Gleichbehandlung im Steuerrecht

Peter Hongler/Elina Margadant



Peter Hongler, Prof. Dr., dipl. Steuerexperte, Ordentlicher Professor für Steuerrecht an der Universität St.Gallen (HSG)



Elina Margadant, B.A. HSG in Law, Studentische Mitarbeiterin an der Universität St.Gallen (HSG)

Der vorliegende Beitrag untersucht 55 Entscheide des Bundesgerichts zum Rechtsgleichheitsgebot im Steuerrecht. Ziel des Beitrages ist es, aufzuzeigen, ob der Rechtsprechung eine stringente Dogmatik zu entnehmen ist, die bereichsübergreifend konsequent zur Anwendung kommt. Im Anschluss wird ein eigener Vorschlag erarbeitet, wie eine grundrechtsorientierte Dogmatik zum Gleichbehandlungsgebot im Steuerrecht aussehen könnte, und es wird diskutiert, inwiefern dieser Vorschlag Anpassungen in der Rechtsprechung zur Folge hätte. Als Inspiration für die Fortentwicklung der Gerichtspraxis dient ein Rechtsvergleich mit der Rechtsprechung in den USA und in Deutschland.

La présente contribution examine 55 arrêts du Tribunal fédéral relatifs au principe de l'égalité de traitement en droit fiscal. L'objectif de cet article est de montrer s'il est possible de déduire de la jurisprudence une stricte dogmatique qui s'applique de manière conséquente dans tous les domaines. Ensuite, nous élaborerons notre propre proposition sur la forme que pourrait prendre une dogmatique axée sur les droits fondamentaux concernant le principe de l'égalité de traitement en droit fiscal et dans quelle mesure cette proposition entraînerait des adaptations de la jurisprudence. Une comparaison avec la jurisprudence des Etats-Unis et de l'Allemagne servira d'inspiration pour le développement de la pratique judiciaire.

© IFF-HSG

Inhalt

1 Einleitung 4

2 Ziel einer Gerichtsdogmatik nach Art. 8 BV bzw. Art. 127 BV 5

3 Art. 8 BV – Übersicht zum Stand der Forschung in der Schweiz 6

3.1 Zum Prüfschema 6

3.2 Zwischenfazit 8

4 Einzelne qualitative Ergebnisse 8

4.1 Übersicht 8

4.2 Vergleichbarkeit 8

4.3 Rechtfertigungsgründe 10

4.4 Zwischenfazit

5 Gleichbehandlungsgebot in den USA und in Deutschland – ein Mini-Rechtsvergleich 14

5.1 Übersicht 14

5.2 Formel des Bundesverfassungsgerichts 14

5.3 Formel des Federal Supreme Courts 15

5.4 Zwischenfazit 16

6 Versuch der Erarbeitung einer normativen Basis im Steuerrecht 16

6.1 Normative Eckwerte – mögliche Gruppenbildung 16

6.1.1 Problematisch: Ungleichbehandlung um der Ungleichbehandlung willen 17
6.1.2 Problematisch: Unveränderlichkeit 17
6.1.3 Problematisch: Schutzbedürftigkeit 18
6.1.4 Problematisch: Gleichzeitige Verletzung von anderen Grundrechten 18
6.1.5 Nicht problematisch: Verteilungsgerechtigkeit bzw. Lastengleichheit im Allgemeinen 18
6.1.6 Nicht problematisch: Grosse Ungleichbehandlung im Speziellen 20
6.1.7 Zwischenfazit 20

6.2 Prüfschema 21

7 Schlussfolgerung 21

Literatur 22

Materialien 23

1 Einleitung

Bei strittigen Fragen zum Gleichbehandlungsgebot im Steuerrecht werden Entscheide zumindest implizit hie und da mit einem richterlichen Bauchgefühl begründet. Rechtsstaatlich wäre jedoch eine klare Dogmatik vorzuziehen. Ziel des vorliegenden Beitrages ist es, eine solche Dogmatik herauszuarbeiten, die zu mehr Rechtssicherheit und auch zu mehr Gerechtigkeit führt. Die vorliegenden Ausführungen sind vor allem steuerrechtlich getrieben, können jedoch potenziell auch in anderen Rechtsgebieten angewendet werden.

Im Fokus steht die Dogmatik des Bundesgerichts und damit die bundesgerichtliche Entscheidpraxis zum Gleichbehandlungsgebot. Zur Rechtsgleichheit im Abgaberecht lassen sich sehr viele Entscheide des Bundesgerichts finden. Die vorliegende Analyse beschränkt sich jedoch auf 55 Entscheide, in welchen eine klare Auseinandersetzung mit der Rechtsgleichheit stattfindet. In diesen Entscheiden wurde das Thema nicht einfach nur kurz angeschnitten, weil die Verletzung des Gleichbehandlungsgebots von der Beschwerdeführerin «auch noch», neben ganz vielen anderen Rügen vorgebracht worden war.

Es handelt sich im Wesentlichen um eine qualitative Analyse, im Unterschied zu einer statistischen Auswertung von Urteilen. Teilweise werden jedoch einzelne quantitative Resultate festgehalten.

Mitauslöser dieser Abhandlung war die Diskussion über die Implementierung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz und über den potenziellen Konflikt der einzuführenden Ergänzungssteuer mit dem Gleichbehandlungsgebot.[1] Die Bundesversammlung hat sich hierbei dazu durchgerungen, eine Bestimmung in die Verfassung aufzunehmen,[2] wonach zur Einführung der Ergänzungssteuer explizit vom Gleichbehandlungsgebot (bzw. den steuerlichen Ausprägungen in Art. 127 Abs. 2 BV) abgewichen werden kann. Das Volk wird vermutlich im Jahr 2023 über diese Bestimmung zu befinden haben. Allerdings wurde nie ausführlich dargelegt, warum überhaupt eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots vorliegt.[3] Die fehlende vertiefte Diskussion indiziert, dass die jetzige Dogmatik des Bundesgerichts zumindest nicht strin-

1 Hierzu bereits IFF-HSG, Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz, 326 ff.
2 Vgl. Art. 129a Abs. 3 lit. a E-BV.
3 Vgl. einzig die sehr kurzen Ausführungen in der Botschaft Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 1764, Ziff. 7.1.

 © IFF-HSG

gent genug ist, als dass bei solch wichtigen steuerpolitischen Entscheiden eine klare juristische Aussage gemacht werden könnte bzw. eine detaillierte Diskussion überhaupt stattfinden könnte.

Die explizite Möglichkeit zum Abweichen vom Gleichbehandlungsgebot, die in Art. 129a Abs. 3 lit. a E-BV vorgesehen ist, ist nach unserem Dafürhalten nicht notwendig. Im Gegenteil, die nachfolgenden Ausführungen zeigen, dass die jetzige Dogmatik des Bundesgerichts zum Gleichbehandlungsgebot im Steuerrecht zu wenig grundrechtlich orientiert ist und die Gleichbehandlungsdiskussion in der Rechtsprechung zu einer generischen und fast schrankenlosen steuerlichen Gerechtigkeitsdiskussion verkommen ist. Andernfalls hätte die Formulierung in Art. 129a Abs. 3 lit. a E-BV zu einem Aufschrei in der Bevölkerung führen müssen iSv: «Der Bund greift in die fundamentalen Rechte der Bevölkerung ein!» Dieser Aufschrei blieb bisher aus, da die Einführung der Mindeststeuer in der Schweiz unseres Erachtens grundrechtlich unbedenklich ist und keiner Verfassungsänderung bedarf.[4]

Einer der Schreibenden des vorliegenden Beitrags hat sich bereits verschiedentlich zum Gleichbehandlungsgebot im Steuerrecht geäussert. Bisher hat er es jedoch unterlassen, die Ausführungen einer fundierten Analyse zuzuführen.[5] Diese Lücke soll mit dem folgenden Beitrag geschlossen werden. Im Folgenden fokussiert der Beitrag auf Art. 8 Abs. 1 BV und nicht auf die steuerlichen Ausprägungen des Gleichbehandlungsgebots in Art. 127 Abs. 2 BV. Dies insbesondere, weil an verschiedenen Stellen auf die Grundrechtsdogmatik nach Art. 8 BV (bzw. Art. 4 aBV) und nicht nach Art. 127 Abs. 2 BV Bezug genommen wird. Die Resultate lassen sich jedoch differenzlos auf Art. 127 Abs. 2 BV übertragen.

2 Ziel einer Gerichtsdogmatik nach Art. 8 BV bzw. Art. 127 BV

Es scheint unbestritten, dass das Gleichbehandlungsgebot in Art. 8 BV bzw. dessen steuerliche Ausprägungen in Art. 127 Abs. 2 BV einen zentralen Bestandteil des schweizerischen Rechtsstaates darstellen. Niemand fordert die Streichung der Bestimmungen.

Viel umstrittener ist es allerdings, dem Gleichbehandlungsgebot einen genauen Inhalt beizumessen. In der Schweiz verwenden das Bundesgericht und die Lehre hierzu die bekannte (aber normativ höchst umstrittene) aristotelische Formel[6], wonach Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt werden soll.

Im Steuerrecht wird dies dann weiter ausformuliert, wonach Personen mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich besteuert werden sollen und Personen mit ungleicher Leistungsfähigkeit ungleich zu besteuern sind. Sucht man jedoch eine genauere Begründung, warum Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu besteuern ist, bleibt einzig der Rückgriff auf den Gerechtigkeitsbegriff. D. h., es bleibt uns nichts anderes übrig, als uns mit der zugrunde liegenden Gerechtigkeitsfrage auseinanderzusetzen. Somit geht es beim Gleichbehandlungsgebot letztlich um Gerechtigkeit.[7] Dieses Ziel ist nachfolgend nie aus den Augen zu verlieren – d. h., eine Dogmatik zur Anwendung von Art. 8 BV, die nicht jedenfalls gerechtigkeitssteigernd wirkt, ist abzulehnen.

Ferner kann nicht genug hervorgehoben werden, dass es im Steuerrecht jedoch idR um eine institutionelle Gerechtigkeit geht, d. h. um eine gerechte Verteilung der Steuerlast innerhalb des Staates und damit innerhalb eines institutionellen Rahmens. Die aristotelische Formel entstammt jedoch seiner Tugendethik und nicht einer institutionellen Gerechtigkeitstheorie. Bei Aristoteles geht es also nicht so sehr um die Gleichbehandlung als staatliches Gerechtigkeitspostulat, sondern um die Frage, wann eine Gleichbehandlung per se gerechtfertigt ist.[8] Die aristotelische Formel überzeugt daher nicht in einem institutionellen Rahmen (d. h. als Leitlinie für eine gerechte Ausgestaltung des Staates bzw. des Steuersystems).[9] Die Formel impliziert, dass Gleichbehandlung institutionell per se gerecht ist. Übertragen auf den staatlichen Rahmen würde dies ein stark egalitäres Gesellschafts- und Steuersystem bedeuten. Hierfür besteht je-

4 Vielmehr betraf der Aufschrei die potenzielle Verteilung der zusätzlichen Steuereinnahmen. Selbstverständlich ist eine Verfassungsänderung notwendig, falls der Bund eine neue Steuerkompetenz erhalten soll (wie es jetzt vorgesehen ist) oder zumindest seine Harmonisierungskompetenz ausweiten möchte (wie im Beitrag des IFF-HSG vorgeschlagen: IFF-HSG, Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz, 320 ff.).

5 Vgl. bereits Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, N 24 ff.; Hongler, Die Besteuerung von Glück, 333 ff.

6 Hierzu bspw. Schweizer, Art. 8 BV N 19.

7 Petersen spricht auch von einem Platzhalter für Gerechtigkeit (Petersen, Gleichheitssatz und Einzelfallgerechtigkeit, 329). Vgl. auch bspw. Klett, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, 17 mwH. Vgl. bereits BGE 6 I 171, E. 1.

8 Berlin, Concepts and Categories, 81 ff. Vgl. auch hierzu aus steuerlicher Sicht bereits Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, N 29 ff.

9 Dazu bereits Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, N 13 ff. Vgl. für eine andere Position bspw. Altwicker, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, 462 ff.

doch in liberalen Gesellschaften kein demokratisches Mandat.

Die Frage sollte somit vielmehr lauten, in welchen Fällen eine Ungleichbehandlung höchst ungerecht und damit grundrechtlich verpönt ist. Oder noch genereller und prägnanter in den Worten von SOMEK:

> «Sie [die aristotelische Formel] formuliert metaphysischen Unsinn.»[10]

Aus der aristotelischen Formel kann nichts für die gerechte Ausgestaltung des Steuersystems abgeleitet werden. Anders bspw. aus dem Differenzprinzip von RAWLS, das auch für das Steuerrecht Leitlinien vorgibt.[11] Dogmatisch stehen wir entsprechend vor der Herausforderung, die Gerechtigkeitsfrage unter Art. 8 bzw. Art. 127 Abs. 2 BV in einen Anwendungsmechanismus zu verpacken, der effektiv zu mehr Gerechtigkeit führt. In Steuerfragen steht die Verteilungsgerechtigkeit im Vordergrund und somit die Frage nach der gerechten Verteilung der Steuerlast. D. h., die Letztbegründung der Gleichbehandlung wäre somit die gerechte Verteilung der Steuerlast. Hierfür ist rechtlich unter Art. 8 bzw. Art. 127 Abs. 2 BV eine Dogmatik zu entwickeln. Zudem ist es wie bei jeder Gerichtspraxis wünschenswert, dass dieser dogmatische Anwendungsmechanismus aus Sicht des Rechtsanwenders genügend klar ist.

Um das Ergebnis bereits vorwegzunehmen und wie diesen einleitenden Worten zu entnehmen ist: Es wird vorliegend die Auffassung vertreten, dass die der bisherigen Rechtsprechung zu entnehmende Dogmatik dem nicht genügt und die aristotelische Formel in der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht weiter Verwendung finden sollte bzw. die aristotelische Formel einem institutionellen Verständnis zugeführt werden sollte.

