



University of St.Gallen

Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vielsteuersystem

Peter Hongler

IFF-HSG Working Papers
Working Paper No. 2021- 3

March 2021

Institute of Public Finance,
Fiscal Law and Law & Economics (IFF-HSG)

Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vielsteuersystem

Peter Hongler, 9. März 2021

Inhalt

1. Vorbemerkung.....	3
2. Vielsteuersysteme	3
3. Die moralische Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips	3
4. Der Spielraum des Gesetzgebers.....	4
5. Lastenverteilung und Leistungsfähigkeit – ein paar Vorbemerkungen	6
6. Einzelsteuerbezogene Betrachtung der Einkommenssteuer unter Ausklammerung der Vermögenssteuer	7
7. Einzelsteuerbezogene Betrachtung der Einkommenssteuer auf einer Staatsebene unter Ausklammerung der Einkommenssteuer auf anderen Staatsebenen	13
8. Einzelsteuerbezogene Betrachtung der Sozialversicherungsbeiträge (sic!).....	17
9. Einzelsteuerbezogene Betrachtung der Mehrwertsteuer.....	21
10. Schlussfolgerung.....	24

1. Vorbemerkung¹

Viele der nachfolgenden Argumente basieren auf finanzwissenschaftlichen Untersuchungen. Allerdings geht es nicht darum, finanzwissenschaftliche Argumente für eine faire oder gerechte Besteuerung herbeizuziehen. Vielmehr sollen empirische Untersuchungen helfen, die Stichhaltigkeit von normbezogenen juristischen Argumenten zu überprüfen und potentiell deren Widersprüchlichkeit offenzulegen.

Es wäre anmassend, mich zur Auslegung des deutschen Grundgesetzes bzw. der deutschen Finanzverfassung zu äussern. Die Nutzbarmachung meiner Argumente für die verfassungsrechtliche Diskussion in Deutschland überlasse ich entsprechend gerne dem Leser und der Leserin.

Die gewählte Methode ist keine klassisch Rechtsvergleichende. Die Abstraktheit des Leistungsfähigkeitsprinzips erlaubt nach meinem Dafürhalten aber eine Untersuchung mit punktuellen Bezügen zu beiden Rechtsordnungen (d. h. Schweiz und Deutschland) zu führen, ohne einen umfassenden Rechtsvergleich herzustellen.

2. Vielsteuersysteme

Die allermeisten Staaten kennen Vielsteuersysteme und die Vorteile solcher Systeme verglichen mit einem Globalsteuersystem, d.h. einem Steuersystem, das auf einer einzigen Steuerart beruht, wurden von verschiedener Seite bereits hervorgehoben. So hält Johanna Hey bspw. bezogen auf das Verhältnis von direkten und indirekten Steuern in prägnanter Form fest: «*Die Gerechtigkeit der direkten Steuern wird durch die Unmerklichkeit der indirekten Konsumsteuern ergänzt*»². Das vorliegende Working Paper setzt sich mit der Frage auseinander, wie solche Vielsteuersysteme mit Gerechtigkeitsanforderungen umgehen. Konkret welche Bedeutung dem Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Ausgestaltung von Einzelsteuern zukommen soll im Verhältnis zur gesamten Steuerordnung.

3. Die moralische Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird bekanntlich als Steuergerechtigkeitsprinzip verstanden. Hervorgehoben wird mitunter, dass es um die gerechte Verteilung der Lasten in einer Gesellschaft gehe.³

¹ Dieses Working Paper basiert mehrheitlich auf einem Vortrag am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und öffentliche Finanzen (München; 24. Februar 2021). Gehalten wurde das Referat in der Vortragsreihe «Zukunftsfragen des Steuerrechts». An dieser Stelle herzlichen Dank allen Teilnehmenden für die zahlreichen Fragen und Anregungen. Kommentare zu diesem Working Paper sind sehr gewünscht (bitte an peter.hongler@unisg.ch).

² Johanna Hey, in: Klaus Tipke / Joachim Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 3 N 40.

³ Vgl. bspw. BGER vom 1. Juni 2007, 2P.43/2006, BGE 133 I 206, E. 7.4.

Es ist allerdings gar nicht so einfach, die Verbindung herzustellen zwischen dem so verstandenen Leistungsfähigkeitsprinzip und den grossen Gerechtigkeitstheorien. Ich habe das an anderer Stelle versucht und bin auf kein überzeugendes Resultat gestossen.⁴ Anders gesagt, das Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich schwer durch eine der Gerechtigkeitstheorien rechtfertigen. Seien dies utilitaristische Ansätze, Rawls' Theorie der Gerechtigkeit oder auch libertäre Ideen.⁵

Einer der Hauptgründe der fehlenden Verbindung zwischen den Gerechtigkeitstheorien und dem Leistungsfähigkeitsprinzip in der Anwendungspraxis ist darin zu sehen, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht hauptsächlich für die Frage der Zuteilung der Lastentragung der auf Konsens beruhenden Staatsausgaben beigezogen wird. Ableitungen für die Verteilung von Vermögen und Einkommen nach dem staatlichen Eingriff (inkl. Berücksichtigung der Verteilung von Steuergeldern) sind erhebungsseitig nicht möglich. Zudem werden durch das Leistungsfähigkeitsprinzip auch keine Fragen der Chancengleichheit oder weitere Elemente beantwortet, die in traditionellen Gerechtigkeitstheorien eine hervorragende Bedeutung spielen.⁶

Für die nachfolgenden Ausführungen werde ich nur punktuell auf diese moralische Diskussion Bezug nehmen. Das ist wichtig, d. h. ich sehe meine Argumentation nicht moralisierend, im Sinne von wie ich eine gerechte Gesellschaft sehe und welche Rolle ich dem Steuerrecht hierfür zumesse. Nachfolgend geht es nur um den Zusammenhang zwischen Lastenverteilung und Steuerrecht; eine scheinbar objektive Frage, die auf den ersten Blick keiner normativen Diskussion bedarf.

4. Der Spielraum des Gesetzgebers

Juristisch sind wir uns gewohnt, unsere Argumentation an Prinzipien und Regeln zu orientieren und dies ist zugegebenermassen sehr hilfreich, um konkrete Rechtsfragen zu entscheiden. Das ist mitunter auch ein Vorteil des Leistungsfähigkeitsprinzips. Es gibt der Steuerrechtsordnung dogmatische Struktur.

Die folgenden Ausführungen zeigen, dass eine meiner Schlussfolgerungen dazu führt, dass wir in der steuerpolitischen Diskussion uns vermehrt wieder an ein «Denken ohne Geländer»⁷ gewöhnen sollten. Die steuerpolitische Diskussion soll

⁴ Peter Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, In Gedenken an Dr. Marcus Desax, Jusletter vom 4. November 2019. Hierzu insbesondere auch Stephen Utz, Ability to Pay, 23 Whittier Law Review (2002), S. 867 ff.

⁵ Besonders offensichtlich wird dies bei den Opfertheorien, die teilweise als Rechtfertigung des Leistungsfähigkeitsprinzips beigezogen werden. Diese Opfertheorien beruhen implizit auf einer der genannten Gerechtigkeitstheorien, ohne dass dies in der Diskussion offengelegt wird. Vgl. Peter Hongler, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, In Gedenken an Dr. Marcus Desax, Jusletter vom 4. November 2019, Rz. 84 et seq. Vgl. auch Markus Berger, Steuerprogression als verfassungsrechtliches Gebot? Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (2008/2009), S. 577 ff.; Louis Kaplow, The Theory of Taxation and Public Economics, 2008, 401 ff.

⁶ Eine weitere Überlegung wäre bspw. welche Rolle «Glück» spielt in der gesellschaftlichen Positionierung von Individuen (vgl. hierzu bspw. Ronald Dworkin, Sovereign Virtue: The Theory and Practice of Equality, 2000).

⁷ Dieser Begriff wird mit Hannah Arendt in Verbindung gebracht (vgl. bspw. Hannah Arendt, Denken ohne Geländer, Texte und Briefe, 2006).

den zwanglosen Zwang des besseren Arguments⁸ ermöglichen. Sehen wir ein Prinzip wie das Leistungsfähigkeitsprinzip als unüberwindbares Hindernis in einer solchen Diskussion, verunmöglicht dies das Vordringen in ein moderneres Steuersystem, verlangt durch die zunehmenden fiskalischen Bedürfnisse und das scheinbar zunehmende Bedürfnis nach Umverteilung. Dies ist das Ziel des Working Papers. Nur am Rande geht es auch um die Wechselwirkung von Judikative und Legislative; welcher Entscheid soll demokratisch und welcher justiziell legitimiert sein.

Interessanterweise halten sowohl das höchste Gericht in Deutschland als auch in der Schweiz fest, dass der steuerpolitische Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers grundsätzlich gross sei.⁹ Die Gerichte haben jedoch verschiedentlich bereits einen Eingriff in die demokratische Steuergestaltung vorgenommen, mit implizitem oder explizitem Rückgriff auf das Leistungsfähigkeitsprinzip. Ich verwende bewusst die Wendung «impliziter Rückgriff», da doch in einigen dieser Urteile nicht klar hervortritt, ob das Gericht die Verfassungswidrigkeit aufgrund eines Verstosses gegen das Folgerichtigkeitsgebot, aufgrund des Gleichbehandlungsgebots oder aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips annimmt. Die drei Ansätze scheinen auch zusammenzuhängen. Bspw. die Wendung «*Personen mit gleicher Leistungsfähigkeit sollen gleich besteuert werden*»¹⁰ beinhaltet eine doppelte Wertung, so dass die Gleichbehandlung als richtig befunden wird und die Gleichbehandlung anhand der Leistungsfähigkeit. Oder wenn festgehalten wird: «*Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden*»¹¹ und gleichzeitig sich die Belastungsentscheidung an einer zu definierenden Leistungsfähigkeit orientiert, so sind sowohl das Folgerichtigkeitsgebot als auch das Leistungsfähigkeitsprinzip in die Bewertung mit eingeflossen. Aber wie erwähnt, ich möchte keine Position beziehen zur Auslegung von Art. 3 GG bzw. Art. 106 GG. Das steht mir nicht zu.

