
Rechtsfragen um Kostenanlastungssteuern



Prof. Dr. Peter Hettich,
LL.M., RA, Tenure Track Professor für öffentliches Wirtschaftsrecht mit
Berücksichtigung des Bau-, Planungs- und Umweltrechts an der Universität
St. Gallen¹⁾

und



Yannick Wettstein,
B.A. HSG in Law, wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Universität St. Gallen

Vermeht werden die Kosten staatlicher Aufgaben heute denjenigen Gesellschaftsgruppen angelastet, die von der Erfüllung einer Aufgabe mutmasslich am meisten profitieren. Dies betrifft neben klassischen staatlichen Aufgaben wie Beleuchtung und Strassenunterhalt auch die Kosten der Wirtschaftsaufsicht sowie die Kosten von Leistungen, welche von privaten Aufgabenträgern erbracht werden. In der Regel können Abgaben zur Kostenanlastung als Kostenanlastungssteuern, vereinzelt als Vorzugslasten qualifiziert werden. Die Rechtmässigkeit der Kostenanlastung kann im Einzelfall häufig hinterfragt werden. Auf der Ebene des Bundes ist vor allem auf die nach herrschender Lehre fehlende allgemeine Kompetenz zur Einführung von Kostenanlastungssteuern hinzuweisen. Generell schwierig stellt sich aber auch eine dem Rechtsgleichheitsgebot genügende Ausgestaltung dieser Abgaben dar.

De plus en plus, les coûts des tâches de l'État sont reportés sur les groupes de la société qui profitent probablement le plus de l'accomplissement d'une tâche. Cela concerne non seulement des tâches classiques de l'État comme l'éclairage public et l'entretien des routes mais aussi les coûts de la surveillance de l'économie et même les coûts de quelques prestations fournies par des personnes privées. En règle générale, les contributions prévues pour l'attribution des coûts peuvent être qualifiées comme impôt d'attribution des coûts («Kostenanlastungssteuer», une forme d'impôt d'affectation), dans des cas isolés comme charges de préférence. Dans les cas particuliers, la légalité de l'affectation des coûts peut souvent être remise en question. Au niveau de la Confédération, il faut surtout indiquer, d'après la doctrine dominante, le manque de compétence générale pour l'introduction des impôts d'attribution des coûts. En outre, il est généralement difficile de mettre en place ces contributions de manière à ce qu'elles soient conformes au principe de l'égalité.

¹⁾ Die Autoren danken Prof. Dr. oec. et lic. iur. Klaus A. Vallender und Prof. Dr. rer. soc. Manfred Gärtner für ihre wertvollen juristischen bzw. ökonomischen Anregungen zu diesem Beitrag. Gedankt sei auch Marius Vischer für die gründliche Durchsicht des Manuskripts.

Inhaltsverzeichnis	
I. Einführung	538
II. Erscheinungstypen	539
1. Abgaben zur Finanzierung allgemeiner staatlicher Aufgaben	539
2. Abgaben zur Finanzierung der Wirtschaftsaufsicht	542
3. Abgaben zur Finanzierung von privat erbrachten Leistungen	544
III. Abgabensystematische Einordnung	545
1. Kausalabgaben	546
2. Steuern	547
3. Abgaben an Private	548
4. Abgrenzungsproblematik	549
IV. Rechtsstaatliche Anforderungen an die Kostenanlastung	551
1. Anforderungen an die Kompetenz	551
2. Anforderungen an die Ausgestaltung der Abgabe	556
3. Anforderungen zur Wahrung der Rechtsgleichheit	557
4. Anforderungen an Transparenz und Kontrolle	563
V. Fazit	564
Literaturverzeichnis	566

I. Einführung

Vermeehrt werden die Kosten staatlicher Aufgaben heute denjenigen Gesellschaftsgruppen angelastet, die von der Erfüllung einer Aufgabe mutmasslich am meisten profitieren. So wurden etwa die Kosten für die öffentliche Strassenbeleuchtung den Grundeigentümern, die Kosten für die Beaufsichtigung des Finanzmarktes den Banken und Versicherungen und die Kosten für Milchwerbung den milchproduzierenden Bauern auferlegt. Die Rechtsprechung prüft diese Abgaben – je nach Ausgestaltung – unter den traditionellen Titeln «Vorzugslast» (Kausalabgabe) oder «Kostenanlastungssteuer». Vereinzelt werden diese Abgaben von der Lehre (namentlich *Auer*²⁾) einer eigenen Kategorie der «Sonderabgaben» zugeordnet, welche wohl ihre Wurzeln in der gleichnamigen deutschen Sonderlast hat. Die Mittelbeschaffung über solche, neben den allgemeinen Steuern und Kausalabgaben stehenden, «Sonderabgaben» scheint auf den ersten Blick – als besondere Ausprägung des Verursacherprinzips – einleuchtend. Die mittlerweile ansehnliche Fülle an «Sonderabgaben» wirft aber zunehmend verfassungsrechtliche Bedenken auf.

