

Zeitschrift: Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV

Herausgeber: Schweizerischer Juristenverein

Band: 111 (1992)

Artikel: Der Gleichheitssatz im Steuerrecht

Autor: Klett, Kathrin

DOI: <https://doi.org/10.5169/seals-896425>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. [Mehr erfahren](#)

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. [En savoir plus](#)

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. [Find out more](#)

Download PDF: 12.12.2025

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, <https://www.e-periodica.ch>

Der Gleichheitssatz im Steuerrecht

von Dr. KATHRIN KLETT

Advokatin in Pratteln

Inhalt

Abkürzungen	5
Literaturverzeichnis	7
I. Vorbemerkung	15
II. Rechtsgleichheitsgebot	16
1. Gleichheit und Rechtsgleichheit	16
2. Rechtsgleichheit und Demokratie	17
3. Rechtsgleichheit und Willkürverbot	18
4. Rechtsgleichheit und Chancengleichheit	19
5. Rechtsgleichheit als verfassungsmässiges Recht	20
III. Steuerrechtsordnung	24
1. Abgrenzung und begriffliche Grundlagen	24
2. Steuerzweck	28
3. Steuersystem und Steuerarten	29
IV. Für die Steuerrechtsordnung bedeutsame allgemeine Prinzipien	33
1. Legalitätsprinzip	33
2. Rechtssicherheit	46
2.1 Gebot der Nichtrückwirkung	47
2.2 Praxisänderung	52
3. Treu und Glauben	54
4. Verfahrensgarantien	56
V. Spezifische Prinzipien für die Steuerrechtsordnung	58
1. Allgemeinheit	60
1.1 Steuersubjekte	61
1.2 Steuerzugehörigkeit	65
1.3 “Allgemeine Staatslasten” — Wahl der Steuerobjekte	68
1.3.1 Finanzierung allgemeiner Aufwendungen	70
1.3.2 Gegenleistung?	74
1.3.3 Abgeltung besonderer Vermögenswerte	75

1.3.4	Entlastung von Rechtspflichten	78
1.3.5	Anlastung besonderer Kosten	80
1.3.6	Lenkung	83
2.	Gleichmässigkeit	85
2.1	Äquivalenzprinzip	87
2.2	Verursacherprinzip	89
2.3	Mehrwertersatzprinzip	90
2.4	Ausgleichsprinzip	91
2.5	Verhältnismässige Belastung bei Lenkungsabgaben . .	91
2.6	Leistungsfähigkeitsprinzip	92
2.6.1	Ehepaarbesteuerung	94
2.6.2	Eigenmietwertbesteuerung	99
3.	Leistungsfähigkeit	107
3.1	Objektive Massgrössen	110
3.1.1	Vermögen	111
3.1.2	Verbrauch	113
3.1.3	Einkommen	114
3.1.3.1	Periodizität	116
3.1.3.2	Gesamteinkommen	119
3.1.3.3	Reineinkommen	126
3.2	Subjektive Leistungsfähigkeitskriterien	129
3.2.1	Einkommensbindung	129
3.2.2	Existenzminimum	133
3.2.3	Progression	139
VI.	Zusammenfassung und Thesen	141

Abkürzungen

AS	Amtliche Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
AöR	Archiv für öffentliches Recht
BBl	Bundesblatt
BdBSt	Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940/ Fassung vom 13. Januar 1982 (AS 1982, 144)
BGE	Bundesgerichtsentscheid
BJM	Basler Juristische Mitteilungen
BLVGE	Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheid
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990
Kommentar BV	Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, herausgegeben von Jean-François Aubert+ Kurt Eichenberger, Jörg Paul Müller, René A. Rhinow, Dietrich Schindler, Basel: Helbing & Lichtenhahn; Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag; Bern: Stämpfli & Cie. AG
OG	Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal
StE	Steuerentscheid
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990
SchKG	Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
StR	Steuerrevue
StuW	Steuer und Wirtschaft
URP	Umweltrecht in der Praxis
VVDStR	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WUStB	Warenumsatzsteuerbeschluss
ZBJV	Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht

Literaturverzeichnis

- AUBERT, Jean-François: *Traité de droit constitutionnel Suisse*, Neuchâtel 1967, 2 Bde, sowie die deutsche Übersetzung *Bundesstaatsrecht der Schweiz*, mit Nachträgen, Basel 1990
zit. *traité / Bundesstaatsrecht*
- IDEM: *La constitution, son contenu, son usage*, ZSR n.F. 110, 1991, II. Halbband
zit. *constitution*
- AUER, Andreas: *Les caprices de la nature cassatoire du recours de droit public, Réflexions sur l'arrêt Hegetschweiler*, Festschrift für Ulrich Häfelin, Zürich 1989, S. 33ff.
zit. *caprices*
- AUER, Res: *Sonderabgaben, ein Beitrag zu besonderen Erscheinungsformen öffentlich-rechtlicher Geldleistungspflichten*, Bern/Stuttgart, 1980
zit. *Sonderabgaben*
- BIRK, Dieter: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen, Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Köln 1984
zit. *Leistungsfähigkeitsprinzip*
- IDEM: *Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht*, Juristische Kurzlehrbücher, München 1988
zit. *Steuerrecht I*
- BÖCKENFÖRDE, Werner: *Der allgemeine Gleichheitssatz und die Aufgabe des Richters*, Berlin 1957
zit. *Gleichheitssatz*
- BÖCKLI, Peter: *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*, Basel/Stuttgart 1975
zit. *Lenkungssteuern*
- IDEM: *Die Schwerverkehrsabgabe und ihre Einordnung in das System der Abgaben*, ASA 49, S. 1ff.
zit. *Schwerverkehrsabgabe*
- IDEM: *Reform der Stempelabgaben für den Finanzplatz Schweiz*, ASA 56, S. 97ff.
zit. *Stempelabgaben*
- IDEM: *Die Transponierungstheorie — eine systemwidrige Rechtsfolge*, ASA 57, S. 241ff.
zit. *Transponierungstheorie*
- IDEM: *Innovation und Mimikry im Abgaberecht*, ASA 58, S. 177ff.
zit. *Innovation*
- IDEM: *Verfassungsrechtliche Anforderungen an die, zur Konjunkturbeeinflussung erhobenen, "Sonderabgaben"*, ZSR n.F. 94, 1975, I. Halbband, S. 225ff.
zit. *Sonderabgaben*
- IDEM: *Von Schatteneinkommen und Einkommensbindung, Gedanken zur Ehegattenbesteuerung*, StR 1978, Bd. 33, S. 98ff.
zit. *Schatteneinkommen*
- IDEM: *Eintracht und Hader mit Steuerfolgen, Die Einkommenssteuer unter dem Einfluss des neuen Ehegesetzes*, StR 1991, Bd. 46, S. 223ff., 287ff.
zit. *Eherecht*
- IDEM: *Die Besteuerung der Eigenmiete im Lichte von Steuer- und Verfassungsrecht*, StR 1988, S. 14ff.
zit. *Eigenmiete*
- BLUMENSTEIN, Ernst: *Der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz im schweizerischen Steuerrecht*, in der Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 4. Jahrgang 1930, Heft 3, Carl Heymanns Verlag, Berlin
zit. *Gleichheit*

- IDEM: System des Steuerrechts, 2. Aufl., Zürich 1951
 zit. *System*
 (Die 4. Aufl. Blumenstein/Locher, Zürich 1992, erschien erst nach Abschluss der vorliegenden Arbeit und konnte nicht mehr berücksichtigt werden)
- BLUMENSTEIN, Irene: Rechtsstaatliche Ausgestaltung und Anwendung der Steuer, ASA 25, S. 272ff.
 zit. *Rechtsstaatliche Ausgestaltung*
- BURCKHARDT, Walter: Kommentar der Schweizerischen Bundesverfassung vom 29. Mai 1874, 3. Aufl., Bern 1931
 zit. *Kommentar*
- CAGIANUT, Francis: Gedanken zur Gesetzgebung über die Einkommenssteuer — heutiger Stand und Zukunft, ASA 55, S. 593ff.
 zit. *Einkommenssteuer*
- COTTIER, Thomas: Die Verfassung und das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage, Diesenhofen 1983
 zit. *gesetzliche Grundlage*
- DICKERTMANN, Dietrich: Massnahmen für den Umweltschutz im Rahmen des bestehenden Steuersystems, Eine Bestandesaufnahme, in "Öffentliche Finanzen und Umweltpolitik I", hrsg. von Kurt Schmidt, Berlin 1988
 zit. *Umweltschutz*
- DUBS, Hans: Die Forderung der optimalen Bestimmtheit belastender Rechtsnormen, ZSR n.F. 93, 1974, II. Halbband, S. 223ff.
 zit. *Bestimmtheit*
- IDEM: Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Steuerumgehung, Mélanges Zwahlen, Lausanne 1977, S. 569ff
 zit. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*
- DUSS, Marco: Prämissen — Präjudizien — Paradoxa, Vignetten zur Dichotomie Kapitalgewinn Kapitalertrag, in Festschrift Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, S. 149ff.
 zit. *Prämissen*
- FRIAUF, Karl Heinrich: Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, in Steuerrecht und Verfassungsrecht, Deutsche Steuer-juristische Gesellschaft, Bd. 12, Köln 1989, S. 3ff.
 zit. *Verfassungsrechtliche Anforderungen*
- IDEM: Steuerverfassungsrecht und Steuergerechtigkeit, Steuer- gleichheit, Systemgerechtigkeit und Dispositionssicherheit als Prämissen einer rechtsstaatlichen Einkommensbesteuerung, StuW 1985, S. 308ff.
 zit. *Steuergerechtigkeit*
- GRAF, Silvio: Einkommenssteuerliche Erfassung der Nutzung von Wohnraum durch den Eigentümer, ASA 54, S. 177
 zit. *Wohnraumnutzung*
- GRISEL, André: Les droits constitutionnels non écrits, Festschrift Häfelin, Zürich 1989, S. 53ff.
 zit. *Droits*
- HAEFLIGER, Arthur: Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Zur Tragweite des Artikels 4 der Bundesverfassung, Bern 1985
 zit. *Gleichheitssatz*
- HÄFELIN/HALLER: Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich 2. Aufl. 1988
 zit. *Bundesstaatsrecht*
- HÄFELIN/MÜLLER: Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich, 1990
 zit. *Verwaltungsrecht*

- HÄNNI, Peter: Grenzen richterlicher Möglichkeiten bei der Durchsetzung von Gleichheitsansprüchen gemäss Art. 4 BV, ZSR n.F. 107, 1988, I. Halbband, S. 591ff.
zit. *Grenzen*
- HENSEL, Johannes: Die Verfassung als Schranke des Steuerrechts, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. II, Bern/ Stuttgart 1973
zit. *Verfassung*
- HENSELER, Paul: Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben, Studien und Materialien zur Verfassungsgerichtsbarkeit, Baden-Baden 1984
zit. *Sonderabgaben*
- HESSE, Konrad: Der Gleichheitssatz im Staatsrecht, AöR Bd. 77 (Bd. 38 der n.F.) 1951/52 S. 167ff.
zit. *Gleichheitssatz*
- IDEM: Der Gleichheitssatz in der neueren deutschen Verfassungsentwicklung, AöR Bd. 109, 1984, S. 174ff.
zit. *Verfassungsentwicklung*
- HÖHN, Ernst: Steuerrecht, Ein Grundriss des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Selbststudium, Bern und Stuttgart 1988, 6. unveränderte Auflage
zit. *Grundriss*
- IDEM: Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, ASA 45, S. 209ff.
zit. *Aspekte*
- IDEM: Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, ZBl 1979, S. 241ff.
zit. *Schranken*
- IDEM: Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in Akutelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, Festschrift für Otto K. Kaufmann, Bern/Stuttgart 1989, S. 125ff.
zit. *Verfassungsgrundsätze*
- IDEM: Die sog. "indirekte Teilliquidation" als Testfall der Auslegungsmethode im Steuerrecht, in Festschrift Cagianut, Bern 1990, S. 245ff.
zit. *indirekte Teilliquidation*
- HUBER, Markus F.: Rechtsgleichheit und Progression, Zürich 1988,
zit. *Progression*
- IMBODEN/RHINOW: Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 2 Bde, Basel 1975/76
zit. *Verwaltungsrechtsprechung*
- ISENSEE, Josef: Referat zum Deutschen Juristentag 1988, Sitzungsbericht zum 57. Deutschen Juristentag Mainz 1988, Empfiehlt es sich, das Einkommenssteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, München 1988
zit. *Referat*
- JÜPTNER, Roland: Leistungsfähigkeit und Veranlassung, Augsburger Rechtsstudien, Heidelberg 1989
zit. *Leistungsfähigkeit*
- KÄLIN, Walter: Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, Bern 1984
zit. *Staatsrechtliche Beschwerde*
- KÄNZIG, Ernst: Die Eidgenössische Wehrsteuer (direkte Bundessteuer), 2. Aufl., 1. Teil, Basel, 1982
zit. *Wehrsteuer*
- KELLER, Heinz: Marksteine einer Warenumsatzsteuer-Reform, ASA 57, S. 309ff.
zit. *Marksteine*
- KIRCHHOF, Paul: Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten zum 57. Deutschen Juristentag, Mainz 1988, München 1988
zit. *Gutachten*

- IDEM: Sitzungsbericht mit demselben Titel zum 57. Deutschen Juristentag, Mainz 1988, München 1988
zit. *Sitzungsbericht*
- IDEM: Steuergleichheit, StuW 1984, S. 297ff.
zit. *Steuergleichheit*
- IDEM: Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319ff.
zit. *Leistungsfähigkeit*
- KLEIN, Franz: Gleichheitssatz und Steuerrecht, Köln 1966
zit. *Gleichheitssatz*
- IDEM: Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem, Festschrift Zeidler, Berlin 1987
zit. *Festschrift Zeidler*
- KNIES, Wolfgang: Steuerzweck und Steuerbegriff, München 1976
zit. *Steuerzweck*
- KÖLZ, Alfred: Intertemporales Verwaltungsrecht, Referat zum Schweizerischen Juristentag 1983. ZSR n.F. 102, 1983, II. Halbband, S. 100ff.
zit. *Intertemporales Verwaltungsrecht*
- KOLLER, Thomas: Die verfahrensrechtliche Stellung der Ehefrau in der direkten Bundessteuer — Koordinationsprobleme auf höchstrichterlicher Ebene, ZSR n.F. 108, 1989, I. Halbband, S. 301ff.
zit. *Verfahrensrechtliche Stellung*
- IDEM: Wechselwirkungen zwischen Eherecht und Steuerrecht — dargestellt anhand zweier ausgewählter Problemkreise, ZSR n.F. 109, 1990, I. Halbband, S. 41ff.
zit. *Wechselwirkungen*
- LOCHER, Peter: Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Bern 1983
zit. *Grenzen*
- IDEM: Legalitätsprinzip im Steuerrecht, ASA 60, S. 1ff.
zit. *Legalitätsprinzip*
- IDEM: Ehegattenbesteuerung im Umbruch?, ASA 53, S. 305ff.
zit. *Ehegattenbesteuerung*
- IDEM: Neues Eherecht und Ehegattenbesteuerung, ASA 56, S. 2
zit. *Neues Eherecht*
- IDEM: Zur Kritik am Grundsatzentscheid des Bundesgerichts vom 13. April 1984 i.S. Hegetschweiler (Ehegattenbesteuerung), StR 1985, Bd. 40, S. 569ff.
zit. *Kritik*
- MALINVERNI, Giorgio: Le pacte international relatif aux droits civils et politiques et le principe de l'égalité des sexes en droit suisse, Festgabe zum Schweizerischen Juristentag in Genf, Genf 1991
zit. *égalité*
- IDEM: L'art. 113 al. 3 de la Constitution fédérale et le contrôle de conformité des lois fédérales à la Convention européenne des droits de l'homme, in Festschrift für Otto K. Kaufmann, Bern 1989, S. 381
zit. *Art. 113 Abs. 3 BV*
- MANN, Fritz Karl: Steuerpolitische Ideale, Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung 1600-1935, Stuttgart/New York 1978
zit. *Ideale*
- MASSHARDT, Heinz: Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl., Zürich 1985
zit. *Bundessteuer*

- R. MEIER/F.W: Umweltabgaben für die Schweiz, Ein Beitrag zur Ökologisierung von Wirtschaft und Gesellschaft, Chur/Zürich 1991
zit. *Umweltabgaben*
- METZGER, Dieter Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983
zit. *Handbuch*
- MÜLLER, Georg Der Gleichheitssatz, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Bd. 47, Berlin/New York 1989
zit. *Gleichheitssatz*
- MÜLLER, Peter A. : Die Verfassungsrechtsprechung im Rahmen der staatlichen Funktionen, Landesbericht Schweiz, EuGRZ 1988, S. 218
zit. *Verfassungsrechtsprechung*
- MÜLLER, Jörg Paul Die Grundrechte der schweizerischen Bundesverfassung, Bern 1991
zit. *Grundrechte*
- NEUMARK, Fritz: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970
zit. *Grundsätze*
- OBERSON, Raoul: Le principe de la capacité contributive dans la jurisprudence fédérale, in Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift Cagianut, Bern 1990, S. 125
zit. *Festschrift Cagianut*
- IDEM: De la capacité contributive, Présence et actualité de la constitution dans l'ordre juridique, Festgabe zum Schweizerischen Juristentag Genf, 1991
zit. *capacité*
- OBERSON, Xavier: Les taxes d'orientation, Nature juridique et constitutionnalité, Collection Genevoise, Basel/Frankfurt a. M. 1991
zit. *taxes*
- OSSENBUHL, Klaus H.: Die gerechte Steuerlast, Zürich 1972
zit. *Steuerlast*
- PEZZER, Hans-Jürgen: Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung, Festschrift Zeidler, Berlin 1987
zit. *Festschrift Zeidler*
- PAULICK, Heinz: Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung — sein Inhalt und seine Grenzen, Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Othmar Bühler, Köln 1952
zit. *Gleichmässigkeit*
- REICH, Markus: Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift Cagianut, Bern/Stuttgart 1990, S. 97ff.
zit. *Steuererhebungsprinzipien*
- IDEM: Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53, S. 5ff.
zit. *Leistungsfähigkeitsprinzip*
- IDEM: Zur Frage der Ehegattenbesteuerung, ZBl 1985, S. 233
zit. *Ehegattenbesteuerung*
- REYMOND, Jacques-André: Von der fiskalischen zur moralischen Betrachtungsweise, ASA 60, S. 19
zit. *Betrachtungsweise*
- IDEM: La bonne foi de l'administration en droit fiscal
- IDEM: Présence et actualité de la constitution dans l'ordre juridique, Festgabe zum Schweizerischen Juristentag, Genf 1991, S. 367 ff.
zit. *Bonne foi*
- RIVIER, Jean-Marc: Droit fiscal Suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980
zit. *droit fiscal*

- RICHLI, Paul: Verfassungsgrundsätze für die Umsatzsteuer und die Stempelabgaben, ASA 58, S. 401ff.
zit. *Verfassungsgrundsätze*
- IDEM: Gegenwarts- und Vergangenheitsbesteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht, ASA 57, S. 113ff.
zit. *Gegenwartsbesteuerung*
- RHINOW, René/IMBODEN, Max: Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 2 Bde, Basel 1976
zit. *Verwaltungsrechtsprechung*
- RHINOW, René/KRÄHENMANN, Beat: Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990
zit. *Ergänzungsband*
- SALADIN, Peter: Grundrechte im Wandel, 3. Aufl., Bern 1982
zit. *Grundrechte*
- IDEM: Bund und Kantone, Autonomie und Zusammenwirken im schweizerischen Bundesstaat, Referat zum Schweizerischen Juristentag 1984, ZSR n.F. 103, 1984, II. Halbband, S. 431ff.
zit. *Bund und Kantone*
- IDEM: Das Verfassungsprinzip der Fairness, in Erhaltung und Entfaltung des Rechts in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, Festgabe der schweizerischen Rechtsfakultäten zur Hundertjahrfeier des Bundesgerichts, Basel 1975
zit. *Fairness*
- IDEM: Persönliche Freiheit als soziales Grundrecht?, Mélanges Alexandre Berenstein, Lausanne 1989
zit. *Persönliche Freiheit*
- TIPKE, Klaus: Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981
zit. *Steuergerechtigkeit*
- IDEM: Über Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit, StuW 1990, S. 308ff.
zit. *Steuergesetzgebung*
- TIPKE/LANG: Steuerrecht, 13. Aufl., Köln 1991
zit. *Steuerrecht*
- VALLENDER, Klaus: Die Auslegung des Steuerrechts, 2. Aufl., Bern 1988
zit. *Auslegung*
- IDEM: Grundzüge des Kausalabgaberechts, Bern 1976
zit. *Kausalabgaben*
- IDEM: Verfassungsmässig begrenzte Besteuerungsbefugnisse des Gesetzgebers, Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift Cagianut, Bern/Stuttgart 1990, S. 21ff.
zit. *Besteuerungsbefugnisse*
- VOGEL, Klaus: Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, in Steuerrecht und Verfassungsrecht, Bd. 12 der Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Köln 1989, S. 123ff.
zit. *Rechtsgedanken*
- VÖLLMIN, Dieter: Grundrechtsschutz bei inflationsverzerrtem Steuerrecht, Basel/Frankfurt a.M. 1988
zit. *Grundrechtsschutz*
- WALZ, Rainer: Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg 1980
zit. *Steuergerechtigkeit*
- WEBER-Dürler, Beatrice: Die Rechtsgleichheit in ihrer Bedeutung für die Rechtsetzung, Bern 1973
zit. *Rechtsgleichheit*
- IDEM: Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel 1983
zit. *Vertrauensschutz*

- IDEM: Chancengleichheit und Rechtsgleichheit, Festschrift für Ulrich Häfelin zum 65. Geburtstag, Zürich 1989, S. 205ff.
zit. *Chancengleichheit*
- WELLAUER, Wilhelm: Warenumsatzsteuer, Basel 1959
zit. *Warenumsatzsteuer*
- WIDMER, Lukas: Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht, Zürcher Studien zum öffentlichen Recht, Bd. 80, Zürich 1988
zit. *Legalitätsprinzip*
- YERSIN, Danielle: Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, aux regard de quelques principes constitutionnels, in Festschrift Cagianut, Bern 1990, S. 47ff.
zit. *buts extra-fiscaux*
- IDEM: Réflexions sur l'arrêt Hegetschweiler et l'imposition du couple, RDAF 1985, Bd. 41, S. 425ff.
zit. *Réflexions*
- IDEM: L'égalité des sexes dans les impôts directs, in Egalité entre hommes et femmes, Bilan et Perspectives, Lausanne 1988
zit. *égalité*
- ZIPPELIUS, Reinhard: Der Gleichheitssatz, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Bd. 47, Berlin/New York 1989
zit. *Gleichheitssatz*
- ZUPPINGER, Ferdinand, ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH: Steuerharmonisierung, Bern 1984
zit. *Steuerharmonisierung*
- REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER: Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 Bde, Zürich 1961-1969, und Ergänzungsband, Zürich 1978
zit. *ZH St-Kommentar*
- IDEM: Die Besteuerung der Ehegatten in der Schweiz, Einige Gedanken zu einem Bundesgerichtsentscheid, Festschrift Hegnauer, 1986, S. 657ff.
zit. *Festschrift Hegnauer*
- IDEM: Steuerharmonisierung und zeitliche Bemessung, ASA 53, S. 97
zit. *Zeitliche Bemessung*

I. Vorbemerkung¹

1. Das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot beruht auf dem Anspruch, alle Menschen in ihrer Individualität als gleichwertig anzuerkennen und dementsprechend gleich zu behandeln. Das Gebot ist Teilgehalt der Menschenwürde² und mit der Gerechtigkeit³ eng verbunden. In der Neuzeit⁴ ist die eigentliche Gleichheit aller Menschen vernunft- und naturrechtlich begründet worden und liegt namentlich den Gesellschaftsvertragstheorien zugrunde⁵. Mit der Verbriefung in der UNO-Charta für Menschenrechte⁶ ist dieser Anspruch, jede Person um ihrer Persönlichkeit und Menschenwürde willen als gleich anzusehen, für alle Staaten gestellt⁷.

Mit der Aufgabe, den Gleichheitssatz in seiner Bedeutung für das Steuerrecht darzustellen, wird einerseits auf den umfassenden philosophischen Anspruch der wesentlichen Gleichheit aller Menschen verwiesen. Andererseits ist jedoch zu prüfen, wie dieser Anspruch in bezug auf die Steuerrechtsordnung im Rahmen bestimmter wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Verhältnisse konkret zu verstehen ist. Die Bedeutung rechtsgleicher Lastenverteilung kann nur unter Berücksichtigung der bestehenden Güterordnung, deren Regelung in der Neuzeit den Territorialstaaten für ihr jeweiliges Hoheitsgebiet obliegt, erschlossen werden.

2. Den Steuern und Abgaben kommt als Attribut der Staatlichkeit seit jeher hervorragende Bedeutung zu. Wer abgabepflichtig ist, wer tributpflichtig⁸ war, ist der Herrschaft des Abgabeberechtigten unterworfen. Es ist allerdings ein grundlegender Unterschied, ob Steuerunterworfenen und -untertanen nach Belieben der Herrschenden zu Abgaben gepresst werden oder ob sie Anspruch auf rechtsgleiche, willkürfreie Belastung und auf

1 Für die umsichtige Prüfung der Fussnoten und die kritische Durchsicht des Manuskripts danke ich Herrn Felix UHLMANN auch an dieser Stelle.

2 Jörg P. MÜLLER, Grundrechte, S. 1ff.; Georg MÜLLER, Kommentar, N I zu Art. 4 BV.

3 Arthur HÄFLIGER, Gleichheitsartikel, S.41 unter Verweis auf Nef.

4 vgl. zur Geschichte etwa Werner BÖCKENFÖRDE, Gleichheitssatz, S. 38ff. mit weiteren Hinweisen.

5 Vgl. neuerdings für diesen Zusammenhang John RAWLS, Eine Theorie der Gerechtigkeit, deutsche Ausgabe, 4. Aufl., 1988, insbesondere S. 28ff.

6 Art. 26 der Charta, vgl. dazu Giorgio MALINVERNI, égalité, S. 156.

7 Art. 14 EMRK statuiert für die von der Konvention gewährleisteten Grundrechte ein Diskriminierungsverbot.

8 Vgl. etwa PAUSCH/PAUSCH, Kleine Weltgeschichte der Steuerobrigkeit, Köln 1989; Uwe Schultz (Hrsg), Mit dem Zehnten fing es an, 2. Aufl., München 1986.

ein rechtsstaatliches Verfahren haben. Erst das Rechtsgleichheitsgebot und die daraus hergeleiteten Prinzipien⁹ machen aus Steueruntertanen Steuerrechtssubjekte. Das Rechtsgleichheitsgebot verweist zudem auf Massstäbe gerechter Lastenverteilung, die für eine bestimmte Zeit und Gesellschaftsordnung angemessen sind und allgemein anerkannt werden.

Auch mit dieser Einschränkung kann freilich nicht der Anspruch erhoben werden, die Bedeutung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht der Schweiz umfassend zu ergründen. Es muss bei der Darstellung einiger Aspekte des Rechtsgleichheitsgebotes in seiner formell-rechtsstaatlichen und seiner sachbereichs-bezogenen Konkretisierung bleiben. Entsprechend der Abmachung mit der Frau Koreferentin wird sie die Gleichbehandlung der juristischen Personen behandeln und die Bedeutung der Pauschalierung vertieft beleuchten.

II. Rechtsgleichheitsgebot

1. Gleichheit und Rechtsgleichheit

3. Was Gleichheit konkret bedeutet, lässt sich allgemein nicht beantworten. Denn Gleichheit setzt logisch Verschiedenheit voraus; sonst würde Identität vorliegen¹⁰. Wird aber Verschiedenes zueinander in Beziehung gesetzt, so gibt es notwendigerweise Merkmale, die verschieden sind. Es stellt sich immer die Frage, auf welche Merkmale der Vergleich bezogen wird bzw. welcher Massstab dem Vergleich zugrundegelegt wird¹¹.

4. Das Gebot der Gleichheit aller vor dem Gesetz verweist zunächst auf die normativen Merkmale als Massstab der Gleichheitsprüfung: Nur dann, aber immer wenn die gesetzlichen Merkmale tatsächlich vorhanden sind, ist die gesetzlich vorgegebene Rechtsfolge anzuwenden. Den Massstab für die Erkenntnis derjenigen Merkmale, welche wesentlich sind, um die tatsächlichen Verhältnisse zu vergleichen, bilden bei der Rechtsan-

9 Vgl. zur Natur dieser Prinzipien Peter SALADIN, *Fairness*, S. 81ff.; Georg MÜLLER, *Kommentar*, N 13ff. zu Art. 4 BV.

10 WEBER-DÜRLER, *Rechtsgleichheit*, S.24, namentlich unter Verweis auf Nef.

11 HECKEL im Votum zur Jahrestagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, *VVDStRL* Bd. 47, Berlin/New York 1989, S.68, weist darauf hin, dass die Frage des Massstabes schon früh ein Hauptproblem der Gleichheitsfrage war.

wendung primär die — nach den tradierten Methoden der Gesetzesauslegung erkannten — Gesetzesnormen selbst¹².

5. Das Rechtsgleichheitsgebot bindet indes auch den Gesetzgeber selbst¹³. Die Massstäbe für die Gleichbehandlung sind hier den Verfassungsnormen, aber auch den herrschenden Rechtsanschauungen¹⁴, den fundierten allgemeinen Gerechtigkeitsvorstellungen der Gemeinschaft¹⁵ zu entnehmen. Gleichheit ist zwar mit Gerechtigkeit nicht gleichzusetzen; das Rechtsgleichheitsgebot ist aber ein wesentlicher Aspekt der Gerechtigkeit¹⁶. Das Gleichheitsgebot verweist auf “die Gerechtigkeit” als Massstab der Bewertung¹⁷, wobei solche Gerechtigkeitsvorstellungen erst inhaltlich bestimmtere Konturen gewinnen, wenn sie im Rahmen einer Gesellschaftsordnung für einzelne Lebensbereiche konkretisiert werden¹⁸.

2. Rechtsgleichheit und Demokratie

6. Der Gleichheitssatz, wie er in Art. 4 der Bundesverfassung positiviert ist, blieb seit 1848 wörtlich unverändert¹⁹.

Die Bestimmung lautet:

“Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich. Es gibt in der Schweiz keine Untertanenverhältnisse, keine Vorrechte des Orts, der Geburt, der Familien oder Personen.” — auch als die Bestimmung 1981 durch den Geschlechtergleichheitsartikel mit einem weiteren Absatz ergänzt wurde.

12 Beatrice WEBER-DÜRLER, Rechtsgleichheit, S. 66ff.; Georg MÜLLER, Kommentar, N 36 zu Art. 4 BV; Arthur HÄFLIGER, Gleichheitssatz, S. 70ff..

13 Georg MÜLLER, Kommentar, N 30ff zu Art. 4 BV; Walter BURCKHARDT, Kommentar, S. 29; vgl. für die Kontroverse über diese Bindung in der Weimarer Republik Konrad HESSE, Verfassungsentwicklung, S. 176.

14 Beatrice WEBER-DÜRLER, Rechtsgleichheitsgebot, S. 106 ff.

15 Reinhold ZIPPELIUS, VVDStRL Bd. 47, S. 112 unter Verweis auf die Formulierung des Bundesverfassungsgerichts.

16 Heinz PAULICK, Gleichmässigkeit, S. 125f; Franz KLEIN, Gleichheitssatz, S. 21ff..

17 Franz KLEIN, Gleichheitssatz, S. 20; LEIBHOLZ, Gleichheit, S. 57; WEBER-DÜRLER, S. 102ff.; vgl. auch Georg MÜLLER, Gleichheitssatz, S. 42.

18 Reinhold ZIPPELIUS, VVDStRL Bd. 47, S. 72, der in seiner Replik beispielhaft darauf hinweist, dass Gleich- oder Ungleichbehandlung im Steuerrecht aus den Vorstellungen von einer der Verfassung entsprechenden, sozial ausgewogenen Vermögensverteilung in der Gemeinschaft gerechtfertigt wird, und a. a. O., S. 111ff.; BÖCKENFÖRDE, a. a. O., S. 95.

19 Walter BURCKHARDT, Kommentar, S. 24; Arthur HÄFLIGER, Gleichheitsartikel, S. 13ff.; Georg MÜLLER, Kommentar, S. 4; Ernst BLUMENSTEIN, Grundsatz, S. 329.

Der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz ist nicht nur sachlich²⁰, sondern auch historisch mit dem Streben nach gleicher Teilhabe an der Staatsgewalt eng verbunden²¹. Das Rechtsgleichheitsgebot war denn auch in der Schweiz ursprünglich auf politische Gleichberechtigung und Abschaffung ständischer Vorrechte gerichtet²². Der Zusammenhang zwischen Demokratie und Rechtsgleichheit kommt zum Ausdruck im Grundsatz der Gesetzmässigkeit²³, dessen Teilgehalt das demokratische Verfahren der Gesetzgebung bildet.

3. Rechtsgleichheit und Willkürverbot

7. Die Rechtsgleichheit im Sinne der Gleichbehandlung ist theoretisch vom Verbot der Willkür²⁴ zu unterscheiden²⁵. Das Willkürverbot²⁶ garantiert ein Mindestmass an gerechter Ordnung und kann auch angerufen werden, wo Fragen der Gleichbehandlung nicht betroffen sind²⁷. Praktisch berühren sich die beiden Verbote rechtsungleicher und willkürlicher Behandlung insofern, als einer unsachlichen und erst recht einer willkürlichen “Regel” kaum ein Massstab dafür zu entnehmen sein dürfte, nach dem die Prüfung der Gleichbehandlung erfolgen soll²⁸. Die Wahl unsachlicher, sinnloser oder in sich widersprüchlicher Kriterien für eine Normierung setzt falsche Bezugspunkte für den Vergleich der geregelten tatsächlichen Verhältnisse und erlaubt daher in der Regel keinen sachgemässen Vergleich. Bei der Rechtsgleichheitsprüfung erscheinen deshalb praktisch die Herausarbeitung der sachgerechten Bezugspunkte für den Vergleich einerseits und der Vergleich zweier oder mehrerer tatsächlicher

20 Georg MÜLLER, Gleichheitssatz, S.52ff.

21 Reinhold ZIPPELIUS, Gleichheitssatz, S. 10.

22 BURCKHARDT, Kommentar, S. 25; Georg MÜLLER, Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, N 2 zu Art. 4.

23 Vgl. unten Ziff. IV, 1.

24 Vgl. die “Willkürformel” bei der Rechtssetzung statt vieler BGE 114 Ia 323 E. 3a: “Ein Erlass verstösst gegen das Willkürverbot, wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist.”

25 Arthur HAEFLIGER, Gleichheitsartikel, S. 25, 183ff.; Georg MÜLLER, Kommentar, N. 48ff.

26 Vgl. dazu die Referate von ROUILLER und THÜRER zum Schweizerischen Juristentag 1987.

27 Georg MÜLLER, Gleichheitssatz, S. 43, weist nicht nur auf die andere Fragestellung bei der Willkürprüfung einerseits und der Gleichheitsprüfung andererseits, sondern auch auf die unterschiedliche Kognition hin; zustimmend VOGEL, VVDStRL Bd. 47, 1989, S. 65.

28 STERN, VVDStRL Bd. 47, 1989, S. 92 in diesem Sinne m. E. zu Recht gegen eine zu kategorisch verstandene Trennung der beiden Prinzipien.

Situationen in bezug auf die daraus sich ergebenden wesentlichen Merkmale andererseits als zwei Seiten derselben Medaille.

4. Rechtsgleichheit und Chancengleichheit

8. Der Grundsatz der Rechtsgleichheit verbietet Ungleichbehandlung, welche nicht durch unterschiedliche tatsächliche Gegebenheiten gerechtfertigt ist. Mit dem Bezug auf unterschiedliche tatsächliche Verhältnisse werden die wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Gegebenheiten in ihrer aktuellen Realität zum Ausgangspunkt des Vergleiches gemacht und anhand des vom Recht vorgegebenen Massstabes verglichen. Dies hatte und hat zur Folge, dass Rechtsgleichheit bei ungleichen tatsächlichen Voraussetzungen zu ungleichen faktischen Wirkungen führen kann²⁹.

9. Mit Massnahmen, die auf Chancengleichheit³⁰ zielen, wird aus dem Rechtsgleichheitsgebot der weitergehende Auftrag abgeleitet, die tatsächlichen Verhältnisse so zu verändern, dass die rechtlich angestrebte Gleichheit tatsächlich verwirklicht wird. So dient z. B. der Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege der Chancengleichheit auf Zugang zum Recht³¹. Ob und inwieweit sich aus dem Rechtsgleichheitsgebot allgemein der Auftrag zur Herstellung tatsächlicher Gleichheit ergibt, ist kontrovers³². Soweit aus dem Rechtsgleichheitsgebot unmittelbar ein Gebot zur Herstellung sozialer Gleichheit abgeleitet wird, wird es mehrheitlich im Sinne des programmatischen Teilgehalts des Gebotes und damit als Auftrag an

29 FROWEIN, VVDStRL, Bd. 47, 1989, S. 106, treffend SCHNEIDER a. a. O. "Es gehört ja zu den eigentümlichen Paradoxien des Gleichheitssatzes, dass angesichts der sozialen Differenziertheit, der sozialen Unterschiede in der Realität, formal gleiches Recht immer ungleich wirkt, was bedeutet, dass wir eigentlich formal ungleiches Recht brauchen, wenn wir Gleichheit herstellen wollen"; vgl. auch HECKEL a. a. O. S. 69, der auf die dynamische Wirkung des Rechtsgleichheitsgebots auch dort hinweist, wo das Gebot zunächst tatsächlich gleiche soziale Startchancen bewirkt, welche individuell unterschiedlich genutzt werden und so zu neuen Differenzierungen führen.

30 Der Begriff der Chancengleichheit wird hier im Sinne der Herstellung oder Förderung sozialer Gleichheit verstanden, so Beatrice WEBER-DÜRLER, Chancengleichheit, S. 205ff.; Georg MÜLLER, Gleichheitssatz, S. 52ff., spricht von "Egalisierungsgebot".

31 Arthur HAEFLIGER, Gleichheitsartikel, S. 159ff.; Beatrice WEBER-DÜRLER, Chancengleichheit, S. 208.

32 Georg MÜLLER, Gleichheitssatz, S. 52ff.; Beatrice WEBER-DÜRLER, Chancengleichheit, S. 205ff.; Reinhold ZIPPELIUS, Gleichheitssatz, S. 13ff.; STARCK, VVDStRL Bd.47, 1989, S.79ff.; Oldiges, a. a. O., S. 108.

den Gesetzgeber verstanden³³. In diesem Sinn ist der verfassungsmässige Gesetzgebungsauftrag zur Gleichstellung von Mann und Frau³⁴ als Auftrag zur tatsächlichen Gleichstellung zu verstehen; wie weit dazu Mittel angewandt werden dürfen, welche als solche diskriminierend wirken³⁵, ist im einzelnen umstritten.

Auf eine gewisse Milderung tatsächlicher Ungleichheiten zielen im Steuerrecht etwa Massnahmen wie die progressive Ausgestaltung der direkten Steuern, soweit die Progression nicht nur die überproportional verbesserte Leistungsfähigkeit berücksichtigt, sondern eine eigentliche Umverteilung bewirkt.

5. Rechtsgleichheit als verfassungsmässiges Recht

10. Der Gleichheitssatz wurde seit der Institution des ständigen Bundesgerichts 1874 in der Rechtsprechung stets umfassend als Postulat staatlicher Gerechtigkeit verstanden, das gegenüber allen staatlichen Akten und Behörden geltendgemacht werden kann³⁶. Der Grundsatz der Rechtsgleichheit³⁷ ist aber auch seit Beginn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht nur als allgemeines Postulat staatlicher Gerechtigkeit, sondern auch als verfassungsmässiges Individualrecht verstanden worden, das gegenüber kantonalen Hoheitsakten mit staatsrechtlicher Beschwerde geltendgemacht werden kann³⁸, und das insbesondere auch grundlegende Prinzipien der Rechtsstaatlichkeit umfasst³⁹.

11. Das Rechtsgleichheitsgebot bindet nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht nur die rechtsanwendenden Behörden, sondern auch den Gesetzgeber⁴⁰. Dem Bundesgericht ist jedoch nach ausdrückli-

33 Georg MÜLLER, Gleichheitssatz, S. 54, mit zahlreichen Hinweisen.

34 Georg MÜLLER, ZBl 1990, S. 308, Fn. 5.

35 Vgl. zur Diskussion der Quotenregelung Georg MÜLLER, ZBl 1990, S. 311, "der Entwurf für ein Gleichstellungsgesetz sieht in Art. 2 Abs. 3 ausdrücklich vor, dass Massnahmen zur Gleichstellung nicht als Diskriminierung gelten."

36 So unter Verweis auf den berühmten BGE 6, 172 Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 334; Arthur HAEFLIGER, Gleichheitssatz, S. 24ff., 41..

37 Für den engen Bezug zur Menschenwürde Georg MÜLLER, Kommentar, N 1 zu Art. 4 BV; FROWEIN, VVDStRL Bd. 47, 1989, S. 105ff.

38 Walter BURCKHARDT, Kommentar, S. 25; Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 334.

39 Peter SALADIN, Fairness, S. 41ff; kritisch zur Ableitung allzu vieler divergierender Gerechtigkeits-Prinzipien aus dem Gleichheitsgebot Georg MÜLLER, Gleichheitssatz, S. 42..

40 Oben Fn. 12

cher Verfassungsvorschrift verwehrt, Gesetze des Bundes auf ihre Vereinbarkeit mit verfassungsmässigen Rechten und damit auf ihre Vereinbarkeit mit dem Rechtsgleichheitsgebot zu prüfen⁴¹. In diesem Bereich beschränkt sich daher die Prüfungsbefugnis des Gerichts auf die gleichmässige Anwendung der massgebenden Normen; die für die Steuerrechtsordnung aus Art. 4 BV abgeleiteten materiellen Grundsätze sind bei der Auslegung allenfalls im Rahmen zulässiger verfassungskonformer Interpretation⁴² beachtlich.

12. Gegenüber kantonalen Hoheitsakten ist das Bundesgericht zur Prüfung der Normen selbst auf ihre Verfassungsmässigkeit zuständig⁴³. Ist hier die rechtsungleiche Behandlung in der Gesetzesnorm selbst angelegt, ergeben sich Probleme verfahrensrechtlicher Art. So ist das Bundesgericht in einer früheren Praxis auf staatsrechtliche Beschwerden gar nicht eingetreten, wenn geltendgemacht wurde, das Rechtsgleichheitsgebot werde nicht durch eine Schlechterstellung der beschwerdeführenden Person, sondern durch eine Begünstigung anderer Personen verletzt⁴⁴. Diese Praxis wurde in einem Urteil vom 13. April 1983 geändert; die Anfechtung kantonaler Gesetzesnormen wegen rechtsungleicher Behandlung ist danach zulässig, sofern sich die beschwerdeführende Person in einer vergleichbaren Lage befindet und sich der Dritten gewährte Vorteil gleichzeitig für sie nachteilig auswirkt⁴⁵.

13. Bei der Beurteilung der Vereinbarkeit von Normen als solchen mit dem verfassungsmässigen Rechtsgleichheitsgebot gebietet der Grundsatz der Gewaltenteilung (und die Achtung kantonaler Eigenständigkeit) richterliche Zurückhaltung⁴⁶. Es gibt regelmässig eine Vielzahl von Möglichkeiten unterschiedlicher gesetzlicher Normierung, welche vor dem Rechtsgleichheitsgebot standhalten. Nach ständiger Rechtsprechung ist der weite Spielraum der Gestaltung zu achten, der dem Gesetzgeber im Rahmen

41 Art. 113, 114bis BV, vgl. dazu Walter HALLER, Kommentar BV, Giorgio MALINVERNI, Art. 113 Abs. 3 BV

42 Walter KÄLIN, Staatsrechtliche Beschwerde, S. 40; kritisch Ernst HÖHN, Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift Cagianut, S. 245ff.

43 Art. 84ff OG

44 BGE 105 Ia 355 E.3 betreffend die Anfechtung eines Erlasses zur Neufestsetzung der Liegenschaftskataster

45 BGE 109 Ia 252; vgl. auch SACHS, VVDStRL Bd. 47, 1989, S. 82,

46 LERCHE und ZIPPELIUS in VVDStRL Bd. 47, 1989, S. 73; BÖCKENFÖRDE, a. a. O., S.95; Peter A. MÜLLER, Verfassungsrechtsprechung.

der Grundsätze rechtsgleicher Behandlung verbleibt⁴⁷. Die Achtung gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit hat sich auch auf die Rechtsfolgen ausgewirkt; so begnügte sich das Bundesgericht im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle⁴⁸ mit der Feststellung, dass Ehepaare im Vergleich zu Konkubinatspaaren ungleich behandelt würden, verzichtete jedoch auf die Aufhebung der angefochtenen Gesetzesnorm (und darauf, ausnahmsweise allenfalls vorübergehend eine materielle Norm aufzustellen) mit der Begründung, die Kassation würde den Beschwerdeführern nicht dienen, weil mit der Aufhebung der neu erlassenen Gesetzesbestimmung die frühere, noch ungünstigere Ordnung wieder gelten und ausserdem die Gutheissung der Beschwerde neue Ungleichheiten zur Folge haben würde und weil überdies das Ausmass der Benachteiligung geringfügig sei⁴⁹.

14. Kantonale Gerichte, welche in der Folge entsprechende Beschwerden konkret benachteiligter Steuerpflichtiger zu beurteilen hatten, entschieden zum Teil nach der Regel, welche sie als Gesetzgeber aufgestellt hätten⁵⁰, zum Teil begnügten sie sich mit einer Aufhebung und Rückweisung zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung⁵¹ und zum Teil liessen sie es unter Berufung auf den Grundsatz der Gewaltenteilung bei der Feststellung der Verfassungswidrigkeit bewenden⁵². Dieses letztere Vorgehen wurde geschützt mit der Begründung, bei der Vielzahl der möglichen Varianten zur Beseitigung der steuerlichen Benachteiligung der Ehegatten gegenüber Konkubinatspaaren (z.B. mit Doppeltarif, Vollsplitting etc.) könne dem kantonalen Gericht kein Vorwurf gemacht werden, wenn es die konkrete Benachteiligung nicht korrigiere bis diese Aufgabe

47 BGE 114 Ia 224 E.2b mit zahlreichen Verweisen.

48 Walter KÄLIN, Staatsrechtliche Beschwerde, S. 155; vgl. auch die kritischen Bemerkungen von Andreas AUER, caprices, S. 49 zu BGE 110 Ia 49.

49 BGE 110 Ia 7; vgl. dazu Peter A. MÜLLER, Verfassungsgerichtsbarkeit, S. 227.

50 Urteil der Kantonalen Rekurskommission Solothurn vom 24. Juni 1985, ZBl 1985, S. 536; dazu Peter HÄNNI, Grenzen, S. 595; das Zürcher Verwaltungsgericht liess in bezug auf die Feuerwehrdienstpflicht bzw. Ersatzabgabe eine festgestellte Rechtsungleichheit unter Hinweis auf die im Gange befindliche Revision durch die zuständige gesetzgeberische Behörde zunächst bestehen (Urteil vom 31.5.88 in ZBl 1988, S. 495ff.), erliess dann aber in einem zweiten Urteil nach Verwerfung der Vorlage durch den Souverän eine als "Übergangsregelung" bezeichnete mit der Verfassung vereinbare Ordnung anstelle des Gesetzgebers (Urteil vom 28. 2. 90 in ZBl 1990, S. 275ff.).

51 Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Neuenburg vom 17. März 1986, StE 1986 A 21.II Nr. 13, Urteile des Appellationsgerichts Basel-Stadt vom 26. Juli und 22. November 1985, zit. bei Peter HÄNNI, Grenzen, S. 598.

52 Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Landschaft vom 12. Februar 1986, ZBl 1986, S. 403; Peter HÄNNI, Grenzen, S. 598; Andreas AUER, caprices, S. 40ff.

vom Gesetzgeber wahrgenommen werde, und zwar vor allem auch deshalb, weil sich eine absolute Gleichstellung von Konkubinats- und Ehepaaren ohnehin nicht verwirklichen lasse, da nicht-eheliche Haushaltsgemeinschaften eben nicht gemeinsam veranlagt würden⁵³. Immerhin brachte das Verfassungsgericht in diesem Urteil den Vorbehalt an, dass der Gesetzgeber nicht beliebig lange mit der Beseitigung der festgestellten Ungleichheit zuwarten dürfe; in einem späteren Urteil vom 1. März 1991 wurde denn auch die Veranlagung eines Ehepaares mit einem Kind als rechtsungleich aufgehoben, welche mehr als 10% höher ausgefallen war als wenn die Ehepartner mit gleichem Einkommen und ebenfalls mit einem Kind im Konkubinat gelebt hätten⁵⁴. Da hier besondere Gründe verneint wurden, welche ein Abweichen vom Grundsatz gerechtfertigt hätten, dass der Richter im Einzelfall verfassungswidriges Recht nicht anzuwenden hat (namentlich eine bevorstehende Gesetzesänderung zur Behebung der Verfassungswidrigkeit oder auch entgegenstehende Rechtsgrundsätze von Verfassungsrang wie etwa der Grundsatz von Treu und Glauben und insbesondere die Folge einer noch viel stossenderen Rechtsungleichheit) wurden die kantonalen Steuerbehörden im Ergebnis dazu verpflichtet, die Steuerveranlagung für das betroffene Ehepaar um die Differenz der Mehrbelastung gegenüber einem Konkubinatspaar in derselben Situation zu senken.

15. Die formale Struktur des Gleichheitssatzes verlangt ein besonderes methodisches Vorgehen der Gleichheitsprüfung; so ist zunächst nach den tatsächlichen Unterschieden zu fragen und anschliessend zu prüfen, ob die Gleich- oder Ungleichbehandlung im Hinblick auf diese tatsächlichen Unterschiede gerechtfertigt ist⁵⁵. Nach der traditionellen Formulierung wird das Gebot der Rechtsgleichheit verletzt, wenn der Gesetzgeber rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden tatsächlichen Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen bzw. wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird⁵⁶. Für den Bereich der Abgaben werden Massstäbe für die Inhaltsbestimmung.

⁵³ BGE 112 Ia 314.

⁵⁴ ASA 60, S. 279f., 285 E.6.

⁵⁵ Georg MÜLLER, VVDStRL 47, 1989, S. 60.

⁵⁶ Statt vieler BGE 116 Ia 83 E.6b, 114 Ia 323 E.3a.

des Gleichheitssatzes⁵⁷, durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der verhältnismässigen Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit jedes Pflichtigen⁵⁸ aufgezeigt.