Kommen wir zu den Urteilen, die nachfolgend an verschiedenen Stellen beigezogen werden. Dies auch, um der Diskussion die nötige Praxisrelevanz zu geben:

- Tarifgestaltung: Degressive Einkommens- und Vermögenssteuertarife sind gemäss schweizerischem Bundesgericht nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Übereinstimmung.¹²
- Abzug von Werbungskosten bzw. Berufsauslagen bei natürlichen Personen: Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip fliesst zumindest nach einer Lesart, die aber in Deutschland höchstrichterlich zumindest nicht in expliziter Form bestätigt ist, das objektive Nettoprinzip, und entsprechend sind Kosten, die aufgrund der

⁸ Diese Formulierung wird bekanntermassen von Jürgen Habermas verwendet.

⁹ Vgl. z. B. BVerfG vom 29. März 2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, E. I 2b. Vgl. bspw. spezifisch hinsichtlich der Tarifgestaltung z. B. BGer vom 1. Juni 2007, 2P.43/2006, BGE 133 I 206, E. 7.2.

¹⁰ Für eine ähnliche Formulierung siehe bspw. BGer vom 1. Juni 2007, 2P.43/2006, BGE 133 I 206, E. 7.2.

¹¹ Bspw. BVerfG vom 6. Juli 2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268; E. I 2 a).

¹² BGer vom 1. Juni 2007, 2P.43/2006, BGE 133 I 206.

Erzielung von Erwerbseinkommen entstehen, abzugsfähig. Bspw. Kosten für das Pendeln zwischen Arbeitsort und Wohnort.¹³

- Abzug von geschäftsmässig begründeten Aufwendungen bei juristischen Personen für Zwecke der Körperschaftssteuer. Zumindest fliesst dies gemäss schweizerischem Bundesgericht aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip.¹⁴ Zu denken ist hier auch an den hängigen Entscheid zur Zinsschranke in Deutschland.¹⁵
- Ungleiche Bewertungsregeln: Bewegliches und unbewegliches Vermögen sind nach ähnlichen Bewertungsregeln für die Vermögenssteuer zu bewerten. Andernfalls liegt ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vor.¹⁶

Diese Entscheide sind i. d. R. einzelsteuerbezogen, d. h. die Gestaltung einer einzigen Steuer unter Ausklammerung der übrigen Fiskallasten wird betrachtet. Vereinzelt berücksichtigen die Gerichte, insbesondere das Bundesverfassungsgericht, aber bereits die gleichzeitige Wirkung von mehreren Steuern bzw. das Verhältnis von mehreren Steuern in einem Steuersystem.¹⁷ Es ist allerdings zu konstatieren, dass eine Globalbetrachtung aufgrund der prozessualen Vorgaben nur selten zur Anwendung gelangt und wenn dann sicherlich nicht umfassend ist.

5. Lastenverteilung und Leistungsfähigkeit – ein paar Vorbemerkungen

Die Ratio des Leistungsfähigkeitsprinzips ist, dass die Lasten in der Gesellschaft nach Massgabe der Leistungsfähigkeit verteilt werden sollen. Die Leistungsfähigkeit per se lässt sich steuerunabhängig unterschiedlich messen. Das ist bekannt. Eine Bezugnahme zu den folgenden Grössen ist denkbar:¹⁸

- Bruttoeinkommen
- Nettoeinkommen
- Steuerbares Einkommen

¹³ Dies war allerdings nicht das ausschlagende Argument in BVerfG vom 9. Dezember 2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210. Vgl. aber bspw. Lars Micker, Verfassungsrechtliche Zweifel an der teilweisen Abschaffung der Pendlerpauschale, DStR 2007, 1145.

¹⁴ BGer vom 26. September 2016, 2C_916/2014/2C_917/2014, E. 7.1.

¹⁵ Vgl. insbesondere BFH vom 14. Oktober 2015, I R 20/15, E. 3.

¹⁶ Vgl. BVerfG vom 22. Juni 1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, E. II.2.

¹⁷ Vgl. BVerfG vom 22. Juni 1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (Einkommenssteuer und Vermögenssteuer); oder BVerfG vom 18. Januar 2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (Einkommenssteuer und Gewerbesteuer).

¹⁸ Vgl. bspw. die Übersicht bei Sean Higgins & Nora Lustig, Allocating Taxes and Transfers and Constructing Income Concepts: Completing Sections A, B, and C of the CEQ Master Workbook, in: Commitment to Equity Handbook, Estimating the Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty, Nora Lustig (Hrsg.), Brookings Institution Press 2018, p. 234.

- Arbeitseinkommen
- Konsumierbares Einkommen
- Konsumiertes Einkommen
- Vermögen
- Konsumierbares Vermögen

Und weitere sind denkbar. Dies ist jetzt noch nicht besonders innovativ. Auch in der steuerrechtlichen Literatur findet sich verbreitet die Position, wonach sich die Leistungsfähigkeit unterschiedlich messen lässt und somit grundsätzlich ein Vielsteuersystem, das sowohl den Konsum, das Vermögen, aber auch das Einkommen besteuert, als mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Übereinstimmung ist.¹⁹ Im Vielsteuersystem stellt sich somit die bekannte und offensichtliche Frage, ob eine Globalbetrachtung Anwendung finden soll oder ob eine einzelsteuerbezogene Analyse zutreffend ist. Soweit auch nichts Neues.²⁰

Das Ziel dieses Working Papers ist jedoch aufzuzeigen, dass eine einzelsteuerbezogene Betrachtung kontraproduktiv wirken kann, und zwar ein weniger gerechtes Steuersystem und damit auch eine weniger gerechte Gesellschaft zur Folge haben kann. Davon losgelöst ist die Frage, ob eine Globalbetrachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips überhaupt sinnvoll wäre; auch letzteres lehne ich ab. Meine Position ist folglich nicht, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip nur global über alle Steuern hinweg angewendet werden kann, sondern ich bin dezidiert der Auffassung, dem Leistungsfähigkeitsprinzip sollte überhaupt kein Verfassungsrang zugesprochen werden.

Um der komplexen Frage nach der Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Vielsteuersystem mehr Struktur zu geben, werde ich nachfolgend untersuchen, ob die einzelsteuerbezogene Betrachtung von verschiedenen Steuern zu einem gerechteren System führt. Beginnen möchte ich mit der einzelsteuerbezogenen Betrachtung der Einkommenssteuer unter Ausklammerung der Vermögenssteuer.

6. Einzelsteuerbezogene Betrachtung der Einkommenssteuer unter Ausklammerung der Vermögenssteuer

Ausserhalb des Steuerrechts ist wohl gemeinhin anerkannt, dass sowohl das Einkommen als auch das Vermögen ein Zeichen von finanzieller Leistungsfähigkeit sein kann. Im Übrigen wird auch bspw. bei der Beurteilung von Stipendiengesuchen jeweils sowohl verfügbares Einkommen als auch Vermögen berücksichtigt, wobei

¹⁹ M. w. H. Johanna Hey, in: Klaus Tipke / Joachim Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 3 N 55 ff.

²⁰ Vgl. bspw. in der Schweiz bereits Behnisch Urs, in: Bernhard Waldmann et al., Basler Kommentar zur Bundesverfassung, Art. 127 N 29.

die Leistungsfähigkeit für die Vergabe von Stipendien nicht zwingend die gleiche sein muss wie für das Bezahlen von Steuern.²¹ Soweit scheint dies bekannt.

Nachfolgend findet sich eine Übersicht über die Vermögens- und Einkommensverteilung in einzelnen Kantonen in der Schweiz.²² Ich gehe davon aus, dass die Zahlen in Deutschland ähnlich aussehen, sofern solche Erhebungen überhaupt existieren.