Zuvorderst bei der Einführung neuer Sonderabgaben stehen vor allem diejenigen Gemeinwesen, die nur begrenzten Zugriff auf das Steueraufkommen haben (Abschnitt II.). Dies sind nach schweizerischer Verfassungskonzeption der Bund und die Gemeinden. Begrenzte Steuerkompetenzen, ein stetig zunehmender Finanzbedarf und Bemühungen um Entlastung des allgemeinen Finanzhaushalts können als wahrscheinlich wichtigste Gründe für das Aufblühen der genannten «Sonderabgaben» betrachtet werden. Trotz der vermehrten Schaffung von «Sonderabgaben» in der Form von Kostenanlastungssteuern und Vorzugslasten haben sich in Lehre und Rechtsprechung keine kohärenten Prüfstandards für deren Beur-

²⁾ *Auer*, Sonderabgaben, S. 13.

teilung entwickelt. Die meist schwierige Einordnung der «Sonderabgaben» im System der öffentlichen Abgaben erleichtert die Prüfung der Zulässigkeit ohnehin schon nicht (Abschnitt III.). Auch hat die heutige Abgabenrealität die klassische Dichotomie zwischen Steuern und Kausalabgaben weitgehend durchlöchert, was zu einer Lockerung der Voraussetzungen für neue Abgaben geführt hat. So konnte *Böckli* im Jahr 1989 den Verfassungsvorbehalt für neue Abgaben des Bundes noch ohne zu zögern als eine «der eifrigst gehüteten praktisch wirksamen Verfassungsregeln der Schweiz» bezeichnen.³⁾ Dagegen soll der Verfassungsvorbehalt nach einem neueren Gutachten von *Keller/Hauser* nur noch die wichtigsten Steuern umfassen, also diejenigen, welche einen fiskalischen Zweck verfolgen, einen hohen Ertrag abwerfen und somit stark in das kantonale Steuersubstrat eingreifen.⁴⁾ Bei dieser Ausgangslage ist zu diskutieren, inwieweit abgaberechtliche Dogmatik und Prinzipien noch den Schutz des Abgabepflichtigen vor allenfalls ungerechtfertigten finanziellen Lasten sicherstellen. So wird die Frage der Kompetenz zur Erhebung von Abgaben namentlich auf Bundesebene eher unkritisch geführt (Abschnitt IV.1.). Auch offensibaren die allgemeinen abgaberechtlichen Schranken ein akzentuiertes – aber weitgehend ungelöstes – Schutzbedürfnis namentlich dort, wo die Erträge der Sonderabgaben direkt privaten Aufgabenträgern zufließen (Abschnitt IV.2.). In der Abgaberechtsprechung steht dagegen für die Zulässigkeit einer Sonderabgabe im Vordergrund, ob der als abgabepflichtig identifizierten Gruppe tatsächlich eine staatliche Leistung derart zugerechnet werden kann, dass die Sonderbelastung dieser einzelnen Gruppe unter dem Titel der Rechtsgleichheit als gerechtfertigt erscheint (Abschnitt IV.3.). Ungeachtet dessen, ob eine Lösung für die geschilderten Rechtsprobleme gefunden werden kann, erscheint die vermehrte Verwendung der Sonderabgaben aufgrund eingeschränkter Transparenz und Kontrolle aus staatspolitischer Sicht bedenklich und nimmt der Verwaltung Anreize zu einer wirtschaftlichen Mittelverwendung (Abschnitt IV.4.). Die Autoren dieses Beitrages plädieren daher im Ergebnis für eine weit zurückhaltendere Anwendung dieser «Sonderabgaben».

II. Erscheinungstypen

1. Abgaben zur Finanzierung allgemeiner staatlicher Aufgaben

Kantonale und kommunale Abgaben zur Finanzierung allgemeiner staatlicher Leistungen bildeten schon verschiedentlich Gegenstand von bundesgerichtlichen Entscheiden.

Art. 26 des – mittlerweile ausser Kraft getretenen – Strassenbaugesetzes des Kantons Bern verlangte, dass im Siedlungsgebiet alle öffentlichen Strassen, Unter-, Überführungen und Treppen nach Massgabe der Verkehrsbedürfnisse zu

³⁾ *Böckli*, *Mimikry*, S. 186.

