengutschrift verstiesse jedoch wiederum gegen den Gleichheitsgrundsatz. Insoweit fällt auch eine nur teilweise Ungültigkeitserklärung der Initiative, die sich auf § 15<sup>bis</sup> beschränkte, von vornherein ausser Betracht. Abgesehen davon ist die Initiative als Ganzes, wie im Folgenden zu zeigen ist, auch noch aus einem anderen Grund für ungültig zu erklären.

### **III. Ungültigkeit der Initiative wegen Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes**

In der Begründung der Initiative wird unter anderem festgehalten:

#### **Schaffung neuer Lehrstellen**

Die Berufslehre ist eine wichtige Säule und Stärke des schweizerischen Ausbildungssystems. Das Ziel der Initiative ist die Erhaltung bestehender und Schaffung neuer Lehrstellen im Kanton Zürich. Diejenigen Unternehmen, die Lehrstellen beibehalten oder neu schaffen, sollen in den Genuss von Steuererleichterungen in Form von Lehrstellengutschriften gelangen.

Ziel der Initiative ist also die Erhaltung bestehender und Schaffung neuer Lehrstellen. Unternehmen, die Lehrstellen beibehalten oder neu schaffen, sollen daher belohnt werden. Eine solche Belohnung soll dabei in Form von entsprechenden Reduktionen auf der Staatssteuer bzw. in Form von entsprechenden Steuergutschriften erfolgen. Insoweit kann auch von einer Subventionierung von Unternehmen gesprochen werden, die im Kanton Zürich Lehrstellen unterhalten.

Das aber bedeutet, dass nur solche Unternehmen in den Genuss einer solchen Subventionierung kommen, die auch entsprechende Steuern zu entrichten haben. Unternehmen von juristischen Personen jedoch, deren Steuern nicht den Betrag der ihnen an sich zustehenden Lehrstellengutschriften erreichen, gingen ganz oder teilweise leer aus. Das Gleiche gilt auch für Personenunternehmen, auf deren Gewinn und Kapital keine entsprechenden Steuern entfallen. Das kann – bei Personenunternehmen – unter anderem auch damit zusammenhängen, dass Geschäftsgewinne mit Verlusten aus anderen Einkommensquellen verrechnet werden. Zu erwähnen sind aber auch von der Steuer befreite juristische Personen (§ 61 StG), die Lehrstellen unterhalten und nach der Initiative nicht in den Genuss einer Subvention kommen können.

Es ist jedoch kein vernünftiger Grund ersichtlich, weshalb nur gerade solche Arbeitgeber belohnt werden sollen, die auch entsprechende Steuern zu entrichten haben. Sollen Lehrstellen im Kanton Zürich mit staatlichen Mitteln gefördert werden, so erscheinen Lehrstellen nicht minder förderungswürdig, wenn der Arbeitgeber – aus welchen Gründen auch immer – keine entsprechenden Steuern entrichten muss. Die Art der Förderung, wie sie die Initiative vorsieht, führt zu Unterscheidungen, die nicht irgendwie sachlich begründet werden können. Gleiches wird mithin ungleich behandelt. Die Initiative verstösst daher gegen den Gleichheitsgrundsatz.

Da nicht nur neu geschaffene, sondern auch bereits bestehende, nicht gefährdete Lehrstellen belohnt werden sollen, kann auch nicht geltend gemacht werden, die Steuergutschrift komme nur dann zum Tragen, wenn sie auch zum gewünschten Verhalten, nämlich zur Schaffung und Rettung von Lehrstellen, geführt habe. Insoweit liegt eine andere Situation vor als bei den Steuererleichterungen für Unternehmen gemäss §§ 15 und 62 StG, die eine Neueröffnung oder wenigstens eine wesentliche Änderung der betrieblichen Tätigkeit voraussetzen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das Initiativbegehren, Lehrstellen mit Steuerreduktionen bzw. -gutschriften zu belohnen, verfassungswidrig und auch deshalb ungültig ist, weil damit das durch die Bundesverfassung gebotene Gleichbehandlungsgebot verletzt wird (Art. 8 Abs. 1 BV, § 4 Abs. 1 Ziffer 1 Initiativgesetz).