P0-P20	35	19	13	10	6	5	5	4	1	1	0	0	0	0
P20-P30	18	13	11	10	10	10	11	12	4	1	0	0	0	0
P30-P40	19	11	11	10	10	10	10	11	5	2	0	0	0	0
P40-P50	19	10	12	11	11	10	10	10	5	3	0	0	0	0
P50-P60	19	9	12	12	12	10	9	9	5	3	0	0	0	0
P60-P70	18	7	11	12	13	12	10	9	5	3	0	0	0	0
P70-P80	17	5	9	11	13	13	11	10	6	5	0	0	0	0
P80-P90	15	3	6	9	12	14	13	13	7	7	1	0	0	0
P90-P95	15	1	3	6	9	12	14	16	9	11	2	1	0	0
P95-P99	17	1	2	3	5	8	12	17	12	17	4	3	0	0
P99-P99.5	19	0	1	1	2	3	6	12	12	24	8	10	1	0
P99.5-P99.9	19	0	0	1	1	2	4	7	9	23	10	19	7	0
P99.9-P99.99	10	0	0	0	0	1	1	3	4	14	9	27	29	4
P99.99-P100	5	0	0	1	0	0	0	1	2	1	3	10	34	44

Quelle: Martinez, Isabel Z. (2021). "Evidence from Unique Swiss Tax Data on the Composition and Joint Distribution of Income and Wealth", in: *Measuring Distribution and Mobility of Income and Wealth*. Raj Chetty, John N. Friedman, Janet C. Gornick, Barry Johnson, and Arthur Kennickell (Hrsg.). NBER Conference held March 5-6, 2020. University of Chicago Press. Forthcoming

Aus dieser Übersicht folgen einzelne wichtige Schlussfolgerungen:

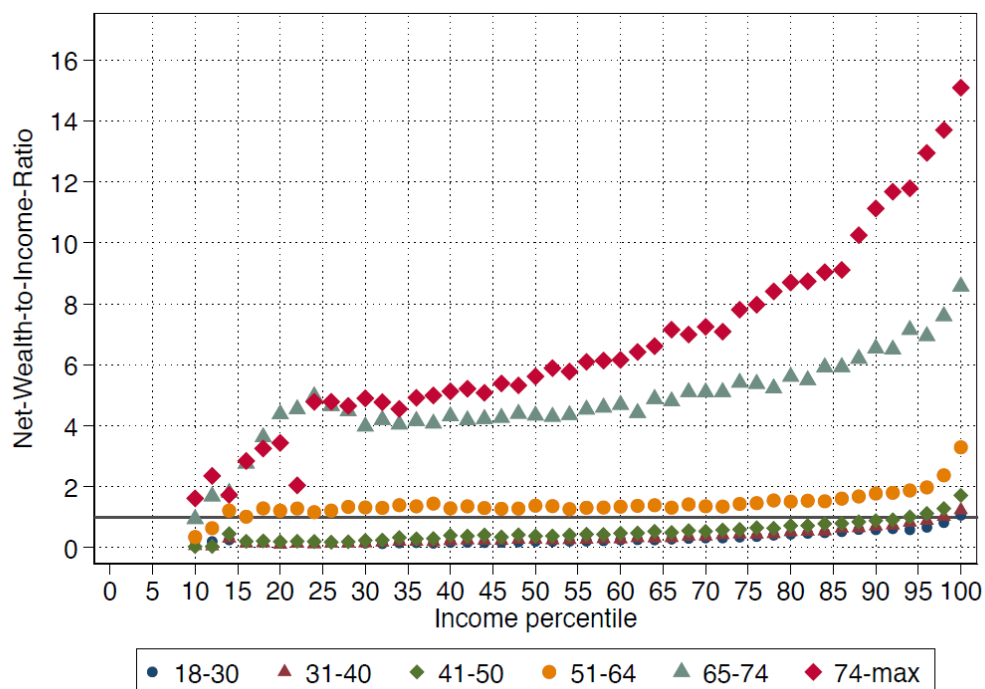
- Diejenigen, die sehr viel Vermögen besitzen, haben i. d. R. auch sehr viel Einkommen.
- Diejenigen, die ein hohes Einkommen haben, haben nicht zwingend ein hohes Vermögen.

²¹ Dies entspricht bspw. der Praxis an der Universität St. Gallen, wo sowohl Einkommen als auch Vermögen der Antragsstellenden bzw. deren Eltern beigezogen werden.

²² Die Studie basiert auf kantonalen Daten, die insgesamt ca. 53% der steuerpflichtigen Personen in der Schweiz umfasst.

- Es gibt aber generell eine starke Korrelation von Einkommen und Vermögen (vor allem an den Enden).

Daraus kann allerdings noch nichts Konkretes für das Verhältnis von Einkommens- und Vermögenssteuer bzw. für die Verteilung der Steuerlast abgeleitet werden. Hierfür ist insbesondere noch relevant, wie das Einkommen und Vermögen zueinander im Verhältnis stehen. Es überrascht aber nicht, dass dieses Verhältnis mit steigendem Einkommen zunimmt. D. h. je mehr Einkommen ich habe, desto grösser ist durchschnittlich das Verhältnis zwischen Einkommen und Vermögen. Die Zunahme des Verhältnisses zwischen Einkommen und Vermögen ist zudem noch grösser mit steigendem Alter. Hierzu die folgende Grafik:



Martinez, Isabel Z. (2021). "Evidence from Unique Swiss Tax Data on the Composition and Joint Distribution of Income and Wealth", in: *Measuring Distribution and Mobility of Income and Wealth*. Raj Chetty, John N. Friedman, Janet C. Gornick, Barry Johnson, and Arthur Kennickell (Hrsg.). NBER Conference held March 5-6, 2020. University of Chicago Press. Forthcoming

Diese Graphik bedarf eines klärenden Beispiels. Die nachfolgenden Werte sind nach Augenmass geschätzt. Wir haben jemanden, der gehört zum reichsten Einkommensprozent, d. h. er oder sie verdient ca. CHF 250'000 p.a. (Annahme). Das Verhältnis Einkommen zu Vermögen ist 1:1 in der Altersgruppe 37. D. h. diejenige, die 37 ist (nennen wir sie Anna), hat als Medianvermögen ca. **CHF 250'000** (Annahme Verhältnis ist 1:1). In ihrer Alterskategorie gibt es demnach gleich viele Personen, die mehr und gleich viele Personen, die weniger Vermögen haben. Derjenige der 74 ist (nennen wir ihn Josef), hat CHF 250'000 Einkommen aber ein Medianvermögen von ca. **CHF 3'500'000** (Annahme Verhältnis ist 1:14). Eine

einzelsteuerbezogene Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips würde bei der Einkommenssteuer verlangen, dass ich beide Personen gleichbehandle (sofern subjektiv vergleichbare Situationen vorliegen). Nehmen wir einen Steuersatz von 20 %.

D. h. beide bezahlen CHF 50'000 pro Jahr.

Angenommen dieser Staat kennt einzig eine Einkommenssteuer, so werden diese zwei Personen gleich viel Steuern zahlen und die Steuerlast ist gleich verteilt. Somit wäre dem Leistungsfähigkeitsprinzip in traditioneller Lesart Rechnung getragen. Nehmen wir nun an, der Staat kennt gleichzeitig eine degressive Vermögenssteuer und der Vermögenssteuersatz beträgt 0.5 % bei Anna und 0.4 % bei Josef. Das führt zu folgender Gesamtsteuerbelastung:

- CHF 51'250 für Anna
- CHF 64'000 für Josef

Angenommen die Vermögenssteuer wird im Rahmen einer justiziellen Normenkontrolle als Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip gewertet, weil gemeinhin degressive Steuern nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip kompatibel sind, so zumindest das schweizerische Bundesgericht.²³ Was sind die möglichen Optionen des Gesetzgebers:

1. Abschaffung der Vermögenssteuer
2. Einführung einer proportionalen (= linearen) Vermögenssteuer mit einem Satz von 0.4 %
3. Einführung einer proportionalen (= linearen) Vermögenssteuer mit einem Satz von 0.5 %
4. Einführung einer progressiven Vermögenssteuer

Mit welcher Variante machen wir die Lastenverteilung gerechter? Ich weiss es nicht und ich glaube nicht, dass dies ein justizieller Entscheid sein sollte. Es spielen derart viele Überlegungen eine Rolle, und die Komplexität der Frage lässt eine justizielle Begutachtung mit Rückgriff auf ein auf tönernen Füßen stehendes Prinzip nicht zu. Zu erwähnen sind nur die Folgenden:

- Je nach Lösung bestrafe ich denjenigen, der mehr konsumiert (und darum relativ auch mehr Mehrwertsteuer bezahlt; dazu weiter unten);
- je nach Lösung führt dies zu Umverteilung zwischen den Generationen; und
- je nach gewählter Lösung habe ich weniger Fiskalaufkommen, das ich wiederum umverteilen kann. Das kann die Armut im Staat verschärfen.

²³ So auch BGer vom 1. Juni 2007, 2P.43/2006, BGE 133 I 206.