⁴⁾ *Keller/Hauser*, *Rechtsgutachten*, S. 33 f., 42 f., auszugsweise veröffentlicht in *Keller/Hauser*, *Verfassungsvorbehalt*, 822 f.

beleuchten sind, wobei diese Beleuchtung auf das für die Sicherheit notwendige Mass zu beschränken ist. Das Gesetz ermächtigte die Gemeinden sodann, den Grundeigentümern Beiträge an die Strassenbeleuchtung aufzuerlegen. Gestützt auf diese Bestimmungen erliess die Einwohnergemeinde Bern ein Beleuchtungsgebührenreglement. Danach hatten die Eigentümer von Grundstücken, deren gewöhnlicher oder Hauptzugang weniger als 100 Meter von einer Lampe der öffentlichen Beleuchtung entfernt ist, eine Beleuchtungsgebühr zu leisten. Die Höhe dieses Beitrags an die Kosten der öffentlichen Beleuchtung richtete sich nach dem Schätzungswert eines Grundstücks. Mit der Beleuchtungsgebühr sollten maximal 50 % der Kosten der öffentlichen Beleuchtung gedeckt werden.⁵⁾

Das Gesetz über die Strassenreinigungsbeiträge des Kantons Basel-Stadt vom 8. November 1973⁶⁾ verlangt von den Grundeigentümern der Stadt Basel «zur Deckung bis etwa der Hälfte der Kosten der Strassenreinigung» einen Beitrag in der Höhe von 0,2 Promille des für die Gebäudeversicherung massgebenden Neuwerts. Gebäude, die unmittelbar der öffentlichen Verwaltung oder Kultuszwecken dienen, sind von der Beitragsleistung befreit.

Ebenfalls im Kanton Basel-Stadt bestimmt das Gesetz vom 16. Oktober 1980 zum Schutz und zur Förderung des Baumbestandes, dass die Grundeigentümer eine Abgabe für die «Finanzierung der Förderung und des Schutzes des privaten Baumbestandes in der Stadt Basel» in der Höhe von einem bis maximal drei Hunderttausendstel des Gebäudeversicherungs-Neuwerts leisten.⁷⁾

Sodann sah das Waadtländer Gesetz über den Feuerwehr- und Rettungsdienst vor, dass die Gemeinden von den Eigentümern von Gebäuden einen Beitrag zu den Feuerwehrkosten erheben können, dessen Höchstbetrag in einem Ausführungsreglement festgelegt wurde. Darauf basierend erhob die Gemeinde Lausanne eine Gemeindesteuer auf Gebäude in der Höhe von 50 Rappen pro 1'000 Franken des bei der kantonalen Feuerversicherungsanstalt versicherten Wertes.⁸⁾

Die Einwohnergemeinde Grindelwald auferlegte in ihrem Gemeinwerkreglement den Grundeigentümern der Gemeinde eine Gemeinwerkpflicht in Form einer Arbeitsleistung von 10-20 Stunden pro Jahr. Das Gemeinwerk bestand in der Leistung von Arbeit im Rahmen der Schneeräumung, Reinigungs- und Instandstellungsarbeiten sowie in der Erledigung von werterhaltenden Unterhaltsarbeiten an Strassen, Rad-, Fuss- und Wanderwegen. Die Gemeinwerkpflicht war obligatorisch, mit der Möglichkeit der Abgeltung durch eine Ersatzabgabe im Einzelfall.⁹⁾

Schliesslich werden im Zusammenhang mit der Tourismusförderung die entstehenden Kosten regelmässig jenem Personenkreis angelastet, welcher aus dem

⁵⁾ Sachverhalt gemäss BGer vom 22. Juni 2005, 2P.262/2004, in: STR 2005, S. 789 ff.

⁶⁾ SGBS 727.500.

⁷⁾ SGBS 789.700. Sachverhalt gemäss BGer vom 24. August 1998, 2P.29/1997, in: STR 1999, S. 214 ff.

⁸⁾ Sachverhalt gemäss BGE 122 I 305 = Pra 86 (1997) Nr. 83.

⁹⁾ Sachverhalt gemäss BGE 131 I 1.