#### **IV. Mangelnde Praktikabilität**

Die Initiative wäre auch dann abzulehnen, wenn sie als gültig zu betrachten wäre und eine theoretische Lösung für die Gewährung von Steuergutschriften für Unternehmen von Personengesellschaften gefunden werden könnte. Denn der mit der Gewährung der Lehrstellengutschriften verbundene Verwaltungsaufwand wäre in jedem Falle zu gross. Zusammenfassend ist festzuhalten:

Zunächst hätte eine Amtsstelle die Zahl der für eine Gutschrift berechtigten Lehrstellen zu bescheinigen. Als Amtsstelle käme dabei das Mittelschul- und Berufsbildungsamt bei der Bildungsdirektion in Frage. Für den Begriff der «Lehrstelle» wäre auf die Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 19. April 1978 über die Berufsbildung (SR 412.10) abzustellen. In Frage kämen alle Lehrstellen, die ein Unternehmen im Kanton Zürich zur Verfügung stellt, unabhängig davon, ob diese Stellen von innerhalb oder ausserhalb des Kantons wohnhaften Lehrlingen besetzt würden. Per 20. März 2000 gab es im Kanton Zürich 27 588 Lehrstellen; 25 132 Stellen davon besetzten Lehrlinge mit Wohnsitz im Kanton.

Die Lehrstellengutschrift selber könnte erst dann ausgerichtet werden, wenn die Veranlagung, d. h. die Festlegung der Steuerfaktoren, für die in Frage stehende Steuerperiode in Rechtskraft erwachsen ist. Erst dann könnte auch der definitive Staatssteuerbetrag ermittelt werden, auf dem die Gutschrift zu gewähren wäre. Im System der Gegenwartsbemessung findet die Veranlagung frühestens in dem auf die Steuerperiode folgenden Kalenderjahr statt; in der Steuerperiode selber erfolgt nur ein provisorischer Steuerbezug. Zudem wären allfällige Rechtsmittelverfahren gegen die Veranlagung des kantonalen Steueramtes abzuwarten.

Bei Personenunternehmen hätte zudem, wie eingehend dargelegt wurde, eine besondere Ausscheidung des auf den Gewinn und das Kapital entfallenden Anteils am gesamten Einkommen und Vermögen des in Frage stehenden Steuerpflichtigen (und gegebenenfalls von dessen Ehegatten) zu erfolgen. Diese zusätzliche Ausscheidung wäre grundsätzlich im Anschluss an die rechtskräftige Veranlagung vorzunehmen, wofür, voraussichtlich im kantonalen Steueramt, eine neue Organisation mit entsprechenden neuen Stellen aufgebaut werden müsste. Ferner müsste die Möglichkeit eingeräumt werden, auch diese Ausscheidung mit Rechtsmitteln anfechten zu können.

Schliesslich wäre die Lehrstellengutschrift im Rahmen der Schlussrechnung, somit im Steuerbezug, zu vollziehen. Dieser obliegt im Kanton Zürich, soweit er die Staats- und Gemeindesteuern betrifft, den Gemeindesteuerämtern, die wiederum mit dem Kanton über die Lehrstellengutschriften abzurechnen hätten.

Alle diese Einzelschritte, für die unterschiedliche Amtsstellen zuständig wären, führten zu einem unverhältnismässigen Verwaltungsaufwand.

## **V. Zur Lehrstellensituation**

Die Lehrstellensituation ist jeweils abhängig von der Wirtschaftslage. Während der Rezession schrumpfte im Kanton die Zahl der Lehrstellen auf rund 23 000 (1993). Heute hat sich die Zahl wieder stark erhöht. Sie beträgt rund 28 000 (1999). Die Situation hat sich entsprechend der guten Wirtschaftslage wesentlich entspannt. Obwohl die Zahl der Lehrstellen zunimmt, besteht zurzeit noch kein Überhang an freien Lehrstellen.

Im Rahmen des Lehrstellenbeschlusses 1+2 sind zur Stärkung der Lehrstellensituation verschiedene Massnahmen getroffen worden, u. a. die Schaffung neuer Berufe im hochschwelligen Bereich (Informatiker) und im niederschwelligen Bereich (Mechapraktiker, Betriebspraktiker, Elektropraktiker) sowie die wesentliche Verbesserung des Lehrstellennachweises (LENA). Diese Massnahmen entfalten nachhaltige Wirkungen.

