

---

## Die Verfassungsmässigkeit einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges bei der direkten Bundessteuer



Severin Koller  
MLaw

Um die Finanzierung im Rahmen der FABI-Vorlage zu gewährleisten, schlägt der Bundesrat die Beschränkung des Fahrkostenabzuges für unselbstständig erwerbstätige Steuerpflichtige auf 3'000 Franken vor. Die Umsetzung soll im DBG (und StHG) und damit auf Gesetzesstufe erfolgen. Verfassungsrechtlich problematisch ist diese Massnahme in Bezug auf das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV) und die Besteuerungsgrundsätze (Art. 127 Abs. 2 BV). Fahrkosten stellen nach der anerkannten Reinvermögenszugangstheorie und dem daraus abgeleiteten objektiven Nettoprinzip zu berücksichtigende Gewinnungskosten dar. Daraus erhellt, dass die Beschränkung des Fahrkostenabzuges das in der Verfassung verankerte Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt. Nach der hier vertretenen Auffassung vermögen die vom Bundesrat vorgebrachten Gründe diese Verletzung nicht zu rechtfertigen, weshalb die Beschränkung des Fahrkostenabzuges als verfassungswidrig zu qualifizieren ist.

*Pour garantir le financement dans le cadre du projet FAIF, le Conseil fédéral propose de limiter à 3000 francs la déduction des frais de déplacement des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante. La mise en œuvre devrait passer par la LIFD (et la LHID), donc se fonder sur une modification de la loi. Cette mesure est cependant problématique du point de vue du principe de l'égalité des droits (art. 8 cst.) et des principes d'imposition (art. 127 al. 2 cst.). En vertu de la théorie reconnue de l'accès à la fortune nette et du principe objectif qui en est déduit, les frais de déplacement constituent des frais d'acquisition du revenu. Il en résulte que la limitation de la déduction des frais de déplacement est une atteinte à la règle constitutionnelle de l'imposition selon la capacité économique. Partant de ce raisonnement, les motifs avancés par le Conseil fédéral ne justifient pas une violation de ce principe, si bien que la limitation de la déduction des frais de déplacement doit être considérée comme contraire à la Constitution fédérale.*

### Inhaltsverzeichnis:

I. Einleitung	762
1. Politische Ausgangslage	762
2. Relevanz einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges auf Gesetzesstufe	764
3. Der geltende Art. 26 DBG und die vorgeschlagene Neufassung im Vergleich	765
II. Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot nach Art. 8 Abs. 1 BV	766
1. Theoretische Grundlagen	766

2.	Summarische Prüfung einer Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes nach Art. 8 Abs. 1 BV	768
III.	Verstoss gegen die in Art. 127 Abs. 2 BV verankerten Besteuerungsprinzipien	769
1.	Vorbemerkung	769
2.	Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Exkurs)	770
3.	Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung (Exkurs)	771
4.	Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	772
4.1	Theoretische Grundlagen und Entwicklung	772
4.2	Ableitungen bzw. Subprinzipien: «Reinvermögenszugangstheorie» und «Nettoprinzip»	774
4.3	Qualifikation von Fahrkosten als Gewinnungskosten	777
4.3.1	Fahrkosten als Folge des Auseinanderfallens von Wohn- und Arbeitsort	778
4.3.2	Fahrkosten als Folge der Wahl des Verkehrsmittels	780
5.	Prüfung einer Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV	783
6.	Mögliche Rechtfertigungsgründe für die Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV	784
6.1	Vorbemerkung	784
6.2	Fiskalische Zielsetzungen	784
6.3	Ausserfiskalische Zielsetzungen	786
6.4	Würdigung der Argumente des Bundesrates	788
7.	Zwischenfazit zu Art. 127 Abs. 2 BV	791
IV.	Konsequenzen eines Widerspruchs zwischen Bundesverfassung und -Gesetz	791
1.	Das Anwendungsgebot von Bundesgesetzen nach Art. 190 BV	791
2.	Politische Handlungsmöglichkeiten im laufenden Gesetzgebungsverfahren	792
V.	Blick über den Tellerrand: Der Entscheid des deutschen Bundesverfassungsgerichts zur sog. Entfernungspauschale	793
1.	Verfassungsgerichtsbarkeit für Bundesgesetze	793
2.	Grundsatzentscheid zur Entfernungspauschale	793
3.	Argumentation des Bundesverfassungsgerichts	794
4.	Mögliche Fernwirkung der Argumentation auf die Schweiz	797
VI.	Zusammenfassung der Erkenntnisse und Schlussfolgerung	797

## I. Einleitung

### 1. Politische Ausgangslage

Der Bund benötigt für die Erfüllung seiner Aufgaben finanzielle Mittel. Diese beschafft er sich unter anderem durch die Erhebung von Steuern.<sup>1)</sup> Eine zentrale Aufgabe des Bundes ist die Bereitstellung der Verkehrsinfrastrukturen.<sup>2)</sup> Der Schweizerische Bundesrat hält in seiner Botschaft zur Volksinitiative «Für den öffentlichen

<sup>1)</sup> *Ernst Blumenstein/Peter Locher*, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 159; *Ernst Höhn/Robert Waldburger*, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern et al. 2001, § 1 N 20; *Kathrin Klett*, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, Zeitschrift für Schweizerisches Recht, Band 111/II (1992), S. 1 ff., S. 28; *René Matteotti*, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung. Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Bern 2007, S. 58 (m.w.N.); *Markus Reich*, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich et al. 2012, § 1 N 1.

<sup>2)</sup> In der Botschaft FABI, BBl 2012 1577, S. 1591, hält der Bundesrat fest, dass der Verkehr mit rund 14 Prozent zu einem der grössten Ausgabenbereiche des Bundes gehört.

Verkehr» und zum direkten Gegenentwurf (Bundesbeschluss über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur, FABI) vom 18. Januar 2012<sup>3)</sup> fest, dass die heutigen Mittel einer langfristigen Finanzierung des sicheren Betriebs, für den Substanzerhalt der bestehenden Eisenbahnanlagen sowie für einen weiteren Ausbau der schweizerischen Bahninfrastruktur ungenügend seien.<sup>4)</sup>

Um dieses finanzielle Problem zu lösen, sieht der Bundesrat unter anderem die Schaffung eines neuen Bahninfrastrukturfonds (BIF) vor. Dieser soll aus bereits bestehenden sowie aus im Wesentlichen drei neuen Finanzierungsquellen gespiesen werden.<sup>5)</sup>

Eine dieser drei neuen Quellen stellen nach Vorschlag des Bundesrates Mehreinnahmen aus der direkten Bundessteuer dar.<sup>6)</sup> Diese Mehreinnahmen sollen dadurch generiert werden, dass der abziehbare Betrag für Fahrkosten auf maximal 3'000 Franken begrenzt wird.<sup>7)</sup> Die Idee des Bundesrates ist fiskaltechnisch relativ einfach zu bewerkstelligen und in Bezug auf die erwarteten Mehrerträge für die Bundeskasse im Ergebnis effektiv: Man beschränkt – vereinfacht gesagt – die abziehbaren Fahrkosten auf einen bestimmten Betrag. Daraus resultiert überall dort, wo die effektiven (bzw. die bisher abzugsfähigen) Fahrkosten den zulässigen Fahrkostenabzug übersteigen, ein höheres steuerbares Einkommen des einzelnen Steuerpflichtigen<sup>8)</sup>, was sich wiederum in höheren Steuereinnahmen niederschlägt.

Im Rahmen des der Botschaft vorangegangenen Vernehmlassungsverfahrens hatte der Bundesrat die Einführung einer für alle unselbstständig Erwerbstätigen geltenden *Pauschale für Fahrkosten* vorgeschlagen. Diese hätte sich am Preisniveau eines öV-Abonnements für die Kernzone einer Agglomeration orientieren sollen. Die Einführung einer solchen Pauschale hätte nach Angaben des Bundesrates zu jährlichen Mehreinnahmen der direkten Bundessteuer von rund 250 Mio. Schweizer Franken geführt.<sup>9)</sup>

<sup>3)</sup> Mit dieser Vorlage reagiert der Bundesrat auf die eidgenössische Volksinitiative «Für den öffentlichen Verkehr». Diese wurde am 6. September 2010 eingereicht. Die Initiative schlägt im Wesentlichen eine neue Aufteilung der durch die Mineralölsteuer generierten Mittel zwischen Strasse und Schiene vor. Der Bundesrat lehnt diese Initiative ab und hat daher beschlossen, einen direkten Gegenentwurf auszuarbeiten. Resultat dieser Arbeiten ist die FABI-Vorlage, welche diverse Änderungen auf Verfassungs- und Gesetzesstufe vorsieht. Vgl. dazu Botschaft FABI, BBl 2012 1577, S. 1590, 1602 ff.

<sup>4)</sup> Botschaft FABI, BBl 2012 1577, S. 1594.

<sup>5)</sup> Ebd., S. 1579 f.

<sup>6)</sup> Die beiden weiteren Quellen stellen die Erhöhung der Trassenpreise (was mit Tarifanpassungen für die Bahnkunden verbunden ist) sowie die Finanzierung von sog. Publikumsanlagen durch die Kantone dar. Botschaft FABI, BBl 2012 1577, S. 1580, 1619 ff.

<sup>7)</sup> Ebd., S. 1621.

<sup>8)</sup> Wenn im vorliegenden Beitrag die maskuline Form verwendet wird, geschieht dies lediglich aus Gründen der besseren Lesbarkeit. Selbstverständlich sind jeweils – sofern im Zusammenhang adäquat – beide Formen, die maskuline und die feminine, gemeint.

<sup>9)</sup> Vgl. Medienmitteilung vom 31.03.2011 «Bundesrat eröffnet Vernehmlassung zu Ausbau und Finanzierung der Bahninfrastruktur», <<http://www.uvek.admin.ch/dokumentation/00474/00492/index.html?lang=de&msg-id=38374>> (besucht am 29.04.2012).

Aufgrund der Vernehmlassungsantworten schlägt der Bundesrat an Stelle der hiervoor erwähnten Pauschalierung nun eine *Begrenzung der Fahrkostenabzüge* auf 3'000 Franken vor.<sup>10)</sup> Er verspricht sich dadurch Mehreinnahmen aus der direkten Bundessteuer von jährlich immerhin noch rund 200 Mio. Schweizer Franken.<sup>11)</sup>

Die FABI-Vorlage ist relativ umfangreich und deckt viele, teilweise politisch höchst umstrittene Themenbereiche ab. Der vorliegende Beitrag konzentriert sich ausschliesslich auf die hiervoor genannte Beschränkung des Fahrkostenabzuges. Insbesondere sollen weder die schweizerische Verkehrspolitik im Allgemeinen noch die Finanzierung des öffentlichen Verkehrs im Besonderen thematisiert werden.

## 2. Relevanz einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges auf Gesetzesstufe

Die direkte Bundessteuer ist im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) geregelt. Art. 26 DBG bestimmt den Rahmen, in dem unselbstständig Erwerbstätige ihre Berufskosten in Abzug bringen können. Der Vorschlag des Bundesrates sieht eine Änderung auf Gesetzesstufe vor: Art. 26 DBG soll dahingehend ergänzt werden, dass die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG) nur bis zu einem Maximalbetrag von 3'000 Franken geltend gemacht werden können.<sup>12)</sup> Konsequenterweise soll die heute in Art. 26 Abs. 2 DBG verankerte Möglichkeit des Nachweises von höheren Fahrkosten gestrichen werden.<sup>13)</sup>

Aufgrund der Tatsache, dass der Bundesrat die Beschränkung der Fahrkosten durch eine Gesetzesänderung einführen will, stellt sich vorliegend die Frage nach der Zulässigkeit dieser Massnahme aus rechtlicher Sicht, namentlich deren Zulässigkeit im Lichte der Bundesverfassung.

In der Schweiz gilt der Grundsatz, dass Bundesgesetze *verfassungsmässig* sein müssen.<sup>14)</sup> Daraus folgt einerseits, dass sie eine Verfassungsgrundlage benötigen (Art. 3 BV). Andererseits dürfen Bundesgesetze keine der Verfassung widersprechenden Normen enthalten. Ein Bundesgesetz ist als verfassungswidrig zu qualifizieren, wenn eine der beiden hiervoor genannten Voraussetzungen

<sup>10)</sup> Vgl. Medienmitteilung vom 02.11.2011 «Bahninfrastruktur: Bundesrat bestätigt Stossrichtung und passt Finanzierung an», <<http://www.uvek.admin.ch/dokumentation/00474/00492/index.html?lang=de&msg-id=42042>> (besucht am 29.04.2012).

<sup>11)</sup> Dieser Betrag entspricht nach heutigen Verhältnissen rund 2 Prozent der Einnahmen aus der direkten Bundessteuer. Die Mehreinnahmen in diesem Umfang sollen jeweils jährlich in den BIF fliessen. In der Bundesverfassung soll der prozentuale Anteil festgelegt werden, mit dem der BIF an den Einnahmen aus der direkten Bundessteuer partizipiert. Vgl. dazu Botschaft FABI, BBl 2012 1577, S. 1621 f.

<sup>12)</sup> Vgl. Botschaft FABI, BBl 2012 1577, S. 1680; Entwurf des Bundesgesetzes über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur, BBl 2012 1761, S. 1761.

<sup>13)</sup> Vgl. ebd.

<sup>14)</sup> *Pierre Tschannen*, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 3. Auflage, Bern 2011, § 8 Rz. 5.

fehlt.<sup>15)</sup> Es ist somit zu prüfen, ob die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung von Art. 26 DBG gegen die Bundesverfassung verstösst.

Sowohl die Politik als auch die Juristerei leben vom Austausch von Argumenten. In unserer Demokratie sind die Regeln des gemeinsamen Zusammenlebens nicht sakrosankt: Sie sind einem stetigen Wandel unterworfen. Der Bundesrat hat sich mit seinem Vorschlag zur Beschränkung des Fahrkostenabzuges für eine Anpassung des Gesetzes auf der Grundlage gegebener Verfassungsbestimmungen entschieden. Folglich müssen sich (interessens-) politische und parlamentarische Diskussionen im Rahmen der geltenden Verfassungsbestimmungen abspielen. Aufgrund dieser Tatsache ist es für den Prozess der politischen Meinungsfindung entscheidend, den verfassungsrechtlichen Rahmen zu kennen. Diesen Rahmen versucht vorliegender Beitrag zu skizzieren.

### 3. Der geltende Art. 26 DBG und die vorgeschlagene Neufassung im Vergleich

Art. 26 DBG befindet sich in einem Kapitel mit der Überschrift «Ermittlung des Reineinkommens». Dieses Kapitel beginnt mit Art. 25 DBG, welcher festlegt, wie das sog. Reineinkommen<sup>16)</sup> grundsätzlich zu ermitteln ist.<sup>17)</sup> Die darauf folgenden Art. 26 bis Art. 33a DBG konkretisieren die zulässigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge.<sup>18)</sup>

Der hier interessierende Art. 26 DBG regelt die abzugsfähigen Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit. Unter Berufskosten versteht das DBG de lege lata diejenigen Kosten, die für die Ausübung einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit notwendig sind.<sup>19)</sup>

Der Vorschlag des Bundesrates sieht vor, den Abzug für die Fahrkosten zu beschränken, um dadurch höhere Steuereinnahmen zu generieren. Formell soll der Gesetzgeber im Rahmen der FABI-Vorlage ein neues «Bundesgesetz über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur»<sup>20)</sup> verabschieden. Teil dieses neuen Gesetzes stellen Änderungen verschiedener bestehender

<sup>15)</sup> Ebd.

<sup>16)</sup> Das «Reineinkommen» darf nicht mit dem «steuerbaren Einkommen» verwechselt werden: Das Reineinkommen entspricht grundsätzlich den um die Aufwendungen (auch: Gewinnungskosten) und allgemeinen (auch: sozialpolitische oder anorganische) Abzüge reduzierten, gesamten steuerbaren Einkünften. Wird das Reineinkommen anschliessend um die Sozialabzüge (auch: Freibeträge) gekürzt, resultiert das steuerbare Einkommen. Vgl. dazu *Höhn/Waldburger*, Band I (Fn. 1), § 14 N 17; *Markus Reich*, in: *Martin Zweifel/Peter Athanas* (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Basel 2008, Art. 25 DBG N 1 ff.

<sup>17)</sup> *Reich*, Kommentar DBG (Fn. 16), Art. 25 DBG N 1.

<sup>18)</sup> Ebd.