Fremdenverkehr wirtschaftlichen Nutzen zieht.¹⁰⁾ In die Pflicht genommen werden in der Regel Hoteliers, Restaurateure und Café-Besitzer. Hier als Beispiel dienen soll zum einen die entsprechende Abgabe der Gemeinde Adelboden. Diese erklärt alle juristischen Personen und selbständig erwerbenden natürlichen Personen mit Geschäftsbetrieb oder Betriebsstätte in der Gemeinde sowie Vermieter von Chalets als abgabepflichtig, befreit aber Betriebe der land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion – trotz vielfältiger Möglichkeit des Direktverkaufs von Produkten an Touristen – von der Abgabe.¹¹⁾ Zum anderen soll hier die Abgabe zur Förderung des öffentlichen Verkehrs des Kreises Oberengadin näher betrachtet werden, welche von Gästen durch die Beherbergungsbetriebe sowie von Eigentümern von Ferienhäusern erhoben wird.¹²⁾

Auf Bundesebene sind im Zusammenhang mit der Finanzierung staatlicher Aufgaben namentlich die verschiedenen «Präventionsabgaben» zu erwähnen. Dazu zählen die auf der Nettoprämie der Motorfahrzeug-Haftpflichtversicherung erhobenen «Unfallverhütungsbeiträge»¹³⁾, die Abgabe von CHF 2.40 / Person an die von Kantonen und Krankenversicherern errichtete Stiftung «Gesundheitsförderung Schweiz»¹⁴⁾, oder etwa die Abgabe von CHF 0.0013 / Zigarette an den Tabakpräventionsfonds.¹⁵⁾ Der Finanzierung von Massnahmen im Zusammenhang mit der Sanierung von Altlasten dient eine Abgabe, welche von Inhabern einer Deponie und Exporteuren von Abfall erhoben wird.¹⁶⁾ Jüngstes Beispiel für «Sonderabgaben» ist der mit Erlass des Stromversorgungsgesetzes eingeführte «Zuschlag» von CHF 0.0045 / kWh auf den Übertragungskosten der Hochspannungsnetze, welcher von der Netzgesellschaft (Swissgrid) erhoben und zur Förderung erneuerbarer Energien verwendet wird.¹⁷⁾ Sodann hat der Bundesrat am 21. Januar 2010 angekündigt, den Service Public in Radio und Fernsehen neu über eine geräteunabhängige «Gebühr» – mit anderen Worten eine Zwecksteuer – zu finanzieren.

¹⁰⁾ BGer vom 24. Juni 2005, 2P.322/2004, E. 2, mit Hinweis auf: BGE 122 I 61, BGer vom 17. Mai 1999, 2P.9/1999, E. 2b.; BGer vom 14. Februar 2006, 2P.154/2005 E. 2.1, in: STR 2006, S. 446 ff., 448.

¹¹⁾ Sachverhalt gemäss BGer vom 24. Juni 2005, 2P.322/2004.

¹²⁾ Sachverhalt gemäss BGer vom 14. Mai 2001, 2P.199/2000, in: ZBI 103 (2002), S. 77 ff.

¹³⁾ BG über einen Beitrag für die Unfallverhütung im Strassenverkehr (Unfallverhütungsbeitragsgesetz, SR 741.81). Die Abgabe wurde vom Bundesrat in Anlehnung an ein Gutachten von *Hans Huber* nicht als Steuer, sondern als «Kausalabgabe nach dem Gefährdungsprinzip» eingestuft; Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung vom 18. Februar 1976 zu einem Bundesgesetz über einen Beitrag für die Unfallverhütung im Strassenverkehr, in: BBl 1976 I 1109 ff., S. 1118.

¹⁴⁾ Gestützt wird die Abgabe auf Art. 19 des BG vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG, SR 832.10).

¹⁵⁾ Art. 28 Abs. 2 lit. c des BG vom 21. März 1969 über die Tabakbesteuerung (TSG, SR 641.31).

¹⁶⁾ Art. 32e des BG vom 7. Oktober 1983 über den Umweltschutz (USG, SR 814.01); zu dieser Abgabe BGE 131 II 271.

¹⁷⁾ Art. 7a f. und Art. 15b des Energiegesetzes (EnG, SR 730.0). Nach der hier vertretenen Auffassung kann man bei dieser Abgabe, die im Ergebnis jedermann trifft, auch von einer gewöhnlichen Zwecksteuer sprechen.

