www.jusletter.ch

Peter Hongler

Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion

In Gedenken an Dr. Marcus Desax

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird als Fundamentalgrundsatz des Steuerrechts verstanden, der dazu dienen soll, ein gerechtes Steuersystem zu gestalten. Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip gelten gemeinhin als ungerecht. Der Autor geht der Frage nach, ob und warum das Leistungsfähigkeitsprinzip überhaupt Geltung entfaltet. Hierbei zeigt die Untersuchung, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip dem Anwender nur illusorisch vorgibt etwas Gerechtes zu tun und damit normativ auf tönernen Füssen steht.

Beitragsart: Beiträge
Rechtsgebiete: Steuerrecht; Grundrechte

Zitiervorschlag: Peter Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, in: Jusletter 4. November 2019

ISSN 1424-7410, jusletter.weblaw.ch, Weblaw AG, info@weblaw.ch, T +41 31 380 57 77

EDITIONS WEBLAW

Inhaltsübersicht

I. In Gedenken an Dr. Marcus Desax
II. Zielsetzung
III. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung
IV. Methodische Vorbemerkungen
V. Der Geltungsanspruch des Leistungsfähigkeitsprinzips – eine Auslegeordnung
VI. Rechtfertigungen des Leistungsfähigkeitsprinzips
1. Gleichbehandlung als genügende Begründung für das Leistungsfähigkeitsprinzip?
a. Übersicht
b. Grund 1: Der Markt ist nicht zwingend gerecht
c. Grund 2: Institutionelle Gerechtigkeitstheorien orientieren sich in ihrer Gleichheitsanalyse nicht am gleichen steuerbaren Einkommen, sondern an anderen Kriterien
d. Grund 3: Empirisch haben wir kaum vergleichbare Situationen
e. Grund 4: Eine Gleichbehandlung auf der steuerlichen Seite ignoriert die erhaltenen Leistungen des Staates
f. Grund 5: Eine Gleichbehandlung aufgrund des Einkommens ist moralisch eine schwache Gleichbehandlung
g. Abschliessende Anmerkungen zur Gleichbehandlung in Art. 8 BV
1. Übersicht
2. Kerngehalt
3. Wie schwerwiegend ist der Eingriff?
h. Zwischenfazit
2. Leistungsfähigkeitsprinzip als Lastenverteilungsgrundsatz?
a. Grundargumentation
b. Auch die Finanzwissenschaft löst sich von einem ausschliesslich utilitaristischen Verständnis
c. Einige philosophische Gedanken zur Lastenverteilung
d. Zwischenfazit
3. Ist die Opfertheorie eine überzeugende Begründung für das Leistungsfähigkeitsprinzip?
a. Grundargumentation
b. Lehre vom gleichen absoluten Opfer
c. Lehre vom gleichen proportionalen Opfer
d. Lehre vom gleichen marginalen Opfer
e. Zwischenfazit
VII. Was bleibt?
VIII. Schlussfolgerungen

I. In Gedenken an Dr. Marcus Desax

[1] Am 8. Oktober 2019 ist Dr. Marcus Desax im Kreis seiner Familien nach schwerer Krankheit verstorben. Dr. Marcus Desax war einer der einflussreichsten Schweizer Steuerrechtler der letzten Jahrzehnte. Insbesondere als Präsident der International Fiscal Association hat er das Steuerrecht sowohl in der Schweiz als auch international nachhaltig geprägt. Der Einbezug von jüngeren Kollegen in die International Fiscal Association lag ihm besonders am Herzen und er war einer der Hauptförderer des Young IFA Networks (YIN). Daneben hat er als passionierter Parteienvertreter einige der bedeutendsten Verfahren in den letzten 20 Jahren geführt. Zu nennen sind auszugs-

weise die Urteile zu den folgenden Fragen (aufgeführt sind nur Bundesgerichtsentscheide[1] und nur Urteile in Steuerrechtsfragen[2]):

- Auslegung des Begriffs Nutzungsberechtigung im DBA-Verhältnis[3]
- Zulässigkeit von degressiven Steuertarifen[4]
- Vereinbarkeit der pauschalen Kürzung des Maximalbetrags der Steueranrechnung bei privilegiert besteuerten Gesellschaften[5]
- Zulässigkeit von Minimalsteuern[6]
- Pauschale Steueranrechnung in Verlustsituationen im interkantonalen Verhältnis[7]
- Auslegung von Art. 10 DBG[8]

[2] Ich hatte die Ehre und das grosse Vergnügen, mehrere Jahre mit Dr. Marcus Desax zusammenzuarbeiten und einige der oben genannten Verfahren mitzubegleiten. Er war in seiner anwaltlichen Tätigkeit jemand, der die Interessen seiner Mandanten und Mandantinnen unbedingt vertrat und für deren Anliegen mit tiefster Überzeugung einstand.

[3] Als juristischer Generalist und Experte im Steuerrecht und Verfahrensfragen war er einer der wenigen, der komplexe Sachverhalte disziplinübergreifend angehen und die prozessualen Fallstricke mit juristischer Eleganz umgehen konnte. Daneben war er im persönlichen Umgang ein äusserst angenehmer Mensch, der für die Anliegen seiner Kollegen und Kolleginnen immer Zeit fand.

[4] Mit Dr. Marcus Desax verliert die Schweizer Steuerrechtsgemeinschaft eine Instanz, die auch nicht davor zurückschreckte, polarisierende Meinungen zu vertreten, sofern er sie rechtlich für richtig erachtete. Der vorliegende Beitrag soll in Gedenken an Dr. Marcus Desax eine dieser Positionen von einer anderen Seite beleuchten und zwar die Frage, was das Leistungsfähigkeitsprinzip dem Gesetzgeber überhaupt für Vorgaben macht und vor allem machen soll.

II. Zielsetzung

[5] Vieles wurde im In- und Ausland zum Leistungsfähigkeitsprinzip geschrieben.[9] Immer wieder gibt es Zeiten, in denen das Leistungsfähigkeitsprinzip sowohl in der Lehre als auch auf politischer Ebene sehr intensiv diskutiert wird. Der letzte Höhepunkt in der Schweiz war sicher-

1 Vgl. aber bspw. Urteil Verwaltungsgericht St. Gallen vom 29. Juni 2017,B 2015/323, zur Frage der Behandlung von asymmetrischen Dividenden.

2 Vgl. aber auch bspw. Urteil des Bundesgerichts 1A.39/2003 vom 12. März 2003.

3 Urteil des Bundesgerichts 2C_364/2012, 2C_377/2012 vom 5. Mai 2015; BGE 141 II 447.

4 Urteil des Bundesgerichts 2P.43/2006 vom 1. Juni 2007; BGE 133 I 206.

5 Urteil des Bundesgerichts 2C_306/2017 vom 3. Juli 2019, zur Publikation vorgesehen.

6 Urteil des Bundesgerichts 2P.323/2004 vom 2. März 2005.

7 Urteil des Bundesgerichts 2C_64/2013, 2C_65/2013 vom 26. September 2014.

8 Urteil des Bundesgerichts 2C_46/2008, 2C_47/2008, 2C_48/2008, 2C_55/2008 vom 18. Dezember 2008.

9 Eine der wertvollsten Abhandlungen stammt meines Erachtens von Birk Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen, Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Habil. Köln 1983, S. 1 ff.

lich die Diskussion zur Einführung eines degressiven Steuertarifverlaufs im Kanton Obwalden und der entsprechende Entscheid des Bundesgerichts.[10]

[6] Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird gemeinhin als das zentrale Gerechtigkeitsprinzip im schweizerischen Steuerrecht verstanden. Für Waldburger ist es die bedeutendste Verfassungsvorgabe, «*da dieses dem Gesetzgeber lenkender und begrenzender Leitgrundsatz für die Ausgestaltung einer materiell gerechten Steuerordnung sein soll*».[11] Brülisauer & Mühlemann bezeichnen das Leistungsfähigkeitsprinzip im Gewinnsteuerrecht als «*Kardinalsprinzip*».[12] Oder auch im Ausland finden sich ähnliche Ausführungen; so hält Hey das Leistungsfähigkeitsprinzip für den «*Primärgrundsatz des Steuerrechts*».[13]

[7] Das Ziel dieses Beitrages ist es, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip zugrunde liegende Gerechtigkeitstheorie herauszuschälen, d.h. die Rechtfertigung dieses Primärgrundsatzes des Steuerrechts zu untersuchen. Demnach liegt der Fokus dieser Abhandlung nicht so sehr auf der Bemessung der Leistungsfähigkeit im Einkommens- oder Gewinnsteuerrecht. Dies ist eine erst nachgelagerte Frage und hängt davon ab, ob dem Leistungsfähigkeitsprinzip überhaupt eine Geltung zugesprochen wird. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wurde in den vergangenen Jahren sowohl aus finanzwissenschaftlicher Sicht[14] als auch von philosophischer Seite[15] hinterfragt. Es scheint darum angebracht, die Geltungswirkung dieses vermeintlichen Axioms des nationalen Steuerrechts im gegenwärtigen wissenschaftlichen Umfeld besser zu verstehen.

[8] Nachfolgend interessiert vor allem, was die moralische Überzeugung hinter dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist. Die zugrunde liegende moralische Überzeugung hängt beim Leistungsfähigkeitsprinzip stark von der Auslegung bzw. der angenommenen gerechten Lastenverteilung ab. Es mag zutreffen, wie Reich vorbringt, dass es heute dem Gerechtigkeitsempfinden der Gesellschaft widersprechen würde, wenn Steuern nur dem Äquivalenzprinzip folgend erhoben werden

---

10 BGE 133 I 206. Materiell soll bereits festgehalten werden, dass ein Teil der Lehre die Einführung degressiver Steuern im Kanton Obwalden als verfassungskonform (Reich Markus, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, ASA 74 (2005/2006), S. 689 ff.; wohl auch Hinny Pascal, Fragen zum Steuertarifverlauf bei der Einkommens- und Vermögenssteuer, FStR (2006), S. 61 ff.) und ein anderer Teil der Lehre sie als verfassungswidrig qualifizierte (bspw. Behnisch Urs/Opel Andrea, Bemerkungen zu degressiven Steuertarifen, Besprechung von BGE 2P.43/2006 vom 1. Juni 2007 in Sachen Kanton Obwalden, BGE 133 I 206, ASA 76 (2007/2008), S. 363 ff.; Cagianut Francis/Cavelti Ulrich, Degressive Steuersätze, Verfassungsrechtliche Überlegungen zu den im revidierten Steuergesetz des Kantons Obwalden festgelegten neuen Steuersätzen sowie grundsätzliche Erwägungen, FStR (2006), S. 150 ff.; Locher Peter, Degressive Tarife bei den direkten Steuern natürlicher Personen, recht 24(2006), S. 117 ff.; Richner Felix, Degressive Einkommenssteuertarife in verfassungsrechtlicher Sicht, ZStP 2006, S. 183 ff.). Für weitere Quellen siehe Cavelti Luzius U., Steuerrechtsprinzipien im Spannungsfeld zwischen Rechtspositivismus und Prinzipientheorie, Am Beispiel der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ZSR (2018), S. 551 ff., Fn. 2426. Ein zweiter Höhepunkt in den vergangenen Jahren war die Diskussion zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, vgl. insbesondere BGE 136 I 49 und BGE 136 I 65.

11 Waldburger Patrick, Sparbereinigung der Einkommensteuer, Eine verfassungsrechtliche Beurteilung, Diss. St. Gallen 2005, S. 226.

12 Brülisauer Peter/Mühlemann Marco, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zweifel Martin/Beusch Michael/Bauer-Balmelli (Hrsg.), Basel 2017, 2. Aufl., Art. 58 DBG N 147.

13 Hey Johanna, § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, in: Steuerrecht, Tipke Klaus/ Lang Joachim (Hrsg.), 23. Aufl., Köln 2018, § 3 Rz. 41.

14 Vgl. bspw. Kaplow Louis, The Theory of Taxation and Public Economics, New Jersey 2008, S. 404. Aus juristischer Sicht wurde es auch als «wertlos» bezeichnet, da es kaum konkretisierbar ist (vgl. Gassner Wolfgang/Lang Michael, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommens- und Körperschaftssteuerrecht, Wien 2000, S. 121).

15 Murphy Liam/Nagel Thomas, The Myth of Ownership, Oxford 2002, S. 20 ff.

würden.[16] Des Weiteren scheint anerkannt, dass reichere Mitbürger betragsmässig mehr zum Finanzhaushalt beitragen als ärmere. Für eine darüberhinausgehende Gerechtigkeitsanalyse ist allerdings ein holistischer Ansatz angebracht. Dieser holistische Ansatz wird nachfolgend ausgearbeitet.

[9] Die Hypothese hierzu ist, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zwingend hilfreich ist bei der Entwicklung eines gerechten Steuersystems, sondern sogar eine moralische Illusion darstellt, die eine umfassende und zielführende Debatte zur Steuergerechtigkeit vielmehr verhindert. Vorab ist aber auf die Wirkung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Schweizer Gerichtspraxis einzugehen.

III. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung

[10] Obwohl das Ziel des vorliegenden Beitrags in der Herausarbeitung der normativen Grundlagen des Leistungsfähigkeitsprinzips liegt, lohnt es sich zu Beginn das dogmatische Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips durch das Bundesgericht in Erinnerung zu rufen. Das Bundesgericht versteht das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Standardformulierung folgendermassen:

> «*Gemäss dem letztgenannten Grundsatz [d.h. Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip] müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig belastet werden; die Steuerbelastung muss sich nach den dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten.*»[17]

[11] Die Steuerbelastung darf *e contrario* nicht unabhängig von den persönlichen Verhältnissen bzw. dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Mitteln festgelegt werden. Dem folgend wäre eine reine Kopfsteuer verfassungswidrig.[18] Weiter hält das Bundesgericht im erwähnten Obwaldner-Entscheid fest:

> «*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 [...]. Was gerecht ist, ist aber, wie erwähnt, ein variabler Massstab, der von den gesellschaftlichen und sozialpolitischen Verhältnissen abhängig ist.*»[19]

[12] Und weiter:

---

16 Reich Markus, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 (1984/1985) S. 5 ff., S. 10. Vgl. zum Äquivalenzprinzip und zum Verhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip bspw. Waldburger (Fn. 11), S. 75 ff.

17 BGE 122 I 101 E. 2b.

18 Vgl. aber bereits BGE 4 I 619 E. 2D; Vgl. auch m.w.H. Senn Silvia Maria, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, Diss. Zürich 1999, S. 155.