<sup>19)</sup> Nach *Bruno Knüsel*, in: *Martin Zweifel/Peter Athanas* (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Basel 2008, Art. 26 DBG N 2, sind damit insbesondere Kosten für Arbeitsweg, auswärtige Verpflegung sowie berufliche Weiterbildung gemeint.

<sup>20)</sup> Der Entwurf ist publiziert in BBl 2012 1761.

Bundesgesetze dar. Unter den zu revidierenden Erlassen findet sich auch das DBG.

Die Konsequenz der vom Bundesrat vorgeschlagenen Abzugsbeschränkung wäre, dass alle unselbstständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen ihre Fahrkosten nur noch bis zu einem Maximalbetrag von 3'000 Franken geltend machen könnten. Dies im Gegensatz zum geltenden Art. 26 Abs. 2 DBG, der dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Nachweises von notwendigen höheren Kosten grundsätzlich offen lässt.<sup>21)</sup> Dieser Umstand bildet den Ausgangspunkt des vorliegenden Beitrages.

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle erwähnt, dass im Rahmen der FABI-Vorlage auch Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) geändert werden soll.<sup>22)</sup> Dieser Absatz 1 soll mit einer «Kann-Bestimmung» ergänzt werden und es den Kantonen künftig erlauben, für die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte ebenfalls eine Begrenzung festzusetzen.<sup>23)</sup>

## II. Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot nach Art. 8 Abs. 1 BV

### 1. Theoretische Grundlagen

Die Schweizerische Bundesverfassung enthält in Art. 8 Abs. 1 den allgemeinen Gleichheitssatz, in dem sie stipuliert, dass alle Menschen vor dem Gesetz gleich seien.<sup>24)</sup> *Tschannen, Zimmerli* und *Müller* beschreiben diesen Anspruch des Einzelnen auf rechtsgleiche Behandlung als «verfassungsmässiges Recht mit Querschnittscharakter».<sup>25)</sup> Darunter sei ein Recht zu verstehen, das nicht

<sup>21)</sup> Vgl. dazu die Ausführungen unter III. Ziff. 4.3 hiernach.

<sup>22)</sup> Vgl. BBl 2012 1761, S. 1762.

<sup>23)</sup> Vgl. Botschaft FABI, BBl 2012 1577, S. 1680.

<sup>24)</sup> *Regina Kiener/Walter Kälin*, Grundrechte, Bern 2007, S. 345. An dieser Stelle sei erwähnt, dass Art. 8 Abs. 1 BV dem bisherigen Gehalt von Art. 4 aBV entspricht. Aus diesem Grund ist die vom Bundesgericht zu Art. 4 aBV ergangene Rechtsprechung auch heute noch heranzuziehen. Vgl. dazu *Ulrich Häfelin/Walter Haller/Helen Keller*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Auflage, Zürich et al. 2008, N 740; *Adrienne Heil-Froidevaux*, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, Diss. Bern 2005/06, S. 81; *Rainer J. Schweizer*, in: *Bernhard Ehrenzeller* et al. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2008, Art. 8 BV Rz. 19.

<sup>25)</sup> *Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli/Markus Müller*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Auflage, Bern 2009, § 23 Rz. 4. Gl.M. *Kiener/Kälin* (Fn. 24), S. 346.

nur einen einzelnen Lebensbereich, sondern die gesamte Rechtsordnung umfasse.<sup>26)</sup>

Nach der herrschenden Lehre richtet sich der Gleichheitssatz sowohl an rechtsetzende als auch an rechtsanwendende Behörden. Dies der Formulierung in der Verfassung zum Trotz, welche lediglich besagt, dass alle Menschen *vor dem Gesetz gleich* seien.<sup>27)</sup>

Die bekannte Formel des Bundesgerichts, welche bis heute in den verschiedensten Urteilen angewendet wurde und nach aktueller Rechtsprechung wird, lautet: Gleiches sei nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln.<sup>28)</sup>

Den Staat trifft folglich einerseits die Pflicht, *tatsächlich Gleiches* auch *rechtlich gleich* zu behandeln. Bei zwei tatsächlich gleichen Sachverhalten muss mit anderen Worten eine rechtliche Gleichbehandlung resultieren. Im Gegensatz dazu muss er *tatsächlich Ungleiches* auch *rechtlich ungleich* behandeln. Den Staat trifft somit in solchen Konstellationen ein rechtliches Differenzierungsgebot, will er nicht gegen den Gleichheitssatz verstossen.<sup>29)</sup> Daraus folgt, dass das Ziel des allgemeinen Gleichheitssatzes nicht die absolute Gleichheit aller Normadressaten ist. Art. 8 Abs. 1 BV fordert vielmehr eine relative Gleichbehandlung.<sup>30)</sup> Diese hat zudem auf zeitliche, geografische oder kulturelle Vorstellungen Rücksicht zu nehmen.<sup>31)</sup>

<sup>26)</sup> *Tschannen/Zimmerli/Müller* (Fn. 25), § 23 Rz. 4. Gl.M. *Häfelin/Haller/Keller* (Fn. 24), N 744; *Kiener/Kälin* (Fn. 24), S. 346; *Sandra Morandi*, Die Begrenzung der Steuerlast durch verfassungsrechtliche Bindungen des schweizerischen Gesetzgebers, Diss. St. Gallen 1997, S. 124 (zur aBV); *Markus Reich*, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, ASA 74 (2005/06), S. 689 ff., S. 694; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 38; *Silvia Maria Senn*, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, Diss. Zürich 1999, S. 105 (zur aBV).

<sup>27)</sup> *Häfelin/Haller/Keller* (Fn. 24), N 747; *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 82, 89 f.; *Kiener/Kälin* (Fn. 24), S. 346 f.; *Tschannen/Zimmerli/Müller* (Fn. 25), § 23 Rz. 4. Vgl. *Klett* (Fn. 1), S. 20; *Morandi* (Fn. 26), S. 124 (zur aBV); *Schweizer* (Fn. 24), Art. 8 BV Rz. 34; *Senn* (Fn. 26), S. 105 (zur aBV).

Das Bundesgericht hielt bereits 1880 in BGE 6 S. 171 (172) fest, dass der verfassungsmässige Gleichheitssatz «[...] auch für die gesetzgeberische Thätigkeit [sic] der Staatsbehörden massgebend [...]» sei.

<sup>28)</sup> Nach *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 85 f., und *Schweizer* (Fn. 24), Art. 8 BV Rz. 20 (m.w.N.), lassen sich die Wurzeln dieser Formel bis zu Aristoteles zurückverfolgen. Das Bundesgericht bestätigte besagte Formel zuletzt in Urteil 8C\_177/2012 vom 20.03.2012 E. 5.1.

<sup>29)</sup> *Kiener/Kälin* (Fn. 24), S. 347; *Tschannen/Zimmerli/Müller* (Fn. 25), § 23 Rz. 3 (erstes Lemma), 5.

<sup>30)</sup> *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 40; *Schweizer* (Fn. 24), Art. 8 BV Rz. 35. Vgl. *Häfelin/Haller/Keller* (Fn. 24), N 751; *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 87.

<sup>31)</sup> *Tschannen/Zimmerli/Müller* (Fn. 25), § 23 Rz. 3 (drittes Lemma).

## 2. Summarische Prüfung einer Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes nach Art. 8 Abs. 1 BV

Hiervor wurde festgestellt, dass sich der Staat sowohl in seiner rechtsetzenden als auch in seiner rechtsanwendenden Funktion an das verfassungsmässige Gebot der Rechtsgleichheit zu halten hat. Der vorliegende Beitrag befasst sich mit dem Vorschlag des Bundesrates für die Anpassung des DBG und somit mit einer Gesetzesänderung. Es kann folglich hiernach auf die Prüfung einer Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes durch rechtsanwendende Akte verzichtet werden. Vielmehr sollen sich die Ausführungen auf die Anforderungen konzentrieren, denen der Staat in der *Rechtsetzung* entsprechen muss.

Das Rechtsgleichheitsgebot kann durch rechtsetzende Akte einerseits verletzt werden, wenn ein Erlass ohne vernünftigen, sachlichen und in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlichen Grund eine rechtliche Unterscheidung trifft. Andererseits kann eine Verletzung aber auch vorliegen, wenn durch einen Erlass keine rechtlichen Unterscheidungen getroffen werden, obwohl sich diese aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse aufdrängen würden.<sup>32)</sup> Diese sog. *mittelbare Ungleichbehandlung* stellt in der Rechtsetzung ein besonderes Problemfeld dar. Sie tritt als Folge der Missachtung des Differenzierungsgebotes ein: Eine Norm behandelt alle Adressaten rechtlich gleich; in ihren tatsächlichen Auswirkungen trifft sie die Personen aber unterschiedlich, was unter Umständen dazu führt, dass bestimmte Personen gegenüber anderen offensichtlich benachteiligt werden.<sup>33)</sup> In der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Steuerrecht hat das Differenzierungsgebot besondere Bedeutung erlangt.<sup>34)</sup>

Eine Ungleichbehandlung (bzw. eine Gleichbehandlung trotz gebotener Differenzierung) verstösst dann nicht gegen den Gleichheitssatz, wenn sie sich auf vernünftige, sachliche und in den zu regelnden Verhältnissen ersichtliche Gründe stützen kann.<sup>35)</sup> Solche legitime gesetzgeberische Ziele können beispielsweise staatliche Förderungsmassnahmen, Typisierungen oder Schematisierungen darstellen.<sup>36)</sup> Die Frage nach einer überzeugenden sachlichen Be-

<sup>32)</sup> Häfelin/Haller/Keller (Fn. 24), N 753; Kiener/Kälin (Fn. 24), S. 349; Klett (Fn. 1), S. 23; Reich, Steuerdegression (Fn. 26), S. 695; Schweizer (Fn. 24), Art. 8 BV Rz. 35; Senn (Fn. 26), S. 119 (zur aBV); BGE 127 I 185 E. 5 S. 192; BGE 122 I 18 E. 2b/cc S. 25.

<sup>33)</sup> Kiener/Kälin (Fn. 24), S. 351; Schweizer (Fn. 24), Art. 8 BV Rz. 22. Vgl. Heil-Froidevaux (Fn. 24), S. 86.

<sup>34)</sup> Kiener/Kälin (Fn. 24), S. 351 (mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

<sup>35)</sup> Heil-Froidevaux (Fn. 24), S. 86; Schweizer (Fn. 24), Art. 8 BV Rz. 35.

<sup>36)</sup> Häfelin/Haller/Keller (Fn. 24), N 755; Schweizer (Fn. 24), Art. 8 BV Rz. 23, 37.



gründung einer Regelung bleibt jedoch immer eine Wertungsfrage, die sich einer einmaligen abstrakten Beantwortung für alle Zeiten verschliesst.<sup>37)</sup>

Hiernach ist noch vertieft auf die verfassungsrechtlichen Besteuerungsprinzipien einzugehen. Im Zusammenhang mit der Rechtsgleichheit nach Art. 8 Abs. 1 BV ist an dieser Stelle jedoch hervorzuheben, dass die Beschränkung des Fahrkostenabzuges nur für unselbstständig Erwerbstätige eingeführt werden soll. Der Bundesrat begründet die vorgeschlagene Einführung einer Begrenzung des Fahrkostenabzuges unter anderem damit, dass die Arbeitnehmenden besonders stark vom Ausbau des Bahnangebots profitieren würden.<sup>38)</sup> Er legt jedoch nicht weiter dar, weshalb die selbstständig Erwerbstätigen nicht mindestens in demselben Umfang wie die unselbstständig Erwerbstätigen profitieren. Zudem begründet der Bundesrat den Verzicht auf die parallele Einführung einer Begrenzung für die selbstständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen lapidar damit, dass eine solche Regelung den Rahmen der FABI-Vorlage sprengen würde.<sup>39)</sup> Diese Begründung steht auf tönernen Füßen. Im Verzicht auf die Einführung einer Begrenzung für die selbstständig Erwerbstätigen ist somit eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes nach Art. 8 Abs. 1 BV zu erblicken. Diese wird durch die vom Bundesrat vorgebrachte Begründung nicht gerechtfertigt.

### *III. Verstoss gegen die in Art. 127 Abs. 2 BV verankerten Besteuerungsprinzipien*

#### 1. Vorbemerkung

Neben Art. 8 BV ist für den vorliegenden Beitrag auch Art. 127 BV von grossem Interesse. Dieser regelt die verfassungsmässigen Grundsätze der Besteuerung in der Schweiz.<sup>40)</sup> Diese sog. Steuergerechtigkeitsprinzipien haben in der Schweiz

<sup>37)</sup> *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 86; *Kiener/Kälin* (Fn. 24), S. 348. Das Bundesgericht führt in BGE 127 I 185 E. 5 S. 192 aus, dass «[d]ie Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung oder für unterlassene Unterscheidungen vernünftige Gründe in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich sind, [...] zu verschiedenen Zeiten verschieden beantwortet werden [kann], je nach den herrschenden Anschauungen und Zeitverhältnissen sowie je nach dem im fraglichen Zeitpunkt gegebenen rechtlichen Umfeld.»

<sup>38)</sup> Botschaft FABI, BBl 2012 1577, S. 1622.

<sup>39)</sup> Ebd., S. 1680.

<sup>40)</sup> In der aBV waren diese Prinzipien noch nicht explizit erwähnt. Dennoch waren sie schon vor ihrer Niederschrift als Verfassungsgrundsätze anerkannt. Entwickelt wurden sie von Bundesgericht und Lehre im Rahmen des Art. 4 aBV. Wegen ihrer fundamentalen Bedeutung wurden sie explizit in der Bundesverfassung verankert. Vgl. dazu *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 116; *Höhn/Waldburger*, Band I (Fn. 1), § 4 N 34, 57, 69; *Reich*, *Steuerdegression* (Fn. 26), S. 695, 698; *Ders.*, *Steuerrecht* (Fn. 1), § 4 N 119; *Klaus A. Vallender/René Wiederkehr*, in: *Bernhard Ehrenzeller et al.* (Hrsg.), *Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar*, 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2008, Art. 127 BV Rz. 1 ff.; BGE 133 I 206 E. 6.1 S. 215.

Grundrechtscharakter.<sup>41)</sup> Daraus folgt, dass sie durch Bund und Kantone sowohl in der Gesetzgebung als auch in der Rechtsanwendung zu beachten sind.<sup>42)</sup>

Art. 127 Abs. 2 BV bestimmt, dass, soweit es die Art der Steuer zulasse, bei der Erhebung von Steuern sowohl die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit als auch der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten seien. Auf die beiden erstgenannten Grundsätze ist hiernach der Vollständigkeit halber kurz als Exkurs, auf den drittgenannten Grundsatz im Anschluss vertieft einzugehen.

## 2. Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Exkurs)

Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung betrifft die subjektive Seite<sup>43)</sup> des Steuerrechtsverhältnisses.<sup>44)</sup> Er verlangt, dass möglichst alle Personen einen Beitrag an den Finanzaufwand des Staates leisten.<sup>45)</sup> Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung findet seine tiefere Legitimation im Rechtsgleichheitsprinzip.<sup>46)</sup>

Lehre und Rechtsprechung leiten aus diesem Grundsatz ein Privilegierungs- und Diskriminierungsverbot ab.<sup>47)</sup> Das *Privilegierungsverbot* soll verhindern, dass einzelne Personen ohne sachliche Gründe von der Steuerpflicht

<sup>41)</sup> Dies trotz ihrer systematischen Stellung im Kapitel «Finanzordnung» (und nicht im Grundrechtsteil) der Bundesverfassung. Vgl. dazu *Häfelin/Haller/Keller* (Fn. 24), N 870; *Höhn/Waldburger*, Band I (Fn. 1), § 4 N 56 ff.; *René Matteotti/Lukas C. Aebi*, Steuergerechtigkeit als fiskalpolitische Maxime, in: *Gisela Hürlimann/Jakob Tanner* (Hrsg.), *Steuern und umverteilen: Effizienz versus Gerechtigkeit?*, Zürich 2012, S. 105 ff., S. 108; *Reich*, Steuerdegression (Fn. 26), S. 698; Ders., *Steuerrecht* (Fn. 1), § 4 N 120; BGE 133 I 206 E. 6.2 S. 216.

<sup>42)</sup> *Häfelin/Haller/Keller* (Fn. 24), N 870; *Höhn/Waldburger*, Band I (Fn. 1), § 4 N 58; *Matteotti/Aebi* (Fn. 41), S. 108; *Markus Reich*, Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: *Ernst Höhn/Klaus A. Vallender* (Hrsg.), *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern/Stuttgart 1990, S. 97 ff., S. 107 (zur aBV); Ders., *Steuerdegression* (Fn. 26), S. 698.