2. Abgaben zur Finanzierung der Wirtschaftsaufsicht

Traditionell werden im Bereich der Wirtschaftsaufsicht die nicht über Gebühren einbringlichen Kosten über das allgemeine Steueraufkommen finanziert. Mit den verschiedenen Entlastungsprogrammen des Bundeshaushaltes hat sich aber seit einigen Jahren im Bund das System der sogenannten Aufsichtsabgaben als massgebendes Finanzierungsmodell für die Wirtschaftsaufsicht etabliert. Danach werden die Kosten der verschiedenen Aufsichtsorgane, etwa im Bereich der Finanzmarktaufsicht, «verursachergerecht» vollumfänglich dem Kreis der Beaufsichtigten auferlegt.¹⁸⁾

Aufsichtsabgaben decken die Kosten der Eidg. Finanzmarktaufsicht FIN-MA¹⁹⁾, der Eidg. Spielbankenkommission²⁰⁾ und des Eidg. Nuklearsicherheitsinspektorates (ENSI)²¹⁾. Auch im Energiebereich werden verschiedene nicht durch Gebühren gedeckte Kosten des Bundesamtes für Energie (BFE) und der ElCom durch Aufsichtsabgaben gedeckt.²²⁾ Neu soll die kommerzielle Luftfahrt (Fluggesellschaften, Flughäfen, Produktions- und Unterhaltsbetriebe, Flugschulen sowie Bodenabfertigungs-, Fracht- und Bordverpflegungsbetriebe) die Kosten des Bundesamtes für Zivilluftfahrt BAZL über eine Aufsichtsabgabe tragen. Grund für die Einführung der Aufsichtsabgabe im Luftfahrtbereich ist der anhaltend tiefe Kostendeckungsgrad des BAZL.²³⁾ Das vorgeschlagene Finanzierungsmodell stiess in der Luftfahrtbranche allerdings auf heftige Ablehnung.²⁴⁾

Mit der traditionellen Finanzierung der Wirtschaftsaufsicht über Gebühren ist es in der Regel nicht möglich, sämtliche Kosten einer Behörde auf die Beaufsichtigten zu überwälzen. Über Verwaltungsgebühren dürfen, der Natur dieses Abgabetyps entsprechend, nur diejenigen Kosten finanziert werden, welche sich

¹⁸⁾ Botschaft des Bundesrates vom 2. Juli 2003 zum Entlastungsprogramm 2003 für den Bundeshaushalt (EP 03), BBl 2003 5615 ff., S. 5774.

¹⁹⁾ Art. 15 des Bundesgesetzes vom 22. Juni 2007 über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz, FINMAG, SR 956.1). Zum Art. 23^{octies} des ausser Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG; SR 952.0) vgl. Botschaft des Bundesrates vom 20. November 2002 zur Änderung des Bundesgesetzes über die Banken und Sparkassen, in: BBl 2002 8060 ff., S. 8076 f.

²⁰⁾ Art. 53 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1998 über Glücksspiele und Spielbanken (Spielbankengesetz, SBG; SR 935.52); Botschaft des Bundesrates vom 26. Februar 1997 zum Bundesgesetz über das Glücksspiel und über die Spielbanken (Spielbankengesetz, SBG), in: BBl 1997 III 145 ff., S. 189.

²¹⁾ Art. 83 des Kernenergiegesetzes vom 21. März 2003 (KEG; SR 732.1); Botschaft des Bundesrates vom 28. Februar 2001 zu den Volksinitiativen «MoratoriumPlus – Für die Verlängerung des Atomkraftwerk-Baustopps und die Begrenzung des Atomrisikos (MoratoriumPlus)» und «Strom ohne Atom – Für eine Energiewende und die schrittweise Stilllegung der Atomkraftwerke (Strom ohne Atom)» sowie zu einem Kernenergiegesetz, in: BBl 2001 2665 ff., S. 2796.

²²⁾ Art. 12 und 13b der Verordnung des Bundesrates vom 22. November 2006 über Gebühren und Aufsichtsabgaben im Energiebereich (GebV-En; SR 730.05).

²³⁾ Botschaft des Bundesrates vom 20. Mai 2009 zur Teilrevision 1 des Luftfahrtgesetzes, in: BBl 2009 4915 ff., S. 4924 ff.

²⁴⁾ Vgl. AeroRevue, Geplante Aufsichtsabgabe ist inakzeptabel, 3. Juli 2009, S. 35.

direkt und konkret einzelnen beaufsichtigten Personen zurechnen lassen (dazu unten III.2.). Der Anteil dieser individuell zurechenbaren Kosten an den Gesamtkosten ist bei Aufsichtsbehörden jedoch in der Regel relativ klein.²⁵⁾ So budgetiert die FINMA für das Jahr 2009 einen Gesamtaufwand von 94,6 Mio. Franken. Dieser Aufwand soll mit Gebühren in der Höhe von 13,3 Mio. Franken sowie mit Aufsichtsabgaben von 81,3 Mio. Franken gedeckt werden.²⁶⁾ Entsprechend ersetzen die Erträge aus den Aufsichtsabgaben die Zuschüsse aus dem allgemeinen Finanzhaushalt. Dessen Entlastung führt freilich zu einer erhöhten Belastung des einzelnen Beaufsichtigten; diesen werden auch Kosten der Aufsichtsbehörde angelastet, die sie nicht individuell verursacht haben.