16. Die Auswahl der geregelten Sachverhalte und der Normadressaten liegt in der Verantwortung des Gesetzgebers, der diese Wahl nach dem Regelungsziel zu treffen hat; die bei der konkreten Gestaltung festgelegten Differenzierungen müssen geeignet sein, das legitime Regelungsziel zu erreichen. Mit den gewählten Differenzierungen verbundene Ungleichheiten sind gegebenenfalls abzuwägen gegenüber dem Interesse an der Erfüllung des Gesetzeszweckes⁵⁹. Wesentlich erscheint, dass der Gleichheitssatz Ungleichbehandlungen begründungsbedürftig macht, wobei die Kriterien für diese Begründung unter Bezug auf den jeweils zu regelnden Sachbereich und den ihm zugeordneten Gerechtigkeitsprinzipien zu gewinnen sind⁶⁰.

III. Steuerrechtsordnung

1. Abgrenzung und begriffliche Grundlagen

17. Die Steuer wird herkömmlicherweise gekennzeichnet als öffentliche Abgabe, als kraft der Gebietshoheit auferlegte, in Geld⁶¹ zu entrichtende Leistungspflicht⁶², unter Vorbehalt der Bussen⁶³. Von andern öffent-

57 Georg MÜLLER, VVDStRL 47, S. 60f., These 5; vgl. zu den einzelnen Massstäben unten

58 BGE 114 Ia 224 E.2c, 112 Ia 244 E.4b je mit Verweisen.

59 Georg MÜLLER, VVDStRL Bd. 47, 1989, S. 61, These 8 — wobei gerade im Steuerrecht fraglich erscheint, ob nicht doch aus dem Kriterium der Systemgerechtigkeit etwas zu gewinnen ist; Reinhold ZIPPELIUS, VVDStRL Bd. 47, 1989, S. 90; BADURA, a.a.O., S. 93ff.

60 ZIPPELIUS, Gleichheitssatz, S. 111ff. verweist darauf, dass diese Gerechtigkeitsprinzipien, soweit sie nicht der Verfassung selbst zu entnehmen sind, den fundierten, allgemeinen Gerechtigkeitsvorstellungen der Gemeinschaft entsprechen; vgl. auch BÖCKENFÖRDE, VVDStRL Bd. 47, 1989, S. 96

61 So z. B. persönliche Dienste wie Feuerwehrdienst oder Militärdienst.

62 Ernst BLUMENSTEIN, System, S. I, Ernst HÖHN, Steuerrecht, S. 57f; vgl. allerdings BGE 109 Ia 142 E.5a, wo die Verpflichtung zur Lieferung von Gratis-Energie den in Geld zu entrichtenden Abgaben gleichgestellt und der Unterschied zwischen Geld- und Naturalabgabe für die Rechtsnatur der Abgabe im Bereich des WRG als unwesentlich bezeichnet wurde; die Gratis-Energie-Lieferpflicht zugunsten eines kantonalen Energiefonds wurde als Sondersteuer auf den Wasserwerken qualifiziert. Die in einer Volksinitiative vorgesehene Lieferpflicht wurde als bundesrechtswidrig kassiert, weil sie zusammen mit den bereits geltenden Abgaben das bundesrechtlich zulässige Maximum überschritten hätten; vgl. auch TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 1, wo die Besteuerung umschrieben wird als ein "zwangsweiser Wertetransfer, durch den Teile des Wirtschaftsergebnisses von den Privatwirtschaften (Privatpersonen, private Unternehmen) auf die steuerberechtigten Körperschaften transferiert werden".

63 Paul HENSELER, Sonderabgaben, S. 60, verweist darauf, dass Otto MAYER mit dem Begriffsmerkmal "zur Erzielung von Einnahmen" u. a. die Bussen vom Steuerbegriff ausgenommen hat.

lichen Abgaben wird die Steuer nach der gebräuchlichen Definition dadurch unterschieden, dass sie voraussetzungslos geschuldet ist. Das Merkmal der Voraussetzungslosigkeit soll Steuern namentlich von Abgaben unterscheiden, die als Gegenleistung oder Abgeltung bestimmter staatlicher Vorteile erhoben werden⁶⁴.

Diese herkömmlichen Kausalabgaben haben ihren Grund im Individualnutzen gewisser staatlicher Tätigkeiten und sind unmittelbar oder mittelbar als Gegenleistung für diesen individuellen Vorteil konzipiert⁶⁵. Sie sind deshalb nach den staatlichen Gesamtkosten und vor allem auch nach dem Wert des individuellen Vorteils bemessen und können dementsprechend überprüft werden⁶⁶.

18. Nicht ohne weiteres in das traditionelle Schema einordnen lassen sich Abgaben, welche wie Ersatzabgaben zum Ausgleich des Vorteils erhoben werden, der durch die Nichterfüllung einer persönlichen oder tatsächlichen Leistungspflicht entsteht. Solche Abgaben sind unmittelbar im Rechtsgleichheitsgebot begründet; sie sollen eine Privilegierung der Personen verhindern, die eine tatsächliche Leistungspflicht nicht erfüllen (können oder müssen). Während derartige, in Geld zu erbringende Ersatzleistungen in der Rechtsprechung ursprünglich als Steuern qualifiziert wurden⁶⁷, werden sie heute zu Recht als Ersatz- oder Ausgleichsabgaben⁶⁸ von eigentlichen Steuern unterschieden⁶⁹. Zu den neuartigen

64 Ernst BLUMENSTEIN, System, S.3; Dieter BIRK, Steuerrecht I, S. 31; TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 64f; Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 29ff; Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S. 42ff. spricht von "Zwangsabgaben mit zurechenbarem Gegenwert"; Xavier OBERSON, taxes, S. 12ff; vgl. auch Res AUER, Sonderabgaben, S. 19ff. Mit dieser Abgrenzung nicht zu verwechseln sind die "Äquivalenz-Theorien", welche die staatlichen Abgaben überhaupt begründen sollen, dazu Fritz MANN, Ideale, S. 46.

65 Peter BÖCKLI, Schwerverkehrsabgabe, S. 6, 10, spricht unter Verweis auf Ottmar BÜHLER (Steuerrecht), Otto MAYER (Verwaltungsrecht), Max IMBODEN (Verwaltungsrecht) und Aldo ZAUGG (ZBl 74, 1973, S. 217ff.) von den "klassischen Kategorien" der Steuer, Gebühr und Vorzugslast; vgl. dazu Peter VALLENDER, Kausalabgaben.

66 Vgl. für das Kostendeckungs- und das Äquivalenzprinzip etwa BGE 112 Ia 263 E.5a, 109 II 480 E.3b, c, 109 Ia 328 E.5, 106 Ia 204f E.3, 103 Ia 87 E.5.

67 BGE 53 I 377, 86 I 100 betreffend den Militärfpflichtersatz u. a. mit der Begründung, die Abgabe sei nach der Leistungsfähigkeit bemessen.

68 Vgl. für das deutsche Recht auch Paul HENSELER, Sonderabgaben, S. 64ff., 67.

69 BGE 113 Ib 208 E.3a betreffend Militärfpflichtersatz; BGE 102 Ia 14 E.6, wo die Rechtsnatur der Feuerwehersatzabgabe offengelassen wird; vgl. auch ZBl 1987, Bd. 88, S. 310 E.4a (wo die persönliche Verpflichtung mit der Feuerwehpflichtersatzabgabe gleichgesetzt wird), BGE 112 Ib 367 betreffend den Beitrag zur Abgeltung der Pflichtschutzraum-Erstellung, BGE 97 I 802ff E.6, 804 betr. Parkplatz-Erstellung-Ablösungssumme.

Instituten sind etwa auch Ausgleichs-Abgaben wie die Planungsmehrwertabgabe zu zählen, mit welcher der Mehrwert von Grundstücken abgeschöpft werden soll, der durch Planungsmassnahmen des Gemeinwesen entstanden ist⁷⁰.

19. Die herkömmliche Definition der Steuer ist durch die Einführung einer Vielfalt von Abgaben zur Verwirklichung verschiedenartigster Zwecke wieder neu zur Diskussion gestellt⁷¹. So sind etwa Abgaben, welche der Durchsetzung des Verursacherprinzips dienen und überdies eine Lenkungswirkung haben sollen, im Energie- und Umweltbereich in letzter Zeit immer wichtiger geworden⁷². Je nach ihrer Ausgestaltung sind solche Abgaben eher den herkömmlichen Kausalabgaben oder den traditionellen Steuern vergleichbar⁷³. Die Qualifikation einer Abgabe kann freilich in unterschiedlichem Zusammenhang relevant sein; sie muss je nach der Rechtsfrage, deren Entscheidung sie dient, erfolgen. So ist die Qualifizierung in bezug auf die Zuordnung der Abgabe-Hoheit nach den Kriterien der verfassungsrechtlichen Zuständigkeitsordnung vorzunehmen; die Kompetenz zur Erhebung von Lenkungsabgaben etwa ergibt sich nicht aus der Zuständigkeit zur Steuererhebung, sondern aus der entsprechenden Sachkompetenz⁷⁴. Ob eine konkrete Abgabe in diesem Sinne tatsächlich als Lenkungsabgabe zu qualifizieren ist, wird nach ihrem Zweck, ihrer Ausgestaltung und ihrer Eignung zur Erreichung des angestrebten Zieles, unter Umständen aber auch ihrer Ertragsintensität zu beurteilen sein⁷⁵. Das Legalitätsprinzip gilt grundsätzlich für sämtliche Abgaben; die Qualifikation einer Abgabe beeinflusst aber unter Umstän-

70 BGE 105 Ia 137 E.2

71 Xavier OBERSON, taxes, S. 88ff., zeigt die Vielfalt solcher Abgaben im geltenden Recht in den Bereichen der Handels-, Landwirtschafts-, Konjunktur-, Umwelt-, Verkehrs- und Sozialpolitik auf.

72 vgl. etwa den Zwischenbericht des Bundesamtes für Umwelt, Land und Landschaft et. al. vom Oktober 1990 betreffend eine CO₂-Abgabe

73 BÖCKLI, Schwerverkehrsabgabe, S. 31ff., spricht von "zwitterhaften Abgaben" und charakterisiert die Abgabe nach ihrem Gegenstand, der Erhebungstechnik und dem Zweck; die Schwerverkehrsabgabe charakterisiert er als "Kostenanlastungssteuer". Die Planungsmehrwertabgaben hält BÖCKLI für eine eigene Kategorie der Zwangszahlung; Paul HENSELER, Sonderabgaben, S. 60ff., 79ff. unterscheidet Abgaben mit Ausgleichs- und Antriebsfunktion von gegenleistungsabhängigen bzw. vorzugslastähnlichen (Sonder-) Abgaben.

74 Peter BÖCKLI, Innovation, S. 186; vgl. für das deutsche Recht auch TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 20 bei Fn. 15

75 Xavier OBERSON, taxes, S. 41ff; Peter SALADIN, Kommentar N 130 zu Art. 3 BV; IMBODEN/RHINOW, Verwaltungsrechtsprechung, Bd. II, Nr. 108 II, S. 756.

den die Anforderungen an die gesetzliche Grundlage. Die Natur und Ausgestaltung der Abgabe ist in diesem Zusammenhang wesentlich danach zu beurteilen, ob die Gestaltungskraft anderer Prinzipien gewisse Funktionen des Gesetzmässigkeitsgrundsatzes zu übernehmen vermag⁷⁶.

Die begriffliche Einordnung einer Abgabe ist nicht Selbstzweck; sie dient vielmehr verschiedenen Zwecken der Rechtmässigkeitsbeurteilung⁷⁷. Die verfassungsmässigen Rechte — namentlich das Rechtsgleichheitsgebot und die daraus für den Sachbereich der Steuerordnung abgeleiteten konkreteren Grundsätze — sind in ihrer Tragweite nicht zum vorneherein auf herkömmliche Steuern beschränkt; die Prüfung der Verfassungsmässigkeit darf nicht vorweg durch eine rein begriffliche Ablehnung der Steuerqualität einer Abgabe umgangen werden⁷⁸. Es besteht vielmehr eine Wechselwirkung zwischen der Qualifizierung einer Abgabe und der Geltung der massgeblichen, aus Art. 4 der Bundesverfassung abgeleiteten, Prinzipien⁷⁹. Die begriffliche Unterscheidung von Steuer — Gebühr — Vorzugslast — Ersatzabgabe etc. ist häufig erst das Ergebnis der Rechtmässigkeitsprüfung⁸⁰.

20. In einem weiten Verständnis von Steuern und Abgaben, das sämtliche staatlich angeordneten Zwangsabgaben umfasst, sind auch die Sozialversicherungsbeiträge zu den Abgaben und Steuern zu rechnen. Je stärker der reine Versicherungsgedanke gegenüber Solidaritätsleistungen zurücktritt, die keine dem Zwangsbeitrag entsprechende Leistung auslösen, desto mehr nähern sich Sozialversicherungsbeiträge den Steuern. Für die vorliegende Arbeit wird zwar dem Titel entsprechend die Steuer grundsätzlich im Sinne der herkömmlichen Abgrenzung als voraussetzungslos geschuldete Geldleistung

⁷⁶ BGE 112 Ia 44 E.2

⁷⁷ IMBODEN/RHINOW, Verwaltungsrechtsprechung, Bd. II, Nr. 108 II, S. 756; Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 43.

⁷⁸ Ernst HÖHN, Geleitwort zu Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 13; so hätte in BGE 102 Ia 15 (Feuerwehrabgabe) nicht bemerkt werden können, die Abgabe sei “als Steuer grundsätzlich beliebig festsetzbar”, wenn der Grundsatz der Allgemeinheit — der aber offenbar nicht angerufen worden war — bedacht worden wäre.

⁷⁹ So für die verfassungsmässige Kompetenzordnung auch Wolfgang KNIES, Steuerzweck, S. 136; vgl. für die Feuerwehrabgabe BGE 86 I 99 E.2, wo die Qualifizierung einer Feuerwehrabgabe als (Zweck-) Steuer oder Vorzugslast unter Verweis auf BGE 73 I 58 danach erfolgte, ob sämtliche Einwohner nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit oder z. B. die Liegenschaftseigentümer (als mögliche Nutzniesser) nach dem Wert ihrer Liegenschaft zur Abgabe herangezogen werden.

⁸⁰ Vgl. etwa BGE 114 Ia 11 E.2b, wo die Legalität einer Gebühr für Jagdpatente danach geprüft wurde, ob das Kostendeckungsprinzip tatsächlich beachtet wurde.

an eine staatliche Körperschaft verstanden. Soweit es jedoch für die Erschließung der Bedeutung der aus dem Gleichheitsgebot abgeleiteten Verfassungsgrundsätze sinnvoll erscheint, werden die Ausführungen nicht auf eigentliche Steuern beschränkt. Für die Geltung der materiellen Gleichheitsprinzipien im Steuerrecht ist namentlich die Unterscheidung zwischen den Gestaltungswirkungen von Abgaben einerseits und ihren Belastungswirkungen anderseits wesentlich⁸¹.

2. *Steuerzweck*

21. Traditionellerweise konnten die Steuern nach ihrer Zweckbestimmung als Abgaben zur Deckung des allgemeinen staatlichen Finanzbedarfs umschrieben werden⁸². Steuern, welche für einen bestimmten Staatszweck (Schul-, Fürsorge-, Spitalsteuer etc.) erhoben werden, sind damit nicht ausgeschlossen; sie werden aber typischerweise unter denselben Voraussetzungen und in gleicher Weise wie die allgemeinen Hauptsteuern erhoben. Als "Gemengsteuer" werden Abgaben bezeichnet, die teilweise Gebührencharakter haben, ihrer Höhe nach aber den Grundsätzen der Kostendeckung und Äquivalenz nicht entsprechen, vgl. z.B. für die solothurnische Promillegebühr BGE 105 Ia 3 E.1a.. Neue Arten von Zwangsabgaben an staatliche Körperschaften, deren verhaltenslenkende Wirkung eigentlicher Zweck ist⁸³, haben bewusst werden lassen, dass jede Abgabe (auch) verhaltenslenkende Wirkung hat⁸⁴. Auch soweit die Beschaffung von Einnahmen zur Erfüllung anderweitig vorgegebener Staatsaufgaben primärer Steuerzweck bleibt, wird daher die Funktion der Steuern im Rahmen der Wirtschafts- und Finanzpolitik des Staates umfassender begriffen. Es scheint heute herrschende Ansicht zu sein, dass Steuern und Abgaben Teil nicht nur der öffentlichen Finanzwirtschaft,

⁸¹ Grundlegend Dieter BIRK, Leistungsfähigkeit, insbesondere S. 232ff.

⁸² Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 3, Res AUER, Sonderabgaben, S. 20 unter Verweis auf FLEINER und JELLINEK, vgl. auch S. 33; für die Zölle René RHINOW, Kommentar, N 30ff. zu Art. 28 BV, N 17f zu Art. 29 BV, Walter BURCKHARDT, Kommentar, S. 212, Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S. 40ff.

⁸³ Auf diese Erscheinung hat in der Schweiz zuerst Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, aufmerksam gemacht. Mit den vielfältigen Instrumenten, welche insbesondere zum Schutze der Umwelt zur Diskussion stehen, wird diese Art von öffentlichen Zwangsabgaben wohl in Zukunft immer wichtiger, vgl. dazu etwa Bericht BR, Bericht Deutschland, RECHSTEINER, Umweltschutz per Portemonnaie, Referate Juristentag 1989.

⁸⁴ Dieter BIRK, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 3ff. und passim, sowie Steuerrecht I, S. 8, spricht von Gestaltungswirkungen.

sondern auch der staatlichen Konjunktur- und Wirtschaftspolitik bilden und gesamtwirtschaftlich so verstanden werden müssen⁸⁵. Neben den primären Steuerzwecken der Erzielung von Einnahmen und der Verhaltenslenkung⁸⁶ kann mit der Erhebung von Steuern und Abgaben auch eine Ausgleichswirkung angestrebt werden, welche wie bei eigentlichen Ersatz- und Ausgleichsabgaben unmittelbar dem Ausgleich bestimmter Vorteile, aber auch etwa bei Solidaritätsbeiträgen dem Ausgleich bestimmter tatsächlicher Benachteiligungen anderer dienen kann⁸⁷. Der Zweck einer Steuernorm ist für ihre Auslegung und Anwendung ebenso grundlegend⁸⁸ wie für die Beurteilung ihrer Verfassungsmässigkeit, das heisst sowohl der Vereinbarkeit mit den verfassungsmässigen Rechten als auch mit der Kompetenzordnung der Verfassung. Die — vom Abgabezweck u.U. nicht umfassten — Wirkungen der Steuerbelastung sind aber insbesondere für die Gesetzgebung nicht unbeachtlich⁸⁹. So ist etwa bei der Einführung von Lenkungsabgaben ein Ausgleich für nicht beabsichtigte Umverteilungswirkungen durch die Verwendung der Mittel oder auf andere Weise anzustreben⁹⁰.

3. *Steuersystem und Steuerarten*

22. Die schweizerische Steuerrechtsordnung ist durch eine Mehrzahl von Steuerhoheiten⁹¹ und eine Vielzahl von Abgaben gekennzeichnet. Von einem “System” im Sinne eines nach bestimmten einheitlichen Ordnungsprinzipien strukturierten und in sich ge-

85 Heinrich KOLLER, Der öffentliche Haushalt als Instrument der Staats- und Wirtschaftslenkung, Basel 1983 Bericht BR, vgl. für die Zölle René RHINOW, Kommentar, N 30ff. zu Art. 28 BV.

86 Klaus TIPKE, Steuergesetzgebung, S. 308, weist darauf hin, dass Klaus VOGEL die Unterscheidung “Lastenausteilungsnormen” — “Lenkungsnormen” in das deutsche — und damit ins kontinentaleuropäische — Recht nachdrücklich eingeführt habe.

87 Vgl. dazu Paul HENSELER, Sonderabgaben, S. 60ff., 125; Res AUER, Sonderabgaben, S. 140

88 TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 151, S. 17ff; Dieter BIRK, Steuerrecht I, S.47f.f; vgl. auch die Einteilung bei Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S.42; derselbe, Schwerverkehrsabgabe, S. 32; Karl FRIAUF, Steuergerechtigkeit, S. 316, am Beispiel eines Verbots der Verrechnung ausländischer Verluste; a. M. anscheinend Ernst HÖHN, Grundriss, S.65.

89 Dieter BIRK, Leistungsfähigkeit.

90 Vgl. Zwischenbericht zur CO2-Abgabe, S. 18ff.

91 Vor allem Bund, Kantone und (nach der kantonalen Ordnung) Gemeinden sowie Landeskirchen; vgl. Ernst HÖHN, Grundriss, S. 63ff.

schlossenen Normbereichs öffentlicher Abgaben kann dabei nicht gesprochen werden. Denn die einzelnen Abgaben sind nicht in einer systematischen Ordnung aufeinander abgestimmt⁹². Eine gewisse Ordnung der einzelnen Steuerarten ist zwar aufgrund der verfassungsrechtlichen Kompetenzzuweisung gegeben⁹³. Danach sind dem Bund grundsätzlich vorbehalten die Erhebung der Zölle⁹⁴, die Umsatzsteuer auf Waren⁹⁵ sowie gewisse besondere Verbrauchssteuern⁹⁶; ausserdem erhebt er neben den Kantonen eine direkte Steuer auf dem Einkommen natürlicher Personen bzw. Kapital und Ertrag juristischer Personen⁹⁷. Eine gewisse Einheitlichkeit wenigstens bei den Hauptsteuern auf dem Einkommen und Vermögen (bzw. auf Kapital und Ertrag) ist heute durch die (zur Zeit noch nicht in Kraft gesetzte) Steuerharmonisierung⁹⁸ und die in den Grundzügen übereinstimmende direkte Bundessteuer erreicht worden⁹⁹.

23. Die Einteilung der Steuern wird nach verschiedenen Kriterien vorgenommen; die verbreitetste Einteilung ist diejenige in direkte und indirekte Steuern — obwohl diese Unterscheidung so alt ist wie die neuzeitliche Staatslehre selbst¹⁰⁰, wird sie nicht durchwegs gleich ver-

92 Vgl. für den (materiellen) Systemgedanken TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, S. 15ff., wo (S.21, 23) namentlich auf dessen Bedeutung für die Bewertung der einzelnen Normen unter dem Gesichtspunkt der gerechten Lastenverteilung bzw. für die Aufdeckung von Verstössen gegen den Gleichheitssatz hingewiesen wird; ebenso Dieter BIRK, *Steuerrecht I*, S. 42.

93 Vgl. dazu Peter SALADIN, *Bund und Kantone*, S. 486ff., 531, 566ff., der vor allem auch auf den Zusammenhang mit der Aufgaben-Verteilung den Ausgaben und den "Wildwuchs" der Transfer-Zahlungen hinweist; vgl. Peter LOCHER, *Kommentar*, N 1ff. zu Art. 41bis; Ernst HÖHN, *Grundriss*, S. 441; derselbe, *Kommentar*, N 1ff. zu Art. 41ter BV sowie zu Art. 8, 10, 17 ÜB.

94 Vgl. dazu René RHINOW, *Kommentar*, N 46 zu Art. 28, Walter BURCKHARDT, *Kommentar*, S. 212.

95 BBl 1990 III 1657ff.; vgl. für die frühere Ordnung und deren Geschichte Ernst HÖHN, *Kommentar*, N 3ff. zu Art. 41ter; zur früheren Warenumsatzsteuer Dieter METZGER, *Handbuch*.

96 Peter LOCHER, *Kommentar*, N 1ff zu Art. 41bis BV; Ernst HÖHN, *Kommentar*, N 1ff zu Art. 41ter BV sowie N 1ff. zu Art. 42 BV.

97 Art. 41 Abs. 1ter lit. c BV, dazu Ernst HÖHN, *Kommentar*; vgl. auch Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, BBl 1990 III 1674ff.

98 Art. 42 quinquies BV, dazu Francis CAGIANUT, *Kommentar*; das Steuerharmonisierungsgesetz wurde am 14. Dezember 1990 erlassen, BBl 1990 III 1745ff.; vgl. auch Botschaft vom 25. März 1983, BBl 1983 III 1ff.

99 DBG vom 14. Dezember 1990 (BBl 1990 III 1674).

100 Dieter BIRK, *Steuerrecht*, S.41, unter Verweis auf die Unterscheidung zwischen direkten/indirekten und Personal-/Realsteuern bei Bodin.

standen¹⁰¹. Meist¹⁰² richtet sich die Unterscheidung nach der Überwälzbarkeit der Steuer; als direkte Steuern werden solche verstanden, die nach der Absicht des Gesetzgebers den Steuerschuldner belasten, während indirekte Steuern nach der Meinung des Gesetzgebers nicht vom Steuersubjekt getragen, sondern auf andere Steuerträger überwält werden sollen¹⁰³. Eine andere — ebenso traditionelle — Unterscheidung ist diejenige zwischen Personalsteuern (Subjektsteuern) und Realsteuern (Objektsteuern)¹⁰⁴. Während Subjektsteuern auf die persönliche, individuelle Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte Rücksicht nehmen, kommt es bei den Real- oder Objektsteuern nur auf die objektive Verwirklichung eines Steuertatbestandes an. Weitere Unterscheidungen sind etwa diejenigen zwischen einmaligen und periodischen Steuern, Quellensteuern und beim Empfänger der Leistung erhobenen Steuern¹⁰⁵, aber auch etwa Ertrag- und Substanzsteuern, generelle und spezielle Steuern, proportionale oder progressive Steuern¹⁰⁶.

24. Neuere Klassifizierungen der Steuern nach rechtlichen¹⁰⁷ Kriterien teilen die Steuern etwa nach dem äusseren Merkmal des Steuerobjekts, dem Gegenstand der Steuer, ein. Danach werden vier Steuerarten unterschieden, nämlich die Steuern auf Einkommen und Vermögen bzw. Ertrag und Kapital, dann die Verkehrssteuern, die Besitz- und Aufwandsteuern sowie schliesslich die Personensteuern¹⁰⁸. Inhaltlichen Kriterien folgt dagegen die Unterscheidung nach dem Wirkungsziel der Steuern¹⁰⁹. Die Steuern werden danach eingeteilt in fiskalisch motivierte Abgaben einer-

¹⁰¹ Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 99; Ernst HÖHN, Grundriss, S. 66; Jean-Marc RIVIER, Droits fiscal, S. 39; vgl. auch Dieter BIRK, Steuerrecht I, S. 41.

¹⁰² Jean Marc RIVIER, droit fiscal, S. 39, weist darauf hin, dass in der Praxis in verschiedenem Zusammenhang unterschiedliche Unterscheidungen gebraucht werden.

¹⁰³ Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 100; Ernst HÖHN, Grundriss, S. 66; Dieter BIRK, Steuerrecht I, S. 41; TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 147.

¹⁰⁴ Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 100; Ernst HÖHN, Grundriss, S. 68; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal, S. 39; TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 147, Dieter BIRK, Steuerrecht I, S. 41 mit Hinweis auf die Tradition seit Bodin.

¹⁰⁵ Ernst HÖHN, Grundriss, S. 67f.

¹⁰⁶ TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 147f.

¹⁰⁷ Die Unterscheidung nach der Überwälzbarkeit bzw. der tatsächlichen Überwälzung von Steuern und damit die Klassifizierung in direkte und indirekte Steuern ist finanzwissenschaftlich begründet.

¹⁰⁸ Ernst HÖHN, Grundriss, S. 69ff.

¹⁰⁹ Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S. 44, sowie derselbe, Schwerverkehrsabgabe, S. 32.

seits und nicht-fiskalisch motivierte Abgaben andererseits, wobei auch hybride oder Mischformen anerkannt werden¹¹⁰.

25. In der neueren deutschen Lehre hat sich eine mehr formelle Systematisierung nach der Form des Steuerzugriffs auf die Zahlungsfähigkeit des Steuersubjekts durchgesetzt¹¹¹. Diese Klassifizierung beruht auf den verschiedenen Formen, in denen sich die individuelle Zahlungsfähigkeit manifestiert. Die Systematisierung der Steuern nach den Indikatoren subjektiver Leistungsfähigkeit führt zur Einteilung nach den drei Erscheinungsformen, in denen sich subjektive Leistungsfähigkeit zeigen kann: Im Vermögenszugang (Einkommen/Ertrag), in der Vermögensverwendung (Umsatzsteuern, Verkehrssteuern, Zölle) und im Vermögensbestand¹¹². Nach den das Steuerrecht leitenden Prinzipien wird dagegen das sog. innere System konstituiert. Danach werden Steuernormen grundlegend eingeteilt in Fiskalzwecknormen einerseits und Sozialzwecknormen andererseits¹¹³ bzw. es wird konkret unterschieden zwischen den Belastungswirkungen von Abgaben einerseits und deren Gestaltungswirkungen andererseits, wobei die Gestaltungswirkungen verfassungsrechtlich durch die Freiheitsrechte, die Belastungswirkungen aber nach dem im Rechtsgleichheitsgebot enthaltenen Lastengleichheitsgebot strukturiert sind¹¹⁴.

110 Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S. 42f; derselbe, Schwerverkehrsabgabe, S. 32.

111 Dieter BIRK, Steuerrecht I, S. 43f.

112 Dieter BIRK, Steuerrecht I, S.4 3f., vgl. auch TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 149.

113 TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 17ff., 150.

114 Dieter BIRK, Steuerrecht I, S. 48, N 15ff.

IV. Für die Steuerrechtsordnung bedeutsame allgemeine Prinzipien

26. Die Rechtsprechung leitet aus dem Gleichheitssatz des Art. 4 BV verschiedene rechtsstaatliche Prinzipien ab, welche mit dem Gleichheitsgebot einen indirekten Zusammenhang aufweisen. So fördert das Legalitätsprinzip durch die Art des Zustandekommens und die Ausgestaltung von (allgemeinen) Normen die Gleichbehandlung gleicher Sachverhalte, die Rechtssicherheitsgebote setzen Massstäbe für die differenzierte Behandlung, Verfahrensrechte gewährleisten die Teilnahme der Steuerpflichtigen am Verfahren, gewährleisten damit — ohne direkten Bezug zur sachlichen Gleichbehandlung — die Anerkennung als Rechtssubjekte, machen das Abgabeverhältnis erst zum Rechtsverhältnis. Diese rechtsstaatlichen Prinzipien stehen andererseits in einem Spannungsverhältnis zu den sachbereich-bezogenen, materiellen Grundsätzen der Gleichbehandlung und können zu diesen Grundsätzen vor allem in Widerspruch geraten, wenn sie (individuelle) Rechtssicherheit garantieren.

1. Legalitätsprinzip

27. Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit besagt, dass staatliches Verwaltungshandeln nur gestützt auf das Gesetz zulässig ist¹¹⁵. Das Legalitätsprinzip hat sowohl rechtsstaatliche wie demokratische Funktionen¹¹⁶. Während der Geltungsbereich des Gesetzmässigkeitsgrundsatzes erst in neuerer Zeit für die Leistungsverwaltung und das Organisationsrecht erkannt worden ist¹¹⁷, ist seine zentrale Bedeutung im Steuerrecht seit langem unbestritten¹¹⁸. Das Steuerrecht lebt gera-

¹¹⁵ HÄFELIN/MÜLLER, Verwaltungsrecht, S. 65; Thomas COTTIER, gesetzliche Grundlage, S. 1 je mit Hinweisen.

¹¹⁶ HÄFELIN/MÜLLER, Verwaltungsrecht, S. 66f; Thomas COTTIER, gesetzliche Grundlage, S. 16, führt als Begründung noch die Gewalteinteilung selbständig an.

¹¹⁷ BGE 116 Ib 313 E.2a mit Verweisen; RHINOW/KRÄHENMANN, Ergänzungsband, S. 185ff; HÄFELIN/MÜLLER, Verwaltungsrecht, S. 72ff; vgl. auch Paul RICHLI, Legalitätsprinzip und Finanzhilfen, ZBJV 1984, S. 313ff..

¹¹⁸ Arthur HÄFLIGER, Gleichheitsartikel, S. 210; Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 342; derselbe, System, S. 6ff., Ziff. IV, Peter LOCHER, Rechtsfindung, S. 41.

dezu aus dem Diktum des Gesetzgebers¹¹⁹. Das aus dem Gleichheitssatz des Artikel 4 der Bundesverfassung abgeleitete Legalitätsprinzip kann denn auch im Bereich des Abgaberechtes selbständig und unmittelbar als verfassungsmässiges Recht angerufen werden¹²⁰.

28. Traditionellerweise wird unterschieden zwischen dem Gesichtspunkt des Gesetzesvorranges¹²¹ und dem Vorbehalt des Gesetzes¹²². Diese Unterscheidung steht heute freilich nicht mehr im Vordergrund¹²³. Wesentlicher erscheint die Unterscheidung zwischen dem formellen Aspekt des Legalitätsprinzips — dem Erfordernis der Gesetzesform — einerseits und dem materiellen Teilgehalt des Grundsatzes — dem Erfordernis des Rechtssatzes — anderseits¹²⁴, zumal der materielle Aspekt in der neueren Rechtsprechung durch die Anerkennung des Grundsatzes der Bestimmtheit rechtlicher Normen als Teilgehalt des Legalitätsprinzips angereichert worden ist¹²⁵.

119 K. H. FRIAUF, Verfassungsrechtliche Anforderungen, S.5, unter Verweis auf BVerfGE 13, 318/28: “Der Steuergesetzgeber vollzieht nicht schlicht die Verfassung, sondern begründet Steuerpflichten konstitutiv und aus eigenem Recht. Aber er entscheidet dabei nicht autonom. Vielmehr ist er eingebunden in den Gesamtzusammenhang verfassungsrechtlicher Wertungen.”; vgl. auch Klaus TIPKE, Steuergesetzgebung, S. 316: “Das Steuerrecht lebt zwar vom Diktum des Gesetzgebers, aber nicht von einem Diktum contra constitutionem.”

120 Walter KÄLIN, Staatsrechtliche Beschwerde, S. 100, mit Verweisen; Arthur HÄFLIGER, Gleichheitssatz, S.210; Georg MÜLLER, Kommentar, N 78 zu Art. 4; Peter LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 1.

121 Wonach die Normen unterer Stufe höherrangigem Recht nicht widersprechen dürfen und staatliche Organe an geltende Normen gebunden sind: IMBODEN/RHINOW, Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I, S. 352; Peter LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 2; Lukas WIDMER, Legalitätsprinzip, S. 10f.

122 IMBODEN/RHINOW, Verwaltungsrechtsprechung, S. 354.

123 HÄFELIN/MÜLLER, Verwaltungsrecht, S. 67, N 307f; RHINOW/KRÄHENMANN, Ergänzungsband, S. 185ff; Peter SALADIN, Grundrechte, Vorwort zur dritten Auflage, S. XLVIII; Peter LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 2; Lukas WIDMER, Legalitätsprinzip, S. 3f.

124 Peter LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 2; HÄFELIN/MÜLLER, Verwaltungsrecht, S. 67, N 309

125 RHINOW/KRÄHENMANN, Ergänzungsband, S. 185, 191 unter Verweis auf BGE 109 Ia 273ff; Peter LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 5; Hans DUBS, Bestimmtheit, S. 225 (wonach “der Gesetzesvorbehalt ähnlich wie das Prinzip der Rechtssicherheit ein gewichtiges Argument für die Forderung nach Gesetzesbestimmtheit liefert”); Klaus VALLENDER, Auslegung, S.133f., 142.

29. In seiner formellen Bedeutung dient der Gesetzmässigkeitsgrundsatz der Verwirklichung demokratischer Grundsätze¹²⁶ und so mittelbar der Rechtsgleichheit, indem die — mindestens indirekte — Mitwirkung der Abgabepflichtigen beim Erlass von Abgabenormen gewährleistet wird¹²⁷. Nach einhelliger Lehre und konstanter Rechtsprechung ist die Schaffung von Steuertatbeständen dem Gesetzgeber vorbehalten; das formelle Gesetz als Erlass des demokratisch legitimierten gesetzgebenden Staatsorgans hat nach der Praxis die Voraussetzungen von Abgaben, deren Bemessung und den Kreis der Abgabepflichtigen in den Grundzügen selbst festzulegen¹²⁸. Sind diese formellen Voraussetzungen nicht erfüllt, so können mangels hinreichender gesetzlicher Grundlage Abgaben nicht erhoben werden¹²⁹. Die Anforderungen an die formell-gesetzliche Begründung der Abgaberegulierung sind nach Zweck und Funktion der Abgabe verschieden. So kann auf eine formellgesetzliche Grundlage etwa insoweit verzichtet werden, als andere Grundsätze die Bemessung der Abgabe bestimmen¹³⁰.

30. Materiell dient das Gesetz als allgemein-abstrakte Norm praktisch der Verwirklichung der Rechtsgleichheit, indem es die Gesichtspunkte allgemein-verbindlich festlegt, welche für die Abgabepflicht im Einzelfall wesentlich sind — auch wenn die allgemein-abstrakte Formulierung einer Norm weder eine hinreichende noch eine notwendige Voraussetzung rechtsgleicher Behandlung ist¹³¹. Die positiven Gesetzes-Normen konkretisieren das Gleichheitsgebot, indem unter mehreren möglichen

¹²⁶ André GRISEL, *Traité*, Bd. I, S. 313; Lukas WIDMER, *Legalitätsprinzip*, S. 12.

¹²⁷ Das Steuerbewilligungsrecht der Stände war schon vor der Ausbildung des Territorialstaates überhaupt von zentraler Bedeutung, vgl. F. K. MANN, *Ideale*, S. 38ff; ebenso die aus der Magna Charta stammende Maxime “no taxation without representation”; vgl. Peter LOCHER, *Legalitätsprinzip*, S. 4.

¹²⁸ Arthur HAEFLIGER, *Gleichheitsartikel*, S. 210 unter Verweis auf BGE 105 Ia 4 und 102 Ia 71; Lukas WIDMER, *Legalitätsprinzip*, S. 97; vgl. auch BGE 114 Ia 11 E.2b betreffend einer (Jagd-)Regalabgabe.

¹²⁹ Vgl. etwa BGE 105 Ia 3ff., wo die solothurnische, nach dem Nachlasswert berechnete sog. Promillegebühr mangels gesetzlicher Grundlage aufgehoben wurde.

¹³⁰ Für Gebühren z. B. das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip: BGE 112 Ia 44, 107 Ia 33f., vgl. auch BGE 113 Ia 103 E.5, wo die Rechtsgrundlage für die Abgabe auf den Honorareinnahmen privatärztlicher Tätigkeit beamteter Chefärzte in der Kompetenz der Regierung erblickt wurde, derartige private Tätigkeit überhaupt zu verbieten; vgl. Arthur HAEFLIGER, *Gleichheitsartikel*, S. 210ff; Lukas WIDMER, *Legalitätsprinzip*, S. 56ff; Peter LOCHER, *Legalität*, S. 3f.

¹³¹ Beatrice WEBER-DÜRLER, *Rechtsgleichheit*, S. 40ff; TIPKE/LANG, *Steuerecht*, S. 26.

Anknüpfungsgesichtspunkten eine Wahl getroffen und damit ein System geschaffen wird, das seinerseits Ausgangspunkt der Gleichheitsprüfung ist¹³². Die Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit ist insbesondere im Abgaberecht, wo Normen regelmässig an äussere, formale Gesichtspunkte anknüpfen, ein wichtiges Element der Gleichbehandlung¹³³. Das Legalitätsprinzip vermag die Gleichbehandlung tatsächlich aber nur zu gewährleisten, wenn die gesetzlichen Normen auch gleichmässig ausgelegt und angewendet werden (können).

31. Die Gleichbehandlung setzt voraus, dass die Steuernormen gegenüber allen Steuerpflichtigen gleichmässig und konsequent durchgesetzt werden. Werden die belastenden Normen gegenüber Einzelnen oder Personengruppen nicht zur Anwendung gebracht, so werden das Legalitätsprinzip und gleichzeitig die gesetzlich vorgegebene Gleichbehandlung missachtet. Die Rechtsprechung hat aus dem verfassungsmässigen Rechtsgleichheitsgebot einen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht abgeleitet¹³⁴, der auch für den Bereich des Steuerrechts gilt. Die Voraussetzungen für einen derartigen verfassungsmässigen Anspruch auf gesetzwidrige Gleichbehandlung im Unrecht sind allerdings recht einschränkend. So genügt es nicht, wenn die rechtsanwendende Behörde in einem andern Fall das Gesetz nicht oder nicht richtig angewendet hat. Denjenigen, denen gegenüber das Gesetz zutreffend angewendet worden ist, wird ein Anspruch auf entsprechende gesetzwidrige Begünstigung vielmehr nur eingeräumt, wenn die zuständige rechtsanwendende Behörde geradezu eine rechtswidrige Praxis hat und überdies nicht bereit ist, diese Praxis aufzugeben¹³⁵. Selbst unter dieser Voraussetzung wird geprüft, ob der Gleichbehandlung im Unrecht berechnete Interessen Dritter entgegenstehen¹³⁶. Der verfassungsmässige Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht hat in neueren Urteilen im Bereich des Steuerrechts (wo

¹³² Reinhold ZIPPELIUS, Gleichheitssatz, S. 29f., spricht unter Verweis auf Walter LEISNER von "Gesetzmässigkeit der Verfassung", zur Konkretisierung des Gleichheitsgebots durch den Gesetzgeber auch Georg MÜLLER, Gleichheitssatz, S. 46ff.

¹³³ Reinhold ZIPPELIUS, Gleichheitssatz, S. 30; Fritz NEUMARK, Grundsätze, S. 335ff; a. M. Georg MÜLLER, Gleichheitssatz; dagegen zu Recht STERN, VVDStRL Bd. 47, 1989, S. 92.

¹³⁴ Im Unterschied zum deutschen Verfassungsgericht, MANGOLD/KLEIN/STARCK, Kommentar zum Grundgesetz, N 184 zu Art. 3 GG; TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 88, Fn. 22.

¹³⁵ Vgl. etwa BGE 115 II 411, 115 Ia 83, 114 Ib 240; RHINOW/KRÄHENMANN, Ergänzungsband, S. 223, Nr. 71 mit Verweisen.

¹³⁶ BGE 116 Ib 235, 108 Ia 214 E.4a.

direkte private Drittinteressen kaum in Frage stehen) namentlich Anlass gegeben, die gesetzwidrige Begünstigung gewisser Gruppen von Steuerpflichtigen gegenüber andern auszugleichen¹³⁷.

32. Die Feststellung einer gesetzeswidrigen Begünstigung setzt zunächst voraus, dass die gesetzmässige Rechtsanwendung feststeht. Gerade wegen der eminenten Bedeutung des Legalitätsprinzips für die Begründung, Bemessung und Ausgestaltung der Steuern ist hier die richtige Methode der Gesetzesauslegung und -anwendung kontrovers¹³⁸. Die allgemeine Methodik der Auslegung ist im Bereich des Steuerrechts grundsätzlich zwar massgebend; umstritten ist jedoch der Einfluss des Legalitätsprinzips in seiner formell-rechtsstaatlichen Ausrichtung auf die Auslegung. So wird die Bindung rechtsanwendender Behörden an die formell-gesetzlichen Normen aufgrund des Legalitätsprinzips zum Teil so verstanden, dass der mögliche Wortsinne der Gesetzesnormen die absolute Grenze zulässiger Gesetzesauslegung bilden müsse¹³⁹; die herrschende Lehre und die Rechtsprechung halten ein Abweichen vom klaren Wortlaut einer Bestimmung demgegenüber auch im Steuerrecht jedenfalls dann für zulässig, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass der Wortlaut den Sinn der Bestimmung nicht wiedergibt¹⁴⁰. Die Tragweite einer Norm ist nach herrschender Ansicht auch im Steuerrecht nach sämtlichen anerkannten Methoden der grammatikalischen, systematischen, historischen und teleologischen Interpretation zu erschliessen¹⁴¹; soweit danach verschiedene Entscheide möglich sind, ist der verfassungskonformen Auslegung der Vorrang einzuräumen¹⁴². Die analoge Anwendung der positiven Steuernormen wird in dieser Sicht mehrheitlich abgelehnt,

¹³⁷ BGE 112 Ib 381/387 E.6 (in bezug auf die gesetzwidrige Befreiung der Briefmarkenhändler von der Warenumsatzsteuer und die unrechtsgleiche Begünstigung der Händler mit historischen Wertpapieren); BGE vom 9. November 1990 in StE 1991 A. 21.11, Nr.31 (in bezug auf die gesetzwidrige Begünstigung der Eigentümer selbstgenutzter Wohnungen gegenüber Mietern).

¹³⁸ Vgl. neuerdings namentlich die Habilitationsschriften von Peter LOCHER, Grenzen, und Klaus VALLENDER, Auslegung.

¹³⁹ Jacques-André REYMOND, Betrachtungsweise; Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 18; vgl. auch zusammenfassend Peter LOCHER, Grenzen, S. 34f; für das deutsche Recht die Hinweise bei TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 39f.

¹⁴⁰ BGE 95 I 326 E.3 (Willkür).

¹⁴¹ Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 17; Peter LOCHER, Grenzen, S.77, 82; Klaus VALLENDER, Auslegung, S. 28.

¹⁴² Klaus VALLENDER, Auslegung, S. 39.

weil darin die Schaffung neuer Steuertatbestände durch die rechtsanwendenden Behörden gesehen wird¹⁴³.

33. Die neuere allgemeine Methodenlehre verneint einen qualitativen Unterschied zwischen Gesetzesauslegung und Rechtsfortbildung; die Rechtsanwendung wird als Rechtssetzung unterer Stufe, als Konkretisierung gesetzgeberischer Vorentscheide verstanden. Die Rechtsanwendung beschränkt sich nicht auf rein kognitives Erkennen, sondern ist ein schöpferischer Vorgang, das Zu-Ende-Denken eines Vorgedachten, ein Entscheiden aufgrund abstrakterer Vor-Entscheide. Der Auslegungsvorgang selbst wird nicht als rein logische Operation begriffen, sondern wird als hermeneutischer Verstehensvorgang erfasst¹⁴⁴. Die Rechtsgewinnung vollzieht sich in dieser Sicht nicht als rein formal-logischer Schluss mit eindeutigem Ergebnis. Das Verständnis des Normsinnes setzt vielmehr die Kenntnis der Präjudizien in ihren durch die Doktrin hergestellten systematischen Bezügen voraus¹⁴⁵; die (konkreten und präjudiziellen) Folgen der Entscheidung sind unter Umständen diskussionswürdig¹⁴⁶. Die tradierten Auslegungsmaximen — Wortlaut, Bedeutungszusammenhang, historischer Wille des Gesetzgebers sowie Sinn und Zweck — bleiben auch nach dem neueren Methodenverständnis unverzichtbar, denn wenn sie als solche die Entscheidung selbst nicht allein determinieren, so dienen sie doch der rationalen Kontrolle und konsensfähigen Begründung der Entscheide¹⁴⁷.

34. Über die Methodik der Auslegung wird im Steuerrecht namentlich mit Bezug auf die Bedeutung der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise diskutiert. Abgabenormen regeln wirtschaftliche Sachverhalte; sie verweisen jedoch häufig auf zivilrechtliche Gestaltungen, so dass sich die Frage stellt, ob die eigentlichen zivilrechtlichen Begriffe für den Steuertatbestand massgebend sind oder ob das Steuerobjekt nach dem Sinn und Zweck der Abgabenormen so umschrieben wird, dass sämtliche

143 Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal*, S. 57, unter Verweis auf BGE 95 I 504; HÄFLIN/MÜLLER, *Verwaltungsrecht* N 182, 334; Ernst HÖHN, *Grundriss*, S. 101, N 54; vgl. dagegen Peter LOCHER, *Grenzen*, S. 44, 115f.f.; vgl. für das deutsche Recht TIPKE/LANG, S. 41.

144 Peter LOCHER, *Grenzen*, S. 92ff, mit zahlreichen Nachweisen; Klaus VALLENDER, *Auslegung*, S. 65ff., 129; René RHINOW, *Rechtssetzung und Methodik*, Basel und Stuttgart 1979.

145 Klaus VALLENDER, *Auslegung*, S. 220.

146 Peter LOCHER, *Grenzen*, S. 103.

147 Klaus VALLENDER, *Auslegung*, S. 191; Peter LOCHER, *Grenzen*, S. 100.

wirtschaftlich gleichartigen Sachverhalte davon erfasst werden¹⁴⁸. Weitgehende Einigkeit besteht darüber, dass auf die wirtschaftliche Bedeutung eines Sachverhaltes abgestellt werden muss, wenn eine eigentliche Steuerumgehung vorliegt. Eine Steuer-Umgehung ist nach konstanter Rechtsprechung anzunehmen, “wenn (a) eine vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich erscheint, (b) anzunehmen ist, dass der Steuerpflichtige diese Wahl missbräuchlich getroffen hat in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären und (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, wenn es von der Steuerbehörde hingenommen würde”¹⁴⁹.

Die Möglichkeit einer missbräuchlichen privatrechtlichen Sachverhalts-Gestaltung zur Steuerumgehung setzt jedoch voraus, dass die massgebende Steuernorm nach dem Ergebnis der Auslegung eigentlich an zivilrechtliche Gestaltungen anknüpft. Wird das Steuerobjekt selbst unmittelbar nach wirtschaftlichen Vorgängen definiert, so ist die zivilrechtliche Gestaltung steuerrechtlich nicht massgeblich, und die Steuerfolge kann durch einen bestimmten Gebrauch zivilrechtlicher Institute zum vornherein nicht umgangen werden. Hier bezeichnet die wirtschaftliche Betrachtungsweise das Ergebnis der Auslegung der gesetzlichen Norm selbst¹⁵⁰. Nach der früheren Rechtsprechung des Bundesgerichtes wurde aufgrund der Kognition unterschieden. Während im Rahmen der Willkürkontrolle für die Auslegung kantonaler Steuervorschriften das Abstellen auf den wirtschaftlichen Sachverhalt als vertretbar erachtet wurde, wenn für die wirtschaftliche Betrachtungsweise triftige sachliche Gründe bestanden, hielt das Gericht bei freier Prüfung im Rahmen von Doppelbesteuerungskonflikten und vor allem im Rahmen der Auslegung bundesgesetzlicher Steuernormen eine enge zivilrechtliche Betrachtung un-

¹⁴⁸ Ernst BLUMENSTEIN, system, S. 19; Hans DUBS, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, S. 570; Peter LOCHER, Grenzen, S. 180ff; Johannes HENSEL, Verfassung, S. 110f. mit Hinweisen.

¹⁴⁹ BGE 107 Ib 322 E.4 mit Verweisen; ASA 55, S. 134; vgl. auch StE 1990 A. 21.15, Nr. 2; Ernst HÖHN, Grundriss, S. 593ff; Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 24f; Hans DUBS, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, S. 571f; Peter LOCHER, Grenzen, S. 192ff.

¹⁵⁰ Hans DUBS, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, S. 575; Peter LOCHER, Grenzen, S. 186.

ter Vorbehalt der Steuerumgehung für massgebend¹⁵¹. Nach der neueren Praxis wird im Anschluss an die mittlerweile wohl herrschende Lehre¹⁵² die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung von Steuernormen einerseits von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Rahmen der Steuerumgehung anderseits unterschieden¹⁵³.