3 Art. 8 BV – Übersicht zum Stand der Forschung in der Schweiz

3.1 Zum Prüfschema

Nicht überraschend haben sich schon zahlreiche Autoren zu Art. 8 BV geäussert. Einer der wesentlichen Streitpunkte betrifft die Frage, ob bei der Anwendung von Art. 8 BV auf das Prüfraster von Art. 36 BV oder auf ein *«anderes»* Prüfraster zurückzugreifen ist. Dieses andere Prüfraster besteht idR aus drei Schritten: (i) Liegen vergleichbare Sachverhalte vor, (ii) behandelt der Gesetzgeber diese Sachverhalte ungleich und (iii) liegen sachliche Gründe für die Differenzierung vor?[12]

Die wesentlichen Meinungen lassen sich wie folgt zusammenfassen und wie gezeigt wird, handelt es sich nicht um zwei streng getrennte Positionen, sondern es werden idR Ansichten vertreten, die beide Prüfraster berücksichtigen. Interessanterweise nehmen verschiedene Autoren Bezug zum Steuerrecht:

- SCHWEIZER ist der Auffassung, dass Art. 36 BV *«im Wesentlichen auf die Freiheitsrechte nach Art. 10 ff. [BV] zugeschnitten ist»*. Allerdings können die einzelnen Elemente von Art. 36 BV auch bei der Anwendung des Rechtsgleichheitsgebots sinnvolle Prüfungen ergeben.[13]
- Für BIAGGINI *«leuchtet [es] zunächst ein»*[14], dass Art. 36 BV bei der Prüfung von Art. 8 BV keine Anwendung findet, da es sich eben nicht um ein Freiheitsrecht handelt. Allerdings hält er des Weiteren fest, dass *«die in BV 36 verkörperten Leitgedanken als Richtlinie»* beizuziehen sind für die Beurteilung, ob eine Ungleichbehandlung verfassungskonform ist.[15]
- Für SCHEFER kommen je nach Grundrecht die einzelnen Schritte in Art. 36 *«gesamthaft oder je einzeln zur Anwendung»*.[16] Er differenziert z. B. bei der Anwendung des Gesetzes. So kann seines Erachtens das Gesetz auch bei der Gleichheitsprüfung *«eine Funktion wahrnehmen, die jener bei sonstigen Grundrechtsbeeinträchtigungen weitgehend entspricht»*[17]. So schützt das Gesetz potenziell vor Ungleichbehandlungen. Das Gesetz kann aber auch die Ursache der Ungleichbehandlung sein; so, wenn ein Gesetz bspw. den vorliegenden Ungleichheiten nicht genügend Rechnung trägt.[18] Das (legitime) öffentliche Interesse kann dazu dienen, allenfalls tatsächliche Unterschiede der rechtlichen Behandlung zu rechtfertigen. Als Beispiel erwähnt SCHEFER interessanterweise die Eigenmietwertbesteuerung, wonach die Förderung von Wohnerwerb allenfalls eine Ungleichbehandlung rechtfertigen würde, *«eine vollständige und undifferenzierte Abschaffung der Eigenmietwert-*

10 SOMEK, Gleichheit als Diskriminierungsschutz: Eine Replik auf Huster, 428.

11 RAWLS, A Theory of Justice, 75 ff. Das Differenzprinzip sagt vereinfacht, dass Ungleichheiten so auszugestalten sind, dass sie im Interesse der am wenigsten Begünstigten sind. D. h., es wäre zu prüfen, ob die existierenden Ungleichheiten tatsächlich noch im Interesse der Ärmsten sind oder ob zusätzlich Steuereinnahmen bzw. Verteilmassnahmen notwendig sind.

12 Statt vieler KIENER/KÄLIN/WYTTENBACH, Grundrechte, § 35 N 14. Auf das Differenzierungsgebot wird vorliegend nicht weiter eingegangen.

13 SCHWEIZER, Art. 8 BV N 15.

14 BIAGGINI, Art. 8 Rechtsgleichheit, N 16.

15 BIAGGINI, Art. 8 Rechtsgleichheit, N 16 mwH.

16 SCHEFER, Die Beeinträchtigung von Grundrechten, 11.

17 SCHEFER, Die Beeinträchtigung von Grundrechten, 106.

18 Zum Ganzen SCHEFER, Die Beeinträchtigung von Grundrechten, 106 f.

 © IFF-HSG

besteuerung» aber einen Verstoss gegen Art. 8 Abs. 1 BV darstellen würde.[19] Auch die Elemente *«Eignung»*, *«Erforderlichkeit»* und *«Zumutbarkeit»* als Teil einer Verhältnismässigkeitsprüfung spielen für Schefer bei der Prüfung des Gleichbehandlungsgebots eine Rolle.[20]

– Für Waldmann lässt sich die Schrankenregelung in Art. 36 BV nicht auf die Rechtsgleichheitsprüfung anwenden, da dort kein Schutzbereich vorliegt. Demnach kommt seines Erachtens bei Art. 8 BV ein gesondertes Prüfschema zur Anwendung.[21] Allerdings können die in Art. 36 BV enthaltenen Grundsätze durchaus auch für die Auslegung von Art. 8 BV relevant werden.
– Für Martenet ist eine Prüfung der gesetzlichen Grundlage, des Ziels der Bestimmung und der Verhältnismässigkeit unerlässlich.[22] Interessanterweise bringt er als Beispiel die Steuererleichterung für biogene Treibstoffe nach Art. 12b ff. des Mineralölsteuergesetzes (MinöStG).[23] Dort sei eben zu prüfen, was das Ziel der gesetzlichen Grundlage sei, um eine saubere Analyse vorzunehmen.
– Für Oesch ist für die Frage der Anwendung des Prüfschemas zu unterscheiden zwischen Konstellationen der internen Gerechtigkeitsverwirklichung und Konstellationen, in denen externe Zwecke (d. h. politische Zwecke) verfolgt werden.[24] Bei der internen Gerechtigkeitsverwirklichung greift gemäss Oesch die klassische Formel des Bundesgerichts, wonach Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln ist.[25] Falls die Differenzierung auf externe Zweckverfolgungen zurückzuführen ist, erfolgt die Prüfung nach Art. 8 BV aber strukturell nach den Voraussetzungen in Art. 36 BV. Für Oesch fallen Fragen der Lastengleichheit im Steuerrecht unter die erste Kategorie, d. h. unter die interne Gerechtigkeitsverwirklichung.

Auch der **bundesgerichtlichen Rechtsprechung** lassen sich teilweise unterschiedliche Prüfschemen entnehmen. Konkret kommt ein strengerer Massstab zur Anwendung: (i) bei externen Regelungszielen, (ii) falls andere Grundrechte mitbetroffen sind oder (iii) im Falle von Diskriminierungen nach Art. 8 Abs. 2 BV.[26] Konkret finden sich in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die nachfolgenden Formeln. Die Darstellung dieser drei Anwendungsbeispiele von besonderen Formeln ist nicht abschliessend:

– Bei Fallkonstellationen unter (i) kommt in der Rechtsprechung teilweise folgende Formel zur Anwendung: *«Beruhen die Differenzierungen nicht ausschliesslich in tatsächlichen Unterscheidungen, sondern auch in externen Regelungszielen, ist zu prüfen, ob das Ziel – Schutz der Bevölkerung – selbst zulässig erscheint und ob sich die Ungleichbehandlung zur Erreichung des vom Gesetzgeber verfolgten Zieles als verhältnismässig erweist».*[27]
– Zu (ii) hält das Bundesgericht bspw. fest: *«Ein strengerer Massstab ist jedoch dann anzuwenden, wenn die rechtlich ungleiche Behandlung in einem Bereich erfolgt, der durch die Grundrechte einen besonderen Schutz erfährt. Dies ist der Fall, wenn die ungleiche Behandlung den Menschen in seiner Wertschätzung als Person betrifft (Diskriminierung aufgrund von Geschlecht, Rasse usw.; vgl. BGE 103 Ia 517, ferner BGE 105 Ia 121) oder im Bereiche von verfassungsmässigen Ansprüchen der Bürger sowie von grundrechtsbeschränkenden Massnahmen erfolgt ([…]). In solchen Fällen müssen triftige und ernsthafte Gründe vorliegen, die sich aus den tatsächlichen Unterschieden ergeben, damit eine rechtliche Ungleichbehandlung vor der Verfassung standhält.»*[28]
– Bei der Prüfung des Diskriminierungsverbots als Fallgruppe (iii) und eng verknüpft mit (ii) findet sich folgende Formulierung: *«Es ist zu prüfen, ob [Regelung X] ein gewichtiges und legitimes öffentliches Interesse verfolgt, zur Erreichung dieses Interesses geeignet und erforderlich ist und sich gesamthaft als verhältnismässig erweist (BGE 135 I 49 E. 6.1 S. 59 mit Hinweisen). Die Hürde für die Rechtfertigung einer unter Art. 8 Abs. 2 BV fallenden Unterscheidung liegt je nach dem verwendeten verpönten Merkmal höher oder tiefer, jedenfalls aber höher als bei einer einfachen Ungleichbehandlung nach Art. 8 Abs. 1 BV […].»*[29]

Insbesondere aus der Formulierung bei (i) und (iii) wird die Nähe zum Verhältnismässigkeitsgrundsatz deutlich. Diese Nähe ist auch der Formulierung von (ii) inhärent, da für die anderen Grundrechte in der Regel Art. 36 BV und damit der Verhältnismässigkeitsgrundsatz zur Anwendung kommt.

Demgegenüber wird in anderen Fallkonstellationen teilweise eine weniger strenge Prüfung verlangt. So wird argumentiert, dass Typisierungen in einigen Bereichen not-

19 Schefer, Die Beeinträchtigung von Grundrechten, 108.
20 Schefer, Die Beeinträchtigung von Grundrechten, 111.
21 Waldmann, Art. 8 BV N 24.
22 Martenet, Art. 8 BV N 48.
23 Martenet, Art. 8 BV N 48.
24 Vgl. auch Wiederkehr, Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen: Gilt Art. 36 BV auch bei der Einschränkung der Rechtsgleichheit?, 411 ff.
25 Vgl. Oesch, Differenzierung und Typisierung, 402 ff.
26 Hierzu auch Kiener/Kälin/Wyttenbach, Grundrechte, § 35 N 32 ff.
27 BGE 136 I 1, E. 4.3.2.
28 BGE 106 Ib 182, E. 4a.
29 BGE 138 I 217, E. 3.3.5.

wendig sind und damit unausweichlich auch Ungleichbehandlungen. Teilweise wird argumentiert, dass Typisierungen per se dem öffentlichen Interesse dienen. WIEDERKEHR nennt hierbei Praktikabilität, Zweckmässigkeit und Rechtssicherheit.[30] So kommt gemäss WIEDERKEHR dem Gleichbehandlungsgebot bspw. *«bei Planungsmassnahmen eine abgeschwächte Bedeutung zu»*.[31]

3.2 Zwischenfazit

Den Autoren als Aussenstehenden, die sich nicht täglich mit Grundrechtsprüfungen beschäftigen, fällt nach dieser rudimentären Betrachtung zusammenfassend Folgendes auf:

- Hinsichtlich der Prüfungstiefe bewegt sich das Bundesgericht zwischen einer strengen Verhältnismässigkeits- und einer Rationalisierungsprüfung (d. h., ein sachlicher Grund reicht für eine Differenzierung aus). Das Bundesgericht wendet eine Art Stufenformel an,[32] jedoch eine unstrukturierte Stufenformel, indem weder die einzelnen Stufen noch die Rechtsfolgen klar umrissen werden.
- Es fehlt in der gerichtlichen Auseinandersetzung insbesondere eine stringente Abgrenzung oder allenfalls Angleichung der Prüfprogramme unter Art. 8 Abs. 1 BV und Art. 8 Abs. 2 BV. Bei Art. 8 Abs. 2 BV wird für gewöhnlich eine besonders qualifizierte Rechtfertigung verlangt, wobei sich bisher jedoch keine stimmige Auseinandersetzung zur Rechtfertigung nach Art. 8 Abs. 1 BV herauskristallisiert hat.[33]
- Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann kein konkreteres und bereichsübergreifendes Prüfprogramm entnommen werden. Vielmehr hängt die Prüfungstiefe von den einzelnen Rechtsgebieten ab.[34]
- Obwohl das normative Ziel von Art. 8 BV die Gerechtigkeitssteigerung ist, findet sich in der Rechtsprechung zumindest keine stringente Auseinandersetzung, welche Ungleichbehandlungen normativ besonders problematisch sind. Der Schweizer Rechtsprechung ist somit keine klare dogmatische Einordnung des Gleichbehandlungsgebots in eine breitere Gerechtigkeitsdiskussion zu entnehmen.

Vor dem Hintergrund dieser dogmatischen Unsicherheiten stellt sich die Frage der Wirkung auf das Steuerrecht. Das Steuerrecht scheint sich für eine Wirkungsanalyse ganz besonders zu eignen, da fast alle Fallkonstellationen, die besondere Gerechtigkeitsfragen auslösen, im Steuerrecht vorkommen. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

4 Einzelne qualitative Ergebnisse

4.1 Übersicht

Wie oben bereits erwähnt, wurden vor allem Urteile gewählt, die hinsichtlich der Gleichbehandlung detailliert sind und die Frage nicht nur in einem Nebensatz erwähnen. Nicht bei allen Urteilen ist die Frage nach der Gleichbehandlung aber die Hauptrechtsfrage.

Hat das Bundesgericht die Frage einer Ungleichbehandlung im Steuerrecht zu beurteilen, so prüft es meistens die folgenden Voraussetzungen (d. h. das klassische Prüfschema unter Art. 8 Abs. 1 BV): Zum einen müssen die beiden vermeintlich ungleich behandelten Fälle überhaupt vergleichbar sein. Wird die Vergleichbarkeit bejaht, wird geprüft, ob es sachliche Gründe gibt, welche eine Ungleichbehandlung rechtfertigen. Wir beschränken uns bei der folgenden Analyse auf diese beiden separaten Prüfschritte.

4.2 Vergleichbarkeit

Wie bereits erwähnt, müssen nach dem traditionellen Prüfschema des Bundesgerichts die vermeintlich ungleich behandelten Sachverhalte zunächst einmal vergleichbar sein, damit sich überhaupt die Frage einer Verletzung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht stellt.[35] Laut der stetigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung soll *«Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt»*[36] werden. Bezogen auf das Steuerrecht *«verbietet [Art. 4a BV] es insbesondere, einzelne Personen oder Personenkreise trotz im wesentlichen gleicher tatsächlicher Voraussetzungen von der Besteuerung auszunehmen»*[37].

Sind die beiden Sachverhalte also nicht miteinander vergleichbar, haben sie auch keinen Anspruch darauf, gleich behandelt zu werden, und das Bundesgericht kann die Prüfung bereits an dieser Stelle abbrechen. Die Vergleichsobjekte der 55[38] hier untersuchten Urteile lassen

30 WIEDERKEHR, Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen: Gilt Art. 36 BV auch bei der Einschränkung der Rechtsgleichheit?, 406. Hierzu auch KIENER/KÄLIN/WYTTENBACH, Grundrechte, § 35 N 43 ff.

31 WIEDERKEHR, Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen: Gilt Art. 36 BV auch bei der Einschränkung der Rechtsgleichheit?, 407. So auch das Bundesgericht in BGE 116 Ia 195, E. 3b.