Die erwähnten Bundesgesetze (und das dazu gehörende Verordnungsrecht) regeln die genaue Berechnungsweise der Aufsichtsabgabe unterschiedlich. Als gemeinsamer Grundgedanke lässt sich erkennen, dass sich die Höhe der geschuldeten Aufsichtsabgabe jeweils nach dem Verhältnis der direkt zurechenbaren Kosten richtet. Das Zusammenspiel von Gebühren und Aufsichtsabgabe lässt sich anhand von Art. 15 FINMAG und der die Bestimmung konkretisierenden Gebührenverordnung²⁷⁾ exemplarisch darstellen. Die darin enthaltenen Regelungen weisen einen hohen Detaillierungsgehalt auf, was das Bestreben des Verordnungsgebers deutlich macht, die Kosten «(verursacher-)gerecht» auf die Beaufsichtigten zu verteilen. Es wird noch darauf einzugehen sein, ob die Tätigkeit der Aufsichtsorgane tatsächlich ausschliesslich oder überwiegend den Beaufsichtigten zugute kommt.

Die FINMA finanziert sich nach Art. 15 Abs. 1 FINMAG einerseits durch Gebühren, welche «für Aufsichtsverfahren im Einzelfall und für Dienstleistungen» erhoben werden. Es sind dies die Kosten, welche sich direkt den Beaufsichtigten zurechnen lassen. Die nicht direkt zurechenbaren Kosten werden mit der Aufsichtsabgabe finanziert. Welchen Anteil der einzelne Beaufsichtigte an dieser Aufsichtsabgabe zu tragen hat, bestimmt sich nach in Gesetz und Verordnung detailliert aufgeführten Kriterien. Auf Gesetzesstufe ist geregelt, dass die Erhebung der Aufsichtsabgabe «pro Aufsichtsbereich» zu erfolgen hat. Damit soll – im Bestreben um eine verursachergerechte Kostenverteilung – verhindert werden, dass die Beaufsichtigten aus einem Aufsichtsbereich (z.B. die Prüfgesellschaften) Aufwendungen der FINMA aus einem anderen Aufsichtsbereich (z.B. dem Banken- und Börsenbereich) mitfinanzieren müssen.

Gemäss Art. 3 Abs. 2 der Gebührenverordnung hat zunächst jeder Aufsichtsbereich einen Anteil der Gesamtkosten im Verhältnis der direkt zugeordneten Kosten zu tragen. Diese anteiligen Kosten werden anschliessend innerhalb der

²⁵⁾ Im Falle der (inzwischen durch die FINMA abgelösten) Kontrollstelle für die Bekämpfung der Geldwäscherei betrug der Anteil der Gebühren nur gerade einen Fünftel; Botschaft EP 03, S. 5774. Vgl. auch *Auer/Malinverni/Hottelier*, Droit Constitutionnel, N 1093.

²⁶⁾ Abrufbar auf <http://www.finma.ch/d/finma/organisation/Seiten/finanzierung.aspx>.

²⁷⁾ Verordnung des Bundesrates vom 15. Oktober 2008 über die Erhebung von Gebühren und Abgaben durch die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (FINMA-Gebühren- und Abgabenverordnung, FINMA-GebV; SR 956.122).

Aufsichtsbereiche auf die einzelnen Beaufsichtigten verteilt. Art. 4 der Verordnung sieht vor, dass die einem Aufsichtsbereich anfallenden Kosten primär durch die Gebühreneinnahmen aus dem entsprechenden Bereich getragen werden; die verbleibenden Kosten und die Äufnung von Reserven erfolgt dagegen durch die Erhebung einer Aufsichtsabgabe. Für jeden Aufsichtsbereich existieren im Detail unterschiedliche Regelungen zur Bestimmung des Betrages, den der einzelne Beaufsichtigte neben den direkt verrechneten Gebühren zu entrichten hat. Mit Ausnahme des Bereichs der ungebundenen Versicherungsvermittler setzt sich die Aufsichtsabgabe aber aus einer fixen Grundabgabe und einer variablen Zusatzabgabe zusammen. Die Zusatzabgabe wird dabei subsidiär zur Deckung der Kosten erhoben, welche nicht aus dem Ertrag der Grundabgabe gedeckt werden. Im Bereich der Banken und Börsen hat beispielsweise jede Bank eine Grundabgabe von 15'000 Franken zu leisten. Für die Berechnung der Zusatzabgabe sind schliesslich je hälftig die Bilanzsumme und der vorjährige Effektenumsatz der Bank relevant.

