

Sonderdruck aus:

# **Auf der Scholle und in lichten Höhen**

**Verwaltungsrecht–Staatsrecht–Rechtsetzungslehre**

**Festschrift für Paul Richli zum 65. Geburtstag**

Herausgegeben von

Martina Caroni  
Sebastian Heselhaus  
Klaus Mathis  
Roland Norer

# Die „rechtliche Fragwürdigkeit“ von ausserfiskalischen Zielen im Steuerrecht

MATTHIAS OESCH / CLAUDIA OESCH

*Die Durchbrechung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Verfolgung ausserfiskalischer Ziele ist im schweizerischen Steuerrecht weit verbreitet. Gleichzeitig sind solche gesetzgeberischen Massnahmen – in den Worten von PAUL RICHLI – rechtlich fragwürdig. Dieser Beitrag schlägt vor, für eine verfassungsnahen Beurteilung der Zulässigkeit von solchen Massnahmen die Teilgehalte von Art. 36 BV – gesetzliche Grundlage, öffentliches Interesse, Verhältnismässigkeit und Unantastbarkeit des Kerngehalts – fruchtbar zu machen.*

I.	Einleitung.....	398
II.	Leistungsfähigkeitsprinzip .....	399
III.	Relativierung durch ausserfiskalische Ziele.....	401
IV.	Zulässigkeit: „Rechtliche Fragwürdigkeit“ .....	403
	1. Klassische Gleichheitsprüfung.....	404
	2. Gesetzliche Grundlage und Verhältnismässigkeit.....	406
V.	Zulässigkeit: Methodisch angeleitete Prüfung .....	408
	1. Struktur der Gleichheitsprüfung .....	408
	2. Relevanz von Art. 36 BV.....	410
	3. Betonung des grundrechtlichen Gehalts.....	412
VI.	Spezialfragen.....	414
	1. Externer Regelungszweck vs. legislativer Gestaltungsspielraum .....	414
	2. Fiskalische Interessen als öffentliche Interessen .....	416
VII.	Epilog .....	420

## I. Einleitung

PAUL RICHLI hat sich in vielfältiger Weise mit Fragen des öffentlichen Wirtschaftsrechts auseinandergesetzt. Dabei hat er regelmässig auch den Bogen zum Steuerrecht geschlagen. Wiederholt hat er sich etwa mit der politischen Opportunität und rechtlichen Zulässigkeit von steuerlichen Massnahmen als Instrument der Wirtschaftsförderung befasst. 1985 publizierte er eine viel beachtete Abhandlung über „Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft“.<sup>1</sup> In den 1990er Jahren gehörte PAUL RICHLI einer Expertenkommission an, deren Auftrag darin bestand, zuhänden des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartements (EJPD) Vorschläge zum vermehrten Einsatz des Steuerrechts zur Förderung des Wohneigentums zu machen. PAUL RICHLI fasste 1995 die wichtigsten Erkenntnisse dieser Arbeitsgruppe in einem prägnanten Beitrag „Über die rechtliche Fragwürdigkeit von indirekten Finanzhilfen durch Abzüge vom steuerbaren Einkommen – Das Beispiel der Wohneigentumsförderung“ zusammen.<sup>2</sup> Er brachte damit bereits im Titel klar zum Ausdruck, dass er steuerlichen Fördermassnahmen zugunsten ausserfiskalischer Motive grundsätzlich kritisch gegenüberstand.

Dieser Artikel nimmt den letztgenannten Beitrag des Jubilars aus dem Jahr 1995 zum Anlass, die „rechtliche Fragwürdigkeit“ von ausserfiskalischen Zielsetzungen im Steuerrecht neu zu beleuchten. Einleitend wird das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV (Leistungsfähigkeitsprinzip) dargestellt (II.). Trotz seiner fundamentalen Bedeutung für das Steuerrecht gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht absolut. Der Gesetzgeber entscheidet sich zeitweise bewusst dafür, im Rahmen der direkten Steuern weitere politische Ziele zu verfolgen und damit punktuell vom Leistungsfähigkeitsprinzip abzuweichen (III.). In der Praxis und Lehre werden verschiedene Ansätze zur verfassungsrechtlichen Prüfung von ausserfiskalischen Massnahmen im Steuerrecht diskutiert. Dabei zeigt sich, dass diverse Vorschläge zumindest implizit auf die Teilgehalte von Art. 36 BV Bezug nehmen (IV.). In der Tat sind die Teilgehalte von Art. 36 BV – gesetzliche Grundlage, öffentliches Interesse, Verhältnismässigkeit und Unantastbarkeit des Kerngehalts – in diesem Kontext einschlägig. Ihre Fruchtbarmachung erlaubt, den grundrechtlichen Gehalt des Anspruchs auf Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessen zu betonen (V.). Gleichzeitig führt der Ansatz, die

---

<sup>1</sup> PAUL RICHLI, Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, in: ASA 54 (1985), S. 97 ff.

<sup>2</sup> PAUL RICHLI, Über die rechtliche Fragwürdigkeit von indirekten Finanzhilfen durch Abzüge vom steuerbaren Einkommen – Das Beispiel der Wohneigentumsförderung, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), Steuerrecht: Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 291 ff.

verfassungsrechtliche Zulässigkeit von ausserfiskalischen Massnahmen zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips anhand der Teilgehalte von Art. 36 BV zu beurteilen, zu diversen Folgefragen. Zwei solche Fragen werden kurz angesprochen (VI.). Ein Epilog rundet die Ausführungen ab (VII.).

## II. Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip) bezweckt vertikale Steuergerechtigkeit.<sup>3</sup> Jedes Individuum soll im Verhältnis zu den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln an den Staatshaushalt beitragen.<sup>4</sup> Gemäss ständiger Praxis des Bundesgerichts müssen die Steuerpflichtigen „nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig belastet werden [...]“; die Steuerbelastung hat sich nach den ihnen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und ihren persönlichen Verhältnissen zu richten.<sup>5</sup> Gleichwohl gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht umfassend. Es findet gemäss Art. 127 Abs. 2 BV nur Anwendung, „soweit es die Art der Steuer zulässt“. In der Lehre ist unbestritten, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip etwa auf die direkten Steuern von natürlichen Personen (Einkommens- und Vermögenssteuern) anwendbar ist. Unklar ist demgegenüber seine Relevanz auch für die Ausgestaltung von indirekten Steuern.<sup>6</sup>

Als Massstab für die Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird vorwiegend auf das gesamte Nettoeinkommen, d.h. auf die Höhe der von aussen netto zufließenden Einkünfte bzw. Erträge abgestellt (objektives Nettoprinzip).<sup>7</sup> Mit Blick auf das dergestalt

---

<sup>3</sup> Siehe zum Leistungsfähigkeitsprinzip etwa KLAUS TIPKE/JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, Köln 17. Aufl. 2002, S. 78 ff. („Fiskalzwecknormen“ als Verwirklichung dieses Prinzips im Gegensatz zu „Sozialzwecknormen“ und „Vereinfachungszwecknormen“); RENÉ MATTEOTTI, *Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung: Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise*, Bern 2007, S. 24 ff. (zit. *Steuergerechtigkeit*); RENÉ MATTEOTTI, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat nicht ausgedient, Zentrale ethische Leitlinie in der Steuerpolitik*, in: NZZ vom 29./30. März 2008, S. 31 (zit. *Leistungsfähigkeitsprinzip*); MARKUS REICH, *Steuerrecht*, Zürich 2009, S. 85 ff.; RICHLI (Fn. 2), S. 298 ff.; SILVIA MARIA SENN, *Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips*, Zürich 1999, S. 149 ff.; KLAUS VALLENDER/RENÉ WIEDERKEHR, in: Bernhard Ehrenzeller et al. (Hrsg.), *Die schweizerische Bundesverfassung: Kommentar*, Zürich/St. Gallen 2. Aufl. 2008, Rz. 17 ff.

<sup>4</sup> VALLENDER/WIEDERKEHR (Fn. 3), Rz. 17.

<sup>5</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_259/2008 vom 6. November 2008, E. 2.2, m.w.H., abgedruckt in: *Steuerrevue* 2009, S. 491 ff.

<sup>6</sup> Siehe dazu etwa VALLENDER/WIEDERKEHR (Fn. 3), Rz. 18.

<sup>7</sup> Siehe zur Bestimmung der steuerbaren Einkommensbestandteile etwa ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, Zürich 6. Aufl. 2002, S. 242 ff.

verfügbare Nettoeinkommen folgt gemäss Bundesgericht im Bereich der Einkommenssteuer,

„dass Personen und Personengruppen gleicher Einkommensschicht gleich viel Steuern zu bezahlen haben (sog. horizontale Steuergerechtigkeit). Personen mit verschiedenen hohen Einkommen sind unterschiedlich zu belasten. Es darf nicht sein, dass jemand mit niedrigem Einkommen gleich viel Steuern zahlen muss wie jemand mit hohem Einkommen. Erst recht kann nicht verlangt werden, dass jemand Steuern zahlt, obschon er dazu nicht in der Lage ist.“<sup>8</sup>

Es ist umstritten, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip zwingend eine progressive Ausgestaltung des Steuertarifs erfordert. Das Bundesgericht hat die Frage, ob auch ein proportionaler Tarifverlauf mit Art. 127 Abs. 2 BV vereinbar ist, nicht abschliessend geklärt. Es hat immerhin angetönt, dass auch ein Einheitssteuersatz im Sinn einer *flat rate tax* zulässig sein könnte.<sup>9</sup> Demgegenüber hat das Bundesgericht unmissverständlich festgehalten, dass eine degressive Ausgestaltung der Einkommenssteuersätze gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstösst.<sup>10</sup> Auf alle Fälle besitzt der Gesetzgeber – sei es im Rahmen eines progressiven oder allenfalls eines proportionalen Tarifverlaufs – bei der konkreten Ausgestaltung (Tarifverlauf, Freigrenzen) einen erheblichen Gestaltungsspielraum. Gemäss PAUL RICHLI handelt es sich deshalb um ein „konturarmes“ Prinzip, dessen Bedeutungsgehalt „eigenartig verschwommen“ ist.<sup>11</sup>

Das Leistungsfähigkeitsprinzip verwirklicht das Gebot der rechtsgleichen Behandlung im Bereich des Steuerrechts, ohne dass eine dergestalt progressive oder allenfalls proportionale Steuerausgestaltung zugunsten ausserfiskalischer, d.h. etwa weiterer gesellschafts-, sozial-, umwelt- oder wirtschaftspolitischer Ziele modifiziert wird.<sup>12</sup> Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, also das Nettoeinkommen, bildet den alleinigen Massstab der Gerechtigkeit, an dem sich die Steuerbelastung im Einzelfall orientiert. Nur die tatsächlichen Gemeinsamkeiten und Unterschiede der zu vergleichenden Steuersubjekte, für natürliche Personen

---

<sup>8</sup> BGE 133 I 206 E. 7.2, S. 218.