19 BGE 133 I 206 E. 7.4.

> «*Diese Ziele sind dem Begriff der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Art. 127 Abs. 2 BV inhärent. Daher muss sich die Ausgestaltung des Tarifverlaufs nicht nur an die Grundrechte wie die Eigentumsgarantie und Wirtschaftsfreiheit halten, sondern sie muss im Sinne der Verteilungslehre (iustitia distributiva) auch sozialverträglich sein. Das steht im Einklang mit der herrschenden Rechtsauffassung, wonach der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf eine bestimmte Rechts-, Sozial- und Wirtschaftsordnung bezogen ist.*»[20]

[13] Die Besteuerung dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgend muss also sozialverträglich sein. Es soll demnach im Schweizer Einkommenssteuersystem Verteilungsgerechtigkeit herrschen. Das Bundesgericht versteht das Leistungsfähigkeitsprinzip insofern als moralgeladenen Gerechtigkeitsgrundsatz. So hält auch Reich mit Hinweis auf Tipke fest: «*Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat die historische Entwicklung der Einkommenssteuer entscheidend geprägt und entspricht heute trotz aller Kritik, die gegen das Prinzip als solches bzw. gegen einzelne Konkretisierungsversuche erhoben wird, einer allgemeinen tief verwurzelten moralischen Überzeugung*».[21]

[14] Nachfolgend soll in Erinnerung gerufen werden, in welchen Entscheiden das Bundesgericht sich bereits auf das Leistungsfähigkeitsprinzip berufen hat und was die Wirkung dieser Anwendung war. Wir beschränken uns auf wenige Urteile, wobei der Fokus auf Urteilen zur kantonalen Rechtsetzung liegt, d.h. diese Urteile betreffen insbesondere die Rechtswirkung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Rechtssetzung und nicht so sehr in der Rechtsanwendung:

- Obwaldner Entscheid: Dieser Entscheid wurde bereits weiter oben erwähnt. Vereinfacht gesprochen, hat das Bundesgericht einen durch das Stimmvolk im Kanton Obwalden genehmigten partiell degressiven Steuertarif als Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip qualifiziert.[22]
- Hegetschweiler Urteil: In diesem Fall ging es um die Frage, ob es gegen Art. 4 aBV verstösst, wenn Ehepaare gegenüber Konkubinatspaaren steuerlich benachteiligt werden. Das Bundesgericht kommt hierbei zum Schluss, dass ein kantonales Gesetz gegen Art. 4 aBV verstösst, wenn Konkubinatspaare gegenüber wirtschaftlich ebenso leistungsfähigen Einverdiener- und Zweiverdienerehepaare begünstigt werden.[23] Oder in den Worten des Bundesgerichts: «*Das Steuergesetz muss die Ehepaare unter sich grundsätzlich nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleichbehandeln. Diese ist unabhängig von Güterstand und Rollenverteilung unter den Ehepartnern, bemisst sich grundsätzlich nach deren Gesamteinkommen und kann für jeden Partner nicht ohne Berücksichtigung der die beiden Partner verbindenden Gemeinschaft bestimmt werden.*»[24] Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass die Regelungen im Kanton Zürich der Verfassung noch nicht voll entsprachen, da Ehepaare mit über CHF 50'000 Gesamteinkommen in manchen Fällen gegenüber Konkubinatspaaren eine Mehrbelastung von bis zu 10% in Kauf nehmen mussten.[25]

---

20 BGE 133 I 206 E. 7.4.

21 Reich (Fn. 16), S. 10.

22 BGE 133 I 206.

23 BGE 110 Ia 7.

24 BGE 110 Ia 7 E. 3c.

25 BGE 110 Ia 7 E. 4d.

- Diverse Eigenmietwertsentscheide: Vor Bundesgericht war u.a. strittig, ob die Regelung im Kanton Thurgau, wonach nur 60% der Marktmiete als Eigenmietwert zu besteuern sind, gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. Art. 4 aBV verstösst. Das Bundesgericht verneint dies im Grundsatz und verlangt aber eine präzise Berechnung der Marktmiete.[26] Hierbei kam das Bundesgericht zum Schluss, dass Typisierungen notwendig sind: «*Dabei ist jedoch zu beachten, dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nie völlig erreichbar ist. Eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts ist unausweichlich und deshalb auch zulässig. Eine generelle Regelung kann nicht allein schon deswegen verfassungswidrig sein, weil sie dazu führt, dass in bestimmten Einzelfällen jemand anders belastet wird als andere Steuerpflichtige in vergleichbaren Fällen, wäre doch sonst praktisch überhaupt kein verfassungskonformes Steuergesetz denkbar.*»[27] In einem früheren Entscheid hat denn auch das Bundesgericht festgehalten, «*dass für die Bemessung der Eigenmietwerte 60% des effektiven Marktwertes in jedem Fall die untere Grenze dessen bilden, was mit Art. 4 BV noch vereinbar ist*».[28]
- Entscheide zur Teilbesteuerung von Dividenden:[29] In diesen Entscheiden hat das Bundesgericht dargetan, dass es grundsätzlich mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Widerspruch ist, Dividenden privilegiert zu besteuern, sofern keine sachlichen Gründe diese Privilegierung rechtfertigen.[30] Das Bundesgericht hält in diesen Entscheiden weiter fest, dass eine Person mit einer Beteiligung von mehr als 10% «*in der Regel wirtschaftlich leistungsfähiger als andere Steuerpflichtige*»[31] sei. Kantonen ist es demnach untersagt, Dividenden privilegiert zu besteuern, sofern solche Bestimmungen nicht von der Harmonisierungsvorschrift gedeckt sind.
- Minimalsteuer im Kanton Luzern: In diesem Entscheid hält das Bundesgericht fest, dass die Minimalsteuer im Kanton Luzern bei juristischen Personen nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstosse: «*Art. 127 Abs. 2 BV verpflichtet den Gesetzgeber und die Steuerbehörden – neben den Grundsätzen der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung –, den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten, soweit es die Art der Steuer zulässt. Die Mindeststeuer knüpft direkt an die Existenz des Steuersubjekts als juristische Person an. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass juristische Personen unabhängig von ihrem Gewinn und Kapital öffentliche Infrastrukturen in Anspruch nehmen (*Eisenring, *a.a.O., N. 6 zu § 88 StG/AG). Der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann diesem Anliegen nicht grundsätzlich entgegenstehen; er kommt lediglich bei der Festsetzung der Höhe der Mindeststeuer zum Tragen. Bei einem Fixbetrag von Fr. 500.– für Kapitalgesellschaften und Fr. 200.– für Genossenschaften ist der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewahrt.*»[32] Damit sind Minimalsteuern im Grundsatz mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar.

26 BGE 125 I 65 E. 4d.

27 BGE 125 I 65 E. 3c.

28 BGE 124 I 145 E. 4d.

29 Insb. BGE 136 I 49 und BGE 136 I 65.

30 BGE 136 I 49 E. 5.3.

31 BGE 136 I 49 E. 6.2.

32 Urteil des Bundesgerichts 2C_114/2017 vom 14. Februar 2018, E. 6.1.

[15] Das Bundesgericht hat dem folgend einige Wertungen vorgenommen. Summarisch lassen sich diese Wertungen wie folgt zusammenfassen: Das Bundesgericht ist u.a. der Auffassung, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip partiell degressive Steuern verbiete, Dividenden und andere Einkünfte grundsätzlich gleich zu behandeln sind und dass Mieter und Wohneigentümer, aber auch Konkubinate und Verheiratete, vergleichbar sind und es grundsätzlich verfassungswidrig wäre, diese Vergleichspaare bei gleich hohen Einkünften ungleich zu behandeln.

IV. Methodische Vorbemerkungen

[16] Ob das Leistungsfähigkeitsprinzip tatsächlich zu einem gerechteren Steuersystem führt bzw. ob das Leistungsfähigkeitsprinzip tatsächlich ein fundamentales Gerechtigkeitsprinzip mit normativer Strahlkraft ist, sind komplexe ethische Fragestellungen, deren Beantwortung einer sinnvollen Methodik bedarf. Insbesondere soll die gewählte Methodik die wissenschaftlich verlangte Objektivität gewährleisten und vermeintlich politische oder idealistische Absichten des Schreibers verunmöglichen. Allerdings ist ein wissenschaftliches Argument im Bereich Steuerpolitik automatisch immer auch ein politisches Argument, was jedoch nicht dessen Wissenschaftlichkeit *per se* in Frage stellt.

[17] Philosophisch bietet sich für die vorliegende Fragestellung im Bereich der Steuergerechtigkeit an, sich an Sen's «*The Idea of Justice*» zu orientieren.[33] Darin werden Orientierungshilfen freigelegt, die dem Anwender im Einzelfall helfen herauszuarbeiten, ob ein Prinzip wie das Leistungsfähigkeitsprinzip tatsächlich einen normativen Charakter hat oder nicht. D.h. ob wir tatsächlich Gerechtigkeitsforderungen folgen, wenn wir die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips fordern. Zentral in der Theorie von Sen sind die Objektivität und die Begründung.[34] Sein Ansatz lehnt sich hierzu stark an der Figur des unparteiischen Beobachters bei Adam Smith an.[35]

[18] Objektivität und Begründung, das mag selbstverständlich klingen, aber wie nachfolgend zu zeigen sein wird, ist die Diskussion zum Leistungsfähigkeitsprinzip teilweise falsch verlaufen, da gewisse Annahmen nicht hinterfragt werden und als *a priori* akzeptiert wurden. Sen verlangt gerade, dass auch auf den ersten Blick plausible Annahmen hinterfragt werden, ansonsten ist eine Gerechtigkeitsdebatte gefangen in vermeintlich axiomatischen Grundüberlegungen.[36] Neben dem vorschnellen Verlass auf existierende, vermeintlich axiomatische Prinzipien, ist es auch nicht sachgerecht sozusagen in einer Art Lehnstuhl-Philosophie über ein gerechtes Steuersystem nachzudenken. Vielmehr soll die Empirie helfen, konkrete Gerechtigkeitsprobleme überzeugend anzugehen. Daraus lässt sich schliessen, dass ein gerechtes Steuersystem nicht unabhängig von

33 Sen Amartya, The Idea of Justice, Cambridge 2009, S. 1 ff. So auch bereits für das internationale Steuerrecht Hongler Peter, Justice in International Tax Law, A Normative Review of the International Tax Regime, Amsterdam 2019, S. 1 ff.

34 Vgl. Sen (Fn. 33), S. 31 ff.

35 Vgl. Smith Adam, The Theory of Moral Sentiments, Washington D.C. 1997, S. 1 ff., der an verschiedenen Stellen in seiner Moralphilosophie den Begriff des «*impartial spectator*» verwendet.

36 Vgl. bspw. Sen (Fn. 33), S. 114 ff.

den gesellschaftlichen Realitäten entwickelt werden kann.[37] Auch dies ist ein methodisch wichtiger Punkt in Sen's Arbeit,[38] worauf ich noch im Detail eingehen werde.

[19] Um diesem Ansatz zu folgen, sind nachfolgend vorab die einzelnen Rechtfertigungen des Leistungsfähigkeitsprinzips darzustellen. In der folgenden Analyse bewege ich mich ausserhalb des rechtlichen Rahmens, d.h. es wird nicht in Frage gestellt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Schweiz Verfassungsrang hat und darum auch anzuwenden ist, vielmehr wird analysiert, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip als Gestaltungsprinzip zu Recht Verfassungsrang hat.

V. Der Geltungsanspruch des Leistungsfähigkeitsprinzips – eine Auslegeordnung

[20] Der Zweck des Leistungsfähigkeitsprinzips kann darin liegen, sich auf den ethischen Hintergrund der Steuergesetze berufen zu müssen.[39] Das heisst aber auch, dass wir das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht losgelöst von ethischen Grundüberlegungen anwenden dürfen. Dem oben erwähnten methodischen Ansatz folgend,[40] muss aber vorab offengelegt werden, warum denn genau die Einkommenssteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Übereinstimmung sein soll. Mit anderen Worten warum es genau gerechtfertigt ist, bei der Einkommenssteuergestaltung eine Übereinstimmung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu fordern.

[21] Im historischen Kontext wird häufig – wohl auch zu Recht – argumentiert, das Leistungsfähigkeitsprinzip sei entstanden, da eine Besteuerung alleine dem Äquivalenzprinzip folgend für ungerecht empfunden wurde.[41]

[22] Allerdings ist die Kritik an einem Prinzip *per se* noch nicht ausreichend, um die Geltungswirkung eines anderen Prinzips zu rechtfertigen. Mindestens drei weitere Argumentationslinien sind denkbar, das Leistungsfähigkeitsprinzip normativ zu rechtfertigen. Diese sollen nachfolgend näher untersucht werden:

1. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist gerechtfertigt, da es ein Teilgehalt des Gleichbehandlungsgrundsatzes ist und dieser Grundsatz normative Geltung entfaltet.
2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird als Lastenverteilungsgrundsatz verstanden[42] und es soll eine sozialverträgliche Politik ermöglichen.[43] Oder in einer Rechtfertigungsform gesprochen, das Leistungsfähigkeitsprinzip hat eine normative Geltungskraft, da es zu Lastenverteilungsgerechtigkeit führt.
3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist anzuwenden, da dadurch jeder Steuerpflichtige in gleichem Ausmass in seiner Bedürfnisbefriedigung eingeschränkt wird (sog. Opfertheorie oder Opfertheorien).

---

37 Vgl. zum Verhältnis von Empirie und Theorie im Bereich der Gerechtigkeitsforschung auch Höffe Otfried, Politische Gerechtigkeit, Grundlegung einer kritischen Philosophie von Recht und Staat, Frankfurt am Main 2002, S. 481 f.

38 Vgl. Sen (Fn. 33), S. 208 ff.

39 M.H. Senn (Fn. 18), S. 195.

40 Vgl. oben Kap. IV.

41 Vgl. bspw. Waldburger (Fn. 11), S. 75 ff.

42 Vgl. Reich (Fn. 16), S. 28; Tipke Klaus, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., Köln 2000, S. 480 ff.

43 Vgl. auch BGE 133 I 206 E. 7.4.

[23] Diese drei Rechtfertigungen werden aber auch vermischt. So hält Waldburger bspw. fest: «*Die sozial verpflichtete, opfertheoretische Steuerbegründung und die Bemessung nach der individuellen Leistungsfähigkeit wurden im Lauf des 19. Jahrhunderts zu den prägendsten Ideen im steuerwissenschaftlichen Schriftum*».[44] Wie aber nachfolgend zu zeigen sein wird, ist eine «*sozial verpflichtete*» nicht zwingend eine «*opfertheoretische*» Steuerbegründung. Die folgenden Kapitel zielen darauf ab, diese drei Rechtfertigungen zu hinterfragen und sauber zu separieren.