3. Abgaben zur Finanzierung von privat erbrachten Leistungen

Art. 8 des Landwirtschaftsgesetzes²⁸⁾ befasst sich mit den sogenannten Selbsthilfemassnahmen in der Landwirtschaft. Im Zuge der Rücknahme staatlicher und Erweiterung privater Verantwortung²⁹⁾ in diesem Bereich erklärt die Bestimmung die Qualitäts- und Absatzförderung landwirtschaftlicher Produkte zur Sache der Produzenten- und Branchenorganisationen. Art. 9 LwG sieht vor, dass der Bundesrat auch Nichtmitglieder einer solchen Organisation verpflichten kann, Beiträge zur Finanzierung von Selbsthilfemassnahmen zu leisten, wenn die Organisation auch von ihren Mitgliedern Beiträge zur Finanzierung erhebt. Darüber hinaus muss die Organisation repräsentativ sein, weder in der Produktion noch in der Verarbeitung noch im Verkauf tätig sein und die Selbsthilfemassnahmen mit grossem Mehr beschlossen haben.

In einer Verordnung hat der Bundesrat die Einzelheiten zur Ausdehnung der Selbsthilfemassnahmen von Branchen- und Produzentenorganisationen geregelt.³⁰⁾ Anhang 2 dieser Verordnung zählt die Produzenten- und Branchenorganisationen auf, welche zur Erhebung von Beiträgen von Nichtmitgliedern berechtigt sind, und definiert die Höhe und den Verwendungszweck der Beiträge.

So hat der Bundesrat etwa an seiner Sitzung vom 25. Februar 2009 beschlossen, die von der Delegiertenversammlung der Organisation Schweizer Milchproduzenten SMP beschlossenen Selbsthilfemassnahmen bis Ende 2009 auf alle Ver-

²⁸⁾ Bundesgesetz vom 29. April 1998 über die Landwirtschaft (Landwirtschaftsgesetz, LwG; SR 910.1).

²⁹⁾ In diesem Zusammenhang wurde auch die Vielzahl von traditionellerweise im Agrarrecht erhobenen «Sonderabgaben» stark reduziert; vgl. für eine Übersicht *Auer*, Sonderabgaben, S. 92 ff.

³⁰⁾ Verordnung des Bundesrates vom 30. Oktober 2002 über die Ausdehnung der Selbsthilfemassnahmen von Branchen- und Produzentenorganisationen (Verordnung über die Branchen- und Produzentenorganisationen, VBPO; SR 919.117.72).

kehrsmilchproduzenten auszudehnen. Nichtmitglieder müssen sich mit maximal 1 Rappen je Kilogramm vermarktete Milch am Interventionsfonds der SMP beteiligen. Die Beiträge dürfen nur für bestimmte Massnahmen eingesetzt werden, beispielsweise für die Förderung des Absatzes von Butter zur Verwendung in Industrie und Gewerbe im Inland.³¹⁾ Die Selbsthilfebeiträge beliefen sich im Jahr 2008 auf ein Total von 42,5 Mio. Franken, wovon rund 799'000 Franken (2.2 %) von Nichtmitgliedern des SMP erhoben wurden.³²⁾ Am 17. Februar 2010 hat der Bundesrat sodann das Modell der Branchenorganisation Milch (BOM) zur Mengenföhrung für Molkereimilch und Abgaben zur Finanzierung einer Butterlagerentlastung auch für Nichtmitglieder (dies sind 8 % der Milchproduzenten bzw. 3 % der Milchverarbeiter, basierend auf der Milchmenge) verbindlich erklärt.³³⁾

Als weitere Organisationen sind der Schweizerische Bauernverband, die Produzentenorganisation GalloSuisse, die Branchenorganisationen Emmentaler Switzerland und die Interprofession du Vacherin Fribourgeois berechtigt, bei Nichtmitgliedern Beiträge zur Finanzierung ihrer Werbemassnahmen einzutreiben.