<sup>9</sup> BGE 133 I 206 E. 8.1, S. 222; siehe zu dieser Frage FRANCIS CAGIANUT/ULRICH CAVELTI, Degressive Steuersätze: Verfassungsrechtliche Überlegungen zu den im revidierten Steuergesetz des Kantons Obwalden festgelegten neuen Steuersätzen sowie grundsätzliche Erwägungen, in: IFF Forum für Steuerrecht 2006, S. 153; PASCAL HINNY, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer: Insbesondere die Frage der Rechtmässigkeit eines teilweise degressiv verlaufenden Steuertarifs im Bereich sehr hoher Einkommen und Vermögen, am Beispiel der im Kanton Schaffhausen seit 2004 geltenden Regelung, in: IFF Forum für Steuerrecht 2006, S. 61, 68 ff.; REICH (Fn. 3), S. 90; FELIX RICHLER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, Zürich 2. Aufl. 2009, VB zu DBG, Rz. 69; VALLENDER/WIEDERKEHR (Fn. 3), Rz. 25.

<sup>10</sup> BGE 133 I 206 E. 11.3, S. 231.

<sup>11</sup> RICHLI (Fn. 2), S. 298.

<sup>12</sup> Siehe zum Rechtsgleichheitsgebot im Steuerrecht etwa KATHRIN KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in: Schweizerischer Juristenverein: Referate und Mitteilungen, Basel 1992 (Heft 1), S. 15 ff.; REICH (Fn. 3), S. 59 ff.

also ihre Einkommens- und Vermögenswerte, sind relevant. Mit Blick auf die aristotelische Gleichheitskonzeption der relativen Gleichheit stellt das Leistungsfähigkeitsprinzip ein Beispiel austeilender Gerechtigkeit dar.<sup>13</sup> Das Bundesgericht hat diesen Gedanken wie folgt umschrieben:

„Bei der Suche nach dem normativen Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips wird [...] auf den engen Zusammenhang zwischen dem Gleichheitspostulat und der Steuergerechtigkeit hingewiesen. Gerechtigkeit im Steuerrecht ist vor allem eine Frage der Verteilungsgerechtigkeit im Sinne der aristotelischen *iustitia distributiva*. Es geht um die gerechte Zuteilung der Lasten und Ansprüche unter die Mitglieder der Gemeinschaft [...].“<sup>14</sup>

Die staatlichen Behörden sind verpflichtet, das Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Ausgestaltung der Steuern zu beachten. In dieser Funktion wirkt es als allgemeiner Grundsatz, welcher die gesamte Steuerordnung durchzieht (vgl. Überschrift zu Art. 127 BV). Des Weiteren stellt das Leistungsfähigkeitsprinzip ein verfassungsmässiges Recht dar. Diesfalls findet es seine Fundierung im allgemeinen Gleichheitssatz gemäss Art. 8 Abs. 1 BV (ursprünglich Art. 4 aBV).<sup>15</sup> Die Frage, ob sich Art. 127 Abs. 2 BV gemäss seiner systematischen Stellung in der BV nur auf die Finanzordnung des Bundes bezieht oder auch die Kantone bindet, bleibt demgegenüber ohne praktische Bedeutung.<sup>16</sup> Der allgemeine Gleichheitssatz gemäss Art. 8 Abs. 1 BV garantiert das Leistungsfähigkeitsprinzip, wie es in Art. 127 Abs. 2 BV ausdrücklich stipuliert wird, ohnehin in allgemeiner Form und wirkt auch gegenüber kantonalen Behörden.

### III. Relativierung durch ausserfiskalische Ziele

Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet, dass sich die Belastung der Steuerpflichtigen nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit richtet. Art. 127 Abs. 2 BV verbietet dieses Prinzip ausdrücklich. Damit wird der Fiskalzweck der Besteuerung, d.h. die Beschaffung der für die Erfüllung der vielfältigen Staatsaufgaben benötigten Finanzmittel, erfüllt.<sup>17</sup> Der staatliche

---

<sup>13</sup> Siehe dazu etwa MATTHIAS OESCH, *Differenzierung und Typisierung: Zur Dogmatik der Rechtsgleichheit in der Rechtsetzung*, Bern 2008, S. 217 f.

<sup>14</sup> BGE 133 I 206 E. 7.4, S. 220, wobei eine „andere generelle Lastenverteilungsregel, etwa im Sinne einer absolut gleichen Verteilung der Steuerlast oder nach dem Äquivalenzprinzip entsprechend der Inanspruchnahme staatlicher Leistungen [...] nach heutiger Rechtsüberzeugung unvorstellbar“ wäre (E. 7.1, unter Bezugnahme auf MARKUS REICH).

<sup>15</sup> Vgl. BGE 131 I 291 E. 3.2.1, S. 306; BGE 126 I 76 E. 2a, S. 78.

<sup>16</sup> Vgl. GIOVANNI BIAGGINI, *Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft: Kommentar*, Zürich 2007, Art. 127, Rz. 8.

<sup>17</sup> Siehe zum Fiskalzweck REICH (Fn. 3), S. 91.

Finanzbedarf soll dergestalt auf die Steuerpflichtigen aufgeteilt werden, wie es ihrer individuellen monetären Potenz entspricht.

Ein Blick in die geltende Steuerrechtsordnung zeigt allerdings, dass die konkrete Ausgestaltung der direkten Steuern diesem Prinzip nicht durchwegs entspricht. Der Gesetzgeber entscheidet sich gelegentlich bewusst dafür, bei der Ausgestaltung etwa der Einkommenssteuer vom eigentlichen Zweck der Finanzmittelbeschaffung abzurücken und stattdessen zusätzlich zum Fiskalzweck weitere wirtschafts-, gesundheits-, sozial- oder andere politische Ziele zu verfolgen.<sup>18</sup> Der Gesetzgeber bezweckt damit, das Verhalten der Steuersubjekte zu „lenken“. Den Massstab für die Verteilung der Steuerlast bildet diesfalls nicht mehr die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit allein. Zusätzlich hat das Verhalten der Steuerpflichtigen in Bezug auf das Lenkungsziel einen Einfluss darauf, wie hoch die zu bezahlende Steuer letztlich ausfällt. Dabei handelt es sich um politische Gestaltungs- oder Lenkungsziele, welche der Nützlichkeit oder Zweckmässigkeit im weiteren Sinn dienen, mit gängigen Gerechtigkeitsvorstellungen im Sinn der aristotelischen Gleichheitskonzeption aber nichts zu tun haben. Sie liegen „jenseits der Individualgerechtigkeit“<sup>19</sup> und werden gleichsam von aussen an den allgemeinen Gleichheitssatz bzw. das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit herangetragen.

Typische Beispiele von Bestimmungen, welche einen verhaltenslenkenden Zweck beinhalten und damit zusätzlich zur Beschaffung des staatlichen Finanzbedarfs ausserfiskalische Ziele verfolgen, sind mit Blick auf das DBG und das StHG etwa die folgenden:<sup>20</sup>

- Art. 32 DBG und Art. 9 Abs. 3 StHG sehen Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege bei privaten Grundstücken vor, um Anstrengungen der Grundstückbesitzer in diesen Bereichen steuerlich zu honorieren.
- Art. 33 lit. d und e DBG sowie Art. 9 Abs. 2 lit. d und e StHG erlauben den Abzug von Einlagen, Prämien und Beiträgen an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge. Damit wird das Ziel einer angemessenen Altersvorsorge verfolgt.

---

<sup>18</sup> Siehe zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch ausserfiskalische Ziele etwa BGE 133 206 E. 11, S. 229 ff.; DIETER GRÜNBLATT, *Nichtfiskalische Zielsetzungen bei Fiskalsteuern*, Basel 1994, S. 80 ff.; HINNY (Fn. 9), S. 76; MATTEOTTI (Fn. 3; *Steuergerechtigkeit*), S. 58 ff.; MARKUS REICH, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht*, in: ASA 1984/85, S. 5, 20 ff.; DERS. (Fn. 3), S. 91 f.; RICHLI (Fn. 1), S. 101 ff.; TIPKE/LANG (Fn. 3), S. 66 f.; DANIELLE YERSIN, *Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels*, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender (Hrsg.), *Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Francis Cagianut zum 65. Geburtstag*, Bern 1990, S. 47 ff.

<sup>19</sup> WOLFGANG RÜFNER, Art. 3, in: Rudolf Dolzer/Klaus Vogel/Karin Grasshof (Hrsg.), *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Heidelberg 1992, Rz. 95, in Bezug auf externe Regelungszwecke im Allgemeinen.

<sup>20</sup> Siehe für weitere Beispiele etwa GRÜNBLATT (Fn. 18), S. 195 ff.

- Art. 33a DBG und Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG erlauben den Abzug von freiwilligen Leistungen an Institutionen, welche im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind. Damit wird die „Spendenfreudigkeit“ der Steuerpflichtigen belohnt.
- Art. 12 Abs. 5 StHG verpflichtet die Kantone, kurzfristig realisierte Grundstücksgewinne stärker zu besteuern, um die Bodenspekulation zu bekämpfen.
- Art. 29 Abs. 1 lit. d DBG erlaubt selbständig Erwerbstätigen, Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte zu tätigen (Reservensbildung).
- Auch das heutige System der Eigenmietwertbesteuerung von selbstbewohnten Grundstücken beruht nicht nur auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip allein, sondern verfolgt auch ausserfiskalische Zwecke. Eine „massvolle“ Besteuerung des Eigenmietwerts deutlich unter dem eigentlich relevanten Marktwert fördert die Eigentumsbildung und Selbstvorsorge.<sup>21</sup>

#### IV. Zulässigkeit: „Rechtliche Fragwürdigkeit“

Die Durchbrechung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Verfolgung ausserfiskalischer Ziele ist im schweizerischen Steuerrecht weit verbreitet. Gleichzeitig sind solche gesetzgeberischen Massnahmen – in den Worten von PAUL RICHLI – rechtlich fragwürdig. In einem grundlegenden Urteil aus dem Jahr 2007 hat sich das Bundesgericht wie folgt dazu geäussert:

„Dem Gesetzgeber ist es nicht grundsätzlich verwehrt, sich der Einkommens- und Vermögenssteuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, zur Förderung sozialpolitischer Zwecke u. dgl. zu bedienen. Das Steuerharmonisierungsgesetz selbst sieht solche Massnahmen vor [...]. Die steuerliche Förderung solcher Anliegen wird zwar in der Steuerrechtsdoktrin kritisiert, weil sie das Leistungsfähigkeitsprinzip verfälscht und damit der Steuergerechtigkeit zuwiderläuft. Soll das Einkommen als Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit dienen, ist es nach dem Totalitätsprinzip lückenlos zu erfassen [...]. Zudem gibt es häufig andere und bessere Möglichkeiten, Anliegen dieser Art zu verwirklichen, worauf die genannten Autoren mit Recht hinweisen. Deshalb werden enge Schranken postuliert, innerhalb welcher der Steuergesetzgeber solche Ziele berücksichtigen darf.“<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> Siehe dazu etwa BGE 130 I 206 E. 11.2, S. 230 f.; BGE 128 I 240 E. 2.4, S. 243 f.; RICHLER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Fn. 9), Art. 21, Rz. 86 ff., m.w.H.; kritisch REICH (Fn. 3), S. 264 f., mit Verweis auf zurzeit diskutierte Alternativen (Systemwechsel).