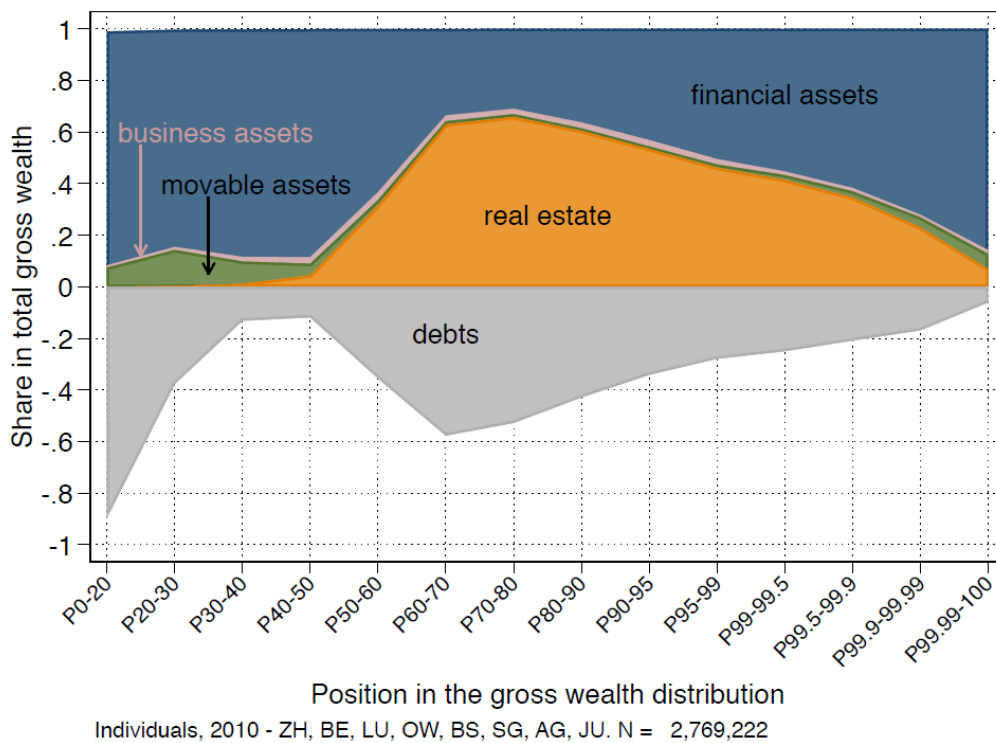
Nach meinem Dafürhalten kann ich keine Entscheidung fällen, ohne dass ich mich mit der tatsächlichen Verteilung von Vermögen und Einkommen nach dem staatlichen Eingriff (inkl. Verteilung des Steuersubstrats) auseinandergesetzt habe. Dies muss staatsbezogen und momentbezogen erfolgen. Es geht final darum zu beurteilen, ob die Lasten in der Gesellschaft gerecht verteilt sind und ob Einkommen, Konsum und Vermögen nach dem staatlichen Eingriff (inkl. Verteilung) in einer Gesellschaft gerecht verteilt sind. Das normbezogene Gerichtsverfahren ist nach meinem Dafürhalten der falsche Ort für eine solche auf sozialen Tatsachen beruhende, Wertungen unterliegende, und mit zahlreichen weiteren ausserhalb der gerichtlichen Kompetenzen liegenden Faktoren verbundene Frage zu klären.

Formulieren wir das Beispiel etwas anders. Angenommen der Staat im vorhergehenden Beispiel kennt neben der Einkommenssteuer eine progressive Vermögenssteuer auf dem Verkehrswert von Aktiven, aber Immobilien werden aufgrund der gewählten Bewertungsmethode systematisch unterbewertet, verglichen mit beweglichem Vermögen und nehmen wir an, diese Unterbewertung ist signifikant – z.B. 20 % im Durchschnitt. Nun liegt der Schluss nahe, hier zu argumentieren, eine solche Vermögenssteuer verstosse gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.²⁴

Allerdings ist zu beachten, wie sich die Vermögenswerte innerhalb der Bevölkerungsstruktur verteilen. Eine selektive Besteuerung von beweglichem Kapitalvermögen durch Unterbewertung von unbeweglichem Vermögen kann u.U. eine progressive Wirkung haben und so wiederum demokratisch legitimiert werden. Dies wird aus der nachfolgenden Grafik ersichtlich, welche die

²⁴ Vgl. Johanna Hey, in: Klaus Tipke / Joachim Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 3 N 62. In diese Richtung geht ja bekanntlich auch das BVerfG vom 22. Juni 1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, zwar in erster Linie mit Rückgriff auf das Gleichbehandlungsgebot.

Zusammensetzung des Vermögens über die verschiedenen Vermögensperzentilen aufgezeigt.



Martinez, Isabel Z. (2021). "Evidence from Unique Swiss Tax Data on the Composition and Joint Distribution of Income and Wealth", in: *Measuring Distribution and Mobility of Income and Wealth*. Raj Chetty, John N. Friedman, Janet C. Gornick, Barry Johnson, and Arthur Kennickell (Hrsg.). NBER Conference held March 5-6, 2020. University of Chicago Press. Forthcoming

Wiederum behaupte ich nicht, dass dies zwingend der Fall sein muss, aber ich glaube, es ist für eine gerechte Lastenverteilung nicht zwingend notwendig, alle Einkommens- und Vermögensarten gleich zu behandeln bzw. gleich zu bewerten. Es kommt auf die Verteilung von Einkommen und Vermögen bzw. von Einkommens- und Vermögensarten in der Bevölkerung über die verschiedenen Einkommens- bzw. Vermögensperzentilen an. Aber dies geht über den Zweck des Working Papers hinaus. Schliesslich geht es um die besonderen Themen, die in Vielsteuersystemen entstehen und insbesondere um das Leistungsfähigkeitsprinzip und nicht um die Frage der Anwendung des Gleichbehandlungsgrundsatzes im Steuerrecht. Das bringt mich bereits zum zweiten Themengebiet: mehrfache Einkommensbesteuerung und die Schranken des Leistungsfähigkeitsprinzips.

7. Einzelsteuerbezogene Betrachtung der Einkommenssteuer auf einer Staatsebene unter Ausklammerung der Einkommenssteuer auf anderen Staatsebenen

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich zwar auf das schweizerische Steuersystem im Besonderen. Allerdings können diese Ausführungen auch auf andere föderale Steuersysteme übertragen werden.

Bekanntlich kennt die Schweiz eine stark föderal geprägte Steuerordnung. Vorliegend ist von Bedeutung, dass die Einkommenssteuer sowohl auf Gemeinde, Kantons- und Bundesebene erhoben wird. Die Kantone sind frei in der Tarifgestaltung der Kantons- und Gemeindesteuertarife. So hat bekanntlich der Kanton Obwalden mit grosser Mehrheit (über 85 % Ja-Stimmen) eine degressive Einkommens- und Vermögenssteuer eingeführt.²⁵ Das bedeutet konkret, dass der Durchschnittssteuersatz ab einem Einkommen von ca. CHF 300'000 leicht abnahm und bei der Vermögenssteuer ab einem Vermögen von CHF 5'000'000, wobei der Grenzsteuersatz nie 0 geschweige denn negativ war. D. h. aber auch, dass derjenige, der mehr verdient bzw. mehr besitzt, immer auch mehr Steuern bezahlen muss.

Das Bundesgericht hat diese degressiven Einkommens- und Vermögenssteuertarife für verfassungswidrig erklärt, da sie insbesondere gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstossen.²⁶ Implizit argumentiert das Bundesgericht, dass degressive Steuern gegen eine minimale Gerechtigkeit verstossen bzw. nicht sachgerecht seien;²⁷ explizit sah es in degressiven Steuertarifen einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.

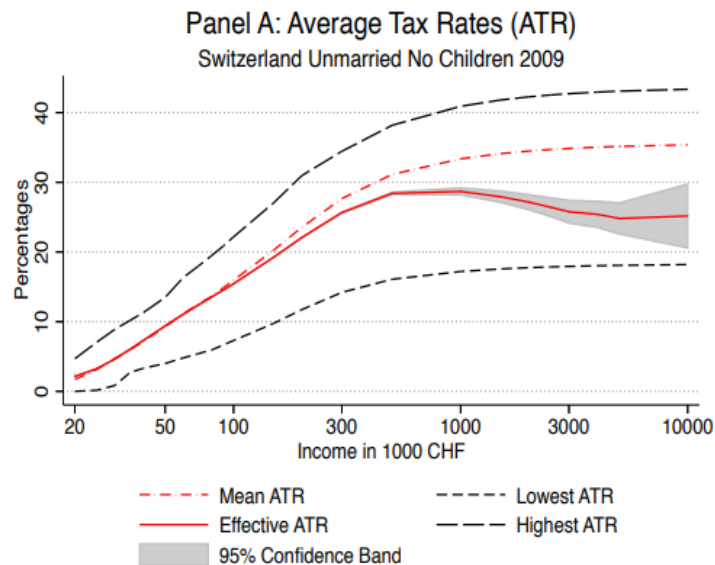
Für die weiteren Ausführungen ist nochmals hervorzuheben, dass das höchste Gericht in die kantonale Souveränität eingegriffen hat und das Leistungsfähigkeitsprinzip für diesen Eingriff in die kantonale Tarifhoheit als Rechtfertigung vorgebracht hat. Bemerkenswert ist, und dieser Punkt wurde bis anhin zumindest juristisch nicht diskutiert, dass die Schweiz trotz dieser Rechtsprechung gegenwärtig ein de facto degressives Steuersystem kennt. Diese Aussage bedarf weiterer Ausführungen.

²⁵ Kt. Obwalden, Amtsblatt vom 22. Dezember 2005.

²⁶ BGer vom 1. Juni 2007, 2P.43/2006, BGE 133 I 206, insb. E. 9.

²⁷ Vgl. die überzeugende Abhandlung von Henri Torrione, Justice distributive aristotélicienne en droit fiscal selon la jurisprudence du TF, ZSR 2010, S. 131 ff.

Eine Untersuchung von zwei Ökonomen zeigt, dass bei Alleinstehenden (ohne Kinder) der effektive Durchschnittsteuersatz ab einem Einkommen von ca. **CHF 100'000 tiefer ist als der gesetzlich vorgesehene Durchschnittsteuersatz**, definiert als der arithmetische Mittelwert aller Gemeinden bzw. aller Einwohner in der Schweiz ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Einkommensverteilung in den Gemeinden.²⁸ Ab einem Einkommen von CHF 1'000'000 nimmt der effektive Durchschnittsteuersatz sogar ab und damit liegt ein de facto degressives Steuersystem vor im Sinne der Rechtsprechung des Bundesgerichts, wie nachfolgender Grafik entnommen werden kann.