35. Wenn die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Ausprägung der üblichen teleologischen Auslegung von der Doktrin heute auch weitgehend anerkannt ist, so ist die Tragweite der speziellen Teleologie des Steuerrechts¹⁵⁴ im einzelnen umstritten. Denn der Zweck fiskalischer Steuern, der definitionsgemäss darin besteht, dem Staat Einnahmen zu verschaffen, vermag als solcher (im Unterschied zu demjenigen von Lenkungsabgaben) für die teleologische Auslegung nichts herzugeben - das Legalitätsprinzip soll hier im Gegenteil gerade sicherstellen, dass eine blosser Vergrösserung der staatlichen Einnahmen durch ausdehnende Interpretation gesetzlicher Steuernormen ausgeschlossen wird¹⁵⁵. Der Sinn fiskalischer Steuernormen, nach dem die teleologische Interpretation sich richtet, kann daher nur in der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen bestehen¹⁵⁶. Der Massstab dieser Gleichbehandlung ist zunächst der richtig verstandenen und entsprechend gleichmässig angewendeten und durchgesetzten Steuernorm selbst zu entnehmen. In der Mehrzahl der Fälle kann das Auslegungs-Ergebnis nach den herkömmlichen Methoden

151 BGE 103 Ia 22 E.4a mit Verweisen; Hans DUBS, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*, S. 573; Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal*, S. 59.

152 Hans DUBS, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*, S. 575; Peter LOCHER, *Grenzen*, S. 186f; Klaus VALLENDER, *Auslegung*, S.41ff., 51; Johannes HENSEL, *Verfassung*, S. 111, im Anschluss an Ernst HÖHN, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, StR 18, 387ff. und Silvio ARIOLI, *Die Bundesgerichtsrechtsprechung zur Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach Art. 4 der Bundesverfassung*, ASA 34, 81ff; REIMANN/ZUPPINGER/SCHERRER, *ZH St-Kommentar*, N 23 zu 23; zustimmend auch RHINOW/KRÄHENMANN, *Ergänzungsband*, S.80; anderer Ansicht Jacques-André REYMOND, *Betrachtungsweise*, S.22.

153 BGE 109 Ia 99 E.2a.

154 Peter LOCHER, *Grenzen*, S. 171.

155 Ernst KÄNZIG kritisiert denn auch bezeichnenderweise eine seines Erachtens nach falschen Kriterien orientierte teleologische Auslegung als "fiskalistisch" ("Von der wirtschaftlichen zur fiskalistischen Betrachtungsweise", ASA 44, S.1ff.).

156 Ernst BLUMENSTEIN, *System*, S. 19 ("Dieses Ziel {sc. das der Gesetzgeber mit einer bestimmten Norm verfolgt} kann im Steuerrecht nur eine gleichmässige Behandlung aller Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles sein.").

der grammatikalischen, systematischen und historischen Interpretation mit den sachbereich-bezogenen Konkretisierungen des Gleichheitsgebotes — nämlich der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit¹⁵⁷ — in Übereinstimmung gebracht werden. Die gesetzliche Ausgestaltung der Steuer-norm erscheint in diesen Fällen mindestens für den typischen oder Regel-Fall als Konkretisierung dieser Gleichbehandlungsprinzipien selbst¹⁵⁸.

36. Schwierigkeiten bereiten aber diejenigen Fälle, in denen nach der gesetzlichen Regelung selbst die bereichs-spezifischen Gleichbehandlungsprinzipien nicht folgerichtig konkretisiert sind. Der Streit über die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise hat sich denn auch vor allem an der Auslegung von Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt, das heisst an der Abgrenzung der steuerbaren Beteiligungserträge von den steuerfreien Kapitalgewinnen im Privatbereich, entzündet¹⁵⁹. Unter der Marginalie “Einkommen/Begriff” bestimmt Art. 21 Abs. 1 BdBSt, in die Steuerberechnung falle (unter bestimmten Vorbehalten) das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen, insbesondere Beteiligungserträge im Privatvermögen (lit. c)¹⁶⁰. Die Steuerfreiheit der Kapitalgewinne bei der Einkommenssteuer steht im Widerspruch zum Grundsatz der Besteuerung nach der subjektivi-

¹⁵⁷ Für die Bedeutung bei der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise TIPKE/LANG, *Steuerecht*, S. 17ff., 41; Peter LOCHER, *Grenzen*, insbesondere S. 115, 135.

¹⁵⁸ Die im Steuerrecht wichtige Typisierung und Schematisierung nach Praktikabilitäts Gesichtspunkten kann hier zwar zu Härtefällen führen, bereitet aber für die Auslegung grundsätzlich keine Schwierigkeiten, vgl. dazu Peter LOCHER, *Grenzen*, S. 65ff.

¹⁵⁹ BGE 115 Ib 238, 243 E.4 und die dort zitierte Kritik; vgl. auch BGE 115 Ib 249ff. und 256ff.; vgl. auch Klaus VALLENDER, *Auslegung*, S. 181ff; Peter LOCHER, *Legalitätsprinzip*; Jacques-André REYMOND, *Betrachtungsweise*; und Marcus DESAX, *Methodologie*.

¹⁶⁰ “c. jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen, namentlich Zinsen, Renten und Gewinnanteile aus Guthaben und Beteiligungen aller Art sowie besondere Entgelte oder geldwerte Vorteile, die neben diesen Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden, ferner Eingänge aus Vermietung oder Verpachtung beweglicher Betriebsvermögen oder beweglicher Sachen, Einkünfte aus der Verleihung oder Nutzung irgendwelcher Rechte (Patente, Lizenzen usw.), aus Leibrenten, Nutzniessungen, vertraglichen und öffentlich-rechtlichen Nutzungen usw. Als Zinsen von Guthaben gelten alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten geldwerten Leistungen des Schuldners an den Gläubiger, die rechtlich nicht zur Tilgung der Kapitalschuld führen; als Gewinnanteile aus Beteiligungen gelten alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten geldwerten Leistungen der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, die keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen”.

ven wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, auf dem die Einkommensbesteuerung grundsätzlich beruht; obwohl private Kapitalgewinne die subjektive Leistungsfähigkeit erhöhen, werden sie namentlich aus praktischen und finanzwirtschaftlichen Gründen (Schwierigkeiten im Vollzug, geringer Ertrag, wenn folgerichtig die Verlustverrechnung zugelassen wird) der Einkommenssteuer nicht unterworfen¹⁶¹. Der Begriff der steuerfreien privaten Kapitalgewinne kann daher nicht aufgrund der sachbereichsbezogenen Gleichbehandlungs-Grundsätze umgrenzt, sondern muss — ebenso wie der Begriff der als Einkommen steuerbaren Beteiligungserträge — der gesetzlichen Definition entnommen werden.

37. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat den gesetzlichen Begriff der Einkünfte aus Beteiligungen schrittweise konkretisiert¹⁶² und geht namentlich in den kontroversen sog. “Teilliquidations-Fällen” und den umstrittenen “Umstrukturierungs- bzw. Einbringungsfällen” ausdrücklich vom Grundsatz aus, dass die Steuernorm an wirtschaftliche Gegebenheiten anknüpft, bei deren Auslegung nicht strikte von der zivilrechtlichen Gestaltung auszugehen, sondern der Sachverhalt nach seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen ist¹⁶³. In den sog. “Einbringungsfällen” erzielt der Aktionär, der Aktien zu einem über dem Nennwert liegenden Anrechnungswert auf eine von ihm beherrschte Gesellschaft überträgt, nach der Rechtsprechung einen als Einkommen nach Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt steuerbaren Vermögensertrag¹⁶⁴. In den Fällen der “Teilliquidation” hat der private Verkäufer von Aktien den erzielten Erlös als Vermögensertrag gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt zu versteuern, wenn er an einen buchführungspflichtigen Dritten verkauft, der Kaufpreis aus Mitteln der verkauften Gesellschaft finanziert wird (indem diese dem Dritten Darlehen gewährt, mit deren Rückzahlung nicht zu rechnen ist) und der Verkäufer die Teilliquidation der Gesellschaft selbst einleitet¹⁶⁵.

¹⁶¹ BGE 114 Ia 221ff., 225 E.2c, 226 E.4-6; Ernst HÖHN, Indirekte Teilliquidation, S. 267 (Rechtungleichheit); ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 99ff., 103f. Die Steuerfreiheit der privaten Kapitalgewinne ist gleichzeitig auch mit der grundsätzlich für die Einkommenssteuer massgebenden Reinvermögenszugangstheorie unvereinbar: BGE 115 Ib 240 E.2b.

¹⁶² Klaus VALLENDER, Auslegung, S. 224.

¹⁶³ BGE 115 Ib 241 E.3b, 252 E.2b

¹⁶⁴ BGE 115 Ib 238; vgl. auch das Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung in ASA 55, S. 496.

¹⁶⁵ BGE 115 Ib 256, vgl. auch BGE 115 Ib 249 (steuerfreier Kapitalgewinn, wenn der Verkauf an einen nicht-buchführungspflichtigen Privaten erfolgt), vgl. auch BGE vom 16. 11. 1990 in StE 1991 B. 24.4, Nr. 28.

Diese Rechtsprechung ist namentlich in bezug auf die Umstrukturierungsfälle, aber auch mehrheitlich für die Teilliquidationsfälle, von der im Ergebnis nahezu einhelligen Lehre als im Widerspruch zum Legalitätsprinzip kritisiert worden¹⁶⁶. Die Kritik betrifft — auch wenn sie an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ansetzt¹⁶⁷ — weniger die spezifische wirtschaftliche Anknüpfung¹⁶⁸, denn die massgebende Gesetznorm bedient sich nicht eigentlich zivilrechtlicher Begriffe. Bestritten wird auch nicht grundsätzlich, dass die nach der Praxis massgebende Regelung sachlich vertretbar sei. Bestritten wird jedoch, dass sich die Entscheide zu den Einbringungs- und teilweise auch zu den Teilliquidationsfällen auf die massgebende gesetzliche Regelung stützen lassen. Dabei werden die Transponierungstheorie¹⁶⁹ bei den Umstrukturierungs- oder Einbringfällen und die Gesetzesauslegung bei den Teilliquidationsfällen aus unterschiedlichen Blickwinkeln kritisiert. Materiell wird vorgebracht, die dem Gesetz zugrundeliegende Abgrenzung zwischen steuerfreiem Kapitalgewinn und steuerbarem Beteiligungsertrag richte sich nach andern Grundsätzen¹⁷⁰. Kritisiert wird vor allem, dass die im Ergebnis von der Praxis angenommene steuersystematische Realisation bei den Umstrukturierungsfällen der Grundlage im Gesetz, das heisst hier im formell massgebenden Bundesratsbeschluss, entbehre¹⁷¹. Vermisst

¹⁶⁶ Vgl. die Literaturzitate bei Peter BÖCKLI, Transponierungstheorie, S. 245 Anm. 24f; derselbe, Kritik der “indirekten Teilliquidation”: Von der Zerlegungsmethode zur Mittelherkunftssteuer, Festschrift ZUPPINGER, Bern 1989, S. 103ff., 119; Marco DUSS, Prämissen, S. 149 Anm. 2; vgl. auch RICHLI/ZIMMERLI, Die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung des BGer im Jahre 1989, ZBJV 1991, S. 532ff., insbesondere S. 534, 536f.

¹⁶⁷ Die von Ernst KÄNZIG als “fiskalisch” und von Jacques-André REYMOND, Betrachtungsweise, neuerdings als “moralisch” qualifiziert wird. Immerhin spielt das Verständnis der “wirtschaftlichen Betrachtungsweise” insofern eine Rolle, als offenbar auch Jacques-André REYMOND unter den Voraussetzungen der Gesetzesumgehung die Steuerpflicht bejaht.

¹⁶⁸ So ausdrücklich Peter BÖCKLI, Transponierungstheorie, S. 245; Peter LOCHER, Grenzen, S. 228f.

¹⁶⁹ Peter BÖCKLI, Transponierungstheorie, S. 245 fasst die ablehnenden Lehrmeinungen chronologisch zusammen und nennt auch die befürwortenden Stellungnahmen.

¹⁷⁰ Klaus VALLENDER, Auslegung, S. 243ff. fasst die Lehrmeinungen zusammen: Ernst KÄNZIGS (Geldwerte Leistung nur bei einer Entreicherung der Gesellschaft), Ernst HÖHNS (Abgrenzung nach der Art der Beziehung des Anteilsinhabers zum Vermögensobjekt) und Danielle YERSINS (Art und Weise der Realisation).

¹⁷¹ Peter BÖCKLI, Transponierungstheorie, S. 252ff., sowie ASA 47, S. 31ff; ihm folgend Peter LOCHER, Grenzen, S. 227; vgl. auch Marcus DESAX, “Von der Methodologie der bundesrechtlichen Rechtsprechung im Steuerrecht”, ASA 60, S. 35; Klaus VALLENDER, Auslegung, S. 216, wonach sich aus der Entstehungsgeschichte gewichtige Gründe jedenfalls für die Besteuerung der Gratisaktien ergeben.

wird — auch in den von der Lehre zum Teil als gesetzmässig anerkannten Teilliquidationsfällen¹⁷² — eine umfassende Auseinandersetzung mit der gesetzlichen Regelung nach sämtlichen Auslegungsmaximen¹⁷³ und eine eingehende Auseinandersetzung mit dem Problem der Systemgerechtigkeit und der Verhältnismässigkeit der Rechtsfolge¹⁷⁴.

Wenn in der Lehre kritisiert wird, die Rechtsprechung habe in jahrzehntelanger Praxis in selbständiger Rechtsschöpfung eigentliche Zusatzregeln geschaffen¹⁷⁵, welche sich nicht auf die Konkretisierung der gesetzlichen Steuertatbestände beschränkten, sondern diese ergänzten¹⁷⁶ und somit zusätzliche Steuertatbestände im Bereich von Systemwechsel-Fällen schafften¹⁷⁷, so basiert die Kritik auf spezifisch steuerrechtlichen Erwägungen. Die Methodendiskussion dreht sich grob verallgemeinernd ausgedrückt um die Frage, wie die gesetzliche Einkommensdefinition im Bereich der Beteiligungserträge zu ermitteln ist und wie weit damit der Grundsatz der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Gesetzesrecht positiv konkretisiert ist¹⁷⁸. Im konkreten Fall wird mindestens für die Umstrukturierungsfälle überwiegend verneint, dass die Transponierungstheorie der gesetzlichen Regelung zugrunde liege und zwar unabhängig davon, ob der Sinn der massgebenden Steuernorm nach topischen Grundsätzen¹⁷⁹ ermittelt wird oder ob nach dem inneren System gefragt wird¹⁸⁰, nach dem der Gesetzgeber die Steuerpflicht konkretisiert hat.

38. Der Einfluss der sachbereichs-bezogenen Gleichbehandlungsgrundsätze macht sich bei der Auslegung der gesetzlichen Steuernormen vor allem im Rahmen der teleologischen Auslegungsmaxime bemerkbar. Soweit diese materiellen Gleichheits-Prinzipien in bestimmten Bereichen folgerichtig konkretisiert sind, vermag das entsprechende innere System

¹⁷² Peter LOCHER, Grenzen, S. 226, 230.

¹⁷³ Ernst HÖHN, Teilliquidation; vgl. auch Marcus DESAX, "Von der Methodologie der bundesrechtlichen Rechtsprechung im Steuerrecht", ASA 60, S. 51.

¹⁷⁴ Peter BÖCKLI, Transponierungstheorie, S. 247.

¹⁷⁵ Klaus VALLENDER, Auslegung, S. 228, 282; Peter Böckli, Transponierungstheorie, S. 247

¹⁷⁶ Klaus VALLENDER, a. a. O., S. 282.

¹⁷⁷ Peter LOCHER, Grenzen, S. 216ff.

¹⁷⁸ Marco DUSS, Prämissen, S. 156, mit zahlreichen Hinweisen.

¹⁷⁹ Ernst HÖHN, Teilliquidation, S. 246ff., 267; Klaus VALLENDER, Auslegung, S. 165; vgl. dazu Marco DUSS, Prämissen, S. 163.

¹⁸⁰ Peter LOCHER, Grenzen, 136ff; vgl. auch Marco DUSS, Prämissen, S. 164; für das deutsche Recht hat namentlich Klaus TIPKE ein steuerrechtlich massgebendes inneres System auf der Grundlage sachbereichs-bezogener Gleichheitsgrundsätze entwickelt, vgl. TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 17ff., 25ff.

regelmässig auch die rechtsstaatlich erforderliche Orientierungssicherheit zu gewährleisten. Wo jedoch die gesetzliche Regelung selbst gerade nicht durchwegs auf diesen Prinzipien beruht, sondern — wie bei der Steuerfreiheit der privaten Kapitalgewinne — davon abweicht, besteht ein Spannungsverhältnis zwischen den abgaberechtlichen Gleichbehandlungsgrundsätzen einerseits und den auf andern Grundsätzen beruhenden gesetzgeberischen Normierungen, welche ihrerseits gleichmässig anzuwenden sind, andererseits. Die rechtsstaatliche Forderung nach optimaler Bestimmtheit richtet sich gerade hier an den demokratisch legitimierten Gesetzgeber, dem die Regelungslast für die möglichst klare Begrenzung der Steuertatbestände obliegt¹⁸¹, der aber auch durch die Gleichbehandlungsgrundsätze verfassungsrechtlich gebunden ist¹⁸². Bei der Anwendung und Auslegung der gesetzlichen Regelung ist jedoch die Gesetzesregelung als solche nicht auf ihre Verfassungsmässigkeit zu prüfen, und die Nichtbeachtung sowohl des Bestimmtheitsgebots wie der materiellen Gleichbehandlungsgrundsätze durch den Gesetzgeber selbst vermag die Anwendung der positiven Normen, so wie sie nach sämtlichen anerkannten Auslegungsmaximen zu verstehen sind, nicht zu hindern.

39. Die Anerkennung des Bestimmtheitsgebotes als Teilgehalt des Legalitätsprinzips¹⁸³ macht die inhaltlich möglichst eindeutige Formulierung von Gesetzesnormen zur verfassungsrechtlichen Verpflichtung der gesetzgebenden Behörden. Für das Steuerrecht wird damit der in konstanter Praxis anerkannte Grundsatz bekräftigt, dass das formelle Gesetz selbst die Steuersubjekte, das Steuerobjekt und das Mass der Steuer zu umschreiben hat. Die rechtsstaatliche Forderung nach optimaler Bestimmtheit bedeutet, dass es möglich sein soll, das gesetzliche Steuerobjekt inhaltlich und in seinem Umfang in hinreichendem Masse zu bestimmen, so dass der Steuerpflichtige die Steuerlast, die auf ihn zukommt, mindestens

¹⁸¹ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 103f; Klaus VALLENDER, Auslegung, S. 290; Peter LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 6f.

¹⁸² Und deren Verwirklichung im Rahmen der Verfassungskontrolle gegenüber kantonalen Gesetzen zu überprüfen ist, vgl. BGE 114 Ia 221, während dem Bundesgericht die Verfassungskontrolle gegenüber Bundesgesetzen gemäss Art. 113f. BV nicht zusteht. In Deutschland ist es vor allem Klaus TIPKE, der immer wieder auf die verfassungsrechtliche Bindung des Gesetzgebers an die materiellen Gleichbehandlungsgrundsätze im Steuerrecht hinweist, vgl. etwa, Steuergesetzgebung, S.316.

¹⁸³ BGE 109 Ia 283 mit zahlreichen Verweisen; Peter LOCHER, Legalitätsprinzip S. 5ff., unter Verweis auf Hans DUBS, Bestimmtheit; RHINOW/KRÄHENMANN, Ergänzungsband, S. 348, Ziff. III unter Verweis auf BGE 105 Ia 147; HÄFELIN/MÜLLER, Verwaltungsrecht, S. 68, N 311ff.

einigermassen abschätzen und berechnen kann¹⁸⁴. Dieses Bestimmtheitsgebot lässt sich jedoch wegen der fehlenden Präzision der menschlichen Sprache und der Struktur des Verstehens nie vollständig verwirklichen¹⁸⁵. Auch bei sorgfältigster gesetzgeberischer Arbeit lassen sich Auslegungsschwierigkeiten nicht vermeiden und der Ausgang des Verfahrens bleibt gerade in komplexen Fällen häufig offen. Es obliegt daher nicht nur dem Gesetzgeber, sondern auch der Rechtsprechung, die Voraussehbarkeit, Berechenbarkeit und Verlässlichkeit des Rechts zu garantieren. Die Forderung nach optimaler Bestimmtheit von Steuernormen richtet sich daher nicht nur als Teilgehalt des Gesetzmässigkeitsprinzips an den Gesetzgeber, sondern folgt auch aus dem rechtsstaatlichen Rechtssicherheitsgebot¹⁸⁶.

2. *Rechtssicherheit*

40. Das Prinzip der Rechtssicherheit, das seine Grundlage unmittelbar im Rechtsstaat hat¹⁸⁷, wird nach der Praxis des Bundesgerichtes in seiner individualrechtlichen Ausprägung aus dem verfassungsmässigen Rechtsgleichheitsgebot abgeleitet¹⁸⁸. Das Rechtssicherheitsgebot, das in der Rechtsprechung regelmässig nur angerufen, aber kaum als Verfassungsprinzip ausdrücklich in seinen verschiedenen Aspekten aufgeführt wird, ist in mehreren — teils gegenläufigen — Grundsätzen konkretisiert, deren Tragweite durch Interessen- bzw. Wertabwägung festzulegen ist¹⁸⁹; diese Grundsätze verlangen namentlich Bestimmtheit und Voraussehbarkeit, aber auch Stabilität und Kontinuität des Rechts¹⁹⁰. So werden die dem Rechtssicherheitsgebot entsprechenden Prinzipien der Voraussehbarkeit,

¹⁸⁴ BGE 115 Ib 244 E.5a

¹⁸⁵ Peter LOCHER, Legalitätsprinzip, S. 6f; vgl. für die auch im Rahmen der reinen Gesetzesanwendung notwendige Bildung konkreter Regeln Klaus VALLENDER, Auslegung, S. 125.

¹⁸⁶ BGE 115 Ib 244 E.5b

¹⁸⁷ WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 49; vgl. auch THÜRER/WEBER, "Zur Durchführung von Europäischem Gemeinschaftsrecht durch die Gliedstaaten eines Bundesstaates", ZBl 1991, S. 429ff., 448; für die Anforderungen, die der EuGR aus dem Rechtssicherheitsprinzip abgeleitet hat – u. a. auch das Gebot hinreichender Bestimmtheit, a. a. O., S. 450.

¹⁸⁸ Peter SALADIN, Fairness, S. 57f. (unter Verweis auf BGE 94 I 521), S. 80; WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 50 mit Praxishinweisen.

¹⁸⁹ WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 53; Ulrich HÄFELIN, "Wertung und Interessenabwägung in der richterlichen Rechtsfindung", Festschrift Dietrich SCHINDLER, Basel 1989, S. 585ff.

¹⁹⁰ WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 51f.

Berechenbarkeit und Verlässlichkeit des Rechts zunächst durch das Legalitätsprinzip und die folgerichtige Anwendung inhaltlich bestimmter Normen gefördert. Der Stabilität und Kontinuität der Rechtsordnung dienen sodann der Grundsatz der Nichtrückwirkung neuer Gesetzesnormen, aber auch die erhöhten Anforderungen an eine Praxisänderung. Mit diesen objektiven Ausprägungen des Rechtssicherheitsgebotes kann der mehr subjektiv ausgerichtete Grundsatz des Vertrauensschutzes — der seine Wurzeln ebenfalls im Rechtssicherheitsgebot, aber auch im Grundsatz von Treu und Glauben hat — in Konflikt geraten, wenn er unter bestimmten Umständen die Nichtanwendung objektiver Rechtsnormen im konkreten Fall gebietet¹⁹¹.

41. Die aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit sich ergebenden Prinzipien ihrerseits entsprechen zum Teil den sachbereichs-bezogenen Gleichbehandlungsgrundsätzen; der Rechtssicherheitsaspekt der Bestimmtheit gesetzlicher Normen dient nicht nur der Orientierungssicherheit der Adressaten, sondern auch der materiellen Gleichbehandlung, soweit die gesetzlichen Normen die sachbereichs-bezogenen Gleichbehandlungsprinzipien konkretisieren. Die Rechtssicherheitsprinzipien können aber auch mit den materiellen Gleichbehandlungsgrundsätzen in ein Spannungsverhältnis geraten. Wenn etwa eine Praxisänderung materiell angezeigt ist, weil sie einem besseren Verständnis von Sinn und Zweck des Gesetzes entspricht und damit dem Legalitätsprinzip besser Rechnung trägt sowie unter Umständen auch die gesetzlich konkretisierten materiellen Gleichheitsgrundsätze besser zur Geltung bringt, so können unter Umständen Gründe der Rechtssicherheit gegen eine Änderung bisheriger Auslegung sprechen. Das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot verlangt unter Umständen eine differenzierte Behandlung, obwohl gemessen an den sachbereichs-bezogenen Gleichheitsgrundsätzen gleiche Tatbestände vorliegen.

2.1 Gebot der Nichtrückwirkung

42. Das Rechtssicherheitsgebot steht einer Gesetzesänderung nicht grundsätzlich entgegen. Die gesetzliche Regelung muss im dafür vorgesehenen Verfahren jederzeit an geänderte Verhältnisse oder Anschauungen angepasst werden können¹⁹². Das Rechtssicherheitsgebot schützt

¹⁹¹ WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 116.

¹⁹² Alfred KÖLZ, Intertemporales Verwaltungsrecht, S. 122; vgl. auch BGE 114 Ib 20 E.4 betr. sofortige Inkraftsetzung einer Treibstoff-Zollerhöhung.

aber unter bestimmten Voraussetzungen das Vertrauen der Rechtssubjekte in die Kontinuität der Rechtsnormen und damit das Vertrauen auf die Verwirklichung der in Aussicht gestellten Rechtsfolgen auch im Falle der Änderung des geltenden Rechtes¹⁹³. Die Stabilität und Kontinuität der Rechtsordnung wird bei der Einführung neuer (belastender) Gesetzesnormen namentlich durch den Grundsatz der Nichtrückwirkung neuer Gesetze gewährleistet. Der Grundsatz der Nichtrückwirkung von Gesetzesnormen besagt, dass Normen nicht auf vor ihrem Inkrafttreten verwirklichte Sachverhalte angewendet werden¹⁹⁴. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt Rückwirkung eines Erlasses vor, wenn bei der Anwendung des neuen Rechtes an ein Ereignis angeknüpft wird, das in der Vergangenheit liegt und vor Erlass des Gesetzes abgeschlossen wurde¹⁹⁵. Die so definierte eigentliche Rückwirkung belastender neuer Normen wird regelmässig nur dann als mit Art. 4 BV vereinbar zugelassen, wenn sie ausdrücklich angeordnet oder nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt ist, in zeitlicher Beziehung mässig ist, zu keinen stossenden Rechtsungleichheiten führt, sich durch beachtenswerte Gründe rechtfertigen lässt und nicht in wohlerworbene Rechte eingreift¹⁹⁶. Keine eigentliche Rückwirkung bzw. nur eine sogenannte unechte Rückwirkung wird dann angenommen, wenn der Gesetzgeber lediglich auf Verhältnisse abstellt, die zwar noch unter der Herrschaft des alten Rechts entstanden sind, die aber beim Inkrafttreten des neuen Rechts noch andauern¹⁹⁷.

43. Mit dem Inkrafttreten neuer Gesetzesnormen wird das zeitliche Ereignis eines Sachverhaltes zum Massstab der Gleich- bzw. Ungleichbehandlung. Trotz sachlicher Gleichheit sind nach dem Grundsatz der Nichtrückwirkung zwei Sachverhalte als wesentlich verschieden anzusehen, wenn sie sich unter dem Geltungsbereich zweier verschiedener Gesetze ereignet haben. Der Schluss, dass eine Rückwirkung vorliege, begründet die Vermutung, es sei eine gebotene Differenzierung unterlassen worden. Die Abwägung der für eine zeitliche Differenzierung spre-

193 Alfred KÖLZ, *Intertemporales Verwaltungsrecht*, S. 205; Beatrice WEBER-DÜRLER, *Vertrauensschutz*, S. 280ff.

194 HÄFELIN/MÜLLER, *Verwaltungsrecht*, S. 57; IMBODEN/RHINOW, *Verwaltungsrechtsprechung*, Bd. I, S. 106, Ziff. III; RHINOW/KRÄHENMANN, *Ergänzungsband*, S. 44.

195 BGE 113 Ia 425 E.6 mit Verweisen.

196 BGE 116 Ia 213f E. 4a mit Verweisen; Arthur HAEFLIGER, *Gleichheitssatz*, S. 212 IMBODEN/RHINOW, *Verwaltungsrechtsprechung*, Bd. I, S. 104f.

197 BGE 113 Ia 425 mit Verweisen.

chenden Gesichtspunkte gegenüber der sachlichen Gleichbehandlung führt in der Praxis kaum je zur Bejahung der Verfassungsmässigkeit der Rückwirkung¹⁹⁸. Die Feststellung, dass überhaupt eine Rückwirkung neuer Gesetzesnormen vorliegt, setzt — da Rechtsfolgen immer an tatsächliche Gegebenheiten anknüpfen — eine Wertung in bezug auf die normativ wesentlichen Sachverhaltselemente voraus. Denn logisch ausgeschlossen ist nur, ein gegenwärtiges Verhalten tatsächlich in die Vergangenheit zurückwirken zu lassen¹⁹⁹. Es ist dagegen logisch nicht ausgeschlossen, vergangenes Verhalten neu zu bewerten und neue oder andere Rechtsfolgen daran zu knüpfen. Da eine Rückwirkung neuer Gesetzesnormen nach der Praxis voraussetzt, dass sich der massgebliche Sachverhalt unter der zeitlichen Geltung der früheren Regelung ereignet hat und unter dieser zeitlichen Herrschaft auch abgeschlossen wurde, besteht die eigentliche Schwierigkeit zunächst in der Bestimmung des massgeblichen Sachverhalts-Elementes. Es ist festzustellen, an welche Tatsachenelemente neue Normen wirklich anknüpfen, um beurteilen zu können, ob eine Rückwirkung im Sinne einer Neuordnung abgeschlossener Sachverhalte tatsächlich vorliegt²⁰⁰.

44. Werden neue oder höhere Abgaben eingeführt, so ist zunächst klarzulegen, was Steuerobjekt ist bzw. welche Sachverhaltselemente für die Bestimmung des Steuerobjektes wesentlich sind. Dafür sind namentlich Zweck, Natur und Ausgestaltung der Abgabe wesentlich. Haben Rechtsnormen mit der Anordnung bestimmter Rechtsfolgen zum Zweck, das Verhalten der Rechtssubjekte zu lenken, so kann dieser Zweck nicht mehr erreicht werden, wenn die Handlung abgeschlossen ist, welche verhindert (oder gefördert) werden soll²⁰¹. Für Abgaben, die als Gegenleistung für eine zeitlich einmalige staatliche Leistung ausgestaltet sind, entfällt der Grund, wenn die staatliche Leistung definitiv schon früher zugeflossen ist. Bei fiskalischen Steuern ist zwar nicht grundsätzlich ausgeschlossen, auch vergangene Sachverhaltselemente zu berücksichtigen, um namentlich die subjektive Leistungsfähigkeit zu bemessen. Das Rechtssicherheitsinteresse an der Kenntnis der Steuerlast wird jedoch

198 Alfred KÖLZ, *Intertemporales Verwaltungsrecht*, S. 171.

199 Alfred KÖLZ, *Intertemporales Verwaltungsrecht*, S. 161.

200 Alfred KÖLZ, *Intertemporales Recht*, S. 153, 204f.

201 Gunter KISKER, "Die Rückwirkung von Gesetzen", Tübingen 1963, S.21, erwähnt strafrechtliche Sanktionen und Vorschriften über das Zustandekommen eines Vertrags.

beeinträchtigt, wenn abgeschlossene Sachverhalte als solche zum Steuerobjekt gemacht werden.

45. Für die Feststellung der Sachverhaltselemente, welche in bezug auf die zeitliche Verwirklichung der Steuerfolge massgeblich sind, ist die Natur der Abgabe wesentlich. So kann z. B. eine “Kanalisationsgebühr” als einmalige Gegenleistung für den Anschluss an das Kanalisationsnetz²⁰², als Gegenleistung für die Einleitung von Abwasser in das Kanalisationsnetz, als Vorteilsbeitrag für die Erschliessung eines Grundstückes oder als (Zweck-)Steuer konzipiert sein. Je nach der Ausgestaltung der Abgabe liegt eine rückanknüpfende Regelung vor, wenn neue oder höhere Abgaben auch von den Eigentümern der bereits an die Kanalisation angeschlossenen Liegenschaften erhoben werden. Ist die Abgabe nämlich als einmalige Gegenleistung für den Anschluss oder den Vorteil der Erschliessung ausgestaltet, so liegt eine Rückwirkung vor, wenn sie auch von Eigentümern erhoben wird, deren Grundstück bereits an die Kanalisation angeschlossen ist — und zwar auch dann, wenn die Formulierung der Norm einen Zustand zur Voraussetzung der Abgabe macht. Knüpft sie dagegen tatsächlich an einen bestehenden Zustand (Besitz der Liegenschaft)²⁰³, so wirkt die Erhebung der Abgabe auch von Eigentümern, welche einen Kanalisationsanschluss bereits besitzen, nicht zurück und es ist nur nach sachlichen Gesichtspunkten wie etwa den für Gebühren massgebenden Prinzipien der Kostendeckung und Äquivalenz zu beurteilen, ob die Abgabe rechtsgleich definiert ist.

46. Während Abgaben, die auf dem Äquivalenz-Prinzip beruhen und als Gegenleistung für bestimmte staatliche Vorteile ausgestaltet sind, grundsätzlich nach dem Zeitpunkt zugeordnet werden, in dem die staatliche Gegenleistung dem Abgabepflichtigen definitiv zugekommen ist²⁰⁴, sind Abgaben, welche eine Lenkungswirkung ausüben sollen, zeitlich bestimmt durch das Verhalten, das mit der Abgabe belastet werden soll. So wurde etwa die Rückwirkung bei der Erhöhung einer Abgabe auf dem Import von Eiern deshalb bejaht, weil die Erhöhung auch die Importe erfasste, für die im massgebenden Zeitpunkt der Inkraftsetzung die Ein-

²⁰² BGE 112 Ia 263 E.5a, 106 Ia 242.

²⁰³ Wie dies in BGE 97 I 340 E.2 für den Anschluss an eine völlig neue Kanalisation angenommen wurde.

²⁰⁴ IMBODEN/RHINOW, Verwaltungsrechtsprechung Bd. I, S. 98, III b, wonach der “Tatbestand, der die Zahlungspflicht auslöst”, massgebend ist.

fuhr-Bewilligung bereits erteilt worden war²⁰⁵. in bezug auf Einkommens-Steuer Gesetze, die auf dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz beruhen, hat das Bundesgericht eine Rückwirkung verneint, wenn lediglich der Umfang der Steuerpflicht nach Tatsachen bestimmt wird, die vor dem Inkrafttreten des Steuer Gesetzes eingetreten sind. Eine Rückwirkung liegt danach nur vor, wenn die Steuerpflicht als solche an Tatbestände knüpft, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegen²⁰⁶. Bei den periodischen Einkommenssteuern im System der Vergangenheitsbemessung wurde in konstanter Praxis eine Rückwirkung von Steuernormen verneint, wenn die Höhe der neuen (belastenderen) Einkommenssteuern aufgrund des ordentlichen Einkommens festgelegt wurde, das während der massgebenden Bemessungsperiode vor Inkrafttreten der neuen Norm erzielt worden war. Begründet wurde die Nicht-Rückwirkung jeweils damit, dass das nach Inkrafttreten des neuen Rechtes erzielte Einkommen Steuerobjekt sei und das vorher erzielte Einkommen nur der Bemessung diene²⁰⁷. Die als Einkommen steuerbaren Kapitalgewinne wurden jedoch als besonderes Steuerobjekt, als ausserordentliche Einkünfte aufgrund einmaliger — abgeschlossener — Ereignisse qualifiziert, ebenso wie Einkünfte aus Erbschaften oder Schenkungen; für derartige Kapitalgewinne wurde daher auch die Rückwirkung bejaht, wenn sie durch neue Normen als Einkommen besteuert werden²⁰⁸.

47. Auch wenn eine eigentliche Rückwirkung im Sinne einer Neuordnung tatsächlich abgeschlossener Sachverhalte verneint wird, können durch eine Gesetzesänderung Rechtssicherheits- bzw. Vertrauensinteressen betroffen werden, wenn die Neuordnung sofort in Kraft tritt und unmittelbar einwirkt. Ob derartigen Kontinuitätsinteressen²⁰⁹ etwa durch den Erlass von Übergangsregelungen Rechnung getragen werden muss, ist durch Interessenabwägung zu entscheiden²¹⁰. Im Falle der Erhöhung des Treibstoffzollzuschlages hat das Bundesgericht die sofortige Inkraft-

²⁰⁵ BGE 92 I 230 E.3

²⁰⁶ BGE 104 Ib 219 E. 6 mit Zitaten, namentlich unter Verweis auf André GRISEL, “L’application du droit public dans le temps”, ZBl 1974, Bd. 75, S. 242ff. — hier wurden diese Grundsätze auf die Änderung der Bemessungsgrundlagen für die Zuteilung von Einfuhr-Einzelkontingenten übertragen.

²⁰⁷ BGE 102 Ia 32 E.3a unter Verweis auf BGE 74 I 104 und dort zitierte Praxis.

²⁰⁸ BGE 102 Ia 33 E.3b; vgl. für Erbschaften und Schenkungen auch BGE 101 Ia 85 E.2

²⁰⁹ Alfred KÖLZ, Intertemporales Verwaltungsrecht, S. 139, unterscheidet zwischen “Gelungsvertrauen” und “Kontinuitätsvertrauen”.

²¹⁰ Alfred KÖLZ, Intertemporales Recht, S. 227; WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 138.

setzung mit der Begründung geschützt, dass nicht bloss handelspolitische, sondern auch fiskalische Gründe für die sofortige Wirksamkeit der Erhöhung sprächen und zudem die Gefahr von Missbräuchen bestehe; diesen Gründen wurde grösseres Gewicht beigemessen als allfälligen Interessen betroffener Importeure²¹¹.

2.2 Praxisänderung

48. In gewissen Fragen schafft erst die — verallgemeinerungsfähige — Auslegung und Anwendung der massgebenden Gesetzesnormen Klarheit über die Rechtslage. Da gleiche Fälle auch dann gleich zu entscheiden sind, wenn ihre Problematik nicht eindeutig von der Gesetzesnorm erfasst wird, kommt der Praxis der Gerichte und der Verwaltung sowohl für die Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen wie für die Voraussehbarkeit der Rechtsfolgen grosses Gewicht zu²¹². Im Steuerrecht, wo eine Vielzahl gleichartiger Verfahren durchzuführen sind, ist namentlich auch die Verwaltungspraxis — welche denn auch regelmässig in Kreisschreiben, Weisungen etc. publiziert wird — massgebend²¹³. Dass von einer derartigen Praxis nicht ohne hinreichende Gründe abgewichen werden darf, folgt aus dem Gebot der Rechtssicherheit²¹⁴. Eine Änderung ist nach der Rechtsprechung nur zulässig, wenn sie sich auf ernsthafte, sachliche Gründe stützt²¹⁵. Eine Änderung der Praxis kann darauf zurückzuführen sein, dass die rechtsanwendenden Behörden nach gründlicher und ernsthafter Prüfung zur Überzeugung gelangen, dass der wirkliche Sinn des Gesetzes ein anderer sei als bisher angenommen oder wenn Veränderungen in den tatsächlichen Gegebenheiten oder den herrschenden Anschauungen eine andere Anwendung des Gesetzes erforderlich machen²¹⁶. Die

²¹¹ BGE 114 Ib 20 E.4-6.

²¹² WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 242; Klaus VALLENDER, Auslegung, S. 156.

²¹³ Klaus VALLENDER, Auslegung, S. 144 (unter Verweis auf BGE 102 Ib 45), S. 290; Jacques-André REYMOND, Bonne foi, S. 371.

²¹⁴ WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 237, insbes. Anm. 33.

²¹⁵ BGE 108 Ia 125 E.2a mit Verweisen; HÄFELIN/MÜLLER, Grundriss, S. 91.

²¹⁶ BGE 102 Ib 45; vgl. auch Klaus VALLENDER, Auslegung, S. 144f; RHINOW/KRÄHENMANN, Ergänzungsband, S. 224, welche noch zunehmende Missbräuche als möglichen Grund anführen.

Gleichbehandlung sämtlicher Steuerpflichtigen verlangt, dass die Änderung gleichzeitig für alle Betroffenen eingeführt wird²¹⁷.

49. Neuerdings wird auch der Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes und damit die (zusätzliche) Verankerung im Gebot von Treu und Glauben hervorgehoben²¹⁸. Dem Rechtssicherheitsinteresse an der Voraussehbarkeit kann durch geeignete "Ankündigung" einer beabsichtigten Überprüfung bisheriger Rechtsprechung in Urteilen oder — bei einer Änderung der Verwaltungspraxis durch neue Kreisschreiben — unter Umständen sogar ähnlich wie bei Gesetzesänderungen durch geeignete Übergangsfristen Rechnung getragen werden²¹⁹. Ob allgemein Rechtssicherheitsinteressen an der Kontinuität für die (befristete) Weiterführung der bisherigen Praxis in gewissen Fälle sprechen, ist durch Abwägung der Interessen zu entscheiden²²⁰. Ein Überwiegen des Rechtssicherheitsinteresses gegenüber der sofortigen Anwendung einer neuen Praxis dürfte freilich im Steuerrecht nicht die Regel sein²²¹, wenn tatsächlich die erforderlichen gewichtigen Gründe für die Praxisänderung sprechen. Steuern und Abgaben sind grundsätzlich nach den gesetzlich konkretisierten sachbereichs-bezogenen Verfassungsgrundsätzen zu erheben; rechtliche Dispositionen, welche im Vertrauen auf die bisherige Praxis getroffen wurden, dürften jedenfalls in der Regel nicht das erforderliche Mass an Schutzwürdigkeit aufweisen, um die Gründe aufzuwiegen, welche für die sofort wirksame Praxisänderung sprechen²²². Dem Rechtssicherheitsinteresse an der Voraussehbarkeit der Folgen könnte in der Regel angemessen Rechnung getragen werden, wenn das Institut der Feststellungsverfügung ausgebaut und auch ausserhalb eigentlicher Veranlagungsverfahren zugelassen würde²²³.

²¹⁷ BGE 102 Ib 45; RHINOW/KRÄHENMANN, Ergänzungsband, S. 224, IV (für alle Fälle einer Veranlagungsperiode: Unter Verweis auf Aargauische Verwaltungsgerichtsentscheide 1983, S. 135).

²¹⁸ WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 234ff., insbes. 237, 245; Jacques-André REYMOND, Bonne foi, S. 373; vgl. dagegen Peter LOCHER, Grenzen, S. 64.

²¹⁹ WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 249; Jacques-André REYMOND, Bonne foi, S. 374.

²²⁰ WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 247f; Georg MÜLLER, Kommentar, N 42 zu Art. 4 BV.

²²¹ Umso weniger wenn auch für die sofortige Inkraftsetzung von Erlassen überwiegende Gründe sprechen: BGE 114 Ib 17ff.

²²² Peter LOCHER, Grenzen, S. 64.

²²³ Peter LOCHER, Grenzen, S. 122ff., 129.

3. Treu und Glauben

50. Nach ständiger Rechtsprechung haben Private nach dem Rechtsgleichheitsgebot bzw. dem daraus abgeleiteten Grundsatz von Treu und Glauben²²⁴ unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch darauf, in ihrem Vertrauen in die Verbindlichkeit behördlicher Bescheide geschützt und in Abweichung von der gesetzlichen Regelung nach der für sie günstigeren Auskunft behandelt zu werden²²⁵. Eine unrichtige Auskunft ist nach dieser Rechtsprechung unter den Voraussetzungen verbindlich, dass (1) die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, (2) die Behörde für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder vom Privaten aus zureichenden Gründen für zuständig erachtet werden durfte, (3) die Privatperson die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte, (4) der Bürger im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können und (5) die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat²²⁶. Unter diesen Voraussetzungen wird dem Vertrauensschutz regelmässig der Vorrang vor dem Legalitätsinteresse eingeräumt, auch wenn eine Interessenabwägung im Einzelfall noch anschliesst²²⁷.

51. Während dieser Vertrauensschutz in früheren Urteilen als Teilgehalt des Grundsatzes von Treu und Glauben (der daneben noch das Rechtsmissbrauchsverbot umfasst) verstanden wurde, wird der Anspruch auf Vertrauensschutz in neueren Entscheiden teilweise neben Treu und Glauben als selbständiger Grundsatz unmittelbar aus Art. 4 BV abgeleitet²²⁸. In der Lehre wird denn auch neuerdings die Anerkennung des Vertrauensschutzes als eigenständiges Verfassungsprinzip befürwortet, wobei dieses Prinzip verfassungsrechtlich sowohl in den objektiven Rechtssicherheitsgesichtspunkten wie im Grundsatz von Treu und Glauben fundiert

224 Peter SALADIN, Fairness, S. 57; Katharina SAMELI, "Treu und Glauben im öffentlichen Recht", ZSR 1977, NF 96, II, S. 306

225 HÄFELIN/HALLER, Grundriss, S. 110; WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 36; IMBODEN/RHINOW, Verwaltungsrechtsprechung Bd. I, S. 457, 462

226 BGE 115 Ia 18 E. 4a mit Verweisen; HÄFELIN/MÜLLER, Grundriss, S. 119

227 Arthur HÄFLIGER, Gleichheitssatz, S. 221

228 BGE 115 Ia 18 E.4a (verfassungsmässiges Recht auf Vertrauensschutz); BGE 115 Ia 356 (Berufung auf Treu und Glauben); HÄFELIN/MÜLLER, Grundriss, S. 110; WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 36; Katharina SAMELI, "Treu und Glauben im öffentlichen Recht", ZSR 1977, NF 96, II, S. 347ff.

wird²²⁹. Die Voraussetzungen der Schutzwürdigkeit des Vertrauens von Privatpersonen in das Verhalten staatlicher Behörden werden nach dieser Lehre allgemein in bezug auf die Vertrauensgrundlage, das tatsächliche Vertrauen, die Vertrauensbetätigung und die beteiligten Behörden herausgearbeitet, und unter diesen Voraussetzungen wird eine Interessenabwägung der Vertrauensschutzgesichtspunkte gegenüber den widerstrebenden öffentlichen Interessen befürwortet²³⁰. Diese Abwägung widerstrebender Verfassungsprinzipien soll soweit möglich in allgemeinen Regeln antizipiert werden²³¹. Dabei wird freilich die von der Rechtsprechung befolgte Regel kritisiert, wonach im Sinne der ersten Voraussetzung für die Verbindlichkeit unrichtiger Bescheide erforderlich ist, dass Auskünfte in bezug auf eine konkrete Situation an bestimmte Personen abgegeben werden. Es wird vorgebracht, dass auch generelle Auskünfte, Kreisschreiben etc. geeignet sein könnten, eine Vertrauensgrundlage zu schaffen, welche das Legalitätsinteresse unter Umständen überwiege²³².

52. Soweit Dispositionen zur Vermeidung von Steuern und Abgaben überhaupt zulässig sind und keine Steuerumgehung vorliegt²³³, dürften derartige Dispositionen insbesondere bei fiskalischen Steuern regelmäßig in komplexen Fällen relevant werden, wo eine blossе Konsultation der Rechtsprechung oder entsprechender Weisungen der Verwaltung nicht genügen dürfte, um jegliche Zweifel über die Steuerfolgen zu beseitigen²³⁴. Auch wenn daher nicht zum vorneherein ausgeschlossen wird, dass der Grundsatz des Vertrauensschutzes bei Praxisänderungen auch ohne Zusicherungen im konkreten Fall mitberücksichtigt wird²³⁵, so müsste jedenfalls der Nachweis verlangt werden, dass nicht nur im berechtigten Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage rechtmässige und

229 WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 47ff., 53; vgl. auch Alfred KÖLZ, Intertemporales Verwaltungsrecht, S. 135, der damals noch das Fehlen einer umfassenden Vertrauensdogmatik beklagt.

230 WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 79ff., 112

231 WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 126

232 WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 126; Jacques-André REYMOND, Bonne foi, S. 373

233 auch das Institut der Steuerumgehung selbst wird aus Treu und Glauben begründet: Arthur HÄFLIGER, Gleichheitssatz, S. 222; zur Voraussetzung der Zulässigkeit von Dispositionen auch Jacques-André REYMOND, Bonne foi, S. 377, allerdings nur für den Einzelfall.

234 a. M. Jacques-André REYMOND, Bonne foi, S. 374.

235 WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz, S. 126; Arthur HÄFLIGER, Gleichheitssatz, S. 220, unter Verweis auf BGE 101 Ia 120/121; Georg MÜLLER, Kommentar, N 41ff. zu Art. 4 BV.

nicht wieder rückgängig zu machende Dispositionen getroffen wurden, sondern ausserdem, dass bei Kenntnis der wirklichen Rechtslage anders hätte disponiert werden können und auch tatsächlich anders disponiert worden wäre, ohne dass entsprechende Belastungen angefallen wären. Dass bei Kenntnis der wirklichen Rechtslage auf die Disposition - und die damit angestrebten ausserfiskalischen Zwecke, sofern diese nicht anders zu erreichen gewesen wären - einfach verzichtet worden wäre, dürfte dabei nicht leichthin angenommen werden. Ausserdem wäre bei überwiegenden Vertrauensinteressen eine Rechtsfolge anzustreben, welche den Betroffenen in bezug auf die Steuerfolgen nicht besser stellt, als wenn die Disposition unterlassen worden wäre²³⁶.

4. *Verfahrensgarantien*

53. Verschiedene Teilgehalte²³⁷ des Gleichheitssatzes gewährleisten mit dem Verbot der formellen Rechtsverweigerung²³⁸ bestimmte verfahrensrechtliche Garantien, die verhindern sollen, dass die betroffenen Privaten zum blossen Verfahrensojekt herabgewürdigt werden²³⁹. Zu diesen verfahrensrechtlichen Teilgehalten des Gleichheitssatzes gehören unter anderem das Verbot der Rechtsverweigerung und Rechtverzögerung²⁴⁰, des überspitzten Formalismus²⁴¹, der Anspruch auf gehörige Zusammensetzung der Behörde²⁴² und vor allem die Gewährleistung des rechtlichen Gehörs in seinen verschiedenen Ausprägungen (Recht auf Orientierung, Akteneinsicht, Begründung, Mitwirkung bei der Sachverhaltsabklärung, Beweisabnahme, Recht auf Äusserung u.a.)²⁴³. Ausserdem ergibt sich nach der Rechtsprechung aus dem Gebot der Rechtsgleichheit unter bestimmten Voraussetzungen ein Anspruch auf Wiedererwägung²⁴⁴.

²³⁶ Vgl. für entsprechende Vorschläge in anderem Zusammenhang Peter BÖCKLI, Transponierungstheorie, S. 252.

²³⁷ Georg MÜLLER, Kommentar, N 13ff. zu Art. 4 BV.

²³⁸ Peter SALADIN, Fairness, S. 43; Jean-Francois AUBERT, Traité, Bd. II, S. 645ff; Arthur HÄFLIGER, Gleichheitsartikel, S. 115.

²³⁹ Georg MÜLLER, Kommentar, N 85 zu Art. 4 BV; Arthur HÄFLIGER, Gleichheitsartikel, S. 129.