VI. Rechtfertigungen des Leistungsfähigkeitsprinzips

1. Gleichbehandlung als genügende Begründung für das Leistungsfähigkeitsprinzip?

a. Übersicht

[24] Die Rechtfertigung, wonach das Leistungsfähigkeitsprinzip aus dem Prinzip der Gleichbehandlung abgeleitet wird, wird regelmässig in der steuerrechtlichen Literatur nicht hinterfragt. Oder mit anderen Worten wird gemeinhin als gerecht empfunden, dass A und B, die beide in der gleichen Höhe Einkommen erzielen, gleich viel Steuern bezahlen sollen, da A und B generell gleich zu behandeln seien.[45]

[25] Die Rechtfertigung der Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch Gleichheitsüberlegungen steht im Fokus dieses Kapitels. D.h. es ist zu untersuchen, ob der Gleichbehandlungsgrundsatz tatsächlich eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verlangt. Bekanntlich wurde das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Rechtsprechung des Bundesgerichts auch aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz abgeleitet, zu einem Zeitpunkt als das Leistungsfähigkeitsprinzip noch nicht explizit Eingang in die Verfassung gefunden hatte. Wobei in der Literatur noch darauf hingewiesen wird, dass es um die relative Gleichbehandlung geht und damit Differenzierungen sogar geboten sind, wenn nicht vergleichbare Sachverhalte vorliegen.[46] So hält das Bundesgericht in einem älteren Entscheid folgendes fest:

> «*Aus dem verfassungsrechtlichen Gebot der Gleichbehandlung der Bürger ergibt sich sodann auch der Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Besteuerung. Dieser verlangt, 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, zumal nach dem allgemeinen*

44 Waldburger (Fn. 11), S. 79.

45 Vgl. bspw. Hinny (Fn. 10), S. 67, der festhält, dass diesbezüglich in der Lehre keine grösseren Differenzen auszumachen seien; vgl. in diesem Sinne auch bspw. Cagianut/Calvelti (Fn. 10), S. 152.

46 Vgl. bspw. m.w.H. Wiederkehr René, Fairness als Verfassungsgrundsatz, Eine Skizze, Habil. Bern 2006, S. 85; Waldmann Bernhard, in: Waldmann Bernhard/Belser Eva Maria/Epiney Astrid (Hrsg.), Basler Kommentar, Bundesverfassung, Basel 2015, Art. 8 BV N 29; vgl. aus steuerrechtlicher Sicht auch Reich Markus, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012, S. 59 f.; auch Waldburger (Fn. 11), S. 76.

Gleichheitssatz der Bundesverfassung Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit dagegen ungleich zu behandeln ist [...]»[47]

[26] Das Bundesgericht scheint demzufolge der Auffassung zu sein, dass die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit Verhältnismässigkeitsüberlegungen und Gleichheitsüberlegungen zu rechtfertigen ist, wobei sich gemäss Bundesgericht die Verhältnismässigkeit der Besteuerung aus dem Grundsatz der Gleichbehandlung ergibt, so dass die Gleichbehandlung als Grundrechtfertigung massgebend ist.[48] Als moralisch besonders stark wird hierbei auch in der Rechtsprechung des Bundesgerichts die horizontale Gleichbehandlung empfunden.[49] Diese horizontale Gleichbehandlung als Rechtfertigung steht denn auch im Vordergrund der folgenden Ausführung. M.a.W. die konkrete Deduktion, wonach es gerecht sei, Personen mit gleich hohem Einkommen gleich zu behandeln und darum Personen mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich zu besteuern. Oder wie im erwähnten Hegetschweiler-Urteil festgehalten: «*Leute mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sollen gleich viel Steuern bezahlen.*»[50]

[27] Es scheint, so das Bundesgericht weiter, dass in diesen Fällen der horizontalen Ungleichbehandlung die Ungerechtigkeit härter empfunden wird.[51] Birk geht sogar so weit festzustellen, dass bei einem Abweichen von horizontaler Gleichbehandlung im Steuerrecht sich der Gesetzgeber sogar von der Gleichheitsbindung *per se* entheben würde.[52] Die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips in vertikaler Hinsicht wird dagegen mehr durch Lastenverteilungsgerechtigkeit gerechtfertigt. Darauf wird weiter unten einzugehen sein.[53]

[28] Philosophisch wird bei dieser aristotelischen Formel «*Gleiches ist Gleich*» von formeller Gleichheit gesprochen.[54] Diese formelle Gleichheit ist nicht gleichzusetzen mit moralischer Gleichheit. Moralische Gleichheit bedeutet vielmehr bspw. in einer Formulierung von Thomas Nagel die «*gleiche primäre Wichtigkeit des Lebens eines jeden*»[55]. Diese erwähnte (philosophische) formelle Gleichbehandlung ist nicht zu verwechseln mit der formellen Gleichbehandlung in der Jurisprudenz. Die formelle Gleichheit im rechtlichen Sinn wird in der Regel als eine direkte Gleichbehandlung nach uniformen Kriterien im Gesetz verstanden,[56] wogegen die materielle Gleichbehandlung im rechtlichen Sinne auch greift, wenn es nur tatsächlich, d.h. im Ergebnis zu einer

47 BGE 99 Ia 638 E. 9.

48 Vgl. auch Kocher Martin, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, Grundlagen, Anfechtungsobjekt, Streitgegenstand, Verfahren, Fallstudien, Habil. Basel 2018, S. 492, der das Leistungsfähigkeitsprinzip ebenfalls unter dem Titel der Verhältnismässigkeit diskutiert.

49 Vgl. bspw. BGE 110 Ia 7 E. 2b, dort hält das Bundesgericht m.H.a. Birk (Fn. 9), S. 171, fest, dass bei der horizontalen Verteilung der Steuerlast der Spielraum des Gesetzgebers kleiner ist als bei der vertikalen Verteilung.

50 BGE 110 Ia 7 E. 2b.

51 BGE 110 Ia 7 E. 2b; hierzu auch Senn (Fn. 18), S. 166 f.

52 Birk (Fn. 9), S. 171.

53 Vgl. Kap. VI Ziff. 2.

54 Vgl. bspw. Gosepath Stefan, Equality, 2007, Stanford Encyclopedia of Philosophy, Kap. 2.1, (besucht am 27. August 2019).

55 Nagel Thomas, Eine Abhandlung über Gleichheit und Parteilichkeit, Frankfurt am Main 2016, S. 180.

56 Vgl. Oesch Matthias, Differenzierung und Typisierung, Zur Dogmatik der Rechtsgleichheit in der Rechtsetzung, Habil. Bern 2008, S. 1 ff.; vgl. hierzu auch BSK BV-Waldmann (Fn. 46), Art. 8 BV N 28.

Ungleichbehandlung kommt und nicht bereits das Gesetz ein direktes Unterscheidungsmerkmal beinhaltet.[57]

[29] Philosophisch wird unter formeller Gleichbehandlung, wie erwähnt, demgegenüber die aristotelische Formel verstanden, wonach Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln sei. Diese aristotelische Gleichbehandlung, die im übrigen Teil seiner Tugendethik ist und nicht Teil einer institutionellen[58] Gerechtigkeitstheorie, hängt sehr stark davon ab, wie man Vergleichsfälle definiert, so dass Berlin zum Schluss kommt, dass es gar nicht so sehr um die Gleichbehandlung, sondern vielmehr darum gehe, wann Gleichbehandlung gerechtfertigt sei.[59]

[30] Diese überzeugende Position ist auch der Anknüpfungspunkt der folgenden Ausführungen, wonach gezeigt wird, dass es eben nicht zwingend moralisch verwerflich ist, Steuerpflichtige mit gleich hohem Einkommen nicht gleich zu behandeln. Vielmehr besteht sogar die Gefahr und darauf wird ebenfalls noch einzugehen sein, dass wir die gesellschaftliche Realität ignorieren und uns von vereinfachten Gleichheitsüberlegungen leiten lassen, wonach Personen mit gleich hohem Einkommen und damit gleicher Leistungsfähigkeit (?)[60] grundsätzlich gleich zu besteuern seien und hierbei einer moralischen Illusion verfallen, etwas Gerechtes zu tun.

[31] Anhand von fünf Gründen soll aufgezeigt werden, warum die Deduktion von der Gleichbehandlung zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verfehlt ist bzw. warum ein gerechtes Steuersystem nicht zwingend verlangt, dass Steuerpflichtige mit gleichem Einkommen gleich besteuert werden müssen.

[32] Es ist aber auch zu konstatieren, dass die Rechtfertigung der Gegenposition in der Schweiz jeweils sehr kurz ausfällt. Weder das Bundesgericht noch die erwähnten Autoren begründen im Detail, warum gleich hohe Einkommen gleich stark besteuert werden sollen. Beispielsweise hält das Bundesgericht in einem frühen Entscheid schlicht fest, dass sich die *«Bedeutung und Tragweite des Prinzips der Gleichheit vor dem Gesetz dadurch [bestimmt], dass dasselbe ein Postulat staatlicher Gerechtigkeit ist»*.[61] Mit anderen Worten scheint die Gleichbehandlung als institutionelles Gerechtigkeitspostulat gerechtfertigt, wobei dieses Gerechtigkeitspostulat nicht weiter umschrieben wird. Wir werden in einem abschliessenden Kapitel der Frage nachgehen, wie die nachfolgenden Ausführungen im Verhältnis stehen zur Gleichbehandlung als Grundrecht in Art. 8 BV.[62]

b. Grund 1: Der Markt ist nicht zwingend gerecht

[33] Vorab könnte der Einwand vorgebracht werden, dass die gleiche Besteuerung von gleichen Einkommen als Gerechtigkeitspostulat bedingt, dass die Einkommenserzielung bereits auf gerechtem Weg erfolgt ist. Das klingt etwas abstrakt, soll aber an folgendem Beispiel verdeutlicht werden.

---

57 Vgl. hierzu im Zusammenhang mit dem Diskriminierungsverbot m.w.H. Waldmann Bernhard, Das Diskriminierungsverbot von Art. 8 Abs. 2 BV als besonderer Gleichheitssatz, Habil. Freiburg i.Ue. 2003, S. 263 f.

58 Institutionell bedeutet in diesem Zusammenhang auch, dass in einer Grundstruktur wie einem staatlichen System mit Zwangsmassnahmen besondere institutionelle Gerechtigkeitsüberlegungen vorzunehmen sind.

59 Berlin Isaiah, Concepts and Categories, 1. Aufl., London 1978, S. 81 ff.

60 Im Rahmen dieser Abhandlung wird nicht darauf eingegangen, ob das (Netto-)Einkommen aussagekräftig ist, um die «Leistungsfähigkeit» einer Person annäherungsweise zu messen; sowohl in der Gerichtpraxis als auch in der Literatur wird dies regelmässig unterstellt.

61 BGE 6 I 171.

62 Siehe unten Kap. VI Ziff. 1 lit. g.

[34] Die Kinderärztin Francesca und der Steuerberater Peter verdienen beide CHF 120'000 pro Jahr. Beide bezahlen in derselben Steuergemeinde Einkommenssteuern im Umfang CHF 20'000. Francesca könnte vorbringen, diese Steuerbelastung sei ungerecht, da sie am Markt verglichen mit dem Steuerberater zu gering entschädigt werde. Sie erbringe eine viel wichtigere (moralische) Tätigkeit und habe darum weniger Steuern zu bezahlen und zudem werde ihr Lohn durch die Festsetzung der medizinischen Versorgungskosten durch den Staat festgelegt, wofür sie nichts könne. Das heisst, der Staat ist mitverantwortlich für den Lohn der Kinderärztin. Oder mit den Worten von Murphy & Nagel:

> «*The strong pull of such a rule seems again to be due to everyday libertarianism; if we assume that the pretax distribution provides the moral baseline from which taxation must begin, it is natural to think that it would be unjust for people with the same incomes or welfare not to pay the same amount in tax.*»[63]

[35] Also wäre es gerecht, wenn der Steuerberater im Beispiel oben CHF 25'000 und die Kinderärztin CHF 15'000 bezahlen müsste? Nicht zwingend, aber dieser Hinweis auf den Alltagslibertarismus, wie ihn Murphy & Nagel in ihrem Buch nennen,[64] ist tatsächlich eine starke Argumentationslinie, die sich nur sehr schwierig beseitigen lässt und die wir auch nicht einfach ignorieren dürfen. Demnach ist es eben nicht zwingend immer gerecht, zwei Personen gleich zu behandeln, nur weil sie ein gleich hohes Einkommen erzielen oder ein gleich hohes Vermögen ausweisen.

[36] Man könnte zwar vorbringen, dass alles andere nicht praktikabel sei. Man könne bspw. nicht die moralische Bedeutung von Berufen für die Gesellschaft messen. Das mag zutreffen, dann dürfen wir aber zur Rechtfertigung der gleichen Besteuerung von gleich hohen Einkommen nicht unter dem Deckmantel der Gerechtigkeit argumentieren, sondern das Argument wäre, wir wollen Individuen steuerlich belasten und der Souverän will gleiche Einkommen gleichbehandeln. Dies wäre wiederum eine demokratische Legitimation einer Einkommenssteuer, die gleich hohe Einkommen gleich belastet. Es geht demnach nicht darum, ob Ungleichbehandlung durch Praktikabilitätsüberlegungen gerechtfertigt ist,[65] sondern vielmehr, dass wir eben die Gleichbehandlung der Besteuerung von Einkommen durch Praktikabilitätsüberlegungen rechtfertigen.

c. Grund 2: Institutionelle Gerechtigkeitstheorien orientieren sich in ihrer Gleichheitsanalyse nicht am gleichen steuerbaren Einkommen, sondern an anderen Kriterien

[37] Wie erwähnt, entstammt die horizontale Gleichbehandlung, wie sie traditionell zur Rechtfertigung der Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips beigezogen wird, der aristotelischen Tugendethik. Diese Tugendethik darf allerdings nicht ohne Reflexion in einen institutionellen Rahmen wie den Staat bzw. ein Steuersystem transferiert werden. Mit anderen Worten bedarf das Steuerrecht als zentrales Element eines Staatswesens und insbesondere als Zwangsrahmen einer besonderen institutionellen Gerechtigkeitsanalyse. Es soll kurz umrissen werden, was in institutionellen Gerechtigkeitstheorien unter dem Aspekt der Gleichbehandlung verlangt wird.