<sup>22</sup> BGE 133 I 206 E. 11.1, S. 229 f.



Im Folgenden werden verschiedene Ansätze zur verfassungsrechtlichen Prüfung von ausserfiskalischen Massnahmen diskutiert. Ausgangspunkt für die Beurteilung der rechtlichen Zulässigkeit der steuerlichen Förderung von ausserfiskalischen Zielen stellt die klassische Gleichheitsprüfung gemäss Art. 8 Abs. 1 BV dar (1.). In der Praxis und Lehre werden verschiedene weitere Vorschläge gemacht, um die Prüfung strukturiert und transparent durchzuführen. Im Zentrum dieser Vorschläge steht die Forderung, ausserfiskalische Massnahmen müssten auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen und verhältnismässig sein (2.).

## 1. Klassische Gleichheitsprüfung

Im schweizerischen Recht ist die Rechtsgleichheit grundlegend in Art. 8 Abs. 1 BV verfasst: „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich.“ Damit ist der allgemeine Gleichheitssatz angesprochen, welcher auch für die Beurteilung von umstrittenen ausserfiskalischen Massnahmen zur Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einschlägig ist. Art. 8 Abs. 1 BV (i.V.m. Art. 127 Abs. 2 BV) stellt die verfassungsmässige Grundlage für die gerichtliche Durchsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips dar.

Gemäss herrschender Praxis und Lehre zeichnet sich der allgemeine Gleichheitssatz durch ein spezielles Gepräge aus. Traditionell wird vorgebracht, die Unterteilung in einen sachlichen Schutzbereich und (zulässige oder unzulässige) Einschränkungen sei nicht möglich; vor allem sei Art. 36 BV – also die Zulässigkeitsvoraussetzungen für Eingriffe in Grundrechte (gesetzliche Grundlage, öffentliches Interesse, Verhältnismässigkeit und Kerngehaltsgarantie) – auf umstrittene Gleichheitskonstellationen nicht anwendbar.<sup>23</sup> Vielmehr befürwortet die herrschende Praxis und Lehre ein besonderes Vorgehen bei der Überprüfung einer umstrittenen Gleichheitskonstellation. GEORG MÜLLER fasst die klassische Prüfmethode wie folgt zusammen: „In einem ersten Schritt muss durch entsprechende Vergleiche abgeklärt werden, welche Unterschiede in den tatsächlichen Verhältnissen vorliegen, in einem zweiten Schritt, ob die Gleich- oder Ungleichbehandlung im Hinblick auf diese Unterschiede sachlich begründet ist.“<sup>24</sup> Diese beiden Schritte werden oft nicht separat untersucht, sondern durch die Frage ersetzt, ob die tatsächlichen Verschiedenheiten in den

---

<sup>23</sup> So etwa Botschaft des Bundesrates vom 20. November 1996 über eine Bundesverfassung, BBl 1997 I 1, 194; ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich 7. Aufl. 2008, Rz. 302 f.; RAINER J. SCHWEIZER, in: Bernhard Ehrenzeller et al. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung: Kommentar, Zürich/St. Gallen 2. Aufl. 2008, Art. 36, Rz. 7; für weitere Verweise OESCH (Fn. 13), S. 21 ff.

<sup>24</sup> GEORG MÜLLER, Der Gleichheitssatz, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 1989, S. 37, 40 (diese Methode geht grundlegend auf GERHARD LEIBHOLZ zurück); ähnlich etwa REGINA KIENER/WALTER KÄLIN, Grundrechte, Bern 2007, S. 349.

zu regelnden Verhältnissen derart wesentlich sind, dass eine unterschiedliche Behandlung zulässig ist.<sup>25</sup> Das Bundesgericht hat diese Prüfmethode übernommen. Dies gilt auch für umstrittene Gleich- oder Ungleichbehandlungen im Steuerrecht.<sup>26</sup> Inhaltlich steht im bundesgerichtlichen Vorgehen der Rekurs auf einen sachlichen Grund und damit – zumindest indirekt – auf elementare Gerechtigkeitsvorstellungen im Zentrum. Das Bundesgericht hat den Gehalt des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht wie folgt umschrieben:

„Ein Erlass [...] verletzt das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen [...]. Die Rechtsgleichheit ist insbesondere verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird [...]. Vorausgesetzt ist, dass sich der unbegründete Unterschied oder die unbegründete Gleichstellung auf eine wesentliche Tatsache bezieht [...]. Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten verschieden beantwortet werden, je nach den herrschenden Anschauungen und Zeitverhältnissen [...]. Dem Gesetzgeber bleibt damit im Rahmen der aufgeführten Grundsätze ein weiterer Spielraum der Gestaltung, den das Bundesgericht nicht durch eigene Gestaltungsvorstellungen schmälert [...].“<sup>27</sup>

Damit reicht für die Durchbrechung der Steuergerechtigkeit grundsätzlich der Rekurs auf einen vernünftigen Grund.<sup>28</sup> Eine privilegierte Behandlung eines Steuerpflichtigen (welche auf der Förderungswürdigkeit eines ausserfiskalischen Anliegens beruht) im Vergleich zu einem anderen Steuerpflichtigen (welcher mit Blick auf sein Nettoeinkommen über dieselbe Leistungsfähigkeit verfügt und gemäss Art. 8 Abs. 1 BV i.V.m. Art. 127 Abs. 2 BV eigentlich gleich behandelt werden müsste) kann „aus besonderen sachlichen Gründen“ gerechtfertigt werden.<sup>29</sup>

Es scheint fraglich, ob die zentrale Voraussetzung eines sachlichen Grundes eine sorgfältige Prüfung einer steuerlichen Massnahme zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips ermöglicht. Der blosse Rekurs auf eine sachliche Begründung für eine Schlechterstellung gewisser Steuerpflichtiger im Vergleich zu anderen vermag der Gleichheitsprüfung keine feste Struktur zu verleihen und sie nicht zu rationalisieren.<sup>30</sup> Der Gewährleistungsin-

---

<sup>25</sup> Vgl. etwa ARTHUR HAEFLIGER, *Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich: Zur Tragweite des Artikels 4 der Bundesverfassung*, Bern 1985, S. 63 f.

<sup>26</sup> Siehe etwa PETER LOCHER, *Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001*, VB, Rz. 45 ff.; REICH (Fn. 3), S. 59 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Fn. 9), VB zu DBG, Rz. 50 ff.

<sup>27</sup> BGE 110 Ia 7 E. 2b, S. 13 f.

<sup>28</sup> Ebenso MATTEOTTI (Fn. 3; *Leistungsfähigkeitsprinzip*), S. 31.

<sup>29</sup> BGE 133 I 206 E. 11.3, S. 231.

<sup>30</sup> Vgl. zur fehlenden Durchschlagskraft der Rechtsgleichheit im Allg. etwa MICHAEL KLOEPFER, *Gleichheit als Verfassungsfrage*, Berlin 1980, S. 56, der von einem „undurchsichtigen Subsumtionsbrei“ spricht; OESCH

halt des allgemeinen Gleichheitssatzes geht auch heute noch häufig im Willkürverbot (Art. 9 BV) auf.<sup>31</sup> Dies ist rechtsstaatlich unbefriedigend und betont den grundrechtlichen Gehalt von Art. 8 Abs. 1 BV nicht angemessen. Mit Blick auf die oben erwähnten Beispiele von ausserfiskalischen Massnahmen ist wohl bei jedem leichthin ein sachlicher Grund für eine privilegierte Besteuerung gewisser Steuerpflichtiger zu finden, und die Regelung wird als verfassungsrechtlich akzeptabel qualifiziert.

## 2. Gesetzliche Grundlage und Verhältnismässigkeit

In Ergänzung zur klassischen Gleichheitsprüfung haben Praxis und Lehre weitere Vorschläge gemacht, wie die Beurteilung der Zulässigkeit von ausserfiskalischen Massnahmen im Steuerrecht besser strukturiert und einer verfassungsnäheren Prüfung zugeführt werden kann. Zwei kumulative Voraussetzungen stehen dabei im Zentrum:

- Zum einen wird eine klare gesetzliche oder sogar verfassungsrechtliche Grundlage verlangt.<sup>32</sup> Dem Gesetzgeber muss die Sachkompetenz zustehen, im fraglichen Förderungsbereich legislatorisch tätig zu werden.
- Zum andern wird vorgebracht, steuerliche Massnahmen, welche das Leistungsprinzip durchbrechen, müssten den Grundsatz der Verhältnismässigkeit wahren.<sup>33</sup> Dieser Grundsatz fordert eine Abwägung zwischen dem öffentlichen Interesse an der Verfolgung des ausserfiskalischen Anliegens und der Durchbrechung des Leistungsprinzips. Das Bundesgericht hat diesen Gedanken

---

(Fn. 13), S. 75 f.; GEORG MÜLLER, Art. 4, in: Jean-François Aubert et al. (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel/Zürich/Bern 1995, Rz. 32a; MARKUS SCHEFER, Die Kerngehalte von Grundrechten: Geltung, Dogmatik, inhaltliche Ausgestaltung, Bern 2001, S. 477.

<sup>31</sup> Ebenso etwa HAEFLIGER (Fn. 25), S. 61 f.; ANDREAS RIEDER, Form oder Effekt? Art. 8 Abs. 2 BV und die ungleichen Auswirkungen staatlichen Handelns, Bern 2003, S. 29 f.; FELIX UHLMANN, Das Willkürverbot (Art. 9 BV), Bern 2005, Rz. 110 ff.; siehe zur Abgrenzung der Rechtsgleichheit vom Willkürverbot etwa BGE 129 I 346 E. 6, S. 357 f.; VINCENT MARTENET, Géométrie de l'égalité, Zürich 2003, Rz. 578 ff.

<sup>32</sup> Vgl. BGE 133 I 206 E. 11.1, S. 230; URS R. BEHNISCH/ANDREA OPEL, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig: Bemerkungen zu BGE 133 I 206, in: Jusletter vom 15. Oktober 2007, Rz. 28; GRÜNBLATT (Fn. 18), S. 154 f.; HINNY (Fn. 9), S. 76; OESCH (Fn. 13), S. 332; REICH (Fn. 3), S. 92; DERS. (Fn. 18), S. 23; RICHLI (Fn. 1), S. 105; DERS. (Fn. 2), S. 309; YERSIN (Fn. 18), S. 59; Botschaft des Bundesrates über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1, 44.