²⁴⁰ Arthur HÄFLIGER, Gleichheitsartikel, S. 115; Peter SALADIN, Fairness, S. 43; Georg MÜLLER, Kommentar, N 87 zu Art. 4 BV.

²⁴¹ Arthur HÄFLIGER, Gleichheitsartikel, S. 121; Peter SALADIN, Fairness, S. 49.

²⁴² HÄFELIN/MÜLLER, Verwaltungsrecht, S. 95; Arthur HÄFLIGER, Gleichheitsartikel, S. 155.

²⁴³ Arthur HÄFLIGER, Gleichheitsartikel, S. 128; Georg MÜLLER, Kommentar, N 98ff. zu Art. 4 BV; vgl. auch Rolf TINNER, "Das rechtliche Gehör", ZSR 1964, II, S. 315.

²⁴⁴ HÄFELIN/MÜLLER, Verwaltungsrecht, S. 174 N 796ff.

oder Revision verwaltungsrechtlicher Entscheide²⁴⁵. So hat der Steuerpflichtige auch ohne gesetzliche Grundlage Anspruch auf Revision einer rechtskräftigen Steuerveranlagung oder eines rechtskräftigen Einspracheentwurfes, wenn er entweder (a) wesentliche neue Tatsachen oder Beweismittel vorbringen kann, oder wenn (b) die veranlagende oder entscheidende Behörde wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt hat oder wenn schliesslich (c) Tatsachen nicht berücksichtigt wurden, die für die Beurteilung der Steuerforderung wesentlich gewesen wären und den amtlichen Akten hätten entnommen werden können²⁴⁶.

54. Die verfassungsmässigen Verfahrensgarantien, welche die Mitwirkung der Steuerpflichtigen bei der Feststellung der konkreten Abgaben gewährleisten, machen das Steuerverhältnis formell erst zum Rechtsverhältnis²⁴⁷. Die Verfahrensbeteiligung der Steuerpflichtigen — welche in den Verfahren der Selbstveranlagung und der gemischten Veranlagung allerdings nicht nur Rechte, sondern auch auch Verfahrenspflichten umfasst²⁴⁸ — und die Gewährleistung des rechtlichen Gehörs bei der Sachverhaltsfeststellung sind unerlässlich, um namentlich in komplexeren Fällen eine den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Feststellung der Abgabe zu ermöglichen. Die verfahrensmässige Beteiligung des Steuersubjekts als Veranlagungspartei macht die Strukturierung des Steuerrechtsverhältnisses in Steuersubjekt, Steuerobjekt und Steuermass anschaulich²⁴⁹.

245 RHINOW/KRÄHENMANN, Ergänzungsband, S. 127, VIII

246 BGE 111 Ib 210 (betr. die direkte Bundessteuer) mit Verweisen.

247 Ernst BLUMENSTEIN, System, S.8; derselbe, Gleichheit, S.345 ff., der allerdings dieses subjektive Steuerrechtsverhältnis in erster Linie materiell definiert; TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 120ff.

248 Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 288ff.

249 vgl. zu dieser Einteilung Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 8

V. Spezifische Prinzipien für die Steuerrechtsordnung

55. Lehre und Rechtsprechung haben das Gleichheitsgebot für den Bereich der Abgabeordnung konkretisiert, indem sie Grundsätze entwickelt haben, welche in spezifischer Art erlauben, die wesentlichen Merkmale für die sachliche Gleichheit oder für die gebotene Differenzierung herauszuheben; es handelt sich dabei um die Grundsätze der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit²⁵⁰. Abgaberechtliche Grundsätze sind zum Teil in den Kantonsverfassungen aufgeführt²⁵¹; auch der Entwurf 1977 für eine neue Bundesverfassung sah in Art. 35 Bestimmungen zur Steuerpolitik vor²⁵². Diese Verfassungsbestimmungen weisen freilich nur zum Teil die Qualität verfassungsmässiger Rechte auf oder konkretisieren das Rechtsgleichheitsgebot; es handelt sich vielmehr häufig auch um finanz- und steuerpolitische Grundsätze²⁵³.

56. Während einige Kantonsverfassungen ausschliesslich die Kompetenz zur Steuererhebung regeln oder auf das Gesetz verweisen, finden sich in anderen in sehr unterschiedlicher Ausführlichkeit und Gewichtung sowohl Grundsätze der Steuerpolitik²⁵⁴ wie auch Grundsätze, die als (materielle) Konkretisierungen des Gleichheitsgebotes zu betrachten sind. So wird in mehreren kantonalen Verfassungen etwa die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit²⁵⁵ bzw. nach den Grundsätzen der Solidarität und der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen²⁵⁶ oder auch die Besteuerung im Verhältnis der zur Verfügung stehenden

²⁵⁰ BGE 114 Ia 224 E.2c mit Verweisen; vgl. auch Markus HUBER, Progression, S. 21.

²⁵¹ Die folgenden Bestimmungen der Kantonsverfassungen sind der SR (131) Stand Anfang 1992 entnommen; vgl. auch zu Art. 62 Abs. 4 aKV SO: BGE 104 Ia 284; zu Art. 19 der Kantonsverfassung des Kantons Zürich etwa BGE 105 Ia 357 E. 3c; einige Bestimmungen im Wortlaut bei Ernst HÖHN, Verfassungsgrundsätze, S. 135.

²⁵² Art. 35 VE lautet: "Der Staat stuft die Einkommens- und Vermögenssteuern ab nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen; er kann andere Abgaben entsprechend gestalten. Er bekämpft Steuerflucht und Steuerhinterziehung." vgl. zu den divergierenden Ansichten in der Kommission, Bericht, S. 82.

²⁵³ Vgl. für finanzwissenschaftliche Prinzipien u. a. Fritz NEUMARK, Grundsätze, S. 47 (fiskalisch-budgetäre), S. 222 (wirtschaftspolitische).

²⁵⁴ Die Erhaltung des Leistungswillens der Steuerpflichtigen fordern etwa UR Art. 60 Abs. 2, SO Art. 133 Abs. 1, BL 133 Abs. 1 lit. b, AG 119 Abs. 2.

²⁵⁵ GL Art. 51, TG 86 Abs. 2.

²⁵⁶ UR Art. 60 Abs. 1, BL 133 Abs. 1 lit. a, AG 119 Abs. 1, JU Art. 122.

Mittel²⁵⁷ vorgeschrieben. Die progressive Belastung der Einkommens- und Vermögenssteuern ist in einigen Kantonsverfassungen vorgesehen oder doch ausdrücklich zugelassen²⁵⁸. Vorgeschrieben wird etwa auch die Steuerbefreiung der lebensnotwendigen Mittel²⁵⁹, zum Teil findet sich die Bestimmung, die Besteuerung müsse nach sozialen Grundsätzen tragbar sein²⁶⁰ oder die Familienlasten berücksichtigen²⁶¹ bzw. dürfe Ehepaare nicht besonders belasten²⁶² und die Familie bzw. Personen mit Unterstützungspflichten seien zu begünstigen²⁶³. Erwähnt wird ausserdem etwa der Grundsatz der Allgemeinheit²⁶⁴. Vorgesehen ist teilweise die Steuerbefreiung öffentlicher Körperschaften und gemeinnütziger Organisationen²⁶⁵. Sodann findet sich das Verbot von Steuerprivilegien²⁶⁶. In einigen Verfassungen ist etwa auch vorgeschrieben, es müsse jede (stimmberechtigte) Person eine Personalsteuer entrichten²⁶⁷. Erwähnung findet auch die Berücksichtigung der Wettbewerbsverhältnisse²⁶⁸. Die Kantonsverfassungen enthalten teilweise neben Grundsätzen materieller Lastengleichheit auch Vorschriften, welche etwa die Berücksichtigung der Eigentumsförderung und Selbstvorsorge²⁶⁹, des selbstgenutzten Wohneigentums²⁷⁰ oder der beruflichen Weiterbildung²⁷¹ vorschreiben. Neben den Hauptsteuern auf Einkommen und Vermögen finden etwa auch Erbschafts- und Schenkungssteuern²⁷² oder Handänderungssteuern²⁷³ ausdrücklich Erwähnung. Allgemein wird

257 ZH Art. 19 Abs. 1, SH Art. 59 Abs. 1, ZG 15 Abs. 1, SO Art. 133 Abs. 1, FR Art. 15 Abs. 1

258 ZH Art. 19 Abs. 4, SO Art. 133 Abs. 3*, SH Art. 59 Abs. 3, GR Art. 38 Abs. 2 und Art. 40 Abs. 6, VD art. 19 Abs. 3 und 4*, VS Art. 24, NE art. 16 Abs. 3(* mit vorgeschriebenem Ausgleich der kalten Progression).

259 ZH Art. 19 Abs. 2 und Abs. 4, SH Art. 59 Abs. 2, VS Art. 24.

260 UR Art. 60 Abs. 2, AG 119 Abs. 2.

261 VD Art. 19 Abs. 3.

262 SO Art. 133 Abs. 2.

263 SO Art. 134 lit. a und b, BL 133 Abs. 2 lit. a.

264 BL 133 Abs. 1 lit. a.

265 ZG 15 Abs. 2, SZ 16 Abs. 2.

266 ZH Art. 19 Abs. 3,

267 ZG 15 Abs. 3, SH Art. 59 Abs. 5.

268 BL 133 Abs. 1 lit. d.

269 SO Art. 134 lit. d, BL 133 Abs. 2 lit. b, AG 119 Abs. 2.

270 SO Art. 134 lit. c, BL 133 Abs. 2 lit. c.

271 SO Art. 134 lit. e.

272 ZG 15 Abs. 5 (progressiv und nach Entfernung der Verwandtschaft), SH Art. 59 Abs. 6 (progressiv nach Entfernung der Verwandtschaft und Grösse der Erbschaft).

273 SH Art. 60 Abs. 2 (abgeschafft), AR Art. 26 Abs. 2 (Gemeindekompetenz).

etwa festgehalten, dass das Gesetz indirekte Steuern²⁷⁴ oder daneben weitere Abgaben²⁷⁵ einführen könne — soweit die zulässigen Steuern nicht abschliessend aufgeführt werden²⁷⁶. Die Grundsätze der Besteuerung und Abgabenerhebung sind systematisch regelmässig im Rahmen der Ordnung des Finanzhaushalts aufgeführt; die Grundsätze, welche eine rechtsgleiche Lastenverteilung konkretisieren, werden von anderen Bestimmungen der Steuerpolitik nicht ausdrücklich unterschieden. Die teilweise in den kantonalen Verfassungen positivierten Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit, vor allem aber der Steuerbelastung im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bringen immerhin die allgemeine Ueberzeugung über die Bedeutung dieser Prinzipien zum Ausdruck.

1. *Allgemeinheit*

57. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung ist historisch aus dem Kampf gegen die feudalistische Steuerfreiheit des Adels und des Klerus erwachsen²⁷⁷. Dieser Grundsatz besagt, dass der Finanzaufwand eines Gemeinwesens für die allgemeinen öffentlichen Aufgaben von der Gesamtheit der Bürger getragen werden soll; es sollen alle Personen und Personengruppen nach derselben gesetzlichen Ordnung erfasst werden, während unbegründete Ausnahmen einzelner Personen oder Gruppen von der Besteuerung unterbleiben sollen²⁷⁸. Mit dem Gebot der Allgemeinheit der Besteuerung und mit dem Verbot von (ständischen) Privilegien stand das Steuerrecht am Anfang der Debatte um den Gleichheitssatz²⁷⁹.

58. Der Grundsatz der Allgemeinheit bezieht sich auf die Umschreibung des Kreises der Steuerpflichtigen, tatsächlich auf den Kreis der Steuerbe-

²⁷⁴ ZG 15 Abs. 4.

²⁷⁵ GL Art. 50 Abs. 3, NW Art. 32 Abs. 2, TG 87.

²⁷⁶ SO Art. 132, BL 131.

²⁷⁷ Fritz MANN, *Ideale*, S. 110, 119, 50ff., 67 schildert die entsprechende Begeisterung für die wesensmässig allgemeinen Akzisen, meist (indirekte) Verbrauchs-, Verkehrs- oder Aufwandsteuern; vgl. auch Markus REICH, *Steuererhebungsprinzipien*, S. 99; Klaus TIPKE, *Steuergerechtigkeit*, S. 32.

²⁷⁸ BGE 114 Ia 224 E.2c mit Verweis auf BGE 112 Ia 244 E.4b, 99 Ia 652f.

²⁷⁹ TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, S. 47 mit Verweis auf die Magna Charta Libertatum, vgl. auch die 12. Auflage dieses Buches, wo die Autoren namentlich auf Art. 13 der französischen Menschenrechtserklärung vom 3.11.1789 verweisen; Fritz MANN, *Ideale*, S. 97, 99.

lasteten, rechtlich auf die Definition der subjektiven Steuerpflicht²⁸⁰. Der Grundsatz richtet sich an den Gesetzgeber und bedeutet in bezug auf die Gesamtheit der Steuern und Abgaben, dass grundsätzlich jede Person unter der Gebietshoheit der steuererhebenden Körperschaft formell als Steuersubjekt betrachtet und materiell mit Steuern belastet wird²⁸¹. Als Aspekt kommutativer Gerechtigkeit verlangt der Grundsatz der Allgemeinheit zunächst nur, dass alle Personen, die in bestimmter Beziehung zur Steuerhoheit stehen, von der Steuerpflicht erfasst bzw. zu Steuern und Abgaben herangezogen werden sollen²⁸². Mit dem Verbot ungerechtfertigter Privilegierungen einerseits und von Sondersteuern andererseits verweist der Grundsatz der Allgemeinheit aber auch auf den Steuerzweck im Rahmen der staatlichen Ordnung. Die von der Verfassung als allgemeine staatliche Gemeinwohlinteressen vorgegebenen Aufgaben sollen so erfüllt bzw. finanziert werden, dass alle in Frage kommenden Personen rechtsgleich belastet werden. Soweit aus dem Allgemeinheitsgebot auch abgeleitet wird, dass die einzelnen Abgaben den zugrundeliegenden Prinzipien entsprechend auszugestalten und der Kreis der Pflichtigen der Natur der Abgabe entsprechend zu umschreiben sind, entspricht er demjenigen der Gleichmässigkeit²⁸³.

1.1 Steuersubjekte

59. Der Grundsatz der Allgemeinheit leitet nach dem hier vertretenen Verständnis die Bezeichnung und Auswahl der Steuersubjekte durch den Gesetzgeber, indem das Prinzip verlangt, dass mit der Wahl der Objekte nicht ein besonderer Kreis von Pflichtigen ohne Rücksicht auf die Gesamtheit der finanziellen Lasten zusätzlich belastet wird²⁸⁴; wenn der Grundsatz andererseits verlangt, dass die subjektive Steuerpflicht in bezug auf einzelne Abgaben so umschrieben wird, dass sie dem Sinn und Zweck und der Natur der Abgabe entspricht, deckt er sich mit dem Gleichmässigkeitsprinzip. Der Grundsatz der Allgemeinheit bezieht sich nach diesem Verständnis einmal

280 Die Bezeichnung des Steuersubjektes ist rechtlich relevant, weil damit das Steuerrechtsverhältnis begründet wird — auch wenn die Bezeichnung mit der tatsächlichen Steuerbelastung, welche mit oder ohne Absicht des Gesetzgebers andere Personen treffen kann, nicht übereinstimmen muss (Dieter BIRK, *Steuerrecht I*, S. 9).

281 Ernst HÖHN, *Verfassungsgrundsätze*, S. 127; Georg MÜLLER, *Kommentar*, N 79 zu Art. 4 BV.

282 Johannes HENSEL, *Verfassung*, S. 51.

283 Ernst HÖHN, *Verfassungsgrundsätze*, S. 127f.

284 So wohl auch Markus REICH, *Steuererhebungsprinzipien*, S. 100.

auf die Definition der Steuersubjekte als solche. Als Abgabepflichtige kommen grundsätzlich die natürlichen Personen in Betracht, die in bestimmter Beziehung zum Gemeinwesen stehen. Das Prinzip der Allgemeinheit, als Verbot sowohl der Diskriminierung wie der Privilegierung einzelner oder einer bestimmten Gruppe, bezieht sich seiner historischen Entstehung entsprechend in erster Linie auf natürliche Personen.

60. Als Massstab der Lastenverteilung fallen mit der Person verbundene Charakteristika wie Rasse oder Geschlecht ausser Betracht. Das Allgemeingebot schliesst die Erhebung von Steuern und Abgaben aufgrund rein persönlicher Merkmale und damit die besondere Belastung einer durch derartige Charakteristika definierten Gruppe aus. Der Allgemeingrundsatz verlangt seiner geschichtlichen Entstehung entsprechend, dass die einem Staatswesen — persönlich — zugehörigen Personen an dessen Lasten “ohne Rücksicht auf ausserökonomische Kriterien wie (rechtliche) Staatsangehörigkeit, Stand, Klasse, Religion, Rasse usw.”²⁸⁵ beizutragen haben. Die Religion²⁸⁶, der Familienstand²⁸⁷ und die Staatsangehörigkeit²⁸⁸ sind für Abgaben, welche an die Ansässigkeit knüpfen, grundsätzlich keine Merkmale, die eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnten. Völkerrechtlich begründete Ausnahmen von der Steuerpflicht ansässiger Personen aufgrund ihrer ausländischen Staatsangehörigkeit,

²⁸⁵ Fritz NEUMARK, Grundsätze, S. 75, der freilich in der Formulierung des — aus ökonomischer Sicht definierten — Grundsatzes differenziert. Dieser Grundsatz verlangt nach seiner Definition, dass einerseits alle (natürlichen und juristischen) Personen, sofern sie über wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügen und einer der gesetzlich statuierten Steuerverpflichtungsgründe auf sie zutrifft, zur Steuer herangezogen werden, und dass andererseits im Rahmen einer Einzelabgabe Ausnahmen von der subjektiven oder objektiven Steuerpflicht nur insoweit zugelassen werden, wie das aus gesamtwirtschafts-, sozial-, kultur- gesundheitspolitischen oder steuertechnischen Gründen als geboten erscheint.

²⁸⁶ Mit Ausnahme freilich der von Religionsgemeinschaften mit Steuererhebungscompetenz von ihren Angehörigen speziell zu Kultuszwecken erhobenen Abgaben, vgl. z.B. BGE 107 Ia 128; unzulässig aber Abgaben wie etwa Judensteuern, vgl. dazu Barbara SUCHY, “Mit dem Zehnten fing es an”, München 1986, S. 114 ff: Vom “Gülden Opferpfennig” bis zur “Judenvermögensabgabe”.

²⁸⁷ Soweit er die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht beeinflusst.

²⁸⁸ Soweit sie nicht anstelle der Ansässigkeit grundsätzliches Anknüpfungsmerkmal bildet, wie früher für die Armensteuer, vgl. dazu Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 349/350 unter Verweis auf BGE 5,71; die Staatsangehörigkeit ist für die Begründung der Steuerpflicht in andern Ländern teilweise noch heute massgebend; eine unterschiedliche Belastung durch Abgaben für Jagdpatente entsprechend der formellen Staatsangehörigkeit widerspricht Art. 4 BV: BGE 114 Ia 13.

insbesondere für Diplomaten und für internationale Organisationen, sind zwar sachlich zu rechtfertigen²⁸⁹ — fraglich erscheint jedoch die teilweise sehr weit umschriebene Exemption auch für Angestellte internationaler Organisationen, namentlich wenn nicht anzunehmen ist, dass diese Angestellten von ihrem Heimatstaat entsprechend besteuert werden²⁹⁰. Steuerfreiheit wegen Gemeinnützigkeit²⁹¹, wie sie in mehreren kantonalen Verfassungen vorgesehen ist, ist andererseits keine ungerechtfertigte Privilegierung, sondern sachlich begründbar — soweit sie jedenfalls das Mass tatsächlich gemeinnütziger Tätigkeit nicht überschreitet²⁹².

61. Der Grundsatz der Allgemeinheit bezieht neben den natürlichen Personen weitere Steuersubjekte ein. Namentlich juristische Personen werden zu Recht als Steuersubjekte erfasst²⁹³. Juristische Personen verkörpern eigenständige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und treten mit eigener Willensbildung im Wirtschaftsleben auf; sie sind nach Sinn und Zweck der Steuern, die aufgrund wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erhoben werden, als Steuersubjekte zu behandeln. Sie kommen aber auch regelmässig als Adressaten von Lenkungsabgaben in Betracht, soweit sie mit eigener Entscheidungsfähigkeit in der Lage sind, an die erwünschten Wirkungen der Lenkungsmassnahme beizutragen. Juristische Personen²⁹⁴ sind daher — zumal wenn sie im Wettbewerb mit natürlichen Personen stehen²⁹⁵ — aufgrund ihrer juristisch eigenständigen Persönlichkeit und ihrer eigenen wirtschaftli-

289 Art. 15 DBG, Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 349; vgl. z. B. Art. 15 des Abkommens zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich zur Regelung der rechtlichen Stellung der Bank in der Schweiz vom 10. Februar 1987 (SR 0.192.122.971.3); Art. 53 des Uebereinkommens zur Errichtung der Europäischen Bank für Wiederaufbau und Entwicklung, AS 1991, S. 1525ff., Vorbehalt S. 1569; vgl. auch Ferdinand ZUPPINGER, Die Privilegien der Diplomaten und konsularischen Vertreter sowie der Mitglieder der in der Schweiz niedergelassenen internationalen Organisationen bei den direkten Steuern, Festschrift Schindler, Basel/Frankfurt a. M. 1989, S. 179ff.

290 Nach Art. 3 Ziff. 1 lit. d BdBSt sind schweizerische Staatsangehörige, welche im Ausland aufgrund entsprechender Verträge von Steuern befreit sind, wie Inländer bundessteuerpflichtig; kantonale Gesetze enthalten derartige Bestimmungen in der Regel nicht. Die Steuerbefreiung führt folgerichtig dann wiederum zu unterschiedlicher Behandlung, vgl. ASA 55, S. 166.

291 Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 349 (“unter dem Gesichtspunkt der Gegenleistung”). Die Steuerbefreiung bezieht sich allerdings regelmässig nur auf die direkten Steuern.

292 Vgl. zu Art. 16 BdBSt etwa BGE 114 Ib 279 und BGE 113 Ib 9 E.2, 3.

293 Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 350.

294 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 213ff.

295 Paul RICHLI, Verfassungsgrundsätze, S. 405.

chen Leistungsfähigkeit nach dem Grundsatz der Allgemeinheit ebenfalls zur Steuerpflicht heranzuziehen. Wenn juristische Personen entsprechend ihrer privatrechtlichen Rechtssubjektivität auch als Steuersubjekte zu betrachten sind, so schliesst dies allerdings nicht aus, dass ihrer Besonderheit im Vergleich zu den natürlichen Personen durch die Art und Ausgestaltung der Besteuerung Rechnung getragen wird²⁹⁶ und dass unter gewissen Umständen auch die Verbindung zu den beteiligten natürlichen Personen berücksichtigt wird.

62. Das positive Recht erklärt neben den natürlichen und juristischen Personen teilweise auch mehrere, unter sich wirtschaftlich verbundene Personen gemeinsam als steuerpflichtig²⁹⁷. Eine derartige Zusammenfassung bestimmter Personenverbindungen zu Steuereinheiten ist zwar mit dem Grundsatz der Allgemeinheit nicht zum vornherein unvereinbar. Es kann vielmehr sachlich durchaus gerechtfertigt sein, bestimmte im Wirtschaftsleben einheitlich auftretende Personenzusammenschlüsse (Ehepaare, Familien, Erbengemeinschaften, aber u.U. auch Unternehmungen) als besondere Steuereinheiten zu behandeln, auch wenn sie keine juristische Persönlichkeit besitzen²⁹⁸. Soweit eine derartige Erweiterung der Steuerpflicht über die Individualbesteuerung hinausführt, ist jedoch zu prüfen, ob nach der Natur der in Frage stehenden Abgabe und der massgebenden Verfassungsgrundsätze tatsächlich hinreichende Gründe für eine derartige Bildung besonderer Gruppen von Steuerpflichtigen bestehen. Denn mit der Definition weiterer Steuereinheiten wird die unmittelbare Vergleichbarkeit mit den andersartigen individuellen Steuersubjekten systematisch ausgeschlossen. Da der Grundsatz der Allgemeinheit in seiner ursprünglichen Bedeutung als Prinzip gerechter Lastenverteilung auf sämtliche (natürlichen) Personen eines Gemeinwesens die Auferlegung der Steuerlast (nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) in möglichst systematischer Weise²⁹⁹ gewährleisten soll, kann die Bildung einer besonderen Gruppe von Steuersubjekten oder -einheiten problematisch werden, wenn dadurch der massgebliche Ver-

296 Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 350f.

297 Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 37 (Steuersolidarität).

298 Nur eine künstliche Konstruktion von Steuersubjekten würde das Rechtsgleichheitsgebot verletzen, Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 353.

299 TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 46ff., vor allem auch für die Bedeutung systematischen Verständnisses der Steuer-Rechtsordnung.

gleich zwischen den einzelnen Privatpersonen und deren wirtschaftlichen Verhältnissen unnötig erschwert wird.

1.2 Steuerzugehörigkeit

63. Der Allgemeinheitsgrundsatz verlangt, “alle” (natürlichen und juristischen) Personen seien zur Steuerpflicht heranzuziehen; es versteht sich von selbst, dass damit nur die der Territorialhoheit eines Gemeinwesens zugehörigen oder irgendwie verbundenen Personen gemeint sind, das heisst in einem föderalistischen Staatswesen wie der Schweiz die Gesamtheit nicht nur der dem Bund zugehörigen Steuersubjekte, sondern auch die — freilich in eingeschränkter Weise — wiederum eine eigene Gesamtheit bildenden Steuersubjekte der Kantone und der Gemeinden; denn diese Gliedkörperschaften besitzen Abgabehoheit, sind zur Erhebung eigener Steuern zuständig³⁰⁰. Da die Zuständigkeit der Körperschaft Voraussetzung der Steuererhebung überhaupt ist, bildet die unterschiedliche Steuerzugehörigkeit auch ohne weiteres einen hinreichenden Grund für eine unterschiedliche Besteuerung; eine unterschiedliche Belastung mit Steuern und Abgaben wegen unterschiedlicher Steuerordnungen verschiedener Steuerhoheitsträger verletzt den Gleichheitssatz nicht. Die Steuerpflichtigen eines Kantons oder einer Gemeinde können nicht unter Berufung auf den Gleichheitssatz die allenfalls günstigere Besteuerung nach der Ordnung des Nachbarkantons (oder der Nachbargemeinde) verlangen. Einen Verstoß gegen den Grundsatz der Allgemeinheit würden dagegen regionale Unterscheidungen innerhalb desselben Gemeinwesens bedeuten³⁰¹.

64. Einer gewissen, bundesstaatlich erforderlichen Angleichung der Steuern und Abgaben dienen besondere Institute wie namentlich der Finanzausgleich unter den Kantonen³⁰² und die Steuerharmonisierung mindestens für die Hauptsteuern auf dem Einkommen und Vermögen³⁰³. Die Doppelbesteuerung wegen Zugehörigkeit zu mehreren Kantonen verbietet Art. 46 Abs. 2 BV, der mangels eines entsprechenden Bundes-

³⁰⁰ Peter SALADIN, Bund und Kantone, S. 486ff; Ernst HÖHN, Kommentar, N I zu Art. 46 Abs. 2; Klaus VALLENDER, Steuerlexikon, Bd. 3, S. 358.

³⁰¹ Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 348.

³⁰² Dazu Francis CAGIANUT, Kommentar N 1ff. zu Art. 42ter BV.

³⁰³ Art. 42quiquies BV; vgl. auch das Ausführungsgesetz StHG in BBl 1990 III 1745ff. und Botschaft dazu in BBl 1983 III 1ff.

gesetzes vom Bundesgericht in bestimmten Regeln konkretisiert worden ist und als besonderes verfassungsmässiges Recht angerufen werden kann³⁰⁴. Eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn ein Steuerpflichtiger von zwei oder mehreren Kantonen für die gleiche Zeit und das gleiche Objekt zu Steuern herangezogen wird³⁰⁵ oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, für deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre³⁰⁶. Ausserdem verbietet Art. 46 Abs. 2 BV den Kantonen, einen Steuerpflichtigen deshalb stärker zu belasten, weil er nicht in vollem Umfang ihrer Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist³⁰⁷. Dieses Schlechterstellungsverbot hat einen engen Bezug zum Gleichheitssatz, denn mit diesem Verbot wird nicht durch eine Kollisionsregel die Steuerhoheit abgegrenzt bzw. eine aktuelle doppelte Besteuerung beseitigt; vielmehr wird geprüft, ob die betroffenen Pflichtigen im Vergleich zu denjenigen benachteiligt werden, welche vollumfänglich der Steuerhoheit eines der beteiligten Kantone unterstehen³⁰⁸.

65. Die Steuerhoheit knüpft allgemein an die Ansässigkeit³⁰⁹ bzw. an den Wohnsitz oder Sitz³¹⁰ eines Steuersubjektes im Gebiet der steuererhebenden Körperschaft an. Der Allgemeinheitsgrundsatz bezieht sich wesentlich auf die durch Wohnsitz bzw. längere Anwesenheit im Hoheitsgebiet mit der steuererhebenden Körperschaft verbundenen "Staatsangehörigen"; diese ansässigen Personen sollen alle in irgendeiner Form zur Finanzierung öffentlicher Leistungen herangezogen werden³¹¹. Eine Steuer, welche wie die Kopf-

304 Peter LOCHER, Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV, ZBl 1990, S. 97ff.

305 Sog. aktuelle Doppelbesteuerung, vgl. etwa BGE 115 Ia 212.

306 virtuelle Doppelbesteuerung, vgl. BGE 108 Ia 252.

307 BGE 116 Ia 130 E.2a mit Verweisen; vgl. allgemein zum Doppelbesteuerungsverbot Ernst HÖHN, Kommentar, N 1ff. zu Art. 46 Abs. 2

308 Vgl. BGE 116 Ia 132 E.4, 107 Ia 42.

309 Auf der Ansässigkeit als zentralem Anknüpfungspunkt für die Steuerpflicht beruhen auch die Doppelbesteuerungs(-vermeidungs)-Abkommen für die Einkommenssteuern auf der Grundlage des OECD-Musters, vgl. etwa die Abkommen mit Deutschland, Australien, Österreich etc. in SR 0.672ff. (0.672.913.62, 0.672.915.81, 0.672.916.31).

310 Vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. a, Art. 3 Abs. 3 BdBSt; betr. das Hauptsteuerdomizil im interkantonalen Verhältnis BGE 111 Ia 41 mit Verweisen; Ernst HÖHN, Interkantonaes Steuerrecht, 2. Aufl. Bern 1989, 6 N 2; Klaus VALLENDER, Steuerlexikon, Bd. 2, S. 363, 367

311 Fritz NEUMARK, Grundsätze, S. 87; Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 348; vgl. auch Raoul OBERSON, capacité, S. 384, 388.

oder Personalsteuer³¹² jede im Hoheitsgebiet ansässige (erwachsene) natürliche Person nicht nur als Steuersubjekt behandelt, sondern auch tatsächlich absolut gleich belastet, entspricht dem so verstandenen Grundsatz der Allgemeinheit (steht aber — wenn sie eine marginale Belastung übersteigt — dennoch im Widerspruch zum Rechtsgleichheitsgebot, weil sie mit dem Gebot der Besteuerung im Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unvereinbar ist). Steuern, welche alle länger anwesenden natürlichen Personen (bzw. die im Hoheitsgebiet erfassten juristischen Personen) unter der Territorialhoheit des Gemeinwesens einbeziehen, können als allgemein bezeichnet werden. Ihrer Natur nach allgemein sind namentlich die Hauptsteuern auf dem Einkommen und Vermögen der im Hoheitsgebiet ansässigen natürlichen Personen und die Ertrags- und Kapitalsteuern der juristischen Personen, denn sie erfassen grundsätzlich alle Personen als Steuersubjekte³¹³ — auch wenn die tatsächliche Steuererhebung zusätzlich ein Minimum an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zur Voraussetzung hat³¹⁴. Die Warenumsatzsteuer dagegen ist zwar allgemein in bezug auf die Steuerträger, sie soll alle Personen im Hoheitsgebiet belasten, nicht dagegen in bezug auf die Steuerpflicht, der nur ein eingeschränkter Personenkreis unterliegt.

66. Steuern, welche eigentlich von den im Hoheitsgebiet Ansässigen erhoben werden, erfassen auch Personen, die (nur) wirtschaftlich mit dem Steuerhoheitsträger verbunden sind; diese Personen werden in bezug auf ihre Wirtschaftsbeziehungen den Ansässigen gleichgestellt. Sie sind beschränkt steuerpflichtig³¹⁵. Nicht jedes irgendwie geartete privatwirtschaftliche Interesse vermag diese Gleichstellung zu rechtfertigen. Unter welchen Voraussetzungen rein wirtschaftliche Beziehungen zum steuererhebenden Gemeinwesen die steuerliche Gleichstellung mit den persönlich zugehörigen Personen rechtfertigen, ist nach der Natur und Bedeutung der in Frage stehenden Abgabe zu beurteilen. So ist für die Steuerpflicht bei den direkten Steuern eine zeitlich relativ stabile Teilnahme von einer gewissen qualitativen Bedeutung und Intensität erforderlich, wie sie namentlich in einer Betriebsstätte, aber auch etwa in einer mit persönlicher Anwesenheit

³¹² Johannes HENSEL, *Verfassung*, S. 51; Markus HUBER, *Progression*, S. 196, wesentlich stärker belastend allerdings die kürzlich eingeführte englische poll-tax oder community charge.

³¹³ Ernst HÖHN, *Verfassungsgrundsätze*, S. 127

³¹⁴ Fritz NEUMARK, *Grundsätze*, S. 78

³¹⁵ Ernst BLUMENSTEIN, *System*, S. 44; Ernst HÖHN, *Grundriss*, S. 140

verbundenen Erwerbstätigkeit oder im Grundeigentum zum Ausdruck kommt³¹⁶. Für eine Belastung mit inländischen Verbrauchssteuern genügt dagegen, dass der (indirekt besteuerte) Verbrauch tatsächlich im Hoheitsgebiet stattfindet.

Die Begründung für die Abgabepflicht der nur wirtschaftlich mit dem Steuerhoheitsträger verbundenen Personen ist grundsätzlich auch für die allgemeinen, an die Ansässigkeit knüpfenden Steuern nicht dieselbe wie für die unbeschränkt steuerpflichtigen Personen. Während die unbeschränkt Steuerpflichtigen aufgrund ihrer persönlichen Zugehörigkeit zum Gemeinwesen in gewissem Sinne eine Solidargemeinschaft bilden, welche auch unabhängig von Äquivalenzgesichtspunkten die Beteiligung an den allgemeinen Lasten rechtfertigt, gewinnt für die nur wirtschaftlich beteiligten Personen der Nutzen, den sie von den Einrichtungen des steuererhebenden Gemeinwesens haben können, grösseres Gewicht. Wirtschaftliche Beziehungen zum steuererhebenden Gemeinwesen vermögen zwar unabhängig von persönlicher Zugehörigkeit die Erhebung von Steuern und Abgaben zu veranlassen; mit dem Verbot ungerechtfertigter Sondersteuern einerseits und ungerechtfertigter Steuerprivilegien anderseits verweist der Grundsatz der Allgemeinheit aber hier auf zusätzliche Gesichtspunkte, welche die Auswahl der Steuerobjekte bestimmen und den Kreis der Abgabepflichtigen dementsprechend definieren.

1.3. “Allgemeine Staatslasten” — Wahl der Steuerobjekte

67. Der Grundsatz der Allgemeinheit verbietet als konzeptionelles Prinzip der Lastenverteilung, einzelne Personen oder Minderheiten ohne sachlichen Grund zu privilegieren oder umgekehrt zu diskriminieren³¹⁷. Die Wahl der Steuerobjekte und deren Ausgestaltung wird verfassungsrechtlich nicht nur von der Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen³¹⁸ bestimmt; auch das Rechtsgleichheitsgebot in seiner Ausprägung als Grundsatz der Allgemeinheit ist für die Regelung der Steuerobjekte massgebend³¹⁹. Denn soll der Allgemeinheitsgrundsatz die gleichmässige Erfassung aller Steu-

³¹⁶ Art. 3 Abs. 3 BdBSt; Heinz MASSHARDT, Bundessteuer, S. 38; Ernst KÄNZIG, Wehrsteuer, S. 73ff.

³¹⁷ Ernst HÖHN, Verfassungsgrundsätze, S. 127; vgl. auch BGE 99 Ia 653.

³¹⁸ Die Rechtsnatur von Abgaben wird meist im Blick auf die Zuständigkeit des Bundes zur Steuererhebung untersucht, vgl. oben Fn 298.

³¹⁹ Nach der Ausgestaltung der Abgaben werden in der Praxis die Anforderungen an die formell — gesetzliche Grundlage bestimmt, vgl. BGE 109 Ib 315 E.6, 107 Ia 32.

erobjekte leiten³²⁰, so ist er sowohl für die Ausgestaltung des Abgabensystems wie für die Wahl der Abgabeobjekte und damit für die Bestimmung des Kreises der Pflichtigen aufgrund der massgebenden Lastenverteilungsprinzipien wegleitend. Mit dem Gebot, die “allgemeinen” öffentlichen Aufgaben seien von der Gesamtheit der Staatsangehörigen zu finanzieren, wird zum Ausdruck gebracht, dass es besondere öffentliche Aufgaben gibt, deren Finanzierung einzelnen Gruppen oder Personen überbunden werden kann³²¹. Die Definition der allgemeinen Staatsaufgaben im Unterschied zu besonderen staatlichen Aufwendungen, deren Kosten nach anderen Grundsätzen einzelnen oder einer bestimmten Gruppe angelastet werden, hängt zunächst vom Verständnis der eigentlichen staatlichen Aufgaben und Ziele ab. Die Finanzierung von Aufgaben durch einzelne oder eine bestimmte Gruppe Privater steht in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Allgemeinheit³²², wenn eine staatliche Körperschaft im rechtmässigen demokratischen Verfahren die Verantwortung dafür übernommen hat; denn damit wird die Aufgabe grundsätzlich als gemeinnützige anerkannt; eine besondere Finanzierung bedarf daher eigener Rechtfertigung³²³.

68. Die Tragweite des Allgemeinheitsgrundsatzes lässt sich erschliessen, wenn nach der Rechtfertigung einzelner Sonderabgaben gefragt wird. Denn diese erlauben eine Sonderbelastung über die ordentliche allgemeine Besteuerung hinaus. Die Sonderabgaben werden herkömmlicherweise unter dem Titel begrifflicher Abgrenzung eigentlicher Steuern von Kausalabgaben diskutiert³²⁴. Gebühren, Vorteilsbeiträge und Ersatzabgaben, welche als Kausalabgaben zusammengefasst werden, sind definitionsgemäss keine

³²⁰ Paul RICHLI, Verfassungsgrundsätze, S. 403; Markus REICH, Steuererhebungsprinzipien, S. 100; vgl. auch Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 346f. (die gesetzgeberische Freiheit zur Bestimmung der Steuerobjekte wird durch den Grundsatz der Allgemeinheit beschränkt).

³²¹ TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 67, sind der Ansicht, die Finanzierung solcher Aufwendungen nach dem Verursacher- oder Vorteilsprinzip könne gerechter sein als die Finanzierung aus allgemeinen Staatsmitteln.

³²² BADURA, VVDStRL Bd. 47, 1989, S. 94f; vgl. aber auch TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 57, welche Sonderabgaben als durch die Rechtsgleichheit geboten erachten.

³²³ BÖCKENFÖRDE, VVDStRL 1989, S. 96f. unter Verweis auf BVerfGE 75, 108 und BVerfGE 78, 249.

³²⁴ Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 2f; Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 29ff; vgl. hier aber auch Ernst HÖHN, Geleitwort zum vorangehenden Werk, S. 13; Xavier OBERSON, taxes, S. 12; Res AUER, Sonderabgaben, S. 19; vgl. auch Paul Henseler, Sonderabgaben, S. 15, S. 79

allgemeinen Abgaben. Sie werden von der herrschenden Lehre und der Rechtsprechung dadurch von den voraussetzungslos geschuldeten Steuern unterschieden, dass sie an eine angemessen zurechenbare besondere Leistung des Gemeinwesens geknüpft werden und einem besonderen Kreis von Pflichtigen auferlegt werden³²⁵. Die Art der zurechenbaren Leistung, welche den Kreis der Pflichtigen bestimmt, ist jedoch unterschiedlicher Natur; Kausalabgaben sind überdies bis zu einem gewissen Grade durch entsprechend motivierte und ausgestaltete Steuern substituierbar³²⁶. Interessant ist daher unter dem Gesichtspunkt der Allgemeinheit weniger die Ausgestaltung der Abgaben als Kausalabgaben. Vielmehr wird hier der Kreis der Pflichtigen nach andern Kriterien umschrieben, als dies für die Verteilung der allgemeinen Lasten geschieht³²⁷. Als Begründung für die Belastung durch nicht-allgemeine Sonderabgaben kommen namentlich individuell zurechenbare vermögenswerte Vorteile, der Ausgleich für die Entlastung von einer anderweitigen Verpflichtung, die Anlastung verursachter Kosten oder schliesslich die Verhaltenslenkung der Belasteten in Frage³²⁸.

1.3.1 Finanzierung allgemeiner Aufwendungen

69. Für die Finanzierung des allgemeinen Staatshaushalts wird der Kreis der Steuerpflichtigen grundsätzlich durch die dem Gemeinwesen persönlich angehörigen Personen bestimmt und nach den Merkmalen umschrieben, in denen die allgemeinen Grundsätze rechtsgleicher Lastenverteilung nach den herrschenden Anschauungen zum Ausdruck kommen³²⁹. Auszugehen

³²⁵ BGE 105 Ia 145, 92 I 365, Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 35.

³²⁶ Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S.193f., in bezug auf nach dem Verursacherprinzip erhobenen Abgaben; vgl. auch Ernst HÖHN, Geleitwort, a. a. O., S. 11 und ihm folgend BGE 105 Ia 146.

³²⁷ Ähnlich Res AUER, Sonderabgaben, S. 167, der aber (S. 162) eine andere Einteilung befürwortet; Peter BÖCKLI, Schwerverkehrsabgabe, S.17f. hält den Zweck der Abgabe, der aus den drei Elementen der Absichtserklärung des Gesetzgebers, der Ausgestaltung der Abgabe und der Verwendung der Mittel zu erschliessen sei, für den letztlich entscheidenden Gesichtspunkt; vgl. auch Xavier OBERSON, taxes, S. 191ff.

³²⁸ Vgl. für das deutsche Recht Paul HENSELER, Sonderabgaben, S. 109ff, der Begriff der Sonderabgabe bezeichnet in Deutschland eine eigene Kategorie, die (negativ) weder Steuer noch Kausalabgabe sind (S.15f.) und (positiv) der Finanzierung einer besonderen Aufgabe dienen, zu der eine Gruppe eine deutliche grössere Sachnähe aufweist als die Allgemeinheit und deren Bewältigung in die herausragende Verantwortung dieser Gruppe fällt (a.a.O., S. 19f., unter Verweis auf BVerfGE 55, 274/298).

³²⁹ Zu den verschiedenen Steuertheorien TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 57ff; Dieter BIRK, Steuerrecht I, S. 11f., vor allem auch zum Äquivalenz-Prinzip.

ist dabei von der Feststellung, dass sich die Erhebung von Zwangsabgaben primär aus der Existenzberechtigung des Staates selbst ableitet³³⁰. Jede staatlich vorgeschriebene Zwangszahlung ist grundsätzlich für die rechtsgleiche Lastenverteilung unter den ansässigen Personen von Bedeutung. Das Allgemeinheitsgebot verlangt eine möglichst systematische und folgerichtige Abstimmung sämtlicher staatlich vorgeschriebener Zwangszahlungen und die mit dem allgemein anerkannten Lastenverteilungsgrundsatz übereinstimmende Einpassung besonderer, sachlich gerechtfertigter Finanzierungssysteme. Die Verwendung der Mittel, die nach dem allgemeinen Grundsatz der Lastenverteilung erhoben werden, ist regelmässig³³¹ nicht zum vorneherein konkret festgelegt. Wenn jedoch die “allgemeinen” Staatslasten nach einem rechtsgleichen Massstab auf sämtliche dem Staatswesen persönlich angehörigen Abgabesubjekte verteilt werden sollen, so kann gefragt werden, welche Aufwendungen ihrer Natur nach allgemein sind — und daher nicht nach besonderen Lastenverteilungsgrundsätzen verlegt werden dürfen — und welche “besonderen” Aufwendungen demgegenüber gerade nicht der Allgemeinheit der “Staatsangehörigen” belastet werden sollen, sondern eben (nach angemessenen Verteilungsgrundsätzen) einem besonderen Kreis von Pflichtigen anzulasten sind. Als ihrer Natur nach allgemein können Staatsaufgaben gelten, welche der Existenzsicherung des Staates selbst und seiner Einwohner dienen. Zu diesen eigentlichen Staatsaufgaben dürften nach heutigem Staatsverständnis neben herkömmlichen Polizei- und Verteidigungsaufgaben³³² vor allem die Existenzsicherung der dem Gemeinwesen persönlich zugehörigen Menschen und der Schutz der natürlichen Umwelt als Existenzgrundlage auch künftiger Generationen gehören³³³. Als allgemeine Staatsaufgaben sind sodann sämtliche tatsächlich von einem Staatswesen im rechtmässigen Verfahren übernommenen und daher als gemeinnützig anerkannten Aufwendungen zu betrachten, die nicht mit einer vertretba-

330 TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 46

331 Vgl. für sog. Zwecksteuern oben.

332 Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 29, versteht unter allgemeinen Leistungen “nicht zurechenbare”, wie Militär-, Polizeiaufwendungen.

333 Jean-François AUBERT, Constitution, S. 81, kennzeichnet die Entwicklung vom 18. Jahrhundert, als mit der Entstehung der Rechtsstaatsidee der Staatsszweck im Schutz der Freiheit der Bürger gesehen wurde, über die Sozialstaatsidee, die sich zu Beginn des 20. Jahrhunderts durchzusetzen begann und dem Staat die Aufgabe einer gerechteren Verteilung der Güter zuschrieb bis zur gegenwärtigen Bewusstwerdung der Verantwortung für künftige Generationen, welche dem Staat die Aufgabe für die Sorge der natürlichen Umwelt aufträgt.

ren Begründung einem besonderen Kreis von Pflichtigen auferlegt werden können.

70. Als allgemeiner Lastenverteilungsgrundsatz darf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als von der herrschenden Ansicht anerkannt gelten. Unter dem Gesichtspunkt wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit können die einzelnen voraussetzungslos geschuldeten Zwangsabgaben systematisch erfasst werden. Der Grundsatz gebietet dem Gesetzgeber, die Verteilung der Lasten unter den Abgabepflichtigen insgesamt so zu regeln, dass jede Person entsprechend ihren wirtschaftlichen Mitteln an die Staatsfinanzen beizutragen hat. Abgabenormen sind daher so zu gestalten, dass Steuerobjekte gewählt und so umschrieben werden, dass sie wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indizieren; Abgabenormen sind überdies in das gesamte staatliche Finanzsystem so zu integrieren, dass Belastungen über die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hinaus ausgeglichen werden³³⁴. Die allgemeinen Steuerobjekte sind grundsätzlich so zu konzipieren, dass darin wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zutreffend zum Ausdruck kommt. Wenn daher etwa die ihrer Natur nach allgemeine Einkommens- und Vermögenssteuer so ausgestaltet ist, dass zwar grundsätzlich jede ansässige Person steuerpflichtig ist, aber tatsächlich nur Steuern bezahlen muss, wenn die Deklaration über den Existenzbedarf hinausgehende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erweist, so steht dies mit dem Grundsatz der Allgemeinheit durchaus im Einklang. Unter dem Gesichtspunkt der Allgemeinheit kann höchstens fraglich sein, ob die Annahme fehlender wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit tatsächlich zutrifft³³⁵. Eigentliche subjektive Ausnahmen von der allgemeinen Steuerpflicht liegen aber nicht vor, wenn das Merkmal wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit fehlt³³⁶. Andererseits kann von eigentlichen Sondersteuern auch nicht gesprochen werden, wenn eine Gruppe von Steuerpflichtigen ausschliesslich aufgrund ihrer wirtschaftlich besonders ausgeprägten Leistungsfähigkeit mit Steuern belastet wird, soweit das Steuerobjekt grundsätzlich geeignet ist, solche besondere

334 Dieter BIRK, *Leistungsfähigkeit*, S. 54, spricht von "Primärableitungen".

335 Reine Fiktionen können den Grundsatz der Allgemeinheit verletzen: Ernst BLUMENSTEIN, *Gleichheit*, S. 347.

336 Fritz NEUMARK, *Grundsätze*, S. 75; Markus Reich, *Steuererhebungsprinzipien*, S. 101; Ernst BLUMENSTEIN, *Gleichheit*, S. 349 (Bestandteil der Umschreibung der subjektiven Steuerpflicht).

Leistungsfähigkeit zum Ausdruck zu bringen und diese besondere Leistungsfähigkeit nicht schon Gegenstand anderer Abgaben ist³³⁷.

71. Die Eignung eines Objektes als Merkmal besonderer Leistungsfähigkeit ist im Gesamtzusammenhang der Abgaben zu beurteilen und kann sich im Laufe der Zeit auch ändern. So mögen etwa der Besitz bestimmter Sachen oder bestimmte Ausgaben³³⁸ besondere Leistungsfähigkeit indizieren — was für Ferien in einem Kurort heute nicht mehr zutreffen dürfte³³⁹ — und eine Sonder-(Aufwand- oder Besitz-)Steuer rechtfertigen, wenn die im entsprechenden Lebensaufwand ausgedrückte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht mit differenzierteren Massstäben erfasst wird. Soweit die in derartigen Objekten zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aber schon (z.B. im Rahmen der progressiven Einkommenssteuer als übliche Verwendung verfügbaren Einkommens) mit allgemeinen Steuern erfasst wird, bleibt grundsätzlich für (zusätzliche, besondere) Abgaben kein Raum³⁴⁰. Immerhin ist denkbar, dass mit derartigen Steuerobjekten nicht (nur) die damit indizierte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfasst werden soll, sondern die Abgabe-Erhebung (zusätzlich) bestimmten Gesaltungszielen oder Lenkungs Zwecken dient und so mit der Wahl der Steuerobjekte die objektive Steuerwürdigkeit bestimmter Sachverhalte oder Verhaltensweisen nach den herrschenden Anschauungen³⁴¹ zum Ausdruck gebracht wird.

72. Begründbar und mit dem Allgemeinheitsgebot vereinbar ist die Beschränkung der subjektiven Steuerpflicht auf eine Gruppe oder Einzel-

³³⁷ In BGE 99 Ia 653 wird deshalb die Verletzung des Allgemeinheitsgrundsatzes durch die Verschärfung der Progressions-Kurve bei den direkten Steuern zu Recht verneint.

³³⁸ Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 121 (Besitz von Reitpferden, Motorfahrzeugen, Halten von Hunden, Besuch bestimmter Veranstaltungen).