---

63 Murphy/Nagel (Fn. 15), S. 38.

64 Murphy/Nagel (Fn. 15), S. 34.

65 So bspw. statt vieler Senn (Fn. 18), S. 186 f.

[38] Vorab ist hervorzuheben, dass auch institutionelle Gerechtigkeitstheorien Gleichbehandlung fordern, allerdings ändert sich jeweils das Objekt der Gleichbehandlung.[66] Hieraus ist auch die Debatte vor allem im angelsächsischen Raum zum Thema «*Equality of What?*»[67] entstanden. So will Sen vor allem eine Gleichheit von «*Capabilities*» gewährleisten.[68] Rawls, der grundsätzlich für Gleichheit in seinem Urzustands-Argument eintritt, verlangt eine Gleichheit von Grundgütern.[69] Dworkin verlangt eine Gleichheit bei den Ressourcen.[70] Sogar utilitaristische Ansätze scheinen einem gewissen Gleichheitsmuster zu vertrauen, insofern als dass ein Nutzenanstieg gleich berücksichtigt wird, unabhängig von der Person, deren Nutzen sich erhöht.[71]

[39] Sollte die Ausgestaltung des Steuersystems zu einer gerechten Gesellschaft beitragen, dürfen wir dem folgend nicht zufrieden sein, wenn gleiche Einkommen gleich besteuert werden. Es besteht sogar die Gefahr, dass wir uns zu stark limitieren durch dieses vermeintliche Gerechtigkeitsideal. Wir dürfen uns in der Steuergesetzgebung nicht vom einseitigen Leistungsfähigkeitsprinzip blenden lassen, vielmehr müssen die gesellschaftlichen Realitäten zusammen mit den effektiven Auswirkungen einer Gesetzesnorm berücksichtigt werden. Zudem scheint es, dass bei der Rechtfertigung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch den Gleichbehandlungsgrundsatz teleologische mit deontologischen Ansätzen vermischt werden. Deontologisch würde bedeuten, die Handlung des Staats ist intrinsisch richtig, unabhängig davon, welche Folgen die Anwendung der Gleichbehandlung im Staat hat. D.h., die Gleichbehandlung von zwei Steuerpflichtigen mit gleichem Einkommen ist *per se* richtig. Teleologisch wäre zu analysieren, welchen Einfluss die Besteuerung bspw. (aber nicht zwingend) auf die Nutzenmaximierung in der Gesellschaft hätte. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird nun einerseits deontologisch gerechtfertigt mit dem Verweis auf Aristoteles, obwohl Aristoteles eine teleologische Tugendethik vertrat, andererseits wird bezugnehmend auf die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit der Nutzenmaximierung und damit wiederum teleologisch gerechtfertigt. Dieser Widerspruch mag sehr theoretisch klingen. Es lohnt sich darum die eigene Position weiter zu schärfen.

[40] Nach meiner Überzeugung sollten bei Entscheiden innerhalb eines institutionellen Rahmens die Konsequenzen einer Politik massgebend sein. Mit anderen Worten ist zu analysieren, welche Effekte ein politischer Entscheid auf die Einkommens- und Vermögensverteilung, auf die Chancengleichheit, auf die Verteilung von Grundgütern oder auch auf die Ressourcenallokation hat. Die Steuerpolitik muss demnach teleologisch die Konsequenz eines Vorschlags berücksichtigen, alles andere ist wenig zielführend.[72]

[41] Hierzu wiederum ein Beispiel: In der Finanzwissenschaft wird teilweise diskutiert, dass unterschiedliche Steuersätze für unterschiedliche Altersgruppen eingeführt werden sollen (sog.

66 In einem gewissen Ausmass sind auch libertäre Positionen egalitär, als dass sie eine Gleichbehandlung bei den Freiheiten verlangen (vgl. Nozick Robert, Anarchy, State, and Utopia, New York 2013, S. 10 ff.); vgl. zur Thematik auch Sen (Fn. 33), S. 291 ff.

67 Vgl. bspw. Sen Amarty, Equality of What?, 1979, S. 1 ff., (besucht am 27. August 2019); oder auch Dworkin Ronald, What is Equality? Part 1: Equality of Welfare, Philosophy & Public Affairs (1981), S. 185 ff.

68 Sen (Fn. 33), S. 253 ff.; vgl. aber seine eigene Argumentation zur «Gleichheit» von Capabilities, S. 295 ff.

69 Rawls John, A Theory of Justice, Harvard 2005, S. 1 ff. Nicht zu verwechseln ist diese Gleichheit in Rawls Theorie mit dem Differenzprinzip, das wiederum auf die Verteilungsgerechtigkeit abzielt.

70 Vgl. Dworkin Ronald, What is Equality? Part 2: Equality of Resources, Philosophy & Public Affairs (1981), S. 283 ff.

71 Hierzu wiederum Sen (Fn. 33), S. 292.

72 Dies ist auch eine generelle Kritik an einer absolut deontologischen Ethik.

Tags), um der reduzierten Leistungsfähigkeit von älteren Personen Rechnung zu tragen.[73] Wenn wir hier kategorisch solche Ansätze ausschliessen, da sie offensichtlich zu einer Ungleichbehandlung aufgrund des Alters führen, dann limitieren wir uns zu stark. Unter Umständen führt eine solche Ungleichbehandlung zu einem gerechteren Steuersystem bzw. allenfalls führt eine solche Ungleichbehandlung sogar zu einer Situation, in der die Lage einiger verbessert werden kann, ohne dass ein anderer schlechter gestellt wird, also eine Pareto-Verbesserung.

d. Grund 3: Empirisch haben wir kaum vergleichbare Situationen

[42] Eine Deduktion vom Gleichbehandlungsgrundsatz auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, zumindest hinsichtlich der horizontalen Leistungsfähigkeit, scheitert schon daran, dass es empirisch kaum vergleichbare Sachverhalte gibt. Berücksichtigt man die Lebensumstände wie das soziale Umfeld und die Lebenshaltungskosten gibt es kaum identische Sachverhalte, bei denen im Sinne der Rechtsprechung sachliche Gründe nicht eine Ungleichbehandlung rechtfertigen würden. So überrascht es nicht, dass das Bundesgericht bei der Anwendung des Gleichbehandlungsgrundsatzes jeweils Fallgruppen bildet, ohne im Einzelfall wirklich zu prüfen, ob vergleichbare Sachverhalte vorliegen (z.B. Mieter werden mit Hauseigentümern verglichen und verheiratete Paare mit nicht-verheirateten).[74]

[43] Es wird für Gerechtigkeitszwecke vereinfacht, d.h. aber auch, dass die Gerechtigkeit im Einzelfall unter dieser Vereinfachung leidet. Die Gruppengleichheit steht moralisch auf instabilen Beinen bzw. zumindest für den Zweck des vorliegenden Kapitels ist dieser Ansatz des Bundesgerichts vielmehr ein weiteres Argument dafür, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht von einem moralischen Gleichbehandlungsgrundsatz abgeleitet werden kann, wenn in der Gerichtspraxis wiederum davon abgewichen wird und Bezug genommen wird auf Gruppengleichheit.

e. Grund 4: Eine Gleichbehandlung auf der steuerlichen Seite ignoriert die erhaltenen Leistungen des Staates

[44] Verschiedentlich wurde in der Schweiz bereits darauf hingewiesen, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip verlange, dass alle Steuern gesamthaft betrachtet werden.[75] D.h., nicht nur die Steuerbelastung einer Steuer, sondern jegliche Steuerbelastung, ist in eine Gerechtigkeitsanalyse miteinzubeziehen. Wir müssen sogar darüber hinausgehen. Wie bereits mit Hinweis auf Murphy & Nagel dargestellt wurde, sollte die Güterverteilung (inkl. Transferzahlungen) nach Steuern im Rahmen einer Gerechtigkeitsanalyse betrachtet werden.

[45] Es reicht nicht aus, sich für eine Gerechtigkeitsanalyse nur auf die Steuerbelastung zu verlassen. Folgendes Beispiel soll dies untermauern: Steuerpflichtiger X und Steuerpflichtige Y haben beide ein steuerbares Nettoeinkommen von CHF 70'000. Steuerpflichtiger X wohnt in der Ge-

73 Vgl. bspw. Kaplow (Fn. 14), S. 99 und S. 284; umfassend zum Thema «tagging» in der optimalen Steuertheorie Cremer Helmuth/Gahvari Firouz/Lozachmeur Jean-Marie, Tagging and Income Taxation: Theory and an Application, American Economic Journal (2010), S. 31 ff.

74 Vgl. in genereller Hinsicht Waldmann (Fn. 57), S. 74 ff.

75 Reich (Fn. 10), S. 701; so auch Behnisch Urs, in: Waldmann Bernhard/Belser Eva Maria/Epiney Astrid (Hrsg.), Basler Kommentar, Bundesverfassung, Basel 2015, Art. 127 BV, Art. 127 BV N 29, der folgendes festhält: Das Leistungsfähigkeitsprinzip sollte nicht nur bei der Ausgestaltung der Einkommens- und Gewinnsteuern, sondern umfassend zur Anwendung gelangen, d.h., die Gesamtbelastung durch staatlichen Abgaben über alle Hoheitsträger sollte in Einklang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip stehen.

meinde A in einer durch den Kanton finanzierten Genossenschaftswohnung und bezahlt CHF 800 Miete, Y wohnt in derselben Gemeinde und bezahlt eine Marktmiete von CHF 2'000. Hier wäre es nicht zwingend ungerecht, wenn Y nicht denselben Steuerbetrag bezahlen würde, obwohl ihre Einkommen durchaus vergleichbar sind.

[46] Selbstredend könnte wiederum vorgebracht werden, zwar sei eine Gleichbehandlung notwendig, aber sachliche Gründe würde eine Ungleichbehandlung rechtfertigen und der sachliche Grund läge wiederum in der Praktikabilität, da die erhaltenen Nettoleistungen des Staates nicht quantifiziert werden können. Aber genau hier liegt die Krux. Mit der Frage nach der sachlichen Rechtfertigung unterstellen wir wiederum, dass die Gleichbehandlung grundsätzlich gerecht ist, wogegen ich mich bereits wehre und zwar aus den genannten Gründen. Mit anderen Worten mag die Gleichbehandlung im Einzelfall nicht gerecht sein und die Suche nach sachlichen Gründen würde bereits das Ergebnis verzerren, da wir nach sachlichen Gründen suchen würden, um etwas zu rechtfertigen, das gar keiner Rechtfertigung bedürfte.

[47] Nun könnte wiederum vorgebracht werden, dass es nicht möglich bzw. nicht praktikabel ist, auch die erhaltenen Leistungen zu berechnen, um die Steuer unter Berücksichtigung der erhaltenen Leistungen zu erheben.[76] Tatsächlich besteht da ein Hindernis, aber dann dürfen wir wiederum nicht darauf vertrauen, dass eine gleiche Behandlung nach Einkommenshöhe gerecht ist, sondern dann ist festzuhalten, dass die Einkommensteuer ein praktikabler Weg ist, den Staatshaushalt zu finanzieren. Das heisst aber noch lange nicht, dass eine gleich hohe Steuer auf gleich hohen Einkünften gerecht ist. Anders ausgedrückt kann das Leistungsfähigkeitsprinzip genutzt werden, das Steuerobjekt bei der Einkommenssteuer zu schärfen, jedoch nicht um zu definieren, wann eine Steuer gerecht ist oder nicht.[77]

f. Grund 5: Eine Gleichbehandlung aufgrund des Einkommens ist moralisch eine schwache Gleichbehandlung

[48] Die Gleichbehandlung zeigt im institutionellen Bereich ihre stärkste Rechtfertigung, wenn es um die Verhinderung von unerwünschten Diskriminierungen geht, und zwar bezogen auf spezifische Merkmale einer Person, die der Person an sich anhaften. Namentlich die formelle Ungleichbehandlung aufgrund von Rasse, Geschlecht oder körperlichen Eigenschaften ist zu Recht verpönt. So ist eine Judensteuer (oder spezifischer die Judenvermögensabgabe), wie im Dritten Reich, klar ungerecht und nicht zu rechtfertigen. Oder auch eine Steuer auf Personen, die grösser als 1.70m sind, ist höchst ungerecht und nicht zu rechtfertigen. Es überrascht soweit auch nicht, dass in den Verfassungen in Europa der Gleichbehandlungsgrundsatz durch ein Diskriminierungsverbot präzisiert wird, das Bezug nimmt auf verschiedene absolut verpönte Diskriminierungsmerkmale, wie bspw. Geschlecht, Abstammung, Rasse, Sprache, Heimat und Herkunft, Glauben, religiöse oder politische Anschauungen.[78]

[49] Das Einkommen gehört aber regelmässig nicht zu diesen Merkmalen. Dies überrascht auch nicht. Denn einerseits ist zumindest das Arbeitseinkommen unter anderem auf die Arbeitstätigkeit der steuerpflichtigen Person zurückzuführen, andererseits aber auch auf Angebot und Nachfrage am Markt. Letzteres ist eines von der Person unabhängiges Kriterium und eben nicht ein

76 Das ist eine generelle Kritik am Äquivalenzprinzip.

77 Dazu unten Kap. VI Ziff. 1 lit. g.

78 Vgl. m.w.H. Waldmann (Fn. 57), S. 19 f.

Merkmal, das einer Person anhaftet. Insofern rechtfertigen sich durchaus Ungleichbehandlungen aufgrund des Einkommens und darin ist keine absolut verpönte Diskriminierung zu sehen. Zudem werden ganz unterschiedliche Einkunftsarten erzielt, die wieder moralisch anders zu gewichten sind.