<sup>33</sup> Vgl. BGE 133 I 206 E. 11.1, S. 230; BEHNISCH/OPEL (Fn. 32), Rz. 28; GRÜNBLATT (Fn. 18), S. 155; HINNY (Fn. 9), S. 76; ERNST HÖHN, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in: Francis Cagianut et al. (Hrsg.), Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, Festschrift für Otto K. Kaufmann zum 75. Geburtstag, Bern 1989, S. 125, 130 ff.; MATTEOTTI (Fn. 3; Leistungsprinzip), S. 31; DERS. (Fn. 3; Steuergerechtigkeit), S. 218; OESCH (Fn. 13), S. 224 f.; REICH (Fn. 3), S. 92; DERS. (Fn. 18), S. 23 f.; RICHLI (Fn. 1), S. 115; DERS. (Fn. 2), S. 314 f.; SENN (Fn. 3), S. 189; YERSIN (Fn. 18), S. 63 ff.

vor allem in seiner Rechtsprechung zur Eigenmietwertbesteuerung wie folgt umschrieben: „Je mehr das Leistungsfähigkeitsprinzip durch steuerliche Förderungs-massnahmen beeinträchtigt wird, desto höhere Anforderungen stellt das Bundesgericht an das öffentliche Interesse.“<sup>34</sup>

Die Fruchtbarmachung des Erfordernisses der gesetzlichen Grundlage und des Verhältnismässigkeitsprinzips hat erhebliche praktische Konsequenzen. Der Entscheid, ein öffentliches Anliegen mittels Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu fördern, erfährt eine qualifizierte demokratische Legitimation, wenn er das formelle Gesetzgebungsverfahren durchläuft. Das Verhältnismässigkeitsprinzip stellt ein transparentes Argumentations-schemata zur Verfügung, welches im Rahmen seiner drei Teilgehalte der Eignung, Erforderlichkeit und Zumutbarkeit griffige Leitplanken und Kriterien für eine einzelfallgerechte Beurteilung von umstrittenen ausserfiskalischen Massnahmen liefert.

Demgegenüber bleibt die rechtliche Grundlage bzw. dogmatische Herleitung für die Fruchtbarmachung dieser beiden Voraussetzungen – gesetzliche Grundlage und Verhältnismässigkeit – für die Überprüfung von ausserfiskalischen Massnahmen unklar. In den meisten Fällen sucht man in der Lehre vergeblich nach entsprechenden Hinweisen. Vereinzelt wird auf Art. 5 BV („Grundsätze rechtstaatlichen Handelns“) verwiesen. Diese Bestimmung kodifiziert die grundlegenden Prinzipien, welche alle staatlichen Organe bei ihrer Tätigkeit umfassend zu beachten haben.<sup>35</sup> Selbstredend entfalten sie ihre Relevanz auch für das Steuerrecht. Demgegenüber wird im Zusammenhang mit der verfassungsrechtlichen Beurteilung von ausserfiskalischen Massnahmen kaum je auf Art. 36 BV verwiesen. Die Begründung dafür ist – zumindest auf den ersten Blick – eine einfache: Obwohl Art. 36 BV gemäss Überschrift ganz allgemein bei „Einschränkungen von Grundrechten“ einschlägig ist, findet diese Bestimmung gemäss traditioneller Praxis und Lehre grundsätzlich nur auf Freiheitsrechte Anwendung.<sup>36</sup> Diese Ansicht wird in der jüngeren Praxis und Lehre allerdings zunehmend in Frage gestellt – unseres Erachtens zu Recht.<sup>37</sup> Wie im nächsten Kapitel zu zeigen ist, sind das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage und die Verhältnismässigkeit für die Beurteilung der Frage, ob eine ausserfiskalische Massnahme das Leistungsfähigkeitsprinzip zulässigerweise durchbricht oder nicht, in der Tat einschlägig. Die verfassungsrechtliche Fundierung finden diese Voraussetzungen allerdings nicht in Art. 5 BV, sondern in Art. 36 BV.

---

<sup>34</sup> BGE 133 I 206 E. 11.2, S. 230.

<sup>35</sup> YVO HANGARTNER, in: Bernhard Ehrenzeller et al. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung: Kommentar, Zürich/St. Gallen, 2. Aufl. 2008, Art. 5, Rz. 4; OESCH (Fn. 13), S. 318 f.

<sup>36</sup> Siehe oben Kapitel IV.1.

<sup>37</sup> So etwa BIAGGINI (Fn. 16), Art. 36, Rz. 4; MARKUS SCHEFER, Die Beeinträchtigung von Grundrechten: Zur Dogmatik von Art. 36 BV, Bern 2006, S. 9 ff.; siehe für weitere Verweise auf Praxis und Lehre OESCH (Fn. 13), S. 310 ff.

## V. Zulässigkeit: Methodisch angeleitete Prüfung

Die Relevanz von Art. 36 BV für die Beurteilung von umstrittenen ausserfiskalischen Massnahmen zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips beruht auf dem Vorschlag, die klassischen Voraussetzungen für die Einschränkung von Grundrechten gemäss Art. 36 BV – gesetzliche Grundlage, öffentliches Interesse, Verhältnismässigkeit und Unantastbarkeit des Kerngehaltes – ganz allgemein für gewisse Gleichheitskonstellationen fruchtbar zu machen.<sup>38</sup> Grundlage dafür bildet die Analyse der Struktur der Gleichheitsprüfung im Allgemeinen (1.). Im Anschluss daran wird aufgezeigt, inwiefern diese spezielle Struktur zur Folge hat, dass Art. 36 BV für die Beurteilung von umstrittenen ausserfiskalischen Massnahmen einschlägig ist (2.). Die Fruchtbarmachung von Art. 36 BV lässt sich nicht nur dogmatisch stimmig belegen. Sie hat auch praktische Vorteile (3.).

### 1. Struktur der Gleichheitsprüfung

Grundlegend für die Fruchtbarmachung von Art. 36 BV für gewisse Gleichheitskonstellationen ist die Erkenntnis, dass die Gleichheitsprüfung je nach Regelungszweck eines Erlasses unterschiedliche Wertungsfragen berührt und sich das methodische Vorgehen folglich unterschiedlich gestaltet. Im Zentrum steht die Unterscheidung zwischen Konstellationen, in denen *intern* die Gerechtigkeit verwirklicht wird (*gerechte* Gleich- oder Ungleichbehandlungen), und solchen, in denen *extern* weitere politische Zwecke verfolgt werden (*nützliche* oder *zweckmässige* Gleich- oder Ungleichbehandlungen).<sup>39</sup> Im Rahmen der *internen Gerechtigkeitsverwirklichung* dienen als einzige Kriterien für eine Gleich- oder Ungleichbehandlung zwischen Vergleichspersonen ihre jeweils tatsächlichen Gemeinsamkeiten und Unterschiede. Die rechtserhebliche Gleich- oder Verschiedenheit einer Person im Vergleich zu einer anderen Person bestimmt sich allein aufgrund von Eigenschaften, die mit ihnen untrennbar und charakteristisch verbunden sind. Andere – eben externe – Zwecke, die zwar durchaus legitim und für die Beurteilung einer angemessenen Gleich- oder Ungleichbehandlung ebenfalls relevant sein mögen, mit den Eigenschaften der Vergleichspersonen aber nichts zu tun haben, bleiben unberücksichtigt. Eine Gleich- oder

---

<sup>38</sup> Siehe zu Entwicklung, Gehalt und Funktion der Schrankendogmatik grundlegend JÖRG PAUL MÜLLER, *Elemente einer schweizerischen Grundrechtstheorie*, Bern 1982, S. 103 ff.; ferner auch MARCEL BOLZ, *Das Verhältnis von Schutzobjekt und Schranken der Grundrechte*, Zürich 1991, S. 13 ff.; OESCH (Fn. 13), S. 315 ff.; zum heutigen Art. 36 BV etwa BIAGGINI (Fn. 16), Art. 36, Rz. 9 ff.; HÄFELIN/HALLER/KELLER (Fn. 23), Rz. 307 ff.; KIENER/KÄLIN (Fn. 24), S. 85 ff.; JÖRG PAUL MÜLLER, § 39 *Allgemeine Bemerkungen zu den Grundrechten*, in: Daniel Thürer/Jean-François Aubert/Jörg Paul Müller (Hrsg.), *Verfassungsrecht der Schweiz*, Zürich 2001, Rz. 53 ff.; SCHEFER (Fn. 37), S. 53 ff.; SCHWEIZER (Fn. 23), Art. 36, Rz. 10 ff.

<sup>39</sup> Grundlegend STEFAN HUSTER, *Rechte und Ziele: Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, Berlin 1993, S. 165 ff.; für Beispiele zu diesen beiden Konstellationen OESCH (Fn. 13), S. 214 ff.

Ungleichbehandlung findet ihre Begründung diesfalls allein im normativen Gehalt von Art. 8 Abs. 1 BV. In dieser Konstellation ist logisch nicht denkbar, dass Rechtsgüter kollidieren. Die Begründung für eine normative Gleich- oder Ungleichbehandlung beruht nicht auf einer Zweck-Mittel-Relation, sondern orientiert sich allein an einem übergeordneten Gerechtigkeitsmassstab. Weitere, die Ausgestaltung des Differenzierungsschemas zusätzlich beeinflussende Faktoren oder Motive spielen keine Rolle. Beim Vergleich zweier Personen oder Sachverhalte hinsichtlich ihrer Gemeinsamkeiten und Unterschiede stehen folglich auch keine kollidierenden privaten und öffentlichen Interessen zur Abwägung. Der allgemeine Gleichheitssatz wird in dieser Konstellation nicht (zulässigerweise oder unzulässigerweise) eingeschränkt, sondern nur verwirklicht oder verletzt; *tertium non datur*. Die Teilgehalte von Art. 36 BV sind nicht anwendbar.<sup>40</sup>

Im Rahmen der *externen Zweckverfolgung* wählt ein Erlass ein sachliches Differenzierungsschema, das mit den Eigenschaften der Vergleichspersonen oder -sachverhalte auf den ersten Blick nichts zu tun hat. Die Motive, die eine Ungleichbehandlung vor Art. 8 Abs. 1 BV rechtfertigen, sind anderswo zu suchen; sie werden gleichsam von aussen an den allgemeinen Gleichheitssatz herangetragen. Es handelt sich dabei um politische Gestaltungs- oder Lenkungsziele, die der Nützlichkeit oder Zweckmässigkeit im weiteren Sinne dienen. Solche externen Ziele werden gemeinhin als öffentliche Interessen bezeichnet, weil sie gesamtgesellschaftlichen Anliegen entspringen, die allgemein als schutzwürdig anerkannt werden und darauf abzielen, das kollektive Wohl zu fördern.<sup>41</sup> Typischerweise können Gleich- oder Ungleichbehandlungen gestützt auf externe Regelungszwecke aus individualrechtlicher Perspektive nicht geboten sein, sondern nur erlaubt. Es besteht kein grundrechtlicher Anspruch gestützt auf Art. 8 Abs. 1 BV, dass ein gewisses externes Ziel tatsächlich verfolgt wird, sondern nur darauf, nach dem für den zu ordnenden Sachbereich anerkannten Gerechtigkeitsmassstab sachlich gleich oder ungleich behandelt zu werden.<sup>42</sup> Eine rechtliche Gleich- oder Ungleichbehandlung, die aus der Verfolgung eines externen Regelungszwecks resultiert, steht zum grundrechtlichen Anspruch, der aus Art. 8 Abs. 1 BV fließt, in einem *Spannungsverhältnis*. Der Gesetzgeber weicht bewusst von einem herrschenden Gerechtigkeitsmassstab zu Gunsten bzw. zu Lasten Einzelner ab. Differenzierungen, die auf externen Folgerwägungen beruhen, beeinträchtigen das individuelle Recht, gestützt auf die Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu den Vergleichspersonen gerecht behandelt zu werden. Dogmatisch besteht in dieser Konstellation ein Rechtsgüterkonflikt,

---

<sup>40</sup> Ebenso MARTENET (Fn. 31), Rz. 43; SCHEFER (Fn. 30), S. 66 ff.; RENÉ WIEDERKEHR, Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen: Gilt Art. 36 BV auch bei der Einschränkung der Rechtsgleichheit?, in: AJP 2008, S. 394, 397 ff.