32 Zum Begriff unten Abschn. 5.2.

33 Zum Ganzen WALDMANN, Art. 8 BV N 87.

34 Hierzu auch WALDMANN, Art. 8 BV N 36.

35 Vgl. VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV N 21.

36 Vgl. BGE 90 I 159, E. 2.

37 BGE 90 I 159, E. 2.

38 BGE 92 I 439; BGE 112 Ia 240; BGE 110 Ia 7; BGE 102 Ia 38; BGE 131 I 313; BGE 124 I 289; BGE 131 I 1; BGer 21.12.2016, 2C_523/2015; BGer 8.10.2018, 2C_825/2017; BGer 9.12.2021,

 © IFF-HSG

sich in die vier nachfolgenden wesentlichen Kategorien einteilen, welche wiederholt in Urteilen behandelt wurden. In Klammern ist jeweils die Anzahl Urteile erwähnt. Die Kategorisierung folgt keinen strengen Abgrenzungslinien und könnte teilweise auch anders erfolgen:

1. Grundeigentümer vs. Nicht-Grundeigentümer (11): Bei diesen Fällen wurde klassischerweise die Andersbehandlung von Wohneigentümern und Wohnungsmietern gerügt.[39] Zudem wurden Grundeigentümer mit Nicht-Grundeigentümern ganz allgemein[40] oder spezifisch im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer[41] verglichen. Ebenfalls unter diese Kategorie zu subsumieren sind aber auch Vergleiche zwischen Grundstückeigentümern und Personen, welche kein Grundeigentum am spezifischen Ort haben, wie bspw. allgemeine Strassenbenützer bzw. Passanten.[42] In einem Fall, der eine Feuerschutzabgabe betraf, wurden Gebäudeeigentümer unter anderem mit Eigentümern von beweglichen Sachen (wie bspw. Mietern), die von der Abgabe befreit waren, verglichen.[43]
2. Verheiratete vs. Unverheiratete bzw. Vergleiche von Verwandtschaftsgraden (5): Zur Gruppe der unverheirateten Personen zählen hier sowohl Paare im Konkubinatsverhältnis als auch alleinstehende Personen.[44] Ebenfalls unter diese Kategorie subsumiert wurde der Vergleich von Adoptivkindern und leiblichen Kindern[45] wie auch der Vergleich von Konkubinatspartnern mit anderen Verwandten eines Erblassers (insbesondere mit Ehepartnern) bezüglich der Erbschaftssteuer.[46]
3. Juristische Personen vs. natürliche Personen (4)[47]
4. Personen mit Wohnsitz in der entsprechenden Gemeinde vs. Personen ohne Wohnsitz in der entsprechenden Gemeinde (8): In diese Kategorie fallen insbesondere Urteile, in welchen Personen mit (Ferien-) Residenzen in einer Gemeinde, aber ohne dortigen Wohnsitz, verglichen werden mit Personen mit Wohnsitz in dieser Gemeinde.[48] Bei diesen Fällen standen hauptsächlich Kurtaxen zur Diskussion. Ausserdem wurde in einem Fall eine Gästetaxe geprüft, bei der Gäste ohne Wohnsitz in der jeweiligen Gemeinde mit Ortsansässigen verglichen wurden.[49] Ebenfalls fällt jedoch auch der Vergleich zwischen Schiffshaltern mit oder ohne Wohnsitz in der entsprechenden Gemeinde in diese Kategorie.[50]

Ferner liessen sich auch einzelne speziellere Vergleichsobjekte identifizieren,[51] wie namentlich ein Fall, in wel-

2C_1033/2020; BGE 128 I 155; BGer 14.5.2001, 2P.199/2000; BGE 124 I 247; BGE 91 I 81; BGE 93 I 437; BGE 97 I 792; BGE 126 I 76; BGer 24.2.2000, 2P.22/1997; BGer 23.12.2021, 2C_198/2020; BGE 90 I 86; BGE 120 Ia 329; BGer 22.2.2016, 2C_712/2015; BGE 145 II 206; BGE 116 Ia 321; BGE 132 I 157; BGE 131 I 377; BGE 143 I 137; BGE 96 I 53; BGE 102 Ia 468; BGE 109 Ia 312; BGer 2.2.2022, 2C_911/2021; BGer 13.6.2000, 2P.130/1999; BGE 101 Ia 193; BGE 101 Ia 182; BGE 136 I 65; BGE 114 Ia 321; BGE 128 I 102; BGE 90 I 159; BGE 125 II 326; BGE 141 I 78; BGE 96 I 453; BGE 93 I 455; BGE 124 II 372; BGE 136 I 49; BGer 6.2.2018, 2C_685/2017; BGer 18.7.2012, 2C_1049/2011; BGer 13.2.2020, 2C_947/2019; BGE 102 Ia 143; BGer 5.11.2003, 2A.524/2003; BGer 17.3.2021, 2C_434/2019; BGE 123 I 241; BGE 122 I 305; BGE 118 Ia 1; BGE 114 Ia 8; BGE 100 Ia 60.

39 BGE 116 Ia 321; BGE 112 Ia 240; BGE 132 I 157; BGE 131 I 377; BGE 143 I 137.

40 BGE 92 I 439.

41 BGE 145 II 206.

42 BGE 131 I 313; BGE 124 I 289; BGE 131 I 1.

43 BGE 122 I 305.

44 BGE 110 Ia 7; BGE 120 Ia 329; BGE 118 Ia 1.

45 BGE 96 I 53.

46 BGE 123 I 241.

47 BGE 102 Ia 468; BGE 109 I 312; BGer 2.2.2022, 2C_911/2021; BGer 13.6.2000, 2P.130/1999.

48 BGE 90 I 86; BGE 101 Ia 193; BGer 22.2.2016, 2C_712/2015; BGer 21.12.2016, 2C_523/2015; BGer 8.10.2018, 2C_825/2017; BGE 100 Ia 60.

49 BGer 9.12.2021, 2C_1033/2020.

50 BGE 101 Ia 182.

51 Vgl. BGE 136 I 65 (qualifizierte Anteilseigner vs. nicht-qualifizierte Anteilseigner); BGE 126 I 76 (juristische Personen mit Grundstück vs. juristische Personen mit Grundstück, welche steuerbefreit sind [aufgrund ihres besonderen Zwecks]); BGE 128 I 155 (Gewerbetreibende, welche die Sondersteuer zu entrichten haben, vs. im Zollfreigebiet ansässige Endkonsumenten); BGE 128 I 102 (Gastwirtschaftsbetriebe vs. andere Gewerbezweige); BGE 93 I 437 (Gemeinden mit hoher Steuerkraft vs. Gemeinden mit tieferer Steuerkraft); BGE 125 II 326 (voneinander unabhängige Banken vs. eng miteinander verbundene Banken); BGE 141 I 78 (straflose Selbstanzeige vs. keine Selbstanzeige); BGE 96 I 453 (vorwiegend landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften, deren Verkehrswert im Wesentlichen durch diese Nutzungsart bestimmt ist, vs. landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften, auf die das nicht zutrifft; Eigentümer von Landwirtschaftsbetrieb vs. Eigentümer von Gärtnerbetrieb); BGE 93 I 455 (Brillen und Kontaktlinsen vs. zahnärztlicher Warenaufwand); BGE 102 Ia 38 (Ehen mit ordentlichem Güterstand vs. Ehen mit Gütergemeinschaft); BGE 124 II 372 (Tierärzte vs. Zahnärzte und Ärzte); BGE 136 I 49 (Dividendeneinkünfte vs. andere Einkünfte); BGer 6.2.2018, 2C_685/2017 (Personen, die mit Erblasser in Wohngemeinschaft lebten, vs. Personen die nicht mit Erblasser wohnten); BGer 14.5.2001, 2P.199/2000 (Beherberger vs. übrige Gewerbetreibende); BGer 18.7.2012, 2C_1049/2011 (unselbständige Erwerbstätige vs. selbständige Erwerbstätige); BGer 13.2.2020, 2C_947/2019 (Ferienwohnungseigentümer vs. Hotelgäste); BGE 102 Ia 143 (Kurgäste vs. Passanten, welche Kureinrichtungen mitbenützen); BGer 24.2.2000, 2P.22/1997 (mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete Vorsorgeeinrichtungen vs. andere juristische Personen); BGer 23.12.2021, 2C_198/2020 (Personen, die ihre Ferienwohnung auch selbst nutzen, vs. Personen, die ihre Ferienwohnung ausschliesslich vermieten; ausschliessliche Selbstnutzer vs. gelegentlich vermietende Selbstnutzer); BGer 5.11.2003, 2A.524/2003 (Gewerbetreibende mit jährlichem Umsatz von über CHF 75 000 vs. Gewerbetreibende mit jährlichem Umsatz von weniger als CHF 75 000); BGer 17.3.2021, 2C_434/2019 (Eisenbahnkonzessionäre und Gemeinden vs. andere, von der 3. Rhonekorrektion ebenfalls profitierende

chem eine Kegelbahn mit einer Minigolfanlage verglichen wurde,[52] oder ein Fall, in dem Ersteller von Neu- und Umbauten Eigentümern von bestehenden Bauten gegenübergestellt wurden.[53] Ebenfalls stellte sich in Urteilen die Frage der Vergleichbarkeit von Quellensteuerpflichtigen und Nicht-Quellensteuerpflichtigen[54] oder von juristischen Personen und Wasserkraftwerksgesellschaften, die je ein Grundstück halten.[55]

In den allermeisten Urteilen bejaht das Bundesgericht die Vergleichbarkeit der gegenübergestellten Objekte bzw. Subjekte. Konstant verneint wird jedoch die Vergleichbarkeit von juristischen und natürlichen Personen.[56] Die Erfolgschancen einer Rüge der Verletzung der Rechtsgleichheit von juristischen und natürlichen Personen stehen entsprechend vor Bundesgericht sehr tief, da es bereits an der ersten Voraussetzung fehlt. Ebenfalls verneint wurde die Vergleichbarkeit von voneinander unabhängigen Banken und eng miteinander verbundenen Banken[57], von Brillen/Kontaktlinsen und zahnärztlichen Waren[58] sowie von selbständig und unselbständig Erwerbstätigen[59]. Das Bundesgericht bejaht oder verneint die Vergleichbarkeit jedoch nicht immer explizit.

4.3 Rechtfertigungsgründe

Laut Bundesgericht wird das Gleichbehandlungsgebot verletzt, «wenn [ein Erlass] sich nicht auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen lässt, sinn- und zwecklos ist oder rechtliche Unterscheidungen trifft, für welche ein vernünftiger Grund in den zu regelnden tatsächlichen Verhältnissen nicht ersichtlich ist»[60]. Bestehen also vernünftige Rechtfertigungsgründe, liegt kein Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot vor.

Auch hier lassen sich Kategorien von Rechtfertigungsgründen bilden, welche besonders häufig in den analysierten Urteilen vorkommen, wobei die Kategorisierung wiederum keinen strengen Abgrenzungskriterien folgt und auch anders vorgenommen werden könnte:

1. Unterschiedliche Leistungsfähigkeit (3): Dieses Argument wurde beim Vergleich von juristischen Personen mit Grundstück mit juristischen Personen ohne Grundstück betreffend die kantonalen Minimalsteuern auf Liegenschaften als genügend betrachtet.[61] Auch die Eigenmietwertbesteuerung lässt sich mit einer unterschiedlichen Leistungsfähigkeit rechtfertigen, weshalb eine Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung (ohne Gegenmassnahmen) gegen die Rechtsgleichheit verstossen würde.[62] Dieser Rechtfertigungsgrund wurde auch in Fällen erfolgreich vorgebracht, in denen Ehepaare gegenüber Konkubinatspaaren ohne haltbaren Grund benachteiligt wurden.[63]
2. Sondervorteil (12): Dieser Rechtfertigungsgrund wurde bspw. vorgebracht, um Ungleichbehandlungen von Grundstückeigentümern und Nicht-Eigentümern hinsichtlich der Frage zu rechtfertigen, ob Grundstückeigentümern zusätzliche Lasten auferlegt werden können, da sie das Strassennetz stärker in Anspruch nehmen.[64] Das Bundesgericht lehnte diese Rechtfertigung in den betrachteten Fällen jedoch ab und stellte einen Verstoss gegen die Rechtsgleichheit fest.[65] Bei der Unterscheidung von Zweitwohnungsbesitzern bzw. Gästen ohne Wohnsitz in der Gemeinde und Einheimischen (Kur- und Gästetaxe) reichte der Sondervorteil jedoch grundsätzlich als Rechtfertigungsgrund aus.[66] Anders gelagert war ein Walliser Fall von 1974: Dort wurde das Argument, wonach nicht im Kanton steuerpflichtige Personen wegen der fehlenden Steuerpflicht (ebenfalls ein Sondervorteil) höhere Kurtaxen zu bezahlen hätten, gerade nicht anerkannt.[67] Abgelehnt wurde auch der Versuch, im Kanton wohnhaften Ausländern eine höhere Gebühr für ein Jagdpatent abzuverlangen, verglichen mit im selben Kanton wohnenden Schweizer Bürgern: Dass ausserkantonale Gäste von der lokalen Fauna im besagten Kanton profitieren können, rechtfertigt klarerweise nicht auch die Ungleichbehandlung von im Kanton wohnhaften Ausländern.[68] Der Umstand, dass Gewerbetreibende eine Sondersteuer zu entrichten haben, «obwohl auch die im Zollgebiet ansässigen

Personen [wie namentlich private Eigentümer und allenfalls weitere Berechtigte an Grundstücken der Rhoneebene, Inhaber von Wasserrechten in der Rhoneebene, alle dort ansässigen Unternehmen und sämtliche dort tätigen weiteren Verkehrskonzessionäre, also Bus- und Bergbahnunternehmen]); BGE 114 Ia 8 (im Kanton niedergelassene Ausländer vs. im Kanton wohnhafte Schweizer Bürger).

52 BGE 90 I 159.
53 BGE 97 I 792.
54 BGE 124 I 247; BGE 91 I 81.
55 BGE 114 Ia 321.
56 BGE 102 Ia 468; BGE 109 I 312; BGer 2.2.2022, 2C_911/2021; BGer 13.6.2000, 2P.130/1999.
57 BGE 125 II 326.
58 BGE 92 I 455.
59 BGer 18.7.2012, 2C_1049/2011.
60 Vgl. BGE 90 I 86, E. 5.
61 BGE 92 I 439, E. 6.
62 BGE 112 Ia 240, E. 3b und E. 5a.
63 BGE 110 Ia 7, E. 4.
64 BGE 124 I 289, E. 3e.
65 BGE 131 I 313, E. 3.5 und E. 3.6; BGE 124 I 289, E. 3e; BGE 131 I 1, E. 4.3 und E. 4.4.
66 BGer 21.12.2016, 2C_523/2015, E. 6.3; BGer 8.10.2018, 2C_825/2017, E. 3.3 und E. 3.4; BGer 9.12.2021, 2C_1033/2020, E. 5.2 und E. 5.4; BGE 90 I 86, E. 5; ebenfalls zur Unterscheidung von Beherbergern und übrigen Gewerbetreibenden BGer 14.5.2001, 2P.199/2000, E. 6b und E. 6c.
67 BGE 100 Ia 60, E. 4b.
68 BGE 114 Ia 8, E. 3b.