<sup>43)</sup> Bei der *subjektiven Seite* des Steuerrechtsverhältnisses geht es um die Frage, wer überhaupt Subjekt des Steuerrechtsverhältnisses ist. Anders formuliert: Welcher Personenkreis muss Steuern bezahlen? Das Steuerrechtsverhältnis wird begründet, wenn die subjektiven Voraussetzungen eines Steuertatbestandes durch eine Person erfüllt werden. Vgl. dazu *Dieter Grünblatt*, Nichtfiskalische Zielsetzungen bei Fiskalsteuern, Diss. Basel 1994, S. 159; *Reich*, *Steuerdegression* (Fn. 26), S. 699; Ders., *Steuerrecht* (Fn. 1), § 4 N 127, § 5 N 3.

<sup>44)</sup> *Grünblatt* (Fn. 43), S. 159, 203, 268; *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 117; *Klett* (Fn. 1), S. 60 f.; *Morandi* (Fn. 26), S. 125 (m.w.N.); *Reich*, *Steuererhebungsprinzipien* (Fn. 42), S. 100; Ders., *Steuerrecht* (Fn. 1), § 4 N 127; *Senn* (Fn. 26), S. 141 f.; *Vallender/Wiederkehr* (Fn. 40), Art. 127 BV Rz. 11. Vgl. *Peter Mäusli-Allenspach/Mathias Oertli*, *Das schweizerische Steuerrecht. Ein Grundriss mit Beispielen*, 6. Auflage, Muri bei Bern 2010, S. 60.

<sup>45)</sup> *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 117; *Klett* (Fn. 1), S. 65; *Morandi* (Fn. 26), S. 125 (zur aBV); *Reich*, *Steuererhebungsprinzipien* (Fn. 42), S. 100 (zur aBV); Ders., *Steuerdegression* (Fn. 26), S. 699; *Senn* (Fn. 26), S. 141 (zur aBV).

<sup>46)</sup> *Vallender/Wiederkehr* (Fn. 40), Art. 127 BV Rz. 9.

<sup>47)</sup> *Grünblatt* (Fn. 43), S. 160, 203, 268; *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 117; *Klett* (Fn. 1), S. 62, 68; *Mäusli-Allenspach/Oertli* (Fn. 44), S. 60. Vgl. *Morandi* (Fn. 26), S. 128 ff.; *Reich*, *Steuererhebungsprinzipien* (Fn. 42), S. 100; Ders., *Steuerrecht* (Fn. 1), § 4 N 128; *Senn* (Fn. 26), S. 143 f.

ausgenommen werden. Das *Diskriminierungsverbot* verbietet hingegen eine sachlich nicht begründbare Ungleichverteilung der Steuerlasten.<sup>48)</sup>

Weil der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses betrifft, spielt er im Rahmen des vorliegenden Beitrages keine Rolle. Es ist an dieser Stelle somit nicht weiter darauf einzugehen.

### 3. Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung (Exkurs)

Beim Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung geht es um die objektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses.<sup>49)</sup> Steht nach dem Allgemeinheitsprinzip<sup>50)</sup> einmal fest, welche Personen steuerpflichtig sind, muss anschliessend die Steuerlast gleichmässig auf eben diese Personen verteilt werden.<sup>51)</sup>

Das Bundesgericht äussert sich zum Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung wie folgt: «Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlicher Steuerbelastung führen [...]»<sup>52)</sup>

*Reich* führt an, dass in dieser Formulierung des Bundesgerichts keine über den allgemeinen Gleichheitssatz hinausgehenden Informationen enthalten seien, was dazu führe, dass der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung ersatzlos aus Art. 127 Abs. 2 BV gestrichen werden könne.<sup>53)</sup> Der hiervor bereits skizzierte Gleichheitssatz (Art. 8 Abs. 1 BV) muss auch im Steuerrecht beachtet werden,<sup>54)</sup> weshalb an dieser Stelle nicht weiter auf das Gleichmässigkeitsprinzip einzugehen ist.

<sup>48)</sup> *Grünblatt* (Fn. 43), S. 160 f., vgl. S. 203, 268; *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 117 f.; *Morandi* (Fn. 26), S. 128, 130; *Reich*, Steuererhebungsprinzipien (Fn. 42), S. 100 ff.; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 129 ff.; *Vallender/Wiederkehr* (Fn. 40), Art. 127 BV Rz. 11.

<sup>49)</sup> *Mäusli-Allenspach/Oertli* (Fn. 44), S. 60; *Vallender/Wiederkehr* (Fn. 40), Art. 127 BV Rz. 14.

<sup>50)</sup> Vgl. III. Ziff. 2 hiervor.

<sup>51)</sup> *Morandi* (Fn. 26), S. 131; *Reich*, Steuererhebungsprinzipien (Fn. 42), S. 102 f.; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 135. Vgl. *Grünblatt* (Fn. 43), S. 167.

<sup>52)</sup> BGE 114 Ia 221 E. 2c S. 224 f. (m.w.N.).

<sup>53)</sup> *Reich*, Steuererhebungsprinzipien (Fn. 42), S. 103 f. (zur aBV); Ders., Steuerdegression (Fn. 26), S. 700; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 138. A.M. *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 122. Differenzierend *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 23 f., welcher zwar anerkennt, dass der Gleichmässigkeitsgrundsatz keine über das allgemeine Gleichbehandlungsgebot hinausgehende Ebene enthalte und keine steuerspezifischen Wertungen vermittele. Ihm komme aber «[...] als «Auffangprinzip» eine selbständige Bedeutung zu, indem [er] willkürliche Privilegierungen oder Diskriminierungen eines Steuersubjekts in Bezug auf die Steuerbemessung verbiete [...]».

<sup>54)</sup> *Reich*, Steuererhebungsprinzipien (Fn. 42), S. 104 (zur aBV); Ders., Steuerdegression (Fn. 26), S. 700; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 138.

## 4. Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

### 4.1 Theoretische Grundlagen und Entwicklung

Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (auch: Leistungsfähigkeitsprinzip) wird von der steuerwissenschaftlichen Lehre als Fundamentalprinzip der Steuerlastverteilungsgerechtigkeit gesehen.<sup>55)</sup> Das Prinzip stellt die steuerrechtsspezifische Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 8 Abs. 1 BV) dar und soll einer rechtsgleichen und willkürfreien Besteuerung zum Durchbruch verhelfen.<sup>56)</sup>

Prinzipiell soll jede steuerpflichtige Person im Rahmen der ihr zur Verfügung stehenden Mittel an die finanziellen Lasten des Gemeinwesens beitragen.<sup>57)</sup> Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt, dass die Steuerlast alle Steuerpflichtigen gleich schwer trifft.<sup>58)</sup> Mit anderen Worten: Steuerpflichtige sollen bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich (sog. horizontaler Leistungsfähigkeitsvergleich), Steuerpflichtige mit höherer Leistungsfähigkeit stärker und Steuerpflichtige mit tieferer Leistungsfähigkeit schwächer (sog. vertikaler Leistungsfähigkeitsvergleich) besteuert werden.<sup>59)</sup> Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind bei Personen mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit das Gleichbehandlungsgebot zwingender und der Spielraum des Gesetzgebers enger als bei Personen in unterschiedlichen finanziellen Verhältnissen.<sup>60)</sup>

Um sinnvoll mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip arbeiten zu können, muss vorgehend geklärt werden, was unter dem Begriff der *Leistungsfähigkeit* überhaupt zu verstehen ist.

<sup>55)</sup> *Klett* (Fn. 1), S. 107 (m.w.N.); *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 24 (m.w.N.); *Morandi* (Fn. 26), S. 133 (m.w.N.); *Markus Reich*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 (1984/85), S. 5 ff., S. 6; *Senn* (Fn. 26), S. 191 f.

<sup>56)</sup> *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 139; BGE 133 I 206 E. 7.4 S. 220. *René Matteotti*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat nicht ausgedient, in: Neue Zürcher Zeitung vom 29./30. März 2008, Nr. 73, S. 31, hält weiter fest, dass die Steuergerechtigkeit im Sinne der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit keinesfalls Selbstzweck sei, sondern den Zugriff des Fiskus legitimiere, die Steuermoral fördere und der immer weiter um sich greifenden «Steuersubventionitis» Grenzen setze.

<sup>57)</sup> *Philip Funk*, Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Diss. St. Gallen 1989, S. 9; *Mäusli-Allenspach/Oertli* (Fn. 44), S. 61; *Morandi* (Fn. 26), S. 133; *Reich*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 55), S. 10; Ders., Steuererhebungsprinzipien (Fn. 42), S. 105; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 139; *Senn* (Fn. 26), S. 150; BGE 133 I 206 E. 7.1 S. 217 (m.w.N.); BGE 120 Ia 329 E. 3 S. 333.

<sup>58)</sup> *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 123; *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 24; *Reich*, Steuererhebungsprinzipien (Fn. 42), S. 104; *Senn* (Fn. 26), S. 151.

<sup>59)</sup> *René Matteotti*, Gerechtigkeitsüberlegungen zur Flat Tax, ASA 73 (2004/05), S. 673 ff., S. 683 f.; Ders., Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 56); Ders., Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 24. Vgl. *Grünblatt* (Fn. 43), S. 178 f.; *Senn* (Fn. 26), S. 166; BGE 133 I 206 E. 7.2 S. 218.

<sup>60)</sup> BGE 112 Ia 240 E. 4b S. 244; BGE 110 Ia 7 E. 2b S. 14 f. Vgl. *Grünblatt* (Fn. 43), S. 167, 172; *Senn* (Fn. 26), S. 167 (m.w.N.).

Gemäss *Matteotti* kann die Definition des Begriffs der Leistungsfähigkeit mit Hilfe des *ökonomischen Nutzenkonzepts* erarbeitet werden.<sup>61)</sup> Nach diesem Konzept entspricht die individuelle Leistungsfähigkeit dem jeweils durch den Steuerpflichtigen erreichten Nutzen, wobei «Nutzen» die in der Literatur gebräuchliche Definition ökonomischer Positionen darstellt.<sup>62)</sup> Der Nutzen des Einzelnen bezieht sich gemäss *Matteotti* auf die Möglichkeiten bzw. die Gesamtheit aller Mittel, die ihm für die Befriedigung seiner Bedürfnisse zur Verfügung stehen.<sup>63)</sup>

Problematisch ist nun, dass der Staat aufgrund von fehlenden oder mangelhaften Informationen nicht wissen, messen oder bewerten kann, welche Person woraus welchen Nutzen zieht. Anders formuliert: Der Staat muss für eine Besteuerung dort anknüpfen, wo er praktikabel erkennt, dass eine Person aus einer ökonomischen Position einen Nutzen hat.<sup>64)</sup> Hinzu kommt, dass der Staat *Geldeinnahmen* generieren will, womit der ökonomischen Verfügungsmacht als Komponente des messbaren Nutzens naturgemäss eine übergeordnete Bedeutung zukommt.<sup>65)</sup>

Deshalb stützt sich der Staat bei der Besteuerung auf *Indikatoren* der Leistungsfähigkeit ab. Diese sollen den Nutzen bzw. die ökonomische Verfügungsmacht des Einzelnen zum Ausdruck bringen.<sup>66)</sup> Gesucht wird nach einer objektiven Vergleichsgrundlage, die die Leistungsfähigkeit verschiedener Steuerpflichtiger untereinander vergleichbar macht.<sup>67)</sup>

Für die Besteuerung von natürlichen Personen drängen sich hauptsächlich die Indikatoren (periodisches) Einkommen, individuelles Vermögen und (periodische) Konsumausgaben auf.<sup>68)</sup> Nach der Theorie des ökonomischen Nutzenkonzepts befinden sich zwei Personen dann wirtschaftlich in der gleichen Situation, wenn ihr Einkommen, ihr Vermögen oder ihr Konsum als Indikatoren ihrer Leistungsfähigkeit übereinstimmen.<sup>69)</sup>

Die Ausführungen hiervoor zeigen auf, dass Leistungsfähigkeit – vereinfacht gesagt – durch den jeweiligen Nutzen des Einzelnen definiert wird. Nicht jeder individuelle Nutzen ist ohne Weiteres erkennbar oder messbar. Eine an Stelle des Nutzens herangezogene Ersatzgrösse für die Bemessung der indivi-

<sup>61)</sup> *Matteotti*, Flat Tax (Fn. 59), S. 684; Ders., Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 56); Ders., Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 25.

<sup>62)</sup> *Matteotti*, Flat Tax (Fn. 59), S. 684; Ders., Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 25 f.

<sup>63)</sup> *Matteotti*, Flat Tax (Fn. 59), S. 684; Ders., Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 56); Ders., Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 26.

<sup>64)</sup> *Matteotti*, Flat Tax (Fn. 59), S. 684 f.; Ders., Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 26. Vgl. Ders., Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 56).

<sup>65)</sup> *Matteotti*, Flat Tax (Fn. 59), S. 684 f.; Ders., Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 26 f. Vgl. Ders., Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 56).

<sup>66)</sup> *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 27.

<sup>67)</sup> *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 144.

<sup>68)</sup> *Klett* (Fn. 1), S. 110; *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 27; *Morandi* (Fn. 26), S. 134; *Senn* (Fn. 26), S. 168 f. Vgl. *Matteotti*, Flat Tax (Fn. 59), S. 685 (m.w.N.); Ders., Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 56).

<sup>69)</sup> *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 27. Vgl. Ders., Flat Tax (Fn. 59), S. 685; Ders., Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 56).

duellen Leistungsfähigkeit stellt das Einkommen dar. Folglich ist hiernach aufzuzeigen, welche Anforderungen das Leistungsfähigkeitsprinzip an das Einkommen als «Ersatzgrösse» stellt.

#### 4.2 Ableitungen bzw. Subprinzipien: «Reinvermögenszugangstheorie» und «Nettoprinzip»

Nach weit verbreiteter Auffassung gilt das Einkommen als wichtigster Indikator der Leistungsfähigkeit.<sup>70)</sup> Allerdings handelt es sich beim Einkommen um eine schwierig zu definierende Grösse.<sup>71)</sup> Der Gesetzgeber kann nicht auf einen restlos festgefügtten Einkommensbegriff zurückgreifen, geschweige denn zwingt ihm die Verfassung einen bestimmten Einkommensbegriff auf.<sup>72)</sup> Weil dem Gesetzgeber bei der Definition des Einkommens ein weitgehendes Ermessen zusteht,<sup>73)</sup> müssen diesem Begriff hiernach einige Überlegungen gewidmet werden.

Obwohl sich die Lehre bis heute noch nicht auf eine Definition von Einkommen festlegen konnte, besteht Einigkeit darüber, dass das Einkommen sehr breit definiert werden sollte.<sup>74)</sup> Zudem ist sich die Lehre weitgehend darüber einig, dass einer Einkommensdefinition, die sich am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiert, die sog. *Reinvermögenszugangstheorie* zu Grunde gelegt werden muss.<sup>75)</sup> Diese Theorie soll die abstrakte, objektive Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen ermitteln helfen, ohne dabei auf die jeweiligen persönlichen Verhältnisse Rücksicht zu nehmen.<sup>76)</sup>

<sup>70)</sup> *Blumenstein/Locher* (Fn. 1), S. 170, die darauf hinweisen, dass das Einkommen den «sichersten Gradmesser für die Leistungsfähigkeit eines Individuums» darstelle; *Funk* (Fn. 57), S. 11; *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 124 f.; *Klett* (Fn. 1), S. 114; *Matteotti*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 56); Ders., Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 28; *Morandi* (Fn. 26), S. 134; *Reich*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 55), S. 11; *Senn* (Fn. 26), S. 169; BGE 133 I 206 E. 7.3 S. 219, wo das Bundesgericht das Einkommen allerdings lediglich als «geeigneten» Indikator bezeichnet.

<sup>71)</sup> *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 28.

<sup>72)</sup> *Martin Daepf*, Vereinfachung der Einkommensbesteuerung, Bericht der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. Oktober 2010, <[http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00803/index.html?lang=de&download=NHzLpZeg7t,lnp6I0NTU04212Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2Yqu2Z6gpJCDd4R,hGym162epYbg2c\\_JjKbNoKSn6A-->](http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00803/index.html?lang=de&download=NHzLpZeg7t,lnp6I0NTU04212Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2Yqu2Z6gpJCDd4R,hGym162epYbg2c_JjKbNoKSn6A-->) (besucht am 29.04.2012), S. 26.