³³⁹ Silvio GRAF, Wohnraumnutzung, S. 187, weist darauf hin, dass Ausgaben für Ferien und Ausgaben 1981 5,6% des Haushaltsbudgets eines Durchschnittschweizers ausmachten; die Rechtfertigung der Kurtaxe als Aufwandsteuer (IMBODEN/RHINOW, Verwaltungsrechtsprechung, Bd. II, Nr. 109, III, S. 773) erscheint heute schon von daher fragwürdig.

³⁴⁰ In BGE 90 I 161 wurde eine Aufwandsteuer auf Vergnügungen als mit dem Allgemeinheitsgebot unvereinbar aufgehoben, soweit sie nur für das Minigolfspiel, nicht dagegen für den Kegelschub erhoben wurde; eine solche Ausgestaltung bzw. Anwendung der Sondersteuer steht jedoch eher im Widerspruch zur Gleichmässigkeit: Ernst HÖHN, Verfassungsgrundsätze, S. 127.

³⁴¹ Unten Ziff. V, 1.3.5/6 — Ziele sind etwa die sparsame Verwendung knapper Güter, neuerdings die Schonung der natürlichen Ressourcen im Interesse künftiger Generationen; aber immer wieder auch bevölkerungspolitische Ziele (Fritz MANN, Ideale, u. a. S. 28ff.).

ne aus steuertechnischen, namentlich erhebungs- und verwaltungsökonomischen Gründen. So wird bei indirekten Steuern definitionsgemäss die Abgabe bei Personen erhoben, welche nach der Intention des Gesetzgebers die Belastung letztlich nicht tragen sollen. Die Zölle³⁴² und die Umsatzsteuern³⁴³ sollen zwar den (inländischen) Verbrauch belasten, die Steuer wird indes bei den Importeuren oder den Händlern erhoben, wobei der Kreis der Steuerpflichtigen bei der Warenumsatzsteuer nochmals beschränkt wird auf Grossisten (Händler oder Hersteller mit einem bestimmten Mindestumsatz³⁴⁴). Diese Definition der subjektiven Steuerpflicht ist mit dem Grundsatz der Allgemeinheit nur vereinbar, wenn mit der steuertechnischen Ausgestaltung die wirtschaftlich beabsichtigte Verbrauchsbelastung regelmässig erreicht werden kann und grundsätzlich weder Doppelbelastungen noch ungleichmässige Steuerbefreiungen die Folge sind. Die geltende Waren-Umsatzsteuer entspricht diesen Forderungen nicht durchwegs. Sie hat nicht nur Doppelbelastungen zur Folge³⁴⁵, sondern lässt auch etwa die Beanspruchung von Dienstleistungen im Gegensatz zum Warenverbrauch steuerfrei, obwohl dafür keine Gründe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ersichtlich sind. Während Umsatzsteuern ihrer Natur nach dem Allgemeinheitsgebot entsprechen, soweit sie grundsätzlich den Konsum sämtlicher Güter (Waren, Dienstleistungen, aber auch natürliche Ressourcen) nach einem zutreffenden Massstab belasten, handelt es sich bei Verbrauchssteuern auf bestimmten Waren³⁴⁶ um Sondersteuern, welche eigener Rechtfertigung bedürfen.

1.3.2 Gegenleistung?

73. Die Gebühr als eine der Kategorien von Sonderabgaben wird definiert als ein Entgelt, das vom Pflichtigen für eine bestimmte, mit ihm in Zusammenhang stehende Amtshandlung oder für die Benützung einer öffentlichen Einrichtung geschuldet ist³⁴⁷. Der Kreis der Abgabepflichtigen wird bei Gebühren durch die gebührenpflichtige Leistung bestimmt.

³⁴² Nach Art. 1 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1912 (SR 631.0) gilt jede Person als steuerpflichtig, welche die Landesgrenze überquert.

³⁴³ Dieter METZGER, Handbuch, S. 23, N 1.

³⁴⁴ Dieter METZGER, Handbuch, S.23, N 1, S.77, N 132ff; vgl. auch de CAPITANI, ASA 50, S. 193.

³⁴⁵ Vgl. zur bekannten *taxe occulte* Dieter METZGER, Handbuch, S. 37, N 25 mit Verweisen

³⁴⁶ Namentlich Tabak, Alkohol, Treibstoff.

³⁴⁷ Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 50.

Die Gebühr ist aber vorteilsneutral³⁴⁸ und verschafft daher dem Gebührenpflichtigen nicht definitionsgemäss einen wirtschaftlich realisierbaren Gegenwert; aus der Qualifizierung einer Sonderabgabe als Gebühr kann daher nicht ohne weiteres auf die sachliche Berechtigung der Abgabe unter dem Gesichtspunkt allgemeiner Lastenverteilung geschlossen werden. Die Art der gebührenpflichtigen Leistung kann sehr unterschiedlich sein. Die Gebührenpflicht für bestimmte staatliche (das heisst ihrer Natur nach allgemeine) Leistungen bedarf daher unter dem Gesichtspunkt allgemeiner Lastengleichheit zusätzlicher Begründung. Soweit die gebührenpflichtige Leistung dem Pflichtigen einen wirtschaftlich realisierbaren Vermögensvorteil verschafft, ist Art und Wert dieses Vorteils für die Gleichbehandlung massgebend. Soweit die Leistung als solche keinen Marktwert aufweist oder den Kernbereich staatlicher gemeinnütziger Aufgabenerfüllung betrifft, kann die Zurechnung entsprechender Lasten nach dem Prinzip der individuell-veranlassten Gegenleistung zwar mit der Inanspruchnahme der Leistung oder einer gewissen Privatnützigkeit begründet werden. Die Gebührenpflicht auf dem Prinzip der individuell zurechenbaren Gegenleistung steht hier aber mit dem allgemeinen Lastenverteilungsgrundsatz nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in einem Spannungsverhältnis. Dies gilt erst recht, wenn die gebührenpflichtige Leistung ausschliesslich in einem individuell zurechenbaren Kostenaufwand besteht oder der Verhaltenslenkung dient.

1.3.3 Abgeltung besonderer Vermögensvorteile

74. Die Abgeltung besonderer, durch bestimmte staatliche Leistungen bewirkter, individueller Vermögensvorteile begründet einen Teil der — definitionsgemäss nicht-allgemeinen — Kausalabgaben. Soweit derartige staatliche Leistungen individuell zurechenbare und wirtschaftlich realisierbare, in Geld ausdrückbare Vorteile³⁴⁹ schaffen, stehen sie mit dem allgemeinen Lastenverteilungsmassstab der Leistungsfähigkeit in Einklang. Der Kreis der Abgabepflichtigen wird in diesem Falle durch die vom Staat erteilten oder durch staatliche Tätigkeit bewirkten vermögenswerten Sondervorteile zugunsten der abgabepflichtigen Privaten defi-

³⁴⁸ Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 59f. unter Verweis namentlich auf Kontrollgebühren; IMBODEN/RHINOW, Verwaltungsrechtsprechung, Bd. II, Nr. 110, IV, S. 780.

³⁴⁹ Peter BÖCKLI, Innovation, S. 200, unter Verweis auf RHINOW/BIAGGINI, "Rechtsgutachten der Schweizerischen Greina-Stiftung (SGS) zur Erhaltung der alpinen Fliessgewässer", Basel 29. Oktober 1987.

niert. Die Bewertung derartiger wirtschaftlicher Sondervorteile bereitet praktisch unter Umständen Schwierigkeiten. Das Kostendeckungsprinzip (wonach die gesamten erhobenen Abgaben die Gesamtkosten für die entsprechenden staatlichen Leistungen nicht übersteigen dürfen) bietet hier Anhaltspunkte für die Höchstbegrenzung; nach der Rechtsprechung können deshalb die Anforderungen an die gesetzliche Grundlage gemindert werden, wenn das Kostendeckungsprinzip die Höhe der Abgabe mitbestimmt³⁵⁰.

75. Der wirtschaftliche Vorteil liegt etwa der Abgabe zugrunde, welche beamtete Chefärzte auf den Einkünften privater Nebenerwerbstätigkeit zu entrichten haben. Diese Sonderleistung ist im Rahmen des Dienstverhältnisses geschuldet für die Berechtigung zum privaten Nebenerwerb (und entgelt allenfalls daneben die Benutzung der staatlichen Infrastruktur). Der Kreis der Pflichtigen wird von der Bewilligung zur Nebenerwerbstätigkeit bestimmt, die der staatliche Arbeitgeber völlig verbieten könnte³⁵¹. Die Sonderabgabe ist mit dem allgemeinen Lastengleichheitsgebot unter der Voraussetzung vereinbar, dass das Verbot des Nebenerwerbs rechtmässig ist. Auch die Abgabe für die Einräumung eines Regalrechtes oder einer Konzession liegt im vermögenswerten Sondervorteil begründet, der mit der (Sonder-)Nutzungsberechtigung verliehen wird. So kann etwa für die Ausübung der Jagd³⁵², der Fischerei³⁵³ oder für den Radio- und Fernsehempfang³⁵⁴ eine Sonderabgabe verlangt werden, die grundsätzlich mit dem Allgemeinheitsgebot vereinbar ist, soweit die entsprechenden Nutzungsrechte Privaten überhaupt rechtmässig vorenthalten werden können. Der Kreis der Abgabepflichtigen wird praktisch durch das Begehren um die vorteilhafte staatliche Leistung umschrieben; die Zurechenbarkeit der Sonderabgabe ergibt sich aus der abgabepflichtigen Leistung, welche von den abgabepflichtigen Privaten selbst veranlasst wird. Insofern bestimmt sich der Kreis der Pflichtigen gleich wie bei der Gebühr, die als individuell zurechenbare staatliche Gegenleistung für eine bestimmte Amtshandlung oder die Benützung einer bestimmten staatlichen Einrichtung definiert wird³⁵⁵.

³⁵⁰ BGE 112 Ia 44 E.2a mit Hinweisen.

³⁵¹ BGE 113 Ia 103 E.5b, 100 Ia 318 E.4.

³⁵² BGE 114 Ia 11 E.2b, wo die Verleihung der Jagd-“Bewilligung” als Sondersteuer “*impôt spécial*” qualifiziert wird, wenn sie über die dem Gemeinwesen aus der Jagdaufsicht erwachsenen Kosten hinausgehen.

³⁵³ BGE 95 I 499 E.2

³⁵⁴ BGE 109 Ib 310ff. E. 2

³⁵⁵ Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 50.

76. Einen individuellen wirtschaftlichen Sondervorteil soll definitionsgemäss die Vorzugslast abgelten. Sie wird im Interesse der "Forderung ausgleichender Gerechtigkeit"³⁵⁶ erhoben, um den abgabepflichtigen Privaten einen wirtschaftlichen Sondervorteil wieder zu entziehen, der ihnen durch die Staatstätigkeit (gleichsam als Nebenwirkung gemeinnütziger staatlicher Tätigkeit) zugekommen ist. Die Begründung für die Abgabenbelastung liegt hier unmittelbar im Vermögenszuwachs selbst, der den Pflichtigen über die allgemeinen wirtschaftlichen Vorteile einer staatlichen Vorkehrung hinaus zugekommen ist³⁵⁷. Die Abgabe soll die staatlicherseits nicht beabsichtigte und damit im Unterschied etwa zu Subventionen oder Transferzahlungen "grundlose" besondere Vermögensmehrung einzelner Privater wieder rückgängig machen. Die bevorteilten Privaten haben jedoch das Zufließen des besonderen Vermögenswertes nicht veranlasst. Sie haben, ohne selbst entsprechende Dispositionen getroffen zu haben, einen nicht in Geld zugeflossenen wirtschaftlichen Vermögenswert durch eine Geldleistung abzugelten; der besondere Vorteil muss daher objektiv bewertbar und auf dem Markt realisierbar sein. Herkömmlicherweise werden Vorzugslasten für den Mehrwert privater Grundstücke erhoben, der durch Erschliessungsmassnahmen entstanden ist³⁵⁸. Der Kreis der Abgabepflichtigen wird durch den Mehrwert bestimmt, den die erschlossenen Grundstücke durch ein bestimmtes staatliches Werk erfahren haben³⁵⁹. Bei den Strassen, Wasserversorgungen und Kanalisationen, die herkömmlicherweise zu Vorzugslasten führen, wird der Perimeter der erschlossenen Grundstücke und damit der Kreis der Beitragspflichtigen durch das räumlich begrenzbare staatliche Werk und dessen Auswirkungen auf die erschlossenen Grundstücke bestimmt. Der wirtschaftlich realisierbare Mehrwert rechtfertigt auch die Abschöpfung von Planungsmehrwerten, den Liegenschaften durch verbesserte Nutzungsmöglichkeiten erfahren³⁶⁰ (der Mehrwert muss praktisch freilich nicht nur vom allgemeinen Nutzen der Massnahme abgegrenzt, sondern im Unterschied zu Erschliessungswerken ohne Höchstbegrenzung durch staatliche Gesamtkosten bewertet werden). Die Abgeltung "grundlos" bewirkter privater Vermögensmehrwerte durch entsprechende Abgaben ist im Interesse

³⁵⁶ Klaus VALLENDER, S. 95, unter Verweis auf O. MAYER.

³⁵⁷ Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 95 unter Verweis auf BGE 97 I 803,

³⁵⁸ Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 101ff. (Strassen, Abwasserkanalisation, Wasserversorgung); IMBODEN/RHINOW, Verwaltungsrechtsprechung, Bd. II, Nr. 111, II, S. 785.

³⁵⁹ Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 111, 116.

³⁶⁰ BGE 105 Ia 134 ff; Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 106ff.

der Rechtsgleichheit geboten. Da “unverdiente” Vermögensmehrwerte bestimmter Privater dem allgemeinen Massstab der Lastengleichheit widersprechen, bedarf vielmehr der Verzicht auf die Abschöpfung solcher Mehrwerte einer besonderen Begründung³⁶¹.

77. Wird der wirtschaftlich realisierbare Sondervorteil bei Erschliessungsbeiträgen in der Entlastung von Aufwendungen gesehen, zu denen der Beitragspflichtige gesetzlich verpflichtet wäre, so ändert sich die Begründung für die Sonderabgabe; es geht dann darum, die Kosten für eine konkrete staatliche Vorkehr “unter Freistellung der Allgemeinheit” denjenigen aufzuerlegen, die davon einen Sondernutzen haben oder haben können³⁶². Dem Kostendeckungsprinzip kommt bei dieser Betrachtungsweise nicht nur die Funktion zu, die maximale Höhe sämtlicher individueller Vorteile zu begrenzen; durch die zurechenbaren Kosten wird auch der Kreis der Pflichtigen umschrieben. In der Entlastung von den mit der gesetzlichen Verpflichtung zur Entsorgung und Reinigung der Abwässer — und nicht im Erschliessungsmehrwert der Liegenschaft als solchem — hat das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau in einem Urteil vom 18. November 1986³⁶³ ausdrücklich den Grund für die Beitragspflicht gesehen. Das Gericht hat dementsprechend im erwähnten Urteil die subjektiv Beitragspflichtigen durch die private Bautätigkeit bestimmt, welche die Erweiterung der Kanalisationsanlagen nötig gemacht (das heisst die entsprechenden Kosten verursacht) hatte³⁶⁴.

1.3.4 Entlastung von Rechtspflichten

78. Ersatzabgaben werden umschrieben als Sonderabgaben, die aufgrund der vollständigen oder teilweisen Befreiung von einer dem Pflichtigen grundsätzlich obliegenden nicht-finanziellen Verpflichtung erhoben werden³⁶⁵. Derartige (rechtspflichtbezogene) Sonderabgaben³⁶⁶ dienen dem Ausgleich für die Entlastung von der tatsächlichen Verpflichtung; sie sollen

³⁶¹ Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 111.

³⁶² Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S. 53.

³⁶³ ZBl 1988, Bd. 89, S. 205ff. (S. 206: “Der wirtschaftliche Sondervorteil, der die Erhebung von Kanalisations- und Klärbeiträgen begründet, ist hier darin zu erblicken, dass es dem Abgabepflichtigen erspart bleibt, die gesetzlich vorgeschriebene Entwässerung seiner Liegenschaft selber ordnungsmässig durchführen zu müssen.”).

³⁶⁴ A. a. O., S. 207 unten.

³⁶⁵ Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 123; Ernst BLUMENSTEIN, System, S.2f.

³⁶⁶ Paul HENSELER, Sonderabgaben, S. 64ff., 67.

die rechtsgleiche Behandlung unter den Personen herstellen, welche zur tatsächlichen Erfüllung verpflichtet sind. Der Kreis der Abgabepflichtigen wird durch die rechtliche Verpflichtung zu einem tatsächlichen Verhalten bestimmt, wie z. B. zur Leistung von Militärdienst³⁶⁷, zum Bau von Zivilschutzräumen³⁶⁸, zur Aufforstung³⁶⁹, zur Parkplatz-Erstellung³⁷⁰, Übernahme landwirtschaftlicher Erzeugnisse, Lagerhaltung, Verbot der Kulturlandverminderung³⁷¹. Die Abgabe ist sowohl in ihrem Bestand wie in ihrer Höhe abhängig von der tatsächlichen Rechtspflicht. Sie entspricht dem Allgemeinheitsgebot, soweit die tatsächliche Verpflichtung vor dem Rechtsgleichheitsgebot standhält³⁷². Unter dieser Voraussetzung dient die Abgabe dem Ausgleich der mit der Nichterfüllung der Pflicht verbundenen Vorteile; die allgemeine Verteilung öffentlicher Lasten wird durch die Sonderabgabe in einem weiteren (nicht auf Geldleistungen beschränkten) Bezug erst hergestellt. Das Allgemeinheitsgebot wird durch Ersatzabgaben unter der Voraussetzung rechtsgleicher Definition der Primär-Verpflichtung nicht berührt. Soweit eine eigentliche rechtliche Verpflichtung indes nicht besteht, kann die Sonderabgabe mit dem Ausgleich entsprechender Vorteile nicht begründet werden³⁷³. Knüpft die Ersatzabgabe an eine tatsächliche Pflicht, welche ihrerseits der Rechtmässigkeitsprüfung nicht standhält, so wird sie regelmässig als Sondersteuer einen Kreis von Pflichtigen so belasten; dass das allgemeine Lastengleichheitsgebot verletzt ist³⁷⁴.

³⁶⁷ BGE 113 Ib 208 E.3a.

³⁶⁸ BGE 112 Ib 367 E.5b, wo allerdings unter Verweis auf BGE 102 Ia 14 offen gelassen wird, ob der Ersatzbeitrag wegen möglicher Lenkungsfunction nicht als Sondersteuer zu gelten habe.

³⁶⁹ BGE 112 Ib 317, 319.

³⁷⁰ BGE 97 I 803 E.6c.

³⁷¹ Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 130ff.

³⁷² Vgl. betr. die Feuerwehr-Ersatzpflicht, soweit die Dienstpflicht nur Männer trifft, BGE vom 10. Oktober 1986 publ. in ZBl 1987, S. 306ff; vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 31. Mai 1988, ZBl 1988, S. 495.

³⁷³ So könnte der "Landschaftsrappen" vgl. dazu Peter BÖCKLI, Innovation, u. a. S. 201, als Sonderabgabe (BGE 109 Ia 142 E.5) wohl mit dem Ausgleich der durch die Nichterfüllung einer Pflicht erwachsenen Vorteile begründet werden, wenn eine eigentliche Rechtspflicht zur Freihaltung der Flusslandschaften angenommen wird.

³⁷⁴ Vgl. etwa für eine Feuerwehr-Abgabe, die als Ersatzabgabe nicht zulässig ist: BVerfGE 9, 291 zit. bei LEIBHOLZ/RINCK/HESSELBERGER, Kommentar zum Grundgesetz, N 926 zu Art. 3; BGE 102 Ia 14 E.6 (freilich unter dem Gesichtspunkt des Kostendeckungsprinzips) lässt dies unbeachtet.

1.3.5 Anlastung besonderer Kosten

79. Die Anlastung bestimmter öffentlicher Kosten an eine entsprechend ausgewählte Gruppe Abgabepflichtiger charakterisiert nicht nur Gebühren, denen ein wirtschaftlich realisierbarer Sondervorteil nicht entspricht³⁷⁵, sondern auch gewisse Zwecksteuern. Diese Kostenanlastungssteuern³⁷⁶ sind Sondersteuern, welche einer bestimmten Gruppe von Pflichtigen — meist nach besonderen Bemessungsgrundsätzen — auferlegt werden, weil diese Personen zu den Aufwendungen eine nähere Beziehung haben als die Gesamtheit der ansässigen Steuerpflichtigen³⁷⁷. Derartige Kostenanlastungsabgaben stehen zum Allgemeinheitsgebot in einem Spannungsverhältnis³⁷⁸. Wenn sie mit dem Grundsatz der Allgemeinheit vereinbar sein sollen, so kann einerseits nicht jeder irgendwie geartete “Vorteil”, jede “Veranlassung” oder irgendein Zusammenhang genügen, um einen besonderen Kreis von Pflichtigen zu belasten³⁷⁹. Andererseits kann es aber auch ohne individuell zurechenbaren Sondernutzen gerechtfertigt sein, gewisse Kosten einem besonderen Kreis von Pflichtigen aufgrund eines brauchbaren Merkmals so anzulasten, dass das Gebot der Allgemeinheit respektiert wird. Das Kostendeckungsprinzip leitet bei derartigen Abgaben die Auswahl der Pflichtigen, wobei die Art der Lastenverteilung innerhalb des Kreises der Abgabesubjekte nach verschiedenen Massstäben und nach mehr oder weniger schematischen Kriterien erfolgen kann³⁸⁰.

80. Soweit die Finanzierung bestimmter staatlicher Leistungen durch Sonderabgaben nach der verfassungsmässigen Ordnung nicht ausdrück-

³⁷⁵ Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 60, nennt namentlich Kontrollgebühren, aber auch Gebühren für den Entzug von Bewilligungen, denen irgendwelche noch so mittelbare Sondervorteile nicht entgegengesetzt werden können.

³⁷⁶ Der Begriff wird von Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S. 52ff., eingeführt; vgl. auch derselbe, Schwerverkehrsabgabe, S. 8ff., 22

³⁷⁷ Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S. 52f. nennt Umweltabgaben, Treibstoffzuschlag, die französische Abgabe auf der Ueberbauung eines Grundstücks in der Gemeinde und die Kurtaxe.

³⁷⁸ Peter BÖCKLI, Schwerverkehrsabgabe, S. 25, bejaht die “Allgemeinheit” der Schwerverkehrssteuer, “obwohl eine Gruppe aus allen Wirtschaftssubjekten herausgegriffen wird, nämlich die Halter schwerer Lastwagen — so lange nur alle zu der Gruppe gehörenden Subjekte erfasst werden und die Gruppe nach vertretbaren Kriterien abgegrenzt wird.”

³⁷⁹ Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 61, lässt — allerdings nicht im Zusammenhang mit dem Rechtsgleichheitsgebot — jeden gesetzlich anerkannten Anlass der Gebührenerhebung genügen.

³⁸⁰ Diesen Massstäben entspricht im wesentlichen die klassische Dreiteilung der Gebühr (individuell zurechenbare Gegenleistung) — des Beitrags (Kostenbeteiligung aufgrund schematischer Vorteilsbemessung) — der Steuer (keine individuelle Zurechnung mehr)..

lich³⁸¹ oder sinngemäss ausgeschlossen ist, kommt als Begründung für die Anlastung bestimmter Kosten an eine Sondergruppe von Pflichtigen namentlich das Verursacherprinzip in Betracht. Das Verursacherprinzip setzt voraus, dass die Kosten für die Beseitigung bestimmter Schäden, für Massnahmen zur Wiederherstellung der durch die Nutzung zerstörten Umwelt etc. denjenigen angelastet werden, welche durch ihre Tätigkeit die Schadensursache in zurechenbarer Weise gesetzt haben. Wenn die von den Schadstoffemittenten im Umweltbereich erhobenen Abgaben damit begründet werden, dass die durch den Gebrauch natürlicher Ressourcen entstehenden Belastungen als Kostenfaktoren internalisiert werden müssten³⁸², so kann die entsprechende Abgabe allerdings auch positiv als Ausdruck der objektiven Leistungsfähigkeit begründet werden, die im Verbrauch von natürlichen Ressourcen ebenso wie etwa im Verbrauch von Waren oder Dienstleistungen objektiv zum Ausdruck kommt³⁸³. Erfolgt die Kostenanlastung tatsächlich nach dem Verursacherprinzip, so ist zu beachten, dass gewisse allgemeine staatliche Aufgaben ihren überwiegend gemeinnützigen Charakter nicht dadurch verlieren, dass irgend jemand bei deren Erfüllung zufällig etwas mehr beteiligt ist als die Allgemeinheit. So ist etwa bei Kontrollgebühren³⁸⁴ fraglich, ob die (polizeiliche) Kontrolltätigkeit tatsächlich der kontrollierten Person in Abweichung von der allgemeinen Lastenverteilung besonders zugerechnet werden kann. Es wäre zwar denkbar, Polizeikontrollen etwa aufgrund von Diebstahlsanzeigen den kontrollierten Passanten mit der Begründung zu auferlegen, diese hätten die Kontrolle durch ihren blossen Aufenthalt am kontrollierten Ort veranlasst. Eine solche Begründung würde aber nicht ausreichen, die Kosten für eine ihrer Natur nach allgemeine Aufgabe besonders zu verlegen. Die Beteiligung an den Kosten der Kontrolle oder die Anlastung der verursachten Mehrkosten mag dagegen etwa noch begründbar erscheinen, wenn besondere

381 Art. 27 Abs. 2 BV: Unentgeltlichkeit des Primarschulunterrichts in den öffentlichen Schulen.

382 Vgl. u. a. Klaus VALLENDER, Lenkungsabgaben als Instrument des Umweltschutzes, in "Umweltschutz in der Praxis", URP 1988, S. 67ff., 70; MEIER/WALTER, Umweltabgaben, A. 2f.

383 Dieter CANSIER, Öffentliche Finanzen im Dienste der Umweltpolitik, Neuere theoretische Ansätze, Bd. 176/ I der Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Berlin 1988, S. 11 ("Nutzungskonkurrenz um die Ressource Umwelt bedeutet, dass entweder dem Emittenten für die Unterlassung von Schadstoffableitungen — oder dem Konsumenten des Gutes saubere Umwelt — als Folge der Verschmutzung — Kosten entstehen.")

384 Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 61.

Risiken (z. B. Betrieb gefährlicher oder umweltschädlicher Anlagen) geschaffen werden oder wenn ein bestimmtes Verhalten polizeiliche Mehraufwendungen adäquat kausal verursacht.

81. Voraussetzung für die Vereinbarkeit mit dem Allgemeinheitsgebot ist, dass das Zurechnungsmerkmal der Verursachung den Kreis der Abgabepflichtigen³⁸⁵ so begrenzt, dass tatsächlich sämtliche Verursacher und nur die Verursacher bestimmter Kosten erfasst werden. Die Zurechnung der Kosten kann zwar etwa in einem besonderen Nutzen gesehen werden, der den Verursachern dieser Kosten durch die entsprechenden staatlichen Aufwendungen erwächst³⁸⁶. Wenn dieser Nutzen jedoch nicht ausschliesslich den Pflichtigen und/oder nicht sämtlichen Abgabepflichtigen zukommt, so verletzt die Sonderabgabe den Grundsatz der Allgemeinheit. Dies trifft etwa zu bei der Beitragspflicht an die Kosten des Netzausbaus eines Gemeinde-Elektrizitätswerkes, welche vom untauglichen Kriterium der Grösse des Bauvorhabens abhängig gemacht wird³⁸⁷. Höchst problematisch erscheint unter diesem Gesichtspunkt auch die Kurtaxe³⁸⁸, die zwar mit den besonderen Kosten begründet wird, welche die Kurgäste dem Gemeindehaushalt des Kurortes verursachen sollen³⁸⁹, die jedoch aufgrund des gewählten Abgabenobjektes (der Übernachtung) nicht geeignet ist, die Sondersteuerpflichtigen rechtsgleich zu bezeichnen. Denn die für die Kurgäste getätigten Einrichtungen stehen sowohl der ansässigen Bevölkerung wie Tagestouristen zur Verfügung, während sie umgekehrt nicht von sämtlichen abgabepflichtigen Personen tatsäch-

³⁸⁵ Allenfalls unter Vorbehalt einer gewissen Schematisierung, vgl. Peter BÖCKLI, *Lenkungssteuern*, S. 54.

³⁸⁶ Vgl. ZBl 1988, S. 206, wo das Verwaltungsgericht den besonderen Nutzen, den der Kreis privater Bauherren abzugelten hatte, welche die Erweiterung des Abwassersystems verursacht hatten, in der Entlastung von der individuellen Verpflichtung zur Ableitung und Reinigung der Abwässer sah; die anzulastenden Kosten bilden etwa auch Ausgangspunkt für die rechtsgleiche Umschreibung der Pflichtigen, wenn ein Werk erst teilweise erstellt wird (RHINOW/KRÄHENBÜHL, *Ergänzungsband*, Nr. 111, VII, S. 343f. unter Verweis auf BLVGE 1986, S. 89).

³⁸⁷ BGE 100 Ia 89ff., 93 E.4.

³⁸⁸ BGE 102 Ia 144 E.2 mit Verweisen (freilich in bezug auf die Doppelbesteuerung); vgl. auch IMBODEN/RHINOW, *Verwaltungsrechtsprechung*, Bd. II, Nr. 109 III, S.773, die die Kurtaxe als Aufwandsteuer qualifizieren.

³⁸⁹ BGE 102 Ia 148 E. 3 zählt dazu Verkehrsbüro, Beiträge an Sportorganisationen, Sporteinrichtungen und Sportanlässe, den Aufwand für ein Kurorchester, für den Unterhalt von Spazierwegen, Ruhebänken und Skipisten, eines Hallenbades, einer Kunsteisbahn usw.

lich genützt werden, die mindestens eine Nacht im Ort verbringen³⁹⁰. Dagegen lässt sich der Treibstoffzollzuschlag, der von den Strassenbenützern zur Finanzierung des Nationalstrassennetzes erhoben wird³⁹¹, als echte Kostenanlastungssteuer mit dem Allgemeinheitsgebot ebenso vereinbaren wie die Schwerverkehrsabgabe. Diese Sonderumsatzsteuer auf dem Strassenverkehr bezweckt allerdings nicht nur die Anlastung erhöhter Unterhaltskosten an die Gruppe derjenigen Strassenbenützer, die einen vermehrten Unterhaltsaufwand verursachen, sondern als (im Interesse des Umweltschutzes) erwünschte Nebenwirkung zusätzlich noch die Verteuerung des Gütertransports auf der Strasse im Verhältnis zum bevorzugten Schienentransport³⁹².

1.3.6 Lenkung

82. Mit dem allgemeinen Grundsatz der Lastenverteilung stehen Steuern grundsätzlich in Widerspruch, deren eigentlicher oder primärer Zweck in der Lenkung des Verhaltens besteht. Der Kreis der Abgabepflichtigen wird für eigentliche Lenkungsabgaben³⁹³ durch den Lenkungszweck definiert und soll alle Personen erfassen, welche das erwünschte Verhalten befolgen oder das unerwünschte Verhalten vermeiden können. Eigentliche Lenkungssteuern zeichnen sich nach ihrem Zweck und ihrer praktischen Ausgestaltung unter anderem gerade dadurch aus, dass sie diskriminierend wirken, das heisst die Gruppe der Steuerpflichtigen im Idealfall derart belasten sollen, dass sie ihr Verhalten in der beabsichtigten Richtung ändern und deshalb der Steuerertrag gegen Null strebt³⁹⁴. Lenkungsabga-

³⁹⁰ BGE 102 Ia 147 — es handelt sich hier entgegen der dortigen Bemerkung eben doch um eine Grundsatzfrage und nicht “um eine Frage des Masses”; das Kostendeckungsprinzip ist mangels sachgerechter Zurechenbarkeit kein geeigneter Massstab und vermag letztlich die Sondersteuer (bei der es sich wohl wegen des Anknüpfungsmerkmals der Übernachtung [= mehr als eintätiger Aufenthalt] eben doch um eine Aufenthaltssteuer handeln dürfte) nicht zu rechtfertigen; — Lenkungszwecke können im übrigen dieser Abgabe nicht unterstellt werden: Touristen sollen wohl kaum von Übernachtung abgehalten werden; vgl. auch Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S. 53.

³⁹¹ Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S. 53f; derselbe, Schwerverkehrsabgabe, S. 10; vgl. auch Meier/Walter, Umweltabgaben, A. 7/8, wonach auch die ungedeckten Unfallkosten, die Luftverschmutzung, der Lärm und die Staukosten neben der Unterdeckung der Strassenrechnung den Strassenbenützern angelastet werden.

³⁹² Eingehend Peter BÖCKLI, Schwerverkehrsabgabe, insbes. S. 19f., 33.

³⁹³ Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S. 50; Xavier Oberson, taxes, S. 196, 216; MEIER/WALTER, Umweltabgaben, S. 81; TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 179.

³⁹⁴ Peter BÖCKLI, Sonderabgaben, S. 238ff., mit dem Hinweis auf Dora SCHMIDT, welche die Lenkungssteuern 1926 erstmals erkannt und beschrieben hat.

ben müssen, um wirksam zu sein, regelmässig so ausgestaltet werden, dass sie auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zunächst keine Rücksicht nehmen. Sie haben dennoch ökonomische Auswirkungen für alle Adressaten der Lenkungsmaßnahmen³⁹⁵. Die angestrebte Lenkungswirkung kann mit dem definitiven Entzug finanzieller Mittel beim Abgabepflichtigen, mit der Belastungswirkung, zusammenfallen (so etwa bei der Abschöpfung von Spekulationsgewinnen). Die finanzielle Belastung kann jedoch auch als Mittel der Verhaltenslenkung eingesetzt werden, ohne dass zur Erreichung des Lenkungsziels eine besondere Belastung unabhängig von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erforderlich wäre (so etwa bei Entsorgungsabgaben auf Abfällen, welche die Pflichtigen zum sparsamen Gebrauch umweltschädigender Stoffe anhalten sollen, ohne dass ihnen damit gleichzeitig finanzielle Mittel unabhängig von ihrer Leistungsfähigkeit entzogen werden sollen). Soweit sich die beabsichtigte Lenkungswirkung mit dem definitiven Entzug der finanziellen Mittel beim Adressaten deckt, hält die Sonderbelastung vor dem Allgemeinheitsgrundsatz unter der Voraussetzung stand, dass die finanzielle Sonderbelastung ein geeignetes und angemessenes Mittel zur Erreichung des rechtmässigen Lenkungszweckes ist. Soweit jedoch der Lenkungszweck als solcher die endgültige finanzielle Sonderbelastung nicht erfordert, ist der — im Verhältnis zur allgemeinen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besonderen — Belastungswirkung durch entsprechende Kompensationen Rechnung zu tragen, indem etwa andere Abgaben für diejenigen Personen gesenkt werden, die über ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hinaus belastet werden³⁹⁶. Soweit eine entsprechende Rückerstattung oder Kompensation nicht möglich ist, ist eine Abwägung zwischen dem Umfang der Abweichung vom allgemeinen Lastenverteilungsgrundsatz und der verfassungsrechtlichen Bedeutung der bezweckten Lenkungswirkung vorzunehmen³⁹⁷.

83. Abgaben mit Lenkungszweck werden in unterschiedlichen Rechtsgebieten und vielfältiger Ausgestaltung eingesetzt³⁹⁸; sie werden namentlich im Bereich des Umweltschutzes immer wichtiger als Mittel zur Verfolgung

³⁹⁵ Dieter BIRK, *Leistungsfähigkeit*, u. a. S. 69ff., unterscheidet grundlegend zwischen den Belastungswirkungen und den Gestaltungswirkungen (prinzipiell sämtlicher) Abgaben; vgl. auch derselbe *Steuerrecht I*, S. 62.

³⁹⁶ MEIER/WALTER, *Umweltabgaben*, S. 134 (Öko-Bonus).

³⁹⁷ Dieter BIRK, *Leistungsfähigkeit*, S. 236ff., 267 Ziff. 12.

³⁹⁸ Vgl. die Darstellung positiver Regelungen bei Xavier OBERSON, *taxes*, S.87ff.

bestimmter nicht-fiskalischer Ziele³⁹⁹. Der nicht-fiskalische Lenkungszweck ist aber häufig nicht der einzige Zweck von Abgaben. Die erwünschte Lenkungswirkung wird dann oft nur neben der Finanzierung des allgemeinen Staatshaushaltes oder über die Anlastung besonderer Kosten hinaus angestrebt. Der Kreis der Abgabepflichtigen wird bei derartigen hybriden Abgaben etwa nach einem sowohl unter Gestaltungszwecken unerwünschten wie kostenverursachenden Verhalten bestimmt. Die Alkohol- oder Tabak-Steuerung⁴⁰⁰ kann sowohl mit den Folgekosten des gesundheitsschädlichen Konsums wie mit der Förderung abstinenter Verhaltens gerechtfertigt werden. Vor dem Allgemeinheitsgebot dürften derartige Mischformen jedenfalls dann standhalten, wenn sie sowohl unter dem Gesichtspunkt der Anlastung der verursachten Folgekosten (des Konsums nicht existenziell notwendiger Güter) wie mit der beabsichtigten Lenkung (bis zur Prohibition) sachlich gerechtfertigt werden können.

2. Gleichmässigkeit

84. Der Grundsatz der Gleichmässigkeit verlangt, dass die Steuererhebung und -bemessung für alle abgabepflichtigen Personen nach gleichem Mass erfolgen soll. Abgabepflichtige in gleicher Situation sollen gleich viel Steuern bezahlen. Den Massstab für die Gleichbehandlung bilden die einem Steuererlass zugrundeliegenden Prinzipien der Lastenverteilung. Während der Grundsatz der Allgemeinheit den Geltungsbereich des allgemeinen, im Staatsverständnis begründeten steuerlichen Gleichmasses⁴⁰¹ bestimmt und die Rechtfertigung von Sonderbelastungen verlangt, bezieht sich das Gebot der Gleichmässigkeit auf einzelne Abgaben. Soweit aus dem Allgemeinheitsgebot in bezug auf einzelne Abgaben hergeleitet wird, dass alle Steuersubjekte tatsächlich besteuert werden sollen, bei denen sich die steuerauslösenden Tatbestandsmerkmale nach der Art, dem Zweck und der steuersystematischen Gestaltung der Abgabe verwirklichen, ist das Gebot der Allgemeinheit gleichbedeutend mit dem Grundsatz der Gleichmässigkeit⁴⁰²; jedenfalls steht es insofern mit dem

399 Xavier OBERSON, taxes, S. 137; MEIER/WALTER, Umweltabgaben, S. 81ff., 87; für das deutsche Recht etwa Sighard WILHELM, Ökosteuern: Marktwirtschaft und Umweltschutz, München 1990, u. a. S. 49ff.

400 Peter BÖCKLI, Schwerverkehrsabgabe, S. 18

401 Paul KIRCHHOF, Steuergleichheit, S. 297

402 Ernst HÖHN, Verfassungsgrundsätze, S. 127f. unter Verweis auf die Bundesgerichtspraxis.

Gleichmässigkeitsgebot in enger Beziehung⁴⁰³ und bezeichnet dessen subjektive Seite.

85. Der Grundsatz der Gleichmässigkeit verweist zunächst mit dem Gebot, die Steuerpflichtigen nach denselben Normen gleichmässig zu erfassen, auf das Erfordernis der folgerichtigen Ausgestaltung von Abgabenormen⁴⁰⁴. Die Lastenverteilung soll entsprechend den Grundsätzen erfolgen, auf denen die Abgaben beruhen. Die Massgrössen für die Belastung sollen nach dem spezifischen Zweck der Abgaben im Rahmen der allgemeinen Lastengleichheit gewählt werden; die Art der Abgabebemessung wird durch den Grundsatz der Verhältnismässigkeit bestimmt. Der Leistungsfähigkeitsgrundsatz, der die Lastenverteilung allgemein leitet, verlangt, dass der Staatsaufwand von den Angehörigen des Staatswesens im Verhältnis ihrer wirtschaftlichen Möglichkeiten und verfügbaren Mittel zu finanzieren ist. Die Finanzierung kann aber auch auf Systemen der Gegenleistung beruhen, wie sie etwa dem Versicherungsprinzip oder den Gebührenordnungen zugrunde liegen⁴⁰⁵. Bei den öffentlichen Zwangsabgaben, die nach dem Äquivalenzprinzip ausgestaltet sind, bildet die Gegenleistung den grundsätzlichen Bezugspunkt des Vergleichs. Dem Verursacherprinzip entspricht als Vergleichsmassstab der Umfang der verursachten Kosten. Das Prinzip des Mehrwertersatzes beruht auf dem objektiven Mehrwert, der mit der Abgabe zu entgelten ist; die Höhe dieses Mehrwerts bildet die Vergleichsgrundlage. Ersatz- oder Ausgleichsabgaben sind am Vergleich mit den Nachteilen zu messen, welche die tatsächliche Pflichterfüllung mit sich bringen würde. Das *tertium comparationis* ist hier die

⁴⁰³ Ähnlich aber nicht ganz übereinstimmend Fritz NEUMARK, Grundsätze, S. 90ff., 120 (“Gemäss dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, soweit sie zu irgendeiner Steuer herangezogen werden und sich in gleichen oder gleichartigen steuerlich relevanten Verhältnissen befinden, in bezug auf die betreffende Steuer gleich zu behandeln; als logische Konsequenz daraus ergibt sich das Prinzip der steuerlichen Ungleichbehandlung von Personen in ungleichen Verhältnissen”); vgl. auch Dieter VÖLLMIN, Grundrechtsschutz, S. 167

⁴⁰⁴ Vgl. für die zentrale Bedeutung des Systemgedankens namentlich die deutsche Lehre TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 48; Klaus VOGEL, Rechtsgedanken, S. 137f., mit Verweis auf die Rechtsprechung des deutschen Bundesverfassungsgerichts.

⁴⁰⁵ Fritz MANN, Ideale, inbes. S. 51 zu den allgemeinen Äquivalenz-Theorien; sie gelten heute für eigentliche Steuern zur Finanzierung des allgemeinen Staatshaushalts (“voraussetzungslose” Abgaben) als überholt: TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 57f; auf gewisse Äquivalenzgedanken hat freilich neuerdings Paul KIRCHHOF, Gutachten, S.90, derselbe, Sitzungsbericht, S.76f., zurückgegriffen, wenn er die Einkommensbesteuerung mit dem Zugang zur Allgemeinheit des Marktes begründet.

tatsächliche Pflichterfüllung und deren finanzielle Folgen für die Betroffenen. Lenkungsabgaben sind schliesslich im Verhältnis der subjektiven Nachteile zu bemessen, welche die Abgabe für die Betroffenen im Hinblick auf die erwünschte Verhaltenslenkung bedeuten. Die angestrebte Wirkung auf das Verhalten der Abgabepflichtigen bildet hier das grundsätzliche Vergleichskriterium.

86. Einzelne Abgaben beruhen zwar regelmässig auf einem einzigen Belastungsgrundsatz und können in bezug auf die folgerichtige Ausgestaltung daran gemessen werden. Sie dienen aber meist daneben noch andern Zwecken und lassen Ausnahmen zu, folgen in Teilbereichen anderen Bemessungsprinzipien etc. Ueberdies sind häufig die zur Steueranknüpfung massgebenden äusseren Merkmale aus Gründen der Praktikabilität schematisch und grob gewählt. Die konkrete gesetzliche Ausgestaltung ist nicht nur für den Schluss auf das einer Abgabe zugrundeliegende Bemessungsprinzip massgebend, sondern auch für allfällige sachlich begründete Ausnahmen, welche eine — an sich nach dem Belastungsgrundsatz nicht zulässige — Differenzierung zu begründen vermögen. Wenn das Gleichmässigkeitsgebot verlangt, dass Personen und Personengruppen in gleicher Situation gleich hohe Abgaben zu entrichten haben, so muss aber primär auf das prinzipiell einer Steuernorm zugrundeliegende Gleichmass der Belastung zurückgegriffen werden. Aus dem Belastungsprinzip ergibt sich der Massstab, nach dem die tatsächlichen Situationen zu vergleichen sind und an dem die Berechtigung allfälliger Ausnahmen — die eine Ungleichbehandlung begründen könnten — zu messen sind.

2.1 Äquivalenzprinzip

87. Das Äquivalenzprinzip bedeutet in einem weiten, hier verwendeten Sinne, dass das Austauschverhältnis Leistung-Gegenleistung die Abgabebemessung bestimmt. In einem spezifischeren Sinn wird das Äquivalenzprinzip in der Rechtsprechung des Bundesgerichtes verwendet, wonach es als gebührenrechtliche Ausgestaltung des Verhältnismässigkeitsprinzips bedeutet, dass eine Gebühr im Einzelfall nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der Leistung stehen darf und sich in vernünftigen Grenzen bewegen muss⁴⁰⁶. Mit dem Modell der Gegenlei-

⁴⁰⁶ BGE 107 Ia 33 E.2d, 109 Ib 314 E. 5b mit Verweisen, BGE 112 Ia 263 E.5c ; 44 (betr. Legalität); vgl. dazu Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 76ff. /80 (der das so verstandene Äquivalenzprinzip als ein Instrument richterlicher Einzelfallgerechtigkeit bezeichnet), RHINOW/KRÄHENMANN, Ergänzungsband, Nr. 110 V S.339.

stung wird die vom Äquivalenzprinzip bestimmte Abgabe quasi dem klassischen privatrechtlichen Schuldverhältnis gleichgestellt. Die Abgabe ist grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung zu bemessen, für welche sie auferlegt wird. Massstab der Gleichheitsprüfung bildet beim Äquivalenzprinzip der Wert dieser Leistung. Nach dem so verstandenen Gegenleistungsprinzip sind etwa grundsätzlich die hier nicht weiter zu behandelnden Prämien für Risiko-Versicherungen — auch soweit sie obligatorisch sind und damit den Charakter von Zwangsbeiträgen haben — bemessen⁴⁰⁷. Das Äquivalenzprinzip gilt namentlich für Gebühren. Es leitet in diesem Bereich die rechtsgleiche Abgabebemessung, indem an das Vorliegen sehr ähnlicher gebührenpflichtiger Leistungen und gleicher qualitativer und quantitativer Inanspruchnahme nicht ohne sachlichen Grund gänzlich verschiedene Gebührenbeträge geknüpft werden dürfen, und umgekehrt für völlig unterschiedliche Leistungen ohne sachliche Begründung keine gleich hohen Gebühren erhoben werden dürfen⁴⁰⁸. Auch wenn noch andere Gesichtspunkte wie etwa die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen oder ein gewisser Ausgleich zwischen bedeutenden und unbedeutenden Geschäften (regelmässig durch Überdeckung der bedeutenden und Unterdeckung der unbedeutenden Geschäfte) bei der Bemessung gegenleistungsabhängiger Abgaben berücksichtigt werden können, bleibt die gebührenpflichtige Leistung als Gleichmass bestimmend⁴⁰⁹.

88. Ein Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot ist etwa bei unterschiedlicher Tarifierung der Vermessungsgebühren für die vergleichbaren Leistungen der Gebäudeaufnahmen einerseits und der Grenzänderungen andererseits angenommen worden⁴¹⁰. Gleich hohe Gebühren für unterschiedliche Leistungen, wie für die Grundbucheintragung der Eigentumsübertragung einerseits und der Grundpfandbestellung andererseits verletzen das

407 Dazu Alfred MAURER, Schweizerisches Sozialversicherungsrecht, 2. Aufl., Bern 1983, Bd. I, S. 53.

408 Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 83f.

409 Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 82 unter Verweis auf BGE 97 I 204; vgl. auch 103 Ia 85 ff., 90; es scheint mir jedoch ausgeschlossen, die "leistungsproportionale Gebührenbemessung" im Grundsatz durch eine Bemessung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu ersetzen, wie er a. a. O., S. 85 annimmt — die Finanzierung müsste dann eben gerade nicht durch Kausalabgaben, sondern durch Steuern erfolgen. Immerhin kann die regressive Wirkung der Gebühren durch die Mitberücksichtigung von Leistungsfähigkeitskriterien gemildert werden — wie üblich auf Kosten der Erhebungsökonomie.

410 BGE 97 I 193ff., 206 E.7, dazu Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 86f.

Rechtsgleichheitsgebot, sofern jedenfalls nicht eine differenzierte Behandlung durch andere, gleichzeitig erhobene Abgaben möglich ist⁴¹¹. Keine Ungleichbehandlung liegt vor, wenn für im Kanton wohnhafte Personen geringere Jagd- oder Fischereigebühren erhoben werden als für Auswärtige, denn die Nutzung der mit dem Territorium verbundenen kantonseigenen Fauna (als Gegenleistung) steht primär der ansässigen Bevölkerung zu, während ausserhalb des Kantons wohnende Personen vor allem von der Fauna an ihrem eigenen Wohnort profitieren — die Berechtigung zur Nutzung der fremden Fauna also wertvoller ist⁴¹².

2.2 Verursacherprinzip

89. Die anzulastenden Kosten bilden den Massstab der Gleichmässigkeit bei Abgaben, die nach dem Verursacherprinzip erhoben werden. Das Verursacherprinzip — namentlich im Umweltschutz⁴¹³ — macht grundsätzlich die dem einzelnen Abgabepflichtigen oder einer bestimmten Gruppe von Pflichtigen zurechenbaren Schäden bzw. die Kosten für deren Beseitigung zum Bezugspunkt der Gleichheitsprüfung. Der Vergleichsmassstab nach dem Verursacherprinzip weist grosse Ähnlichkeiten mit dem Äquivalenzprinzip auf, wenn die verursachten Kosten individualisiert und die Abgaben als Gegenleistungen für die staatlich übernommene Schadensbeseitigung ausgestaltet werden⁴¹⁴. Das Mass der Verursachung bestimmt gegebenenfalls die gebührenpflichtige Leistung und jedenfalls die Bemessung der Abgabe. So wird das Rechtsgleichheitsgebot etwa nicht verletzt durch Kehrichtabfuhrgebühren, welche von nicht-ansässigen Zweitwohnungs-Eigentümern (nicht aber von der Wohnbevölkerung) zur Deckung der Mehrkosten erhoben werden, die durch die erforderliche Vergrösserung der Entsorgungseinrichtungen infolge der — von den Bewohnern der Ferienhäuser verursachten — saisonalen Mehrauslastung entstehen⁴¹⁵. Dagegen hält eine Verdoppelung der Schiffssteuer für nicht-ansässige Schiffshalter vor dem Rechtsgleichheitsgebot nicht stand, denn mit der Steuer sollen vor allem die Kosten

⁴¹¹ BGE 103 Ia 80ff., 82 E.3

⁴¹² BGE 114 Ia 13 E.3b, 101 Ia 196 E.4

⁴¹³ Art. 2 des Bundesgesetzes über den Umweltschutz vom 7. Oktober 1983 (SR 814.01)

⁴¹⁴ Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 186, S. 66 Anm. 106.