© IFF-HSG

Endkonsumenten von der Befreiung durch die Mehrwertsteuer profitieren», kann wiederum mit einem Ausgleich des Sondervorteils gerechtfertigt werden, der den einzelnen Gewerbetreibenden aus dem Zollprivileg zufällt.[69] Das Argument, wonach Grundeigentümer ein grösseres Interesse am Schutz ihres Eigentums haben, verglichen mit Eigentümern von beweglichen Sachen, bezeichnet das Bundesgericht hingegen wiederum als unhaltbar.[70]

3. Administrative Vorteile bzw. Effizienzgründe (3): Insbesondere die Erhebung von Quellensteuern wird durch eine Verringerung des administrativen Aufwands gerechtfertigt.[71] Ausserdem wurden die administrativen Vorteile bzw. die Effizienz einer Einheitspauschale als ausreichender Grund qualifiziert, um nicht zwischen ausschliesslichen Selbstnutzern einer Ferienwohnung und gelegentlich vermietenden Selbstnutzern zu unterscheiden.[72]
4. De minimis, d. h. keine wesentlichen Unterschiede bzw. Benachteiligungen (3): Die Ungleichbehandlung von Gemeinden mit hoher Steuerkraft und solchen mit einer tieferen Steuerkraft, welche dem Finanzausgleich dient, ist gerechtfertigt. Dies insbesondere deshalb, da die möglichen Verschiebungen zwischen den Gemeinden jeweils nur unbedeutend und zeitlich befristet seien und sie «überhaupt nicht ins Gewicht [fallen] gegenüber der Tatsache, dass die Steuerpflichtigen der beschwerdeführenden Gemeinden nach wie vor gegenüber allen andern des Kantons privilegiert bleiben»[73]. Ebenfalls gerechtfertigt ist, dass Ehepaare mit Kindern anders behandelt werden als Konkubinatspaare mit Kindern, da der Steuergesetzgeber die Mehrbelastung von Verheirateten bewusst in Kauf genommen habe, da ohnehin nur eine geringe Zahl der Konkubinatspaare Kinder hat.[74] Auch die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Ehen mit ordentlichem Güterstand und Ehen mit Gütergemeinschaft sei gerechtfertigt, da nur sehr wenige davon betroffen seien und der Eingriff in die absolute Rechtsgleichheit somit kaum fühlbar sei.[75] Selbstverständlich sind diese Rechtfertigungsgründe wie alle Rechtfertigungsgründe im zeitlichen Kontext zu verstehen.
5. Ein bestimmtes Steuersubjekt ist von der Vermögens-, Einkommens- oder Gewinnsteuer ausgenommen und darum rechtfertigt sich eine Mehrbelastung mit einer anderen Steuer (3): Dieser Rechtfertigungsversuch wird in den untersuchten Bundesgerichtsurteilen abgelehnt. Er ist zudem sehr ähnlich zum beschriebenen Sondervorteil-Rechtfertigungsgrund. Eine Grundsteuer einzig von juristischen Personen mit Grundeigentum zu erheben, welche gewinnsteuerbefreit sind, widerspreche dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung: Rein die Tatsache, dass jemand von einer Besteuerung ausgenommen ist, ist kein sachlicher Grund, diese Person als einzige der Grundsteuer zu unterwerfen.[76] Kein ausreichender Rechtfertigungsgrund ist darin zu sehen, dass Tourismusabgaben einzig von beschränkt (aber nicht von unbeschränkt) steuerpflichtigen Eigentümern oder Dauermietern von Ferienhäusern erhoben werden.[77]

Der am häufigsten vorkommende Rechtfertigungsgrund der 55 analysierten Urteile ist wie erwähnt ein Sondervorteil, der einem der beiden Vergleichsobjekte zukommt und deshalb eine abweichende Besteuerung rechtfertigt. Das Bundesgericht bejahte dort in sechs Fällen einen genügenden Rechtfertigungsgrund und lehnte somit einen Verstoss gegen die Rechtsgleichheit ab.[78] Auffällig ist hier, dass die Rechtfertigung des Sondervorteils insbesondere für den Vergleich zwischen Personen mit Wohnsitz in der entsprechenden Gemeinde und Personen ohne dortigen Wohnsitz herangezogen und sodann auch meist als genügend anerkannt wird. Hingegen wird die Begründung, dass bestimmte Personen von der Einkommens-, Vermögens- oder Gewinnsteuer ausgenommen (bzw. gerade nicht ausgenommen) sind, nie als Rechtfertigungsgrund anerkannt.[79] Dies, obwohl die Steuerbefreiung auch ein (Sonder-)Vorteil ist.

In allen untersuchten Fällen, in welchen die Abweichung vom Rechtsgleichheitsgebot durch administrative Vorteile bzw. durch eine daraus folgende Effizienz begründet wurde, erkannte das Bundesgericht dies als genügenden Grund an, um eine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.[80] Ebenfalls gerechtfertigt wurden Fälle, bei denen es sich nicht um wesentliche Abweichungen handelte.[81]

Neben den obigen wesentlichen Rechtfertigungsgründen wurden noch viele weitere fallspezifische Gründe aufge-

69 BGE 128 I 155, E. 2.4 und E. 2.5.
70 BGE 122 I 305, E. 6bb.
71 BGE 124 I 247, E. 6; vgl. auch BGE 91 I 81, E. 3b.
72 BGer 23.12.2021, 2C_198/2020, E. 4.6.
73 BGE 93 I 437, E. 5bb.
74 BGE 120 Ia 329, E. 6c.
75 BGE 102 Ia 38, E. 3d.
76 BGE 126 I 76, E. 2c; BGer 24.2.2000, 2P.22/1997, E. 2b.
77 BGer 22.2.2016, 2C_712/2015, E. 4.2 und 4.3.
78 BGer 21.12.2016, 2C_523/2015, E. 6.3; BGer 8.10.2018, 2C_825/2017, E. 3.3 und E. 3.4; BGer 9.12.2021, 2C_1033/2020, E. 5.2 und 5.4; BGE 128 I 155, E. 2.4 und 2.5; BGer 14.5.2001, 2P.199/2000, E. 6b und 6c; BGE 90 I 86, E. 5.
79 BGE 126 I 76, E. 2c; BGer 24.2.2000, 2P.22/1997, E. 2; BGer 22.2.2016, 2C_712/2015, E. 4.2 und 4.3.
80 BGE 124 I 247, E. 6; BGE 91 I 81, E. 3b; BGer 23.12.2021, 2C_198/2020, E. 4.6.
81 BGE 93 I 437, E. 5bb; BGE 97 I 792, E. 5a; BGE 120 Ia 329, E. 6c.

führt (aber nicht immer bejaht)[82], wie bspw. finanzpolitische[83] oder soziale[84] Ziele.

4.4 Zwischenfazit

Die Rechtsprechung des Bundesgerichts ist nicht stringent. Weder der Vergleichbarkeitsprüfung noch der Prüfung der Rechtfertigungsgründe lässt sich eine klare Struktur entnehmen. Konkret sind die folgenden Punkte zu bemängeln:

– Die Vergleichbarkeit scheint fast immer bejaht zu werden. Der einzige wichtige Fall, auf den das nicht zutrifft, ist der Vergleich von natürlichen und juristischen Personen. Warum braucht es die Vergleichbarkeitsprüfung, wenn sie in der Regel bejaht wird?[85] Zudem ist unklar, was die übergreifenden Überlegungen sind, wann eine ausreichend vergleichbare Situation vorliegt. Warum ist der Eigentümer einer Wohnung mit demjenigen vergleichbar, der eine Wohnung mietet? Auf den ersten Blick scheinen dies zwei grundlegend unterschiedliche Konstellationen zu sein. Der Rechtsprechung ist keine klare Antwort zu entnehmen.[86]
– Ganz generell finden sich in den untersuchten steuerlichen Urteilen kaum übergreifende, gerechtigkeitstheoretische Überlegungen. Diese wären aber notwendig, um dem Normzweck von Art. 8 BV Rechnung zu tragen. Dementsprechend überrascht es auch nicht, dass das Bundesgericht teilweise durch das Rechtsproblem mäandert und sich schwertut, die Frage nach der Kompatibilität mit dem Gleichbehandlungsgebot zu beantworten. So reichen Sondervorteile (z. B. bei Tourismusabgaben) teilweise für eine besondere Besteuerung, die Befreiung von der einen Steuer jedoch nicht für eine erhöhte Besteuerung mit einer anderen Steuer – obwohl diese ebenfalls eine Art Sondervorteil darstellt. Letzteres impliziert wiederum, dass sich die Gleichheitsprüfung immer auf eine Steuer beschränken muss. Bei den Urteilen zur Dividendenbesteuerung wurde jedoch die Behand-

82 BGE 145 II 206 (es brauche eine besondere Bemessung aufgrund der Ausnahme vom sonst herrschenden Grundsatz der Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen und die Steuer solle der Grundstückspekulation entgegentreten und unterschiedliche Wertsteigerungen berücksichtigen); BGE 116 Ia 321 (den steuerbaren Eigenmietwert gegenüber dem marktüblichen Mietzins herabzusetzen, könne der kleineren Disponibilität des Nutzens einer eigenen Wohnung Rechnung tragen); BGE 131 I 377 (ein absoluter Vergleich zwischen den beiden Gruppen sei nicht möglich, weil der Eigenmietwert bei den Eigentümern eine fixe Grösse darstelle, welche unbekümmert um die Zahl der im Haushalt lebenden Personen zur Anwendung komme, während die Höhe des Mietkostenabzugs variabel sei und von der Anzahl Personen abhänge, die im betroffenen Haushalt leben); BGE 143 I 137 (es brauche die Besteuerung des Eigenmietwerts, da Mieter sonst bei gleichen Einkünften und Abzügen mit einem höheren steuerbaren Einkommen veranlagt würden als Eigentümer einer selbstbewohnten Immobilie); BGE 96 I 53 (der Gesetzgeber sehe eine Ungleichbehandlung vor; die Adoption nehme als nur rechtliches, nicht auch natürliches Verwandtschaftsverhältnis eine Sonderstellung ein, die eine verschiedene Behandlung in Bezug auf die Erbschaftssteuer als sachlich gerechtfertigt erscheinen lasse); BGE 101 Ia 193 (auswärtige Grundbesitzer sollen einen angemessenen Beitrag an die Verwaltungskosten im Allgemeinen und an die Kosten der Entwässerung der öffentlichen Strassen und Plätze im Besonderen bezahlen; Baukosten werden durch auswärtige Hausbesitzer erhöht); BGE 101 Ia 182 (Schifffahrtskosten sollen nicht nur durch Freiburger Steuerzahler gedeckt werden); BGE 136 I 65 (qualifizierte Anteilseigner seien eigentliche Unternehmer, die ein unternehmerisches Risiko trügen und im Betrieb Verantwortung übernähmen); BGE 114 Ia 321 (Nutzung des Grundeigentums für Wasserkraftwerkgesellschaften habe eine besondere Bedeutung und ihre Anlagen wiesen deshalb einen besonderen wirtschaftlichen Wert auf; Wasserkraftwerkgesellschaften wiesen nur geringe Gewinne aus, weshalb eine angemessene Ertragsbesteuerung ausgeschlossen sei); BGE 128 I 102 (aufgrund von dem Gastgewerbe anhaftenden Besonderheiten: gesundheitspolitische Argumente aufgrund Alkoholausschank; ausserdem sei Betrieb von Wirtschaften geeignet, die öffentliche Ordnung zu gefährden); BGE 90 I 159 (Inhaber der Kegelbahn sei gleichzeitig Gastwirt und zahle deshalb bereits Patentgebühr); BGE 96 I 453 (es sollen nur diejenigen landwirtschaftlichen Heimwesen oder Einzelgrundstücke in den Genuss der privilegierten Besteuerung nach dem Ertragswert kommen, für die eine andere als die landwirtschaftliche Verwendung auf absehbare Zeit hinaus nicht in Frage steht); BGE 136 I 49 (wirtschaftliche Doppelbelastung); BGer 6.2.2018, 2C_685/2017 (bevorzugte Behandlung sei gerechtfertigt, da das persönliche Verhältnis von in Wohngemeinschaft lebenden Personen nach einer Dauer von fünf Jahren auch Beistandspflichten moralischer Art umfasse); BGer 13.2.2020, 2C_947/2019 (unterschiedliche Benützungsstruktur); BGE 102 Ia 143 (dem Verhältnis zwischen Kurgästen und Passanten werde bei der Bemessung der Kurtaxe Rechnung getragen); BGer 5.11.2003, 2A.524/2003 (vom Gesetzgeber so vorgesehen und die Regelung beruhe auf der Verfassung selbst); BGer 17.3.2021, 2C_434/2019 (Eisenbahnunternehmen müssen Vorkehrungen treffen, die zur Sicherheit des Baus und Betriebs der Eisenbahn sowie zur Vermeidung der Gefahr für Personen und Sachen notwendig seien); BGE 97 I 792 (die Ungleichbehandlung sei vom Gesetzgeber so gewollt und im Bau- und Planungsrecht üblich); BGE 123 I 241 (Befreiung von Ehegatten bei Erbschaftssteuer fördere insbesondere die Verwirklichung der familiären, sozialen und moralischen Ziele, die dem privaten Erbrecht zugrunde liegen, und rechtfertige sich durch die Beistands- und Unterhaltspflichten, welche beim Konkubinatsverhältnis fehlen); BGE 118 Ia 1 (Konkubinatspaare haben diesen Status selber gewählt und können nicht als Einheit besteuert werden).

83 BGE 141 I 78.

84 BGE 124 II 372; BGE 132 I 157.

85 Eine Begründung liegt wohl darin, dass bei jedem Grundrecht überhaupt geprüft werden muss, ob der Schutzbereich betroffen ist. Allerdings ist der Anwendungsbereich von Art. 8 Abs. 1 BV enorm weitgehend, wenn eine Vergleichbarkeit idR bejaht wird. Darum wird nachfolgend vorgeschlagen, besonders problematische von nicht problematischen Fällen zu unterscheiden, um so ein anderes Prüfschema mit einem engeren Anwendungsbereich zu erreichen (vgl. Abschn. 6).

86 Vgl. bspw. das starke Statement von Bayer, 99. Die Lastengleichheit ist eine mögliche Überlegung hinter der Vergleichbarkeit – diese mögliche Ratio der Vergleichbarkeit wird vorliegend allerdings kritisiert (vgl. Abschn. 6.1.5).

© IFF-HSG

lung bei einer anderen Steuer (Gewinnsteuer – Stichwort: wirtschaftliche Doppelbelastung[87]) wiederum berücksichtigt. Es ist somit unklar, in welchen Fällen das höchste Gericht die Belastung durch andere Steuern beizieht und in welchen nicht. Es ist auch unklar, ob der Sondervorteil betragsmässig bemessen werden muss. Auf den ersten Blick scheint dies essenziell, um eine Gerechtigkeitsaussage zu treffen. In der Rechtsprechung finden sich jedoch keine solchen Hinweise, wonach mindestens ein Sondervorteil von CHF X vorliegen muss, um eine Ungleichbehandlung im Umfang von CHF Y zu rechtfertigen.