[50] Es überrascht bspw., dass Schenkungen in direkter Linie in der Schweiz fast überall steuerfrei sind, wogegen Arbeitseinkommen voll steuerpflichtig sind. Dies, obwohl die Erzielung von Schenkungen regelmässig auf Glück beruht, wogegen die Arbeit zumindest zu einem Teil auf Opfer der steuerpflichtigen Personen zurückgeht. Dies ist wiederum ein Gedanke, der in der Philosophie weite Verbreitung findet.[79] Ein anderes Beispiel ist die Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen bzw. die mildere Besteuerung von Dividenden, die im Grundsatz gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstossen.[80] Allenfalls (aber diese Position wird hier nicht explizit vertreten) wäre es aber sogar gerechter Dividenden und Kapitalgewinne höher zu besteuern als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, um einer weiteren Konsolidierung von Vermögen entgegenzuwirken.[81] Wohl würde aber das Leistungsfähigkeitsprinzip auch der höheren Besteuerung von passiven Einkünften entgegenstehen. Wiederum zeigt sich, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip die Debatte zur Steuergerechtigkeit limitiert und eben nicht das «Kardinalprinzip» darstellt.

g. Abschliessende Anmerkungen zur Gleichbehandlung in Art. 8 BV

1. Übersicht

[51] Die vorgehenden Ausführungen haben gezeigt, dass es nicht zwingend gerecht ist, gleiche Einkommen gleich zu besteuern. Darüber hinaus haben wir argumentiert, dass unter Umständen eine ungleiche Besteuerung von gleichen Einkünften sogar zu einem gerechteren Resultat führen kann. Insofern ist die Anwendung der aristotelischen Gleichbehandlung keine ausreichende Rechtfertigung für die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Steuerrecht. In welchem Verhältnis stehen aber diese Ausführungen zu Art. 8 BV?

[52] Art. 8 Abs. 1 BV beinhaltet bekanntlich ein Gleichbehandlungs- und ein Differenzierungsgebot. Hierbei ist vorab festzuhalten, dass verschiedene Sachverhalte nicht *per se*, sondern immer nur bezogen auf eine bestimmte Frage als gleich oder ungleich gelten können.[82] In der Rechtsanwendung bedeutet dies, dass sich die Gleichbehandlung insbesondere im Hinblick auf den Regelungszweck der zu interpretierenden Bestimmung bezieht.[83] In der Rechtssetzung ist allerdings Vorsicht geboten, da der Regelungszweck nicht bereits die Gleichbehandlung sein kann, dies wäre ein Zirkelschluss.

---

79 Vgl. bspw. Dworkin (Fn. 70), S. 292 ff.

80 Dazu auch bereits oben die Ausführungen zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Kap. III; vgl. zur Besteuerung von Kapitalgewinnen BGE 114 Ia 221 E. 5.

81 Bekanntlich ist nach Piketty r > g, wobei vereinfacht gesagt, r die Kapitalrendite und g das Wirtschaftswachstum darstellt. Dies führt zu einer Vermögenskonzentration, vgl. Piketty Thomas, Capital in the Twenty-First Century, Cambridge 2014, S. 1 ff. Die Position von Piketty ist nicht unwidersprochen geblieben und aus finanzwissenschaftlicher Sicht gibt es (unabhängig von r > g) auch Argumente dafür, Einkünfte aus Kapitalvermögen tiefer zu belasten als Erwerbseinkommen vgl. Kari Seppo, Dynamic Behaviour of the Firm under Dual Income Taxation, VATT-Research Report 51, 1999, S. 1 ff., S. 1; Sörensen Peter B., From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in the Nordic Countries, International Tax and Public Finance (1994), S. 58.

82 M.w.H. Müller Jörg Paul/Schefer Markus, Grundrechte in der Schweiz, Im Rahmen der Bundesverfassung, der EMRK und der UNO-Pakte, 4. Aufl., Bern 2008, S. 656.

83 Oesch (Fn. 56), S. 35.

[53] Für Steuerzwecke bedeutet dies beispielsweise, dass wenn der Regelungszweck die Einführung einer Einkommenssteuer ist, verstösst es nicht gegen die Verfassung, wenn Personen mit gleich hohem Konsum durch diese Einkommenssteuer unterschiedlich hohe Steuern bezahlen. Gleichzeitig verletzt es auch nicht das Gleichbehandlungsgebot in Art. 8 BV, wenn eine Konsumsteuer eingeführt wird und Personen mit gleich hohem Einkommen ungleich behandelt werden. So behandelt bspw. die Mehrwertsteuer Personen mit gleichem Einkommen ungleich und verstösst aber nicht gegen Art. 8 BV.[84]

[54] Wir werden nachfolgend kurz auf den Kerngehalt von Art. 8 BV eingehen, bevor wir im Detail aufzeigen, wie schwerwiegend der Eingriff in das Grundrecht ist, wenn Personen mit gleich hohem Einkommen nicht gleich besteuert werden.

2. Kerngehalt

[55] Der Kerngehalt des Grundrechts auf Gleichbehandlung in Art. 8 BV beinhaltet beispielsweise das Verbot der Geschlechterdiskriminierung und das Verbot der Diskriminierung aufgrund der religiösen Zugehörigkeit.[85] D.h. und darauf wurde auch bereits oben hingewiesen, die Diskriminierung muss an Merkmale anknüpfen, die hinsichtlich der Beachtung der Menschenwürde als besonders sensibel qualifizieren. Die ungleiche Behandlung trotz gleich hohem Einkommen ist dagegen nicht Teil des Kerngehalts des Diskriminierungsverbots bzw. des Gleichbehandlungsgebots.[86]

[56] Entsprechend ist in der hier vertretenen Position, wonach wir Personen mit gleich hohem Einkommen nicht zwingend gleich behandeln müssen, kein Verstoss gegen den Kerngehalt eines Grundrechts zu sehen. Das bringt uns zur Frage, ob überhaupt ein Eingriff vorliegt und wie schwer der Eingriff wäre, würden wir künftig darauf verzichten, dem vermeintlichen Gerechtigkeitsideal zu folgen, wonach gleich hohe Einkommen gleich zu besteuern sind?

3. Wie schwerwiegend ist der Eingriff?

[57] Um diese Frage zu beantworten, ist vorab aufzuzeigen, warum der Gleichheitsgrundsatz vermeintlich eine so starke Geltungswirkung haben soll in einer Gerechtigkeitsanalyse. Die Geltung eines die gesamte Rechtsordnung durchdringenden Gleichbehandlungsgebots wird regelmässig mit Gerechtigkeitsüberlegungen gerechtfertigt.[87] Das Bundesgericht hält zur Rechtsgleichheit folgendes fest und beruft sich dabei auf die aristotelische Tugendethik:

> «*Die Rechtsgleichheit ist verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird.*

---

84 Dies immer unter der Bedingung, dass die gesetzliche Reglung per se sachgerecht ist i.S. einer minimalen materiellen Gerechtigkeit; vgl. ausführlich zum Verhältnis von Sachgerechtigkeit, Leistungsfähigkeit und Art. 8 BV: Torrione Henri, La jurisprudence du TF sur les barèmes dégressifs : une leçon de choses sur las justice fiscale, ZSR (2010), S. 247 ff.

85 Waldmann (Fn. 57), S. 163; für weitere Details zu den Kerngehalten vgl. Müller/Schefer (Fn. 82), S. 651 ff.

86 Vgl. ausführlich zum Kerngehalt von Art. 8 Abs. 1 und 2 BV: Müller/Schefer, S. 651 ff., insb. S. 692 ff.

87 Vgl. bspw. Schweizer Rainer J. in: Ehrenzeller Bernhard/Schindler Benjamin/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus A. (Hrsg.), St. Galler Kommentar, Die schweizerische Bundesverfassung, 3. Aufl., St. Gallen 2014, Art. 8 BV N 5.

> *Dem Gesetzgeber bleibt im Rahmen dieser Grundsätze und des Willkürverbots ein weiter Spielraum der Gestaltung, den das Bundesgericht nicht durch eigene Gestaltungsvorstellungen schmälert.*»[88]

[58] Der höchstrichterlichen Rechtsprechung sind jedoch keine weiteren Ausführungen zu entnehmen, warum diese Gleichheitsüberlegung im Steuerrecht Anwendung finden soll bzw. ob dies zu einem gerechten Steuersystem führt, wenn wir Personen mit gleich hohen Einkommen gleich besteuern. Die Formulierung des Bundesgerichts kann auch als inhaltsleer oder Leerformel bezeichnet werden, da sie gerade keine Aussage darüber macht, welche Fälle denn gleich zu behandeln sind.[89] Die aristotelische Formel ist insofern inhaltsleer, als dass sie eben keine Aussage darüber macht, inwiefern Gleichbehandlung herrschen soll.[90] In der Literatur zum Gleichbehandlungsgrundsatz wird diese in der Rechtsprechung fehlende Verbindung zu den Gerechtigkeitsüberlegungen folgendermassen gemacht:

> «*Da er [d.h. der Gleichbehandlungsgrundsatz] sich aber als Teilgehalt der Gerechtigkeit versteht, selber allerdings keine inhaltlichen Vorgaben machen kann, verlangt er für die Bewertung der eruierten tatsächlichen Unterschiede und Gemeinsamkeiten, dass auf Gerechtigkeitselemente zurückgegriffen wird.*»[91]

[59] Hierbei sind nach Waldmann insbesondere materielle Gerechtigkeitsvorstellungen in der Verfassung zu berücksichtigen.[92] Dieser Rückgriff auf Gerechtigkeitsüberlegungen ist ein zentraler Punkt bei der Auslegung von Art. 8 BV. Sowohl die Vergleichbarkeitsanalyse als auch die Überprüfung möglicher sachlicher Gründe bedürfen einer intensiveren Gerechtigkeitsanalyse. Zudem herrschen in der Gesellschaft gerade keine idealen Bedingungen, die effektiv eine Gleichbehandlung zulassen würden. Dies führt Altwicker zu Recht zu folgendem Schluss:

> «*Nur wenn es ein – auch unter nichtidealen Bedingungen – untragbares Verhältnis zwischen Gleichheitsmaßstab und -urteil gibt, lässt sich von einer Ungerechtigkeit sprechen, die der Korrektur bedarf.*»[93]

[60] Wenn argumentiert wird, dass Personen X und Y mit gleich hohem Einkommen aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips gleich zu behandeln sind, dann wird unterstellt, dass eben genau diese Gleichbehandlung gerecht ist. Gleichzeitig wird aber die erwähnte notwendige Gerechtigkeitsanalyse stillschweigend umgangen. Das Gericht muss sich eben gerade nicht den in den

---

88 BGE 138 I 225 E. 3.6.1.

89 Treffend hält Oberson Raoul, Le principe de la capacité contributive dans la jurisprudence fédérale, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern; Stuttgart 1990, S. 135, fest: «Le recours à la notion de capacité contributive me paraît d'aucun secours, à aucun niveau, [...]. La notion elle-même ne peut que rester vague et lointaine». Weitere kritische Meinungen zum Leistungsfähigkeitsprinzip bei Senn (Fn. 18), S. 161 f. und Birk (Fn. 9), S. 23 und S. 41 m.H.a. Myrdal, S. 153.

90 M.w.H. zu dieser Thematik: Altwicker Tilmann, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, Diss. Heidelberg 2010, S. 13.

91 Waldmann (Fn. 57), S. 67.

92 Waldmann (Fn. 57), S. 68.

93 Altwicker (Fn. 90), S. 74.

Kapiteln VI 1 a ff. aufgeworfenen Gerechtigkeitsfragen stellen, sondern kann sich darauf verlassen, dass die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen in gleichen persönlichen Verhältnissen mit gleich hohem Einkommen grundsätzlich gerecht ist. Letzteres ist aber wie gezeigt wurde eine moralische Illusion, da sie beschönigend davon ausgeht, dass steuerliche Gleichbehandlung anhand des erzielten Einkommens am Markt gerecht sei. Namentlich muss nicht beurteilt werden, ob alle Einkunftsarten gleichbehandelt werden müssen (bspw. passive vs. aktive Einkünfte, Schenkung vs. Arbeitseinkommen, Arbeitseinkommen Steuerberater vs. Arbeitseinkommen Kinderärztin).

[61] Damit mag ich fundamental vom traditionellen Verständnis der Rechtsgleichheit im Steuerrecht abweichen.[94] Die hier vertretene Position ist aber durchaus auch empirisch gerechtfertigt. In der Schweiz werden aufgrund des föderalen Strukturaufbaus mit gemeindeautonomer Festsetzung der Steuertarife nur sehr selektiv zwei Personen mit den gleichen Einkünften effektiv gleichbehandelt. Demnach müsste das jetzige Steuersystem basierend auf dieser empirischen Tatsache als höchst ungerecht qualifiziert werden, da es dem traditionellen Gleichbehandlungsgebot fundamental widerspricht. Steuersätze in Hochsteuerkantonen können durchaus doppelt so hoch sein wie in Tiefsteuerkantonen.

[62] Zwar könnte wiederum vorgebracht werden, dass dieser föderale Aufbau gerade der sachliche Grund für die Ungleichbehandlung sei und darum den Eingriff in die Gleichbehandlung rechtfertige.[95] Die Ungleichbehandlung ist derart weit verbreitet und systemisch, dass es überzeugender ist, dem Rechtsgleichheitsgedanken im Steuerrecht als Gerechtigkeitsprinzip für steuerpolitische Fragen seine Geltung abzusprechen. Dies aber selbstredend ausschliesslich hinsichtlich der Frage, ob gleich hohe Einkommen ganz generell gleich besteuert werden sollen. Ein weiterer Grund liegt darin, dass eine Gleichbehandlung anhand des Einkommens regelmässig eine Ungleichbehandlung eines anderen Masstabes wie beispielsweise des Konsums zur Folge hat. Entsprechend kann sich die Gleichbehandlung immer nur auf die vom Gesetzgeber getroffene Steuer beziehen.

h. Zwischenfazit

[63] Zusammenfassend hat der Gleichbehandlungsgrundsatz durchaus Geltung im Steuerrecht, wie beispielweise beim gleichen Zugang zum Steuerverfahrensrecht oder beim gleichen Zugang zu gesetzlich vorgesehen Abzügen und Freibeträgen. Hierbei handelt es sich insbesondere um Gleichheit vor dem Gesetze, d.h. in der Rechtsanwendung.[96] So kommen vor allem systematische Überlegungen zum Zuge, so dass die Steuer systematisch, gleichmässig und konsistent sein soll. Diese Art von Gleichbehandlung soll auch im Steuerrecht gelten und kommt auch in den anderen Verfassungsgrundsätzen der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit zum Ausdruck.[97]

---

94 Vgl. aber bereits Torrione Henri, Justice distributive aristotélicienne en droit fiscal selon la jurisprudence du TF, ZSR (2010), S. 131 ff.