<sup>73)</sup> Ebd.

<sup>74)</sup> *Daepf* (Fn. 72), S. 24; *Funk* (Fn. 57), S. 12, plädiert dafür, dass alle Einkünfte vollständig zu erfassen seien; *Klett* (Fn. 1), S. 121; *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 28; *Senn* (Fn. 26), S. 171, fordert «[...] eine möglichst lückenlose Berücksichtigung sämtlicher Einkünfte auf breiter Basis [...]».

<sup>75)</sup> *Blumenstein/Locher* (Fn. 1), S. 171; *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 125; *Klett* (Fn. 1), S. 119 f.; *Matteotti*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 56); Ders., Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 28 (m.w.N.); *Senn* (Fn. 26), S. 171.

<sup>76)</sup> *Funk* (Fn. 57), S. 14; *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 28.

Die Reinvermögenszugangstheorie wurde durch *Georg von Schanz* entwickelt.<sup>77)</sup> Nach *von Schanz* ist unter Einkommen der «Reinvermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnitts inkl. der Nutzungen und geldwerten Leistungen Dritter» zu verstehen.<sup>78)</sup>

Die herrschende Lehre und das Bundesgericht haben diese Reinvermögenszugangstheorie als Grundlage für den Einkommensbegriff im schweizerischen Steuerrecht adaptiert.<sup>79)</sup> So ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Einkommen «[...] die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter zu betrachten, welche dem Pflichten während einer bestimmten Zeit zufließen und die er ohne Schmälerung (Verzehr) seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und seiner laufenden Wirtschaft (Zuwendungen, Sparen, Anlage, Deckung von eingetretenen Verlusten) verwenden kann [...]».<sup>80)</sup>

Die Steuerwissenschaft hat das Prinzip der Reinvermögenszugangstheorie durch verschiedene Unterprinzipien ergänzt.<sup>81)</sup> Das für den vorliegenden Beitrag primär interessierende (Unter-) Prinzip ist das sog. *Nettoprinzip*. Nach diesem Prinzip muss das Einkommen als Nettogrösse bestimmt werden, damit die Anforderungen der Reinvermögenszugangstheorie und damit des Leistungsfähigkeitsprinzips erfüllt sind.<sup>82)</sup>

Das Einkommen wird zur Nettogrösse, indem vom sog. Brutto- oder Roh-einkommen die zu seiner Erzielung notwendigen Kosten oder Aufwendungen abgezogen werden.<sup>83)</sup> Mit anderen Worten versteht man unter Nettoeinkommen bzw. Reineinkommen eines Steuerpflichtigen den Überschuss der Einkünfte über die ursächlich damit verbundenen Aufwendungen.<sup>84)</sup> Man spricht in die-

<sup>77)</sup> *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 28; *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 10 N 11.

<sup>78)</sup> *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 28.

<sup>79)</sup> *Blumenstein/Locher* (Fn. 1), S. 171; *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 10 N 11; Urteil des Bundesgerichts 2P.233/2002 vom 27.01.2003 E. 3.2 (m.w.N.).

<sup>80)</sup> Urteil des Bundesgerichts 2P.233/2002 vom 27.01.2003 E. 3.2; BGE 114 Ia 221 E. 4a S. 227. *Höhn/Waldburger*, Band I (Fn. 1), § 14 N 8, stehen dieser Formulierung kritisch gegenüber.

<sup>81)</sup> Vgl. *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 30 ff., der die verschiedenen Subprinzipien in konziser Form übersichtlich darstellt; *Senn* (Fn. 26), S. 175.

<sup>82)</sup> *Klett* (Fn. 1), S. 126, die das Nettoprinzip allerdings direkt aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableitet; *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 31.

<sup>83)</sup> *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 10 N 39. Vgl. *Grünblatt* (Fn. 43), S. 181; *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 125; *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 31; *Senn* (Fn. 26), S. 172.

<sup>84)</sup> *Funk* (Fn. 57), S. 14; *Reich*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 55), S. 12; Ders., Steuerdegression (Fn. 26), S. 701; *Senn* (Fn. 26), S. 172. Vgl. *Klett* (Fn. 1), S. 126.



sem Zusammenhang auch vom *objektiven* Nettoprinzip.<sup>85)</sup> Ein ideales System berücksichtigt dabei alle die Leistungsfähigkeit erhöhenden sowie verringern- den Faktoren.<sup>86)</sup>

Abzüge, die mit der Einkommenserzielung in Zusammenhang stehen, werden als *organische Abzüge* bezeichnet.<sup>87)</sup> Darunter versteht man bspw. Gewinnungskosten, Abschreibungen oder Geschäftsverluste.<sup>88)</sup> Der vorliegende Beitrag behandelt die Beschränkung des Fahrkostenabzuges bei der direkten Bundessteuer. Entsprechend wird hiernach nur auf die sog. Gewinnungskosten vertieft eingegangen.

Das DBG bestimmt de lege lata in den Art. 26 bis 33a die abziehbaren Aufwendungen und allgemeinen Abzüge.<sup>89)</sup> Hiervor wurde allerdings aufzuzeigen versucht, dass sich die Abziehbarkeit von Gewinnungskosten bereits aus dem objektiven Nettoprinzip ergeben muss.<sup>90)</sup> Nach der hier vertretenen Auffassung fusst das objektive Nettoprinzip auf der Reinvermögenszugangstheorie, welche sich ihrerseits aus dem verfassungsmässigen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ableitet. Unter diesen Voraussetzungen wird die Aussage *Reichs* zum legitimierten und fundierten Faktum, wenn dieser unmissverständlich festhält: «Eine Missachtung des objektiven Nettoprinzips bildet einen Verstoss gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.»<sup>91)</sup>

Die Ausführungen hiervoor zeigen auf, dass dem Einkommensbegriff die Reinvermögenszugangstheorie zu Grunde gelegt wird. Das aus dieser Theorie

<sup>85)</sup> Dass die gleichen Nettoeinkünfte nicht bei allen Steuerpflichtigen die gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indizieren, sei hier nur der Vollständigkeit halber und am Rande erwähnt. Wenn das objektive Nettoeinkommen festgestellt ist, muss in einem zweiten Schritt auf die subjektive ökonomische Situation des Steuerpflichtigen Rücksicht genommen werden. Man spricht auch vom *subjektiven* Nettoprinzip. Dieses findet aber erst Anwendung, wenn das objektive Nettoeinkommen bereits festgestellt wurde. Die Fahrkosten spielen als Berufs- bzw. Gewinnungskosten lediglich für die Berechnung des objektiven Nettoeinkommens eine Rolle, weshalb im Rahmen des vorliegenden Beitrages nicht weiter auf das subjektive Nettoprinzip einzugehen ist. Vgl. zum Ganzen *Reich*, Steuerdegression (Fn. 26), S. 701; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 144, § 10 N 38 ff.; *Senn* (Fn. 26), S. 172 f.

<sup>86)</sup> *Vallender/Wiederkehr* (Fn. 40), Art. 127 BV Rz. 19.

<sup>87)</sup> *Blumenstein/Locher* (Fn. 1), S. 248; *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 125; *Höhn/Waldburger*, Band I (Fn. 1), § 14 N 108; *Klett* (Fn. 1), S. 126. Ergänzend sei hier erwähnt, dass neben den organischen zusätzlich anorganische und Sozialabzüge für die Berechnung des steuerbaren Einkommens zu berücksichtigen sind. Für den vorliegenden Beitrag sind die anorganischen und Sozialabzüge jedoch irrelevant. Vgl. dazu *Blumenstein/Locher* (Fn. 1), S. 248.

<sup>88)</sup> *Blumenstein/Locher* (Fn. 1), S. 248.

<sup>89)</sup> *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 10 N 41.

<sup>90)</sup> Gl.M. *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 10 N 41; Ders., Kommentar DBG (Fn. 16), Art. 25 DBG N 12.

<sup>91)</sup> *Reich*, Kommentar DBG (Fn. 16), Art. 25 DBG N 12; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 10 N 41 [jeweils Hervorhebungen im Original]. Gl.M. sind *Blumenstein/Locher* (Fn. 1), S. 249, welche festhalten, dass die organischen Abzüge nicht zur Disposition des Gesetzgebers stünden und Art. 127 Abs. 2 BV verlange, dass die objektive Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen *sachgerecht* festgestellt werde.



abgeleitete Nettoprinzip verlangt die Abziehbarkeit sämtlicher Gewinnungskosten. Folglich ist die Argumentation vertretbar, dass die vom Bundesrat vorgeschlagene Beschränkung des Fahrkostenabzuges einen Verstoss gegen Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung darstellt, sofern die folgenden zwei Voraussetzungen erfüllt sind: Erstens, wenn jegliche Kosten für den Arbeitsweg vollumfänglich als Gewinnungskosten qualifiziert werden können bzw. müssen und zweitens, wenn für den sich als Folge einer Beschränkung dieser Kosten ergebenden Eingriff in das Leistungsfähigkeitsprinzip keine ausreichende Rechtfertigung besteht. Diese beiden Voraussetzungen sind hiernach Gegenstand einer eingehenden Untersuchung.

#### 4.3 Qualifikation von Fahrkosten als Gewinnungskosten

Nach *Blumenstein* und *Locher* sind Gewinnungskosten die typische Art von organischen Abzügen.<sup>92)</sup> Unter Gewinnungskosten werden Aufwendungen verstanden, die ein Steuerpflichtiger unmittelbar zur Erzielung eines Einkommens macht und die zu diesem Einkommen in einem direkten ursächlichen Zusammenhang stehen.<sup>93)</sup> Es wird zwischen einer *finalen* (der Steuerpflichtige tätigt Ausgaben, *um* ein Einkommen *zu erzielen*) und einer *kausalen* (dem Steuerpflichtigen entstehen Ausgaben, die *durch die Erzielung* von Einkommen *veranlasst* sind) Komponente des Gewinnungskostenbegriffs unterschieden.<sup>94)</sup>

Ihr Hauptanwendungsgebiet haben die Gewinnungskosten beim Erwerbseinkommen. Dort wird in diesem Zusammenhang auch von Berufskosten bzw. Berufsauslagen gesprochen.<sup>95)</sup>

Die gesetzliche Regelung gestattet de lege lata in Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG den Abzug von Fahrkosten für die Ermittlung des Reineinkommens.<sup>96)</sup> Fraglich ist vorliegend, in welcher Höhe die Fahrkosten berücksichtigt werden müssen, um dem objektiven Nettoprinzip zu genügen: Sind alle angefallenen (Fahr-) Kosten abziehbar oder können diese in ihrem Umfang verfassungskonform eingeschränkt oder gar generell abgeschafft werden?

<sup>92)</sup> *Blumenstein/Locher* (Fn. 1), S. 249.

<sup>93)</sup> *Höhn/Waldburger*, Band I (Fn. 1), § 14 N 110; *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 10 N 43; Urteil des Bundesgerichts 2P.254/2002 vom 12.05.2003 E. 3.2, wo auf Art. 1 Abs. 1 BKV verwiesen wird.

<sup>94)</sup> *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 10 N 43. A.M. *Blumenstein/Locher* (Fn. 1), S. 249, die den kausalen dem traditionellen finalen Ansatz vorziehen.

<sup>95)</sup> *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 262; *Reich*, Kommentar DBG (Fn. 16), Art. 25 DBG N 6; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 10 N 40. Vgl. *Ernst Höhn/Robert Waldburger*, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern et al. 2002, § 44 N 53; *Peter Locher*, Kommentar zum DBG, I. Teil (Art. 1-48 DBG), Therwil/Basel 2001, Art. 26 DBG N 1.

<sup>96)</sup> *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 13 N 23. Der Begriff des Reineinkommens wurde in Fn. 16 hiervoor erläutert.

#### 4.3.1 Fahrkosten als Folge des Auseinanderfallens von Wohn- und Arbeitsort

Primär hat die Distanz zwischen Wohn- und Arbeitsort einen Einfluss auf die Entstehung und die Höhe von Fahrkosten. In der früheren Rechtsauffassung galt der Grundsatz, dass der Abzug von Fahrkosten zu verweigern sei, wenn ein abgelegener Wohnort *ausschliesslich aufgrund persönlicher Motive* gewählt wurde.<sup>97)</sup> Die Frage, ob der Steuerpflichtige seinen Wohnort frei wählen könne, wurde entsprechend verneint und die anfallenden Kosten als private Liebhaberei qualifiziert, mit der Konsequenz, dass die Fahrkosten steuerlich nicht berücksichtigt wurden.<sup>98)</sup>

Im Jahr 1952 änderte das Bundesgericht diese Praxis.<sup>99)</sup> Die Lausanner Richter erwogen damals Folgendes:

«Zu eng ist auch die [...] vertretene Ansicht, wonach der Abzug von Fahrauslagen jedenfalls dann zu versagen wäre, wenn dem Pflichtigen billigerweise zugemutet werden kann, am Arbeitsort oder in dessen Nähe zu wohnen. Richtig ist allerdings, dass Fahrkosten nur dann als Gewinnungskosten anerkannt werden können, wenn die Wohnung in einer beachtenswerten Entfernung von der Arbeitsstätte liegt; ist der Abstand so gering, dass dem Pflichtigen zugemutet werden darf, zu Fuss zur Arbeit zu gehen, so kann von Auslagen, welche zur Erzielung des Einkommens erforderlich wären, von vornherein keine Rede sein. *Abgesehen hievon ist aber der Abzug von Fahrauslagen immer schon dann zulässig, wenn sie infolge der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsplatz tatsächlich entstanden sind*; ist diese Voraussetzung erfüllt, so hat man es mit Kosten zu tun, welche (unter den bestehenden Umständen) zur Erzielung des Einkommens erforderlich sind.»<sup>100)</sup>

«Für diese Auslegung [...] spricht auch die Erwägung, dass es zu unverhältnismässig grossen Schwierigkeiten führen müsste, wenn in jedem einzelnen Fall zu untersuchen wäre, ob es dem Steuerpflichtigen möglich oder zuzumuten gewesen wäre, an den Arbeitsort oder in dessen Nähe zu ziehen.»<sup>101)</sup>

Bis heute wird folglich ein Abzug für Fahrkosten gewährt, wenn effektiv ein Verkehrsmittel benutzt wird und dem Steuerpflichtigen ein Fussmarsch objektiv nicht zugemutet werden kann.<sup>102)</sup> *Höhn* und *Waldburger* vertreten die Ansicht, dass es unerheblich sei, aus welchem Grund die Wohn- und Arbeitsstätte eines Steuerpflichtigen auseinanderfallen würden. Dies sei selbst dann so, wenn die Entfernung auf dem freien Willen des Steuerpflichtigen beruhe,

<sup>97)</sup> *Locher* (Fn. 95), Art. 26 DBG N 9. Nach *Funk* (Fn. 57), S. 82 f., kamen respektive kommen als Gründe bspw. in Betracht, dass der Steuerpflichtige ausserhalb seines Arbeitsortes einen schöneren oder komfortableren Ort zum Wohnen findet oder dass dort die Mietzinsen tiefer sind.

<sup>98)</sup> *Funk* (Fn. 57), S. 83 (m.w.N.). Vgl. *Locher* (Fn. 95), Art. 26 DBG N 9.

<sup>99)</sup> *Locher* (Fn. 95), Art. 26 DBG N 9.

<sup>100)</sup> BGE 78 I 364 E. 1a S. 368 [Hervorhebungen nachträglich hinzugefügt].

<sup>101)</sup> BGE 78 I 364 E. 1a S. 368 f.

<sup>102)</sup> *Funk* (Fn. 57), S. 83; *Locher* (Fn. 95), Art. 26 DBG N 9.

massgeblich sei allein, dass Wohn- und Arbeitsstätte voneinander entfernt seien. Folglich sei es nicht zumutbar, dass der Steuerpflichtige näher zur Arbeitsstätte hin umziehe.<sup>103)</sup> Nach dieser Meinung gilt das Nettoprinzip nur dann als erfüllt, wenn die effektiv entstehenden Fahrkosten *uneingeschränkt* zum Abzug zugelassen werden.