<sup>41</sup> Siehe zum Begriff des öffentlichen Interesses (als Motiv für Grundrechtseingriffe) grundlegend MARTIN PHILIPP WYSS, Öffentliche Interessen – Interessen der Öffentlichkeit? Das öffentliche Interesse im schweizerischen Staats- und Verwaltungsrecht, Bern 2001, S. 197 ff.

<sup>42</sup> Ebenso HUSTER (Fn. 39), S. 271.

der in einer Zweck-Mittel-Relation resultiert: Die Gleich- oder Ungleichbehandlung stellt das Mittel dar, um ein externes, vom normativen Gehalt der Rechtsgleichheit unabhängiges Gestaltungsziel zu verfolgen. Diese Konstellation gleicht einem „Eingriff in das Gleichheitsgrundrecht“<sup>43</sup> bzw. einer „Einschränkung des Art. 8 Abs. 1 BV“<sup>44</sup>. Trotzdem ist Art. 8 Abs. 1 BV nicht *per se* verletzt. Der allgemeine Gleichheitssatz stellt in dieser Konstellation ein individuelles *prima-facie* Recht dar, das seinem Prinzipiencharakter entsprechend zwar nach Optimierung drängt, kollidierenden Rechtsgütern unter Umständen aber gleichwohl Platz machen muss und folglich zulässigerweise eingeschränkt werden kann.<sup>45</sup> Diesfalls unterscheidet sich der grundrechtliche Gehalt von Art. 8 Abs. 1 BV strukturell nicht von Freiheitsrechten. Art. 36 BV ist in dieser Konstellation auch im Bereich der Rechtsgleichheit einschlägig.<sup>46</sup>

## 2. Relevanz von Art. 36 BV

Diese Erwägungen treffen ebenso auf die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips mittels ausserfiskalischer Massnahmen zu. Solche Massnahmen gehören typischerweise zur zweiten Kategorie (externe Zweckverfolgung). Sie bewirken Ungleichbehandlungen, welche mit den tatsächlichen Gemeinsamkeiten und Unterschieden zwischen den Vergleichspersonen, d.h. mit ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, nichts zu tun haben. Sie verzichten aus Gründen, welche der politischen Zweckmässigkeit dienen, mit gängigen Gerechtigkeitsvorstellungen aber im Widerspruch stehen, bewusst auf die sachlich angezeigte Gleichbehandlung. Massnahmen, welche gewisse Steuerpflichtige mit Blick auf ein förderungswürdiges Anliegen der Allgemeinheit steuerlich bewusst privilegieren, richten sich nicht nach dem materiellen Inhalt von Art. 8 Abs. 1 BV i.V.m. Art. 127 Abs. 2 BV, sondern weichen davon ab und behandeln Gleiches ungleich. Damit besteht zwischen dem individuellen Anspruch auf Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem öffentlichen Interesse an der Verfolgung des ausserfiskalischen Ziels ein Rechtsgüter-

---

<sup>43</sup> MICHAEL SACHS, Die Massstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes – Willkürverbot und sogenannte neue Formel, in: Juristische Schulung 1997, S. 124, 129.

<sup>44</sup> RENÉ WIEDERKEHR, Fairness als Verfassungsgrundsatz, Bern 2006, S. 122.

<sup>45</sup> Siehe grundlegend zu *prima-facie* Rechten und zur dogmatischen Herleitung vor allem des Verhältnismässigkeitsprinzips aus Grundrechten mit Prinzipiencharakter ROBERT ALEXY, Theorie der Grundrechte, Frankfurt 1986, S. 90 ff.

<sup>46</sup> Ebenso MARTENET (Fn. 31), Rz. 402 ff.; SCHEFER (Fn. 30), S. 66 ff.; WIEDERKEHR (Fn. 40), S. 399 ff.; für weitere Verweise OESCH (Fn. 13), S. 221 ff., 308 ff. – Auch das Bundesgericht nimmt bei gewissen Gleichheitsprüfungen ausdrücklich Rekurs auf Art. 36 BV bzw. einzelne Teilgehalte davon, siehe etwa Urteil des Bundesgerichts 2C\_52/2009 vom 13. Januar 2010 (allgemeiner Gleichheitssatz); BGE 131 II 361; BGE 125 I 21 (Diskriminierungsverbot); BGE 130 I 26; BGE 125 I 431 (Gleichbehandlung der Konkurrenten); für weitere Beispiele OESCH (Fn. 13), S. 228 ff., 322 ff., 334 ff., 368 ff.

konflikt. In dieser Konstellation ist Art. 36 BV einschlägig.<sup>47</sup> Folglich sieht das Prüfschema die Beurteilung von umstrittenen ausserfiskalischen Massnahmen zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips wie folgt aus:

- Die Entscheidung, gewisse Steuerpflichtige in Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip privilegiert zu behandeln, ist eine politische und gestaltende. Sie obliegt dem demokratisch legitimierten Gesetzgeber und bedarf einer *gesetzlichen Grundlage* nach Art. 36 Abs. 1 BV. Während ausserfiskalische Massnahmen, welche die Rechtsstellung der Betroffenen schwerwiegend einschränken, „im Gesetz selbst“ vorgesehen sein müssen, genügt für leichte Eingriffe ein Erlass auf Verordnungsstufe.
- Die Gründe, welche zu einer privilegierten Behandlung gewisser Steuerpflichtiger führen, müssen einem anerkannten Anliegen der Allgemeinheit entsprechen und rechtlich ausgewiesen sein. Damit ist das *öffentliche Interesse* gemäss Art. 36 Abs. 2 BV angesprochen. Dieser Teilgehalt der Schrankenregelung ermöglicht, die grundrechtsverkürzenden Motive offen zu legen und einer methodisch angeleiteten Beurteilung zugänglich zu machen.
- Der Grundsatz, wonach individuelle Rechte Vorrang vor kollektiven Zielen beanspruchen, gebietet, den Anspruch auf Gleichbehandlung im Vergleich zum öffentlichen Interesse mit einem gewissen Schwellengewicht auszustatten. Diese Funktion übernimmt das *Verhältnismässigkeitsprinzip*, das seine Fundierung grundrechtsbezogen in Art. 36 Abs. 3 BV findet.<sup>48</sup> Das gewählte Differenzierungsschema muss *geeignet* und *erforderlich* sein, um den externen Regelungszweck zu erreichen. Des Weiteren muss es für den betroffenen Steuerpflichtigen *zumutbar* sein. Das Verhältnismässigkeitsprinzip stärkt mit seiner inhärent individualisierenden und subjektbezogenen Betrachtungsweise den grundrechtlichen Gehalt des allgemeinen Gleichheitssatzes und trägt zur adäquaten Verwirklichung der Individualgerechtigkeit bei.
- Schliesslich liegt auf der Hand, für ausserfiskalische Massnahmen zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips auch die *Unantastbarkeit des Kerngehalts* gemäss Art. 36 Abs. 4 BV zu fordern.<sup>49</sup> Im praktischen Rechtsalltag wird die Figur des Kerngehalts in dieser Konstellation allerdings kaum relevant sein.

---

<sup>47</sup> Ebenso WIEDERKEHR (Fn. 40), S. 411 f.

<sup>48</sup> Siehe zu den Teilgehalten des Verhältnismässigkeitsprinzips in diesem Kontext auch GRÜNBLATT (Fn. 18), S. 155 f.

<sup>49</sup> Siehe zu möglichen Umschreibungen des Kerngehalts der Rechtsgleichheit OESCH (Fn. 13), S. 389 ff.



Die Fruchtbarmachung der einzelnen Teilgehalte von Art. 36 BV für die Überprüfung von umstrittenen ausserfiskalischen Massnahmen zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips ermöglicht, auf bewährte Elemente der Grundrechtsprüfung abzustellen und methodisch angeleitet vorzugehen. Zwar ist auch im Rahmen der Schrankendogmatik von Art. 36 BV primär der demokratisch legitimierte Gesetzgeber angesprochen, um in einem Gesetzgebungsprozess die öffentlichen Interessen zu bestimmen, über ihre prioritäre Förderung zu entscheiden und sodann mit allenfalls kollidierenden individuellen Rechten auszutariieren. Die Teilgehalte von Art. 36 BV dienen ihm dabei aber als verbindlichen Massstab, an dem er sich orientieren muss, wenn die Beeinträchtigung des Anspruchs auf Gleichbehandlung nach Art. 8 Abs. 1 BV i.V.m. Art. 127 Abs. 2 BV droht. Der Gleichheitsprüfung wird damit – zumindest für gewisse Konstellationen – eine feste Struktur verliehen. Das Erfordernis eines sachlichen Grundes, das in der herkömmlichen Dogmatik und in der bundesgerichtlichen Praxis im Zentrum der Gleichheitsprüfung auch im Steuerrecht steht, vermag eine solche Rationalisierung und verfassungsnahe Beurteilung nicht zu leisten.

### 3. Betonung des grundrechtlichen Gehalts

Die Zulässigkeit von ausserfiskalischen Massnahmen zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips beurteilt sich folglich anhand der Teilgehalte von Art. 36 BV – und nicht anhand der Grundsätze rechtsstaatlichen Handelns, wie sie in Art. 5 BV stipuliert sind (auch wenn sich die Rechtsgrundsätze von Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 BV inhaltlich weitgehend mit den Teilgehalten von Art. 36 Abs. 1–3 BV decken).<sup>50</sup> Die Forderung, Art. 36 BV und nicht Art. 5 BV fruchtbar zu machen, beruht – nebst der politisch und didaktisch hervorragenden Signalfunktion von Art. 36 BV für einen wirksamen Grundrechtsschutz – auf den folgenden zwei Erwägungen:

- Zum einen geht Art. 36 BV *materiell* über Art. 5 BV hinaus. Art. 36 BV konkretisiert die in Art. 5 Abs. 1 und 2 BV zugrunde gelegten Prinzipien spezifisch für die Beeinträchtigung von Grundrechten und gilt gegenüber Art. 5 BV als *lex specialis*.<sup>51</sup> Grundrechtlich garantierten Gewährleistungen kommt im Bereich von Art. 36 ein besonderes Gewicht zu, was sich etwa im Prozess der Rechtsgüterabwägung zwischen öffentlichen und privaten Interessen im Rahmen der Verhältnismässigkeits-

---

<sup>50</sup> Im Einzelnen ist das Verhältnis zwischen Art. 5 BV und Art. 36 BV noch weitgehend ungeklärt, siehe für das Legalitätsprinzip etwa BGE 131 II 13 E. 6.3, S. 26; BGE 127 I 60 E. 3a, S. 67; ANDREAS KLEY, Der Grundrechtskatalog der nachgeführten Bundesverfassung – ausgewählte Neuerungen, in: ZBJV 1999, S. 301, 341 f., betrachtet Art. 36 BV mit Blick auf Art. 5 BV als geradezu entbehrlich und fordert anstelle von Art. 36 BV grundrechtsspezifische Schranken.