95 Eine andere Möglichkeit wäre zu argumentieren, dass die Eigenständigkeit der Kantone dem Rechtsgleichheitsgebot vorgehe (Reich (Fn. 46), S. 60). Vgl. generell zur Gleichbehandlung in einer föderalistischen Staatsstruktur Weber-Dürler Beatrice, § 41 Rechtsgleichheit, in: Thürer Daniel/Aubert Jean-Francçois/Müller Jörg Paul (Hrsg.), Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, § 41 Rz. 2.

96 Zur Gleichbehandlung in der Rechtsanwendung im Steuerrecht vgl. Reich (Fn. 46), S. 60.

97 Vgl. bspw. aus Sicht der Rechtsprechung des Supreme Courts der Vereinigten Staaten: Wood Richard J., Supreme Court Jurisprudence of Tax Fairness, Seton Hall Law Review (2006), S. 421 ff.

[64] Ziel dieses Kapitels war zu zeigen, dass aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz aber nicht abgeleitet werden kann, dass Personen mit gleichem Einkommen gleich hoch besteuert werden müssen, um ein gerechtes System zu erzielen. Mit anderen Worten ist die moralische Gleichbehandlung eben keine Rechtfertigung für die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips so verstanden, dass Personen mit gleichem Einkommen gleich zu besteuern sind. Wir haben verschiedene Gründe vorgebracht, warum dies nicht der Fall ist. Allerdings ist auch zu konstatieren, dass diejenigen Autoren, die die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit Gleichheitsüberlegungen rechtfertigen, jeweils nicht fundiert diese Deduktion begründen. Insofern kann offenbleiben, ob diese vermeintliche Rechtfertigung überhaupt zu wiederlegen ist.

[65] Wir haben aber auch gesehen, dass Praktikabilitätsüberlegungen eine Einkommenssteuer rechtfertigen mögen, die das gleiche Einkommen gleich besteuert. Darin besteht die Stärke des Leistungsfähigkeitsprinzips. Es hilft uns verschiedene Einkunftsarten zu vergleichen und finanzielle Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Personen zu vergleichen, wenn dies insbesondere demokratisch als Massstab für die Einkommensteuer dienen soll. Aber wie erwähnt, ist es nicht zwingend gerecht, gleiche Einkommen gleich zu besteuern. Zudem lösen Gleichheitsüberlegungen nicht zwingend die Frage nach der vertikalen Leistungsfähigkeit, worauf nachfolgend einzugehen ist. Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass die Rechtfertigung des Leistungsfähigkeitsprinzips teilweise wiederum mit der Opfertheorie in Verbindung gebracht wird, da es gerecht sei, wenn jeder das gleiche Opfer erbringe.[98] Auf diese opfertheoretischen Gleichheitsüberlegungen sei unten in Ziff. VI.3 einzugehen.

2. Leistungsfähigkeitsprinzip als Lastenverteilungsgrundsatz?

a. Grundargumentation

[66] Angenommen die Geltungskraft von Gleichheitsüberlegungen im Steuerrecht ist nicht so stark, wie wir das ursprünglich gedacht haben, so ist zu klären, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip durch Verteilungsgerechtigkeitsüberlegungen bzw. als Lastenverteilungsgrundsatz zu rechtfertigen ist. Wiederum kann die aristotelische Tugendethik als Startpunkt verwendet werden. So scheint argumentiert zu werden, dass die Aristotelische *iustitia distributiva* ein Teilgehalt der Steuergerechtigkeit und damit implizit ein Teil des Leistungsfähigkeitsprinzips sei.[99] Dies sagt aber noch nichts Konkretes aus über die Rechtfertigung des Leistungsfähigkeitsprinzips.

[67] Konkret könnte eine Rechtfertigung darin gesehen werden, dass die marktmässige Güterverteilung ungerecht sei und darum das Leistungsfähigkeitsprinzip notwendig sei, um hier eine Balance zu schaffen.[100] D.h. das Leistungsfähigkeitsprinzip soll für eine gerechte Verteilung sorgen in der Gesellschaft, so dass Personen mit höherem Einkommen und höherem Vermögen auch mehr zum Staatshaushalt beitragen sollen. Man könnte auch von einem sozialstaatlichen Ansatz

98 Vgl. Wiederkehr (Fn. 46), S. 85.

99 Diese Unterscheidung findet sich auch in der schweizerischen Steuerrechtslehre (vgl. Matteotti René, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Habil. Bern 2007, S. 16 oder Senn (Fn. 18), S. 152) und der Rechtsprechung Verbreitung, vgl. BGE 133 I 206 E. 7.4. Allerdings ist *iustitia distributiva* bei Aristoteles nicht ein Konzept der Verteilungsgerechtigkeit innerhalb einer Gesellschaft (vgl. hierzu insbesondere Torrione (Fn. 94), S. 142 ff.).

100 Vgl. die Hinweise auf Wagner bei Birk (Fn. 9), S. 26 f.

des Leistungsfähigkeitsprinzips sprechen.[101] Auch das Bundesgericht vertritt vereinzelt diese Position, wonach das Leistungsfähigkeitsprinzip einem sozialverträglichen Steuersystem diene.[102] In diesem Zusammenhang fällt auch der Begriff der vertikalen Leistungsfähigkeit, wobei dann regelmässig darauf hingewiesen wird, dass es keine richtige Verteilung in vertikaler Hinsicht gebe, sondern dies zu einem gewissen Mass dem politischen Prozess zu überlassen sei.[103]

[68] Verstehe ich das Leistungsfähigkeitsprinzip als Element einer Lastenverteilungsgerechtigkeit, so muss auf die gesellschaftliche Realität Bezug genommen werden. D.h., wir können nur gerechte Steuerpolitik betreiben, wenn wir verstehen, wie Vermögen und Einkommen in der Schweiz verteilt sind.[104] Mit anderen Worten kann ich auch keine finale Aussage über eine gerechte Steuer machen, ohne dass ich Bezug nehme zur gesellschaftlichen Verteilung von Einkommen und Vermögen nach Steuern. Entscheidend ist, wie sich Einkommen und Vermögen in einer Gesellschaft vor und nach Steuern verteilen.

[69] Nachfolgend gehen wir vorab auf die finanzwissenschaftliche Debatte zur Lastenverteilung ein, um im Anschluss einzelne philosophische Überlegungen einzubringen. Diese beiden Kapitel sollen es erlauben ein normativ sauberes Verständnis des Verhältnisses des Leistungsfähigkeitsprinzips zur Frage der gerechten Lastenverteilung zu erhalten. Gerade bei solch zentralen Gestaltungsprinzipien muss ein interdisziplinärer Austausch stattfinden.

b. Auch die Finanzwissenschaft löst sich von einem ausschliesslich utilitaristischen Verständnis

[70] Wie nachfolgend zu zeigen sein wird, basieren einzelne Rechtfertigungen des Leistungsfähigkeitsprinzips auf utilitaristischen Überlegungen, die ursprünglich von finanzwissenschaftlicher Seite vorangetrieben wurden. Hierbei nahm die Finanzwissenschaft eine Wertung vor und zwar zugunsten einer utilitaristischen Gerechtigkeitstheorie.[105] Mit anderen Worten ist es verfehlt zu behaupten, die optimalen Besteuerungsmodelle, wie sie die Finanzwissenschaft propagiert, hätten sich sozusagen im wertfreien Raum entwickelt und müssen sich mehr an der Steuerrechtswissenschaft und den Verfassungsgrundsätzen orientieren.

[71] Durchaus soll sich die Finanzwissenschaft bei der Entwicklung des optimalen Steuersystems an den Verfassungsgrundsätzen orientieren, aber es wäre verfehlt zu behaupten, die Finanzwissenschaft habe traditionell wertfrei argumentiert. Bei der Entwicklung der marginalen Opfertheorie (siehe Ziff. 3 lit. d) wurde bspw. explizit oder implizit nach einem utilitaristischen Gerechtigkeitsideal gestrebt.[106]

---

101 Vgl. Birk (Fn. 9), S. 30.

102 So zumindest eine mögliche Interpretation von BGE 133 I 206 E. 7.4. Vgl. aber Torrione (Fn. 94), S. 131, für eine fundierte Analyse der Rechtsprechung des Bundesgerichts im Fall Obwalden und insbesondere mit einer überzeugenden Analyse der Frage, warum sich das Bundesgericht auf die aristotelische Gleichbehandlung beruft.

103 Vgl. auch BGE 133 I 206 E. 7.2. Zur Frage der Legimitation steuerlicher Umverteilung in grundsätzlicher Hinsicht: Osterloh-Konrad Christine, Zur Legitimation steuerlicher Umverteilung, Steuer und Wirtschaft (2017), S. 305 ff.

104 Vgl. bspw. zur Entwicklung der Einkommensverteilung: Föllmi Reto/Martinez Isabel Z., Volatile Top Income Shares in Switzerland? Reassessing the Evolution Between 1981 and 2010, S. 1 ff., (besucht am 29. August 2019) (zit. Föllmi/Martinez, Volatile Top Income Shares).

105 In diesem Punkt wohl anderer Auffassung Locher (Fn. 10), S. 119 f.

106 Dazu unten Kap. VI Ziff. 3 lit. d.

[72] Allerdings finden sich in der neueren Finanzwissenschaft Autoren, die sich von dieser utilitaristischen Rechtfertigung bei der Definition einer optimalen Steuertheorie lösen.[107] Nehmen wir als Beispiel den Ansatz von Saez & Stantcheva.[108] Sie verwenden den Begriff «*Generalized Social Welfare Weights*» als Zielgrösse. Hierbei werden die folgenden Elemente berücksichtigt.

- Die Gesellschaft präferiere eine Steuer auf einem Einkommen, das auf Glück zurückzuführen ist entgegen Steuern auf einem Einkommen, das auf Arbeitseinsatz zurückzuführen ist.[109] Hierbei handelt es sich um einen bekannten und insbesondere von Rawls vorgebrachten Punkt, dass Chancengleichheit zu schaffen ist und darum insbesondere besteuert werden sollte, was ohne das Zutun des Steuerpflichtigen realisiert wird.
- Diese «*Generalized Social Welfare Weights*» können Bedenken der horizontalen Gleichheit berücksichtigen. So argumentieren die Autoren, dass dadurch Fälle reduziert werden können, in denen zusätzliche Charakteristiken in ein Steuersystem einfliessen. Die bereits oben erwähnten «*Tags*» sind zu vermeiden, sofern sie auf Rasse oder Geschlecht zurückzuführen sind oder bspw. auf die Grösse des Steuerpflichtigen.
- Ganz generell argumentieren sie, dass diese «*Generalized Social Welfare Weights*» von gesellschaftlichen Gerechtigkeitsprinzipien abgeleitet werden können. Auch andere Autoren scheinen solche nicht-utilitarischen Einflüsse in der Finanzwissenschaft zuzulassen.[110]

[73] Demnach folgt diese Position einem viel holistischeren Wohlfahrtsbegriff. Allerdings kann offenbleiben, ob der Ansatz der Richtige ist, aber er zeigt sehr schön auf, warum sich die Debatte von traditionell utilitaristischen Annahmen löst. Auch die früher häufig geführte Debatte von Equality vs. Efficiency scheint sich dialektisch in viel holistischeren Ansätzen aufzulösen.

[74] Ein ebenfalls in der Finanzwissenschaft voran getriebener Ansatz, wäre sich darauf zu fokussieren, welche Änderungen im Steuersystem pareto-optimal wären oder welche neuen Bestimmungen zumindest zu einer Pareto-Verbesserung führen würden.[111] D.h. welche Änderungen des Steuersystems würden einzelne Vorteile mit sich bringen, ohne dass gleichzeitig jemand benachteiligt wird. Auch hierbei wird von einem rein utilitarischen Ansatz Abstand genommen. Auf diese Ansätze wird vorliegend nicht weiter eingegangen.

---

107 Es gibt einen ganzen Wissenschaftszweig, der sich mit der optimalen Steuer oder der optimalen Einkommenssteuer auseinandersetzt. Ursprünglich wurden diese optimalen Besteuerungsformen abgeleitet aus einer Nutzenmaximierung in utilitaristischer Tradition, wobei neuere Ansätze versuchen auch andere Gerechtigkeitsüberlegungen miteinzubeziehen oder sich darauf beschränken, Pareto-Verbesserungen zu erarbeiten (vgl. insbesondere Mirrless James A., An Exploration in the Theory of Optimal Taxation, The Review of Economic Studies (1971), S. 175 ff., S. 175 ff.; Diamond Peter A./Mirrless James A., Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency, The American Economic Review (1971), S. 8 ff.; Diamond Peter A./Mirrless James A., Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules, The American Economic Review (1971), S. 261 ff.). Neuere Ansätze gehen in eine pluralistischere Richtung (vgl. bspw. Saez Emmanuel, Using Elasticities to Derive Optimal Income Tax Rates, Review of Economic Studies (2001), S. 205 ff.; oder auch Saez Emmanuel/Stantcheva Stefanie, Generalized Social Marginal Welfare Weights for Optimal Tax Theory, National Bureau of Economic Research (NBER) Working Paper No. 18835 (2013), S. 1 ff.).

108 Vgl. Saez/Stantcheva (Fn. 107), S. 1 ff.

109 Saez/Stantcheva (Fn. 107), S. 26 ff.

110 Vgl. bspw. Roemer John et al., To What Extent Do Fiscal Systems Equalize Opportunities for Income among Citizens, Journal of Public Economics 2003, S. 539 ff.

111 Vgl. bspw. Werning Iván, Pareto Efficient Income Taxation, Working Paper, April 2007, S. 1 ff.

c. Einige philosophische Gedanken zur Lastenverteilung

[75] Die staatlichen Institutionen sollten für ein gerechtes Gesellschaftssystem sorgen und hierbei ist die Steuergesetzgebung ein zentrales Element. Dieses Steuersystem soll überdies als gerecht empfunden werden. Allerdings ist das Steuersystem als Zwangsmassnahme auch ein Auslöser von Gerechtigkeitsbedürfnissen.[112] Anders gesagt muss das Steuersystem eben nicht nur darauf abzielen, für eine gerechte Güterverteilung zu sorgen, sondern es muss gerecht sein, weil es für sich eine Zwangsmassnahme als Teil der staatlichen Grundstruktur darstellt.