Kritiker des Fahrkostenabzuges wenden hingegen ein, dass für die Umsetzung des Nettoprinzips sorgfältig evaluiert werden müsse, welche Kosten als Gewinnungskosten und welche als sog. Lebenshaltungskosten<sup>104)</sup> zu gelten haben.<sup>105)</sup> Es wird argumentiert, dass die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort sog. *gemischt veranlasste Kosten* darstellen würden, weil die private Wahl des Wohnortes einen nicht zu vernachlässigenden Faktor sowohl für die Entstehung der Kosten per se als auch für deren Höhe darstelle.<sup>106)</sup>

Aufgrund der Tatsache, dass der Gesetzgeber die gemischt veranlassten Fahrkosten verfassungskonform ganz oder teilweise den Gewinnungskosten zuweisen könne, wird der Umkehrschluss gezogen, dass er auch die Möglichkeit habe, den Abzug von Fahrkosten als Folge ihres Mischcharakters – ebenfalls verfassungskonform – ganz oder teilweise zu verbieten.<sup>107)</sup> Gerade wegen dieses Mischcharakters der Fahrkosten erblicken die Kritiker in einem Abzugsverbot weder eine Umgestaltung bzw. eine Neudefinition des objektiven Nettoprinzips, noch eine Durchbrechung desselben.<sup>108)</sup> Eine Streichung der Fahrkosten würde nach dieser Ansicht nicht zur Umqualifikation derselben in privat veranlasste Aufwendungen führen, sondern sei als Konsequenz der freien steuerlichen Behandlung von Fahrkosten als *untrennbare Mischausgaben* durch den Gesetzgeber zu verstehen.<sup>109)</sup>

Der Reformvorschlag der Kritiker sieht grundsätzlich den Übergang vom Wohnorts- zum Werkstorprinzip<sup>110)</sup> vor, was zur Folge hätte, dass überhaupt keine Fahrkosten mehr abgezogen werden könnten.<sup>111)</sup>

<sup>103)</sup> *Höhn/Waldburger*, Band II (Fn. 95), § 44 N 70. Gl.M. *Funk* (Fn. 57), S. 83 f.; *Heil-Froidavaux* (Fn. 24), S. 269.

<sup>104)</sup> Unter Lebenshaltungskosten sind diejenigen Ausgaben zu verstehen, die *nicht ausschliesslich* zum Zweck der Einkommenserzielung getätigt werden und die der *Befriedigung von allgemeinen Lebensbedürfnissen* (bspw. Essen, Wohnen, Kleidung, Bildung und Erholung) dienen. Die Lebenshaltungskosten sind nicht auf der Ebene der Einkommenserzielung, sondern auf der der Einkommensverwendung anzusiedeln. Vgl. dazu *Daepf* (Fn. 72), S. 34; *Funk* (Fn. 57), S. 13; *Höhn/Waldburger*, Band I (Fn. 1), § 14 N 113; *Mäusli-Allenspach/Oertli* (Fn. 44), S. 81; *Reich*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 55), S. 12; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 13 N 19; Urteil des Bundesgerichts 2P.254/2002 vom 12.05.2003 E. 3.2.

<sup>105)</sup> *Daepf* (Fn. 72), S. 7, 75.

<sup>106)</sup> Ebd., S. 77 (m.w.N.).

<sup>107)</sup> Ebd., S. 78 f. (m.w.N.).

<sup>108)</sup> Ebd., S. 79.

<sup>109)</sup> Ebd.

<sup>110)</sup> Das Werkstorprinzip besagt, dass Kosten für den Weg zwischen Wohn- und Arbeitsort keine Berufskosten darstellen und dadurch steuerlich nicht abgezogen werden können. Vgl. dazu *Daepf* (Fn. 72), S. 82.

<sup>111)</sup> *Daepf* (Fn. 72), S. 82.

Als gemässigte Alternative des Umstiegs auf das Werkstorprinzip wird auch die Einführung von Pauschalierungen vertreten.<sup>112)</sup> Dabei wird aufgrund der Tatsache, dass die Fahrkosten in der Praxis stark variieren, ein fixer Pauschalabzug ohne die Möglichkeit des Nachweises von effektiven Kosten als nicht sinnvoll erachtet.<sup>113)</sup> Es wird die Ansicht vertreten, dass ein niedriger Pauschalabzug mit der Möglichkeit des Nachweises von höheren effektiven Kosten ein sinnvolleres System darstelle, wobei der Abzug von sehr hohen Fahrkosten auch beschränkt werden könne.<sup>114)</sup> Eine solche Pauschalierung, so wird argumentiert, vereinfache den Vollzug und senke dadurch bspw. die Erhebungskosten der Besteuerung. Andererseits wird aber auch anerkannt, dass unter dem Gerechtigkeitsziel Abstriche hingenommen werden müssten, weil weniger auf die tatsächlich angefallenen Kosten abgestellt würde.<sup>115)</sup>

Dieser Diskurs zeigt auf, dass die Anerkennung von Fahrkosten bzw. deren Umfang im Rahmen des objektiven Nettoprinzips umstritten ist. Die Verfechter des Werkstorprinzips anerkennen jedoch – pointiert ausgedrückt – dass die Fahrkosten neben der privaten Veranlassung *auch beruflich begründet* sind.<sup>116)</sup> Somit wird eine zumindest teilweise berufliche Begründetheit der Fahrkosten nicht in Zweifel gezogen, was jedoch noch keinen Schluss auf deren konkret zu berücksichtigende Höhe zulässt.

Im Folgenden darf es als anerkannt gelten, dass der beruflich begründete Teil der Fahrkosten im Rahmen des objektiven Nettoprinzips grundsätzlich zu berücksichtigende Kosten darstellt. Eine Nichtgewährung dieses Abzugs würde somit gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und damit gegen die Bundesverfassung verstossen. Nichtsdestotrotz kann der Gesetzgeber eine Beschränkung des Fahrkostenabzuges einführen bzw. den Fahrkosten die Abziehbarkeit ganzheitlich versagen. Er muss sich aber, wie hiernach noch zu zeigen sein wird, auf eine geeignete Begründung berufen.

#### 4.3.2 Fahrkosten als Folge der Wahl des Verkehrsmittels

Nachdem die grundsätzliche Abziehbarkeit von beruflich begründeten Fahrkosten als verfassungsrechtlich geschützt betrachtet werden kann, soll nun abgeklärt werden, ob und wie weit sich die Wahl des Verkehrsmittels auf die Höhe der anrechenbaren Fahrkosten auswirkt.

In diesem Zusammenhang hat sich der Gesetzgeber *de lege lata* in Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG entschieden, dass nur die *notwendigen* Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort abzugsfähig sind.<sup>117)</sup> Es stellt sich folglich

<sup>112)</sup> Vgl. ebd., S. 101.

<sup>113)</sup> Ebd., S. 104.

<sup>114)</sup> Ebd.

<sup>115)</sup> Ebd., S. 106.

<sup>116)</sup> Vgl. ebd., S. 78.

<sup>117)</sup> *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 265; *Höhn/Waldburger*, Band I (Fn. 1), § 14 N 121; Dies., Band II (Fn. 95), § 44 N 70.

die Frage, was unter «notwendigen» Kosten im Sinne des Gesetzes zu verstehen ist.

Das Element der Notwendigkeit muss in einem weiten Sinn verstanden werden.<sup>118)</sup> Nach der Praxis genügt es, wenn «[...] die Aufwendungen nach wirtschaftlichem Ermessen als der Erzielung des Einkommens förderlich erachtet werden können und dass die Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist [...]»<sup>119)</sup>. Als Gewinnungskosten sollen für die Erzielung des Einkommens nützliche und im Rahmen des Üblichen liegende Aufwendungen gelten.<sup>120)</sup> Lebenshaltungskosten sind grundsätzlich nicht als Berufskosten abziehbar, wobei eine Abgrenzung zu den Gewinnungskosten jeweils nur aufgrund der unmittelbar hiervoor erwähnten Grundsätze stattfinden kann, mit anderen Worten einer Wertung bedarf.<sup>121)</sup>

Das heute geltende Recht geht davon aus, dass lediglich die Kosten für den öffentlichen Verkehr notwendig und somit im Rahmen des Fahrkostenabzuges abzugsberechtigt sind.<sup>122)</sup> Die Grundlage hierzu bildet Art. 5 Berufskostenverordnung (BKV).<sup>123)</sup>

Der Verordnungsgeber beabsichtigt mit dieser Regelung eine gewisse Lenkungswirkung: Die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel wird als zumutbar angesehen und die persönlichen Vorlieben der Steuerpflichtigen werden in den Hintergrund gestellt.<sup>124)</sup> Hierbei handelt es sich um einen Wertungsentscheid des Verordnungsgebers. Ob dieser seinerseits einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht bzw. ob der angestrebte Lenkungszweck als allfällige Rechtfertigung einer Durchbrechung des Prinzips ausreicht, ist nicht Thema des vorliegenden Beitrages und wird deshalb an dieser Stelle nicht beurteilt.

Unbestritten ist, dass de lege lata die für das öffentliche Verkehrsmittel tatsächlich entstandenen Auslagen geltend gemacht werden können.<sup>125)</sup> Im Rahmen des vom Verordnungsgeber getroffenen Wertungsentscheids dürfen heute sowohl die höheren Kosten des weiteren als auch die tieferen Kosten des kürzeren Arbeitswegs in vollem Umfang abgezogen werden. Der Leistungsfähigkeitsgedanke ist aufgrund dieser Tatsache – zumindest bei den Benützern des öffentlichen Verkehrs – vollständig umgesetzt: Der Steuerpflichtige darf die

<sup>118)</sup> *Reich*, Kommentar DBG (Fn. 16), Art. 25 DBG N 9.

<sup>119)</sup> Ebd.

<sup>120)</sup> Ebd.

<sup>121)</sup> *Höhn/Waldburger*, Band II (Fn. 95), § 44 N 57; *Reich*, Kommentar DBG (Fn. 16), Art. 25 DBG N 7.

<sup>122)</sup> *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 265; *Knüsel* (Fn. 19), Art. 26 DBG N 19; *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 13 N 23.

<sup>123)</sup> Es handelt sich hierbei um die Verordnung des EFD vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung, SR 642.118.1). Diese Verordnung stützt sich auf Art. 26 Abs. 2 DBG. Vgl. dazu *Knüsel* (Fn. 19), Art. 26 DBG N 18.

<sup>124)</sup> *Knüsel* (Fn. 19), Art. 26 DBG N 19.

<sup>125)</sup> *Höhn/Waldburger*, Band II (Fn. 95), § 44 N 71.

Fahrkosten, die ihm tatsächlich entstehen, als Gewinnungskosten vom Roheinkommen abziehen.<sup>126)</sup>

Obwohl im Grundsatz nur die Kosten für den öffentlichen Verkehr zum Abzug zugelassen werden, hat der Steuerpflichtige unter dem geltenden Recht die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen die Fahrkosten für das Privatfahrzeug abzuziehen.<sup>127)</sup> Ein solcher Abzug kommt bspw. dort infrage, wo ein öffentliches Verkehrsmittel oder zumindest ein einigermaßen genügender Fahrplan fehlen, was etwa in Randregionen oder bei Personen mit unregelmässigen Arbeitszeiten häufig der Fall sein dürfte.<sup>128)</sup> Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels etwa dann nicht zumutbar, «[...] wenn der Steuerpflichtige gebrechlich oder kränzlich ist, die nächste Haltestelle eines öffentlichen Verkehrsmittels weit von der Wohn- oder Arbeitsstätte entfernt ist, Arbeitsbeginn und Arbeitsschluss zu nicht fahrplanmässigen Zeiten erfolgen oder der Steuerpflichtige für seine Berufsausübung auf ein Motorfahrzeug angewiesen ist [...]»<sup>129)</sup>

In solchen Situationen erscheint die Benützung des Privatfahrzeuges tatsächlich notwendig und nicht vorwiegend privat begründet, was zur Zulässigkeit des Kostenabzuges führt.<sup>130)</sup> Liegen andererseits keine solchen die objektive Unzumutbarkeit manifestierenden Kriterien vor, handelt es sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts bei den die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel übersteigenden Fahrkosten um Lebenshaltungskosten.<sup>131)</sup> Solche

<sup>126)</sup> Die Kosten dürften *faktisch* begrenzt sein auf die Höhe des Preises eines Generalabonnements (GA) der Schweizerischen Bundesbahnen (SBB). Dies führt aber nicht zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes, weil dem Steuerpflichtigen effektiv keine höheren Kosten entstehen als die, die er steuerlich in Abzug bringen kann. Aktuell betragen die jährlichen Kosten für ein GA der SBB CHF 3'350 (2. Klasse) bzw. CHF 5'350 (1. Klasse). Vgl. für die GA-Preise <<http://www.sbb.ch/abos-billette/abonnemente/ga/ga-fuer-einzelpersonen.html>> (besucht am 29.04.2012).

Nach dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 BKV sowie nach Ansicht von *Locher* (Fn. 95), Art. 26 DBG N 8, können de lege lata die Kosten für ein GA erster Klasse als Fahrkosten abgezogen werden, sofern dessen Erwerb nachgewiesen wird.

<sup>127)</sup> Diese Aussage bedarf insofern der Präzisierung, als die Kosten für das Privatfahrzeug grundsätzlich nur im Rahmen der nach Art. 3 BKV festzulegenden Pauschalen abgezogen werden können. Dabei bleibt dem Steuerpflichtigen gemäss Art. 5 Abs. 3 BKV der Nachweis höherer Kosten möglich. Um diesen Nachweis zu erbringen, müssen aber die gesamten tatsächlichen Kosten sowie deren berufliche Notwendigkeit nachgewiesen werden. Gemäss Anhang zur BKV betragen die aktuellen Pauschalen pro gefahrenen Kilometer für Motorräder 40 und für Automobile 70 Rappen, wobei die Abstufung der Ansätze im Verhältnis zur Fahrleistung vorbehalten bleibt. Vgl. zum Ganzen *Heil-Froidveaux* (Fn. 24), S. 263, 265; *Knüsel* (Fn. 19), Art. 26 DBG N 19.

<sup>128)</sup> *Knüsel* (Fn. 19), Art. 26 DBG N 19.

<sup>129)</sup> Urteil des Bundesgerichts 2P.254/2002 vom 12.05.2003 E. 3.3 (m.w.N.).

<sup>130)</sup> *Knüsel* (Fn. 19), Art. 26 DBG N 19.

<sup>131)</sup> Urteil des Bundesgerichts 2P.254/2002 vom 12.05.2003 E. 4.2. Gl.M. *Höhn/Waldburger*, Band II (Fn. 95), § 44 N 63.

sind, wie hiervor aufgezeigt wurde und es in Art. 34 Abs. 1 lit. a DBG ausdrücklich statuiert ist, nicht vom (Roh-) Einkommen abziehbar.<sup>132)</sup>

Eine weitere Konsequenz der Beschränkung des Fahrkostenabzuges wäre somit, dass diese «Unzumutbarkeitsregel» nicht mehr angewendet werden könnte. Mit der expliziten Statuierung eines Maximalbetrages im Gesetz könnte künftig auf solche «Härtefälle», die heute in den Genuss der Abziehbarkeit von erweiterten Fahrkosten kommen, keine Rücksicht mehr genommen werden.

##### 5. Prüfung einer Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV

Hiervor wurde aufgezeigt, dass aufgrund der Reinvermögenszugangstheorie und des aus dieser abgeleiteten Nettoprinzips grundsätzlich der Abzug sämtlicher Gewinnungskosten zulässig sein sollte. Soweit es sich bei den Fahrkosten um Gewinnungskosten handelt, müsste demnach der Abzug der gesamten effektiven Kosten vom Bruttoeinkommen möglich sein, um eine am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Besteuerung zu erreichen.

Mit der vom Bundesrat vorgeschlagenen Beschränkung des Fahrkostenabzuges könnten Fahrkosten nur bis zu einem Betrag von höchstens 3'000 Franken geltend gemacht werden.

Wenn sich die effektiven Fahrkosten eines Steuerpflichtigen auf einen 3'000 Franken nicht übersteigenden Betrag belaufen, ergeben sich verfassungsrechtlich keine Probleme: Der Steuerpflichtige kann die effektiven Kosten abziehen. Bei Steuerpflichtigen mit 3'000 Franken übersteigenden effektiven Fahrkosten führt die vom Bundesrat vorgeschlagene Beschränkung zur Nichtabziehbarkeit von Gewinnungskosten und damit zu einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip.

Wie hiervor aufgezeigt wurde, handelt es sich beim objektiven Nettoprinzip um ein Subprinzip der Reinvermögenszugangstheorie, welche sich ihrerseits aus dem verfassungsmässigen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ableitet. Daraus folgt, dass die Verletzung des objektiven Nettoprinzips mittelbar eine Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV darstellt.

Aufgrund der Ausführungen hiervor steht deshalb fest, dass die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV verstösst.<sup>133)</sup> Wenn ein solcher Verstoß vorliegt, muss geprüft werden, ob aus besonderen Gründen eine Rechtfertigung in Betracht kommt.