<sup>51</sup> Ähnlich SCHEFFER (Fn. 37), S. 4; SCHWEIZER (Fn. 23), Art. 36, Rz. 9.

prüfung entscheidend auswirken kann.<sup>52</sup> Der Gesetzgeber ist in der Bewertung und Verfolgung öffentlicher Gemeinwohlanliegen in der Regel freier, wenn sein Handeln nicht mit grundrechtlich geschützten Rechtspositionen kollidiert. Privaten Interessen kommt im Fall von Konflikten mit Gemeinwohlinteressen im Rahmen von Art. 5 Abs. 2 BV *a priori* kein spezielles Gewicht zu. In grundrechtlich verorteten Zusammenhängen ist der Massstab hingegen strenger. Grundrechte sind definitionsgemäss Zonen der erhöhten Schutzbedürftigkeit des Einzelnen. Diese Bedürftigkeit muss durch entsprechende verfassungsrechtliche Sicherungen qualifiziert untermauert werden.

- Zum anderen zeigt sich der unterschiedliche Gehalt von Art. 5 BV und Art. 36 BV im praktischen Rechtsalltag *in prozessualer Hinsicht*.<sup>53</sup> Die Teilgehalte von Art. 36 BV können als inhärente Elemente von Grundrechten regelmässig im Zusammenhang mit der behaupteten Verletzung eines Grundrechts angerufen werden. Dies gilt sowohl für die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 95 lit. a BGG („Bundesrecht“ als Beschwerdegrund) als auch für die subsidiäre Verfassungsbeschwerde gemäss Art. 116 BGG („verfassungsmässige Rechte“ als Beschwerdegrund). Demgegenüber stellen das Legalitätsprinzip, das öffentliche Interesse und das Verhältnismässigkeitsprinzip im Rahmen von Art. 5 Abs. 1 und 2 BV als justiziable Verfassungsbestimmungen zwar zulässige Beschwerdegründe für die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten dar. Darüber hinaus lehnt es das Bundesgericht aber ab, diese Teilgehalte von Art. 5 BV in den Kreis der verfassungsmässigen Rechte aufzunehmen. Damit kann die Verletzung eines rechtsstaatlichen Prinzips gemäss Art. 5 Abs. 1 und 2 BV nicht selbstständig mit der subsidiären Verfassungsbeschwerde geltend gemacht werden, sondern nur in Verbindung mit einem anderen verfassungsmässigen Recht.<sup>54</sup> Selbst

---

<sup>52</sup> Ebenso KLEY (Fn. 50), S. 342; SCHWEIZER (Fn. 23), Art. 36, Rz. 9; BEATRICE WEBER-DÜRLER, Der Grundrechtseingriff, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer 1998, S. 57, 94.

<sup>53</sup> Siehe zur Tauglichkeit des Legalitätsprinzips, des öffentlichen Interesses und des Verhältnismässigkeitsprinzips als Beschwerdegründe vor dem Bundesgericht etwa BGE 134 I 153 E. 4, S. 158; BGE 131 I 91 E. 3.3, S. 99; 130 I 388 E. 4, S. 391 f.; BGE 130 I 1 E. 3.1, S. 5; BGE 127 I 60 E. 3a, S. 67 (noch zur staatsrechtlichen Beschwerde); GIOVANNI BIAGGINI, Art. 116, in: Marcel Alexander Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger (Hrsg.), Bundesgerichtsgesetz, Basel 2008, Rz. 16; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 5. Aufl. 2006, Rz. 364, 553, 584; MARKUS MÜLLER, Die staatsrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2004 und 2005 (zusammen mit Walter Kälin, Regina Kiener, Pierre Tschannen, Axel Tschentscher), in: ZBJV 2005, S. 633, 638 f.; MARKUS SCHOTT, Art. 95, in: Marcel Alexander Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger (Hrsg.), Bundesgerichtsgesetz, Basel 2008, Rz. 47; Botschaft des Bundesrates vom 20. November 1996 über eine Bundesverfassung, BBl 1997 I 1, 133.

<sup>54</sup> Immerhin taugt das Legalitätsprinzip im Abgaberecht (sowie der strafrechtliche Grundsatz *nulla poena sine lege*) ausnahmsweise als Beschwerdegrund auch für die subsidiäre Verfassungsbeschwerde, siehe

im Rahmen einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten verzichtet das Bundesgericht zudem darauf, die Rüge der fehlenden Verhältnismässigkeit einer kantonalen Massnahme ausserhalb eines Grundrechts frei und umfassend zu prüfen: „Gestützt auf Art. 23 Abs. 2 BGG hat die Vereinigung sämtlicher Abteilungen am 31. März 2008 dementsprechend entschieden, dass das in Art. 5 Abs. 2 BV als allgemeiner Verfassungsgrundsatz verankerte Verhältnismässigkeitsgebot im Rahmen einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten bei der Anwendung kantonalen Rechts ausserhalb des Schutzbereichs spezieller Grundrechte nur unter dem Gesichtswinkel des Willkürverbots angerufen werden kann.“<sup>55</sup>

Im Ergebnis betont und stärkt die Verknüpfung des allgemeinen Gleichheitssatzes mit den Teilgehalten von Art. 36 BV die zentrale Funktion grundrechtlicher Gewährleistungen in einem freiheitlichen Gemeinwesen und ihre qualifizierte Schutzbedürftigkeit. Dies gilt auch für die Beurteilung von ausserfiskalischen Massnahmen zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips gestützt auf Art. 8 Abs. 1 BV i.V.m. Art. 127 Abs. 2 BV.

## VI. Spezialfragen

Art. 36 BV liefert ein stimmiges Prüfschema, um die verfassungsrechtliche Beurteilung von ausserfiskalischen Massnahmen zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu überprüfen. Gleichzeitig führt dieser Ansatz zu diversen Folgefragen, welche sich bei der Anwendung der Schrankendogmatik von Art. 36 BV auf umstrittene ausserfiskalische Massnahmen ergeben. Zwei solche „Spezialfragen“ werden nachfolgend aufgegriffen.

### 1. Externer Regelungszweck vs. legislativer Gestaltungsspielraum

Die Fruchtbarmachung von Art. 36 BV beruht konstitutiv auf der Unterscheidung zwischen Konstellationen, in denen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit allein mit Blick auf das Nettoeinkommen der Steuerpflichtigen verwirklicht wird, und Konstellationen, in denen zusätzlich Differenzierungen aufgrund ausserfiskalischer Ziele vorgenommen werden. In speziellen Fällen kann diese Unterscheidung allerdings

---

BIAGGINI (Fn. 53), Rz. 13, allerdings mit dem Hinweis darauf, dass die Geltung und Tragweite des abgaberechtlichen Legalitätsprinzips für die Kantone nicht restlos geklärt ist.

<sup>55</sup> BEG 134 I 153 E. 4.3, S. 158; siehe zu diesem Urteil und zum Anwendungsbereich des Verhältnismässigkeitsprinzips MATTHIAS OESCH, Das Verhältnismässigkeitsprinzip in der Einheitsbeschwerde: Zu einem wegweisenden Bundesgerichtsurteil vom 1. April 2008 und zum Anwendungsbereich des Verhältnismässigkeitsprinzips, in: Anwaltsrevue 2008, S. 271 ff.

schwierig sein.<sup>56</sup> Entsprechend unklar ist in solchen Grenzfällen, ob Art. 36 BV tatsächlich anwendbar ist oder nicht.

Ein anschauliches Beispiel dafür liefert die Diskussion um die Zulässigkeit von degressiv ausgestalteten Einkommens- und Vermögenssteuern, wie sie etwa der Kanton Obwalden 2006 eingeführt hatte. Diverse Autorinnen und Autoren vertreten die Meinung, eine degressive Tarifausgestaltung stelle eine ausserfiskalische Massnahme dar (Wirtschaftsförderung, Verbesserung der Standortattraktivität als externer Zweck) und müsse folglich qualifiziert gerechtfertigt werden. Dabei steht insbesondere das Verhältnismässigkeitsprinzip im Vordergrund.<sup>57</sup> Andere verwerfen eine solche Lesart ausdrücklich und prüfen die umstrittene kantonale Lösung allein im Licht der steuerrechtlichen Prinzipien nach Art. 127 Abs. 2 BV (interne Gerechtigkeitsverwirklichung).<sup>58</sup> Unseres Erachtens ist es offenkundig, dass kein individualrechtlicher Anspruch auf eine degressive Ausgestaltung einer Tarifordnung besteht. Damit ist aber keineswegs entschieden, dass eine solche eine ausserfiskalische Massnahme darstellt (und damit Art. 36 BV Anwendung findet). Es wäre durchaus denkbar, dass der Gesetzgeber dieses Modell im Rahmen seines legislativen Gestaltungsprimats (Konkretisierung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) auswählt, ohne externe, ausserfiskalische Zwecke zu verfolgen. Das Bundesgericht hat diese politisch heikle Frage zumindest in der Sache, wenn auch ohne stringentes methodisches Vorgehen, im Jahr 2007 bekanntlich geklärt und die Unzulässigkeit degressiver Einkommens- und Vermögenssteuern festgestellt.<sup>59</sup> Es anerkannte zwar ausdrücklich, dass ausserfiskalische Zielsetzungen eine Besserstellung gewisser Personengruppen „aus besonderen sachlichen Gründen“ zu rechtfertigen vermögen.<sup>60</sup> Ohne weitere Prüfung oder gar Bezugnahme auf Art. 36 BV stellte es aber fest, dass das steuerliche Gleichbehandlungsgebot degressive Steuersätze ganz grundsätzlich ausschliesse.

---

<sup>56</sup> Siehe zur Problematik, im Rahmen der Rechtsgleichheit interne Gerechtigkeitsverwirklichung und externe Zielverwirklichung eindeutig zu trennen, etwa STEFAN HUSTER, Art. 3, in: Karl Heinrich Friauf/Wolfram Höfling (Hrsg.), Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Berlin 2005, Rz. 83 f.; MARTENET (Fn. 31), Rz. 449 f.; OESCH (Fn. 13), S. 230 ff.

<sup>57</sup> Vgl. etwa BEHNISCH/OPEL (Fn. 32), Rz. 30 ff.; CAGIANUT/CAVELTI (Fn. 9), S. 154; HINNY (Fn. 9), S. 76 ff.; PETER LOCHER, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, in: recht 2006, S. 117, 126; WIEDERKEHR (Fn. 44), S. 182 f., das Fairnessprinzip heranziehend; siehe bezüglich der Motivation zur degressiven Tarifausgestaltung im Kanton Obwalden Botschaft des Regierungsrats des Kantons Obwalden zur Teilrevision des Steuergesetzes vom 5. Juli 2005, S. 8; ferner Interview mit ROLF BENZ und ULRICH CAVELTI, Steuern sind nicht immer gerecht, in: plädoyer 2007, S. 6 ff.