[76] Nun gibt es bekanntlich verschiedene Gerechtigkeitstheorien, die in den vergangenen Jahrhunderten entwickelt wurden. Vom Libertarismus von Nozick[113] über den Utilitarismus von John Stuart Mill[114] und Jeremy Bentham[115] bis zu Rawls' Theorie der Gerechtigkeit[116] oder Walzer's Kommunitarismus.[117] Bei der Frage nach der gerechten Verteilung von Einkommen und Vermögen kommen alle zu einem etwas anderen Schluss. Allerdings müssen wir uns nicht zwingend für eine dieser Theorien entscheiden, um ein konsistentes und überzeugendes Ergebnis zu vertreten. Und überdies sind diese idealen oder transzendentalen Theorien, bei spezifischen Fragen zur Ausgestaltung des Steuersystems unter Umständen nicht hilfreich, da sie uns keine präzisen Aussagen über konkrete Fragen zum gegenwärtigen Steuersystem ermöglichen. Es überzeugt, wie bereits oben aufgezeigt,[118] Rückgriff auf die Ansätze von Sen zu nehmen, wonach im Einzelfall durch eine saubere und objektive Argumentation die gerechte Lösung zu finden ist.[119] Diese Argumentation muss auch die gesellschaftlichen Realitäten berücksichtigen und darf nicht in rein abstrakter Form passieren.

[77] Auch die erwähnte jüngste Diskussion in der Finanzwissenschaft geht in diese Richtung,[120] so dass verschiedene Argumente zu berücksichtigen sind und nicht nur in utilitaristischer Tradition nach einer möglichen Gesamt- oder Durchschnittsnutzenmaximierung gestrebt werden soll. Hierbei zeigt sich wiederum die Stärke von Sen's Gerechtigkeitstheorie, der sich dafür stark macht, individuelle Gerechtigkeitsfragen argumentativ klar zu ergründen unabhängig von der zugrunde liegenden idealen Gerechtigkeitstheorie. Was hat dies nun alles mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu tun?

[78] Bei einem vorschnellen Rückgriff auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, und der vorliegende Beitrag hat das schon an mehreren Stellen gezeigt, passiert diese notwendige Auseinandersetzung gerade nicht. Bereits nach traditionellem Verständnis, d.h. unter der Annahme, das Leistungsfähigkeitsprinzip habe normative Geltungswirkung, wurde argumentiert, dass dem Steuergesetzgeber bei der Festlegung des Verlaufs des Einkommenssteuertarifs ein grosser Gestaltungspielraum zukomme.[121] Damit sich der Gesetzgeber aber für einen gerechten Verlauf des Steuertarifs

---

112 Vgl. im internationalen Verhältnis bereits Hongler Peter, Steuergerechtigkeit im internationalen Steuerrecht – eine überflüssige Diskussion?, Internationales Steuerrecht, 2018, S. 756 ff.

113 Nozick (Fn. 66), S. 1 ff.

114 Mill John St., Utilitarianism, Reclam (Hrsg.) 2006, S. 1 ff.

115 Bentham Jeremy, An Introduction to the Principles of Morals and Legislation, Oxford 1907, S. 1 ff.

116 Rawls (Fn. 69), S. 1 ff.

117 Walzer Michael, Spheres of Justice, Oxford 1983, S. 1 ff.

118 Vgl. oben Kap. IV.

119 Sen (Fn. 33), S. 31 ff.

120 Vgl. oben Kap. VI Ziff. 2 lit. b.

121 Vgl. bspw. Vallender Klaus, Leitlinien der Bundesfinanzordnung, AJP (1999), S. 689.

entscheiden kann, braucht es eine saubere Entscheidungsgrundlage und die relevanten Argumente sind zu diskutieren. Eine Überpointierung des Leistungsfähigkeitsprinzips verhindert genau diese Debatte.

[79] Nehmen wir beispielhaft die Diskussion zum degressiven Steuertarif im Kanton Obwalden. Hierbei wurde von verschiedener Seite versucht, das Leistungsfähigkeitsprinzip für oder gegen die Zulässigkeit des Steuertarifs im Kanton Obwalden zu verwenden.[122] Dies führte aber dazu, dass kaum eine Debatte darüber geführt wurde, was denn überhaupt die Einkommens- und Vermögensverteilung im Kanton Obwalden ist. Zudem muss bei einer Steuergerechtigkeitsdebatte nach meinem Verständnis immer auch die bestehende Einkommensmobilität diskutiert werden.[123] Auch hier war die Debatte im Zusammenhang mit den degressiven Steuern im Kanton Obwalden limitiert. Mit anderen Worten beschränkt das Leistungsfähigkeitsprinzip die Debatte zur Steuergerechtigkeit und es ist eben nicht das Kardinalprinzip der Steuergerechtigkeitsdebatte. Vielmehr vermittelt es eine moralische Illusion, indem es dem Anwender das Gefühl gibt etwas Gerechtes zu tun, ohne dass der Anwender seinen Vorschlag detailliert begründen muss.

[80] Ich bin überzeugt, dass es in unserer jetzigen Gesellschaft und der gegenwärtigen Güter- und Einkommensverteilung Sinn macht, dass die Reicheren betragsmässig mehr Steuern bezahlen als die Ärmeren. Aber damit ist es eben nicht getan, und damit ist eben auch keine Aussage darüber gemacht, ob das Steuersystem gerecht ist oder nicht. So schreibt denn auch Matteotti: «*Für die Erfüllung des Leistungsfähigkeitsprinzips genügt es, wenn Personen mit höherer Leistungsfähigkeit einen höheren Steuerbetrag, solche mit einem tieferen einen tieferen Steuerbetrag abliefern.*»[124] Für diese Schlussfolgerung, wonach reichere Mitbürger mehr Steuern bezahlen sollen, brauche ich aber das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht. Oder negativ gesprochen die Überlegung, dass es Umverteilung geben soll in einem Staat, rechtfertigt nicht die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips als axiomatisches Gestaltungsprinzip. Im Gegenteil, die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips verhindert sogar eine umfassende Diskussion über Umverteilung in einer Gesellschaft. Das richtige Mass an Umverteilung muss immer an den gegenwärtigen empirischen Ungleichheiten anknüpfen. Ich kann eben auch nicht argumentieren, eine degressive Steuer sei immer ungerecht. Je nach gesellschaftlicher Einkommens- und Vermögensverteilung kann eine degressive Steuer sogar geboten sein, um ein notwendiges Mass an Ungleichheit zu erzielen.[125]

[81] Diese Ausführungen zeigen auf, dass die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht durch Lastenverteilungsüberlegungen gerechtfertigt werden kann. Im Gegenteil, das Leistungsfähigkeitsprinzip beschränkt sogar die Debatte zur Lastenverteilung im Staat. Wollen wir uns tatsächlich mit Lastenverteilungsgerechtigkeit in einer steuerpolitischen Debatte auseinandersetzen, ist ein viel holistischer Ansatz angebracht. So dürfen wir nicht wissenschaftliche Steuerpolitik betreiben, ohne dass wir uns bspw. mit Chancengleichheit oder Ressourcengleichheit und Vermögens- und Einkommensverteilung auseinandersetzen.

---

122 Vgl. für die Zulässigkeit: Hinny (Fn. 10), S. 79 f.; Reich (Fn. 10), S. 731; gegen die Zulässigkeit: Behnisch/Opel, (Fn. 10), S. 368 f. und S. 382; Cagianut/Cavelti (Fn. 10), S. 153, Locher (Fn. 10), S. 125 und S. 127 f.; Richner (Fn. 10), 183 ff.

123 Vgl. zur Einkommensmobilität im Kanton Zürich z.B. Moser Peter, Wie durchlässig ist die Gesellschaft?, statistik.info 8/2013, (besucht am 28. August 2019); vgl. m.w.H. Föllmi Reto/Martinez Isabel Z., Die Verteilung von Einkommen und Vermögen in der Schweiz, UBS Center Public Paper 6/2017, S. 1 ff.

124 Matteotti René, Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat nicht ausgedient, Neue Zürcher Zeitung (NZZ), 29. März 2008, S. 31, S. 31.

125 Das «notwendige Mass an Ungleichheit» bedeutet, dass eine gewisse Ungleichheit sogar förderlich für eine Gesellschaft sein kann, wenn dadurch die ganze Gesellschaft profitiert, z.B. weil die richtigen Anreize geschaffen werden.

[82] Neben den genannten Gerechtigkeitstheorien sind auch prozedurale Gerechtigkeitstheorien wie diejenige von Jürgen Habermas, der sich insbesondere mit der deliberativen Legitimation von politischen Entscheidungen bzw. der Diskursethik generell beschäftigt, allenfalls ergiebig. Darin liegt tatsächlich eine mögliche Antwort der Frage nach dem gerechten Steuersystem. Mit anderen Worten ist eine Einkommenssteuer nicht gerecht, weil sie mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Übereinstimmung ist, sondern weil sie demokratisch legitimiert ist. Dies gilt insbesondere auch im direktdemokratischen System der Schweiz. Allerdings muss eben auch in einem *Habermas'schen* Sinne die öffentliche Debatte transparent geführt werden. Dies bedeutet beispielsweise, dass möglichst offenzulegen ist, wieviel Prozent der Bevölkerung von einem bestimmten steuerpolitischen Vorstoss profitiert.[126]

d. Zwischenfazit

[83] Die Ausführungen zeigen, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zwingend durch Lastenverteilungsüberlegungen gerechtfertigt werden kann. Vielmehr scheint es die Diskussion sogar zu limitieren. Die gerechte Lastenverteilung bedarf einer umfassenden Diskussion, wie auch mit Rückgriff auf die jüngere Diskussion in der Finanzwissenschaft und philosophische Abhandlungen gezeigt werden konnte. Hierbei besteht ein beträchtliches Risiko, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip diese Diskussion verunmöglicht. Zwar wird zu Recht behauptet, das richtige Mass an Umverteilung und so auch die richtige Progression sei ein politischer Entscheid.[127] Es wäre aber verfehlt, sich auf den Standpunkt zu stellen, die Wissenschaft soll sich nicht mit dieser Frage beschäftigen, wie bspw. die Progressionskurve verlaufen soll. Haben wir das Ziel, wissenschaftlich ein gerechtes Steuersystem zu entwickeln, ist es sogar geboten, sich mit dem Umfang der Umverteilung auseinandersetzen.

3. Ist die Opfertheorie eine überzeugende Begründung für das Leistungsfähigkeitsprinzip?

a. Grundargumentation

[84] Die Finanzwissenschaft hat den Rechtfertigungsstrang vorangetrieben, wonach jeder gleiche Opfer erbringen soll und dies die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertige.[128]

[85] Eine Zahlung von CHF 100 als Steuer sei eben nicht das gleiche Opfer, wenn jemand CHF 1'000 oder CHF 10'000 monatlich verdient. Die Opfertheorie wird auch in der jüngeren Steuerrechtsliteratur als theoretisch richtig beurteilt.[129] Kocher hält bspw. fest, dass es «*allgemein anerkannt und wohl unbestritten [ist], dass ein direktsteuerlicher Tarif auf die Opfersymmetrie auszurichten ist*».[130] Allerdings bleibt auch er vage bei der Festlegung, was den genau «*Opfersymmetrie*» bedeu-

126 Vgl. bspw. die detaillierten Ausführungen zu den finanziellen Auswirkungen in der Botschaft zur Steuervorlage 17 (BBl 2018 2527 f. Ziff. 3.1).

127 Reich, Steuerdegression, S. 710 und S. 713.

128 Häufig wird hierzu auf Mill (Fn. 114), 1 ff., Bezug genommen.

129 Matteotti René, Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax, ASA 73 (2004/2005), S. 673 ff., S. 703, der allerdings zurecht auf die Informationsschwierigkeiten bei der Darstellung der Nutzenkurve hinweist.

130 Kocher (Fn. 48), S. 496.

tet. Er hält zwar fest, dass «*dem Gesetz des abnehmenden Grenznutzens Rechnung zu tragen*»[131] sei. Gleichzeitig stellt er sich gegen eine abnehmende Durchschnittsteuerbelastung. Er zeigt jedoch nicht, in welcher Beziehung die abnehmende Durchschnittssteuerbelastung zum abnehmenden Grenznutzen stehen und welche Rolle hierbei die Opfertheorien spielen.

[86] Nachfolgend werden wir versuchen, die den verschiedenen Opfertheorien zugrunde liegenden Gerechtigkeitsüberlegungen herauszuarbeiten. Wie zu zeigen sein wird, sind alle drei Opfertheorien mängelbehaftet und rechtfertigen nicht, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip als «*Kardinalsprinzip*»[132] der Steuergerechtigkeitsdebatte Verwendung findet.

[87] Daneben gibt es einen weiteren Strang von Meinungen, welche die Opfertheorien ganz generell in Frage stellen. Namentlich wurde aus finanzwissenschaftlicher Sicht hinterfragt, ob der Sättigungsprozess eben nicht in nachweisbarer Weise auf einer einzig richtigen Kurve verläuft. M.a.W. ob es tatsächlich in allen Fällen so ist, dass der Verlust an Bedürfnisbefriedigung mit steigendem Einkommen abnimmt.[133] Auf diese Kritik wird vorliegend nicht weiter eingegangen, weil die Rechtfertigung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch eine der Opfertheorien schon anders wiederlegt wird.

[88] Die nachfolgenden Ausführungen beruhen nicht auf neuen Erkenntnissen, sondern lehnen sich in vielen Punkten an Murphy & Nagel an,[134] wobei deren Ansätze in der Schweiz auch bereits von Berger[135] aufgegriffen wurden. Überraschenderweise ist insbesondere die Abhandlung von Berger in der Schweiz bisher auf wenig Resonanz gestossen, obwohl einzelne Ansätze doch sehr revolutionär und überdies auch sehr überzeugend sind.

b. Lehre vom gleichen absoluten Opfer

[89] Bei dieser Theorie soll der durch die Steuer entzogene Nutzen bei allen Personen absolut gleich sein.[136] Dies würde verlangen, wie das Berechnungsbeispiel von Berger zeigt, dass der Einkommenstarif sich abflachen müsste bei steigendem Einkommen.[137]

[90] Die Lehre vom gleichen absoluten Opfer ist der schwächste Ansatz und eine Rechtfertigung des Leistungsfähigkeitsprinzips scheitert bereits daran, dass die konsequente Umsetzung wohl gar nicht praktikabel wäre. Je nach Grösse der Einkommensunterschiede hätten die tiefsten Einkommensklassen fast ihren gesamten Nutzen vor Steuern als Steuer zu entrichten, um für gleiche absolute Opfer zu sorgen. Die Lehre vom gleichen absoluten Opfer überzeugt nicht und wird soweit ersichtlich in der Finanzwissenschaft auch nicht vertreten. Zudem folgt die Idee des gleichen absoluten Opfers einer stark libertären Idee. Hierbei führt der Markt grundsätzlich zu einer gerechten Verteilung, als dass die Opfertheorie jeden gleich stark belasten soll.[138] Andere Autoren

131 Kocher (Fn. 48), S. 496.

132 Brülisauer/Mühlemann (Fn. 12), Art. 58 DBG N 147.

133 Vgl. m.H. Birk (Fn. 9), S. 38 f.

134 Murphy/Nagel (Fn.15), S. 200.

135 Berger Markus, Steuerprogression als verfassungsrechtliches Gebot?, ASA 77 (2008/2009), S. 577 ff.

136 M.H.a. Schmidt: Birk (Fn. 9), S. 37.

137 Berger (Fn. 135), S. 592.

138 Vgl. zum Ganzen Murphy/Nagel (Fn. 15), S. 27.

sind in der Argumentation noch skeptischer, da die Lehre vom gleichen (absoluten) Opfer jegliche Untermauerung mit einer Verteilungsgerechtigkeitstheorie missen lässt.[139]

c. Lehre vom gleichen proportionalen Opfer

[91] Das gleiche proportionale Opfer wird erbracht, wenn bei jedem Steuerpflichtigen das gleiche Verhältnis zwischen Nutzenverlust und Gesamtnutzen vor Steuerbelastung besteht.[140] Mit anderen Worten ist zu gewährleisten, dass der prozentuale Nutzenverlust durch die Besteuerung gleich ist.