– Es ist für den Rechtsanwender nicht ganz klar, welche sachlichen Gründe in welchen Fällen eine mögliche Ungleichbehandlung rechtfertigen.[88] Es ist ferner unklar, in welchen Fällen welche sachlichen Gründe überhaupt bei der Rechtfertigungsprüfung der Ungleichbehandlung geprüft werden, wobei dies wohl mit dem Rügeprinzip zusammenhängt. Es findet sich in den Urteilen keine übergreifende Systematik. Die am häufigsten geprüften Rechtfertigungsgründe haben zudem oft keine Grundlage in der Verfassung, wie bspw. der Schutz von Polizeigütern,[89] sondern beziehen sich auf eine Analyse der Vor- und Nachteile, die bestimmten Gruppen in- und ausserhalb des Steuersystems zukommen. D. h., die Rechtfertigungsprüfung im Steuerrecht verkommt zu einer Suche nach Gründen, warum es gerechtfertigt erscheint, eine Gruppe von steuerpflichtigen Personen höher oder tiefer zu belasten. Es finden sich jedoch kaum Ausführungen zur Frage, welche Gruppen denn besonders schutzbedürftig sind oder bei welchen Gruppen wir uns in einem grundrechtlich sensiblen Bereich im Hinblick auf eine Ungleichbehandlung befinden.
– In einigen Fällen analysiert das Bundesgericht, wie viele Personen von einer Ungleichbehandlung betroffen sind.[90] Dies wohl, um zu zeigen, dass es gar keine so *«schlimme»* Ungleichbehandlung sei, wenn nur eine kleine Gruppe betroffen ist. Dies ist grundrechtlich ein überraschender Ansatz, da für gewöhnlich die Anzahl der benachteiligten Personen keine Rolle spielen darf. Entweder es liegt eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung vor oder nicht. Bei einer Grundrechtsprüfung sollte es gerade keine Rolle spielen, wie viele Personen davon betroffen sind. Anders gesagt, eine schwere (allenfalls sogar diskriminierende) Ungleichbehandlung einer einzelnen Person kann rechtsstaatlich viel bedenklicher sein als eine systematische Höherbesteuerung von Einkünften aus Immobilien verglichen mit Mobilien, auch wenn viele Personen Immobilien besitzen.
– Es fehlt an einer Kategorisierung der einzelnen Fallkonstellationen. So ist bspw. die Erhebung einer Beleuchtungsgebühr von den Grundeigentümern unseres Erachtens gerechtigkeitstheoretisch wenig problematisch (auch wenn sich der Einzelne daran stört), hingegen die unterschiedliche Besteuerung von Ehegatten und Konkubinatspaaren schon, da potenziell das Recht des Einzelnen auf Ehe eingeschränkt wird. Darauf ist im Folgenden aber noch einzugehen.

Selbstverständlich ist die Rechtsprechung insofern strukturiert, als das Bundesgericht durchaus *«Anwendungsmassstäbe»*[91] für sich entwickelt hat, um dem Gleichbehandlungsgebot mehr Inhalt zu geben. D. h., die Rechtsprechung hat sich über Jahrzehnte entwickelt und es ist in einigen Bereichen klar, welche kantonalen oder kommunalen Erlasse mit dem Gleichbehandlungsgebot kompatibel sind. Das ist lobenswert. Bei der Eigenmietwertbesteuerung und auch bei der Ehegattenbesteuerung hat sich eine mehr oder weniger klare Gerichtspraxis entwickelt. Gleiches gilt auch für die Kurtaxen bzw. Tourismusabgaben. Allerdings beschränken sich diese Anwendungsmassstäbe jeweils auf einen sehr engen Bereich. Wir haben bewusst darauf verzichtet, die einzelnen Bereiche (Kurtaxen, Eigenmietwert oder Ehegattenbesteuerung) auszuleuchten, sondern sind insbesondere an bereichsübergreifenden Ausführungen interessiert. Es finden sich in den Urteilen jedoch kaum solche übergreifenden, gerechtigkeitstheoretischen Überlegungen. Diese wären aber notwendig, um dem Normzweck von Art. 8 BV Rechnung zu tragen.

Es ist dem folgend keineswegs klar, ob die Urteile des Bundesgerichts zu mehr oder weniger Gerechtigkeit führen. Das Gericht setzt sich mit dieser Frage gar nicht erst auseinander.

87 Vgl. BGE 136 I 65.

88 Teilweise ist auch nicht von sachlichen Gründen die Rede, sondern von haltbaren Kriterien (vgl. BGer 23.12.2021, 2C_198/2020, E. 4.2).

89 Nicht näher analysiert wird vorliegend, welche öffentlichen Interessen der Verfassung inhärent sind bzw. nicht explizit erwähnt werden.

90 Vgl. bspw. BGE 120 Ia 329, E. 6c.

91 Hänni, Zur Tragweite des Case Law in der schweizerischen Verfassungsrechtsprechung, 73.

5 Gleichbehandlungsgebot in den USA und in Deutschland – ein Mini-Rechtsvergleich

5.1 Übersicht

Nachfolgend wird im Rahmen eines Mini-Rechtsvergleichs auf die Gerichtspraxis des deutschen Bundesverfassungsgerichts und des US Supreme Courts eingegangen. Auch andere inländische Autoren nehmen bereits auf die Gleichbehandlungsgebote im Ausland Bezug.[92] Beim Gleichbehandlungsgebot ist dies sinnstiftend, da die Verfassungen für gewöhnlich ein Gleichbehandlungsgebot enthalten und sich weltweit sehr ähnliche Fragen unter dem Gleichbehandlungsgebot stellen. Wie bei jedem Rechtsvergleich ist jedoch Vorsicht geboten, nicht falsche und für die Schweizer Rechtsordnung unangebrachte Schlüsse zu ziehen. Im Bereich des Gleichbehandlungsgebots ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Auslegung stark geprägt ist durch die historischen Wurzeln (Sklaverei in den USA oder Zweiter Weltkrieg in Deutschland). Daneben ist aus Schweizer Sicht zu berücksichtigen, dass die prozessualen Voraussetzungen an die Beschwerde ans Bundesgericht einen entscheidenden Einfluss auf die Auslegung des Gleichbehandlungsgebots haben bzw. hatten.

5.2 Formel des Bundesverfassungsgerichts

Wie die Schweizerische Bundesverfassung kennt auch das Grundgesetz in Deutschland neben einer Sonderbestimmung zu Ungleichbehandlungen aufgrund besonderer Differenzierungsmerkmale (Art. 3 Abs. 3 GG) ein allgemeines Gleichbehandlungsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG). Ebenfalls findet sich eine besondere Bestimmung zur Gleichbehandlung der Geschlechter (Art. 3 Abs. 2 GG). Bei der Auslegung des Gleichbehandlungsgebots folgt das Bundesverfassungsgericht seit wenigen Jahren einer **Stufenlosformel,** die wie folgt formuliert ist:[93]

> «ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismässigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmassstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen [...].»

Bereits der Begriff «stufenlos» impliziert, dass es bei der Gleichheitsprüfung keine klaren Stufen geben soll, also insofern auch keine klaren Kategorien von Merkmalen, bei denen Prüfschema X zur Anwendung gelangen soll, und anderen Merkmalen, für die Prüfschema Y anzuwenden ist. D. h., es soll konkret eine stufenlose Prüfung erfolgen auf einer Skala von mild (**«blosses Willkürverbot»**) bis streng (**«Bindung an Verhältnismässigkeitserfordernisse»**).[94]

Somit wendet das Bundesverfassungsgericht je nach Art der Ungleichbehandlung einen unterschiedlichen Rechtfertigungsmassstab an.[95] Dieser geht von einer blossen Willkürprüfung bis zu einer strengen Bindung an das Verhältnismässigkeitsprinzip.[96]

Die Anforderungen verschärfen sich:

1. Je weniger ein Merkmal durch die steuerpflichtige Person beeinflussbar (bzw. verfügbar) ist. Verfügbar ist bspw. das Merkmal, ob ein Mensch raucht; nicht verfügbar ist hingegen das Alter eines Menschen. Auf das Alter hat er letztlich keinen Einfluss; mit dem Rauchen können Menschen jedoch aufhören. Die schädlichen Diskriminierungsmerkmale nach Art. 3 Abs. 3 GG (d. h. Geschlecht, Abstammung, Rasse, Sprache, Heimat und Herkunft, Glauben, religiöse oder politische Anschauungen) sind idR[97] nicht verfügbar und entsprechend ist in diesen Fällen der strengere Prüfmassstab anzuwenden.
2. Daneben werden zusätzliche Anforderungen gestellt, wenn Freiheitsrechte verletzt (bzw. beeinträchtigt) werden.[98] Genannt wird etwa die Informationsfreiheit – z. B. das Nicht-Gewähren einer Steuergutschrift aufgrund des Konsums regierungskritischer Medien.[99]
3. Als letzter Fall, bei dem verschärfende Umstände vorliegen, wird die Ungleichbehandlung *«grossen Ausmasses»* genannt. So kann z. B. die 100%ige Erbschaftssteuerbefreiung von bestimmten Vermögenswerten (z. B. Betriebsvermögen) als Ungleichbehandlung grossen Ausmasses angesehen werden.[100]

Bei der blossen **Willkürprüfung** liegt ein Verstoss vor, wenn *offenkundig kein sachlicher Grund*[101] für eine Differenzierung gefunden werden kann. D. h., es kann also sein, dass die zu beurteilende gesetzliche Bestimmung nicht die zweckmässigste bzw. nicht die vernünftigste

92 Vgl. Martenet, Art. 8 BV N 38.
93 BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 21.6.2011 – 1 BvR 2035/07, N 65.
94 MwH Kempny, Stufenlose Formel, abschüssig-rutschige Bahn – Zur Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG, 35 f.
95 Petersen, Gleichheitssatz und Einzelfallgerechtigkeit, 338.
96 MwH Kempny, Stufenlose Formel, abschüssig-rutschige Bahn – Zur Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG, 35 f.
97 Vorliegend kann offenbleiben, ob bspw. «politische Anschauungen» nicht doch verfügbar sind.
98 MwH Kempny, Stufenlose Formel, abschüssig-rutschige Bahn – Zur Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG, Fn 37.
99 Kempny, Stufenlose Formel, abschüssig-rutschige Bahn – Zur Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG, 36.
100 Kempny, Stufenlose Formel, abschüssig-rutschige Bahn – Zur Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG, 36, verweist auf BVerfG, Urt. v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (183 f.).
101 MwH Kempny, Stufenlose Formel, abschüssig-rutschige Bahn – Zur Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG, 39.

© IFF-HSG

ist.[102] Sie hält jedoch dennoch einer Willkürprüfung stand.

Bei der strengen Bindung an den **Verhältnismässigkeitsgrundsatz** erfolgt die gewohnte Prüfung von Zwecksetzung, Eignung, Erforderlichkeit und Angemessenheit. Bei der Zwecksetzung wird im Abgaberecht bspw. das Schaffen von Verhaltensanreizen genannt oder auch die Verringerung von Ungleichheiten.[103] Allerdings ist strittig, ob die stufenlose Formel tatsächlich und konsequent gelebt wird.[104]

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass sich in Deutschland ein Sonderprüfschema in steuerlichen Fragen entwickelt hat, und zwar der Grundsatz der Belastungsgleichheit.[105] Aber auch das Folgerichtigkeitsgebot, das vor allem auch im Steuerrecht von Bedeutung ist, wurde aus dem Gleichbehandlungsgebot bzw. historisch aus dem Willkürverbot abgeleitet. Das Folgerichtigkeitsgebot bedeutet, dass eine gesetzgeberische Grundentscheidung *«folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen»*[106] ist. D. h. bspw., wenn sich der Gesetzgeber zu einer Reingewinnbesteuerung bekennt, soll dieser Entscheid auch konsequent umgesetzt werden (z. B. hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Kosten).

5.3 Formel des Federal Supreme Courts

Das 14th Amendment der US-Verfassung beinhaltet ebenfalls ein Gleichbehandlungsgebot. Konkret hat die Bestimmung folgenden Wortlaut:

> «All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the State wherein they reside. No State shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws.»[107]

In den USA wurden gerichtlich zwei Hauptüberprüfungsstandards entwickelt, die auf der Equal Protection Clause im 14th Amendment basieren. Hierbei werden folgende «classifications» unterschieden:

Verpönte Merkmale: Ungleichbehandlungen basierend auf verpönten Merkmalen sind grundsätzlich unzulässig – ausser sie sind notwendig, um zwingende Interessen des Staates zu schützen. In diesen Fällen wird jedoch in aller Regel eine Verfassungsverletzung festgestellt werden (**strict scrutiny**). D. h., es gibt kaum Fälle, in denen die Ungleichbehandlung basierend auf einem verpönten Merkmal gerechtfertigt wurde.[108] Unter die in der amerikanischen Rechtsprechung als verpönt anerkannten Unterscheidungen («suspect classifications») fallen solche auf der Basis von «race»[109] sowie Herkunft und Nationalität («national origin» und «alienage»).[110]

«Legitimate purpose»: Bei Diskriminierungen aufgrund von nicht verpönten Merkmalen (z. B. jemand erhält Dividenden und eine andere Person Zinsen) genügt es, einen rationalen Grund für die Differenzierung vorzubringen (**rational basis test**). Solche rationalen Gründe finden sich fast für jede Differenzierung. Entsprechend werden Gesetze, die Differenzierungen auf der Basis nicht verpönter Merkmale enthalten, gewöhnlich aufrechterhalten und als verfassungskonform qualifiziert.[111] Allerdings gibt es durchaus auch Fälle, in denen der rational basis test nicht erfolgreich war, d. h. eine Verfassungswidrigkeit angenommen worden ist. Wenn es bspw. keine anderen Gründe für die Differenzierung gibt als das Motiv, einer Gruppe zu schaden (**«motivated by animus»**[112]), dann liegt eine Verfassungswidrigkeit vor. Bei nicht verpönten Merkmalen, die zu einer Verfassungswidrigkeit geführt haben, stechen vor allem Fälle heraus, bei denen aufgrund des Wohnsitzes oder des Aufenthaltsstaates eine Differenzierung vorgenommen und eine Verfassungswidrigkeit angenommen wurde.[113] Besonders hervorzuheben ist der Fall Allegheny Pittsburgh Coal Co. v. County Commission. In diesem Entscheid wurde eine steuerliche Diskriminierung und damit ein Verstoss gegen die Equal Protection Clause bejaht, da Personen, die ein Grundstück länger als andere gehalten haben, unterschiedlich besteuert wurden. Je nach Haltedauer kamen andere Berechnungsmodalitäten zur Anwendung. Für diese Diskriminierung scheint es keinen sachlichen Grund zu geben.[114] Auch einzelne Fälle, bei denen zwischen verheirateten und nicht verheirateten Paaren unter-

102 Kempny, Stufenlose Formel, abschüssig-rutschige Bahn – Zur Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG, 39.
103 Kempny, Stufenlose Formel, abschüssig-rutschige Bahn – Zur Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG, 39.
104 Hierzu z. B. Petersen, Gleichheitssatz und Einzelfallgerechtigkeit; oder Kempny, Stufenlose Formel, abschüssig-rutschige Bahn – Zur Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG.
105 Zur historischen Entwicklung Petersen, Gleichheitssatz und Einzelfallgerechtigkeit, 341.
106 Vgl. bspw. BVerfGE 123, 111/120.
107 U.S. Constitution, amendment XIV, § 1.
108 Yoshino, The New Equal Protection, 755.
109 Auf die (Nicht-)Übersetzbarkeit von «race» in den durchaus umstrittenen deutschen Begriff «Rasse» aufgrund der unterschiedlichen historischen und soziokulturellen Einbettung der beiden Begriffe kann hier nicht eingegangen werden. Es wird daher im Hinblick auf das US-amerikanische Rechtssystem der englische Begriff verwendet.
110 MwH Petersen, Gleichheitssatz und Einzelfallgerechtigkeit, 333.
111 Zu den empirischen Auswirkungen Rechtsprechung vgl. Winkler, Fatal in Theory and Strict in Fact: An Empirical Analysis of Strict Scrutiny in the Federal Courts, 793 ff.
112 Yoshino, The New Equal Protection, 760.
113 Die Fälle werden erwähnt bei Petersen, Gleichheitssatz und Einzelfallgerechtigkeit, Fn 41.
114 Allegheny Pittsburgh Coal Co. v. County Commission, 488 U.S. 336 (1989).

schieden worden ist, haben den rational basis test nicht bestanden.[115]

Bei Unterscheidungen, basierend auf dem Geschlecht bzw. zwischen unehelichen und ehelichen Kindern, hat der Federal Supreme Court zudem eine Zwischenstufe eingefügt, wonach erhöhte Anforderungen an die Begründung gestellt werden.[116] Ungleichbehandlungen sind in diesen Fällen nur zulässig, wenn wichtige oder substanzielle Ziele des Staates vorliegen (**intermediate scrutiny**). Nicht überraschend stellen sich jedoch auch in der amerikanischen Rechtsprechung verschiedene Abgrenzungsfragen zwischen den einzelnen Kategorien. Eine klare Kategorisierung führt entsprechend nicht zu einem Ende der Debatte.