Im Rahmen der Berichterstattung zum Postulat KR-Nr. 21/2000 (Gesamtkonzept der beruflichen Nachwuchsförderung), das am 28. August 2000 vom Kantonsrat überwiesen wurde, wird der Regierungsrat das Konzept, das der Förderung des beruflichen Nachwuchses im Kanton zu Grunde liegt, noch näher darlegen.

## **VI. Zusammenfassung und Antrag**

Bei allem Verständnis für die Motive, die der Volksinitiative zu Grunde liegen, ist sie nicht geeignet, das Bereitstellen von Lehrstellen wirksam zu fördern.

Die Initiative ist ungültig, da sie vorab den Grundsatz der Einheit der Form verletzt. Sie setzt sich aus einem ausformulierten Teil (§§ 15<sup>bis</sup> und 62<sup>bis</sup>) und aus einem allgemein gehaltenen Teil zusammen. Dieser letztere Teil lautet: «Die damit zusammenhängenden Bestimmungen sind entsprechend anzupassen.» Insbesondere mit Blick auf die Personenunternehmen – vorab die Personengesellschaften – ist jedoch nicht ersichtlich, welche mit den §§ 15<sup>bis</sup> und 62<sup>bis</sup> zusammenhängenden Anpassungen vorzunehmen wären, um auch hier die vorgeschlagenen Lehrstellengutschriften gewähren zu können. Jedenfalls liegt kein abschliessend formulierter, ohne weiteres vollziehbarer Initiativtext vor.

Was vor allem die Personengesellschaften anbelangt, wären die vorgeschlagenen Lehrstellengutschriften in Form von festen Steuerbeträgen an sich nur dann denkbar, wenn diese Gesellschaften selbstständige Steuersubjekte darstellten. Dies schliesst jedoch das Steuerharmonisierungsgesetz des Bundes aus. Insoweit verletzt die Initiative auch das Harmonisierungs- und damit das Bundesrecht; auch dies führt zur Ungültigkeit der Initiative.

Die Initiative ist aber auch deshalb ungültig, weil sie Arbeitgeber, die zwar Lehrstellen zur Verfügung stellen, jedoch keine Steuern entrichten, von den Subventionen in Form der vorgeschlagenen Lehrstellengutschriften ausschliesst und sie dadurch – unter Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes (Art. 8 Abs. 2 BV) – in unzulässiger Weise benachteiligt.

Abgesehen von all diesen rechtlichen Mängeln der Initiative wären die vorgeschlagenen Lehrstellengutschriften kaum mehr vollziehbar; der damit verbundene Verwaltungsaufwand wäre unverhältnismässig und könnte jedenfalls nur mit zusätzlichem Personal bewältigt werden.

Wenn in Erwägung gezogen wird, dass im Kanton Zürich rund 28 000 Lehrstellen bestehen, wäre schliesslich auch mit beträchtlichen Steuerausfällen zu rechnen, die den begünstigten Unternehmen in Form von Steuerreduktionen zugute kämen, unabhängig davon, ob es sich dabei um bereits bestehende oder – auf Grund der Lehrstellengutschriften – neu geschaffene Lehrstellen handelt. Insoweit erscheint auch die Förderungswirkung mit kantonalen Mitteln als fragwürdig; vor allem auch wenn bedacht wird, dass die Förderungswirkung auch ausserkantonalen Lehrlingen zugute käme.

Schliesslich kommt hinzu, dass sich die Lehrstellensituation im Kanton Zürich seit der Einreichung der Initiative wesentlich entspannt hat.

Der Regierungsrat beantragt daher dem Kantonsrat, die Volksinitiative als ungültig zu erklären; bei Ablehnung dieses Hauptantrags beantragt er, die Initiative dem Volk ohne Gegenvorschlag zur Ablehnung zu empfehlen.

Im Namen des Regierungsrates

Die Präsidentin:  
Fuhrer

Der Staatsschreiber:  
Husi