[92] Vordergründig geht es um eine Gleichbehandlung, wobei die Gleichbehandlung darin besteht, dass der gleiche relative Prozentsatz Anwendung findet. Dies hat selbstredend zur Folge, dass weder betragsmässig noch steuersatzmässig eine Gleichbehandlung besteht.[141] Demnach können Gleichheitsüberlegungen die Anwendung dieses Prinzips nicht rechtfertigen. Vielmehr führt ein proportionales Opfer zu einer Verteilung von reich zu arm. Eine Person mit höherem Einkommen müsste mehr Steuern bezahlen.

[93] Daraus lässt sich schliessen, dass die Rechtfertigung wohl eher eine distributive ist. Wenn das allerdings der Fall ist, dürften wir nicht die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch diese Opfertheorie rechtfertigen, da sie keine Aussage macht über den Umfang der Verteilung. Oder anders ausgedrückt, falls wir die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch Verteilungsüberlegungen rechtfertigen, müssten wir uns eingehend mit der Lastenverteilung in einer Gesellschaft auseinandersetzen, andernfalls scheitert die Rechtfertigung durch die Lehre von den gleichen proportionalen Opfern an der fehlenden Präzision. Es reicht demnach nicht aus, die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips sachlogisch mit der Lehre der gleichen proportionalen Opfer zu rechtfertigen.

[94] Wir haben oben im Detail Stellung genommen zur Verteilungsgerechtigkeit als mögliche Rechtfertigung der Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Zudem wird auch bei diesem Ansatz unterstellt, dass die Einkommenserzielung am Markt grundsätzlich gerecht ist, wogegen sich Murphy & Nagel wehren.

d. Lehre vom gleichen marginalen Opfer

[95] Noch interessanter ist das Resultat, wenn man die gleiche Grenzopferbelastung als Massstab nimmt. Die zugrundeliegende Idee ist, dass die Grenzopfer aller steuerpflichtigen Personen gleich sein sollen. Dies würde dazu führen, dass das Ganze von der Gesellschaft erbrachte Opfer minimiert werden kann. Dieser Opfertheorie liegen stark utilitaristische Überlegungen zugrunde, so dass ein möglichst grosser Kuchen erzielt werden kann, wenn das Gesellschaftsopfer durch die Besteuerung möglichst klein gehalten wird. Diese wird auch durch Murphy & Nagel hervorgehoben. Allerdings zielt dieser Ansatz nicht direkt auf die Nutzenmaximierung ab, so wird von Murphy & Nagel festgehalten:

139 Generell zu den Opfertheorien Kaplow (Fn. 14), S. 401.

140 Vgl. wiederum mit einem Berechnungsbeispiel Berger (Fn. 135), S. 593 ff.

141 Vgl. hierzu auch Berger (Fn. 135), S. 598 f.

> «*That taxation should be levied so as to minimize total sacrifice is clearly a utilitarian idea, though not, on the face of it, a very good one, since the utilitarian aim for government, properly expressed, is that of maximizing total welfare. While this might involve arranging taxation so as to ensure minimal overall sacrifice (for a given level of revenue), it also might not, once considerations relating to incentives and other relevant factors are taken into account.*»[142]

[96] Hier beginnt es interessant zu werden. Es gibt Ansichten in der Steuerrechtswissenschaft die sich explizit oder implizit gegen utilitaristische Ansätze wehren, die aber wiederum das Leistungsfähigkeitsprinzip mit Opfertheorien rechtfertigen.[143] Dies kann aber als widersprüchlich interpretiert werden, da die ersten Ansätze zur Rechtfertigung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch die Opfertheorie zumindest teilweise von Utilitaristen vertreten wurden.[144]

e. Zwischenfazit

[97] Diese Ausführungen haben gezeigt, dass:

- Die Lehre des gleichen absoluten Opfers auf einem libertären Ansatz basiert, der zudem kaum umsetzbar ist.
- Die Lehre vom gleichen proportionalen Opfer auf der Idee der Verteilungsgerechtigkeit basiert, sich jedoch nicht zur angemessen Verteilungsgerechtigkeit äussert.
- Die Lehre des gleichen marginalen Opfers auf einem utilitaristischen Ansatz basiert, der vorliegend abgelehnt wird.

[98] Somit scheinen die Opfertheorien das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zu rechtfertigen, ausser es wird einer libertären oder utilitaristischen Auffassung gefolgt. Die Opfertheorie wurde denn im 19. Jhd. auch dazu verwendet, soziale Steuerreformen finanzwissenschaftlich zu rechtfertigen[145]. Mit anderen Worten wurde damit dem Vorwurf entgegnet «*über das Leistungsfähigkeitsprinzip würden sozialistische und kommunistische Ideen in der Steuerverteilung verwirklicht*».[146] Das sind enorm wichtige Feststellungen.

[99] Provokativ ist festzuhalten, dass mit der finanzwissenschaftlichen «*Opfertheorie*» politische Forderungen verwissenschaftlicht wurden.[147] Dies scheint sich bis heute vorzutragen, indem politische Forderungen mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip verwissenschaftlicht werden, ohne dass die zugrunde liegende politische Theorie oder das verfolgte Gerechtigkeitsideal offengelegt wird.

---

142 Murphy/Nagel (Fn. 15), S. 195.

143 Interessant ist hierbei der Hinweis von Cavelti (Fn. 10), S. 562, wonach die Autoren, die degressive Steuertarife als verfassungskonform ansehen, utilitaristisch argumentieren. Dem kann grundsätzlich zugestimmt werden, wurde doch argumentiert, dass durch die degressiven Steuern der Gesamtnutzen der Gesellschaft in Obwalden zunimmt (unter Umständen sind degressive Steuern sogar pareto optimal, wenn niemand mehr Steuern bezahlen muss aber gesamthaft mehr Mittel zur Verfügung stehen). Hierbei geht allerdings vergessen, dass die Befürworter der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit utilitaristischen Opfertheorien begründen (vgl. bspw. Richner (Fn. 10), S. 224 ff.). Diese einseitige Qualifikation der Gegner als Utilitaristen zeigt auf, dass die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips eine Debatte über die Verteilung in der Gesellschaft gerade verhindert und zu widersprüchlichen Schlussfolgerungen führt.

144 Vgl. Mill (Fn. 114), S. 1 ff.

145 Vgl. hierzu mit verschiedenen Hinweisen Birk (Fn. 9), S. 16.

146 Birk (Fn. 9), S. 17.

147 Vgl. auch die Hinweise auf Littmann bei Birk (Fn. 9), S. 16 i.V.m. S. 23.

Entsprechend kann das Leistungsfähigkeitsprinzip als vermeintlicher Gerechtigkeitsgrundsatz nicht durch Opfertheorien gerechtfertigt werden.

VII. Was bleibt?

[100] Worin besteht denn noch der Nutzen des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Verfassung?

[101] Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann dazu dienen zu bestimmen, welche Leistungsfähigkeit eine steuerpflichtige Person hat und zwar für Zwecke der Einkommenssteuer.[148] Mit anderen Worten hat nach dem hier vertretenen Ansatz das Leistungsfähigkeitsprinzip hinsichtlich dieser objektiven Seite eine Geltungswirkung. D.h. es kann dazu dienen (moralneutral) zu gewährleisten, dass alle Einkünfte von der Einkommenssteuer erfasst werden, sofern sich der Gesetzgeber für eine Einkommenssteuer entschieden hat. Hierbei ist jedoch jeweils zu beachten, für welche Art Einkommenssteuer sich der Gesetzgeber entschieden hat. Nach meinem Verständnis macht das Leistungsfähigkeitsprinzip eben gerade keine Vorgaben, ob der Staat eine Steuer vom Einkommen, vom Konsum oder eine sparbereinigte Einkommenssteuer erheben darf.[149]

[102] Das Leistungsfähigkeitsprinzip könnte demnach helfen zu eruieren, wieviel Einkommen oder wieviel Konsum einer Person besteuert werden soll. Bei der direkten Bundessteuer geht es demnach mitunter um die Auslegung von Art. 16 Abs. 1 DBG. Allerdings liessen sich diese Argumente wohl auch aus der Auslegung der Steuergesetze herleiten ohne speziellen Bezug zum Leistungsfähigkeitsprinzip.[150] Auch die aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip teilweise abgeleiteten Subprinzipien oder Unterprinzipien sind nach meinem Verständnis besser als gesetzgeberische Entscheide zu verstehen, als dass diese aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abzuleiten wären.

[103] Daneben soll das Leistungsfähigkeitsprinzip gegenwärtig gewährleisten, dass Personen bei der Anwendung der existierenden Steuergesetzgebung gleichbehandelt werden. Insofern hat das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Komponente, die im Sinne einer allgemeinen Rechtsgleichheit in der Rechtsanwendung überzeugt. So ist bei der Auslegung von unbestimmten Rechtsvorschriften jeweils zu untersuchen, ob eine Person mit einer anderen vergleichbar ist und darum von einem bestimmten Abzug oder einem bestimmten Steuersatz profitieren kann oder ob diese Person unter den Anwendungsbereich einer anderen Norm fällt. Es müsste aber noch untersucht werden, ob diese Fälle nicht bereits unter Rückgriff auf das allgemeine Gleichbehandlungsgebot gelöst werden könnten.

[104] Demnach sprechen einige Gründe dafür, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zwingend als Grundprinzip des Steuerrechts verstanden werden muss und entsprechend auch keinen Verfassungsrang haben müsste. Viele Gerechtigkeitsfragen in der Rechtsanwendung könnten mit Rückgriff auf das allgemeine Gleichbehandlungsgebot gelöst werden, wogegen in der Steuergesetzgebung das Leistungsfähigkeitsprinzip sogar illusorisch und damit kontraproduktiv wirkt. In der Gesetzgebung wäre ein viel holistischer Ansatz zu wählen und auf einen Rückgriff auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zu verzichten. Der demokratischen Legitimation käme entsprechend

148 Vgl. auch zur finanzwissenschaftlichen Bestimmung der Leistungsfähigkeit Birk (Fn. 9), S. 32 ff.

149 Vgl. hinsichtlich der beschränkten Wirkung des Leistungsfähigkeitsprinzips auch Weidmann Markus, Einkommensbegriff und Realisation zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, Diss. Zürich 1996, S. 24 f. und S. 219.

150 Für eine abschliessende Beurteilung bedürfte es aber noch weiterer Untersuchungen.

auch ein stärkeres Gewicht zu als im jetzigen System. Dies würde aber auch bedingen, dass der Bundesgesetzgeber unter Umständen präzisere Harmonisierungsvorgaben erlassen müsste, wenn er nicht ungewollten Steuerwettbewerb zulassen möchte.

[105] Insofern gibt es eine Alternative zum Leistungsfähigkeitsprinzip und wir verfallen nicht einer Prinzipienlosigkeit, wenn wir davon abweichen und das Leistungsfähigkeit in der Steuergesetzgebung nicht mehr als «Kardinalprinzip» anwenden würden. Allerdings war das Ziel des vorliegenden Aufsatzes eine Auseinandersetzung mit den Geltungsgründen des Leistungsfähigkeitsprinzips und es wäre vermessen sich umfassend dazu zu äussern, wie die Finanzverfassung auszugestalten wäre.

VIII. Schlussfolgerungen

[106] Man kann mir vorwerfen, ich hätte in der vorliegenden Abhandlung keine Lösungen präsentiert. Ich hätte nicht dargestellt, ob ich für einen progressiven, degressiven oder linearen Steuertarif bin. Weiter kann man mir vorwerfen, ich hätte auch nicht dargelegt, ob ich für oder gegen die Eigenmietwertbesteuerung, für oder gegen die Steuerfreiheit von Kapitalgewinn bin.

[107] Das ist tatsächlich so. Aber ich hoffe mit dem vorliegenden Beitrag genügend Argumente geliefert zu haben, warum das Leistungsfähigkeitsprinzip bei künftigen Steuergesetzrevisionsdebatten keine zentrale Rolle mehr spielen sollte. Dies insbesondere, da es moralbehaftet ist, aber die zugrunde liegende normative Rechtfertigung regelmässig nicht offengelegt wird. Dieses Verfassungsprinzip ist stark abhängig von Wertungen, so dass wir uns besser mit diesen zugrunde liegenden Wertungen auseinandersetzen, als die komplexe Steuergerechtigkeit mit einem Prinzip zu erklären versuchen.

[108] Ich habe demnach nicht argumentiert, dass Leistungsfähigkeitsprinzip sei zu vage und darum nicht anzuwenden,[151] sondern vielmehr, dass es sogar gefährlich sein kann, sich auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zu berufen, da es einem das Gefühl vermittelt, etwas Gerechtes zu tun, ohne sich tatsächlich mit der zugrunde liegenden Gerechtigkeitsfrage beschäftigen zu müssen.

Prof. Dr. iur. Peter Hongler, Dipl. Steuerexperte, Ordentlicher Professor für Steuerrecht (IFF-HSG) an der Universität St. Gallen, Konsulent Walder Wyss AG, peter.hongler@unisg.ch.

[151] In diesem Sinne bspw. die genannten Autoren bei Weidmann (Fn. 149), S. 5 f.