Innerhalb der US-Rechtsprechung zur Equal Protection Clause geht es somit im Wesentlichen um den Schutz von Minderheiten.[117] Zentral ist ferner die Schutzbedürftigkeit einer Gruppe.[118] Die Schutzbedürftigkeit ergibt sich bspw. aus der historischen Diskriminierung von Personen mit unterschiedlicher Hautfarbe. Denkbar wäre aber auch, dass Personen, die heutzutage vom demokratischen Prozess ausgeschlossen sind, als besonders schutzbedürftig gelten.

5.4 Zwischenfazit

Sowohl in den USA als auch in Deutschland wurden (i) Kategorien entwickelt, bei denen die Anwendung des Gleichbehandlungsgebots nach unterschiedlichen Voraussetzungen erfolgt, und (ii) sowohl in den USA als auch in Deutschland startet die Prüfung mit einer reinen Willkürprüfung und endet in Deutschland mit einer umfassenden Verhältnismässigkeitsprüfung bzw. in den USA beinahe mit einem unbedingten Verbot der Ungleichbehandlung bei verpönten Elementen. Ein wesentlicher Unterschied besteht darin, dass in Deutschland der Übergang zwischen den einzelnen Kategorien stufenlos erfolgen soll und sich in den USA relativ streng abgegrenzte Kategorien ergeben haben. Nachfolgend ist zu prüfen, ob diese Ausführungen allenfalls als Inspirationsquellen für eine Neugestaltung der Dogmatik zur Prüfung des Gleichbehandlungsgebots nach Art. 8 BV im Steuerrecht dienen können.

6 Versuch der Erarbeitung einer normativen Basis im Steuerrecht

6.1 Normative Eckwerte – mögliche Gruppenbildung

Wie oben dargestellt worden ist, hat die Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ein sehr heterogenes Bild ergeben und es ist überhaupt nicht klar, in welchen Fällen steuerlich erhöhte Anforderungen an die Prüfung gestellt werden sollen und welche **«sachlichen Gründe»** Eingriffe rechtfertigen bzw. welche sachlichen Gründe im Einzelfall überhaupt geprüft werden. Es wurde auch beklagt, dass der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine übergreifende, gerechtigkeitstheoretische Grundlage fehlt – «Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln» ist keine überzeugende Zielsetzung, um für mehr (Steuer-)Gerechtigkeit in der Rechtsfortbildung zu sorgen.

Um der Diskussion zur Anwendung des Gleichbehandlungsgebots im Steuerrecht – aber allenfalls auch generell – mehr Struktur zu geben, werden im Folgenden einzelne normative Eckwerte festgelegt. Diese Eckwerte sollen dazu dienen, aufzuzeigen, in welchen Fällen von Ungleichbehandlungen allenfalls ein strengerer Prüfmassstab anzuwenden ist, da die Ungleichbehandlung grundrechtlich problematisch ist. Es wird dabei auf das Steuerrecht Bezug genommen. Auf den genauen Prüfstandard wird erst in Abschn. 6.2 eingegangen.

Es macht Sinn, die Anwendung des Gleichbehandlungsgebots in einzelne Fallkonstellationen zu unterteilen, da dies auch einer rechtsgleichen Anwendung von Art. 8 BV (sic!) zugutekommt. Die fehlenden übergreifenden Fallkonstellationen waren auch ein wichtiger Kritikpunkt an der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Auch die Ausführungen zum deutschen und zum US-amerikanischen Verfassungsrecht haben gezeigt, dass Fallkonstellationen sehr hilfreich sein können, um dem Gleichbehandlungsgebot mehr dogmatische und gerechtigkeitstheoretische Struktur zu geben. Obwohl die Formel in Deutschland als «stufenlos» gekennzeichnet wird, sind dennoch Kategorisierungen möglich. Auch in der Schweiz werden bereits unterschiedliche Prüfungstiefen angewendet,[119] jedoch nach unserem Dafürhalten in zu unstrukturierter Form – im Steuerrecht wird dies besonders offensichtlich.

Selbstverständlich ist es im Rahmen dieser Arbeit nicht möglich, das Gleichbehandlungsgebot einer umfassenden normativen Beurteilung zuzuführen. Andere haben sich hierzu schon detailliert geäussert.[120] Es sollen auch nur

115 Eisenstadt v. Baird, 405 U.S. 438 (1972). Hierbei ging es um das Verbot des Verkaufs von Verhütungsmitteln an unverheiratete Paare.

116 Hierzu mwH Yoshino, The New Equal Protection, 756.

117 Petersen, Gleichheitssatz und Einzelfallgerechtigkeit, 334.

118 Vgl. Petersen, Gleichheitssatz und Einzelfallgerechtigkeit, 334.

119 Vgl. die oben genannten Konstellationen in Abschn. 3.1.

120 Vgl. bspw. Huster, Art. 3 GG N 27 ff.; Altwicker, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, 1 ff.; Oesch, Differenzierung und

 © IFF-HSG

erste Ideen für eine Verbesserung der Rechtsprechung zu Art. 8 bzw. Art. 127 Abs. 2 BV dargelegt werden. Wir unterscheiden nachfolgend zwischen problematischen und nicht problematischen Unterscheidungen, d. h. Fallgruppen, bei denen hohe Anforderungen an den Gesetzgeber zu stellen sind («in der Regel problematisch»), und solchen, bei denen die Prüfungsdichte durch die Gerichte weniger tiefgehend sein könnte («in der Regel unproblematisch»).

6.1.1 Problematisch: Ungleichbehandlung um der Ungleichbehandlung willen

Wie Somek überzeugend ausführt, sollte die Ungleichbehandlung niemals Zweck einer Bestimmung sein. D. h., *«Ungleichbehandlung um der Ungleichbehandlung willen darf es nicht geben»*.[121] Dies scheint unbestritten. Auch in der amerikanischen Rechtsprechung wird dezidiert die Meinung vertreten, dass die Ungleichbehandlung aufgrund einer Feindseligkeit gegenüber einer bestimmten Bevölkerungsgruppe nicht zulässig sein sollte (**«motivated by animus»**).[122] Dies ist normativ überzeugend[123] und insofern auch in die eigene normative Position einzubauen. Allerdings ist keiner der untersuchten steuerrechtlichen Fälle in diese Kategorie zu subsumieren. Es ist nicht ersichtlich, dass einer der genannten gesetzgeberischen Entscheide aus Feindseligkeit getroffen worden ist bzw. eine Gruppe aus Feindseligkeit höher besteuert wird.

6.1.2 Problematisch: Unveränderlichkeit

Weitere Unterscheidungsmerkmale, bei denen eine besondere Sensibilität gefordert ist, sind Unterscheidungen, die auf unveränderlichen Elementen basieren.[124] Offensichtlich wird dies, wenn der Gesetzgeber eine Unterscheidung anhand der Hautfarbe der Bürger trifft. Hierbei handelt es sich um ein unveränderliches Unterscheidungselement. Auch bei den Diskriminierungsmerkmalen in Art. 8 Abs. 2 BV handelt es sich um Merkmale, die grundsätzlich unveränderlich scheinen, wie Rasse oder Geschlecht.[125] Es überrascht darum nicht, dass das Bundesgericht bei diesen Merkmalen einen strengeren Prüfmassstab anwendet.[126]

Gerechtigkeitstheoretisch besonders problematisch ist hierbei, dass Menschen potenziell ihre eigene Identität verleugnen müssen, um nicht von der Ungleichbehandlung betroffen zu sein. Oder in den Worten von Somek: Menschen sollen vor der Verlegenheit bewahrt werden, *«zur Vermeidung von Nachteilen ihr Sosein verleugnen zu müssen»*.[127] Auch in den USA gibt es bei der Equal Protection Clause ähnliche Debatten, wonach gewisse Merkmale eben «immutable» sind und damit eine besondere Prüfung angebracht ist. Selbstverständlich können auch der Diskussion zur Anwendung von Art. 14 EMRK Hinweise entnommen werden.

Zu diesem normativen Eckwert sind steuerlich durchaus Fälle denkbar:

Würden homosexuelle Personen eine doppelt so hohe Einkommenssteuer zu bezahlen haben, wären sie gezwungen, ihr «Sosein» zu verleugnen, um dieser Mehrbelastung auszuweichen, und läge eine verpönte Ungleichbehandlung vor. Dies ist nicht nur der Fall, wenn das Gesetz direkt diese Diskriminierung vorsieht, d. h. andere Steuersätze für homosexuelle Personen, sondern auch indirekt, wenn bspw. Verheiratete bevorteilt würden, der Verheiratetentarif jedoch homosexuellen Paaren nicht offenstehen würde.

Nicht veränderlich scheint zudem der Verwandtschaftsgrad.[128] Somit wäre bspw. bei abgestuften Erbschaftssteuertarifen je nach Verwandtschaftsgrad[129] eine besondere Prüfung anzustellen, ob diese verfassungskonform sind, da Erben ansonsten Anreize haben, ihr verwandtschaftliches Verhältnis zu einer Person zu beschönigen, was allenfalls sogar strafbar ist.[130]

Veränderlich ist hingegen der Zivilstand (Ehe vs. Konkubinat[131]).

Typisierung, 1 ff.; Somek, Rationalität und Diskriminierung, 1 ff.

121 Somek, Gleichheit als Diskriminierungsschutz, 426.

122 Dazu oben Abschn. 5.3.

123 Zugegebenermassen wird die Feindseligkeit aber schwierig zu beweisen sein und sie ist abhängig vom Zeitpunkt der Beurteilung. Frauen vom Anwaltsberuf auszuschliessen, wäre heute wohl ein «feindseliger» Akt; ursprünglich war der Ausschluss wohl aber systemischen Ungleichbehandlungen von Frau und Mann geschuldet.

124 In früheren Aufsätzen war hier noch unpräzis die Rede von personenbezogenen Merkmalen (vgl. Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, Rz 48) oder von einer moderaten Anwendung des Gleichbehandlungsgebots (vgl. IFF-HSG, Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz, Eine problembezogene Übersicht, 326 ff.).

125 Zugegebenermassen kann beides in der heutigen Zeit mit operativen Methoden beeinflusst werden, allerdings nur über tiefe Eingriffe in die persönliche Unversehrtheit.

126 Dazu oben Abschn. 3.1.

127 Somek, Gleichheit als Diskriminierungsschutz, 429. Vgl. auch Klett, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, 15, die darauf hinweist, dass das Gleichbehandlungsgebot eben auch verlangt, dass Menschen «in ihrer Individualität als gleichwertig» anerkannt werden.

128 Vgl. aber BGE 123 I 241, wo unterschiedliche Erbschaftssteuersätze für verschiedene Verwandtschaftsgrade unter Art. 8 BV gerechtfertigt werden.

129 Das ist die Rechtslage in den meisten Kantonen.

130 Zur Prüfungstiefe unten Abschn. 6.2.

131 Vgl. so auch BGE 118 Ia 1, E. 3c, wobei hier eine vertiefte Analyse notwendig wäre.

6.1.3 Problematisch: Schutzbedürftigkeit

Daneben ist es überzeugend, bei besonders schutzbedürftigen Gruppen einen erhöhten Standard anzuwenden. Bei Personen, die im Staat besonders schutzbedürftig sind, sind allfällige Ungleichbehandlungen ebenfalls einem erhöhten Prüfstandard zuzuführen. Dies trifft bspw. auf Personen zu, die vom demokratischen Prozess ausgeschlossen sind. Zu denken ist bspw. an Ausländer[132], Minderjährige, aber auch Personen, die in einer Gemeinde keinen Wohnsitz haben, aber von Entscheiden dieser Gemeinde trotzdem direkt betroffen sind.[133]

Besonders problematisch sind steuerlich bspw. Sonderlasten für Personen, die ausserhalb des demokratischen Prozesses stehen – bspw. wenn nur von ausserkantonal wohnhaften Personen eine Steuer erhoben wird oder wenn nur von Ausländern eine zusätzliche Steuer einverlangt wird. Es kann diesbezüglich auf BGE 101 Ia 182 verwiesen werden. Diesem Urteil lag ein Gesetz im Kanton Freiburg zugrunde, wonach eine Schiffssteuer auf Schiffen mit Heimathafen im Kanton Freiburg erhoben wurde, wobei die Steuer jedoch doppelt so hoch war bei Schiffshaltern, die ausserhalb des Kantons ihren Wohnsitz hatten. D. h., diejenigen, die vom demokratischen Prozess ausgeschlossen sind, werden besonders benachteiligt. In diesen Fällen sollte unseres Erachtens eine verschärfte Prüfung erfolgen.[134]

6.1.4 Problematisch: Gleichzeitige Verletzung von anderen Grundrechten

Auch in Fällen, in denen es nicht nur um eine Ungleichbehandlung geht, sondern noch andere Grundrechte betroffen sind, ist ein strengerer Massstab anzuwenden. Ein Beispiel ist das Recht auf Ehe nach Art. 14 BV. Dieses Grundrecht schützt das Institut der Ehe, konkret *«die Freiheit einer heiratsfähigen Person, selbst zu entscheiden, ob und wen sie heiraten möchte»*.[135]

Wenn nun das Steuerrecht so ausgestaltet ist, dass sich eine Person aufgrund von signifikanten fiskalischen Auswirkungen in ihrer Freiheit zur Eheschliessung beeinträchtigt sieht, liegt normativ ein besonders sensibler Bereich vor. D. h., bei den Fällen zur Heiratsstrafe ist zu berücksichtigen, dass Personen potenziell in ihrem Recht auf Eheschliessung beeinträchtigt sind.[136] Ob und ab welchen steuerlichen Mehrbelastungen das Recht auf Ehe beeinträchtigt ist, kann vorliegend offenbleiben.[137]

6.1.5 Nicht problematisch: Verteilungsgerechtigkeit bzw. Lastengleichheit im Allgemeinen

Verschiedentlich wurde in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Rahmen der Prüfung des Gleichbehandlungsgebots eine explizite oder implizite Verteilungsgerechtigkeitsdebatte geführt. Am offensichtlichsten wurde dies im Entscheid zu den degressiven Steuern im Kanton Obwalden, jedoch dort vor allem mit Bezug zum Leistungsfähigkeitsprinzip.[138] Aber auch in den Entscheiden zur Besteuerung des Eigenmietwerts oder zur Dividendenbesteuerung kommt der Begriff der Verteilungsgerechtigkeit bzw. etwas spezieller der Lastengleichheit häufig zur Sprache. Personen mit gleicher Leistungsfähigkeit sollen die gleichen Lasten tragen. Dies klingt auf den ersten Blick überzeugend.