Quelle: Marcus Roller & Kurt Schmidheiny, *Effective Tax Rates and Effective Progressivity in a Fiscally Decentralized Country*, CESifo Working Paper No. 5824, S. 18

Dies ist darin begründet, dass sich einkommensstärkere Personen eher in steuergünstigen Gemeinden niederlassen. D. h. es gibt eine signifikante Abweichung vom Durchschnittsteuersatz, den ich berechnen würde, wenn sich alle Einwohner aller Einkommensklassen gleichmässig auf die Gemeinden verteilen und dem tatsächlichen Steuersatz, der angewendet wird, wenn ich weiss, in welcher Einkommensklasse es wie viele Personen in welcher Gemeinde gibt. Diese Abweichung führt zu einem de facto degressiven Tarifverlauf.

Gibt es einen juristischen Unterschied zwischen einem de jure und einem de facto degressiven Steuersystem? Letzteres ist ja ebenso durch gesetzgeberische Entscheide veranlasst, und zwar durch das Zulassen eines fast schrankenlosen Steuerwettbewerbs.²⁹ Nun könnte ich dieses de facto degressive Steuersystem mit der Souveränität der Kantone gerechtfertigt sehen. Dies ist aber nicht überzeugend,

²⁸ Ähnliche Resultate zeigen sich auch bei Verheirateten. Vgl. Marcus Roller & Kurt Schmidheiny, *Effective Tax Rates and Effective Progressivity in a Fiscally Decentralized Country*, CESifo Working Paper No. 5824, S. 20.

²⁹ Eine wichtige Schranke ist allerdings der Finanzausgleich, der dazu führt, dass es ab einem bestimmten Punkt nicht mehr lohnenswert ist, die Einkommenssteuer zu senken.

da unter gleicher Argumentation ja auch die Tarifstruktur im Kanton Obwalden hätte gerechtfertigt werden müssen. Unionsrechtlich ist daraus abzuleiten, dass je nach Auslegung des Leistungsfähigkeitsprinzips dies auch einem innereuropäischen Steuerwettbewerb entgegenstehen könnte, wobei die Konzentration von einkommensstarken Personen viel kleiner sein wird aufgrund der viel grösseren Distanzen, verglichen mit der kleinräumigen Schweiz. In der Schweiz sind die maximalen Einkommenssteuersätze in einigen Kantonen doppelt so hoch wie in den Tiefsteuernkantonen.

Was ist die Schlussfolgerung für dieses Working Paper: Durch die einzelsteuerbezogene Betrachtung des kantonalen Steuertarifs durch das Bundesgericht wurde zwar die De-Jure-Degressivität auf kantonaler Ebene ausgeschaltet, allerdings kann dadurch die De-Facto-Degressivität noch zunehmen, je nach gesetzgeberischer Reaktion des Kantons Obwalden. Wenn dieser den Steuerwettbewerb durch Tarifsenkungen weiter anheizt (z. B. durch einen sehr tiefen proportionalen Steuertarif), kann dies die De-Facto-Degressivität sogar erhöhen. Wiederum führt die einzelsteuerbezogene Auslegung des Bundesgerichts im Vielsteuersystem nicht zwingend zu einem gerechteren System im Sinne der ursprünglichen Idee der Lastenverteilungsgerechtigkeit.

Stellt sich noch die Frage, warum diese De-facto-Degressivität justiziell nicht beanstandet wird. Einerseits ist eine Globalkontrolle der Einkommenssteuern über verschiedene Ebenen prozessual kaum möglich in der Schweiz³⁰ und zudem ist unklar, inwiefern «De-Facto-Argumente» den tatsächlichen juristischen Diskurs prägen würden. Letzteres ist ein Hauptproblem, warum das Leistungsfähigkeitsprinzip kontraproduktiv wirkt. Ich kann keine Steuergerechtigkeitsdiskussion führen, wenn ich mich nicht mit der effektiven Verteilung von Einkommen und Vermögen vor und nach dem staatlichen Eingriff umfassend auseinandersetze. Die Gefahr bei einer einzelsteuerbezogenen Normenkontrolle wie in Deutschland oder der Schweiz ist, dass solche Überlegungen gerade nicht berücksichtigt werden.

Das bringt mich zurück zur Kernfrage der o. g. Rechtsprechung, die ich mir ebenfalls erlaube, kurz anzusprechen. Ist eine degressive Einkommenssteuer ungerecht? Um die Frage zu beantworten, darf wiederum nicht einzig auf den Tarif abgestellt werden, sondern es ist die ganze staatliche Umverteilung zu berücksichtigen. Dabei wird offensichtlich, dass eben auch eine degressive Steuer zu mehr Umverteilung

³⁰ Im Verfahren «Obwalden» war eines der Argumente, dass der kantonale Tarif nur den progressiven Bundestarif glätte. Dies fand das Gericht jedoch nicht für überzeugend: «Mit dem Hinweis, die degressive Tarifgestaltung kompensiere lediglich die Progression bei der direkten Bundessteuer, lässt sich die Verfassungswidrigkeit nicht rechtfertigen, zumal auch die kantonale Steuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen muss» (BGer vom 1. Juni 2007, 2P.43/2006, BGE 133 I 206, E. 9.3).

führen kann als gar keine Steuer und insofern einer Lastenverteilungsgerechtigkeit zuträglich wäre. Das sog. Lambert's Conundrum zeigt dies sehr schön:

Lambert's Conundrum

	1	2	3	4	Total
Original income x	10	20	30	40	100
Tax liability $t(x)$	6	9	12	15	42
Benefit level $b(x)$	21	14	7	0	42
Post-benefit income	31	34	37	40	142
Final income	25	25	25	25	100

Source: Lambert (2001, table 11.1, p. 278).

Abgebildet bei Nora Lustig / Sean Higgins, Estimating the Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty, Chapter 1: The CEQ Assessment, Commitment to Equity Handbook, Estimating the Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty, Nora Lustig (Hrsg.), Brookings Institution Press 2018, S. 8

Daraus folgt die überraschende Schlussfolgerung, dass die Abschaffung einer degressiven Steuer u. U. die existierenden Ungleichheiten in der Gesellschaft sogar noch vergrößert. Und zwar nicht nur die ersatzlose Abschaffung einer degressiven Steuer, sondern auch im Fall, in dem eine degressive Steuer durch eine proportionale oder sogar progressive Steuer ersetzt wird. D. h. eine proportionale Steuer kann zu weniger Lastenumverteilung führen als eine degressive Steuer, die gesamthaft mehr Fiskaleinkommen generiert. Besonders unangenehm kann dies für die Ärmsten in einer Gesellschaft sein. Die Armut in einer Gesellschaft kann sich somit verschärfen, wenn ein Staat eine degressive Steuer durch eine proportionale ersetzt und gleichzeitig auch die Staatsquote senkt, bspw. durch Reduktion der Armenhilfe. Ich will nicht falsch verstanden werden: Ich bin nicht für die Einführung einer degressiven Einkommens- oder Vermögenssteuer. Ich möchte nur festhalten, dass ein richterlicher Entscheid, wonach degressive Einkommens- und Vermögenssteuern gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstossen, die Gesellschaft nicht gerechter macht und auch nicht zu einer gerechteren Lastenverteilung in einer Gesellschaft führt. Insofern kann das Leistungsfähigkeitsprinzip eben kontraproduktiv wirken, wenn ich es einzelsteuerbezogen so auslege, dass degressive Tarifverläufe per se untersagt sind.

Das bringt mich zum nächsten Thema: Wie steht das Leistungsgerechtigkeitsprinzip im Verhältnis zu den Sozialversicherungsbeiträgen.

8. Einzelsteuerbezogene Betrachtung der Sozialversicherungsbeiträge (sic!)

Nachfolgend geht es nicht um die Frage der steuerlichen Behandlung von Zahlungen aus den Sozialversicherungen unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Dies war bekanntlich bereits Gegenstand der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung.³¹ Vielmehr geht es um die Frage der Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Prinzip der gerechten Lastenverteilung im Sozialversicherungsrecht ganz generell, ohne primären Bezug zur steuerlichen Behandlung der Beiträge bzw. Auszahlung. D. h. konkret, ob wir uns bei der Bemessung von Sozialversicherungsbeiträgen an die Leitlinien des Leistungsfähigkeitsprinzips halten müssen.