<sup>132)</sup> Urteil des Bundesgerichts 2P.254/2002 vom 12.05.2003 E. 4.2.

<sup>133)</sup> Gl.M. *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 267, welche festhält: «Eine Begrenzung der Fahrkosten im Sinne einer fixen Maximalgrenze, welche keinen Nachweis der individuellen Aufwendungen offen lässt, widerspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und verletzt das Rechtsgleichheitsgebot.»

## 6. Mögliche Rechtfertigungsgründe für die Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV

### 6.1 Vorbemerkung

Beim Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit handelt es sich um ein sog. Universalprinzip.<sup>134)</sup> Daraus folgert die Steuerwissenschaft, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip keine absolute Geltung beanspruchen darf, «[...] sondern durch andere fiskalische und ausserfiskalische Zielsetzungen ergänzt, überlagert, zurückgestuft oder gar verdrängt werden [...]»<sup>135)</sup> kann.<sup>136)</sup> Es ist deshalb im Folgenden auf diese «anderen» Zielsetzungen einzugehen.

### 6.2 Fiskalische Zielsetzungen

Unter fiskaltechnischen Zielsetzungen versteht man steuerpolitisch relevante Grundsätze, die auf die Gestaltung eines Steuersystems Einfluss haben.<sup>137)</sup> Von fiskaltechnischer Zielsetzung spricht man, weil der (Haupt-) Zweck der Steuer in der Beschaffung von Finanzmitteln besteht.<sup>138)</sup> Konsequenz aus dieser fiskaltechnischen Zielsetzung ist gemäss *Reich*, dass die sog. reinen Finanzzwecksteuern streng nach dem Gleichheitsgrundsatz auszugestalten sind.<sup>139)</sup> Nach *Matteotti* ergänzen die fiskaltechnischen Zielsetzungen das Gebot der Steuerlastverteilungsgerechtigkeit oder stehen in einem Spannungsverhältnis zu diesem.<sup>140)</sup>

Hiervor wurde aufgezeigt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die Einführung eines in der Höhe beschränkten Fahrkostenabzuges verletzt wird. Als mögliche Rechtfertigung der Verletzung dieses Grundsatzes bedarf als fiskaltechnische Zielsetzung der Grundsatz der *Praktikabilität der Besteuerung* einer genaueren Betrachtung.

<sup>134)</sup> *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 46.

<sup>135)</sup> Ebd.

<sup>136)</sup> *Urs Behnisch/Andrea Opel*, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig, in: Jusletter vom 15. Oktober 2007, N 28 (m.w.N.); *Matteotti/Aebi* (Fn. 41), S. 112; *Matteotti*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 56). Vgl. *Reich*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 55), S. 28.

<sup>137)</sup> Nach *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 46, handelt es sich um die Grundsätze der Bestimmtheit, Widerspruchslosigkeit, Systemhaftigkeit und Praktikabilität von Steuer-massnahmen sowie um den Grundsatz der Stetigkeit des Steuerrechts.

<sup>138)</sup> Vgl. *Daepf* (Fn. 72), S. 9; *Grünblatt* (Fn. 43), S. 40, 50; *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 2 N 2 f.

<sup>139)</sup> *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 2 N 3. Gl.M. *Grünblatt* (Fn. 43), S. 43, 263.

<sup>140)</sup> *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 46.



Die Praktikabilität im Steuerrecht wird unter anderem durch Pauschalierungen<sup>141)</sup> erreicht.<sup>142)</sup> So werden bspw. abzugsfähige Aufwendungen pauschaliert,<sup>143)</sup> was zu einer Vereinfachung der Veranlagungstätigkeit führt.<sup>144)</sup> Eine Pauschalierung durchbricht jedoch das Differenzierungsgebot, das durch das Leistungsfähigkeits- oder Gleichmässigkeitsprinzip vorgegeben wird.<sup>145)</sup> Das Ziel der erleichterten Veranlagung wird insbesondere dann erreicht, wenn die Pauschalen – wie vom Bundesrat in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagen und zwischenzeitlich zugunsten eines betragsmässig begrenzten Abzuges fallengelassen, wobei in Bezug auf die den Maximalbetrag übersteigenden Kosten die Wirkungen einer Pauschale gelten – unwiderlegbar ausgestaltet sind, mit anderen Worten dem Steuerpflichtigen der Nachweis von höheren Kosten verwehrt wird.<sup>146)</sup>

Problematisch wird das Verhältnis zwischen dem Grundsatz der Praktikabilität und dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn unwiderlegbare Pauschalierungen festgelegt werden, obwohl «[...] die individuellen Verhältnisse zur Bemessung der steuerlichen Leistungsfähigkeit vom Steuerpflichtigen belegt und von den Steuerbehörden *ohne erheblichen Aufwand* festgestellt werden können.»<sup>147)</sup> In solchen Konstellationen kann das Leistungsfähigkeitsprinzip unter dem Deckmantel der Praktikabilität unverhältnismässig durchbrochen werden.<sup>148)</sup>

Sollte sich der Bundesrat, was er bis jetzt nicht getan hat, für die Begründung der Pauschalierung bzw. der betragsmässigen Begrenzung des Fahrkostenabzuges künftig zusätzlich auf die Praktikabilitätsvorteile berufen, müsste dieses Argument aufgrund der Ausführungen hiervoor als nicht stichhaltig abgetan werden. Die Verletzung des Differenzierungsgebotes stünde in keinem Verhältnis zur Verminderung des Veranlagungsaufwandes.

<sup>141)</sup> *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 69, definiert die Pauschalierung folgendermassen: «Pauschalierung [...] bedeutet eine vereinfachte Art der Ermittlung oder Bewertung von Besteuerungsfaktoren, indem unter Vernachlässigung der Einzelelemente des Individualfalles auf einen typischen Durchschnittssachverhalt abgestellt wird, dessen Merkmale summarisch mittels Pauschale eingefangen werden.»

<sup>142)</sup> Vgl. *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 70; *Senn* (Fn. 26), S. 187. Das Bundesgericht hat in BGE 128 I 240 E. 2.3 S. 243 erkannt, «[...] dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nicht erreichbar ist und deshalb eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts unausweichlich und zulässig [...]» sei.

<sup>143)</sup> *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 56.

<sup>144)</sup> Vgl. *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 64, 69.

<sup>145)</sup> Vgl. *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 56; *Senn* (Fn. 26), S. 187.

<sup>146)</sup> Vgl. *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 57.

<sup>147)</sup> *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 57 [Hervorhebungen nachträglich hinzugefügt]. Ders. führt in *Flat Tax* (Fn. 59), S. 700, aus, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip den Steuerpflichtigen vor «Übervereinfachungen und Überschematisierungen» schütze. Im Ergebnis gl.M. *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 284, die in der fehlenden Möglichkeit des Nachweises effektiver Kosten eine potentielle Erhöhung ungleicher Behandlung sieht.

<sup>148)</sup> *Matteotti*, Steuergerechtigkeit (Fn. 1), S. 57 f.

### 6.3 Ausserfiskalische Zielsetzungen

Der Gesetzgeber kann durch die Ausgestaltung von Steuern neben dem Zweck der Einnahmenbeschaffung auch andere Ziele verfolgen.<sup>149)</sup> So kann er die (Einkommens-) Steuern bspw. zum Zweck der Lenkung von Gesellschaft und Wirtschaft einsetzen.<sup>150)</sup> In diesem Zusammenhang wird von sog. ausserfiskalischen Zielsetzungen gesprochen.<sup>151)</sup> Der Gesetzgeber beeinflusst das Verhalten der Steuerpflichtigen, indem er diese bei bestimmtem Tun oder Unterlassen steuerlich bevorzugt oder benachteiligt.<sup>152)</sup>

Bei der Verfolgung von ausserfiskalischen Zielen belastet der Steuergesetzgeber die Steuerpflichtigen bewusst ungleich, was zu einem Widerspruch zum Gleichheitssatz oder Leistungsfähigkeitsprinzip führen kann.<sup>153)</sup> Die Rechtfertigung einer solchen Verletzung ist im angestrebten Lenkungsziel zu suchen.<sup>154)</sup>

Wie hiervor bereits aufgezeigt wurde, haben die Besteuerungsgrundsätze der Bundesverfassung Grundrechtscharakter.<sup>155)</sup> *Matteotti* und *Aebi* argumentieren deshalb, dass die Voraussetzungen von Art. 36 BV, der bei der Einschränkung von «klassischen» Freiheitsrechten Anwendung findet, auch für die Prüfung einer Einschränkung des Leistungsfähigkeitsprinzips herangezogen werden sollen.<sup>156)</sup> Dieser Auffassung wird hier gefolgt.

Einschränkungen von Freiheitsrechten sind grundsätzlich möglich, sofern die in Art. 36 BV genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Entsprechend muss die Einschränkung auf einer rechtlichen Grundlage beruhen sowie durch ein öffentliches Interesse gerechtfertigt und verhältnismässig sein.<sup>157)</sup> Ob ein angestrebtes ausserfiskalisches Ziel als Rechtfertigung für die Verletzung des Gleichheitssatzes oder des Leistungsfähigkeitsprinzips ausreicht, muss somit anhand der Voraussetzungen hiernach geprüft werden:

<sup>149)</sup> *Blumenstein/Locher* (Fn. 1), S. 6; *Reich*, Steuerdegression (Fn. 26), S. 703; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 2 N 4.

<sup>150)</sup> *Behnisch/Opel* (Fn. 136), N 28; *Daepf* (Fn. 72), S. 9; *Reich*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 55), S. 22; Ders., Steuerdegression (Fn. 26), S. 703; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 2 N 4; *Senn* (Fn. 26), S. 188; BGE 133 I 206 E. 11.1 S. 229.

<sup>151)</sup> Vgl. *Blumenstein/Locher* (Fn. 1), S. 6; *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 2 N 4; *Senn* (Fn. 26), S. 188.

<sup>152)</sup> *Grünblatt* (Fn. 43), S. 194; *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 2 N 5.

<sup>153)</sup> *Reich*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 55), S. 21; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 2 N 5; *Senn* (Fn. 26), S. 188. Vgl. BGE 133 I 206 E. 11.1 S. 230.

<sup>154)</sup> *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 2 N 5; *Senn* (Fn. 26), S. 189.

<sup>155)</sup> Vgl. die Ausführungen unter III. Ziff. 1 hiervor.

<sup>156)</sup> *Matteotti/Aebi* (Fn. 41), S. 115.

<sup>157)</sup> Ebd.

- *Gesetzliche*<sup>158)</sup> *Grundlage*: Primär muss der Gesetzgeber im fraglichen Förderungsbereich über die Befugnis zur Rechtsetzung verfügen.<sup>159)</sup> Mit anderen Worten muss er im betreffenden Rechtsgebiet – z. B. im Sozial- oder Wirtschaftsrecht oder in anderen Bereichen – die Sachkompetenz zur Legiferierung haben.<sup>160)</sup>
- *Öffentliches Interesse*: Nach *Behnisch* und *Opel* verlangt die herrschende Lehre, dass das Förderungsinteresse in der Verfassung verankert sein müsse.<sup>161)</sup> Ob es dabei ausreicht, dass die ausserfiskalische Zielsetzung materiell zum Ausdruck gelangt, oder ob das Gestaltungsziel sowie die Ergreifung von fiskalischen Massnahmen ausdrücklich in der Verfassung vorgesehen sein müssen, ist in der Lehre umstritten.<sup>162)</sup> Das Bundesgericht legt in seinen jüngsten, die Eingriffe in die verfassungsmässigen Steuergerechtigkeitsprinzipien prüfenden Urteilen einen strengen Massstab an: Bei einem starken Eingriff in das Leistungsfähigkeitsprinzip muss das öffentliche Interesse direkt aus der Verfassung ersichtlich sein.<sup>163)</sup>
- *Verhältnismässigkeitsprüfung*: Diese soll aufzeigen, ob die Abkehr vom Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit *geeignet* und *erforderlich* ist, um das angestrebte ausserfiskalische Ziel zu erreichen.<sup>164)</sup> Schlussendlich muss das angestrebte Lenkungsziel mit der Intensität der Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips verglichen werden.<sup>165)</sup> Eine Rechtfertigung der Verletzung kommt nur in Betracht, wenn das Inte-

<sup>158)</sup> In der Lehre ist umstritten, ob die *rechtliche* Grundlage für die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips Verfassungsrang aufweisen muss oder ob eine Norm auf Gesetzesstufe ausreicht. Für die Einschränkung von «klassischen» Freiheitsrechten ist eine formell-gesetzliche Grundlage ausreichend. Nach *Matteotti* und *Aebi* ist indes kein überzeugender Grund ersichtlich, weshalb bei der Einschränkung von Steuergerechtigkeitsprinzipien ein anderer Massstab angelegt werden sollte. Vgl. dazu *Matteotti/Aebi* (Fn. 41), S. 115.

<sup>159)</sup> *Reich*, Steuerdegression (Fn. 26), S. 703; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 158 (erstes Lemma).

<sup>160)</sup> *Blumenstein/Locher* (Fn. 1), S. 6; *Grünblatt* (Fn. 43), S. 48; *Reich*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 55), S. 23; Ders., Steuerdegression (Fn. 26), S. 703; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 158 (erstes Lemma).

<sup>161)</sup> *Behnisch/Opel* (Fn. 136), N 30 (m.w.N.). Vgl. *Daepf* (Fn. 72), S. 9.

<sup>162)</sup> *Behnisch/Opel* (Fn. 136), N 30 (m.w.N.), die mit dem überwiegenden Teil der Lehre dafür plädieren, dass es ausreichen solle, wenn das Gestaltungsziel der Verfassung inhärent sei. Vgl. *Daepf* (Fn. 72), S. 9 f.

<sup>163)</sup> *Matteotti/Aebi* (Fn. 41), S. 115 f. In BGE 133 I 206 E. 11.2 S. 230 halten die Lausanner Richter fest, dass «[j]e mehr das Leistungsfähigkeitsprinzip durch steuerliche Förderungsmassnahmen beeinträchtigt [werde], desto höhere Anforderungen stell[e] das Bundesgericht an das öffentliche Interesse.»

<sup>164)</sup> *Behnisch/Opel* (Fn. 136), N 28 (m.w.N.); *Matteotti/Aebi* (Fn. 41), S. 116; *Reich*, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 158 (zweites Lemma). Vgl. *Grünblatt* (Fn. 43), S. 121 f., 266; *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 269.

<sup>165)</sup> *Reich*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 55), S. 23; Ders., Steuerdegression (Fn. 26), S. 703; Ders., Steuerrecht (Fn. 1), § 4 N 158 (zweites Lemma); *Senn* (Fn. 26), S. 189. Vgl. *Grünblatt* (Fn. 43), S. 122 f., 268.

resse am angestrebten Lenkungsziel dasjenige an der Herstellung von gleichen Verteilungsrelationen übersteigt.<sup>166)</sup>

Einen besonderen Knackpunkt stellt die Prüfung der Erforderlichkeit einer Massnahme dar, weil diese in der Regel verneint werden muss.<sup>167)</sup> Dabei wird untersucht, ob eine andere, das Leistungsfähigkeitsprinzip weniger beeinträchtigende Massnahme den angestrebten Zweck ebenfalls erreichen würde.<sup>168)</sup> Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips nur in punktuellen Bereichen möglich.<sup>169)</sup> Massnahmen, die nicht bloss punktuell erfolgen oder die die Steuerpflichtigen mit Blick auf die Erreichung des angestrebten Förderungsziels sachlich nicht gerechtfertigt diskriminieren, sind somit per se unverhältnismässig.<sup>170)</sup>

#### 6.4 Würdigung der Argumente des Bundesrates

Vorliegend stellt sich somit die Frage, ob die festgestellte Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch ausserfiskalische Ziele gerechtfertigt werden kann. Das primäre Ziel des Bundesrates sind die jährlichen Mehreinnahmen von 200 Mio. Schweizer Franken. Hierbei handelt es sich offensichtlich um ein fiskalisches Element.

Augenscheinlich will der Bundesrat mit seinem Vorschlag kein Transportmittel steuerlich bevorzugen. Eine allfällige ökologische Motivation, bspw. der Umstieg vom motorisierten Individualverkehr auf öffentliche Verkehrsmittel, wird von ihm in den Materialien auch nicht ausdrücklich als anzustrebender Zweck ins Feld geführt.