⁴¹⁵ BGE 111 Ia 324ff., 326 E.7; ist aber der Nachweis solcher Mehrkosten, welche durch die von den auswärtigen Grundeigentümern erhobenen Abgaben nicht gedeckt wären, nicht erbracht, so kann die unterschiedliche Belastung mit der Kostenverursachung nicht gerechtfertigt werden: BGE 101 Ia 193ff., 197 E.5, 6

gedeckt werden, die mit der Entwicklung der Schifffahrt auf den kantonalen Seen verbunden sind; an die derart durch die Schifffahrt verursachten Kosten tragen ausserkantonale Halter aber nicht mehr bei als die im Kanton ansässigen⁴¹⁶. Auch wenn anzunehmen wäre, die Kurtaxe könnte grundsätzlich durch die von den Feriengästen verursachten Infrastrukturkosten der Gemeinde gerechtfertigt werden, so hält jedenfalls die ungleiche Belastung der im Kanton wohnenden Ferienhauseigentümer gegenüber denjenigen mit ausserkantonalem Wohnsitz vor dem Rechtsgleichheitsgebot nicht stand; beide Personengruppen tragen an die der Gemeinde verursachten Mehrkosten in gleicher Weise bei⁴¹⁷.

2.3 Mehrwertersatzprinzip

90. Das Mehrwertersatzprinzip besagt, dass die Höhe der einzelnen Vorzugslast nach dem Mehrwert zu bemessen ist, welcher dem Privateigentümer einer Liegenschaft erwachsen ist; die Höhe der einzelnen Abgabe soll nicht höher sein als der Vorteil; dabei sind aus Gründen der Praktikabilität Pauschalierungen nicht zu vermeiden⁴¹⁸. Der Brandversicherungswert der erschlossenen Gebäude bildet für den durch die Erschliessung mit Kanalisation und Abwasserreinigungsanlagen geschaffenen Mehrwert einen geeigneten Massstab; das Rechtsgleichheitsgebot verlangt dabei nicht die Berücksichtigung weiterer, differenzierter Kriterien wie etwa der Unterschiede zwischen Wohn- und Industriebauten⁴¹⁹. Sind gemäss einer neuen Regelung die durch neue Strassen geschaffenen Mehrwerte der Anstösserliegenschaften mit Beiträgen abzugelten, so widerspricht es dem Gleichheitsgebot, wenn die Eigentümer von Kernzonengrundstücken zum vorneherein von der Beitragspflicht befreit werden; werden nämlich in Zukunft neue Strassen in der Kernzone gebaut, so nimmt der Wert der dortigen Liegenschaften in gleicher oder ähnlicher Weise zu, wie von Grundstücken in anderen Bauzonen⁴²⁰.

⁴¹⁶ BGE 101 Ia 182ff., 186 E.2

⁴¹⁷ BGE 100 Ia 60ff., 71 E.3, 74 E.4, 99 Ia 351ff., 355 E.2c

⁴¹⁸ BGE 110 Ia 209 E.4c, 106 Ia 205 (Verteilung der Kosten eines Quartierplans im Verhältnis zur Grundstückfläche); Klaus VALLENDER, Kausalabgaben, S. 111f.

⁴¹⁹ BGE 109 Ia 325ff., 330 E.6a

⁴²⁰ BGE 99 Ia 154ff., 157 E.3

2.4 Ausgleichsprinzip

91. Ersatzabgaben sind in ihrem Bestand von der tatsächlichen Verpflichtung abhängig, deren Ausgleich sie dienen, und im Verhältnis des Vorteils zu bemessen, der durch die Nichterfüllung der tatsächlichen Verpflichtung entsteht. Wird neu die Verpflichtung zur Erstellung von Parkraum und eine Ersatzabgabe für die Nichterstellung von Parkplätzen eingeführt, so ist es mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar, von denjenigen keine Ersatzabgabe zu erheben, die vor Inkrafttreten der Neuregelung gebaut und den entsprechenden Parkraum nicht geschaffen haben⁴²¹. Wenn die massgebenden Vorschriften über die Zivilschutzraumrestellung so auszulegen sind, dass sich die Verpflichtung zur Bereitstellung von Schutzräumen nur auf den durch den Umbau neu gewonnen Raum bezieht, so ist der Ersatzbeitrag nach den Einsparungen zu bemessen, welche sich pro Gebäude ergeben; die Berücksichtigung der Möglichkeit zu Einsparungen durch Beteiligung an gemeinsamen Schutzräumen würde zu schwierigen Abgrenzungen und vor dem Rechtsgleichheitsgebot nicht haltbaren ungleichen Belastungen führen⁴²².

2.5 Verhältnismässige Belastung bei Lenkungsabgaben

92. Den Massstab für Lenkungsabgaben bildet das angestrebte Gestaltungsziel. Der Grundsatz der Rechtsgleichheit verlangt hier sachlich, dass alle Adressaten, welche das geforderte Verhalten mit derselben Anstrengung erbringen könnten, in gleichem Mass belastet werden; die Verfassungsmässigkeit der Gestaltungsziele und der Massnahmen zur Erreichung dieser Ziele ist primär nach der Vereinbarkeit mit den besonderen Grundrechten zu beurteilen⁴²³; soweit das Rechtsgleichheitsgebot im Rahmen der Gestaltungszwecke und -wirkungen massgebend ist, ist es sachlich nach den Grundsätzen zu konkretisieren, welche für diese Aufgaben und Ziele massgebend sind. Eine Gebühr für das Dauerparkieren auf öffentlichem Grund, die im Interesse der Freihaltung des Strassenareals die vermehrte Schaffung privater Parkplätze in Wohngebieten veranlassen soll, kann mit ver-

⁴²¹ BGE 97 I 800 E.5 (wohl zu Unrecht wird hier die unterschiedliche Behandlung von Altbauten einerseits und Neu- bzw. Umbauten andererseits als problematisch bezeichnet, denn vor dem Gebot der Nichtrückwirkung neuen Rechtes wären wohl neue tatsächliche Verpflichtungen, welche regelmässig nicht bzw. nur durch entsprechende Ersatzabgaben erfüllt werden können, eher problematisch.)

⁴²² BGE 112 Ib 358ff., 370 E.6 b-d

⁴²³ Grundlegend Dieter BIRK, Leistungsfähigkeitsprinzip; derselbe, Steuerrecht I, S. 58

tretbaren Gründen nur von den Haltern erhoben werden, welche ihre Fahrzeuge jeweils während der Nacht regelmässig auf öffentlichem Grund abstellen; denn die Belastung nur der Nachtparkierer ist geeignet, die Erstellung von Abstellplätzen auf privatem Grund zu initiieren, die Kontrolle ist bedeutend weniger aufwendiger als diejenige der Tagdauerparkierer und tagsüber ist eine differenzierte Verkehrslenkung denkbar, die geeignet ist, Dauerparkierer zu veranlassen, sich auch für den Tag private Abstellflächen zu suchen⁴²⁴.

2.6 Leistungsfähigkeitsprinzip

93. Das Gebot der Gleichmässigkeit bedeutet namentlich im Bereich der direkten Steuern, dass Personen mit derselben im Einkommen und Vermögen zum Ausdruck gebrachten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit den gleichen Steuerbetrag bezahlen sollen bzw. dass unterschiedliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu unterschiedlich hohen Steuern führen muss. Der Grundsatz der Besteuerung im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist in der bundesgerichtlicher Rechtsprechung erst in neuerer Zeit ausdrücklich aus Art. 4 BV abgeleitet und mit eigenständiger Lenkungs kraft ausgestaltet worden. Entsprechende kantonale Bestimmungen waren zwar schon in der frühen Rechtsprechung zuerst als unmittelbar anwendbare Individualrechte qualifiziert worden, wurden später aber nur mehr als (mehr oder weniger verbindliche) Weisungen an den kantonalen Gesetzgeber verstanden⁴²⁵. Das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst wurde zwar genannt, um die progressive Ausgestaltung der direkten Steuern vor Art. 4 BV zu rechtfertigen⁴²⁶ und es wurde festgestellt, dass alle neueren Gesetze über die direkten Steuern auf dem Gedanken der Besteuerung der natürlichen und juristischen Personen nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beruhen⁴²⁷. Als eigentlicher Leitgrundsatz wird aber der Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erstmals im Reichtumssteuer-Fall vom 20. Juni 1973 aus dem verfassungsrechtlichen Gebot der Gleichbehandlung der Bürger abgeleitet und inhaltlich umschrieben. Danach verlangt der

⁴²⁴ BGE 108 Ia 111ff., 114 E.2b-d

⁴²⁵ Vgl. BGE 90 I 240, 104 Ia 288 E.3a; Markus REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 16f; vgl. auch Johannes HENSEL, Verfassung, S. 53

⁴²⁶ BGE 38 I 378, auf den in BGE 99 Ia 653 verwiesen wird; Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 201f; BGE 90 I 243 E.4b betr. den in Kantonsverfassungen positivierten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

⁴²⁷ BGE 96 I 567 E.3b (betr. Minimalsteuer juristischer Personen)

Grundsatz der Besteuerung im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, “dass sich die Steuerbelastung nach den einem Steuerpflichtigen zur Befriedigung seiner Bedürfnisse zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und nach seinen persönlichen Verhältnissen richtet. Da mithin von Verfassungs wegen auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen Rücksicht zu nehmen ist, müssen wesentlich verschiedene Verhältnisse auch zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung führen”⁴²⁸.

94. Auf dieser Grundlage ist seither der verfassungsmässige Leistungsfähigkeitsgrundsatz in einigen Entscheiden — namentlich in bezug auf die Ausgestaltung der Ehepaarbesteuerung und die Eigenmietwertbesteuerung — konkretisiert worden. Ausgangspunkt dieser Konkretisierung bildet der Vergleich der tatsächlichen wirtschaftlichen Situation bestimmter Personen oder Gruppen⁴²⁹. Dabei wird in bezug auf die Vergleichbarkeit der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse unterschieden; während die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, das heisst zwischen Personen in verschiedenen finanziellen Verhältnissen, als gering gilt, wird die Vergleichbarkeit in horizontaler Richtung, das heisst unter Personen gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, als eindeutiger und dementsprechend der Spielraum des Gesetzgebers als enger erachtet⁴³⁰. Zum Massstab dieses Vergleiches wird die herrschende Anschauung darüber zugrunde gelegt, welche Güter Leistungsfähigkeit indizieren und welche persönlichen Verhältnisse die Leistungsfähigkeit beeinflussen. Die herrschende Anschauung kommt teilweise in der Ausgestaltung der direkten Steuern selbst zum Ausdruck⁴³¹; im übrigen muss sie aus andern (wirtschaftlichen und gesellschaftlichen) Gegebenheiten erschlossen werden. Daraus ergibt sich, welche Gesichtspunkte die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte beeinflussen und bei der Ausgestaltung der direkten Steuern zu beachten sind. Da der Grundsatz der Besteuerung im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung namentlich für die Ehegatten-Besteuerung (im Vergleich zu

⁴²⁸ BGE 99 Ia 638ff., 652f. E.9

⁴²⁹ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 63; etwas kritisch Raoul OBERSON, *capacité*, S. 387; Markus REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 16 (noch vor BGE 110 Ia 7).

⁴³⁰ BGE 110 Ia 14f., 112 Ia 244 E. 4b

⁴³¹ Zur hermeneutischen Methodik Dieter BIRK, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 62ff., 159f. (Strukturprinzip) unter Verweis auf TIPKE.

Konkubinatspaaren) und für die Besteuerung der Eigenmiete von Wohnungseigentümern (im Verhältnis zu Mietern)⁴³² konkretisiert worden ist, sollen hier diese beiden Bereiche dargestellt werden, bevor der Grundsatz der Besteuerung im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als solcher behandelt wird.

2.6.1 Ehepaarbesteuerung

95. Im Urteil vom 13. April 1984 in Sachen Hegetschweiler erklärte das Bundesgericht im Verfahren der abstrakten Normenkontrolle eine Neuregelung des Zürcher Steuergesetzes als unvereinbar mit dem Grundsatz rechtsgleicher Besteuerung im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, weil Ehepaare in gewissen Einkommensbereichen gegenüber Konkubinatspaaren benachteiligt wurden⁴³³. Ausgangspunkt bildet die Feststellung, dass Ehepaare tatsächlich seit Beginn der modernen Einkommens- und Vermögensbesteuerung und jedenfalls gegenwärtig in sämtlichen Steuergesetzen der Kantone und des Bundes gemeinsam veranlagt werden⁴³⁴. Es wird dargestellt, dass sich aufgrund der progressiven Ausgestaltung der Einkommenssteuern aus der einheitlichen Veranlagung der Ehepartner dann eine steuerliche Mehrbelastung gegenüber zwei je separat veranlagten Alleinstehenden mit demselben Gesamteinkommen ergibt, wenn beide Ehepartner Einkommen erzielen. Die Forderung der Doktrin nach einer angemessenen Entlastung der Ehepaare gegenüber Alleinstehenden wird in diesem Zusammenhang angeführt. Es wird festgehalten, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Ehepaars bzw. der beiden Ehepartner zusammen geringer ist als diejenige von Alleinstehenden mit dem gleichen Einkommen, weil sich der Wert des Gesamteinkommens auf zwei Personen verteilt⁴³⁵. Zum zentralen Ge-

⁴³² Weitere Vergleiche könnten auch für das schweizerische Recht noch angestellt werden, vgl. für das deutsche Recht vor dreissig Jahren Fritz NEUMARK, Grundsätze, S. 100ff., der unter dem Titel der Gleichmässigkeit der Besteuerung in bezug auf die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer u. a. die (im deutschen Quellenabzugsverfahren veranlagten) Unselbständigerwerbenden mit den Selbständigen (S. 102f.), die in irgendwelchen Pauschalierungsverfahren eingeschätzten Personen — namentlich Landwirte — mit den aufgrund der tatsächlichen Einkünfte veranlagten (S. 104ff.) vergleicht.

⁴³³ BGE 110 Ia 7ff.

⁴³⁴ BGE 110 Ia 7ff., 15 E.3a; vgl. zur Entwicklung Peter LOCHER, Eherecht, S.3f; Konrad BAUMANN, Ehegatten-, Familien- und Individualbesteuerung, ZBl 1987, S. 329ff.

⁴³⁵ BGE 110 Ia 16f.

genstand wird in der Folge jedoch nicht der Vergleich zwischen alleinstehenden Steuerpflichtigen und Ehepaaren, sondern zwischen diesen einerseits und Konkubinatspaaren andererseits gemacht und es werden aus dem Rechtsgleichheitsgebot die Grundsätze abgeleitet, dass das Steuergesetz nicht nur Ehepaare unter sich, sondern auch Ehepaare im Vergleich zu Konkubinatspaaren nach dem Massstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleich zu belasten habe; der Vergleich wirklich Alleinstehender mit einem Ehepaar bzw. einem Ehegatten wird als nicht schlüssig erachtet und es wird erklärt, es gebe keine Anhaltspunkte dafür, dass die Gebote, einerseits Ehepaare nicht stärker zu besteuern als Konkubinatspaare und andererseits Alleinstehende nicht relativ mehr zu belasten als Verheiratete, nicht miteinander vereinbar seien⁴³⁶.

96. Vor dem Urteil Hegetschweiler hatte die nahezu einhellige Lehre die Vergleichbarkeit der Steuerbelastung von Ehepaaren einerseits und Konkubinatspartnern andererseits verneint⁴³⁷. In der Doktrin waren die unbestrittenen Grundsätze anerkannt, dass (1) Ehepaare unter sich ohne Rücksicht auf die Herkunft der Einkünfte gleich zu behandeln seien, dass (2) die Steuerbelastung der Ehepaare kleiner sein müsse, als diejenige einer Einzelperson mit demselbem Einkommen, dass jedoch (3) die Steuerbelastung eines Ehepaares grösser sein solle als diejenige zweier Einzelpersonen mit je hälftigem Einkommen⁴³⁸. Da die gesetzgeberischen Massnahmen bis zum Urteil Hegetschweiler nicht hingereicht hatten, die Forderung der Lehre nach angemessener Korrektur der “Progressions-Wirkung des Ja-Wortes”⁴³⁹ tatsächlich zu erfüllen und wesentliche Belastungsunterschiede trotz wirtschaftlich vergleichbarer Verhältnisse der Steuerpflichtigen fortbestanden hatten, wurde die Signalwirkung des Urteils

436 BGE 110 Ia 20 E. 3e, vgl. dazu Markus REICH, Ehegattenbesteuerung, S. 249 (die Gebote stehen in einem “unvermeidbaren Widerspruch”).

437 Peter LOCHER, Ehegattenbesteuerung, S. 306; Markus REICH, Ehegattenbesteuerung, S. 243, 246.

438 Regula LANZ-BAUER, Besteuerung der Ehegatten in der Schweiz, StR 38, S. 347; Danielle YERSIN, Réflexions, S. 434; Peter LOCHER, Kritik, S. 570; Ferdinand ZUPPINGER, Festschrift Hegnauer, S. 661.

439 Peter BÖCKLI, Schatteneinkommen, S. 101.

Hegetschweiler zwar überwiegend begrüsst⁴⁴⁰. Im einzelnen wurde das Urteil⁴⁴¹ jedoch kritisiert. Es wurde insbesondere darauf hingewiesen, dass der zentrale Vergleich zwischen wirklich alleinlebenden Steuerpflichtigen (nicht solchen im Konkubinat) und Ehepaaren hätte erfolgen müssen⁴⁴², dass der Haushaltvorteil zu Unrecht nicht als leistungsfähigkeits-relevant betrachtet wurde⁴⁴³ und dass im Ergebnis die bisherige Benachteiligung der Ehepaare überkompensiert werde und zu einer Privilegierung namentlich der Ehepaare mit einem einzigen überdurchschnittlichen Einkommen gegenüber wirklich Alleinstehenden führe⁴⁴⁴.

97. Das Urteil Hegetschweiler macht den Vergleich der Konkubinatspaare mit den Ehepaaren zum Angelpunkt der Gleichheitsprüfung in bezug auf die im Einkommen zutage tretende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Zur Begründung wird im wesentlichen angeführt, dass das Konkubinat tatsächlich stark verbreitet sei, was mit der statistisch erhobenen Zahl der Konkubinatspaare untermauert wird, und es wird daraus geschlossen, der Steuergesetzgeber könne dem Vergleich von Ehepaaren mit Konkubinatspaaren nicht mehr ausweichen⁴⁴⁵. Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob die statistische Zahl der Konkubinatspaare den zentralen Vergleich zu begründen vermag, zumal die Zahl der Haushalte wirklich alleinstehender Personen wesentlich grösser ist als diejenige der Konkubinatspaare⁴⁴⁶. Sie vermag auch inhaltlich nicht auszuweisen, dass Konkubinatspaare und Ehepaare mit denselben Gesamteinkommen in

440 Peter LOCHER, Ehegattenbesteuerung, S. 305ff; derselbe, Kritik, S. 569, Markus REICH, Ehegattenbesteuerung, S. 256; für mehr Zurückhaltung Danielle YERSIN, *Réflexions*, S. 449.

441 Das ausdrücklich auf BVerfG 6, 55 verweist, während gleichzeitig in Deutschland eine Diskussion über Familienlastenausgleich statt Eheförderung einsetzte; vgl. dazu Franz KLEIN, Festschrift ZEIDLER, S. 773.

442 Markus REICH, Ehegattenbesteuerung, S. 243, 45; Danielle YERSIN, *Réflexions*, S. 437

443 Ferdinand ZUPPINGER, Festschrift HEGNAUER, S. 677; Markus REICH, Ehegattenbesteuerung, S. 246; Danielle YERSIN, *Réflexions*, S. 438.

444 Ferdinand ZUPPINGER, Festschrift HEGNAUER, S. 679 ("Ueberspitzt formuliert hat das Bundesgericht, um die verfassungswidrige Mehrbelastung der verheirateten Paare im Vergleich zu den Konkubinatspaaren, deren Zahl auf 100'000 geschätzt wurde, zu vermeiden, nunmehr 1'832'149 Ehepaare in einer sachlich ebenfalls nicht begründeten Weise zu stark entlastet.")

445 BGE 110 Ia 7, 15 E.3a, 19 E.3d.

446 Ferdinand ZUPPINGER, Festschrift HEGNAUER, S. 679 (630'000 wirklich Alleinlebende im Vergleich zu 100'000 Konkubinatspaaren); Peter Locher, Kritik, S. 573 (4% Konkubinate gegenüber 29% Einpersonenhaushalte).

bezug auf die (allein massgebende) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ohne weiteres vergleichbar sind. Dafür findet sich im Urteil keine Begründung; es wird dort unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten allein der Vergleich zwischen Alleinstehenden und Ehepaaren begründet und dabei — der einhelligen Lehre folgend — dargelegt, dass sich der Wert des Gesamteinkommens des Ehepaares auf zwei Personen verteilt, weshalb ein Ehepaar weniger leistungsfähig ist, als ein Alleinstehender mit demselben Einkommen⁴⁴⁷. Wesentlich erscheint aber für den Vergleich von Ehepaaren mit Konkubinatspaaren, dass sich aufgrund der Zunahme der Zweiverdiener-Ehen — die erst noch häufig aus früheren Konkubinen entstehen — die allgemeine Überzeugung von der Richtigkeit des Ehepaar-Besteuerungsmodells gewandelt hat, was sich in zahlreichen politischen Vorstössen äusserte⁴⁴⁸. Diese allgemeine Überzeugung betrifft jedoch den Vergleich der sog. Zweiverdiener-Ehepaare mit Konkubinatspaaren in wirtschaftlich vergleichbarer Lage, das heisst nicht nur mit denselben Gesamt-Einkünften, sondern mit gleich auf die jeweiligen Partner verteilten Einkünften. Wenn diese allgemeine Überzeugung den Vergleich rechtfertigt, so wäre es geboten gewesen, die tatsächliche Vergleichbarkeit — in bezug auf verschiedene mögliche “Rollenteilungen” auch beim Konkubinat z. B. — herauszuarbeiten.

98. Das Bundesgericht hält am Grundsatz fest, dass Ehepaare mit demselben Gesamteinkommen unter sich gleich zu behandeln seien — wobei immerhin nicht ausgeschlossen wird, den höheren Gewinnungskosten und eventuell analogen Zusatzbelastungen bei Erwerbstätigkeit beider Gatten durch angemessene Abzüge Rechnung zu tragen und überdies offen gelassen wird, ob weitere Gründe in gewissen Fällen eine unterschiedliche Belastung von Ein- und Zweiverdiener-Ehepaaren rechtfertigen könnten⁴⁴⁹. Die wirtschaftliche Situation der Ehepaare mit gleichem Gesamteinkommen unter sich ist jedoch nicht ohne Rücksicht auf die Herkunft der Mittel gleich. Nicht nur die unterschiedlichen Erwerbsunkosten⁴⁵⁰, sondern namentlich

447 BGE 110 Ia 16

448 Peter LOCHER, Kritik, S. 574, unter Verweis auf Arthur HÄFLIGER, Gleichheitssatz, S. 64f; vgl. auch Beatrice WEBER-DÜRLER, Rechtsgleichheit, S. 116ff.

449 BGE 110 Ia 19 E.3c.

450 Ferdinand ZUPPINGER, Festschrift HEGNAUER, S. 663; Peter LOCHER, Ehegattenbesteuerung, S. 335.

das durch den haushaltführenden Ehegatten erwirtschaftete Schatteneinkommen⁴⁵¹ unterscheidet die sog. Einverdiener-Ehen wirtschaftlich von Ehen, in denen beide Partner einer ausserhäuslichen Erwerbstätigkeit nachgehen. Beim Leistungsfähigkeitsvergleich ist dieses Schatteneinkommen beachtlich; es ist deshalb neben den geringeren Gewinnungskosten nicht nur die Haushalterparnis, welche eine stärkere Belastung der Einverdiener-Ehepaare gegenüber den Zweiverdiener-Ehepaaren rechtfertigt⁴⁵², sondern eine durch die Arbeits- und Dienstleistungen des haushaltführenden Ehegatten deutlich höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Einverdiener-Ehepaare. Wenn deshalb die Ehepaare mit gleichem Gesamteinkommen nicht höher belastet werden sollen als Konkubinatspaare — deren Belastung von der Art der Erzielung der Einkünfte abhängt — so kann von der konkreten Rollenteilung bzw. von der Art und Verteilung der Einkünfte auf die Ehepartner nicht abgesehen werden⁴⁵³. Unter den Vergleichsgruppen der Ehepaare einerseits und der Konkubinatspaare andererseits ist vielmehr zu differenzieren nach der Art der — ausserhäuslich erzielten und innerhäuslich erarbeiteten (Schatten-) — Einkünfte, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufgrund der Einkommen zutreffend erfasst werden soll⁴⁵⁴.

99. Im Urteil Hegetschweiler wird die — im Grundsatz ausgewiesene, aber im Ausmass umstrittene — Haushalterparnis von Zwei- (oder Mehr-)Personenhaushalten gegenüber Einzelhaushalten unter dem Gesichtspunkt wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit als unbeachtlich er-

451 Peter BÖCKLI, Schatteinkommen, insbes. S. 104ff; Peter LOCHER, Ehegattenbesteuerung, S. 321, wendet dagegen ein, es handle sich bei diesem Schatteneinkommen nicht um Markteinkommen.

452 Auf diesen Aspekt beschränkt Peter LOCHER, Kritik, S. 575, seine Entgegnung.

453 Was beim konkreten Vergleich im Unterschied zur abstrakten Normkontrolle auch geschieht; vgl. ASA 58, 77 E.4c (keine Verfassungswidrigkeit, weil im konkreten Fall keine Mehrbelastung des Ehepaars gegenüber einem Konkubinatspaar mit gleichen Einkommen vorliegt); ASA 60, 280 (Reduktion der Steuerbelastung eines Ehepaars mit einem Kind auf die entsprechende Belastung eines Konkubinatspaares mit denselben Einkünften und einem Kind).

454 Für den Belastungsvergleich Zweiverdiener-Ehe mit Zweiverdiener-Konkubinatspaar auch Markus REICH, Ehegattenbesteuerung, S. 255.

klärt⁴⁵⁵. Dieses völlige Ausserachtlassen des Synergie-Effektes ist in der Lehre überwiegend kritisiert worden⁴⁵⁶. Die Verwendung der Einkünfte beeinflusst die mit der Einkommensbesteuerung gemessene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindestens insoweit, als die Einkünfte zur Existenzhaltung des Steuersubjektes gebunden sind. Genauso wie deshalb für den Vergleich von Alleinstehenden einerseits mit Ehepaaren andererseits bedeutsam ist, ob das Einkommen den Bedarf einer einzelnen Person decken oder für zwei reichen muss, ist die Haushaltgrösse wirtschaftlich allgemein beachtlich. Zwei Personen in Einzelhaushalten haben wegen der verhältnismässig höheren Aufwendungen gegenüber Mehrpersonenhaushalten allermindestens einen höheren Existenzbedarf⁴⁵⁷. Als neue Formel für die Belastungsrelationen zwischen den verschiedenen Gruppen wird daher neuerdings auf der Grundlage und in Weiterentwicklung des Urteils Hegetschweiler vorgeschlagen, die steuerliche Belastung eines Einverdiener-Ehepaares habe niedriger zu sein als diejenige eines Alleinstehenden mit gleichem Einkommen, jedoch höher als die Belastung eines Zweiverdiener-Ehepaares mit gleichem Gesamteinkommen. Die steuerliche Belastung des Zweiverdiener-Ehepaares wiederum solle jener einer nichtehelichen Gemeinschaft in gleichen Einkommenverhältnissen entsprechen, jedoch höher sein als diejenige von zwei Alleinstehenden mit je der Hälfte des Einkommens der nicht-ehelichen Gemeinschaft⁴⁵⁸.

2.6.2 Eigenmietwertbesteuerung

100. Mit Urteil vom 9. Dezember 1986 i.S. Bucher erklärte das Bundesgericht die vollständige und undifferenzierte Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwertes, wie sie in einer Volksinitiative im Kanton St. Gallen gefordert worden war, als Verstoß gegen das Rechtsgleichheitsgebot. Das Gericht kam zum Schluss, dass eine Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung ohne ausgleichende Massnahmen den Wohnungseigentümer mit hohem

⁴⁵⁵ BGE 110 Ia 20f. E.3e, 23 E.4b.

⁴⁵⁶ Ferdinand ZUPPINGER, Festschrift HEGNAUER, S. 677; Markus REICH, Ehegattenbesteuerung; Danielle YERSIN, *Réflexions*, S. 438; vgl. auch Peter LOCHER, *Kritik*, S. 575, welcher nicht behauptet, die Haushaltsparnis beeinflusse die für die Einkommensbesteuerung massgebliche Leistungsfähigkeit nicht, der aber den "Sündenfall" der Nichtberücksichtigung dieses Gesichtspunkts — wenn schon — gerade verallgemeinern will, vgl. aber auch S. 577f.

⁴⁵⁷ Peter LOCHER, *Kritik*, S. 578, vgl. zu den Existenzminima-Berechnungen unten Ziff. V, 3.2.1.

⁴⁵⁸ Peter LOCHER, *Kritik*, S. 579.

Selbstfinanzierungsgrad gegenüber andern Steuerpflichtigen mit gleicher finanzieller Leistungsfähigkeit in einer Weise begünstige, welche vor Art. 4 der Bundesverfassung nicht standhalte⁴⁵⁹. Das Gericht hielt zunächst unter Verweis auf die herrschende Lehre fest, dass der Mietwert einer Liegenschaft nicht als fiktives Einkommen bezeichnet werden könne, sondern dass es sich um einen Nutzertrag mit wirtschaftlichem Wert handle, der als Naturaleinkommen zu qualifizieren sei; denn der Eigenmietwert entspreche dem Mietzins, den der Eigentümer bei der Vermietung seiner Liegenschaft erzielen könnte und mit der Vermietung erspare sich der Eigentümer überdies eine unerlässliche Ausgabe — die Miete — die jeder Steuerpflichtige aufwenden müsse. Im Rahmen der Gesamteinkommenssteuer wurde der Verzicht auf die Eigenmietwertbesteuerung als Systembruch bezeichnet, der zu Ungleichheiten führe, wobei der Selbstnutzer-Wohnungseigentümer verglichen wird (1) mit einem Steuerpflichtigen, der sein Vermögen anders (zinstragend) investiert oder die Liegenschaft vermietet und den Ertrag versteuern muss, und (2) mit dem Mieter, der seinen Wohnaufwand nicht vom Einkommen abziehen kann. Da die Initiative den Abzug der Schuldzinsen und Unterhaltskosten für die selbstbewohnte Wohnung vorsah, soweit sie einen bestimmten Betrag oder Anteil überstiegen, wurde überdies (3) eine Ungleichbehandlung zwischen dem Eigentümer, der sein Wohneigentum selbst finanziert (und der Ertragsbesteuerung damit entgeht) und demjenigen festgestellt, der zum Erwerb der Liegenschaft auf Hypotheken angewiesen ist und die entsprechenden Zinsen nicht abziehen kann⁴⁶⁰.

101. Der objektive Einkommensbegriff umfasst nach der herrschenden schweizerischen Lehre den Eigenmietwert⁴⁶¹ — unabhängig davon, ob die Einkünfte grundsätzlich definiert werden als Vermögenszugänge mit Marktwert⁴⁶² oder ob das Steuerobjekt Einkommen auf die am Markt erzielten Vermögenszugänge beschränkt und durch gewisse zugerechnete Bestandteile

⁴⁵⁹ BGE 112 Ia 240ff., 244 E.5a.

⁴⁶⁰ BGE 112 Ia 242 E. 3b, c.

⁴⁶¹ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 63ff; Ernst HÖHN, Grundriss, S. 271.

⁴⁶² Silvio GRAF, Wohnraumnutzung, S. 181.

(“imputed income”) ergänzt wird⁴⁶³. Die Aufrechnung des Nutzwerts eigenen Wohnraums als steuerbares Naturaleinkommen wird schon in älteren Bundesgerichtsurteilen mit der rechtsgleichen Behandlung derjenigen Steuerpflichtigen, die eine Wohnung oder ein eigenes Haus mieten, und der andern, die in ihrer eigenen Liegenschaft wohnen, begründet⁴⁶⁴. Die Eigenmietwertbesteuerung ist denn auch in sämtlichen Kantonen und im Bund vorgesehen⁴⁶⁵. Zwar bildet der Gebrauchswert eigener Gegenstände — auch wenn dadurch Kosten für den Gebrauch fremder Sachen erspart werden — regelmässig kein steuerbares Einkommen. Die Steuerfreiheit des Gebrauchs eigener Sachen ist unproblematisch, wenn kein Markt für die Nutzung vorhanden ist; sie erhöht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit jedoch objektiv dann, wenn der Gebrauchswert einen Marktwert aufweist und die entsprechende Nutzung (als Miete, Leasing, Baurechtszins etc.) üblicherweise bezahlt werden muss. In diesem Fall ist zuerst nicht einsichtig, weshalb der Ertrag entsprechenden Vermögens bei Überlassung an Dritte versteuert werden muss, bei Eigengebrauch indes nicht. Wird der Gebrauch eigener Sachen aus verwaltungsökonomischen Gründen⁴⁶⁶ dennoch regelmässig nicht besteuert, so mag es schwer verständlich erscheinen, weshalb gerade die Nutzung der eigenen Wohnung im Unterschied zum Gebrauchswert eines teuren Autos, einer Yacht, eines Flugzeugs usw. besteuert werden soll⁴⁶⁷. Die Mobiliarnutzung von Autos und Schiffen wird zwar im Rahmen der Reineinkommens-Steuer nicht erfasst; sämtliche Kantone kennen aber eine Besitzsteuer auf Automobilen⁴⁶⁸ und einige Kantone auf Schiffen⁴⁶⁹. Die durch den Gebrauch dieser Sachen vermittelte Leistungsfähigkeit wird damit immerhin — wenn auch auf andere Weise und indirekt — ebenfalls erfasst. Vor allem aber sind die tatsächlichen Verhältnisse auf dem Wohnungsmarkt so, dass der Zugang zu Wohneigentum breiten Bevölkerungskreisen zum vorne-

⁴⁶³ Francis CAGIANUT, Einkommenssteuer, S. 595.

⁴⁶⁴ ASA 49, S. 79 E.2b; Peter BÖCKLI, Eigenmiete, S. 18; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 63.

⁴⁶⁵ Vgl. BGE 112 Ia 244; ZUPPINGER/BÖCKLI/Locher/REICH, Steuerharmonisierung, S.61ff., Art. 21 Abs.1 lit. b DBG, Art. 7 StHG.

⁴⁶⁶ Peter BÖCKLI, Eigenmiete, S. 17.

⁴⁶⁷ So das empörte Votum BAYER, VVDStRL, Bd. 47, S. 99.

⁴⁶⁸ Ernst HÖHN, Grundriss, S. 499.

⁴⁶⁹ Vgl. etwa BGE 101 Ia 183ff.; 270 ff.

herein überhaupt nicht oder nur mit ausserordentlicher Anstrengung oder Einschränkung offen steht und dementsprechend der weit überwiegende Teil der Bevölkerung gezwungenermassen in Mietwohnungen lebt⁴⁷⁰. Der tatsächliche Vergleich zwischen Mietern und Selbstnutzer-Eigentümern ist daher schon rein zahlenmässig von weit grösserem Gewicht — er betrifft nämlich jede steuerpflichtige Person in der einen oder andern Eigenschaft —; der Vergleich zwischen diesen beiden Gruppen ist aber auch in der allgemeinen Ueberzeugung vorherrschend, wie nicht nur aus entsprechenden politischen Vorstössen⁴⁷¹ geschlossen werden kann, sondern auch etwa aus dem Umstand erhellt, dass gerade im Bereich der Bemessung der Eigenmietwerte immer wieder staatlichrechtliche Beschwerden wegen Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes erhoben worden sind⁴⁷².

102. Das selbstgenutzte Wohneigentum befreit von den lebensnotwendigen Auslagen für die Miete einer Wohnung. Der Gebrauchswert der eigenen Wohnung erhöht damit die Verfügbarkeit der übrigen Mittel, indem er diese von ihrer Zweckbindung an die Lebenshaltungskosten befreit. Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gebietet die Berücksichtigung der Wohnkosten in irgendeiner Form. Denn diese Kosten beeinflussen als existenznotwendige Auslagen die subjektive Leistungsfähigkeit jedes Steuerpflichtigen. Wie die Wohnaufwendungen freilich konkret berücksichtigt werden, ist weitgehend der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit überlassen; geboten ist lediglich eine folgerichtige Ausgestaltung. So wäre grundsätzlich ein System denkbar, wonach ein — realistisch bemessener⁴⁷³ — Betrag für die Wohnung bei den Abzügen im Rahmen des Existenzminimums (bei den Sozialabzügen) vorgesehen würde. In diesem Fall müsste folgerichtig der Abzug an die Voraussetzung gebunden werden, dass Kosten für die Wohnung mindestens im Umfang dieser Abzüge tatsächlich anfallen. Die Gleichbehandlung sowohl der Mieter mit den Wohnei-

470 Die Schweiz ist gerade kein Land der "Häusle-Bauer" (BAYER, a. a. O), denn mit nicht einmal 30% Wohneigentümern gegenüber rund 70% Mietern weist sie einen der kleinsten Eigentumsanteile überhaupt auf; vgl. ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 63ff; zur regressiven Wirkung der Steuerbefreiung der Eigenmiete Silvio GRAF, Wohnraumnutzung, S. 188ff.

471 Silvio GRAF, Wohnraumnutzung, S. 193f.f, betr. die entsprechenden politischen Vorstösse

472 Vgl. etwa BGE 109 Ia 251, 105 Ia 349, 103 Ia 109 E.3, 101 Ia 334.

473 D.h. unter inflationären Bedingungen regelmässig angepasster; grundlegend Dieter VÖLLMIN, Grundrechtsschutz, insbes. S. 193.

gentümern wie der Wohneigentümer unter sich wäre bei einem solchen System dadurch zu gewährleisten, dass tatsächlich bezahlte Mietzinse ebenso wie tatsächlich bezahlte Hypothekarzinsen/Unterhaltskosten bis zur festgelegten Höhe vom Einkommen in Abzug gebracht werden könnten. Ein derartiges System müsste freilich folgerichtig mit der Aufhebung der Abzugsfähigkeit von allgemeinen Kreditzinsen (soweit sie keine organische Abzüge sind) verbunden werden⁴⁷⁴.

103. Berücksichtigt der Gesetzgeber den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in der Weise, dass der Eigenmietwert als Naturaleinkommen aufgerechnet wird, so muss die Bewertung dieses Naturaleinkommens folgerichtig dem Wert entsprechen, der durch die Vermietung der Wohnung eben als Ertrag des Vermögens hätte erzielt werden können. Auf diese Weise kann die Gleichstellung des Eigentümers, der die Wohnung selbst bewohnt, mit dem Eigentümer, der seine Wohnung vermietet, verwirklicht werden; gleichzeitig wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Eigentümers gleich bemessen, wie wenn er die Wohnung gemietet hätte. Die Bewertung der Eigenmiete nach dem Marktwert ist grundsätzlich im Rahmen der gleichmässigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die sachlich richtige Lösung. Das Bundesgericht hat allerdings im Urteil vom 9. November 1990 entschieden, dass es dem kantonalen Gesetzgeber frei stehe, bei der Festsetzung des Eigenmietwertes vom Marktmietwert abzuweichen⁴⁷⁵. Zwar ging das Gericht davon aus, die Bewertung nach dem Marktwert sei wirtschaftlich und juristisch begründet; dem Gesetzgeber wurde indes zugebilligt, vom Marktwert abzuweichen mit der Begründung, das Steuerrecht folge auch sonst oft nicht strengen wirtschaftlichen oder juristischen Ueberlegungen, indem zum Beispiel Schuldzinse regelmässig zum Abzug zugelassen würden, auch wenn sie keine Gewinnungskosten seien, oder indem Wertsteigerungen auf dem Privatvermögen nicht besteuert würden oder indem schliesslich die Eigennutzung von Fahrnis nicht besteuert werde⁴⁷⁶. Diese Gründe

⁴⁷⁴ Peter BÖCKLI, Eigenmiete, S. 19, weist auf diesen grosszügig vom Gesetzgeber gewährten "Sonderabzug" hin — er legt im übrigen dar, dass auch der Verzicht auf die Besteuerung der Eigenmiete denkbar wäre, wenn gleichzeitig der Abzug für Hypothekarzinsen und Unterhaltskosten nicht mehr gewährt würde, vgl. auch BGE vom 9. November 1991, StE 1991 A.21.11 E.3f.

⁴⁷⁵ BGE 116 Ia 321.

⁴⁷⁶ BGE 116 Ia 324 E.3f.

vermögen nicht zu überzeugen. Zwar trifft zu, dass auch in andern Bereichen des Steuerrechts dem Rechtsgleichheitsgebot und namentlich der Besteuerung im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht oder nicht durchwegs entsprochen wird⁴⁷⁷. Für eine Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit können in diesen Bereichen jedoch zum Teil gewichtige praktische Gründe angeführt werden⁴⁷⁸; dass im übrigen andersartige Abweichungen vom Rechtsgleichheitsgebot bestehen mögen, die sich wirtschaftlich und juristisch nicht begründen lassen, müsste jedoch auf entsprechende Beschwerde zur Kassation auch dieser Verfassungswidrigkeiten führen — es kann nicht sein, dass festgestellte Rechtswidrigkeiten nur darum nicht kassiert werden, weil es noch andere Rechtswidrigkeiten gibt — das wäre die Kapitulation der Verfassungsmässigkeitsprüfung überhaupt.

104. Die Abweichung vom Marktwert wird anschliessend jedoch damit begründet, dass der Nutzwert der eigenen Wohnung im Unterschied zur Nutzung anderer Vermögenswerte besteuert werde, dass die Eigenmiete grundsätzlich kein Einkommen in Geld sei und dass ein Mieter bei der Auswahl einer Wohnung freier sei, als ein Eigentümer⁴⁷⁹. Die erste Begründung, dass nämlich andere Gebrauchswerte mit Marktwert nicht besteuert werden, würde gegen die Besteuerung der Eigenmiete überhaupt sprechen, wenn diese Begründung zuträfe. Die Eigenmiete wird jedoch im Unterschied zum Gebrauchswert eigener Mobilien im Rahmen des allgemeinen Reineinkommens richtigerweise berücksichtigt und der Gleichbehandlung der Liegenschaftseigentümer unter sich und mit den Mietern wird der Vorrang vor der Gleichbehandlung mit den Selbstnutzer-Mobiliareigentümern eingeräumt; in diesem Falle ist es folgerichtig und damit zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen geboten, die Bewertung der Eigenmiete dementsprechend auszugestalten. Wichtig sind zwar im Grundsatz die beiden letzten Begründungen. Sie vermögen m. E. jedoch die Entscheidung im konkreten Fall nicht zu stützen. Die zuletzt erwähnte geringere Verfügbarkeit des Wohnungseigentums — also die Behauptung, Wohneigentum sei schwer verkäuflich — dürfte in

⁴⁷⁷ Vgl. etwa die Aufzählung bei Peter BÖCKLI, *Eigenmiete*, S. 21 (das System der Umsatzbesteuerung ist vom Bundesgericht nach Art. 114bis Abs.3 BV nicht zu überprüfen.)

⁴⁷⁸ Vgl. dazu BGE 114 Ia 221; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, *Steuerharmonisierung*, S. 99ff; mindestens teilweise dürften solche Gründe auch gegen die Besteuerung der von Peter BÖCKLI, *Eigenmiete*, S. 21, noch erwähnten Schatteneinkünfte des haushaltführenden Gatten sprechen.

⁴⁷⁹ BGE 116 Ia 325 E.3g.

der Regel wenigstens für durchschnittliche Liegenschaften tatsächlich nicht zutreffen; die Wohnungsnot auch und gerade für Mietwohnungen ist notorisch und hat seit Jahrzehnten immer wieder Mieterschutzgesetzgebungen veranlasst. Das Angebot an Eigentumswohnungen und Einfamilienhäuser hat demgegenüber jedenfalls bis in die jüngste Zeit die Nachfrage nicht zu decken vermocht, was sich in kontinuierlichen Preissteigerungen niederschlug; die Realisierung von Wohneigentum dürfte daher tatsächlich nicht die behaupteten Schwierigkeiten verursachen. Die mangelnde Disponibilität, welche sonst die Naturaleinkommen von den Geldeinkommen unterscheidet und welche allenfalls eine steuerliche Sonderregelung begründen könnte, ist im übrigen gerade im Bereich der lebensnotwendigen Wohnkosten nicht vorhanden — durch die Wohnkosten selbst sind eben auch entsprechende Geldeinkünfte gebunden.

105. Was schliesslich den dritten Grund betrifft, so kann der Geldwert des in natura zufließenden Nutzwertes tatsächlich praktisch nur aufgrund einer Schätzung ermittelt werden. Dem Gesetzgeber bleibt weitgehend überlassen, wie konkret und detailliert das Steuerobjekt umschrieben werden soll; so können (und sollten im Interesse gleichmässiger Rechtsanwendung) zweifellos einzelne Bewertungsvorschriften für Teile der Bemessungsgrundlage gesetzlich vorgegeben werden; die Art und Weise der Schätzung sollte insbesondere für den Fall regelmässig fehlender Vergleichspreise vorgeschrieben werden⁴⁸⁰. Wenn aber derart die Schätzungsmethode zur Ermittlung der Eigenmiete vorgeschrieben werden kann, so ändert dies nichts daran, dass im Grundsatz derjenige Wert massgebend ist, der von einem Dritten für die betreffende Wohnung bzw. für eine entsprechende Wohnung als angemessen bezahlt würde⁴⁸¹. Den mit Schätzungen immer verbundenen Unsicherheiten kann mit vorsichtiger Bewertung Rechnung getragen werden; aber ein eigentliches Abweichen vom Marktwert schon als gesetzliche Vorgabe des zu ermittelnden Wertes lässt sich mit diesen Unsicherheiten nicht begründen — es ist denn auch bezeichnend, dass letztlich ein Höchstmass für die noch als haltbar erachtete Abweichung vom grundsätzlich zutreffenden Marktwert im

⁴⁸⁰ Vgl. etwa in bezug auf Art. 21 Abs. 1 lit. b Heinz MASSHARDT, Bundessteuer, S. 121ff; Ernst KÄNZIG, Wehrsteuer, S. 315ff; vgl. für die Schätzungsmethoden etwa auch den Entscheid des Obwaldner Verwaltungsgerichts in StE 1991 B.25.3 Nr. 9.

⁴⁸¹ Vgl. etwa BGE 101 Ia 334.

erwähnten Urteil nicht angeführt wird. Wenn richtigerweise der Marktwert der Eigenmiete als steuerbares Einkommen zu ermitteln ist, so hat dies dann freilich zur Folge, dass ein Mieter der Liegenschaft unter Berufung auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht einen entsprechenden Abzug vom steuerbaren Einkommen machen kann, wenn er nachweist, dass die Eigenmietwerte systematisch zu niedrig angesetzt worden sind, was das Bundesgericht in einem gleichentags ergangenen Urteil in bezug auf eine andere kantonale Regelung denn auch entschied⁴⁸².

106. Abschliessend wird im Urteil vom 9. November 1990 noch die Frage aufgeworfen, ob nicht aus Gründen der Wohneigentumsförderung eine Unterbewertung der Eigenmiete vor dem Rechtsgleichheitsgebot zu rechtfertigen wäre. Steuerentlastungen als Lenkungsmassnahmen sind im Rahmen der allgemeinen Reineinkommenssteuer unter dem Gesichtspunkt rechtsgleicher Behandlung grundsätzlich problematisch⁴⁸³; wegen der progressiven Ausgestaltung der allgemeinen Einkommenssteuer profitieren Personen mit hohen Einkünften progressiv mehr von solchen Steuerentlastungen in der Bemessungsgrundlage als weniger gut gestellte Pflichtige. Es ist daher schon grundsätzlich besonders genau zu prüfen, ob derartige Lenkungsmassnahmen verhältnismässig sind und tatsächlich der Förderungsbetrag (die Steuerentlastung kommt einer Subventionierung gleich) umso höher sein soll, je höher das allgemeine Einkommen der auf diese Weise unterstützten Person ist. Aber die — ungezielte — Steuerentlastung der Wohneigentümer ist als solche schon grundsätzlich nicht geeignet, den angestrebten Zweck zu erreichen. Angestrebt wird der breitere Zugang zu Wohneigentum — mit einer Unterstützung derjenigen, welche Wohneigentum bereits besitzen, ist gerade dieser Zweck nicht zu erreichen⁴⁸⁴, weshalb eine steuerliche Entlastung mittels Abzug von der Bemessungsgrundlage mit dem Rechtsgleichheitsgebot wohl kaum vereinbar wäre⁴⁸⁵.

482 StE 1991 A.21.11 Nr. 31 betr. den Kanton Bern; vgl. für die Bundessteuer auch ASA 55, S. 617.

483 Grundlegend Danielle YERSIN, *buts extra-fiscaux*, S. 55ff; Francis CAGIANUT, *Einkommenssteuer*, S. 602ff.

484 Silvio GRAF, *Wohnraumnutzung*, S. 204ff.

485 Ebenso ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, *Steuerharmonisierung*, S. 63.

3. *Leistungsfähigkeit*

107. Der Grundsatz der Besteuerung im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist das eigentliche systemtragende Prinzip im Steuerrecht⁴⁸⁶. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist für die Verteilung der Steuerlasten insgesamt⁴⁸⁷ und als sachgerechtes grundlegendes Prinzip der direkten Steuern in der Lehre⁴⁸⁸ anerkannt; er beruht auf einer tief verwurzelten moralischen Überzeugung⁴⁸⁹ und ist Ergebnis einer längeren Tradition, die sich namentlich in der Einkommensbesteuerung entwickelt hat⁴⁹⁰. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist nicht nur als “Steuerfähigkeit” Voraussetzung der Steuererhebung überhaupt⁴⁹¹, sondern sie bildet grundsätzlich den zentralen Massstab der Gleichbehandlung für die Verteilung der Steuerlasten.

⁴⁸⁶ “Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird.” (BVerfGE 66, 214, 223); Ernst HÖHN, Verfassungsgrundsätze, S. 129; TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 47ff., 51, 57; Dieter BIRK, Leistungsfähigkeit, S. 52ff; derselbe, Steuerrecht I, S. 11; Karl FRIAUF, Verfassungsrechtliche Anforderungen, S. 27; Rainer WALZ, Steuergerechtigkeit, S. 155.

⁴⁸⁷ Raoul OBERSON, *capacité*, S. 388; so schon Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 357 (“Die Garantie der Rechtsgleichheit verlangt grundsätzlich eine Auswahl der einzelnen Steuerobjekte in der Weise, dass die verschiedenen Bevölkerungsklassen und Individuen durch die Steuerbelastung möglichst gleichmässig nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit getroffen werden”), vgl. auch BGE 91 I 245: “Soll das in Art. 62 Abs. 2 Satz 1 KV gesetzte Ziel erreicht und der einzelne Steuerpflichtige nach Massgabe seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden (wobei auf die Gesamtbelastung durch direkte und indirekte, periodische und einmalige Steuern Rücksicht zu nehmen ist), so lässt es sich allerdings nicht umgehen, die Hauptsteuern ... als Subjektsteuern auszubilden.”