Vorweg ein Haftungsausschluss. Ich habe keine fundierten Kenntnisse im deutschen Sozialversicherungsrecht und unter Umständen habe ich einen wichtigen Teil der Debatte nicht berücksichtigt. Nach meinem Verständnis orientieren sich die meisten Auffassungen an den folgenden Leitlinien:

1. Im Sozialversicherungsrecht geht es in erster Linie um das Versichern von Risiken und nicht so sehr um das Tragen von Lasten ohne Gegenleistung, und somit ist das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht oder nicht in der gleichen Form anwendbar³².
2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gehört auch zur Grundstruktur der Sozialversicherungen; so wird bspw. Folgendes festgehalten: *«Nur wer auf Grund seines Arbeitsentgelts über ein Mindestmaß an Leistungsfähigkeit verfügt und zugleich, ebenfalls nach Maßgabe seines Arbeitsentgelts, als schutzbedürftig gilt, wird legitim dem Versicherungszwang und der ihm folgenden Beitragspflicht unterworfen.»*³³

Demnach wird auf das Leistungsfähigkeitsprinzip im Sozialrecht bzw. Sozialversicherungsrecht zwar Bezug genommen, aber es wird nicht als strikte Messgröße für die Höhe der Beiträge beigezogen, wie wir es im Steuerrecht verstehen. Was hält uns aber davon ab, das Leistungsfähigkeitsprinzip als Gerechtigkeitsprinzip nicht auch beitragsseitig im Sozialversicherungsrecht gleich anzuwenden, wie wir es im Steuerrecht tun? Auf den ersten Blick geht es doch auch da um die Lastenverteilung, d. h. wie sind die Kosten, die durch das gemeinschaftliche Versichern von definierten Risiken entstehen, in einer Gesellschaft aufzuteilen. Ein Argument ist, wie erwähnt, dass Sozialversicherungen der Abdeckung von Risiken dienen – somit scheint ein globaläquivalenter Ansatz unabhängig einer gerechten Lastenverteilung zulässig. Ein anderes Argument ist, dass es im Bereich der Sozialversicherungen keine Umverteilung gibt wie im Steuerrecht. Diese beiden Argumente überzeugen aber nicht, wie nachfolgend zu zeigen sein wird:

³¹ Vgl. BVerfGE vom 6. März 2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73.

³² Vgl. Ferdinand Kirchhof, Sozialversicherungsbeitrag und Finanzverfassung, NZS 1999, S. 166.

³³ Vgl. Josef Isensee, «Bürgerversicherung» im Koordinatensystem der Verfassung, NZS 2004, S. 397.

Bei den obligatorischen Sozialversicherungen geht es darum, Glück bzw. Pech zu versichern, und zwar staatlich verordnet. Letztlich geht es bei den Sozialversicherungen um die Frage, ob Risiken sich durch den Markt versichern lassen oder die Gesellschaft bessergestellt ist, wenn diese Risiken zentral durch den Staat abgedeckt werden, mit der Möglichkeit zum Versicherungszwang und mit der Möglichkeit zur Umverteilung. Es geht auch hier um Solidarität in der Gesellschaft. Die Zwecksetzung ist sehr nahe am Steuerrecht. Denn mit den Steuereinnahmen versichert der Staat ganz viele weitere Risiken: Dass ich für meinen Betriebsausfall in der Pandemie entschädigt werde, ist auch eine fiskalisch finanzierte Versicherung. Oder sogar, dass ich meine Kinder in die staatliche Schule schicken kann, ist ebenfalls eine Versicherung von Risiken, dem Risiko, Kinder zu bekommen – und das ist selbstredend wertneutral gemeint.³⁴

Zudem ist die Umverteilung auch bei den Sozialversicherungen beträchtlich. Finanzielle Löcher in den Sozialversicherungen werden durch Steuergelder gedeckt. Sehr schön sieht man dies am Bundeszuschuss in die Sozialwerke sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz. Das ist ein gängiges Muster und kann nicht genügend hervorgehoben werden. Wir argumentieren, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip beitragsseitig nicht oder zumindest nicht in derselben Form Anwendung findet wie im Steuerrecht; gleichzeitig finanzieren wir einen beträchtlichen Teil der Sozialversicherungen über die Fiskalerträge, diese wiederum müssen beitragsseitig dem Leistungsfähigkeitsprinzip genügen. Das ist ein störender Widerspruch.

Es geht in diesem Working Paper um die Besonderheiten in einem Vielsteuersystem. Darum nehmen wir nun Bezug zu einem konkreten Beispiel. Wir haben zwei Staaten mit folgenden Sozialversicherungssystemen und wir beschränken uns auf die Rentenversicherung:

- Staat A kennt eine Rentenversicherung im Umlageverfahren. Die Rentenbeiträge betragen 15 % (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil). Die Beitragsbemessungsgrenze befindet sich bei EUR 7'000 pro Monat. Die Rente wird nach einer Formel berechnet, die sowohl die Beitragsjahre als auch die Höhe der Beiträge berücksichtigt. Aufgrund der alternden Bevölkerung müssen 25 % der Renten durch einen Zuschuss finanziert werden, der über Mehrwertsteuerbeiträge gedeckt wird.
- Staat B kennt eine Rentenversicherung im Umlageverfahren. Die Rentenbeiträge betragen 15 % vom **Bruttolohn** (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil). Es ist keine Beitragsbemessungsgrenze vorgesehen. Die Rente berechnet sich nur anhand der Beitragsjahre und nicht anhand der geleisteten Beiträge, sofern ein jährliches Minimum eingezahlt worden ist. Es müssen keine Steuermittel zusätzlich eingesetzt werden für die Altersvorsorge.

³⁴ Vgl. insbesondere Edward D. Kleinbard, What's Luck Got to Do with It?: How Smarter Government Can Rescue the American Dream, 2021.

Welches System ist gerechter betreffend Lastenverteilung? Das kann nicht gesagt werden, hängt dies doch von der Einkommens-, Vermögens- und Konsumverteilung im Staat ab. Allerdings ist zu konstatieren, dass das Modell B progressiver wirkt. Darauf ist noch zurückzukommen.

Staat A möchte nun zum System in Staat B wechseln, um tatsächlich mehr Progression zu erzielen und auch die Quersubvention durch die Mehrwertsteuer zu unterbinden. Es ist auch klar, dass die Rentenversicherung beim Modell B ab einem bestimmten Einkommen dieselbe Wirkung hat wie eine Steuer; es ist unbestritten ein steuerähnlicher Beitrag. Wir nehmen an, es stellen sich vorliegend aber keine Kompetenzprobleme und auch alle weiteren verfassungsrechtlichen Vorgaben sind eingehalten. D. h. eine solche Rentenversicherung ist annahmegemäss zulässig. Bis auf den fehlenden Bundeszuschuss entspricht dieses Modell im Übrigen der schweizerischen Rentenversicherung. Die vorliegend einzig zu beurteilende Frage hinsichtlich der Verfassungskonformität ist, ob Modell A und/oder B gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstösst?

Bei einer einzelsteuerbezogenen Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips könnte Modell A zulässig sein, da keine Steuer, sondern ein Sozialversicherungsbeitrag vorliegt und dort das Leistungsfähigkeitsprinzip beitragsseitig gemäss traditioneller Lesart nicht angewendet werden muss; trotz Quersubventionierung über die Mehrwertsteuer. Beim Modell B könnte vorgebracht werden, dieses Modell verstosse gegen das objektive Nettoprinzip und damit gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Dieses ist anzuwenden, da es sich um eine steuerähnliche Abgabe handelt. Das Bundesverfassungsgericht hält doch in sehr klarer Form Folgendes fest:

«c) Für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits.»³⁵ Warum soll das nicht auch für den Sozialversicherungsbeitrag in Modell B gelten?

Wie erwähnt, wäre es anmassend, mich zur Auslegung der deutschen Verfassung zu äussern und insbesondere zum Streit, ob dem objektiven Nettoprinzip in Deutschland Verfassungsrang zukommt oder nicht.³⁶ Allerdings ist doch zu konstatieren, dass sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz von verschiedener Seite argumentiert wird, aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip fliesse eine Nettobesteuerung zumindest für Einkommens- und Körperschaftssteuerzwecke.³⁷

³⁵ BVerfG vom 9. Dezember 2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, E. I 3c) bb).

³⁶ Hierzu Monika Jachmann, Objektives Nettoprinzip als tragendes Element im Gesamtsystem des Steuerrechts und Grenze für die Steuerpolitik, DStR 2009, S. 129 ff.

³⁷ Vgl. in Deutschland betreffend Einkommenssteuer Monika Jachmann, Objektives Nettoprinzip als tragendes Element im Gesamtsystem des Steuerrechts und Grenze für die Steuerpolitik, DStR 2009, S. 129 ff.; betr. Körperschaftssteuer vgl. m.w.H. Markus München & Norbert Mückl, Eine verfassungsrechtliche Bestandsaufnahme und Würdigung im Zuge des BFH-Beschlusses vom 18.12.2013, DStR 2014, S. 1470 ff. Vgl. in der Schweiz für die Einkommenssteuer bspw. Markus

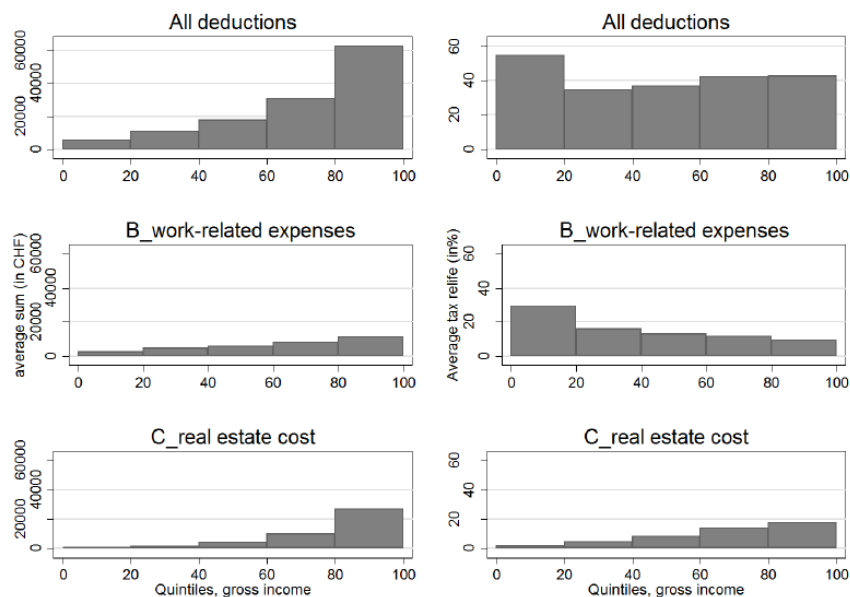
Dies müsste nach meinem Dafürhalten konsequenterweise auch auf das Modell B angewendet werden.