Die neue Regelung würde die einzelnen Steuerpflichtigen ohnehin nicht primär aufgrund der verschiedenen Transportmittel, sondern aufgrund der Distanz zwischen Wohn- und Arbeitsort unterschiedlich treffen. Steuerpflichtige mit kürzerem Arbeitsweg könnten eher die effektiven Kosten zum Abzug bringen als solche, die einen längeren Arbeitsweg zurücklegen. Diese Ausgestaltung könnte den Schluss nahe legen, dass der Bundesrat bspw. aus raumplanerischen oder umweltpolitischen und somit ausserfiskalischen Gründen das Pendeln über weite Distanzen verhindern möchte.<sup>171)</sup>

In der Botschaft führt der Bundesrat richtigerweise aus, dass gute Verkehrsnetze die Erreichbarkeit sowie das Einzugsgebiet des Arbeitsmarktes erhöhen, den räumlichen Zusammenhalt der Schweiz fördern und das Angebot

<sup>166)</sup> *Behnisch/Opel* (Fn. 136), N 28; *Daepf* (Fn. 72), S. 10 (m.w.N.); *Grünblatt* (Fn. 43), S. 194, 205, 270; *Senn* (Fn. 26), S. 189.

<sup>167)</sup> *Matteotti/Aebi* (Fn. 41), S. 116.

<sup>168)</sup> Ebd.

<sup>169)</sup> *Matteotti/Aebi* (Fn. 41), S. 116. Vgl. BGE 133 I 206 E. 11.3 S. 231.

<sup>170)</sup> *Matteotti/Aebi* (Fn. 41), S. 116.

<sup>171)</sup> Wobei in Anlehnung an die Medienmitteilung vom 02.11.2011 (Fn. 10) unter «weiter» Distanz jede Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort von mehr als 10 Kilometern zu verstehen ist.

an qualifizierten Arbeitskräften für die Wirtschaft vergössern würden.<sup>172)</sup> Deshalb habe eine gute Eisenbahninfrastruktur positive Auswirkungen auf den schweizerischen Arbeitsmarkt. So sei die Verfügbarkeit von Arbeitskräften durch die Mobilität der Arbeitnehmenden optimal gewährleistet.<sup>173)</sup> Im gleichen Atemzug lässt der Bundesrat aber verlauten, dass der heutige Fehlanreiz, täglich lange Arbeitswege mit dem Auto zurückzulegen, durch die Begrenzung des Fahrkostenabzuges «etwas reduziert» würde. Langstreckenpendler würden «künftig steuerlich weniger begünstigt», womit der Anreiz langer Arbeitswege reduziert werden solle.<sup>174)</sup> Eine solche Argumentation mutet in sich widersprüchlich an: Einerseits soll das Bahnangebot ausgebaut und attraktiver gestaltet, andererseits sollen die unselbstständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen mit der Androhung von Steuernachteilen von dessen Benützung abgehalten werden? Es ist somit fraglich, ob der Bundesrat neben dem Fiskalen noch ausserfiskalische Zwecke beabsichtigt. Hinzu kommt, dass eine solche Politik nicht zuletzt Art. 16 Abs. 2 lit. f AVIG widerspräche, welcher einen Arbeitsweg von bis zu zwei Stunden je Hin- und Rückfahrt als zumutbar definiert.<sup>175)</sup>

Vorliegend ist somit nicht eindeutig, ob – und falls ja, welche – der Bundesrat mit der Einführung der Beschränkung des Fahrkostenabzuges ausserfiskalische Zwecke verfolgt. Will er die Pendler animieren, vom Auto auf den öffentlichen Verkehr umzusteigen? Dann wäre die Beschränkung auf einen unter den Kosten für ein GA zweiter Klasse liegenden Betrag wohl nicht zielführend. Will er die Pendler davon abhalten, weite Arbeitswege zurückzulegen? Dann fragt sich, wieso der Ausbau der Verbindungen zwischen den Zentren sowie leistungsfähige Verbindungen des Personenfernverkehrs als zentrale Anliegen der FABI-Vorlage qualifiziert werden.<sup>176)</sup>

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Bundesrat bis jetzt keine offensichtlichen ausserfiskalischen Zwecke anführt – bzw. anführen und dem politischen Disput aussetzen will –, welche auf ihre Verfassungskonformität hin geprüft werden könnten.

Im Kontext der ausserfiskalischen Zielsetzungen ist jedoch ein Urteil des Bundesgerichts aus dem Jahr 1992 erwähnenswert: Im damaligen Steuergesetz des Kantons Luzern wurde der Fahrkostenabzug auf 4'000 Franken beschränkt, wobei der Nachweis von effektiven höheren Kosten nicht möglich war. Das Bundesgericht hatte zu beurteilen, ob diese Beschränkung vor der Bundesverfassung, insbesondere vor Art. 4 aBV (heute: Art. 8 BV) standhielt.<sup>177)</sup>

<sup>172)</sup> Vgl. Botschaft FABI, BBl 2012 1577, S. 1591.

<sup>173)</sup> Ebd., S. 1699.

<sup>174)</sup> Ebd.

<sup>175)</sup> Vgl. Urteile des Bundesgerichts 9C\_765/2010 vom 18.10.2010 E. 4.2 sowie 2A.224/2004 vom 26.10.2004 E. 8.1, in welchen besagter Artikel für die Beurteilung der Zumutbarkeit herangezogen wird.

<sup>176)</sup> Vgl. Botschaft FABI, BBl 2012 1577, S. 1699.

<sup>177)</sup> Vgl. *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 267; *Locher* (Fn. 95), Art. 26 DBG N 77 f.

Das Bundesgericht erwog, dass es sich bei der Luzerner Beschränkung um ein im Grundsatz zulässiges schematisches Kriterium handle. Dieses sei durch sachliche Gründe vertretbar.<sup>178)</sup> Die im Rahmen des vorhergehenden Verwaltungsgerichtsverfahrens vorgebrachte Begründung für die Beschränkung des Fahrkostenabzuges war folgende: Ziel der neuen Regelung sei es, die übermässige [sic] Mobilität einzuschränken, die mit der individuellen Beweglichkeit verbundene Möglichkeit der Wahl des Wohnorts unabhängig vom Arbeitsplatz einzuengen und die Bevölkerung dazu zu bringen, den Wohnort an den Arbeitsort zu verlegen.<sup>179)</sup> Die Begründung für die obere Limitierung der individuellen Fahrkosten war somit eine ausserfiskalische.<sup>180)</sup>

Das Bundesgericht erkannte, dass Fahrkosten von der Wahl des Wohn- und des Arbeitsorts abhängig seien und dass es sich dabei um eine Entscheidung handle, die in den privaten Bereich falle.<sup>181)</sup> Weiter erwog das Bundesgericht, dass zwischen dem gesetzlichen Höchstbetrag und dem die berechtigten Mobilitätsbedürfnisse befriedigenden Generalabonnement der ersten Klasse (welches damals weniger als 4'000 Franken kostete), offensichtlich kein krasses Missverhältnis bestehe.<sup>182)</sup> Im Ergebnis erkannte das Bundesgericht, dass die Luzerner Beschränkung des Fahrkostenabzuges mit der Bundesverfassung vereinbar war.<sup>183)</sup>

*Locher* kritisiert dieses Urteil insofern, als es sich mit der Ungleichbehandlung von unselbstständig und selbstständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen zu wenig differenziert auseinandersetzt.<sup>184)</sup> Übertragen auf die heutigen Verhältnisse wäre es zudem interessant, zu sehen, ob das Bundesgericht die Diskrepanz zwischen der vorgeschlagenen Beschränkung auf 3'000 Franken und den Kosten für ein Generalabonnement erster Klasse (das mit 5'350 Franken zu Buche schlägt) auch als ein nicht offensichtlich krasses Missverhältnis bewerten würde.

Die vom Bundesrat bis heute angeführten Argumente lassen nicht auf angestrebte ausserfiskalische Zielsetzungen schliessen. Dass solche implizit vorliegen würden – und falls ja, welche – ist nicht ohne Weiteres ersichtlich. Es ist deshalb nicht zuletzt für die parlamentarische Debatte wünschenswert, dass der Bundesrat seine eventuellen ausserfiskalischen Gründe für die Einführung einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges offenlegt.

<sup>178)</sup> Urteil des Bundesgerichts vom 22.04.1992 in Sachen P, in: *Felix Aregger/Thomas Stadelmann*, Luzerner Steuerentscheide, Band 1, Nr. 17 zu § 23 StG LU.

<sup>179)</sup> Urteil des Luzerner Verwaltungsgerichts vom 22.03.1991 in Sachen P, in: *Felix Aregger/Thomas Stadelmann*, Luzerner Steuerentscheide, Band 1, Nr. 10 zu § 23 StG LU.

<sup>180)</sup> *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 267; *Locher* (Fn. 95), Art. 26 DBG N 78.

<sup>181)</sup> Urteil des Bundesgerichts vom 22.04.1992 in Sachen P (Fn. 178).

<sup>182)</sup> Ebd.

<sup>183)</sup> *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 267; *Locher* (Fn. 95), Art. 26 DBG N 77.

<sup>184)</sup> *Locher* (Fn. 95), Art. 26 DBG N 78.

## 7. Zwischenfazit zu Art. 127 Abs. 2 BV

Die Ausführungen hiervor zeigen auf, dass die vom Bundesrat vorgeschlagene Beschränkung des Fahrkostenabzuges gegen das in Art. 127 Abs. 2 BV verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip verstösst. Dieser Verstoss könnte grundsätzlich durch fiskalische oder ausserfiskalische Zielsetzungen gerechtfertigt sein. In der Botschaft zu Händen des Gesetzgebers erwähnt der Bundesrat aber keine ausserfiskalischen Zielsetzungen, welche im Rahmen des vorliegenden Beitrages konkret auf ihre Verhältnismässigkeit geprüft werden könnten. Offensichtlich ist, dass das primäre Ziel der reinen Einnahmenvermehrung keinen legitimen ausserfiskalischen Grund für die Abkehr vom Leistungsfähigkeitsprinzip darstellt.

Folglich verstösst der die Beschränkung des Fahrkostenabzuges betreffende Teil der FABI-Vorlage im heutigen Zeitpunkt gegen das in Art. 127 Abs. 2 BV verankerte Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und ist deshalb als verfassungswidrig zu qualifizieren.

## *IV. Konsequenzen eines Widerspruchs zwischen Bundesverfassung und -Gesetz*

### 1. Das Anwendungsgebot von Bundesgesetzen nach Art. 190 BV

Die Schweizerische Bundesverfassung bestimmt mit dem sog. *Anwendungsgebot* in Art. 190, dass Bundesgesetze für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend sind. Dementsprechend müssen Bundesgesetze von Bundesgericht und rechtsanwendenden Behörden auch dann angewendet werden, wenn sie der Bundesverfassung widersprechen.<sup>185)</sup>

Obwohl Art. 190 BV die Bundesversammlung als legislative Kraft im Bund nicht davon entbindet, beim Erlass von Gesetzen das höherrangige (Verfassungs-) Recht zu beachten, werden selbst bewusste Verstösse des Gesetzgebers vom Schutzbereich des Anwendungsgebotes erfasst.<sup>186)</sup>

Das in Art. 190 BV verankerte Anwendungsgebot stellt jedoch kein Prüfungsverbot dar.<sup>187)</sup> So darf und soll bspw. das Bundesgericht problematische Bestimmungen in Bundesgesetzen prüfen und den Bundesgesetzgeber darauf aufmerksam machen können.<sup>188)</sup>

<sup>185)</sup> Häfelin/Haller/Keller (Fn. 24), N 2086; Tschannen (Fn. 14), § 8 N 7. Vgl. Yvo Hangartner, in: Bernhard Ehrenzeller et al. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2008, Art. 190 BV Rz. 5.

<sup>186)</sup> Hangartner (Fn. 185), Art. 190 BV Rz. 7.

<sup>187)</sup> Häfelin/Haller/Keller (Fn. 24), N 2089; Hangartner (Fn. 185), Art. 190 BV Rz. 8; Tschannen (Fn. 14), § 8 N 10 (erstes Lemma); BGE 136 I 65 E. 3.2 S. 70.

<sup>188)</sup> Hangartner (Fn. 185), Art. 190 BV Rz. 8. Vgl. Tschannen (Fn. 14), § 8 N 10 (erstes Lemma); BGE 136 I 65 E. 3.2 S. 70 f.



## 2. Politische Handlungsmöglichkeiten im laufenden Gesetzgebungsverfahren

Die Konsequenz aus dem Anwendungsgebot gemäss Art. 190 BV ist vorliegend, dass der Bundesgesetzgeber die vom Bundesrat vorgeschlagene Beschränkung des Fahrkostenabzuges trotz der hiervor aufgezeigten verfassungsrechtlichen Probleme beschliessen und sowohl DBG als auch StHG in diesem Sinne abändern kann.

Der Entscheid, ob der bundesrätliche Entwurf Gesetz werden soll, ist im Rahmen des laufenden Gesetzgebungsverfahrens jedoch ein politischer. Es obliegt der Politik, den Gesetzgeber in ihrem Sinne zu beeinflussen und eventuell weitere Massnahmen, bspw. das Referendum, zu ergreifen. Fakt ist, dass der Bundesgesetzgeber die Möglichkeit hat, aus dem Vorschlag des Bundesrates Gesetz zu machen. Unter den gegebenen Umständen muss er dafür aber bewusst gegen das Rechtsgleichheitsgebot verstossen und versetzt zudem dem Leistungsfähigkeitsprinzip – mit den Worten *Matteottis* ausgedrückt – ein Paar zünftige «Schläge mit dem Holzhammer»<sup>189)</sup>.

An dieser Stelle erwähnenswert ist, dass der Bundesgesetzgeber im Jahre 1987 die Einführung einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges auf 3'000 Franken (damals verbunden mit einer prozentualen Pauschale) bereits einmal abgelehnt hat.<sup>190)</sup> Die damals im Rahmen der nationalrätlichen Debatte vorgebrachten Argumente für die Begrenzung des Fahrkostenabzuges (bzw. die Einführung einer Pauschale) waren vor allem die *Vereinfachung des Steuersystems* sowie der durch die Verhinderung von langen Arbeitswegen und der Benutzung des Autos angestrebte *Umweltschutz*.<sup>191)</sup>

Die Gegner einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges argumentierten mit der resultierenden *Mehrbelastung für Steuerpflichtige* in Randgebieten und bestimmter Berufsgruppen, mit der *Verhinderung von Ungerechtigkeiten* zwischen selbstständig und unselbstständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen sowie damit, dass die Einführung der Fahrkostenbeschränkung für die Bundeskasse *kostenneutral* erfolgen soll.<sup>192)</sup>

Wie der Gesetzgeber im Jahr 2012 mit der FABI-Vorlage verfahren wird, ist noch offen. Bemerkenswert ist, dass der Bundesrat aufgrund der Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens bereits von seiner ursprünglichen Idee einer fixen Pauschale abgerückt ist und nun einen Vorschlag präsentiert, von dem er sich offenbar breitere politische Zustimmung erhofft.

<sup>189)</sup> *Matteotti*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 56).

<sup>190)</sup> *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 270; *Locher* (Fn. 95), Art. 26 DBG N 76. Laut Amtl. Bull. N 1987 S. 1796 fällte der Nationalrat seinen Entscheid mit 78 zu 72 Stimmen.

<sup>191)</sup> Siehe dazu Amtl. Bull. N 1987 S. 1774, Votum Meier-Glattfelden; Amtl. Bull. N 1987 S. 1795 f., Votum Bundesrat Stich. Vgl. *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 270.

<sup>192)</sup> Siehe dazu Amtl. Bull. N 1987 S. 1772 f., Votum Spoerry; Amtl. Bull. N 1987 S. 1773, Votum Feigenwinter. Vgl. *Heil-Froidevaux* (Fn. 24), S. 270.