⁴⁸⁸ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 4; Ernst HÖHN, Steuerrecht, S. 94; Georg MÜLLER, Kommentar, N 80 zu Art 4 BV; TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 27 unter Verweis auf die weltweite Anerkennung in der Steuerrechtsdiskussion; Markus REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, inbes. S. 6, 10, 28; derselbe, Steuererhebungsprinzipien, S. 104ff; vgl. auch Fritz NEUMARK, Grundsätze, S. 121ff; grundlegend Dieter BIRK, Leistungsfähigkeit.

⁴⁸⁹ Markus REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 10 mit Verweis auf TIPKE, unter Nachweis der Opfergleichheitstheorien und Umverteilungsgedanken; vgl. auch Raoul OBERSON, *Capacité*, S. 383f.

⁴⁹⁰ Roland JÜPTNER, Leistungsfähigkeit, S. 19ff.

⁴⁹¹ Fritz NEUMARK, Grundsätze, S. 121ff., unter Hinweis auf die verschiedenen Steuer- (namentlich Äquivalenz-) Theorien; Karl MANN, Ideale; Dieter BIRK, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 5ff., 21; vgl. auch Klaus OSSENBUHL, Steuerlast, S. 102; Hans-Jürgen PEZZER, Festschrift ZEIDLER, S. 763 weist darauf hin, dass schon MONTESQUIEU die Steuerfähigkeit erst oberhalb des physischen Existenzminimums beginnen liess — vor dem Aufkommen der Einkommensbesteuerung.

In der Rechtsprechung des Bundesgerichts⁴⁹² ist der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erst in jüngerer Zeit ausdrücklich als eigenständiges verfassungsmässiges Individualrecht aus Art. 4 der Bundesverfassung abgeleitet und damit in seiner zentralen Bedeutung als Lastenverteilungsgrundsatz auch inhaltlich anerkannt worden⁴⁹³. Der materielle Gehalt wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist zwar als solcher so wenig konkret, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Massstab für rechtsgleiche Lastenverteilung überhaupt untauglich erscheinen mag⁴⁹⁴. Für Abgaben hat sich mit der Umschreibung von Steuerobjekten jedoch ein Verständnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit herausgebildet, das seinerseits die herrschende Anschauung über die zutreffenden Masstäbe der Lastenverteilung mitbegründet; in der marktwirtschaftlich organisierten Gesellschaft bestimmt schliesslich der Markt über den Wert bestimmter Güter und Leistungen. Im Rahmen der geltenden Verfassungsordnung, welche namentlich mit der Gewährleistung der Handels- und Gewerbefreiheit und des Privateigentums die marktwirtschaftliche Ordnung vorgibt, kann von der Bewertung der Güter durch den Markt nicht abgesehen werden.

108. Unter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist zunächst nicht eine persönliche Fähigkeit zu verstehen; „Fähigkeiten“ sind vielmehr ein alter Ausdruck für Vermögen, Ertrag und Einkommen⁴⁹⁵. Massgeblicher Bezugspunkt individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist allein die konkrete wirtschaftliche Situation, nicht etwa die persönliche Fähigkeit, sich den Zugang zu Wirtschaftsgütern durch persönliche Leistungen erst

⁴⁹² Vgl. BGE 114 Ia 225 E.2c (Kapitalgewinn auf Privatvermögen), 112 Ia 244 E.4b (Eigenmietwert), 110 Ia 14 E.2b (Ehegattenbesteuerung), 109 Ia 101 (Eigenkapitalbemessung), 104 Ia 295 E. 5c (Haushaltabzug), 99 Ia 653 (Reichtumssteuer); vgl. für das deutsche Recht u.a. Karl FRIAUF, *Steuergerechtigkeit*, S. 313 mit Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.

⁴⁹³ Raoul OBERSON, *Festschrift CAGIANUT*, S. 126; Markus REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 16ff; vgl. auch Ernst BLUMENSTEIN, *Gleichheit*, S.357, 383; oben Ziff. 2.6.

⁴⁹⁴ Dieter BIRK, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 23, zitiert G. SCHMOLLER (1863) wonach es darüber, was der einzelne zu einem bestimmten Zwecke beitragen könne, so viele Urteile gebe als es Menschen gibt, weshalb das Leistungsfähigkeit nur bedeute: „Nimm, wo es geht, dieser oder jener kann noch etwas geben“; skeptisch auch Raoul OBERSON, *Festschrift CAGIANUT*, S. 125.

⁴⁹⁵ Fritz MANN, *Ideale*, S.125 („Alsdann war der sicherste Massstab für die Steuerhöhe das Vermögen, der Ertrag und das Einkommen; oder — in der geläufigen älteren Ausdrucksweise — die Fähigkeiten“. Nur diejenige Steuer war gerecht, die unmittelbar nach den Fähigkeiten abgestuft war.”).

zu verschaffen. Der Verzicht auf die wirtschaftliche Verwertung persönlicher Fähigkeiten und Möglichkeiten⁴⁹⁶ bleibt als solcher unbeachtet ohne Rücksicht darauf, ob dieser Verzicht aus persönlichem Unvermögen (Invalidität, Krankheit), wegen nicht entlohnter anderweitiger Tätigkeit (freiwillige gemeinnützige Arbeit, Haushaltarbeit⁴⁹⁷, nicht entschädigte kulturelle Tätigkeit) oder aus persönlicher Vorliebe (Freizeit⁴⁹⁸, Hobbies oder Arbeitsscheu) erfolgt⁴⁹⁹. Das Mass der erforderlichen persönlichen Anstrengung zur Erzielung bestimmter Einkünfte, zum Erwerb des individuellen Vermögens oder bestimmter Gebrauchs- oder Konsumgüter bleibt unter dem Gesichtspunkt der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit — der nur die äussere wirtschaftliche Situation einer steuerpflichtigen Person bezeichnet — unberücksichtigt.

109. Auf wirtschaftliche Leistungsfähigkeit kann rein objektiv aus bestimmten äusseren wirtschaftlichen Vorgängen oder Umständen geschlossen werden. Die äusseren Gegebenheiten, an denen Steuern und Abgaben anknüpfen, können mehr oder weniger zuverlässig auf subjektive Leistungsfähigkeit der am Vorgang beteiligten Personen hindeuten. Wenn zum Steuerobjekt ein Vorgang des rechtlichen oder wirtschaftlichen Verkehrs⁵⁰⁰ gemacht wird, so lässt dieser Vorgang an sich darauf schliessen, dass die Beteiligten über die Mittel verfügen, an diesem Vorgang teilzunehmen. Die Übertragung von Grundstücken etwa lässt den Schluss zu, dass der Erwerber die Mittel zur Bezahlung des Kaufpreises aufbringen kann und dass der Verkäufer den Brutto-Verkaufspreis einnimmt. Die Handänderungssteuer, die an diesen Vorgang knüpft und den Verkaufspreis zum Steuerobjekt macht, lässt aber sowohl die Art der Mittelbeschaffung beim Käufer wie auch allfällige Netto-Verluste des Verkäufers aus der Liegenschaft unbeachtet. Wird dagegen vom Netto-Gewinn des Verkäufers eine (Grundstück) Gewinnsteuer erhoben, so ist

496 Ob tatsächlich ein solcher Verzicht auf Besitz und Erwerb von Wirtschaftsgütern vorliegt oder ob sich subjektive Wirtschaftsmacht anders äussert, ist u. U. nach sämtlichen Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu erschliessen; vgl. für juristische Personen etwa BGE 96 I 560 betr. die Minimalsteuer (kritisch OBERSON, Festschrift CAGIANUT, S. 128f.).

497 Der allerdings durchaus die Bedeutung eines "Schatteneinkommens" zukommen kann: Peter BÖCKLI, Schatteneinkommen, S. 102.

498 Auch der Freizeitnutzen kann freilich Marktwert haben, Silvio GRAF, Wohnraumnutzung, S. 181.

499 Paul KIRCHHOF, Sitzungsbericht, N 73 unten, N 74.

500 Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 123ff; Ernst HÖHN, Grundriss, S. 71.

ein Netto-Zufluss von Mitteln aus dem Verkauf Voraussetzung der Steuererhebung⁵⁰¹. Aus diesem Netto-Wertzufluss kann relativ zuverlässig auf wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen geschlossen werden; objektiv vermehrt sich durch den konkreten Grundstücksverkauf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Verkäufers. Mit dem Herausgreifen eines einzelnen Objektes wird jedoch von der übrigen wirtschaftlichen Situation des Verkäufers abgesehen. Im Unterschied dazu erfasst die allgemeine Einkommenssteuer schliesslich den gesamten Mittelzufluss bei einem Steuersubjekt, womit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen selbst am zutreffendsten gemessen wird. Abgaben, welche von der individuellen Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen absehen, sind historisch älter; der Leistungsfähigkeitsgedanke entwickelte sich von den rein objektiven "Fähigkeiten" des Vermögens, Ertrags oder auch des Einkommens erst allmählich zur subjektiven wirtschaftlichen Fähigkeit, der konkreten wirtschaftlichen Situation der steuerpflichtigen Person selbst⁵⁰².

3.1 Objektive Massgrössen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit

110. Die wirtschaftliche Leistungs- oder Zahlungsfähigkeit⁵⁰³ einer Person⁵⁰⁴ kann erschlossen werden aus ihrem individuellen Einkommen, Vermögen und/oder Konsum (Aufwand, Verbrauch)⁵⁰⁵. Die wirtschaftlichen Mittel einer Privatperson, die ihr im wesentlichen zur Deckung des Existenzbedarfs, zur Befriedigung von Konsumbedürfnissen und zur Vorsorge dienen, fliessen als Einkünfte zu, stehen im Vermögen zur Verfügung oder werden für bestimmte Güter aufgewendet. Die Höhe dieser Mittel im Vergleich zu denjenigen anderer Personen kann sowohl bei den Einkünften, beim Vermögen wie beim Verbrauch ermittelt wer-

⁵⁰¹ BGE 101 Ia 1, 95 I 130.

⁵⁰² Roland JÜPTNER, Leistungsfähigkeit, S. 31ff.

⁵⁰³ Roland JÜPTNER, Leistungsfähigkeit, S. 30, da Steuern in Geld zu entrichten sind, ist grundsätzlich die Zahlungsfähigkeit Massstab der individuellen Leistungsfähigkeit — die dadurch vermittelte Kaufkraft steht allerdings gerade bei Privatpersonen im Vordergrund; vgl. Dieter VÖLLMIN, Grundrechtsschutz, S. 193.

⁵⁰⁴ Für die hier nicht behandelten juristischen Personen lässt sich entsprechend die — qualitativ verschiedene — individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vornehmlich aus Ertrag und Kapital erschliessen.

⁵⁰⁵ TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 152; Dieter BIRK, Steuerrecht I, S. 43.

den. Tatsächlich sind die — allgemeinen — Einkommens- und Vermögenssteuern in weitestgehendem Masse subjektiv ausgerichtet; sie beruhen sowohl in der Definition des Steuerobjektes wie in der Bemessung der Steuer auf Grundlagen, welche die wirtschaftliche Situation des Steuersubjekts selbst erfassen sollen und prägen mit ihren, auf die Person des Steuersubjekts bezogenen,⁵⁰⁶ Gesichtspunkten die Strukturprinzipien wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit am deutlichsten. Das Einkommen gilt deshalb als sicherster Gradmesser der individuellen Leistungsfähigkeit⁵⁰⁷, als prinzipiell am besten geeignet, die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu messen⁵⁰⁸. Während insbesondere der Verbrauch positivrechtlich weitgehend ohne Rücksicht auf die individuellen wirtschaftlichen Verhältnisse besteuert wird⁵⁰⁹, kann aus dem Aufwand, der allgemeinen Lebensführung, die individuelle Leistungsfähigkeit — allerdings weniger genau — ebenfalls erschlossen werden⁵¹⁰. Für Gesamt-Einkommens- und Vermögenssteuern ist der Grundsatz der Lastenverteilung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit uneingeschränkt massgebend. Steuern und steuerähnliche Abgaben, welche ausschliesslich oder mindestens hauptsächlich an (einzelne) objektive Wirtschaftsvorgänge anknüpfen, nehmen dagegen auf die individuellen wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten nicht oder nur in indirekter Weise Rücksicht

3.1.1 Vermögen

111. Das Vermögen bildete in der frühen schweizerischen Steuergesetzgebung das wichtigste Steuerobjekt, wobei nicht nur die Substanz, sondern auch die Erträge belastet wurden⁵¹¹. Soweit heute der Vermögensertrag mit der Einkommenssteuer belastet wird, ist mindestens der wesentliche Teil der durch das Vermögen vermittelten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit schon bei der Einkommenssteuer erfasst⁵¹². Der Vermögensbesteuerung kommt im geltenden Recht daher nur ergänzende Funktion zu. Die zusätzliche Vermögensbesteuerung ist begründbar, weil die Vermögenssubstanz zusätzliche

506 Roland JÜPTNER, Leistungsfähigkeit, S. 19ff.

507 Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 109.

508 TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 191.

509 Ernst HÖHN, Grundriss, S. 148, mit etwas abweichender Einteilung.

510 Art. 14 DBG, Art. 6 StHG sehen die sog. Pauschalsteuer nach dem Aufwand subsidiär für gewisse Fälle vor, vgl. dazu BBl 1983 III 51.

511 Ernst BLUMENSTEIN, Steuerrecht, S. 106f.

512 TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 163, bezeichnen die Vermögenssteuer als Soll-Ertragssteuer.

wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verschafft, die bei nicht-fundiertem Erwerbseinkommen nicht vorhanden ist, was eine — allerdings entsprechend der ergänzenden Funktion geringfügige — zusätzliche Belastung des Vermögens selbst rechtfertigt. Die zutreffende Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit setzt voraus, dass die Vermögenswerte möglichst realitätsgerecht und gleichmässig bewertet werden⁵¹³.

112. Soweit der Vermögensgenuss mit der Einkommensbesteuerung nicht erfasst wird — wie dies nach geltendem Recht für den Gebrauch und die Nutzung von Mobiliareigentum zutrifft — übernimmt die Vermögensbesteuerung in gewissem Sinne die Funktion der Vermögensertragssteuer. So kann etwa besonderen Steuern auf dem Besitz bestimmter Gegenstände — namentlich Automobilen — (neben allfälligen Lenkungs Zwecken) die Funktion zukommen, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu erfassen, die im Nutzen dieser Gegenstände liegt. Im Rahmen einer allgemeinen Vermögenssteuer mag zwar die besondere Besitzsteuer auf bestimmten Gegenständen⁵¹⁴ zur Erfassung der subjektiven wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit problematisch erscheinen, weil grundsätzlich mit allgemeinen Steuern die individuelle Vermögenssituation insgesamt besser erfasst wird, während objektiv ausgestaltete Steuern auf bestimmten Gegenständen die übrige Vermögenslage unberücksichtigt lassen — und die Steuer etwa auch erhoben wird, wenn das Mobiliareigentum mit Krediten finanziert ist oder je nach Ausgestaltung der Steuer der pflichtige Halter nicht einmal Eigentümer zu sein braucht. Eine besondere Steuer auf dem Besitz bestimmter Gegenstände kann aber auch aus der Überlegung gerechtfertigt erscheinen, dass die Verfügung über Sachwerte jedenfalls in Zeiten der Inflation tatsächlich wirtschaftlichen Nutzen verschafft (ohne dass sich die Substanz über die ordentliche Abnutzung hinaus vermindert), während sich der Nominalwert des übrigen Mobiliarvermögens substanziell vermindert, weshalb die (der Einkommensbesteuerung unterliegenden) Nominalzinsen keine entsprechende zusätzliche Kaufkraft vermitteln⁵¹⁵.

⁵¹³ Art. 14 StHG hält als Grundsatz die Bewertung zum Verkehrswert fest, lässt aber auch die Berücksichtigung des Ertragswerts zu.

⁵¹⁴ Welche gerade bei Automobilen so ausgestaltet werden kann, dass sie noch Lenkungs Zwecken im Interesse des Umweltschutzes dient.

⁵¹⁵ Dieter VÖLLMIN, Grundrechtsschutz, S. 195f.

3.1.2 Verbrauch

113. Der Grundsatz der Lastenverteilung im Verhältnis der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist für die Warenumsatzsteuer, welche den Verbrauch belasten soll⁵¹⁶, nicht unmittelbar systemtragend⁵¹⁷. Nicht nur die besonderen Verbrauchssteuern auf Tabak, Alkohol, Mineralöl etc.⁵¹⁸, sondern auch die allgemeine Warenumsatzsteuer sind vielmehr objektiv und indirekt derart ausgestaltet, dass die Besteuerung an rein objektive Wirtschaftsvorgänge anknüpft und die Steuer ausserdem bei Pflichtigen erhoben wird, welche die Steuerlast letztlich nicht tragen sollen⁵¹⁹. Der Warenverkehr — den die Steuer zum Objekt hat — indiziert zwar wirtschaftliche Leistungsfähigkeit; ob sie subjektiv tatsächlich vorhanden ist, wird im Unterschied zu direkten allgemeinen Steuern weder geprüft noch zur Voraussetzung der Steuererhebung gemacht. Da die technische Anknüpfung (an den Wirtschaftsverkehrsvorgang) und die belastete Massgrösse (des Verbrauchs) derart auseinanderfallen, wird der Umsatzsteuertatbestand regelmässig nach der Art der technischen Anknüpfung ausgelegt und nicht nach dem Zweck der Verbrauchsbelastung⁵²⁰. Die Steuerpflicht derjenigen Personen, welche die Belastung nach der gesetzgeberischen Intention nicht tragen sollen, kann denn auch zu Wettbewerbsnachteilen und -verzerrungen führen; bei der Ausgestaltung und Anwendung der Steuer ist daher nicht nur die Gleichbehandlung der steuerbelasteten Konsumenten im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern auch der Steuerpflichtigen untereinander in bezug auf die Wettbewerbsneutralität des Steuereingriffs zu beachten⁵²¹.

114. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist auch bei den Warenumsatzsteuern Grund der Besteuerung; die Steuern werden aufgrund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Verbraucher erhoben, die letztlich nach der Intention des Gesetzgebers⁵²² die Steuer tragen sollen. Ausdruck dafür

⁵¹⁶ Dieter METZGER, Handbuch, S. 23, Heinz KELLER, Marksteine, S. 326.

⁵¹⁷ Eine direkte Ausgabensteuer wäre zwar denkbar, ist aber nicht verwirklicht, Heinz KELLER, Marksteine, S. 327, TIPKE/LANG, Steuerrecht, 156.

⁵¹⁸ Vgl. dazu Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S. 247.

⁵¹⁹ Dies gilt auch für die Ausgestaltung der Mehrwertsteuer, wie Heinz KELLER, Marksteine, S. 326, darlegt.

⁵²⁰ TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 164, 182 (vor dem Hintergrund des Mehrwertsteuersystems).

⁵²¹ Paul RICHLI, Verfassungsgrundsätze, S. 405ff; Heinz KELLER, Marksteine, S. 342.

⁵²² Die Möglichkeiten und Folgen der Steuerüberwälzung sind Gegenstand finanzwissenschaftlicher Kontroversen: TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 152.

sind Freilisten (oder reduzierte Abgabesätze) für Waren des Grundbedarfs⁵²³. Abgesehen von solchen Steuerbefreiungen der Waren des täglichen Bedarfs, ist jedoch eine Berücksichtigung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei technisch indirekt und objektiv ausgestalteten Steuern kaum denkbar. Die Steuerbefreiung ganzer Kategorien von Waren zur Freihaltung des Grundbedarfs beruht notwendigerweise auf einer groben Einteilung, welche nur in sehr typisierter, pauschaler und eben indirekter Weise die individuelle Leistungsfähigkeit erfasst. Der Umfang der Steuerbefreiung greift denn fast notwendig zu kurz und ist gleichzeitig zu weit⁵²⁴. Eine differenziertere Berücksichtigung individueller Leistungsfähigkeit der Steuerbelasteten ist kaum denkbar, weil die Leistungsfähigkeit direkt bei der Steuererhebung nicht ermittelt wird; sie kann immer nur höchstens aus typischen Verhältnissen ihrerseits erschlossen werden. Soweit solche typische Verhältnisse Rückschlüsse auf die individuelle Leistungsfähigkeit zulassen, sind sie zwar bei der Ausgestaltung der Steuern vom Gesetzgeber und allenfalls im Rahmen zulässiger Auslegung bei der Rechtsanwendung zu beachten. Die technische Gestalt der Steuer schliesst indes aus, die individuelle Leistungsfähigkeit der Steuerbelasteten als ausschliessliches Prinzip mindestens für die Auslegung positiver Normen anzusehen.

3.1.3 Einkommen

115. Das Einkommen bildet die hauptsächliche Massgrösse individueller Leistungsfähigkeit natürlicher Personen⁵²⁵. Mit dem Steuerobjekt der gesamten reinen Einkünfte, welche einer Person während einer bestimmten Zeit zufließen, soll die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dieser Person direkt gemessen werden. Die Definition des Steuerobjekts ist als erste Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu betrachten. Mit der Ausgestaltung der Einkommenssteuer wird das Leistungsfähigkeits-

523 Paul RICHLI, Verfassungsgrundsätze, S. 415; Dieter METZGER, Handbuch, N 75ff; Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S. 210; vgl. für Zölle auch René RHINOW, Kommentar, N 4 zu Art. 29 BV.

524 Vgl. die Diskussion über die Erweiterung der Freiliste um Bücher und Medikamente: BBl 1957, S. 572, Sten. Bull. NR 1957, S. 556, SR 1957, S. 330.

525 Ernst BLUMENSTEIN, Steuerrecht, S. 109; Markus REICH, Leistungsfähigkeit, S. 11 mit Verweisen; TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 191.

prinzip auf dieser Grundlage und in gewissen strukturtragenden Prinzipien⁵²⁶ näher konkretisiert. Als Strukturprinzip der Einkommensbesteuerung — welches das Verständnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mitbeeinflusst — ist zunächst die periodische Steuerveranlagung zu betrachten (Periodizität). Als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsgedankens erscheint sodann der Grundsatz, dass die Gesamtheit der Wertzuflüsse einer Person zum Ausgangspunkt der Besteuerung gemacht wird (Gesamteinkommen); als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes ist überdies anzusehen, dass Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit den Wertzugängen stehen, in Abzug gebracht werden (Reineinkommen); auf dieser Grundlage werden subjektive Leistungsfähigkeitskriterien mitberücksichtigt, indem gewisse unabdingbare Ausgaben des Steuerpflichtigen (Einkommensbindungen) zum Abzug zugelassen werden und schliesslich die Berechnung der Steuer nach einem progressiven Tarif erfolgt.

116. Die geltende Einkommenssteuer ist grundsätzlich strukturiert durch die Unterscheidung zweier Bereiche, nämlich von Wertzufluss bzw. Einkommenserzielung einerseits (Reineinkommen, objektive Leistungsfähigkeit) und Einkommensverwendung (mit Einschluss der die subjektive Leistungsfähigkeit charakterisierenden Einkommensbindungen) anderseits. Die Erzielung des Einkommens ist vom Verhalten des Steuersubjekts abhängig; die Dispositionen der Steuerpflichtigen bei der Einkommensverwendung beeinflussen dagegen die in den zufließenden Werten zum Ausdruck kommende objektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit grundsätzlich nicht. Die Einschätzung des steuerbaren Einkommens umfasst zunächst mit der Feststellung der steuerbaren Gesamteinkünfte und der Berücksichtigung der einkommensmindernden (organischen) Abzüge die Ermittlung der im Einkommen zum Ausdruck gelangenden objektiven Leistungsfähigkeit⁵²⁷ und führt anschliessend mit der Berücksichtigung von Sozialabzügen⁵²⁸ und mit der Feststellung des Steuerbetrages (Anwendung des Tarifs) zur Ermitt-

⁵²⁶ TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 59, erachten für das deutsche Recht die Prinzipien der Individualbesteuerung, des Markteinkommens, der Gleichwertigkeit der Einkunftsarten, das Realisationsprinzip, objektives Nettoprinzip, Veranlassungsprinzip und subjektives Nettoprinzip als Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips.

⁵²⁷ MARKUS REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 12; derselbe, Ehegattenbesteuerung, S. 236; TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 197.

⁵²⁸ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 76ff.

lung der subjektiven Leistungsfähigkeit. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist sowohl bei der Ermittlung der Gesamteinkünfte wie bei der Bemessung der Reineinkünfte und der Berücksichtigung der unabdingbaren Lebenshaltungskosten praktisch nicht mit letzter Konsequenz verwirklicht. Zum Teil ergeben sich Differenzierungen aus dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz selbst oder entsprechen diesem wenigstens; zum Teil sind Ausnahmen sachlich aus andern Gründen geboten oder lassen sich jedenfalls rechtfertigen. Ein Abweichen vom Leistungsfähigkeitsprinzip scheint jedoch nicht gerechtfertigt für die fehlende Berücksichtigung der subjektiven Einkommensbindungen, aber auch für Lenkungs-, Förderungs- und Ausgleichszahlungen, welche die mit dem Einkommen gemessene subjektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht beeinflussen und daher nicht bei der Bemessung des steuerbaren Einkommens, sondern allenfalls bei Gelegenheit des Bezugs der Einkommenssteuer, zu berücksichtigen sind.

3.1.3.1 Periodizität

117. Nach dem geltenden System der zeitlichen Zuordnung und Bemessung muss unterschieden werden zwischen Steuer-, Veranlagungs-, Bemessungs- und Bezugsperiode⁵²⁹. Die Steuerperiode ist die Zeit, für welche die Steuer geschuldet ist. Die Einkommenssteuer wird grundsätzlich für ein Kalenderjahr geschuldet. Im verhältnismässig komplizierten Steuerveranlagungs-System bezeichnet die Veranlagungsperiode den Zeitraum, für den die Steuereinschätzung erfolgt. Beim vorderhand noch herrschenden System der zweijährigen Veranlagungsperiode wird der Jahres-Steuerbetrag jeweils gleich für zwei Jahre — also für zwei Steuerperioden — festgelegt. Die Bemessungsperiode ist der Zeitraum, der für die Ermittlung der steuerbaren Einkünfte massgebend ist. Die Bemessungsperiode ist nach dem geltenden System mit der Veranlagungsperiode nicht identisch. Die Höhe der Steuer wird vielmehr in der Regel aufgrund der Einkünfte, welche in einem Zeitraum vor Beginn der Veranlagungsperiode erzielt worden sind, festgelegt (Vergangenheitsbemessung). Nach dem verbreitetsten System der Vergangenheitsbemessung sind dies die beiden Jahre vor Beginn der zweijährigen Veranlagungsperiode⁵³⁰. Es wird also

⁵²⁹ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 186, zu wenig differenziert BB1 1983 III 11ff.

⁵³⁰ Vgl. die anschauliche Übersicht bei ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 189; vgl. auch Ferdinand ZUPPINGER, Zeitliche Bemessung, S. 100.

z.B. festgestellt, welche Einkünfte in den Jahren 91/92 erzielt wurden (Bemessungsperiode). Diese Einkünfte bilden die Bemessungsgrundlage für die in den Jahren 93/94 (Veranlagungsperiode) zu entrichtenden Jahressteuern. Schliesslich nennt die Bezugsperiode den Zeitraum, in dem die Steuer zu entrichten ist, also fällig wird.

118. Die periodische Besteuerung der Einkünfte strukturiert die Einkommenssteuer. Die Steuer wird nicht nur in regelmässigen Abständen erhoben; die konkret zugeflossenen Einkünfte während eines bestimmten Zeitraums werden zur Grundlage der Bemessung der jeweils zu entrichtenden Steuer gemacht. Die zeitgerechte Zuordnung der Einkünfte beeinflusst die Höhe der Steuer, welche für die massgebende Zeit endgültig festgesetzt wird. Es besteht grundsätzlich kein mehrere Steuerperioden übergreifendes Abrechnungsverhältnis⁵³¹, in dem Einkünfte und Ausgaben später anderen Steuerperioden zugeordnet werden können. Zeitlich fixiert werden Einkünfte vielmehr grundsätzlich dann, wenn der Steuerpflichtige darüber tatsächlich verfügen kann⁵³². Die zeitlich richtige Zuordnung der Einkünfte bildet bei progressiver Tarifgestaltung ein wesentliches Element für die Ermittlung der im Einkommen zum Ausdruck kommenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Auch wenn nicht mehr entsprechend der älteren Quellen- oder Periodizitätstheorie als objektive Massgrösse wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit nur die regelmässig (aus einer bestimmten Quelle) fliessenden Einkünfte in Betracht kommen⁵³³, weisen doch Einkünfte, die nur während einer Steuerperiode erreicht werden, nicht auf dieselbe subjektive Leistungsfähigkeit hin wie gleich hohe Gesamteinkommen über mehrere Perioden. Dies kann für Sonder- oder ausserordentliche Einkünfte eine Differenzierung nach dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz angezeigt erscheinen lassen. Aus dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz ergibt sich kein Zeitraum, der für die periodisch zu entrichtende Einkommenssteuer sachlich am besten geeignet wäre. Die Steuerperiode des Kalenderjahres ist nicht die einzige Möglichkeit. Zu beachten ist allerdings, dass die (aktuelle) wirtschaftliche Situation einerseits nur wirklichkeitsnah messbar ist, wenn das Einkommen bezogen auf die massgebende Zeit repräsentativ ist, was naturgemäss eine gewisse Mindestdauer der Bemessung voraussetzt. Andererseits ist die periodische Erfassung der Wertzuflüsse desto aussagekräftiger, je näher

⁵³¹ Vgl. allerdings die beschränkte Verlustverrechnung im Geschäftsbetrieb, Art. 31 DBG.

⁵³² Ernst BLUMENSTEIN, Steuerrecht, S. 179 unter Verweis auf BGE 73 I 140.

⁵³³ Ernst KÄNZIG, Wehrsteuer, S. 223; Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 110.

Veranlagung, Bemessung und auch Bezug beim Zeitpunkt ihres Zuflusses liegen. Dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht ein System am ehesten, das die jeweils aktuellen Einkommensverhältnisse zeitlich möglichst übereinstimmend erfasst⁵³⁴.

119. Mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist die Vergangenheitsbemessung nicht vereinbar; mit dem “verfassungsrechtlichen Fundamentalprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit” steht allein die Gegenwartsbemessung völlig in Einklang⁵³⁵. Ein Auseinanderklaffen von Bemessungsgrundlage und Steuerperiode nach dem System der Vergangenheitsbemessung beruht dagegen auf der Fiktion, dass die Einkommensverhältnisse über mehrere Perioden im wesentlichen gleich sind und daher die Verhältnisse während der Bemessungsperiode über eine längere Zeit aussagekräftig bleiben⁵³⁶. Damit werden die tatsächlichen Einkommensverhältnisse und die darin zum Ausdruck kommende individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit jedenfalls in wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Verhältnissen nicht zutreffend erfasst, in denen kurzfristige Änderungen nicht unüblich sind⁵³⁷. Da periodisch erhobene Steuern nach der Situation während einer bestimmten Zeitspanne bemessen werden, ergibt sich aus dem Rechtsgleichheitsgebot, dass für sämtliche Steuerpflichtigen dieselbe Zeitspanne zugrunde gelegt werden muss. Die Fiktion der Vergangenheitsbemessung, dass nämlich das der Steuerbemessung zugrundegelegte Einkommen über längere Zeit gleich bleibe⁵³⁸, kann in den Fällen nicht aufrechterhalten werden, in denen die wirtschaftliche Situation einer steuerpflichtigen Person einschneidend geändert hat⁵³⁹. Sowohl bei Beginn der Steuerpflicht (nicht nur bei Mündigkeit oder Aufnahme einer Erwerbstätigkeit, sondern auch bei Zuzug) wie bei Zwischenveranlagungen wegen Veränderung der Erwerbsgrundlagen wird die Einkommenssteuer nach den tatsächlichen, aktuell erzielten Einkünften bemessen; es gilt hier das System der Gegenwartsbesteuerung. Dies führt notwendigerweise zu Ungleichbehandlungen

534 Ferdinand ZUPPINGER, *Zeitliche Bemessung*, S. 126.

535 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, *Steuerharmonisierung*, S. 198.

536 Markus REICH, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 13, ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, *Steuerharmonisierung*, S. 201 mit Verweisen, Botschaft in BBl 1983 III 11ff.

537 Paul RICHLI, *Gegenwartsbesteuerung*, S. 124.

538 Die auch im Widerspruch zum konjunkturpolitischen Auftrag des Art. 31quinquies BV steht: Paul RICHLI, *Gegenwartsbesteuerung*, S. 116.

539 Und damit die Zwischenveranlagung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip geboten ist, Paul RICHLI, *Gegenwartsbesteuerung*, S. 124.

gen von Steuerpflichtigen in gleicher wirtschaftlicher Situation, wenn die während der Bemessungsperiode erzielten Einkünfte bei einer Vielzahl von Steuerpflichtigen wesentlich von den aktuell erzielten abweichen. Wenn in Zeiten der Inflation oder des wirtschaftlichen Wachstums das allgemeine Niveau der Einkünfte gegenüber der Bemessungsperiode nominal schon mehrere Prozentpunkte steigt, ist die Annahme grundsätzlich falsch, dass die Einkünfte in der Bemessungsperiode wenigstens im allgemeinen denjenigen in der Steuerperiode entsprechen⁵⁴⁰. Das System der Vergangenheitsbemessung führt vielmehr unter diesen Umständen an sich zu einer Privilegierung derjenigen Steuerpflichtigen, für welche die Vergangenheitsbemessung anwendbar bleibt, bzw. zu einer Benachteiligung derjenigen, welche aufgrund ihrer tatsächlich in der Steuerperiode erzielten Einkünfte besteuert werden. Das System führt umgekehrt in Zeiten der Rezession zu einer Benachteiligung derjenigen Pflichtigen, welche Einkommens-Einbussen hinnehmen müssen, ohne dass ein Zwischenveranlagungsgrund vorliegt⁵⁴¹, während Steuerpflichtige mit demselben aktuellen Einkommen zufolge Beginns der Steuerpflicht oder infolge einer Zwischenveranlagung nach ihren tatsächlich erzielten Einkünften besteuert werden.

3.1.3.2 Gesamteinkommen

120. Nach der herrschenden schweizerischen Lehre und Rechtsprechung bildet Objekt der Einkommenssteuer grundsätzlich die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter, die dem Steuersubjekt während einer bestimmten Zeit zufließen und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann⁵⁴²; als Einkommen gilt der — um die notwendigen Ausgaben und bestimmte Abzüge verminderte — Gesamtbetrag sämtlicher Wertzuflüsse⁵⁴³. Grundlage des Einkommensverständnisses bildet damit die Reinvermögenszugangstheorie, welche im Unterschied zur sog. Quellentheorie nicht nur die aus einer bestimmten (ständig fließenden) Einkommensquelle stam-

⁵⁴⁰ Dieter VÖLLMIN, Grundrechtsschutz, S. 42ff.

⁵⁴¹ Botschaft BBl 1983 III 11; Ferdinand ZUPPINGER, Zeitliche Bemessung, S. 104 unter Verweis auf LOCHER.

⁵⁴² BGE 117 Ib 2 E.2b, 114 Ia 227 E. 2c; Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 110; Ernst KÄNZIG, Wehrsteuer, S. 223, 225; Ernst HÖHN, Grundriss, S. 183 N 5 und S. 186 N 12f.

⁵⁴³ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 73.

menden Einkünfte⁵⁴⁴, sondern sämtliche Wertzugänge, sowohl periodische wie einmalige, als Einkommen betrachtet. Dieser Einkommensbegriff beschränkt sich nicht auf am Markt erzielte Geldeinkünfte, sondern umfasst Wertsteigerungen auf dem Privatvermögen grundsätzlich ebenso wie Nutzungswerte aus Privatvermögen (Benutzung des eigenen Hauses⁵⁴⁵, Gartens, Automobils etc.), Eigenleistungen⁵⁴⁶ und geldwerte Leistungen Dritter (Erbschaften, Schenkungen, Lottogewinne, Kapitalleistungen von Versicherungen etc.).

121. Der Einkommensbegriff der Reinvermögenszugangstheorie wird in der deutschen Lehre als zu weit abgelehnt⁵⁴⁷. Dort scheint sich heute die Markteinkommenstheorie durchgesetzt zu haben, welche zwar die Reinvermögenszugangstheorie zum Ausgangspunkt nimmt, aber Einkommen einschränkt auf den erwirtschafteten und realisierten Reinvermögenszugang⁵⁴⁸. Die Beschränkung des Einkommenssteuerobjektes auf Markteinkommen wird teilweise verfassungsrechtlich begründet⁵⁴⁹. Die Begründung des staatlichen Schutzes marktwirtschaftlicher Tätigkeit lässt freilich die Tradition äquivalenz-theoretischer Steuerbegründungen wieder aufleben. Begreift man dagegen wie hier die Einkommenssteuer als den Beitrag an die allgemeinen Lasten, den jede im Hoheitsgebiet ansässige Person im Verhältnis ihrer — im verfügbaren Wertzugang während einer bestimmten Zeit zum Ausdruck kommenden — wirtschaftlichen Möglichkeiten zu entrichten hat, so bildet die Einkommenssteuer die hauptsächliche Steuer zur Verwirklichung der Lastengleichheit⁵⁵⁰ unter den Steuerpflichtigen; jeder wirtschaftliche Wert, der die individuelle Leistungsfähigkeit während einer bestimmten Zeitspanne erhöht, kommt grundsätzlich als Einkommen in

⁵⁴⁴ TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 200f; Ernst BLUMENSTEIN, Steuerrecht, S. 110; Ernst KÄNZIG, Wehrsteuer, S. 223.

⁵⁴⁵ Vgl. oben Ziff. V, 2.6.2; insbes. Silvio GRAF, Wohnraumnutzung, S. 181.

⁵⁴⁶ Z.B. (positivrechtlich nicht steuerbare) Haushaltarbeit, BGE 117 Ib 3 E.2d unter Verweis auf BGE 113 II 350, 99 II 222; vgl. dazu Peter BÖCKLI, Schatteneinkommen, insbes. S. 101ff; (positivrechtlich im Privatbereich grundsätzlich nicht steuerbare) wertvermehrende Arbeiten an der eigenen Liegenschaft BGE 108 Ib 228 E.2.

⁵⁴⁷ TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 201.

⁵⁴⁸ TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 201f; grundlegend Paul KIRCHHOF, Gutachten; vgl. auch die Kritik der verfassungsrechtlichen Ableitung bei TIPKE/LANG, a. a. O., S. 159.

⁵⁴⁹ So grundlegend Paul KIRCHHOF, Gutachten, insbes. S. 14ff; ihm folgend Karl FRIAUF, Verfassungsrechtliche Anforderungen, S. 6f.

⁵⁵⁰ Ohne dass der Staat, der mit den fiskalischen Mitteln die Gemeinwohlinteressen zu wahren hat, deswegen als "Umverteilungsagentur" (so Paul KIRCHHOF, Sitzungsbericht, S. 75) betrachtet werden muss.

Betracht. Eine gleichmässige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit setzt voraus, dass sämtliche Einkünfte während einer bestimmten Zeit vollständig erfasst werden⁵⁵¹; die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird durch jeden Mehrzugang an Mitteln, an Gütern mit Marktwert, erhöht. Was gegen dieses Verständnis des Einkommensbegriffs in der deutschen Lehre vorgebracht wird⁵⁵², spricht nicht gegen die Konzeption des Einkommens im Sinne der Gesamt-Reineinkommens-Theorie. Denn dass die Besteuerung aller Nutzungswerte technisch nicht möglich ist, rechtfertigt nur unter gewissen Voraussetzungen eine als Ausnahme verstandene Einschränkung der Einkommensbesteuerung. Die Unterscheidung zwischen regelmässig fliessenden Einkünften und ausnahmsweise anfallenden Sondereinkünften wie z.B. Erbschaften/Schenkungen⁵⁵³ schliesst nicht aus, dass eben auch einmalige Sondereinkünfte Einkommen darstellen und lässt deren Regelung im Rahmen eines umfassenden Einkommensbegriffs ebenso zu wie eine Differenzierung für blosser Wertsteigerungen, etwa mit einem Aufschub bis zu deren Realisierung⁵⁵⁴.

122. Der dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz entsprechende Begriff des Einkommens sollte wegen notwendiger Differenzierungen innerhalb der Wertzuflüsse und allfälligen Ausnahmen von der Steuerbarkeit nicht aufgegeben werden. Die erforderliche Differenzierung nach der Art der Einkünfte ermöglicht die verfassungsrechtlich gebotene Interessenabwägung zwischen der rechtsgleichen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und den auf dem Spiele stehenden anderen Interessen. Ein weiterer Einkommensbegriff, der im Grundsatz das gesamte Rein-Einkommen einer Person erfasst, entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip und sollte sowohl der Prüfung der Steuernormen auf ihre Vereinbarkeit mit dem Rechtsgleichheitsgebot als auch der Auslegung dieser Normen zugrundegelegt werden. Wenn sämtliche Güter mit Marktwert, die während der massgebenden Zeit zufließen, grundsätzlich als Einkommen betrachtet werden, so können dennoch Differenzierungen geboten sein. Ausgeschlossen werden damit nicht unter-

551 Markus REICH, Leistungsfähigkeit, S. 11, für die herrschende Auffassung in der Schweiz.

552 TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 201 mit Verweisen.

553 Art. 24 lit. a DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG.

554 So bei Grundstücksgewinnen: Art. 3 Abs. 3 StHG, die vollständige Steuerbefreiung von Kapitalgewinnen — realisierte Wertzuwachsgevinne — auf dem Privatvermögen gemäss Art. 16 DBG und (dem beweglichen Privatvermögen) Art. 7 Abs. 4 lit. d StHG sind als Ausnahmen zu verstehen, die sich aus verwaltungsökonomischen Gründen rechtfertigen lassen: BGE 114 Ia 225.

schiedliche Regeln für die Ermittlung der Einkünfte je nach Art und Entstehung des Wertzugangs, wie dies im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer und im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern namentlich für die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einerseits und selbständiger Erwerbstätigkeit anderseits⁵⁵⁵, bewegliches und unbewegliches Vermögen (Art. 20f DBG), Einkünfte aus Vorsorge (Art. 22 DBG) und übrige steuerbare Einkünfte (Art. 23 DBG), oder für die Einkünfte aus Vermögen oder aus Vorsorgeeinrichtungen vorgesehen ist⁵⁵⁶.

123. Eine Differenzierung kann vertretbar sein für einmalige Vermögenszugänge, die für die periodisch ermittelte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht als repräsentativ erachtet werden. Wenn mit dem progressiven Tarif die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auch nur für einen bestimmten Zeitabschnitt gemessen wird, so kann die progressive Tarifgestaltung doch auf der Annahme abschnittsübergreifender und während mehrerer Perioden ungefähr gleich bleibenden Einkommens beruhen. In diesem Fall wird die Aussagekraft der objektiven Einkünfte einer einzigen Periode durch ausserordentliche Wertzuflüsse wesentlichen Umfangs in Frage gestellt, so dass eine Sonderbehandlung solcher einmaliger Wertzuflüsse gerechtfertigt werden kann. Von der allgemeinen Einkommenssteuer ausgenommen werden namentlich gewisse Sondereinkünfte, die wie Erbschaften und Schenkungen herkömmlicherweise mit eigenen (ursprünglich meist Verkehrs-)Steuern belastet⁵⁵⁷ oder die wie Grundstückgewinnsteuern mit einer besonderen Objektsteuer erfasst werden⁵⁵⁸. Nach einem Sondertarif werden etwa Kapitalleistungen aus Vorsorge⁵⁵⁹ und andere ausserordentliche Einkünfte⁵⁶⁰ besteuert.

124. Die gesonderte, grundsätzlich objektiv ausgestaltete Besteuerung einmaliger Wertzuflüsse kann damit begründet werden, dass solche Einkünfte die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Empfängers in jedem

⁵⁵⁵ Art. 17ff DBG, Art. 7f. StHG.

⁵⁵⁶ S. vorangehende Fn; vgl. auch ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 79ff.

⁵⁵⁷ Art. 24 lit. a DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. d StHG; dazu BBl 1983 III 91; Ernst HÖHN, Grundriss, S. 72, 485ff.

⁵⁵⁸ Art. 2, 12 StHG; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 121ff., 136.

⁵⁵⁹ Art. 38 DBG.

⁵⁶⁰ Art. 18 StHG.

Fall unabhängig von den übrigen Mitteln erhöhen. Dies gilt namentlich für Schenkungen und Erbschaften. Die objektive Besteuerung lässt jedoch auch die Berücksichtigung von Gestaltungszwecken zu. So wird das Steuermass bei Erbschaften und Schenkungen bei der verbreiteten Erbanfall- und Schenkungssteuer nicht nur nach der Höhe des Erbanfalls (progressiv) abgestuft, sondern auch nach dem Verwandtschaftsgrad, wobei nur in einem Kanton das bisherige Vermögen des Empfängers mitberücksichtigt wird⁵⁶¹. Diese Differenzierung wird mit dem Interesse an der Kontinuität (Liquiditätserhaltung zusammengehöriger Vermögenskomplexe, Weiterführung bisheriger Lebenshaltung bei Angehörigen) begründet⁵⁶². Wird die Erbschaftssteuer geradezu als Nachlasssteuer⁵⁶³ ausgestaltet, so wird freilich der konkrete Wertzufluss beim Empfänger und die entsprechende Erhöhung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kaum mehr beachtet. Dies widerspricht dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz insbesondere dann, wenn keine Gründe dafür bestehen, den Vermögenszugang beim Empfänger nicht einfach als Wertzugang zu betrachten — wie dies bei entfernteren Verwandten der Fall ist, die unter Umständen keinerlei persönliche Beziehungen und namentlich keine wirtschaftliche Solidargemeinschaft mit dem Erblasser verbunden hatte⁵⁶⁴.

125. Die gesonderte Besteuerung der Grundstückgewinne (mindestens im Privatvermögen⁵⁶⁵) mit einer objektbezogenen Grundstückgewinnsteuer wird damit begründet, dass die Bodenmehrwerte bestimmter Grundstücke weitgehend auf Werke und planerische Massnahmen des Gemeinwesens zurückgehen, deren angemessener Ausgleich durch die objektbezogene Steuer miterreicht werden kann, wobei auch rein massnahmebedingte Mehrwertabschöpfungen nicht ausgeschlossen werden⁵⁶⁶. Die als Ausgleichsmassnahme verstandene Gewinnabschöpfung auf Bodenmehrwerten, die stets einen wichtigen Gesichtspunkt der Grundstückbesteuerung bildete, geht über die rein fiskalische Lastenverteilung nach der subjektivi-

561 Ernst HÖHN, Grundriss, S. 494 vgl. auch Ivo HANGARTNER, "Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschafts- und Schenkungssteuer", Festschrift CAGIANUT, Bern 1990, S. 69ff.

562 Peter BÖCKLI, Lenkungssteuern, S. 384, 387.

563 Ernst HÖHN, Grundriss, S. 485, N6.

564 Yvo HANGARTNER, Erbschaftssteuern, S. 75.

565 Art. 12 StHG; grundlegend ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 125ff., 137.

566 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 141.

ven wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hinaus⁵⁶⁷ und vermag eine differenzierte, vom Massstab der allgemeinen Einkünfte unterschiedene Besteuerung der Grundstückgewinne zu rechtfertigen.

126. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöhen Wertzuflüsse mit Marktwert auch dann, wenn sie nicht in Form von Geldmitteln eingenommen werden. Dies zeigt der Vergleich zwischen der wirtschaftlichen Situation derjenigen, die Geldeinkünfte für den Erwerb von Konsumgütern verwenden (und die Geldeinkünfte als Einkommen zu versteuern haben) mit denjenigen, welche direkt in den Genuss entsprechender Konsumgüter kommen. Ein Steuerpflichtiger, der sein Auto gekauft hat und nutzt, hat zwar objektiv nicht weniger Wirtschaftsgüter zur Verfügung, als derjenige, der sich die Ausgabe spart, stattdessen das entsprechende Vermögen zinstragend anlegt und mit dem Zinsertrag die Miete für dasselbe Auto bezahlt — der Eigentümer versteuert jedoch den Vermögensertrag (Autonutzen) nicht — im Unterschied zum Mieter, der den Zinsertrag als Einkommen versteuert. Naturaleinkünfte mit Marktwert erhöhen objektiv die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, regelmässig aber nicht die Zahlungsfähigkeit. Für die Bezahlung von Steuern müssten Wertzuflüsse, die nicht in Geld bestehen, realisiert werden oder die Steuern müssten aus anderweitig verfügbaren Mitteln entrichtet werden. Naturaleinkünfte werden regelmässig nicht der Einkommenssteuer unterworfen. Für die Steuerfreiheit der Naturaleinkünften mit Marktwert sprechen die praktischen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der entsprechenden Wertzuflüsse. Nicht nur die Schätzung des Geldwertes solcher Naturalleistungen ist mit Unsicherheiten behaftet, sondern auch die Feststellung des tatsächlichen Zuflusses bereitet praktisch voraussehbare Schwierigkeiten, so dass die rechtsgleiche Durchsetzung nahezu als ausgeschlossen erscheint — zumal die Akzeptanz für die Steuerbarkeit solcher Naturaleinkommen höchst gering sein dürfte, wie die Kontroverse um den grundsätzlich eher unproblematischen Eigenmietwert zeigt. So wird der Gebrauch oder die Nutzung eigener Sachen nicht als Einkommen besteuert, obwohl im unentgeltlichen Gebrauch solcher (eigenen) Sachen unmittelbar Konsummöglichkeiten liegen, die sonst aus den — die subjektive Leistungsfähigkeit bestimmenden — verfügbaren Mitteln (mit Miete, Leasing oder ähnlichem) erkaufte werden müssten, und die folglich Marktwert haben. Auch die Haushaltarbeit, welche als Dienstleistung bezahlt werden müsste, wenn sie nicht als Eigenleistung bzw. als Leistung

⁵⁶⁷ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHEI/REICH, Steuerharmonisierung, S. 136f.

eines Hausgenossen in Anspruch genommen werden könnte, wird objektiv nicht als Einkommen behandelt⁵⁶⁸.

Ausnahmsweise werden allerdings auch Naturaleinkünfte der Einkommensbesteuerung unterworfen. Wenn sie existenznotwendige Güter betreffen und damit unabdingbare Auslagen ersparen, wie etwa Nahrung und Unterkunft⁵⁶⁹ bzw. Wohnung⁵⁷⁰ oder wenn nach den Umständen anzunehmen ist, die Naturaleinkunft falle gleichzeitig mit einer — freiwilligen — Einkommensverwendung zusammen⁵⁷¹ bzw. der Steuerpflichtige habe stattdessen auf ansonsten steuerbare Bareinkünfte verzichtet⁵⁷², erhöhen derartige Naturaleinkünfte auch die Zahlungsfähigkeit in vergleichbarer Weise wie Geldeinkommen.