Im Rahmen dieser Arbeit stellt sich aber die Frage, ob bei gesetzgeberischen Entscheiden, welche die Verteilungsgerechtigkeit bzw. die Lastengleichheit betreffen, ein besonderer Massstab anzuwenden ist, d. h., ob Verstösse gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. die Lastengleichheit einer besonderen Prüfung bedürfen. Der Fokus liegt im Folgenden auf der Lastengleichheit und nicht auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip.[139]

Lastengleichheit wird in der Regel so verstanden, dass Personen mit demselben Nettoeinkommen gleich viel Einkommenssteuer bezahlen sollen. Das Prinzip kommt also vor allem bei der Einkommenssteuer zur Anwendung. Bereits an verschiedenen Stellen wurde jedoch diese normative Position in Frage gestellt, wonach es effektiv zu einem gerechteren Steuersystem führt, wenn gleich hohe Nettoeinkommen gleich hoch besteuert werden.[140] Die zumindest in der inländischen Steuerrechtswissenschaft[141] scheinbar unbestrittene Position, wonach für ein gerechtes Steuersystem ein gleiches Nettoeinkommen gleich besteuert werden soll, ist daher in Frage zu stellen. Dies vor allem aus folgenden (nicht abschliessenden) Gründen:

132 Vgl. bspw. BGE 114 Ia 8.
133 Zu denken ist bspw. an Zweitwohnungssteuern, welche die Lokalbevölkerung gar nicht treffen. In diese Richtung geht bereits der Hinweis in BGer 21.12.2016, 2C_523/2015, E. 6.1.
134 Zum Prüfschema unten Abschn. 6.2.
135 MwH statt vieler Uebersax, Art. 14 BV N 11.
136 Vgl. hierzu aber das Urteil Hegetschweiler, BGE 110 Ia 7, E. 5.
137 Sind 10 % bereits ausreichend (BGE 110 Ia 7) oder 17,4 % (BGE 120 Ia 329)? Hierzu auch bereits Reich, Zur Frage der Ehegattenbesteuerung, 249.
138 Vgl. BGE 133 I 206.
139 Zum Leistungsfähigkeitsprinzip bereits kritisch Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, N 1 ff.
140 Vgl. Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, N 1 ff.; Hongler, Die Besteuerung von Glück, 330.
141 Vgl. aber bspw. die Position von Repetti/Ring, Horizontal Equity Revisited, 135 ff.

© IFF-HSG

– **Erstens:** Die einzelsteuerbezogene (und in der Regel einkommenssteuerbezogene) Lastengleichheitsdiskussion ist eine Mär. Wir leben in einem Vielsteuersystem und wenn wir hier einzelsteuerbezogen (z. B. bezogen auf die Einkommenssteuer) Rückschlüsse über die gerechte Lastenverteilung ziehen, ist dies unzureichend.[142] Die Forderung bspw., dass bewegliches und unbewegliches Vermögen bei der Einkommenssteuer grundsätzlich gleich besteuert werden müssen, ist nicht überzeugend. Das Bundesgericht hält fest:

  «Bei gleichen Einkünften und gleichen Abzügen würde der Mieter mit einem höheren steuerbaren Einkommen veranlagt als der Wohnungseigentümer oder Eigenheimbesitzer. Diese mit einer rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen unvereinbare Konsequenz muss mit der Aufrechnung eines Eigenmietwerts, der im Prinzip nach dem ortsüblichen Mietzins zu schätzen ist, korrigiert werden».[143]

  Das Bundesgericht versucht entsprechend, Mieter und Eigentümer zu vergleichen. Es unterlässt es aber bspw., andere Lasten mitzuberücksichtigen, wie jährliche Liegenschaftssteuern oder die Nicht-Besteuerung von Mieten bei der Mehrwertsteuer.
– **Zweitens:** Die traditionelle Lastengleichheitsdiskussion bei der Einkommenssteuer, wonach ein gleiches Nettoeinkommen eine gleiche Besteuerung verlangt, ignoriert, (i) wie **«verdient»** eine Einkunft ist und (ii) wie die **Verteilungswirkung** ist, wenn gleich hohe Nettoeinkünfte gleich besteuert werden. In der bundesgerichtlichen Rechtsprechung findet diese Diskussion verschiedene Ausprägungen. Das Gericht hält bspw. fest:

  «Es bedarf einer sachlichen Rechtfertigung, Dividendeneinkünfte anders zu behandeln als andere Einkünfte.»[144]

  Dem ist dezidiert zu widersprechen. Es kann gerechtigkeitstheoretisch sogar notwendig sein, dass bspw. Dividenden und Lohn anders besteuert werden und damit Personen in der gleichen Einkommensschicht ungleich besteuert werden. Dies – wie erwähnt – aufgrund der **Verteilungswirkung** und aufgrund der **Verdientheit.**

  Zur Verteilungswirkung: Gegenwärtig kann bei den vermögendsten 30 % der Schweiz beobachtet werden, dass der Anteil des beweglichen Vermögens mit steigendem Vermögen zunimmt.[145] Vor diesem Hintergrund könnte sogar gefordert werden, dass Dividenden höher besteuert werden müssen (verfassungsrechtlich) als Lohneinkommen.[146] Dies zeigt aber wiederum, wie stark die Diskussion um die Gleichbehandlung aller Einkünfte von einer tatsächlichen Lastenverteilungsgerechtigkeitsdiskussion ablenkt. Statt dass wir uns tatsächlich über Lastenverteilungsgerechtigkeit unterhalten, wird das Thema auf eine Lastengleichheitsdiskussion heruntergebrochen, die als Axiom nicht zu mehr Verteilungsgerechtigkeit in einem Staat führt. An anderer Stelle wurde gezeigt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip aus dem gleichen Grund eine moralische Illusion darstellt.[147] Die gleichen Überlegungen können für die Lastengleichheitsdiskussion vorgebracht werden, wonach gleich hohe Nettoeinkommen gleich besteuert werden müssen. Dies gibt uns illusorisch vor, etwas Gerechtes zu tun (konkret zu mehr Verteilungsgerechtigkeit beizutragen), aber es hat u. U. keine gerechtigkeitssteigernde Wirkung bzw. allenfalls sogar eine gerechtigkeitsvermindernde Wirkung je nach Verteilung der Einkunftsarten über die Vermögens- und Einkommensperzentile.

  Zur Verdientheit: Es gibt gerechtigkeitstheoretisch überzeugende Gründe, warum Einkünfte abhängig von ihrer Verdientheit unterschiedlich zu besteuern sind. Das Axiom, wonach gleich hohe Einkünfte unabhängig von ihrer Verdientheit gleich besteuert werden müssen, ist nicht überzeugend.[148] Es ist gerechtigkeitstheoretisch sogar notwendig, gewisse Einkünfte höher als andere zu besteuern. Eine Erbschaft kann u. U. unverdient sein, wogegen Lohneinkommen u. U. sehr verdient sein kann. Entsprechend würde sich sogar eine Höherbesteuerung von Erbschaften verglichen mit Lohneinkünften rechtfertigen. Eine gleiche Besteuerung aller Einkunftsarten trägt der Verdientheit nicht Rechnung.
– **Drittens**: Eine Lastenverteilungsgerechtigkeitsdiskussion kann auch nicht ohne Berücksichtigung der Ausgabenseite geführt werden. Bspw. kann ein Steuersystem degressiv sein und dennoch mittels Ausgabenseite einer progressiven Wirkung zugeführt werden. Ein Steuersystem kann aber auch progressiv sein und aufgrund der Ausgabenseite zu mehr Armut und damit zu mehr Ungerechtigkeit führen. Die Studien von Nora Lustig und Sean Higgins sind hierzu sehr empfehlenswert.[149] Wenn nun gerichtliche Behörden einzelsteuerbezogen Gerechtigkeitsaussagen

142 MwH und Beispielen Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vielsteuersystem, 157 ff.
143 BGE 123 II 9, E. 3a.
144 BGE 136 I 49, E. 5.3.
145 Vgl. Martínez, Evidence from unique Swiss tax data on the composition and joint distribution of income and wealth, 23. Die Untersuchung ist nicht umfassend, aber immerhin wurden mehr als 2,5 Mio. Steuerpflichtige aus 8 Kantonen untersucht.
146 Hierzu ausführlich Hongler, Die Besteuerung von Glück, 333 ff.
147 Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, N 1 ff.
148 Dies wurde ausführlich begründet in Hongler, Besteuerung von Glück, 330 ff.
149 Bspw. Higgins/Lustig, Can a poverty-reducing and progressive tax and transfer system hurt the poor?, 1 ff.

machen, ohne eine umfassende Beurteilung der Verteilungswirkung der Steuer- und Ausgabenseite vorzunehmen, ist dies nicht überzeugend. Ein besonderes Beispiel ist hierbei die Ausserkraftsetzung der Vermögenssteuer in Deutschland in den 90er-Jahren. Auslöser war ein Urteil des Bundesverfassungsgerichts[150], wonach ein Verstoss gegen Art. 3 GG vorlag, da Immobilienvermögen gegenüber anderem Vermögen nicht bessergestellt werden dürfe. Immobilienvermögen wurde systematisch unterbewertet. Anstatt die Bewertung von Immobilien zu erhöhen, wurde politisch im Anschluss entschieden, die Vermögenssteuer ausser Kraft zu setzen. Ob der Entscheid des Bundesverfassungsgerichts zu mehr Verteilungsgerechtigkeit geführt hat, ist somit höchst fraglich – allenfalls wäre die Verteilung der Einkommen und Vermögen in Deutschland gerechter, wenn die Vermögenssteuer nicht ausser Kraft gesetzt worden wäre und trotz Ungleichbehandlung von Immobilien und Mobilien weiterhin angewendet worden wäre.

Diese Ausführungen zeigen, dass die Frage nach der Verteilungsgerechtigkeit im Steuerrecht primär eine Aufgabe der Legislative und nicht der Judikative sein soll. Es ist zudem für die Richter und Richterinnen in einem Vielsteuer- und Vielausgabensystem fast unmöglich, zu eruieren, was die genaue Verteilungswirkung eines steuerpolitischen Entscheids ist.[151] Vor diesem Hintergrund ist es auch nicht überzeugend, der Verteilungsgerechtigkeit gerichtlich zu grosses Gewicht beizumessen.[152] In keinem der untersuchten Entscheide nahm das Gericht eine umfassende Analyse der Verteilungswirkung der strittigen Bestimmung vor – sei es bei den Entscheiden zum Eigenmietwert oder auch bei den Entscheiden zur Heiratsstrafe. Es wird immer nur an der Oberfläche gekratzt. Eine umfassende Analyse der Verteilungsgerechtigkeit wäre jedoch notwendig, um überhaupt erst den Anspruch zu stellen, gerichtlich zu mehr Verteilungsgerechtigkeit beizutragen. Dies scheint jedoch illusorisch bzw. eine zu komplexe Aufgabe, sodass das dogmatische Prüfschema dies berücksichtigen sollte. D. h., wie noch zu zeigen sein wird, ist allenfalls eine Willkürprüfung sinnvoller, da dort keine umfassende Verteilungsgerechtigkeitsdiskussion geführt werden muss.[153]

Zusammenfassend sehen wir bei Entscheiden zur Lastengleichheit bzw. Verteilungsgerechtigkeit nicht einen Bereich, der besondere Anforderungen an die Begründung stellt. Auf das genaue Prüfschema wird in Abschn. 6.2 eingegangen. Dies gilt somit für Entscheide, bei denen bspw. die unterschiedliche Behandlung von Immobilien und Mobilien, von Dividenden und Lohneinkünften oder auch von Kapitalgewinnen und anderen Einkünften strittig ist.

6.1.6 Nicht problematisch: Grosse Ungleichbehandlung im Speziellen

Teilweise wird in Deutschland vorgebracht, dass bei grosser Ungleichbehandlung ein strengerer Massstab anzuwenden ist.[154] Dies etwa, wenn eine vollständige Steuerbefreiung mit einer vollen Besteuerung verglichen wird – so, wenn bei der Erbschaftssteuer bspw. bestimmte Vermögenswerte (z. B. Betriebsvermögen) vollständig ausgenommen sind und eben nicht nur reduziert besteuert werden. Auch hier erscheint es aber nicht überzeugend, einen besonderen Prüfstandard anzuwenden. Der Grund liegt wiederum darin, dass unterstellt wird, dass jegliche Einkünfte per se gleich zu behandeln sind. Dies wird jedoch gerechtigkeitstheoretisch in Frage gestellt.[155] Zudem wird das Kriterium der grossen Ungleichbehandlung als Kriterium in der Schweiz zur Farce, da die Prüfung der Verfassungskonformität immer nur bei kantonalen und kommunalen Gesetzen erfolgt und infolgedessen die «grossen» Ungleichbehandlungen gar nicht beseitigt werden können, da die Bundessteuern und die StHG-konformen kantonalen Gesetze keiner kassatorischen Prüfung vor Bundesgericht unterstehen.[156]

6.1.7 Zwischenfazit

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass unseres Erachtens normativ bei vier von den genannten Gruppen eine erhöhte Prüfung gerechtfertigt wäre, konkret bei folgenden:

(i) Ungleichbehandlung um der Ungleichbehandlung willen,
(ii) Unveränderlichkeit des Ungleichbehandlungsmerkmals (inkl. Diskriminierungsmerkmale nach Art. 8 Abs. 2 BV),
(iii) besondere Schutzbedürftigkeit,
(iv) Zusammenhang mit anderen Grundrechten.