## V. Blick über den Tellerrand: Der Entscheid des deutschen Bundesverfassungsgerichts zur sog. Entfernungspauschale

### 1. Verfassungsgerichtsbarkeit für Bundesgesetze

Anders als die Schweiz kennt die Bundesrepublik Deutschland die Verfassungsgerichtsbarkeit auch für Bundesgesetze.<sup>193)</sup> Das Bundesverfassungsgericht hat die Aufgabe, über die Einhaltung des Grundgesetzes<sup>194)</sup> (GG) durch staatliche Stellen zu wachen. Seine Entscheide sind nicht anfechtbar und binden alle übrigen Staatsorgane.<sup>195)</sup>

Ob das Grundgesetz in einem konkreten Fall verletzt wird, prüft das Bundesverfassungsgericht unter anderem im sog. Normenkontrollverfahren. Dabei wird unterschieden zwischen der konkreten und der abstrakten Normenkontrolle, wobei in beiden Fällen ausschliesslich das Bundesverfassungsgericht für die Prüfung zuständig ist.<sup>196)</sup> Wird ein Verstoß gegen das Grundgesetz festgestellt, kann das Gericht entweder lediglich die Unvereinbarkeit der Norm mit dem Grundgesetz feststellen, oder aber die Norm für nichtig erklären.<sup>197)</sup>

### 2. Grundsatzentscheid zur Entfernungspauschale

Im Jahr 2008 hat das Bundesverfassungsgericht die Änderung des Steuergesetzes im Zusammenhang mit der sog. «Pendlerpauschale» für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt.<sup>198)</sup>

Mit Geltung ab 1. Januar 2007 hatte der deutsche Gesetzgeber das Einkommenssteuergesetz (EStG) geändert.<sup>199)</sup> Er hatte festgelegt, dass Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte keine sog. Werbungskosten<sup>200)</sup> mehr darstellten. Hingegen konnten Aufwendungen für Wege ab dem 21. Entfernungskilometer wie Werbungskosten abgezogen wer-

<sup>193)</sup> Vgl. «Aufgabe des Bundesverfassungsgerichts», <<http://www.bverfg.de/organisation/aufgaben.html>> (besucht am 29.04.2012).

<sup>194)</sup> Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland entspricht in seinem Wesen der Schweizerischen Bundesverfassung.

<sup>195)</sup> Vgl. «Aufgabe des Bundesverfassungsgerichts» (Fn. 193).

<sup>196)</sup> Vgl. «Das Normenkontrollverfahren», <<http://www.bverfg.de/organisation/nk.html>> (besucht am 29.04.2012).

<sup>197)</sup> Vgl. BVerfG, 2 BvL 1/07 vom 09.12.2008 (Fn. 198), Absatz-Nr. 86.

<sup>198)</sup> Es handelt sich um das Urteil des Bundesverfassungsgerichts Deutschland BVerfG, 2 BvL 1/07 vom 09.12.2008, <[http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20081209\\_2bvl000107.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20081209_2bvl000107.html)> (besucht am 29.04.2012).

<sup>199)</sup> Vgl. BVerfG, 2 BvL 1/07 vom 09.12.2008, Absatz-Nr. 3.

<sup>200)</sup> Nach *Daepf* (Fn. 72), S. 14, entsprechen die «Werbungskosten» den schweizerischen «Berufsauslagen».

den. Dies aber nur bis zu einer Höhe von 4'500 Euro im Jahr, sofern der Arbeitnehmer keinen Kraftwagen benutzte.<sup>201)</sup>

Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts versties § 9 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG und war deshalb als verfassungswidrig zu qualifizieren.<sup>202)</sup> Die Begründung und Argumentation des Bundesverfassungsgerichts soll hiernach kurz skizziert werden.

Der Verfasser ist sich bewusst, dass die Rechtsprechung des deutschen Bundesverfassungsgerichts für die Schweiz keine unmittelbar bindende Wirkung entfaltet. Nichtsdestotrotz stimmen die Wortlaute von Art. 8 Abs. 1 BV und Art. 3 Abs. 1 GG überein, womit der Gleichheitssatz in beiden Rechtssystemen verfassungsrechtlich verankert ist. Aus diesem Grund rechtfertigt sich der Blick über die Landesgrenzen hinaus. Dies nicht unter der Prämisse, dass die Argumentation des Bundesverfassungsgerichts unreflektiert übernommen werden müsste, aber dass sie, sofern sie denn überzeugt, in die schweizerische Diskussion einfließen könnte.

### 3. Argumentation des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht argumentiert primär mit dem allgemeinen Gleichheitssatz, welcher es dem Gesetzgeber gebietet, «wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln».<sup>203)</sup> Dieser Gleichheitssatz gelte sowohl für ungleiche Belastungen als auch für ungleiche Begünstigungen.<sup>204)</sup>

Der Gesetzgeber habe im Steuerrecht bei der Auswahl und der Bestimmung von Steuergegenstand und Steuersatz einen weitreichenden Entscheidungsspielraum.<sup>205)</sup> Diese grundsätzliche Freiheit werde aber insbesondere im Bereich des Einkommenssteuerrechts massgeblich durch zwei Leitlinien begrenzt: Einerseits durch das «Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit» und andererseits durch das «Gebot der Folgerichtigkeit».<sup>206)</sup> Danach müsse es im Interesse der verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Lastengleichheit das Ziel sein, «Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit

<sup>201)</sup> § 9 Abs. 2 EStG lautete in der ab 1. Januar 2007 geltenden Fassung wie folgt: «Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmässiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten. Zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmässiger Arbeitsstätte ist ab dem 21. Entfernungskilometer [...] für jeden vollen Kilometer der Entfernung eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro wie Werbungskosten anzusetzen, höchstens jedoch 4.500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4.500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. [...]» [Hervorhebungen nachträglich hinzugefügt]. Vgl. zum Ganzen BVerfG, 2 BvL 1/07 vom 09.12.2008, Absatz-Nr. 3-10.

<sup>202)</sup> Vgl. BVerfG, 2 BvL 1/07 vom 09.12.2008, Absatz-Nr. 55. Art. 3 Abs. 1 GG hat folgenden Wortlaut: «Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich.»

<sup>203)</sup> BVerfG, 2 BvL 1/07 vom 09.12.2008, Absatz-Nr. 56.

<sup>204)</sup> Ebd.

<sup>205)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 57.

<sup>206)</sup> Ebd.

auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein» müsse.<sup>207)</sup> Zudem müsse die einmal getroffene Belastungsentscheidung bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden, wobei Ausnahmen solcher folgerichtiger Umsetzung eines besonderen sachlichen Grundes bedürften.<sup>208)</sup>

Das Bundesverfassungsgericht habe als solche sachlichen Gründe für Ausnahmen der folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen neben ausserfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecken auch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt.<sup>209)</sup> Der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung bildet nach Ansicht der Richter jedoch keinen solchen sachlichen Grund.<sup>210)</sup> «Der Finanzbedarf des Staates oder eine knappe Haushaltslage reichen für sich allein nicht aus, um ungleiche Belastungen durch konkretisierende Ausgestaltung der steuerrechtlichen Grundentscheidungen zu rechtfertigen.»<sup>211)</sup>

Die finanzielle Leistungsfähigkeit, die für die Lastengleichheit im Einkommenssteuerrecht massgeblich sei, bemesse der Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip.<sup>212)</sup> Der Einkommenssteuer unterliege demnach nur das Nettoeinkommen. Dieses entspreche dem Saldo aus den Erwerbseinnahmen, welche um die Erwerbsaufwendungen und die existenzsichernden Aufwendungen reduziert würden.<sup>213)</sup> Das Bundesverfassungsgericht liess bisher und lässt weiterhin offen, ob das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang habe,<sup>214)</sup> wogegen für das subjektive Nettoprinzip «das Verfassungsgebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie zu beachten» sei.<sup>215)</sup>

Schliesslich sei für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit nicht nur die Unterscheidung zwischen beruflichem und privatem Veranlassungsgrund relevant. Vielmehr sei auch zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung auf der einen Seite und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand auf der anderen Seite zu unterscheiden.<sup>216)</sup>

Auf diesem theoretischen Fundament baut das Bundesverfassungsgericht seine Argumentation auf, die hiernach auszugsweise wiedergegeben wird. Zur Abkehr vom für die Zuordnung von Aufwendungen zur beruflichen oder priva-

<sup>207)</sup> Ebd.

<sup>208)</sup> Ebd.

<sup>209)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 58.

<sup>210)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 58, 61.

<sup>211)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 61.

<sup>212)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 62.

<sup>213)</sup> Ebd.

<sup>214)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 63, 79.

<sup>215)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 64.

<sup>216)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 65.

ten Sphäre massgeblichen Veranlassungsprinzip führt es bspw. aus: «[Die] Regelungen enthalten eine singuläre Abweichung von dem nach dem einkommenssteuerrechtlichen Nettoprinzip für die Abgrenzung beruflicher Aufwendungen massgeblichen Veranlassungsprinzip. Nicht das nach dem Nettoprinzip entscheidende Ergebnis von Bestimmung und Bewertung privater oder beruflicher Gründe und Ziele der Aufwendungen, sondern ausschliesslich die räumliche Abgrenzung [...] entscheidet über die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage nach den für Werbungskosten geltenden Regeln.»<sup>217)</sup>

Zum reinen Fiskalzweck der Erhöhung staatlicher Einnahmen als Begründung der Gesetzesänderung äussert sich das Bundesverfassungsgericht unter anderem wie folgt: «Der Zweck der Erhöhung staatlicher Einnahmen [...] kann für sich allein eine Abkehr vom Veranlassungsprinzip bei der Ausgrenzung einer einzelnen Aufwendungsart aus dem Werbungskostentatbestand nicht rechtfertigen. Zwar kennt das geltende Einkommenssteuerrecht eine Reihe von Abzugsverboten für bestimmte Aufwendungen trotz betrieblicher bzw. beruflicher Veranlassung. Solche Abzugsverbote bedürfen jedoch stets eines besonderen, verfassungsrechtlich tragfähigen Grundes [...].»<sup>218)</sup>

Das Bundesverfassungsgericht teilt mitunter die Auffassung, dass Aufwendungen für die Wege zwischen Wohn- und Arbeitsort nicht rein beruflich, sondern auch privat veranlasst sein können.<sup>219)</sup> Es kommt zum Schluss, dass diese Bewertung der Wegekosten einerseits nicht im Widerspruch zum einkommenssteuerrechtlichen Nettoprinzip stehe und andererseits dem Gesetzgeber erhebliche Typisierungsspielräume eröffne.<sup>220)</sup> Dieser sei berechtigt, generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen für die «typische» private Mitveranlassung zu treffen und dabei beispielsweise verkehrs-, siedlungs- und umweltpolitische Aspekte zu berücksichtigen.<sup>221)</sup> «Eine Typisierung, die die gemischte Veranlassung der Wegekosten zum Ausgangspunkt nähme, müsste daran ansetzen, die Vielzahl der Einzelfälle hinsichtlich der Unterscheidung zwischen privater und beruflicher Veranlassung in einem Gesamtbild zu erfassen. Sie hätte die Faktoren, die die Wahl des Verkehrsmittels und des Wohnsitzes bestimmen, in den Blick zu nehmen und auf dieser Grundlage die nach der gesetzgeberischen Einschätzung erfahrungsgemäss in der Realität (typischerweise) vorkommenden Fälle zu regeln und zu verallgemeinern.»<sup>222)</sup>

Das Bundesverfassungsgericht beschliesst seine Argumentation mit klaren Worten: «[...] Es handelt sich um eine verfassungsrechtlich nicht hinreichend sachlich begründete, allein fiskalisch motivierte und gestaltete, quantitativ abgegrenzte Herausnahme nur eines Teils einer bestimmten Aufwendungsart aus

<sup>217)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 68.

<sup>218)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 69.

<sup>219)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 72, in dem das Gericht darauf hinweist, dass diese Auffassung in der steuerrechtlichen Literatur vielfach bestritten werde (m.w.N.).

<sup>220)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 75.

<sup>221)</sup> Ebd.

<sup>222)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 77.

*dem System differenzierender einkommensteuerlicher Belastung des Einkommens nach Grundregeln des objektiven und des subjektiven Nettoprinzips.»<sup>223)</sup>*

#### 4. Mögliche Fernwirkung der Argumentation auf die Schweiz

Dieses Urteil des Bundesverfassungsgerichts hat für die Schweiz keinerlei Bindungswirkung. Dennoch stellt sich die Frage, ob nicht wenigstens Teile der Argumentation aufgrund ihres dogmatischen Gehalts auch für die Schweiz Geltung beanspruchen können bzw. vom schweizerischen Gesetzgeber im Hinblick auf Gerechtigkeitsüberlegungen berücksichtigt werden sollten.

Nach Ansicht des Verfassers überzeugt das Bundesverfassungsgericht bspw. durch die Aussage, dass der reine Fiskalzweck der Einnahmenerhöhung die Abkehr vom Leistungsfähigkeitsgrundsatz keineswegs rechtfertigen kann. So sollte auch der schweizerische Gesetzgeber die Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch andere als pekuniäre Interessen begründen.

#### *VI. Zusammenfassung der Erkenntnisse und Schlussfolgerung*

Der Bundesrat schlägt im Rahmen der FABI-Vorlage vor, den effektiven Abzug für Fahrkosten bei unselbstständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen auf 3'000 Franken zu beschränken. Er will dadurch jährliche Mehreinnahmen aus der direkten Bundessteuer im Umfang von rund 200 Mio. Schweizer Franken generieren. Dieser Betrag soll künftig in den Bahninfrastrukturfonds fliessen.

Diese Beschränkung des Fahrkostenabzuges ist unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit problematisch. Das in Art. 8 Abs. 1 BV statuierte Gleichbehandlungs- bzw. Differenzierungsgebot wird verletzt. Eine solche Verletzung könnte durch eine plausible Begründung gerechtfertigt werden. Aus der Argumentation des Bundesrates sind jedoch keine überzeugenden Gründe ersichtlich.

Die vorgeschlagene Begrenzung des Fahrkostenabzuges ist auch mit dem in der Bundesverfassung verankerten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar. Lehre und Praxis stellen auf verschiedene Indikatoren ab, um die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen zu bemessen. Einer dieser Indikatoren ist das Einkommen, das im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie definiert werden muss. Aus dieser Theorie wird das Nettoprinzip abgeleitet, welches besagt, dass sich das für die Besteuerung relevante Nettoeinkommen aus dem Bruttoeinkommen abzüglich den dafür notwendigen Gewinnungskosten ergibt. Wenigstens der beruflich begründete Teil der Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort stellen solche Gewinnungskosten dar. Aufgrund dieser Erkenntnisse verstösst die Beschränkung der Fahrkosten gegen Art. 127 Abs. 2 BV.

<sup>223)</sup> Ebd., Absatz-Nr. 83.

Der vorliegende Beitrag zeigt jedoch auch auf, dass ein solcher Verfassungsverstoss unter bestimmten Voraussetzungen durch fiskalische oder ausserfiskalische Zielsetzungen gerechtfertigt sein kann. Der Bundesrat hat sich in der Botschaft jedoch nicht zu solchen ausserfiskalischen Zielsetzungen geäussert. Sein Hauptargument bleibt die Erhöhung von Steuereinnahmen. Konsequenz aus dieser Tatsache ist, dass es dem Gesetzgeber und der Politik obliegt, Gründe für die Einführung der Fahrkostenbeschränkung zu finden oder zu benennen. Daraus folgt, dass diese Begründungen im parlamentarischen Diskurs oder später vor dem Volk eine Mehrheit finden müssen. Anders formuliert: Die erstrebenswerten ausserfiskalischen Ziele müssen von einer Mehrheit des Parlaments getragen werden, ansonsten wäre die Beschränkung zwar eventuell verfassungsrechtlich legitim, politisch jedoch chancenlos.

Somit steht fest, dass eine Beschränkung des Fahrkostenabzuges für alle unselbstständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen im Hinblick auf die vom Bundesrat vorgebrachte Begründung nur schwerlich mit der Bundesverfassung vereinbar ist. Da der Bundesrat in der Botschaft zu Händen des Parlaments keine einschlägigen Argumente vorgebracht hat, obliegt es nun dem Gesetzgeber, geeignete ausserfiskalische Begründungen zu suchen, die der hiervor angesprochenen Verhältnismässigkeitsprüfung standhalten. Oder aber der Gesetzgeber verzichtet auf die Einführung einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges.

In diesem Zusammenhang ist die Forderung *Grünblatts* zu unterstützen, wenn dieser verlangt, dass die fehlende verfassungsgerichtliche Kontrolle von Bundesgesetzen durch eine intensive Beachtung von verfassungsmässigen Rechten im Stadium der Gesetzgebung auszugleichen sei.<sup>224)</sup> Es bleibt zu wünschen, dass der Gesetzgeber dieser Tatsache bei der Behandlung der FABI-Vorlage Rechnung trägt. Besonders die von einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges betroffenen Steuerpflichtigen dürfte es brennend interessieren, auf welchem Altar das Leistungsfähigkeitsprinzip geopfert werden soll.

---

<sup>224)</sup> *Grünblatt* (Fn. 43), S. 262.