Dies würde demnach bedeuten, dass der Abzug von Berufskosten verfassungsrechtlich aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips verlangt wird, sofern ich daraus ein objektives Nettoprinzip ablese. Auf den ersten Blick ist es auch überzeugend zu argumentieren, dass ich ja nicht mehr so leistungsfähig bin, wenn ich Berufskosten habe, da mir weniger Mittel zur Verfügung stehen. Nach dieser Lesart würde Modell B gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstossen.

Und wie sähe es mit Modell C aus:

- Staat C kennt eine Rentenversicherung im Umlageverfahren. Die Rentenbeiträge betragen 17 % vom **Nettolohn** (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil). Es ist keine Beitragsbemessungsgrenze vorgesehen. Die Rente berechnet sich nur anhand der Beitragsjahre und nicht aufgrund der geleisteten Beiträge. Es müssen keine Steuermittel zusätzlich für die Altersvorsorge eingesetzt werden.

Auf den ersten Blick scheint Modell C mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. dem objektiven Nettoprinzip in Übereinstimmung zu sein. Aber genau hier wird die Diskussion durch das Leistungsfähigkeitsprinzip wiederum beschränkt. Es stimmt, dass jemand, der 30 Kilometer jeden Tag pendelt, weniger leistungsfähig ist als jemand der nicht pendelt, da er weniger verfügbares Einkommen hat. Interessanterweise zeigen aber empirische Untersuchungen aus der Schweiz, dass die Berufskosten (womit insb. die Pendlerkosten gemeint sind) mit steigendem Einkommen betragsmässig zunehmen, und zwar signifikant. Dies wird aus der folgenden Grafik ersichtlich:



Quelle: Oliver Hümbelin & Rudolf Farys, *Redistribution through taxes and deductions. A decomposition analysis with administrative tax data from Switzerland*, 15. Januar 2017

Daraus fliesst Folgendes: Erstens betragsgemäss hat die Gewährung von Berufskostenabzügen zumindest gemäss dieser Untersuchung aus dem Kanton Aargau (2001-2011) eine progressionsdämpfende Wirkung zur Folge. Zweitens wissen wir nicht, ob eine Nettobesteuerung zu einem gerechteren System führt. Was ist denn der «*pflichtbestimmte Aufwand*» bei den Berufskosten? Die Frage der Pflichtbestimmtheit hängt doch stark davon ab, in welcher Einkommensklasse ich mich befinde, zumindest bezüglich Pendlerkosten. Pendlerkosten sind in den tieferen Einkommensklassen tatsächlich pflichtbestimmt. In oberen Einkommensklassen sind dies mehr oder weniger freiwillige Entscheide.

Vorliegend sprechen also einige Gründe für Modell B, insbesondere da es verglichen mit Modell C nicht degressiv wirkt und Finanzierungstransparenz herrscht; bei der Quersubventionierung über die Mehrwertsteuer in Modell A ist dies schwierig. Die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips könnte je nach Lesart aber wiederum die Einführung von Modell B verunmöglichen und Modell A oder C nahelegen. Beide Systeme führen aber nicht zwingend zu einer gerechteren Lastenverteilung in der Gesellschaft.

Wie erwähnt ist das Ziel dieses Working Papers, nicht Position zu beziehen, welches System besser ist, sondern aufzuzeigen, warum das Leistungsfähigkeitsprinzip kontraproduktiv wirken kann.

9. Einzelsteuerbezogene Betrachtung der Mehrwertsteuer

In der Diskussion fehlt noch die Berücksichtigung der Mehrwertsteuer bzw. Umsatzsteuer. Gegenwärtig gibt es zwei grobe Ansätze zur Interaktion der Mehrwertsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip:

- Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist nicht anwendbar bei der Mehrwertsteuer. So hält die Schweizerische Bundesverfassung fest: Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist anwendbar, «*soweit es die Art der Steuer zulässt*». ³⁸ Dies wird teilweise so verstanden, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip eben bei der Mehrwertsteuer keine Anwendung findet, da diese Steuer die Anwendung nicht zulasse. ³⁹
- Die zweite Lesart ist, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip auch bei der Mehrwertsteuer Anwendung findet. So hält Joachim Englisch bspw. fest: «*Die leistungsfähigkeitsgerechte Austeilung der Steuerlast [hat sich] an den*

³⁸ Art. 127 Abs. 2 BV.

³⁹ So auch das Bundesgericht in BGer vom 14. Februar 2002, 2P.232/2001, BGE 128 I 155, E. 2.1.

Aufwendungen für den privaten Verbrauch zu orientieren.»⁴⁰ Dies scheint zum Ausdruck zu bringen, dass der private Verbrauch als Leistungsfähigkeit verstanden wird.

Ich habe Sympathien für beide Positionen. Es ist einerseits in sich schlüssig zu argumentieren, dass wenn das steuerbare Einkommen die Leistungsfähigkeit einer Person ausdrückt, gleichzeitig nicht auch der Konsum als Leistungsfähigkeit herbeigezogen werden kann. Andererseits ist der Konsum aber auch ökonomisch durchaus ein Ausdruck von Leistungsfähigkeit.

Ein neues OECD-Working Paper untersucht die degressive oder progressive Wirkung der Mehrwertsteuer.⁴¹ Für Deutschland zeigen die Zahlen, dass die Umsatzsteuer degressiv ist, wenn wir sie ins Verhältnis zum Einkommen setzen:

Table 3. Average VAT as a percentage of expenditure across income deciles

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
AUT	10.9	10.8	10.7	10.9	11.1	11.0	11.1	11.3	11.2	11.3
BEL	8.9	9.0	9.2	9.4	9.6	9.7	9.8	9.9	10.1	10.3
CHE	3.8	4.0	4.1	4.2	4.3	4.4	4.4	4.5	4.6	4.7
CHL	9.9	10.2	10.0	10.1	10.1	10.4	10.2	10.0	9.6	9.5
CZE	13.1	13.2	13.4	13.3	13.5	13.5	13.6	13.7	13.7	13.8
DEU	7.8	8.4	8.8	8.9	9.0	9.1	9.2	9.1	9.1	8.9

Quelle: Thomas Alastair, Reassessing the regressivity of the VAT, OECD Taxation Working Paper No. 49, 2020

Das scheint bekannt zu sein und findet auch Niederschlag in der politischen Diskussion, wonach die Mehrwertsteuer eine sozial ungerechte Steuer sei. Die Studie zeigt aber auch, dass die Mehrwertsteuer leicht progressiv ist, wenn wir sie ins Verhältnis zu den Ausgaben setzen. Letzteres ist darauf zurückzuführen, dass die unteren Einkommensklassen in relativen Zahlen mehr Lieferungen und Dienstleistungen konsumieren, die mit einem reduzierten Steuersatz besteuert werden bzw. von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Im Ergebnis überrascht auch das nicht.

Table 2. Average VAT as a percentage of income across income deciles

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
AUT	15.3	11.5	10.6	10.3	10.5	10.1	9.7	9.5	8.9	8.5
BEL	11.3	9.4	9.2	9.4	9.2	9.2	8.9	8.3	8.1	6.2
CHE	5.4	4.2	4.0	3.8	3.8	3.6	3.6	3.5	3.4	3.0
CHL	18.1	15.1	12.7	11.5	10.7	11.1	9.9	9.2	8.7	7.4
CZE	11.1	10.8	10.6	10.2	10.3	10.1	9.9	9.4	9.2	8.3
DEU	8.8	8.5	8.5	8.2	8.0	7.8	7.6	7.3	7.0	6.2

⁴⁰ Joachim Englisch, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, S. 93 m. w. H.

⁴¹ Thomas Alastair, Reassessing the regressivity of the VAT, OECD Taxation Working Paper No. 49, 2020.

Quelle: Thomas Alastair, Reassessing the regressivity of the VAT, OECD Taxation Working Paper No. 49, 2020

Der Autor dieser Studie kommt nun zum Schluss, dass es für die Beurteilung der Verteilungswirkung passender sei, das Verhältnis zu den Ausgaben beizuziehen und somit die Sparquote zu berücksichtigen.⁴² D. h. angenommenen, wenn wir der Auffassung sind, das Leistungsfähigkeitsprinzip verbiete degressive Steuern, so könnte immer noch vorgebracht werden, die Mehrwertsteuer sei gar nicht degressiv, sofern ich das gesparte Einkommen in einer späteren Periode konsumiere und damit Mehrwertsteuer zu einem späteren Zeitpunkt abgeführt wird.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt den konsequenten Rechtsanwender demnach vor folgendes Prüfschema: (i) Ist das Leistungsfähigkeitsprinzip anwendbar bei der Mehrwertsteuer, (ii) verbietet es degressive Steuern und (iii) ist die Mehrwertsteuer eine degressive Steuer?