150 BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 22.6.1995 – 2 BvR 552/9.
151 Es ist uns bewusst, dass sich auch das Bundesgericht bei der Prüfung von steuerpolitischen Entscheiden eine grosse Zurückhaltung auferlegt (vgl. bspw. BGE 133 I 206, E. 8.2).
152 Vgl. auch Yoshino, The New Equal Protection, 759.
153 Vgl. Abschn. 6.2.
154 Vgl. oben Abschn. 5.2.
155 Dazu oben Abschn. 6.1.5.
156 Ein Beispiel wäre die Besteuerung nach dem Aufwand gemäss Art. 14 DBG bzw. Art. 6 StHG. Unter Umständen kann dies eine «grosse» Ungleichbehandlung sein, da eine pauschalbesteuerte Person annahmegemäss einem Steuersatz von 5 % unterliegen würde, wenn alle Einkünfte offengelegt würden, und eine ordentlich besteuerte Person mit gleich hohen Einkünften dem höchsten Einkommenssteuersatz untersteht (z. B. 40 %).

 © IFF-HSG

Weitere Kategorien wären denkbar. An dieser Stelle kann jedoch kein umfassendes Konzept der Neugestaltung der Gleichbehandlungsprüfung unter Art. 8 Abs. 1 BV erarbeitet werden. Nachfolgend ist näher zu analysieren, was diese Kategorisierung für das konkrete Prüfschema zur Folge hat.

6.2 Prüfschema

Die überblicksartige Darstellung der Rechtslage in den USA und in Deutschland hat offengelegt, dass es durchaus Sinn macht, beim Gleichbehandlungsgebot unterschiedliche Prüfstandards anzuwenden und dogmatisch in (allenfalls stufenlosen) Kategorien zu denken.[157] Dies kann durch die stufenlose Formel in Deutschland oder auf der Basis einer Unterscheidung zwischen einem *«rational basis test»* und einer strengen Prüfung bei verpönten Merkmalen in den USA geschehen.

Auch in der Schweiz wurde gezeigt, dass in gewissen Konstellationen und insbesondere in den Fällen von Art. 8 Abs. 2 BV, aber auch in Fällen von externen Regelungszielen und bei gleichzeitiger Beeinträchtigung von anderen Grundrechten bereits jetzt ein strengerer Massstab angewendet wird.[158] Die Schweizer Rechtsprechung ist jedoch unstrukturiert und es ergibt sich kein stimmiges Bild, insbesondere nicht über die verschiedenen Absätze von Art. 8 BV hinweg.

Ein mögliches dogmatisches Konzept zur Gleichheitsprüfung (im Steuerbereich) könnte sich jedoch an folgenden Punkten orientieren:

– Bei normativ besonders sensiblen Kategorien, wie den vier genannten,[159] sind gewichtige öffentliche Interessen zu verlangen, um die Gruppenbildung zu rechtfertigen, und die Gruppenbildung muss verhältnismässig sein.[160] Allenfalls sollte dies sogar mit einem unbedingten Verbot von bestimmten Diskriminierungen bzw. dem Einfordern von qualifizierenden Gründen für den Eingriff verbunden werden, wie das bisher auch bei der Prüfung nach Art. 8 Abs. 2 BV verlangt worden ist. Mögliche steuerliche Fälle würden genannt: so allenfalls die unterschiedliche Behandlung je nach Verwandtschaftsgrad bei den kantonalen Erbschaftssteuern (aufgrund der Unveränderlichkeit des Verwandtschaftsgrades), die unterschiedliche Besteuerung von Ehegatten und Konkubinatspaaren (aufgrund von Art. 14 BV) oder auch die steuerliche Mehrbelastung von nicht stimmberechtigten Personen (z. B. Personen mit Wohnsitz ausserhalb des Kantons).
– In allen anderen Fällen ist eine Willkürprüfung ausreichend. D. h., in allen anderen Fällen ist einzig zu prüfen, ob eine gesetzlich getroffene Unterscheidung geradezu unhaltbar erscheint. Dies ist dann nicht der Fall, wenn zumindest ein sachlicher Grund für die Unterscheidung von zwei Fallkonstellationen spricht. Das würde insbesondere bedeuten, dass die bisherigen Fälle zur Lastengleichheit (z. B. Vergleich Mieter/Eigentümer; Vergleich unbewegliches Vermögen/bewegliches Vermögen; Vergleich Dividenden/Lohn) «nur» noch einer Willkürprüfung zu unterwerfen wären. Es gibt bspw. viele Gründe, Dividenden und Einkommen aus Lohn unterschiedlich zu besteuern; es erscheint jedoch geradezu willkürlich, nur Dividenden mit einer Beteiligung von mehr als 10 % steuerlich privilegiert zu behandeln.[161] Auch die Erhebung oder Nicht-Erhebung einer Einkommenssteuer auf dem Eigenmietwert ist dieser Position folgend verfassungsrechtlich unproblematisch. Es gibt für beide Positionen gute Argumente, sei es die Wohneigentumsförderung oder sei es die Verteilungswirkung durch eine zusätzliche Besteuerung von Einkünften aus Immobilien.[162]

Diese unterschiedliche Prüfungstiefe liesse sich durchaus in den Normenverbund der BV einbringen, d. h., sie würde nicht der BV widersprechen. Die Ausführungen zum Prüfschema bei Art. 8 BV haben gezeigt,[163] dass sich die Schweizer Lehre gerade damit schwertut, das Gleichbehandlungsgebot systematisch in Übereinstimmung mit den Prüfrastern von Art. 36 BV und Art. 9 BV zu bringen. Das Prüfschema bzw. die Prüftiefe ergibt sich nicht aus Art. 8 BV, und entsprechend ist es zulässig, sich behelfsweise auf Art. 9 BV bzw. Art. 36 BV zu berufen.

7 Schlussfolgerung

Seit Jahren kämpft die Schweizer Steuerpolitik mit verschiedenen wertbeladenen Vorlagen, sei es zur Eigenmietwertbesteuerung oder auch zur Individualbesteuerung. Gleichzeitig scheint das Bundesgericht teilweise sehr klare Positionen zu vertreten, welche Steuerregelun-

157 Vgl. Abschn. 5.2 und Abschn. 5.3.
158 Vgl. Abschn. 3.1.
159 Vgl. Abschn. 6.1.1 – 6.1.4.
160 Die Anwendung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes kann vorliegend nicht vollständig ausgearbeitet werden. Die Anwendung bringt aber auch verschiedene Unklarheiten mit sich (vgl. bspw. Huster, Gleichheit als philosophisches und juristisches Konzept, 859 ff.).
161 Vgl. BGE 136 I 65, E. 5.5.
162 Vgl. bspw. das starke Statement von Bayer, 99. A. A. Locher/Gurtner, Eigenmietwertbesteuerung und Verschuldungsanreize, 252, die bspw. die Nicht-Abzugsfähigkeit von Mietzahlungen bei pensionierten Mietern für verfassungswidrig halten.
163 Vgl. oben Abschn. 3.1.

gen in diesen Bereichen verfassungskonform sind.[164] Dies ist für den Reformprozess des schweizerischen Steuerrechts nicht immer förderlich. D. h., die Rechtsprechung des Bundesgerichts kann auch Reformbestrebungen des Gesetzgebers limitieren, da sie gewisse Optionen (und damit mögliche politische Mehrheiten) einschränkt. Solche Einschränkungen überzeugen aber nur dann, wenn die Rechtsprechung des Bundesgerichts tatsächlich gerechtigkeitssteigernd ist, da dann auch die Reformbestrebungen des Gesetzgebers innerhalb des Rechtsprechungsrahmens gerechtigkeitssteigernd sind.

Der vorliegende Beitrag hat jedoch gezeigt, dass unklar ist, ob die Rechtsprechung des Bundesgerichts in den 55 untersuchten Entscheiden zu mehr oder weniger Steuergerechtigkeit geführt hat. Der Rechtsprechung zur Gleichbehandlung im Steuerrecht fehlt ein gerechtigkeitstheoretisches Fundament. Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln bzw. zu besteuern führt nicht zwingend zu mehr Steuergerechtigkeit. Vor allem wenn unklar bleibt, warum zwei Personen (z. B. Grundeigentümer vs. Mieter) «gleich» sind und welche sachlichen Gründe bereichsübergreifend eine Ungleichbehandlung rechtfertigen können.

Unseres Erachtens wäre es empfehlenswert, dass die Gerichte künftig einen unterschiedlichen Prüfmassstab anwenden, je nachdem ob eine grundrechtlich problematische Gruppenbildung durch den Gesetzgeber vorliegt oder nicht. Wir haben vier solcher problematischen Gruppenbildungen identifiziert,[165] bei denen gewichtige öffentliche Interessen zu verlangen sind, um die Gruppenbildung im Steuerrecht zu rechtfertigen. Zudem muss die Gruppenbildung verhältnismässig sein. In allen anderen Fällen ist eine Willkürprüfung ausreichend. D. h., in allen anderen Fällen, bei denen keine problematische Gruppenbildung vorliegt, ist einzig zu prüfen, ob eine gesetzlich getroffene Unterscheidung bzw. eine gesetzliche Gruppenbildung geradezu unhaltbar erscheint im Sinne einer Willkürprüfung.

Für die Einführung der globalen Mindeststeuer bedeutet dies Folgendes: Dort liegt keine problematische Gruppenbildung vor und somit ist eine Willkürprüfung ausreichend, um zu zeigen, dass kein Verstoss gegen Art. 8 bzw. Art. 127 Abs. 2 BV vorliegt. Diesbezüglich sind verschiedene Gründe ersichtlich, warum Entitäten, die zu einem Pillar-2-Konzern gehören, verglichen zu KMU unterschiedlich besteuert werden (z. B. um die Höherbesteuerung im Ausland zu vermeiden oder um eine 0 %-Besteuerung weltweit zu verhindern). Somit hält die Erhebung der Ergänzungssteuer, beschränkt auf Pillar-2-Entitäten, der geforderten Willkürprüfung stand. Dementsprechend ist in diesem Punkt die Verfassung nicht zu ändern und Art. 129a Abs. 3 lit. a E-BV ist nicht notwendig.

164 Vgl. zur Zulässigkeit von Härtefallklauseln bei der Eigenmietwertbesteuerung BGer 4.8.2022, 2C_605/2021. Warum jedoch eine Härtefallbestimmung bei der Eigenmietwertbesteuerung zu weniger Steuergerechtigkeit führt und warum dies grundrechtsrelevant sein soll, bleibt schleierhaft.

165 Vgl. oben Abschn. 6.1.

Literatur

Altwicker Tilmann, Menschenrechtlicher Gleichheitsschutz, Berlin 2011

Bayer Hermann-Wilfried, in: Der Gleichheitssatz. Gesetzesgestaltung und Gesetzesanwendung im Leistungsrecht: Berichte und Diskussionen auf der Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer in Tübingen vom 5. bis 8. Oktober 1988, Berlin/Boston 1989, 99

Berlin Isaiah, Concepts and Categories, London 1978, 81

Biaggini Giovanni, BV Kommentar. Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2. A., Zürich 2017

Hänni Julia, Zur Tragweite des Case Law in der schweizerischen Verfassungsrechtsprechung – Die Bedeutung von Präjudizien und präjudiziellen Erwägungen in der bundesgerichtlichen Norminterpretation, Zeitschrift für Schweizerisches Recht (ZSR) 141/2022 I, 51

Higgins Sean/Lustig Nora, Can a poverty-reducing and progressive tax and transfer system hurt the poor?, ECINEQ WP 2015-363

Hongler Peter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, in Gedenken an Dr. Marcus Desax, Jusletter, 4.11.2019
– Die Besteuerung von Glück, FStR 2021, 330
– Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vielsteuersystem, in: Wolfgang Schön/Johanna Stark (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts IV. MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Bd. 10, Berlin/Heidelberg 2022, 157

Huster Stefan, in: Friauf/Höfling (Hrsg.), Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Loseblattsammlung, Berlin
– Gleichheit als philosophisches und juristisches Konzept, Zeitschrift für öffentliches Recht 2019, 845

IFF-HSG, Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz. Eine problembezogene Übersicht, FStR, Sondernummer 2022: Globale Mindeststeuer, 326

 © IFF-HSG

Kempny Simon, Stufenlose Formel, abschüssig-rutschige Bahn – Zur Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG, in: Wolfgang Schön/Johanna Stark (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts IV. MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Bd. 10, Berlin/Heidelberg 2022, 27

Kiener Regina/Kälin Walter/Wyttenbach Judith, Grundrechte, 3. A., Bern 2018

Klett Kathrin, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, Zeitschrift für Schweizerisches Recht (ZSR) 111/1992 II, 1

Locher Peter/Gurtner Peter, Eigenmietwertbesteuerung und Verschuldungsanreize, ASA 91 (2022/2023), 241

Martenet Vincent, in: Martenet/Dubey (Hrsg.), Commentaire Romand. Constitution fédérale, Lausanne/Fribourg 2021

Martínez Isabel, Evidence from unique Swiss tax data on the composition and joint distribution of income and wealth, in: Chetty et al. (Hrsg.), Measuring Distribution and Mobility of Income and Wealth, National Bureau of Economic Research, Studies in Income and Wealth, Vol. 80, Cambridge (MA) 2022

Oesch Matthias, Differenzierung und Typisierung: zur Dogmatik der Rechtsgleichheit in der Rechtsetzung, Bern 2008

Petersen Niels, Gleichheitssatz und Einzelfallgerechtigkeit: Eine Rekonstruktion der gleichheitsrechtlichen Dogmatik durch einen Vergleich zur US-amerikanischen equal protection Doktrin, Der Staat 2018, 327

Rawls John, A Theory of Justice, Original Edition, Cambridge (MA)/London 1971

Reich Markus, Zur Frage der Ehegattenbesteuerung, ZBl 86/1985, 233

Repetti James/Ring Diane, Horizontal Equity Revisited, Florida Tax Review 2012, 135

Schefer Markus, Die Beeinträchtigung von Grundrechten. Zur Dogmatik von Art. 36 BV, Bern 2006, 99

Schweizer Rainer J., in: Ehrenzeller et al. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. St.Galler Kommentar, 3. A., St.Gallen 2014

Somek Alexander, Rationalität und Diskriminierung. Zur Bindung der Gesetzgebung an das Gleichheitsrecht, Wien/New York 2001

– Gleichheit als Diskriminierungsschutz: Eine Replik auf Huster, Der Staat 43/2004 III, 425

Uebersax Peter, in: Belser/Epiney/Waldmann (Hrsg.), Basler Kommentar. Bundesverfassung, Freiburg 2015

Vallender Klaus/Wiederkehr René, in: Ehrenzeller et al. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. St.Galler Kommentar, 3. A., St.Gallen 2014

Waldmann Bernhard, in: Belser/Epiney/Waldmann (Hrsg.), Basler Kommentar. Bundesverfassung, Freiburg 2015

Wiederkehr René, Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen: Gilt Art. 36 BV auch bei der Einschränkung der Rechtsgleichheit?, AJP 2008, 394

Winkler Adam, Fatal in Theory and Strict in Fact: An Empirical Analysis of Strict Scrutiny in the Federal Courts, Vanderbilt Law Review 59/2006, 793

Yoshino Kenji, The new equal protection, Harvard Law Review 124/2011, 747

Materialien

Botschaft Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Botschaft zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (Umsetzung des OECD/G20-Projekts zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft) (vom 22.6.2022), BBl 2022, 1700