<sup>58</sup> MARKUS REICH, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression: am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, in: ASA 2006, S. 689, 727; GEORG RICH, Verfassungskonforme Steuerdegression: Ungerechtfertigte Kritik am neuen Obwaldner Steuergesetz, in: NZZ vom 22. August 2006, S. 23.

<sup>59</sup> BGE 133 I 206; siehe zu diesem Urteil etwa VALLENDER/WIEDERKEHR (Fn. 3), Rz. 22 ff.

<sup>60</sup> Ibid., E. 11.3.

In der Praxis ist wohl sinnvoll, die Teilgehalte von Art. 36 BV auch in Grenzfällen fruchtbar zu machen. Gleichwohl darf dieses Resultat nicht darüber hinwegtäuschen, dass es immer Fälle gibt, in denen die Beurteilung von umstrittenen Gleich- bzw. Ungleichbehandlungen von Steuerpflichtigen auch im Licht von Art. 36 BV kein klares Resultat zeitigt. Art. 36 BV hilft, die verfassungsrechtliche Prüfung strukturiert und transparent durchzuführen. Ein Allerweltsmittel für inhaltlich „richtige“ bzw. eindeutige Entscheide stellt diese Bestimmung aber auch nicht dar.

## 2. Fiskalische Interessen als öffentliche Interessen

Art. 36 Abs. 2 BV verlangt, dass ein Eingriff in ein Grundrecht – und damit auch eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips – zwingend durch ein „öffentliches Interesse“ gerechtfertigt werden muss. Die Fokussierung auf Gemeinwohl- und nicht bloss auf Partikularinteressen stellt im aufgeklärten Rechtsstaat eine Selbstverständlichkeit dar.<sup>61</sup> Gleichwohl ist der Begriff des öffentlichen Interesses nur schwer fassbar. Seine Definition hängt von wechselnden gesellschaftlichen Wertvorstellungen und sozialen Verhältnissen ab und ist zeitlich und örtlich wandelbar.<sup>62</sup> Immerhin sind sich Lehre und Praxis einig, dass der Begriff nur jene Anliegen umschreibt, deren Qualifikation als öffentliche Interessen *rechtlich* ausgewiesen ist.<sup>63</sup> Dazu gehört traditionell der Schutz von Polizeigütern, d.h. von öffentlicher Ordnung und Sicherheit, Ruhe, Gesundheit, Sittlichkeit sowie Treu und Glauben im Geschäftsverkehr.<sup>64</sup> Weiter finden öffentliche Interessen ihren normativen Ausdruck in verfassungs- und gesetzesrechtlich verankerten Sachaufgaben. Welche öffentlichen Interessen einen spezifischen Eingriff in ein Grundrecht tatsächlich zu rechtfertigen vermögen, variiert allerdings von Grundrecht zu Grundrecht und ist für jeden Eingriff gesondert zu prüfen.<sup>65</sup>

Ein spezielles Augenmerk verdient dabei das Gewicht und die Verdrängungskraft *fiskalischer Interessen* des Staates gegenüber Grundrechtsgewährleistungen.<sup>66</sup> Solche Interessen nehmen im Schutzbereich von Grundrechten seit jeher eine Sonderstellung ein. Obwohl mittlerweile Einigkeit darüber herrscht, dass auch fiskalische Interessen anerkannte öffent-

---

<sup>61</sup> Siehe zum öffentlichen Interesse umfassend WYSS (Fn. 41); ferner etwa HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (Fn. 53), Rz. 535 ff.; HANGARTNER (Fn. 35), Art. 5, Rz. 30 ff.; OESCH (Fn. 13), S. 360 ff.; SCHEFER (Fn. 37), S. 76 ff.; JÖRG PAUL MÜLLER (Fn. 38), S. 119 ff.; SCHWEIZER (Fn. 23), Art. 36, Rz. 18 ff.

<sup>62</sup> Siehe BGE 118 Ia 427 E. 6a, S. 437; BGE 106 Ia 267 E. 3, S. 271 f.

<sup>63</sup> PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, Bern 3. Aufl. 2009, S. 146; umfassend WYSS (Fn. 41), S. 142 ff.

<sup>64</sup> Siehe etwa BGE 119 Ia 41 E. 4a, S. 43.

<sup>65</sup> Siehe dazu SCHEFER (Fn. 37), S. 77 f.

<sup>66</sup> Vgl. BGE 116 Ia 81 E. 6d, S. 84: fiskalische Interessen als Interessen an der „Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs des betreffenden Gemeinwesens“.

liche Interessen darstellen, bleibt weiterhin unklar, inwiefern sie zur Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen taugen.<sup>67</sup> Die traditionelle Lehre war sich im Grundsatz soweit ersichtlich lange Zeit einig, dass fiskalische Interessen *allein* Eingriffe in Grundrechte nicht zu rechtfertigen vermögen. Sie stellen „keine eingrifflegitimierenden öffentlichen Interessen“<sup>68</sup> dar. Das Bundesgericht ist dieser Meinung grundsätzlich gefolgt und hat die Zulässigkeit fiskalischer Interessen als Eingriffsmotiv etwa im Rahmen der Niederlassungsfreiheit (Residenzpflicht)<sup>69</sup>, der Wirtschaftsfreiheit<sup>70</sup>, der Eigentumsgarantie<sup>71</sup>, des Diskriminierungsverbots<sup>72</sup> oder von Verfahrensgarantien<sup>73</sup> wiederholt und scheinbar pauschal verneint. Die neuere Lehre relativiert diesen Grundsatz in mehrerlei Hinsicht. So sollen fiskalische Interessen weiterhin zwar nicht selbständig, aber wenigstens als *sekundäre Motive* und *hilfsweise* als öffentliche Interessen in Betracht gezogen werden können.<sup>74</sup> So hat das Bundesgericht mehrmals zugelassen, dass grundrechtsbeschränkende Massnahmen auch einen fiskalischen Nebenzweck verfolgen dürfen, so bezüglich der oben erwähnten Residenzpflicht für Angestellte des öffentlichen Dienstes<sup>75</sup>, der Sprachenfreiheit im Spannungsfeld zum Territorialitätsprinzip<sup>76</sup>, der Vereinbarkeit eines Gewerbesmonopols mit der Wirtschaftsfreiheit<sup>77</sup> oder im Bereich der baulichen Planung<sup>78</sup>. Dem fiskalischen Interesse kommt eine noch gewichtigere Funktion denn bloss eine hilfsweise zu, sobald *grundrechtliche Leistungsansprüche* zur Beurteilung stehen.<sup>79</sup> Dogmatisch wird bei grundrechtlichen Leistungsansprüchen in den Schutzbereich eingegriffen, sobald der Grundrechtsträger die Voraussetzungen zur Leistungsgewährung erfüllt und der Staat den grundrechtlichen Minimalanspruch nicht gewährt. Das fiskalische Interesse ist dabei oft das einzige öffentliche Interesse, das als Begründung für eine Nichtgewährung angeführt werden kann. Ob

---

<sup>67</sup> Vgl. dazu BIAGGINI (Fn. 16), Art. 36, Rz. 20; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (Fn. 53), Rz. 552; HANGARTNER (Fn. 35), Art. 5, Rz. 32; OESCH (Fn. 13), S. 361 ff.; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER (Fn. 63), S. 148 f.; bez. Qualifikation als öffentliches Interesse scheinbar a. M. MAX IMBODEN/RENÉ A. RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung: Die Rechtsgrundsätze der Verwaltungspraxis, erläutert an Entscheiden der Verwaltungsbehörden und Gerichte, Bd. I: Allgemeiner Teil, Basel 5. Aufl. 1976, S. 333.

<sup>68</sup> IMBODEN/RHINOW (Fn. 67), S. 333; ähnlich HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (Fn. 53), Rz. 552 (bez. Freiheitsrechten) und Rz. 2059 (bez. Eigentumsgarantie).

<sup>69</sup> BGE 120 Ia 203 E. 3a, S. 205; BGE 118 Ia 410 E. 4a, S. 413 f.

<sup>70</sup> BGE 119 Ia 41 E. 4c, S. 44 f.; BGE 91 I 457 E. 3b, S. 466.

<sup>71</sup> BGE 106 Ia 94 E. 3a, S. 96 f.

<sup>72</sup> BGE 126 V 70 E. 4c/cc, S. 74.

<sup>73</sup> BGE 107 Ib 160 E. 3c, S. 165.

<sup>74</sup> Siehe dazu WYSS (Fn. 41), S. 362 f.; bez. Einschränkungen der Eigentumsgarantie JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, Bern 2008, S. 1023.

<sup>75</sup> BGE 103 Ia 455 E. 4a, S. 458; BGE 106 Ia 28 E. 2b, S. 31 f.; kritisch dazu PIERRE TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern 2. Aufl. 2007, S. 145.

<sup>76</sup> BGE 122 I 236 E. 2, S. 239.

<sup>77</sup> BGE 124 I 11 E. 4b, S. 18.

<sup>78</sup> BGE 111 Ia 93 E. 2b, S. 98; BGE 94 I 541 E. 5d, S. 551.

<sup>79</sup> Siehe zu grundrechtlichen Leistungsansprüchen etwa OESCH (Fn. 13), S. 289 ff., 378 f.

die Verweigerung staatlicher Leistungen in einem konkreten Fall tatsächlich gerechtfertigt ist, hängt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung vom fraglichen Grundrecht sowie der Natur der Leistung ab.<sup>80</sup> Dasselbe gilt für *grundrechtliche Schutzansprüche* gegen Gefährdungen, die von Dritten verursacht werden.<sup>81</sup> Das Bundesgericht hat anerkannt, dass die „faktisch begrenzten Mittel des Staates“<sup>82</sup> einen relevanten Faktor für den Entscheid über die Gewährung bzw. Verweigerung staatlichen Schutzes vor Übergriffen durch Private darstellen. Auch im Bereich staatlicher Schutzpflichten kommt – sofern eine entsprechende Pflicht dargetan ist – dem öffentlichen Interesse an der Nichtleistung (das häufig allein in fiskalischen Interessen besteht) und seinem Verhältnis zum grundrechtlichen Anspruch eine zentrale Rolle zu. Schliesslich hat das Bundesgericht mehrere Male ausdrücklich bejaht, dass auch Eingriffe in klassische Freiheitsrechte mit Verweis auf einen *übermässigen Verwaltungsaufwand* – und damit auf fiskalische Interessen des Gemeinwesens – gerechtfertigt werden können. Dies ist etwa der Fall, wenn behördliche „Kontrollschwierigkeiten“<sup>83</sup> eine Beschränkung der Ausübung einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit (Art. 27 BV) zur Folge haben. Zusammenfassend ergibt sich mit Blick auf die Praxis, dass fiskalische Interessen unter gewissen Voraussetzungen durchaus eingrifflegitimierende öffentliche Interessen darstellen und eine Grundrechtsbeschränkung rechtfertigen können.<sup>84</sup> Dies gilt insbesondere im Tandem mit Praktikabilitätsüberlegungen (Verwaltungsökonomie). Gleichzeitig zeigt sich, dass das Gewicht und die Verdrängungskraft von fiskalischen Interessen gegenüber Grundrechtsgewährleistungen gering sind. Diese Erwägungen gelten auch für Konstellationen, in denen das Leistungsfähigkeitsprinzip mit dem Ziel durchbrochen wird, staatliche (Mehr-) Einnahmen zu generieren, letztlich also gestützt auf fiskalische Interessen.