127. Der Wertzuwachs von Sachgütern — auch soweit er durch wertvermehrende Eigenleistungen entsteht⁵⁷³ und den Genuss der Sache verbessert — erhöht die Zahlungsfähigkeit nur für den Fall der Realisierung, das heisst tatsächlich im wesentlichen beim Verkauf (eventuell bei Verpfändung). Es steht daher mit dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz sachlich im Einklang, den Wertzuwachs erst bei der Realisierung als Einkommen zu erfassen⁵⁷⁴. Während ein derartiger Besteuerungsaufschub schon wegen der Unsicherheit des tatsächlichen Wertes und möglicher Wertschwankungen⁵⁷⁵ bis zur Realisierung gerechtfertigt ist, bedeutet die in Art. 16 Abs. 3 DBG ausdrücklich angeordnete Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne ei-

⁵⁶⁸ BGE 117 Ib 3 E.2 d, e; Peter BÖCKLI, Schatteineinkommen.

⁵⁶⁹ Art. 16 Abs. 2 DBG — regelmässig dürften solche Naturalleistungen überdies im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses anstelle von Geldleistungen erbracht werden, was allein für die Steuerbarkeit dieser Wertzuflüsse sprechen würde.

⁵⁷⁰ Oben Ziff. V, 2.6.2.

⁵⁷¹ Was für den Fall zutreffen dürfte, dass ansonsten zum Verkauf produzierte Güter des eigenen Betriebs zum Privatgebrauch entnommen werden, Art. 16 Abs. 2 DBG.

⁵⁷² Art. 23 lit. a DBG (Einkünfte anstelle des Einkommens aus Erwerbstätigkeit).

⁵⁷³ Vgl. BGE 101 Ia 210, 108 Ib 228.

⁵⁷⁴ Art. 18 Abs. 2 DBG für Gegenstände des Geschäftsvermögens; dass für Kapitalgewinne auf Gegenständen des Privatvermögens der Einkommensbegriff als solcher verwischt wird (so BGE 114 Ia 227 E.4a mit Verweisen) — obwohl die Beachtlichkeit dieser Einkünfte als Steuerobjekt der Einkommensbesteuerung unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten dann doch wieder bejaht wird, scheint nicht folgerichtig: Es handelt sich bei der Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne um eine Ausnahme von der allgemeinen Steuerbarkeit der Einkommen.

⁵⁷⁵ Folgerichtig müssten bei periodischer Besteuerung von Werterhöhungen auch die entsprechenden Verminderungen besteuert werden: ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 100. Sie liessen sich im Privatvermögen, wo keine Buchhaltungspflicht besteht, schon praktisch nicht erfassen.

nen eindeutigen Verstoss gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Es ist unbestritten, dass ein derartiger Kapitalgewinn die individuelle Leistungsfähigkeit erhöht und daher als Einkommen besteuert werden müsste⁵⁷⁶. Die Ausnahme führt denn auch zu Abgrenzungsschwierigkeiten etwa bei Gewinnen aus Beteiligungen⁵⁷⁷. Begründet wird die Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit namentlich mit praktischen Schwierigkeiten der Steuererhebung und finanzwirtschaftlichen Gründen der mangelnden Ergiebigkeit⁵⁷⁸.

3.1.3.3 Reineinkommen

128. Wertzuflüsse erhöhen das wirtschaftliche Leistungsvermögen einer Person nur in dem Masse, als sie die zu ihrer Erzielung erforderlichen Aufwendungen übersteigen. Der Grundsatz, dass nur die Netto- oder Reineinkünfte besteuert werden sollen, ergibt sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip⁵⁷⁹. Während der Grundsatz der Netto-Einkommensbesteuerung unbestritten ist, bereitet die Abgrenzung der für die Einkommenserzielung notwendigen Auslagen praktisch häufig Schwierigkeiten. Denn die im Zusammenhang mit dem Zufluss von Einkommen erforderlichen Auslagen sind von der Verwendung des Einkommens abzugrenzen. Zur Einkommensverwendung sind auch die Lebenshaltungskosten zu rechnen, obwohl in einem weiteren Zusammenhang selbstverständlich auch die Kosten des Lebensunterhalts notwendige Voraussetzung für die persönliche Erzielung von Einkünften ist. Es bedarf eines besonderen, engen Zusammenhangs mit den steuerbaren Einkünften, um Aufwendungen als mit der Einkommenserzielung spezifisch verbundene Auslagen erscheinen zu lassen; ob der Zusammenhang genügt, setzt regelmässig eine Wertung voraus. Die organischen Abzüge⁵⁸⁰ oder Gewinnungskosten, die den erforderlichen Zusammenhang mit der Erzielung der konkret steuerbaren Einkünfte aufweisen, sind nun in Art.

⁵⁷⁶ BGE 114 Ia 229 E.5a mit zahlreichen Verweisen; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 99; Botschaft über die Steuerharmonisierung, 1983, S. 37.

⁵⁷⁷ Vgl. dazu etwa Ernst HÖHN, indirekte Teilliquidation, S. 267; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 116ff., sehen keine bessere Alternative und begrüssen aus diesem Grund materiell im wesentlichen die Fortführung der Praxis bei Abschaffung der Kapitalgewinnsteuer auf Privatvermögen.

⁵⁷⁸ BGE 114 Ia 230 E.5c, E.6.

⁵⁷⁹ Markus REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 12; Ernst BLUMENSTEIN, Gleichheit, S. 362; TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 59.

⁵⁸⁰ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 76, sprechen auch von "echten Abzügen".

26-32 DBG konkretisiert. Neben den organischen Abzügen oder Gewinnungskosten zur Ermittlung des Reineinkommens werden positivrechtlich allerdings auch Abzüge von den Brutto-Einkünften gewährt, welche mit dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz nicht in Einklang stehen.

129. Schuldzinsen, die in Art. 33 Abs.1 lit.a DBG und Art. 9 Abs.2 lit.a StHG allgemein als abzugsfähig erklärt werden, mindern zwar das während der massgebenden Steuerperiode verfügbare Einkommen. Soweit sie keine Gewinnungskosten sind und nicht für Schulden aufgewendet werden müssen, die zur Deckung des Existenzbedarfs eingegangen worden sind⁵⁸¹, schmälern sie aber sachlich die individuelle Leistungsfähigkeit genauso wenig wie andere Auslagen der Einkommensverwendung, die weder Gewinnungskosten noch objektiv gebundene Ausgaben darstellen⁵⁸². Kreditkosten können als Abgeltung vorgezogenen und dementsprechend teureren Konsums betrachtet werden⁵⁸³. Der Abzugsfähigkeit liegt möglicherweise⁵⁸⁴ das Bestreben eines sozialpolitischen Abzugs zugrunde in der Meinung, dadurch quasi die Negativzinsen — entsprechend dem Vermögensertrag — zu berücksichtigen. Eine solche Begründung wäre freilich unzutreffend. Denn weder Schuldentilgung noch Schuldverzinsung sind als solche objektiv durch den Existenzbedarf oder ähnliche Gründe gebunden. Ohne Berücksichtigung der Natur der Schuldverpflichtung wirkt der Abzug allenfalls dahin, dass er Kreditaufnahmen fördert, was in eigenartigem Widerspruch steht zur ausdrücklichen Sparförderung. Der Abzug sollte auf Kredite für Existenznotwendiges und Gewinnungskosten beschränkt werden, da ein hinreichender Grund für die Abweichung vom Leistungsfähigkeitsgrundsatz nicht ersichtlich ist.

130. Als Abzüge von den steuerbaren Einkünften werden teilweise Aufwendungen anerkannt, welche nicht nur eindeutig der Einkommensverwendung zuzurechnen sind, sondern auch ihrer Intention nach nicht als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu betrachten sind,

⁵⁸¹ Vgl. die betriebsrechtlichen Richtlinien zur Existenzminimum-Berechnung, u. a. BJM 1990, S. 266.

⁵⁸² Ernst HÖHN, Grundriss, S. 197, N 44, hält dagegen den allgemeinen Schuldzinsenabzug für berechtigt, weil er die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts schmälere.

⁵⁸³ Dieter VÖLLMIN, Grundrechtsschutz, S. 63, weist darauf hin, dass bei Geldentwertung Kreditnehmer, die konsumiert haben, zusätzlich begünstigt werden.

⁵⁸⁴ Eine Begründung für den offenbar unbestrittenen Abzug findet sich in der Steuerharmonisierungsbotschaft z. B. nicht.

sondern Lenkungs Zwecke verfolgen⁵⁸⁵. Soweit zum Beispiel Rückstellungen bei selbständiger Erwerbstätigkeit nicht unmittelbar geschäftsmässig begründet sind (Art. 29 Abs.1 lit.d DBG) oder Investitionen in Privatliegenschaften den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können, weil sie dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, besteht kein Bezug zum Leistungsfähigkeitsprinzip. Auch die Abzüge der Ersparnisse und der individuellen Vorsorge⁵⁸⁶ sowie der Spenden an gemeinnützige Institutionen dienen der Förderung entsprechender Dispositionen. Derartige Abzüge widersprechen dem Leistungsfähigkeitsprinzip⁵⁸⁷. Sie können als Ausnahmen von der mit dem Einkommen bemessenen subjektiven Leistungsfähigkeit nicht gerechtfertigt werden, auch wenn die Zwecksetzung (Forschungs- und Entwicklungsförderung, Energiesparen und Umweltschutz, Spenden zu gemeinnützigen Zwecken) unmittelbar einleuchtet und ihrerseits verfassungsrechtlich fundiert ist. Die Grundlage der Bemessung der subjektiven Leistungsfähigkeit wird verfälscht, ohne dass dies zur Erreichung der angestrebten Zwecke erforderlich ist. Werden Förderungsmassnahmen als Abzüge vom Reineinkommen ausgestaltet, so werden nämlich bei progressiver Tarifgestaltung nach dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz grundsätzlich den leistungsfähigeren Steuerpflichtigen für gleich hohe Investitionen in grösserem Masse Steuererleichterungen gewährt als weniger leistungsfähigen Pflichtigen⁵⁸⁸. Es kann aber nicht in allgemeiner Weise unterstellt werden, der Förderung beispielsweise energiesparender Investitionen entspreche eine Regelung, wonach durchwegs wirtschaftlich leistungsfähigeren Pflichtigen für dieselben Investitionen mehr Steuern erlassen werden. Das Mittel der Steuererleichterung zur Förderung bestimmter privater Massnahmen kann vielmehr in rechtsgleicher Weise eingesetzt werden, wenn ein entsprechender Abzug vom Steuerbetrag vorgesehen wird. Falls es dem Förderungszweck entspricht, kann die Höhe der Erleichterung von der subjektiven Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts oder vom Verhältnis der privaten Aufwendungen zum Reineinkommen abhängig gemacht werden. Die Veränderung des der Bemessung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dienenden Reineinkommens ist dafür weder erforderlich noch tauglich. Das Mittel der Steuererleichterung, das einer Subventionierung der erwünschten privaten Tätigkeit gleichkommt, kann vielmehr zur Erreichung der angestrebten Zwecke eingesetzt werden,

585 Danielle YERSIN, *buts extra-fiscaux*, S. 49ff.

586 Steuerharmonisierungsbotschaft, BBl 1983 III 45.

587 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, *Steuerharmonisierung*, S. 5.

588 TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, S. 197.

indem der Abzug statt vom steuerbaren Reineinkommen vom Steuerbetrag zugelassen wird.

3.2 Subjektive Leistungsfähigkeitskriterien

3.2.1 Einkommensbindungen

131. Die einem Steuerpflichtigen objektiv zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgüter — insbesondere die Reineinkünfte — bestimmen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht endgültig. Für die Bezahlung von Steuern verfügbar sind nur Mittel, die nicht durch den Lebensunterhalt der steuerpflichtigen Person gebunden sind. Die individuelle Leistungsfähigkeit wird nicht nur durch die zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgüter, sondern auch durch die persönliche Situation des Steuerpflichtigen bestimmt⁵⁸⁹. Soweit objektiv zugeflossenes Reineinkommen zur Deckung des Existenzbedarfs erforderlich ist, steht es für die Entrichtung von Abgaben nicht zur Verfügung. Einkommensbindungen, die durch die persönliche Situation der Steuerpflichtigen bedingt sind, mindern die subjektive Leistungsfähigkeit. Mit gewissen Abzügen werden solche Einkommensbindungen positivrechtlich anerkannt⁵⁹⁰. So wird der durch die persönliche Situation verminderten Leistungsfähigkeit Rechnung getragen, wenn ausserordentliche Gesundheitskosten (Art. 33 Abs.1 lit. h DBG, Art. 9 Abs.2 lit.h StHG) vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden können. Auch Auslagen, welche wie die Beiträge an Sozialversicherungen oder an Träger der gebundenen Vorsorge die Folgen existenzieller Risiken wie Alter, Invalidität etc. versichern, mindern durch objektive Einkommensbindung das verfügbare Einkommen jedenfalls in dem Masse, als die entsprechende Einkommens-Verwendung gesetzlich zwingend vorgeschrieben ist. Diese Auslagen fundieren die künftige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit für den Fall der Verwirklichung der versicherten Risiken. Sie sind während der massgeblichen Zeit der Einkommensbemessung nicht verfügbar und beeinflussen so die aktuelle Zahlungsfähigkeit. Der Abzug solcher gesetzlich vorgeschriebe-

⁵⁸⁹ BGE 99 Ia 652.

⁵⁹⁰ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 75, nennen bei den “sozialpolitischen Abzügen” neben Kranken- und Unfallversicherungsbeiträgen, ausserordentliche Aufwendungen wegen Invalidität, Pflegebedürftigkeit und Krankheit sowie Unterstützungsbeiträgen an geschiedene oder getrennte Ehegatten auch private Schuldzinsen, Einlagen für Kapitalversicherungen und freiwillige Beiträge an gemeinnützige Institutionen, welche m. E. grundsätzlich die subjektive Leistungsfähigkeit nicht mindern.

ner Aufwendungen vom steuerbaren Reineinkommen entspricht dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz. Auch wenn die Einkommens-Verwendung nicht eigentlich gesetzlich vorgeschrieben ist, können Abzüge etwa für Kranken- und Altersversicherung als durch die persönliche Situation gebunden mindestens insoweit erachtet werden, als mit derartigen Versicherungen der Existenzbedarf (ev. eine angemessene Weiterführung der bisherigen Lebensführung) für den Fall der Verwirklichung existenzieller Risiken gesichert wird. Eine Regelung, welche in diesem Rahmen der tatsächlichen Verfügbarkeit Rechnung trägt und die Besteuerung bis zum objektiv bestimmten späteren Bezug aufschiebt, konkretisiert den Leistungsfähigkeitsgedanken sachgerecht⁵⁹¹. Soweit derartige Abzüge jedoch die Ansparung von Vermögen ermöglichen, welche die existenzielle Sicherung übersteigen, ist darin eine Förderungs- oder Lenkungsmaßnahme in Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit zu sehen, welche jedenfalls die zeitgerechte Zuordnung der Einkünfte — und so die zeitgerechte Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit — missachtet⁵⁹².

132. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Privatpersonen ist unterschiedlich je nachdem, ob sie das Reineinkommen ausschliesslich für eigene Bedürfnisse verwenden können oder ob sie damit noch für weitere Personen aufkommen müssen⁵⁹³. Familienrechtliche Unterhaltspflichten beeinflussen die finanzielle Situation der Steuerpflichtigen so, dass derartige Verpflichtungen die Bemessung der subjektiven wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mitbestimmen⁵⁹⁴. Positivrechtlich können nach der Regelung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer und dem Harmonisierungsgesetz Unterhaltszahlungen an geschiedene oder getrennt lebende Ehegatten sowie an unmündige Kinder in fremder Obhut⁵⁹⁵ in tatsächlicher Höhe vom steuerbaren Reineinkommen abgezogen werden⁵⁹⁶. Die Regelung, wonach die Unterhaltszahlung bei der

⁵⁹¹ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 84f.f, 93.

⁵⁹² Danielle YERSIN, *buts extra-fiscaux*, S. 50f.

⁵⁹³ Vgl. oben Ziff. V, 2.6.1 betr. die Ehepaarbesteuerung.

⁵⁹⁴ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 34.

⁵⁹⁵ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 51 — in der parlamentarischen Beratung blieb die Frage der Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen an unmündige Kinder lange ungelöst — was angesichts der Art der Berücksichtigung dieser Verpflichtungen als blosse Sozialabzüge im Rahmen der Ehegattenbesteuerung nicht erstaunt.

⁵⁹⁶ Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 9 Abs. 1 lit. c StHG.

verpflichteten Person als gebundene Einkommensverwendung zum Abzug zugelassen, dafür aber beim Empfänger als Einkommen besteuert wird, ist systemgerecht und trägt der individuellen Zahlungsfähigkeit besser Rechnung, als die Regelung des Bundesbeschlusses über die direkte Bundessteuer, welche in (über-)konsequenter Anwendung des Familienbesteuerungssystems selbst im Falle der Auflösung der Haushaltsgemeinschaft Unterhaltszahlungen allgemein nur als — gewöhnliche — Einkommensverwendung behandelte und der Einkommensbindung zu wenig Rechnung trug, indem solche Zahlungen beim Verpflichteten (unter Vorbehalt des Sozialabzugs) nicht zum Abzug zugelassen (und entsprechend allerdings auch beim Empfänger nicht besteuert) wurden⁵⁹⁷.

133. Andere Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Unterhalts- und Unterstützungspflichten werden auch nach DBG und StHG nicht in tatsächlicher Höhe zum Abzug zugelassen, obwohl derartigen Leistungen regelmässig nicht ausgewichen werden kann⁵⁹⁸. Solche Leistungen werden vielmehr als Sozialabzüge mit festen Beträgen als Abzug vom steuerbaren Einkommen berücksichtigt⁵⁹⁹. Diese Beträge reichen zur Bemessung auch des minimalen Bedarfs der unterstützten Personen nicht hin; die Einkommensbindungen müssten jedoch in realitätsgerechter Höhe berücksichtigt werden, um dem Grundsatz der Besteuerung im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit tatsächlich zu entsprechen, worauf in der deutschen Lehre und Rechtsprechung zutreffend hingewiesen wird⁶⁰⁰. Soll die individuelle wirtschaftliche Situation der Steurpflichtigen mit der Einkommenssteuerbemessung im Vergleich zu andern Pflichtigen tatsächlich erfasst werden, so muss die Einkommensbindung durch Unterhaltsleistungen, die in Erfüllung gesetzlicher Verpflichtung erbracht werden, in wirklichkeitsentsprecher Höhe berücksichtigt werden. Dies sollte mindestens für familienrechtlich geschuldete Unterhaltszahlungen an ausserhalb des eigenen Haushalts lebende unterstützungsberechtigte Personen keine technischen

⁵⁹⁷ Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt; dazu Ernst KÄNZIG, Wehrsteuer, S. 639, N 147; Heinz MASSHARDT, Bundessteuer, S. 194, N 46 zu Art. 22; vgl. für die Regelung in den Kantonen vor der Harmonisierung auch Andrea PICENONI, "Die Besteuerung der Familie im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht unter Berücksichtigung der Sozialversicherung", Zürich 1979, S. 129ff.

⁵⁹⁸ Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG; entsprechend dem BdBSt vgl. Ernst KÄNZIG, Wehrsteuer, S. 639 N 147, S. 458 N 244; vgl. auch Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG.

⁵⁹⁹ Art. 35 Abs. 1 DBG.

⁶⁰⁰ Hans-Jürgen PEZZER, Festschrift ZEIDLER, S. 757ff., 759, zeichnet die Entwicklung der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung nach; vgl. auch Franz KLEIN, Festschrift ZEIDLER, S. 779 mit weiteren Nachweisen.

Schwierigkeiten bereiten; soweit hier freiwillig unangemessen hohe Leistungen erbracht werden, kann die steuerrechtlich beachtliche Leistung auf den angemessenen Bedarf der unterhaltsberechtigten Person gekürzt werden.

134. Für Unterhaltsleistungen gegenüber Personen in Hausgemeinschaft scheint das geltende System der Ehepaar-Besteuerung eine wirklichkeitsgerechte Beachtung der familienrechtlichen Unterhaltspflichten eher zu verhindern. Der tatsächliche Vergleich zwischen Personen mit demselben Reineinkommen und vergleichbaren Unterhaltsverpflichtungen ist bei unterschiedlichem Zivilstand systembedingt erschwert⁶⁰¹. Die persönlichen Verhältnisse, welche die subjektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinflussen, sind aber nicht vom Zivilstand abhängig, sondern von den konkreten Unterhaltsverpflichtungen und -leistungen. Dazu gehören zwar auch allfällige Unterhaltspflichten gegenüber dem Ehegatten bzw. Beiträge an die ehelichen Lasten (wobei regelmässig Beiträge des andern Gatten erbracht werden, die ebenfalls beachtlich sind). Bedeutsamer und gewichtiger sind jedoch die Unterhaltsleistungen an unmündige und auszubildende Kinder. Diese unabdingbaren Unterhaltsleistungen an Kinder mindern das frei verfügbare Einkommen der unterstützungspflichtigen Steuersubjekte im Vergleich zu den wirklich alleinstehenden Steuerpflichtigen mit demselben Reineinkommen so, dass mit der wirklichkeitsfremden, unzureichenden Berücksichtigung dieser Einkommensbindungen die gleichmässige Besteuerung im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Frage gestellt wird — und zwar insbesondere im horizontalen Verhältnis, unter Steuerpflichtigen mit dem gleichen Reineinkommen.

135. Die tatsächliche Höhe familienrechtlicher Unterhaltsleistungen ist abhängig vom Bedarf der unterstützungsberechtigten Personen⁶⁰², von der Haushaltgrösse (bzw. der Anzahl Personen, welche eine Konsumeinheit bilden)⁶⁰³, von allfälligen angemessenen Beiträgen anderer Personen im selben Haushalt sowie von der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen selbst⁶⁰⁴. Soweit die Angemessenheit der

⁶⁰¹ ASA 60, 279; vgl. oben Ziff. V, 2.6.2.

⁶⁰² Bei Kindern etwa von Alter, Art der Ausbildung (Studium: ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, a. a. O., S. 35).

⁶⁰³ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 35; Markus REICH, Ehegattenbesteuerung, S. 241; Botschaft über die Steuerharmonisierung BBl 1983 III 32f; die Berücksichtigung dieses Umstandes wird in BGE 110 Ia 22 E.4b zu Unrecht abgelehnt.

⁶⁰⁴ Vgl. für Kinderunterhaltsbeiträge Art. 285 ZGB, vgl. auch Art. 278.

Unterhaltsleistungen und damit die Höhe der Einkommensbindung von nicht genau quantifizierbaren Faktoren, insbesondere (auch) von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Pflichtigen selbst abhängt, verbleibt für die Festlegung der angemessenen Höhe der Einkommensbindung ein Spielraum, der die Vergleichbarkeit der subjektiven Leistungsfähigkeit unterhaltspflichtiger Personen mit alleinstehenden Steuerpflichtigen auch im horizontalen Verhältnis einschränkt. Die Kombination von Sozialabzügen, Freibeträgen und Tarifgestaltungen, mit der positivrechtlich die Einkommensbindungen berücksichtigt werden, mag daher für Zahlungen, die über den reinen Existenzbedarf der unterhaltsberechtigten Personen hinausgehen, technisch zu Ergebnissen führen, welche im Grundsatz mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar sind. Im Rahmen des Existenzbedarfs wird jedoch das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt, wenn der tatsächlichen Höhe der Unterhaltsleistungen nicht Rechnung getragen wird.

3.2.2 Existenzminimum

136. Die Achtung der Menschenwürde, welche dem Rechtsgleichheitsgebot des Art. 4 der Bundesverfassung zugrundeliegt⁶⁰⁵, aber auch das Recht auf Leben und persönliche Freiheit bedingen die Anerkennung eines garantierten Existenzminimums⁶⁰⁶. Die materiellen Mindestvoraussetzungen der Existenzsicherung, nämlich Nahrung, Kleidung, Wohnung/Heizung und ärztliche Betreuung bilden nicht nur Voraussetzung für die Ausübung anerkannter Grundrechte; das existenzielle Minimum an wirtschaftlichen Gütern ermöglicht erst Leben und Würde eines Menschen und ist daher von ebenso grundlegender Bedeutung wie das Recht auf Leben und Menschenwürde selbst⁶⁰⁷. In neueren Kantonsverfassungen ist das Existenzminimum garantiert; einzelne Aspekte sind in der Bundesverfassung verbrieft⁶⁰⁸. Das Recht jedes Menschen auf die materiellen Mindestvoraussetzungen der Existenzsicherung ist allgemein anerkannt; in der Lehre wird deshalb die Gewährleistung des Existenzminimums

⁶⁰⁵ Georg MÜLLER, Kommentar, N I zu Art. 4 BV.

⁶⁰⁶ André GRISEL, *droits*, S. 76; Jörg P. MÜLLER, *Grundrechte*, S. 39ff; Peter SALADIN, *Persönliche Freiheit*, S. 104; Ueli KIESER, a. a. O., S. 200. "Gewährleistet die Bundesverfassung ein ungeschriebenes Recht auf Sozialhilfe?", ZBl 1991, S. 189ff, insbes. S. 195ff mit weiteren Hinweisen.

⁶⁰⁷ André GRISEL, *Droits*, S. 77.

⁶⁰⁸ André GRISEL, a. a. O., S. 76.

als ungeschriebenes eigenständiges Grundrecht befürwortet⁶⁰⁹. Die Verpflichtung des Staates, die Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein derjenigen Personen erforderlichenfalls durch Sozial- oder Fürsorgeleistungen zu schaffen, die dazu nicht selbst in der Lage sind, ist daher in der schweizerischen Verfassung — sei es durch das Rechtsgleichheitsgebot oder durch ein ungeschriebenes Grundrecht — ebenso garantiert wie in Deutschland, wo dieses Recht unter anderem aus dem Sozialstaatsprinzip abgeleitet wird⁶¹⁰.

137. Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich unmittelbar das Gebot, keine Steuern zu erheben, wo die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person fehlt. Auch wenn das Leistungsfähigkeitsprinzip wegen seiner Abstraktheit im einzelnen in der Gesetzgebung unterschiedlich ausgestaltet werden kann⁶¹¹, bildet das für ein menschenwürdiges Dasein erforderliche Existenzminimum des Steuersubjekts und der von ihm unterhaltenen Personen die untere Grenze der Leistungsfähigkeit überhaupt, in welche mit Steuern und steuerähnlichen Abgaben nicht eingegriffen werden darf. Dieser Grundsatz ist so plausibel wie das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst. Eine Person kann nicht verhalten werden, Steuern aus Mitteln zu bezahlen, welche sie ohne Gefährdung ihrer Existenz nicht entbehren kann, auf welche sie zur Bestreitung des Lebensunterhalts für sich und für die ihrer Unterstützung bedürftigen Personen angewiesen ist. Die Steuerfreiheit des Existenzminimums ist zwar dem Grundsatz nach durch die Umsatzsteuerfreiheit auf Waren des Grundbedarfs und bei den direkten Steuern von Bund und Kantonen durch Sozialabzüge und Freibeträge anerkannt. Eine systematische und folgerichtige Anerkennung der Befreiung des individuellen Existenzminimums von sämtlichen Steuern und steuerähnlichen Abgaben ist positivrechtlich jedoch nicht verwirklicht.

138. Die Art und Höhe der existenznotwendigen Mittel sind im Einzelnen durch den Grundsatz der Steuerfreiheit des Existenzminimums allein noch nicht eindeutig bestimmt. Sachlich können die Mittel, welche jede Person um ihrer Persönlichkeit und Menschenwürde willen mindestens

⁶⁰⁹ André GRISEL, *droits*, S. 76ff; J. P. MÜLLER, *Grundrechte*, S. 39;

⁶¹⁰ TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, S. 210, namentlich unter Verweis auf die Urteile des Bundesverfassungsgerichts vom 29. Mai 1990 (BVerGE 82, 60ff) und vom 12. Juni 1990 (BVerGE 82, 198ff.).

⁶¹¹ Dieter BIRK, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 155.

braucht, generell umschrieben werden als Nahrung, Kleidung, Obdach, ärztliche Betreuung bei Krankheit oder Unfall⁶¹². Diese generelle Bezeichnung sagt über den tatsächlichen Mindestbedarf allein allerdings wenig aus. Welche dieser Güter und in welchem Umfang sie zur Existenzsicherung erforderlich sind, ist abhängig von den konkreten wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Bedingungen. Der individuelle Existenzbedarf kann dabei nach Art der erforderlichen Güter sachlich detaillierter umschrieben und/oder betragsmässig festgelegt werden. Sachliche Aufzählungen der als lebensnotwendig erachteten Güter finden sich in anderen Rechtsgebieten, namentlich in Art. 92 SchKG, wo die unpfändbaren Gegenstände aufgeführt sind. Die im Einzelfall zur Deckung des Existenzbedarfs erforderlichen wirtschaftlichen Güter und finanziellen Mittel (Art. 93 SchKG) sind von den zuständigen Betreibungsbehörden festzulegen. Zur Gewährleistung rechtsgleicher Anwendung dieser Vorschriften legt die Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten regelmässig in Richtlinien fest, nach welchen Kriterien das Existenzminimum der Schuldner zu bemessen ist. Sie werden von den kantonalen Aufsichtsbehörden meist ihren Weisungen an die Betreibungsämter über die Berechnung des unpfändbaren Existenzminimums zugrundegelegt⁶¹³. In diesen Richtlinien wird ein monatlicher Grundbetrag für Nahrung und Kleidung — differenziert für Alleinstehende (mit oder ohne eigenen Haushalt), Ehepaare oder zwei verwandte Personen in Haushaltsgemeinschaft sowie zusätzliche Grundbeträge für Kinder (nach Alter abgestuft) — festgelegt. Zusätzlich werden die tatsächlichen Mietzinse und Heizungskosten, Sozialbeiträge (Altersversicherung, Kranken- und Unfallversicherung), unumgängliche Berufsauslagen, nachgewiesene Unterhaltszahlungen, besondere Schulungskosten für Kinder, Miete oder Abzahlungsraten für Kompetenzstücke sowie die tatsächlichen Auslagen für ärztliche Behandlung und Wohnungswechsel dem Schuldner als unpfändbaren Betrag belassen. Den individuellen Existenzbedarf von Einzelpersonen oder Haushaltsgemeinschaften konkretisieren auch die Richtlinien der Schweizerischen Konferenz öffentlicher Fürsorger in allgemeiner Weise für die Festlegung der erforderlichen Fürsorgeleistungen⁶¹⁴. Auch diese Richtlinien, welche in stärkerem Masse als diejenigen der Betrei-

612 J. P. MÜLLER, Grundrechte, S. 40; ähnlich André GRISEL, droits, S. 76.

613 Vgl. etwa BJM 1990, S. 263ff; ZBJV 1990, S. 481.

614 Richtlinien für die Bemessung der Sozialhilfe. Kommentierte Empfehlungen der Schweizerischen Konferenz für öffentliche Fürsorge zuhanden der Sozialhilfeorgane von Kantonen und Gemeinden, zu beziehen bei der Schweizerischen Konferenz für öffentliche Fürsorge (SKöF), Postfach, 3000 Bern 26; vgl. Beilage zum ZBl 1992, S. 8.

bungsbeamten auf die individuelle Situation bezogen sind, sehen — regelmässig der Kostenentwicklung angepasste — Grundbeträge für Nahrung und andere Haushaltbedürfnisse (Wasch- und Reinigungsmittel etc) neben der Vergütung der tatsächlichen Auslagen für Wohnung, Kleider, Berufsauslagen, etc. vor.

139. Das lebensnotwendige Minimum an materiellen Gütern wird zunächst sachlich mindestens teilweise von Umsatzsteuern und Zöllen befreit. So war bei der Warenumsatzsteuer seit jeher unbestritten, dass mindestens die wichtigsten Nahrungsmittel sowie Gas, Wasser und Elektrizität von der Konsumsteuer zu befreien seien⁶¹⁵. Die zunächst vorgesehene Steuerbefreiung besonderer Nahrungsmittel allein führte jedoch zu Ungleichheiten im Wettbewerb⁶¹⁶, was die Ausdehnung der Steuerfreiheit auf sämtliche Nahrungsmittel — ohne Differenzierung nach ihrer existenziellen Notwendigkeit — zur Folge hatte. Die Befreiung muss aus technischen Gründen möglichst einfach und klar umschrieben werden⁶¹⁷ und wirkt daher unspezifisch. Auch wenn eine Differenzierung nach dem Verwendungszweck nicht grundsätzlich ausgeschlossen ist⁶¹⁸, können die existenziell notwendigen Waren (etwa Kleider oder Kompetenzen, Gegenstände des Wohn-Grundbedarfs) nicht durchwegs steuerbefreit werden, wenn die Befreiung nur gerade den Existenzbedarf freihalten soll. Die Befreiung ist schliesslich nicht durchführbar, wo etwa auch der Grundbedarf aus Lenkungs Zwecken (z.B. die Heiz- und Brennmaterialien im Interesse des sparsamen Umgangs mit Energie⁶¹⁹) von den Verbrauchssteuern nicht befreit werden soll. Denn in diesem Falle ist im Interesse der wirksamen und rechtsgleichen Durchsetzung der Lenkungsmassnahme die

⁶¹⁵ Dieter METZGER, Handbuch, N 75; Wilhelm WELLAUER, Warenumsatzsteuer, N 15ff.

⁶¹⁶ Wilhelm WELLAUER, Warenumsatzsteuer, N 18f, N 26; nach dem System der Grossistensteuer werden von Nichtgrossisten hergestellte Produkte aus steuerbefreiten Waren — auch wenn die Produkte selbst nicht steuerfrei sind — nicht besteuert, während sie der Steuer unterliegen, sofern sie von Grossisten hergestellt werden; vgl. dazu auch Dieter METZGER, Handbuch, N 83f.

⁶¹⁷ Dieter METZGER, Handbuch, N 129.

⁶¹⁸ Dieter METZGER, Handbuch, N 85, 90 (Brennstoffe); die Bemerkung von HEROLD, "Werturteile im Abgaberecht", in Festschrift O. K. KAUFMANN, Bern 1989, S. 190, betr. Butan- oder Propangas trifft daher nur unter der Voraussetzung zu, dass sie nicht zu Heizzwecken eingesetzt werden; vgl. aber auch die — für heutige Betrachter nicht mehr einsichtige Differenzierung auf den Zolltafeln im 17. Jahrhundert, a. a. O., S. 180.

⁶¹⁹ Dieter METZGER, Handbuch, N 26, unter Verweis auf BBl 1980 II 909; vgl. auch den Zwischenbericht des BUWAL & Mitbet. vom Oktober 1990 betreffend die CO₂-Abgabe.

Belastung sämtlicher Verbraucher erforderlich. Die Steuerbefreiung sämtlicher Waren und Güter des Grundbedarfs ist aus diesen Gründen praktisch nicht durchführbar; die Befreiung nur gewisser sachlich bestimmter lebensnotwendiger Güter ist andererseits nicht ausreichend, um den Existenzbedarf von Steuern überhaupt freizuhalten.

140. Die Steuerbefreiung des individuellen Existenzbedarfs kann im Rahmen der direkten Steuern am gezieltsten verwirklicht werden. Die herrschende Lehre anerkennt zwar, dass der individuelle Existenzbedarf als nicht disponible Einkommensquote mindestens “nicht besteuerswürdig”,⁶²⁰ ist und daher nicht mit Einkommenssteuern belastet werden soll, dass die Fähigkeit zur Steuerzahlung erst nach der Deckung des allernotwendigsten Existenzbedarfs beginnt⁶²¹. Das Existenzminimum wird in der Einkommenssteuer aber grundsätzlich nicht ermittelt und von der Steuer befreit. Unterstützungen aus öffentlichen und privaten Mitteln sowie die Ergänzungsleistungen⁶²² werden zwar steuerfrei erklärt⁶²³, weil derartige Unterstützungen nur unter der Voraussetzung der Bedürftigkeit des Empfängers geleistet werden. Auch mit der Berücksichtigung ausserordentlicher Aufwendungen infolge Krankheit, Unfall oder Invalidität wird dem existenziellen Minimum Rechnung getragen⁶²⁴. Im übrigen wird ein Minimum an Mitteln erst durch das Zusammenspiel von Sozialabzügen und Freibeträgen von direkten Steuern freigehalten. Die Sozialabzüge, welche das Existenzminimum der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen von der Bemessung des steuerbaren Einkommens ausnehmen sollen, liegen indessen weit unter dem betriebsrechtlichen Existenzminimum⁶²⁵. Soweit die Steuerbefreiung des Existenzminimums im Ergebnis auch durch die tarifarischen Freibeträge — der Tarifgestaltung werden von der herrschenden Lehre funktionell auch die Sozialabzüge zugerechnet⁶²⁶ — nicht hinreichend verwirklicht wird, greift die Einkommenssteuer in das existenziell not-

620 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 77.

621 Markus REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 13.

622 Art. 24 lit. d, h DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. d, h StHG.

623 Sie entsprechen dem bisherigen Art. 21 Abs. 3 dBStB; vgl. dazu Ernst KÄNZIG, Wehrsteuer, N 243f zu Art. 21, S. 457.

624 Art. 33 lit. h DGB.

625 Vgl. die zutreffende Kritik an BGE 104 Ia 284 bei Markus REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 13, Fn 37.

626 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, S. 77f.

wendige Minimum ein. Angesichts der Höhe des Steuerfreibetrages — der im Bundesrecht den betriebsrechtlichen Grundbetrag jedenfalls für Alleinstehende nicht erreicht und für Ehepaare kaum übersteigt⁶²⁷ — kann insbesondere von der Berücksichtigung der zum Existenzbedarf zu rechnenden Wohnkosten keine Rede sein. Der Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird missachtet, wenn derart zu den indisponiblen Aufwendungen gehörende minimale Lebenshaltungskosten⁶²⁸ nicht berücksichtigt bzw. unrealistisch tief bemessen werden. Die Richtlinien zur Bemessung des betriebsrechtlichen und fürsorgerischen Existenzbedarfs geben Anhaltspunkte für die realitätsgerechte Festlegung der Höhe des Existenzminimums namentlich in bezug auf die Grundbeträge. Sie zeigen überdies auf, dass eine realitätsorientierte Festlegung des Existenzminimums durch einen bestimmten Geldbetrag mindestens für die durchschnittlichen und regelmässig anfallenden Lebenshaltungskosten möglich ist⁶²⁹. Eine derartige Bemessung des (nach Haushaltgrösse differenzierten) normalen existenznotwendigen Mindestbedarfs mit einem festen Geldbetrag dient der rechtsgleichen Behandlung und wahrt die — im Rahmen des Allernotwendigsten freilich äusserst reduzierte — Dispositionsfreiheit, indem individuelle Vorlieben und Konsumbedürfnisse mindestens soweit es die Umstände zulassen und mit entsprechendem Verzicht auf den durchschnittlichen Mindest-Konsum anderer Güter beachtet werden können. Auch wenn weder die betriebsamtlichen noch die fürsorgerischen Richtlinien die existenznotwendigen Wohnungskosten mit einem festen Geldbetrag ausweisen, können diese Kosten ebenso wie die im betriebsrechtlichen Grundbetrag enthaltenen Haushaltbedürfnisse nach statistischen Erfahrungswerten festgelegt werden, was für das Steuerrecht angesichts des unterschiedlichen Zwecks im Gegensatz zum Betriebs- oder Fürsorgerecht angemessen sein dürfte.

627 Die Freibeträge in Art. 36 DBG sind für Alleinstehende auf Fr. 9'600.— festgelegt und für Ehepaare auf Fr. 18'800.—, bei einem betriebsrechtlichen Grundbetrag für eine Einzelperson von Fr. 865.— monatlich (also Fr. 10'380.— jährlich) und für ein Ehepaar von Fr. 1160.— (also jährlich Fr. 13'920.—): BJM 1990, S. 264.

628 TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 211.

629 Wenn auch regional unterschiedlichen Lebenshaltungskosten (ev. auch unterschiedlichen Lebensgewohnheiten, Peter TSCHÜMPERLIN, "Rechtfertigung und Fragwürdigkeit einer regional unterschiedlichen Hilfebemessung", in Zeitschrift für öffentliche Fürsorge 1992, S. 3ff.), soweit sie statistisch erwiesen sind, Rechnung zu tragen ist.

141. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt sich die Steuerfreiheit des individuellen Existenzminimums jedoch nicht nur für die Einkommenssteuer, sondern für Steuern und steuerähnliche Abgaben überhaupt. Eine folgerichtige Verwirklichung der Steuerfreiheit des Existenzminimums würde daher die Berücksichtigung des nicht verfügbaren Minimums an Lebenshaltungskosten auch bei Umsatz- bzw. Verbrauchssteuern sowie bei Abgaben erfordern, die allgemein (nach dem Verursacherprinzip) auch für lebensnotwendige Güter (z.B. indirekte Steuern auf Heiz- und Kochenergie, Abgaben für die Abfall- und Abwasserentsorgung) erhoben werden. Das individuelle Existenzminimum kann jedoch bei indirekten Steuern und bei steuerähnlichen, nach dem Verursacherprinzip oder aus Lenkungs Zwecken (zum sparsamen Ressourcengebrauch) erhobenen Abgaben direkt weder konsequent berücksichtigt noch geschont werden. Es erschiene daher naheliegend, die Belastung des existenziellen Minimums durch indirekte Steuern und steuerähnliche Abgaben im Rahmen der Einkommenssteuererhebung durch entsprechende Transferzahlungen für diejenigen Steuerpflichtigen auszugleichen, in deren individuelles Existenzminimum eingegriffen wurde. Eine derartige Regelung könnte etwa darin bestehen, dass die Abgabenbelastung auf dem Existenzminimum separat betragsmässig festgelegt und unter der Voraussetzung vergütet würde, dass das Reineinkommen zur Bezahlung dieser selbst bei sparsamster Lebensführung anfallenden und nicht sonstwie berücksichtigten Abgaben nicht ausreicht, um das Existenzminimum freizuhalten.

3.2.3 Progression

142. Die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht sich mit zunehmenden Mitteln, bzw. mit steigendem Reineinkommen überproportional; aus dem Grundsatz rechtsgleicher Steuerbelastung im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich daher eine progressive Ausgestaltung der direkten Steuern⁶³⁰. Zuverlässige Aussagen über das Mass, in dem die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit zunehmenden Mitteln ansteigt, lassen sich indessen nicht machen. Die Ausgestaltung der progressiven Steuerbelastung bzw. die relative Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen in unterschiedlicher wirtschaft-

⁶³⁰ Markus REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 15; Ernst BLUMENSTEIN, System, S. 201f., mit Verweis auf BGE 38 I 378; derselbe, Gleichheit, S. 363; Ernst HÖHN, Steuerrecht, S. 161, N 8; Markus HUBER, Progression, S. 160; vgl. auch TIPKE/LANG, Steuerrecht, S. 55; vgl. auch Fritz K. MANN, Ideale, S. 262ff.

licher Situation (sog. vertikaler Vergleich) ist vom Leistungsfähigkeitsgrundsatz nicht eindeutig vorgegeben, sondern weitgehend gesetzgeberischer Gestaltung überlassen⁶³¹. Das Rechtsgleichheitsgebot in seiner grundrechtlichen Ausrichtung der Chancengleichheit bildet zudem die Grundlage für eine gewisse Umverteilung; die progressive Ausgestaltung der Einkommenssteuer ist mindestens historisch auch als Mittel der wirtschaftlichen Umverteilung entstanden⁶³². Das Ausmass solcher den Grenznutzen übersteigender Progression ist durch das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht grundsätzlich bestimmt; über den Tarifverlauf lassen sich daraus kaum konkretere Aussagen entnehmen, als dass sich die Mehrbelastung bei steigendem Einkommen kontinuierlich entwickeln muss⁶³³ und dass die vollständige Abschöpfung des Mehreinkommens ausgeschlossen sein muss⁶³⁴.

143. Mit dem progressiven Tarif wird der überproportional steigenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nur im Rahmen der direkten Steuern selbst Rechnung getragen. Der Grundsatz der Lastenverteilung im Verhältnis der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bezieht sich indes nicht auf die direkten Steuern allein, sondern auf die Gesamtsteuerlast⁶³⁵. Die indirekten und grundsätzlich auch die objektiv ausgestalteten Steuern werden aber in gleicher absoluter Höhe von sämtlichen Pflichtigen unabhängig von der individuellen wirtschaftlichen Gesamtsituation erhoben; sie belasten wirtschaftlich schwächere Steuerpflichtige verhältnismässig mehr — sie wirken degressiv. Aber auch andere Abgaben, welche nicht nach dem allgemeinen Grundsatz der Lastengleichheit erhoben werden und deren besonderer Zweck die endgültige Sonderbelastung nicht rechtfertigt, haben regelmässig degressive Wirkung. Die Belastungswirkung derartiger degressiver Abgaben ist im Rahmen der Gesamtbelastung mitzuberocksichtigen. So kann für die Gesamtsteuerlast etwa angenommen werden, die progressive Ausgestaltung der direkten Steuern, namentlich auf dem Einkommen, diene gleichzeitig dem Ausgleich der degressiv wirkenden

631 Dieter BIRK, *Leistungsfähigkeit*, S. 23ff., 32ff; ihm folgend BGE 110 Ia 14f. E.2b.

632 Fritz K. MANN, *Ideale*, S. 314ff. betr. Adolf WAGNER.

633 Ernst HÖHN, *Schranken*, S. 249; BGE 99 Ia 656.

634 Ernst HÖHN, *Schranken*, S. 250; Johannes HENSEL, *Verfassung*, S. 104f; TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, S. 391.

635 Ernst BLUMENSTEIN, *Gleichheit*, S. 357; so wohl auch Raoul OBERSON, *capacité*, S. 388f; Dieter BIRK, *Leistungsfähigkeit*, S. 16ff; a. M. Paul KIRCHHOF, *Leistungsfähigkeit*, S. 324.

andern Abgaben⁶³⁶. Da die periodisch erhobene allgemeine Reineinkommenssteuer, auf welche die progressive Tarifierung Anwendung findet, aber nicht sämtliche Merkmale individueller Leistungsfähigkeit erfasst, kann die Einkommensbesteuerung (auch abgesehen von der wohl mangelnden Akzeptanz und entsprechenden Ausweichdispositionen der sehr leistungsfähigen Pflichtigen) diese Funktion höchstens teilweise erfüllen. Dem allgemeinen Lastengleichheitsgebot muss deshalb für die Gesamtsteuerlast bei jeder einzelnen Abgabe Rechnung getragen werden. Die progressive oder degressive Wirkung von Abgaben sollte daher vom Gesetzgeber bei der Einführung von Abgaben stets berücksichtigt werden. Soweit degressive Belastungswirkungen nicht durch eine entsprechende Ausgestaltung der Abgabe selbst ausgeglichen werden können, kann der Belastungswirkung auch durch gleichzeitig erlassene kompensatorische Massnahmen Rechnung getragen werden, indem etwa andere Abgaben mit entsprechender Belastungswirkung gleichzeitig reduziert werden oder eventuell auch mit Transferzahlungen. Bei der Einführung neuer Abgaben ist die allgemeine Belastungswirkung jedenfalls so zu berücksichtigen, dass die inter-individuelle Lastenverteilung für die gesamte allgemeine Belastung dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz entspricht.

VI. Zusammenfassung und Thesen

1. Steuern werden als voraussetzungslos geschuldete Zwangsabgaben Privater an staatliche Körperschaften umschrieben; sie bewirken bei den steuerpflichtigen Privaten einen Entzug wirtschaftlicher Mittel ohne einen unmittelbaren wirtschaftlichen Gegenwert. Entsprechende Belastungswirkung können auch Abgaben haben, welche nach der gesetzgeberischen Intention zu nicht-fiskalischen Zwecken erhoben werden.
2. Aus dem Gleichheitssatz ergeben sich für die Erhebung von Steuern rechtsstaatliche Anforderungen, welche zum Teil der Verwirklichung der materiellen Lastengleichheit dienen, zum Teil damit in Widerspruch geraten können. Namentlich das Legalitätsprinzip ist für das Steuerrecht von zentraler Bedeutung, da die Begründung und Ausgestaltung von Abgaben dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber vorbehalten ist; die materiellen Lastenverteilungsprinzipien binden indes auch den Gesetz-

⁶³⁶ Fritz NEUMARK, Grundsätze, S. 173ff.

geber, und die gleichmässige Gesetzesanwendung bedarf des Rückgriffs auf die zugrundeliegenden Prinzipien rechtsgleicher Lastenverteilung.

3. Das Rechtsgleichheitsgebot wird im Bereich der Steuern sachbereichsbezogen konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit und der Besteuerung im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.
4. Der Grundsatz der Allgemeinheit verlangt seiner historischen Bedeutung entsprechend, dass sämtliche im Steuerhoheitsbereich ansässigen Personen ohne Rücksicht auf ausserökonomische Kriterien an den Staatshaushalt beitragen. Aus dem Allgemeinheitsgebot ergibt sich aber auch die Forderung, dass die einzelnen Abgaben in die bestehende Ordnung möglichst systemgerecht entsprechend dem allgemeinen Lastenverteilungsgrundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingepasst werden, soweit keine Gründe eine Sonderbelastung rechtfertigen.
5. Als Begründung für eine definitive Lastentragung durch Sonderabgaben kommen wirtschaftliche Gegenwerte, die Abschöpfung wirtschaftlicher Sondervorteile, der Vorteilsausgleich durch Nichterfüllung faktischer Rechtspflichten, die Anlastung besonderer Kosten und zum Teil die Verhaltenslenkung in Betracht. Sonderabgaben werden nicht nach dem allgemeinen Lastengleichheitsgrundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern nach andern Grundsätzen gleichmässig erhoben.
6. Der Grundsatz der Abgabenebelastung im Verhältnis der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt den direkten Steuern zugrunde. Der Leistungsfähigkeitsgrundsatz ist aber das systemtragende Prinzip der allgemeinen rechtsgleichen Lastenverteilung überhaupt und bezieht sich so auf die Gesamtsteuerlast. Als allgemeiner Grundsatz interindividueller Lastenverteilung wird er inhaltlich konkretisiert durch die anerkannten objektiven Massgrössen, an denen Steuern herkömmlicherweise anknüpfen, sowie durch subjektive Leistungsfähigkeitskriterien.
7. Für natürliche Personen kann die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit objektiv nach den Massgrössen des Vermögens, des Verbrauchs und des Einkommens gemessen werden. Die Einkom-

menssteuer ist im Grundsatz positivrechtlich so ausgestaltet, dass sie zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips am besten geeignet ist.

8. Das Leistungsfähigkeitsprinzip besagt, dass jede steuerpflichtige natürliche Person im Verhältnis ihrer Wirtschaftsgüter und unter Beachtung ihres persönlichen Bedarfs an die allgemeinen Lasten beitragen soll. Mit der Steuerfreiheit des Existenzminimums einerseits und mit der progressiven Tarifgestaltung andererseits wird der individuellen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen.
9. Den subjektiven Leistungsfähigkeitskriterien des persönlichen Bedarfs wird positivrechtlich nicht durchwegs Rechnung getragen. Weder wird auf gesetzlich vorgegebene Unterhaltspflichten konsequent Rücksicht genommen noch ist die Steuerfreiheit des Existenzminimums durchwegs sichergestellt.
10. Aus dem Grundsatz der Besteuerung im Verhältnis wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ergibt sich die progressive Ausgestaltung der direkten Steuern. Im Rahmen der Gesamtsteuer-Belastung sollte die degressive Belastungswirkung von Abgaben, soweit diese nicht besonders begründet ist, angemessen ausgeglichen werden.