Vorliegend interessiert nur noch Punkt iii. Den Diskurs zu Punkt iii kann ich juristisch bzw. verfassungsrechtlich austragen, aber ich glaube, er hängt wiederum stark von anderen Elementen in einem Vielsteuersystem ab und darf eben nicht nur einzelsteuerbezogen erfolgen, zumindest wenn eine umfassende Beurteilung der Lastengerechtigkeit im Staat verlangt wird.

So kann die Nicht-Berücksichtigung von Erspartem – d. h. dass eben das Verhältnis von der Mehrwertsteuer zu den Ausgaben und nicht das Verhältnis zum Einkommen entscheidend ist – Sinn machen, wenn ein Staat bspw. eine Erbschaftssteuer kennt und das Nicht-Konsumierte dann am Lebensende noch besteuert wird. Auch die Vermögenssteuer kann das Nicht-Konsumierte steuerlich belasten. Allerdings stellt sich die Frage, ob wir die Lastenverteilungsgerechtigkeit überhaupt steuerbezogen beurteilen können, und ich möchte dies wieder anhand eines Beispiels tun:

Angenommen wir haben zwei Staaten: Staat A hat eine Staatsquote von 25 %; Staat B hat eine Staatsquote von 35 %. Hinsichtlich Fiskalaufkommen ist der einzige Unterschied, dass Staat B eine Mehrwertsteuer kennt (mit einem Einheitssatz ohne steuerpolitische Ausnahmen) und Staat A keine Mehrwertsteuer eingeführt hat. Wenn wir uns jetzt die Mehrwertsteuer im Staat B anschauen, ist diese aufgrund des Einheitssteuersatzes und der fehlenden Ausnahmen höchstwahrscheinlich degressiv⁴³ und wir würden sie juristisch potenziell ausser Kraft setzen, sofern wir degressive Steuern als Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip betrachten und die weiteren, oben erwähnten Voraussetzungen erfüllt wären, obwohl die Lasten in Staat B u. U. viel gerechter verteilt sind. So kann eine progressive Einkommenssteuer bei tiefer Staatsquote ohne gleichzeitige Mehrwertsteuer zu mehr Personen unter der Armutsgrenze führen. Dass dies nicht im Sinne des

⁴² Thomas Alastair, Reassessing the regressivity of the VAT, OECD Taxation Working Paper No. 49, 2020, S. 37.

⁴³ Vgl. die Beispiele Lettland oder Neuseeland in der Studie von Thomas Alastair, Reassessing the regressivity of the VAT, OECD Taxation Working Paper No. 49, 2020.

Leistungsfähigkeitsprinzips ist bzw. einer gerechten Lastenverteilung, ist offensichtlich. Angenommen ich komme zu Schluss, dass die Mehrwertsteuer degressiv ausgestaltet ist und ich würde sie ausser Kraft setzen, so kann dies somit zu grösseren Ungleichheiten in der Gesellschaft führen.

Jetzt kann man mir vorwerfen, ich sollte das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht so absolut verstehen und gleich die Abschaffung der Mehrwertsteuer verlangen; vielmehr ist es doch als Optimierungsprinzip zu verstehen. Wie soll ich aber hier nun optimieren und wer entscheidet darüber? Wer entscheidet darüber, welche Steuerausnahmen und tieferen Steuersätze eingeführt werden sollen, um der Mehrwertsteuer mehr Progression zu geben?

Dies ist das Kernproblem der juristischen Kontrolle im Bereich der Lastenverteilungsgerechtigkeit. Die Thematik ist nach meinem Dafürhalten zu vielschichtig, zu komplex und zu stark auf gesellschaftlichen Realitäten beruhend, als dass Gerichte im Rahmen einer Normenkontrolle darüber befinden sollten, und das meine ich überhaupt nicht abwertend. Ich möchte auch nicht missverstanden werden, wonach ich im ewigen Kampf zwischen judikativen und legislativen Kompetenzen eher die Macht auf Seiten der Legislative sehe. Nein, meine Position weicht insofern davon ab, dass ich keine sinnvolle justizielle Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips per se sehe.

10. Schlussfolgerung

Eine der Ursachen dieser ganzen Problematik ist historisch begründet, hat doch das Leistungsfähigkeitsprinzip eine grosse Rolle gespielt bei der Ausgestaltung der modernen Einkommenssteuern, wobei diese dann auf einem demokratischen Entscheid sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz als Nettoeinkommenssteuern ausgestaltet wurden. Zudem stammt das Leistungsfähigkeitsprinzip aus einer Zeit viel tieferer Staatsquoten und viel weniger Umverteilung ausgabeseitig. Anders gesagt mag das Leistungsfähigkeitsprinzip in einem Einzelsteuerstaat ohne Umverteilung normativ u. U. Geltung zugesprochen werden, da dort vielleicht noch eine ungefähre Aussage über die Lastenverteilung gemacht werden kann. So sollte nach meinem Dafürhalten dem Leistungsfähigkeitsprinzip in den heutigen Vielsteuerstaaten mit beträchtlicher Umverteilung keine Bedeutung mehr zugesprochen werden.

Die Vortragsreihe „Zukunftsfragen des Steuerrechts“ bietet gemäss offizieller Beschreibung Gelegenheit, für wichtig gehaltene Themen zu präsentieren und mögliche Entwicklungslinien zu diskutieren. Ich hoffe, es wurde klar, warum ich das Thema für wichtig halte. Lassen sich mich noch kurz erläutern, wo ich mögliche Entwicklungslinien sehe. Ich kann mir sehr gut vorstellen, dass wir ein sehr gerechtes Steuersystem gestalten können, ohne Bezugnahme zum Leistungsfähigkeitsprinzip. Ich glaube auch, wir dürfen keine Angst haben, vom Leistungsfähigkeitsprinzip Abschied zu nehmen. Wir haben ja weiterhin

Schutzmechanismen wie bspw. das Willkürverbot. Zu denken ist auch an den Gleichbehandlungsgrundsatz. Die Auslegung des Gleichbehandlungsgrundsatzes im Steuerrecht wiederum wird hoffentlich an Bedeutung gewinnen⁴⁴ und ich meine eben nicht die Perpetuierung des Grundsatzes, dass Personen mit der gleichen Leistungsfähigkeit gleich besteuert werden sollen, sondern die Analyse von normativen Fragen, wie jene, ob Personen mit passiven und aktiven Einkünften gleich behandelt werden sollen; ob Personen mit beweglichem und unbeweglichem Vermögen gleich behandelt werden sollen; ob Personen mit Werbungskosten in der Kategorie A gleich behandelt werden sollen wie Personen mit Werbungskosten in der Kategorie B.

Abschliessend bin ich aber pessimistisch, dass meine Wünsche gehört werden. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist sowohl in Deutschland als auch der Schweiz zu stark in der Wissenschaft, der Judikatur, aber auch in der Bevölkerung verankert, so dass es höchstwahrscheinlich noch Jahrzehnte Verwendung finden wird und es in naher Zukunft nicht zu einem Paradigmenwechsel kommen wird. Ich empfehle aber jedem Steuerjuristen zumindest den Versuch zu wagen und sich eine Steuerrechtsordnung zu denken, bei der das Leistungsfähigkeitsprinzip keine Rolle spielt. Ich glaube nicht, dass diese Steuerrechtsordnung ungerechter sein wird als unsere jetzigen Ordnungen.

Die Steuerordnungen (inkl. Sozialversicherungen) stehen vor grossen Herausforderungen und wir sollten uns einen möglichst breiten Blumenstrauß an gesetzgeberischen Handlungsoptionen zu Recht legen, ohne dass das Leistungsfähigkeitsprinzip, das moraltheoretisch auf tönernen Füßen steht, hier bereits wesentliche Handlungsmaximen vorgibt. Die Komplexität der gleichzeitigen Belastungswirkung von verschiedenen Steuern in einem Vielsteuersystem, die Besonderheiten der Vermögens- und Einkommensverteilung, die unterschiedlichen Verhaltensmuster innerhalb der Gesellschaft (Konsum vs. Sparen), aber auch die Wirkung der staatlichen Verteilpolitik verunmöglichen eine einzelsteuerbezogenen bzw. sogar eine steuerbezogene Gerechtigkeitsaussage zur Lastenverteilung, die einer justiziellen Beurteilung zugeführt werden kann.⁴⁵ Ich schliesse mit Böckenförde:

«Dem Gesetzgeber ist vielmehr gerade im Bereich des Steuerrechts ein großer Handlungsspielraum zu belassen. Nur dann wird der Ausgleich der verschiedenen Interessen in der "sozialen Demokratie", wie ihn erstmals Lorenz von Stein als notwendige Voraussetzung der modernen Gesellschaft erkannte (a.a.O., S. 207), auch auf Dauer gelingen.»⁴⁶

⁴⁴ Vgl. hierzu insbesondere Simon Kempny & Philipp Reimer, Die Gleichheitssätze: Versuch einer übergreifenden dogmatischen Beschreibung ihres Tatbestands und ihrer Rechtsfolgen, Mohr Siebeck 2012; Kempny Simon, Steuerrecht und Verfassungsrecht, StuW 2014, S. 196 ff.

⁴⁵ Vgl. auch bereits René L. Frey, Finanzpolitik und Verteilungsgerechtigkeit, Finanzarchiv 1972, S. 1 ff.

⁴⁶ Abweichende Meinung des Richters Böckenförde zum Beschluss des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995 - 2 BvL 37/91, E. 4.