Ein anschauliches Beispiel dafür liefert die Pauschalbesteuerung (Aufwandbesteuerung). Ausländische Staatsangehörige, welche ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in die Schweiz verlegen, hier aber keine Erwerbstätigkeit ausüben, können gemäss Art. 14 DBG und Art. 6 StHG nach dem Lebensaufwand besteuert werden.<sup>85</sup> Diverse Kantone haben von der bun-

---

<sup>80</sup> Siehe dazu WYSS (Fn. 41), S. 363 ff., der von einem „Vorbehalt des vertretbaren Verwaltungsaufwandes“ bei der Gewährleistung grundrechtlicher Leistungsansprüche etwa im Bereich der Justizgarantien spricht.

<sup>81</sup> Siehe zu grundrechtlichen Schutzansprüchen etwa BGE 126 II 300 E. 5a/b, S. 314 f.; KIENER/KÄLIN (Fn. 24), S. 34 ff.; SCHEFER (Fn. 37), S. 38 ff.; kritisch gegenüber diesem „neuen Begriffskleid für bereits Bekanntes“ TSCHANNEN (Fn. 75), S. 129 ff.

<sup>82</sup> BGE 126 II 300 E. 5b, S. 315.

<sup>83</sup> BGE 101 Ia 336 E. 6c, S. 344; ebenso BGE 98 Ia 395 E. 6., S. 404 f.

<sup>84</sup> Gleichzeitig behalten fiskalische Interessen ihre Sonderstellung. Ihre potentiell grundrechtsbeschränkende Wirkung erstreckt sich längst nicht auf alle Grundrechte und auf alle Konstellationen möglicher Gewährleistungen, siehe dazu OESCH (Fn. 13), S. 382 f.

<sup>85</sup> Siehe dazu etwa OLIVER ARTER, Die Aufwandbesteuerung, in: AJP 2007, S. 156 ff.; MICHAEL BEUSCH, Aufwandbesteuerung – Privileg für reiche Ausländer oder aus praktischen Gründen gebotene Art der Er-

desrechtlichen Ermächtigung zur Einführung der Pauschalbesteuerung Gebrauch gemacht. Im Jahr 2008 wurden schweizweit über 5'000 Ausländerinnen und Ausländer pauschal nach dem Aufwand besteuert.<sup>86</sup> Die Option, die Pauschalbesteuerung zeitlich unbeschränkt zu wählen, besteht aber ausdrücklich nur für ausländische Staatsangehörige. Schweizerische Staatsangehörige, welche aus dem Ausland in die Schweiz ziehen, können nur bis zum Ende der laufenden Steuerperiode pauschal besteuert werden. Damit wird das Leistungsfähigkeitsprinzip aus der Sicht einheimischer Steuerpflichtiger, welche sich in einer vergleichbaren Situation wie ausländische Steuerpflichtige befinden, durchbrochen. Es liegt eine Inländerdiskriminierung vor, welche gestützt auf ein öffentliches Interesse gerechtfertigt werden muss.<sup>87</sup> Zwei Motive stehen im Vordergrund: Erstens wird auf *Praktikabilitätsüberlegungen* verwiesen, wonach es bei komplizierten Verhältnissen mit Auslandbezug für die hiesigen Steuerbehörden häufig nicht möglich sei, das Einkommen richtig und vollständig zu ermitteln.<sup>88</sup> Diese Begründung wackelt allerdings – zumindest teilweise: Es ist nicht einzusehen, weshalb die Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsermittlung bei ausländischen Steuerpflichtigen unbeschränkt fortbestehen sollen, während sie bei schweizerischen Steuerpflichtigen mit ebenso komplizierten Einkommensverhältnissen bereits nach kurzer Zeit wegfallen.<sup>89</sup> Vielmehr liegt das öffentliche Interesse an der Privilegierung ausländischer Staatsangehöriger – zweitens – im volkswirtschaftlichen Interesse des Gemeinwesens, „gut betuchte Kosmopoliten“ in die Schweiz zu locken.<sup>90</sup> Damit beruht die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips zuungunsten schweizerischer Steuerpflichtiger auf dem eingrifflegitimierenden „Interessentandem“ Praktikabilität/fiskalische Interessen. Gleichwohl besteht die inländerdiskriminierende Ausgestaltung der Pauschalbesteuerung den *Verhältnismässigkeitstest* wohl nicht.<sup>91</sup> Die Interessenabwägung fällt zuungunsten der Inländerdiskriminierung aus: Auf der einen Seite besitzen die öffentli-

---

messensveranlagung?, in: zsis 2005, Monatsflash N. 10; 1. ff.; BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 7), S. 293; LOCHER (Fn. 26), Art. 14, Rz. 1 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Fn. 9), Art. 14, Rz. 1 ff.

<sup>86</sup> Neue Zürcher Zeitung (NZZ) vom 30./31. Mai 2009, S. 14.

<sup>87</sup> MATTHIAS OESCH, Inländerdiskriminierung, in: ZBJV 2009, S. 787, 811 ff.

<sup>88</sup> Vgl. zu diesem Argument etwa Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1, 51, 88; ARTER (Fn. 85), S. 158; BEUSCH (Fn. 85), 3.2; LOCHER (Fn. 26), Art. 14, Rz. 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Fn. 9), Art. 14, Rz. 1.

<sup>89</sup> Ebenso RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Fn. 9), Art. 14, Rz. 15.

<sup>90</sup> Gemäss LOCHER (Fn. 26), Art. 14, Rz. 2, handelt es sich bei der Pauschalsteuer um „einen Zuzugsanreiz für gut betuchte Kosmopoliten, welche die hiesige Infrastruktur nicht stark belasten und hier ihre im Ausland verdienten Devisen ausgeben“; ähnlich ARTER (Fn. 85), S. 158, wonach „der Aspekt der Wirtschaftsförderung“ zentral sei.

<sup>91</sup> Bez. Unzulässigkeit gleicher Meinung wie hier etwa LOCHER (Fn. 26), Art. 14, Rz. 2; OESCH (Fn. 87), S. 813 f.; so wohl auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (Fn. 9), Art. 14, Rz. 15; anderer Meinung etwa Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1, 51.



chen Interessen der Praktikabilität/fiskalische Interessen im Bereich der Beeinträchtigung von Grundrechten kein grosses Gewicht. Dies gilt auch für die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Auf der anderen Seite ist der Nachteil für schweizerische Steuerpflichtige, welche im Vergleich zu pauschalbesteuerten Ausländerinnen und Ausländern mit gleichem Einkommen unter Umständen deutlich höhere Steuerbeträge zu entrichten haben, erheblich.

## VII. Epilog

Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 8 Abs. 1 BV i.V.m. Art. 127 Abs. 2 BV) beschlägt die sensible Frage, wie die Steuerpflichtigen im Verhältnis zueinander für die notwendigen finanziellen Mittel zur Erledigung der staatlichen Aufgaben aufkommen müssen. Nicht minder umstritten sind Durchbrechungen der einzelfallgerechten Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Diesfalls entscheidet der Gesetzgeber über die Förderungswürdigkeit eines spezifischen Gemeinwohlanliegens und verknüpft die Verfolgung dieses Ziels mit dem Fiskalzweck der direkten Steuern. Ein illustratives Beispiel für die politische Kontroverse um ausserfiskalische Massnahmen im Steuerrecht stellt die Frage nach der Förderung des Wohneigentums durch steuerliche Privilegierung von Wohneigentümerinnen und Wohneigentümern dar. PAUL RICHLI hat sich 1995 umfassend mit dieser Frage beschäftigt und sich grundsätzlich kritisch dazu geäussert.<sup>92</sup> Fünfzehn Jahre später stellen sich in der laufenden Debatte um die am 23. Januar 2009 eingereichte Volksinitiative „Sicheres Wohnen im Alter“ des Hauseigentümerverbands Schweiz (Befreiung von der Eigenmietwertbesteuerung nur für Personen im Rentenalter) und den indirekten Gegenvorschlag des Bundesrates (Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwerts für alle Wohneigentümerinnen und Wohneigentümer) sehr ähnliche Fragen.<sup>93</sup> Die Frage nach den angemessenen Instrumenten zur Förderung des Wohneigentums hat in den letzten fünfzehn Jahren nichts von ihrer Aktualität eingebüsst.

Auch aus rechtlicher Perspektive stellen sich bei der Beurteilung von ausserfiskalischen Massnahmen schwierige Fragen. Obwohl der Gesetzgeber im Rahmen der direkten Steuern seit jeher bewusst weitere politische Ziele verfolgt und damit punktuell vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweicht, fehlt bis anhin ein transparentes und strukturiertes Prüfprogramm, um die verfassungsrechtliche Zulässigkeit zu beurteilen. Gerichte und Rechtsgelehrte haben sich zwar verschiedentlich mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben und

---

<sup>92</sup> RICHLI (Fn. 2), S. 315 ff.

<sup>93</sup> Siehe <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msgid=29910> (besucht im Februar 2010) für erläuternde Berichte und Vernehmlassungsunterlagen des Bundesrates; zum heutigen System der Eigenmietwertbesteuerung auch oben III.

Leitplanken auseinandergesetzt – dazu gehört prominent auch PAUL RICHLI. Bei der Analyse der meisten Abhandlungen fällt allerdings eine nur wenig ausgebildete Grundrechtssensibilität ins Licht. Dies erstaunt – zumindest auf den ersten Blick – nicht. Der spezifisch grundrechtliche Gehalt der Rechtsgleichheit ist wenig entwickelt. Dieser Befund gilt ganz allgemein in Bezug auf den allgemeinen Gleichheitssatz. Ebenso zeigt sich dies im Umgang mit der Verwirklichung des Anspruchs auf Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 8 Abs. 1 BV i.V.m. Art. 127 Abs. 2 BV. Dieser Beitrag hat versucht, Abhilfe zu schaffen. Eine methodisch angeleitete und verfassungsnahe Beurteilung der Zulässigkeit von ausserfiskalischen Massnahmen beruht auf der Erkenntnis, dass solche Massnahmen *prima vista* gegen den Anspruch auf Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen. Ein solcher Eingriff muss qualifiziert gerechtfertigt werden. Es wird vorgeschlagen, für eine strukturierte und transparente Prüfung Art. 36 BV fruchtbar zu machen. Entgegen der traditionellen Praxis und Lehre ist Art. 36 BV nicht auf Grundrechtsbeschränkungen im Bereich der Freiheitsrechte beschränkt, sondern findet auch auf Gleichheitsfälle mit externer Zweckverfolgung Anwendung. Dazu gehören ausserfiskalische Massnahmen zur Durchbrechung des Anspruchs auf Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