Die Ausdehnung von Selbsthilfemassnahmen wird mit der Trittbrettfahrerproblematik gerechtfertigt: Ohne die Möglichkeit der Allgemeinverbindlicherklärung wäre es etwa Herstellern einer bestimmten Käsesorte möglich, ihrer entsprechenden Organisation fernzubleiben, keine Beiträge an die beschlossenen Werbemassnahmen zu zahlen und dennoch von der gemeinsamen Werbung zu profitieren. Diesem Argument kann einerseits entgegengehalten werden, dass sich die Trittbrettfahrerproblematik durch eine geschickte Markenprofilierung der betreffenden Branchen- und Produzentenorganisation teilweise auffangen lässt. Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist andererseits anzumerken, dass die gesetzliche Regelung unter dem Gesichtspunkt von Art. 23 und 28 BV heikle Anreize zum Beitritt zu Verbänden setzt und tendenziell die Anreize der Verbände für einen effizienten Ressourceneinsatz schwächt. Dies deshalb, weil es Mitgliedern einer Branchen- oder Produzentenorganisation verwehrt ist, durch «Abstimmung mit den Füüssen» Einfluss auf die Tätigkeit der Organisation zu nehmen.

III. Abgabensystematische Einordnung

Alle obgenannten Abgaben wollen einer ausgewählten Gruppe von Personen die Kosten gewisser, im öffentlichen Interesse erbrachten Leistungen anlasten. Den Abgaben gemeinsam ist die Eigenschaft, dass sich die erbrachten Vorteile und die Kosten den einzelnen Pflichtigen nicht ohne weiteres individuell und konkret

³¹⁾ Selbsthilfemassnahmen der Milchproduzenten sind bis Ende 2009 allgemein verbindlich, Pressemitteilung vom 25. Februar 2009, abrufbar auf <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=25521>.

³²⁾ SMP-Jahresbericht 2008, S. 7, abrufbar auf http://www.swissmilk.ch/de/uploads/media/JB_Selbsthilfe_SMP_2008-Hg.pdf

³³⁾ Bundesrat unterstützt Massnahmen der Milchbranche, Pressemitteilung vom 17. Februar 2010, abrufbar auf <http://www.news.admin.ch/message/?lang=de&msg-id=31675>.

zurechnen lassen. Die Belastung des Pflichtigen erfolgt demgemäss aufgrund seiner Zugehörigkeit zu einer definierten Gruppe. Diese Gruppe soll eine nähere Beziehung zu den erbrachten Leistungen aufweisen als andere Gruppen oder die Allgemeinheit. Zur Beurteilung der rechtlichen Zulässigkeit der genannten Abgaben sind diese zunächst entsprechend der etablierten Dogmatik zu qualifizieren. Traditionell werden die öffentlichen Abgaben in die zwei Gruppen Steuern und Kausalabgaben unterteilt. Die neuere Lehre ordnet teilweise die – hier nicht relevanten – reinen Lenkungsabgaben einer eigenen Abgabekategorie zu.³⁴⁾

1. Kausalabgaben

«Kausalabgaben sind Geldleistungen, welche der Private kraft öffentlichen Rechts als Entgelt für bestimmte staatliche Gegenleistungen oder besondere Vorteile zu entrichten hat.»³⁵⁾ Der besondere Entstehungsgrund (die besondere causa) dieser Abgaben eröffnet den Gemeinwesen die Möglichkeit, den Abgabepflichtigen – neben seiner ordentlichen Steuerlast – zusätzlich mit einer Abgabe zu belasten.³⁶⁾ Die Kausalabgaben setzen somit eine individuell zurechenbare besondere Leistung des Gemeinwesens voraus.³⁷⁾ Die Höhe der Kausalabgabe hat sich nach der dem Individuum zukommenden staatlichen Gegenleistung auszurichten (sog. Individualäquivalenz)³⁸⁾. «Zwischen Entstehungsgrund und Abgabe muss ein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne von Leistung und Gegenleistung bestehen.»³⁹⁾

Die Kausalabgaben werden ihrerseits in die drei Kategorien Gebühren, Vorzugslasten und Ersatzabgaben unterteilt. Gebühren stellen ein Entgelt für eine bestimmte, vom Pflichtigen veranlasste⁴⁰⁾ Amtshandlung (Verwaltungsgebühr) oder für die Benützung einer öffentlichen Einrichtung oder Anstalt dar (Benützungsggebühr).⁴¹⁾ Mit der Gebühr soll der Aufwand gedeckt werden, welcher dem Gemeinwesen durch die veranlasste Tätigkeit oder das Bereitstellen der Einrichtung erwächst.⁴²⁾ Typische Gebühren sind etwa Ausweisgebühren, Gebühren für Baubewilligungen, Studiengebühren, Eintrittsgelder für öffentliche Badeanstalten oder die Empfangsgebühren für Radio und Fernsehen. Vorzugslasten (teilweise synonym zu Beiträgen verwendet) sind Abgaben, welche denjenigen Personen auferlegt werden, die aus einer öffentlichen Einrichtung oder einem öffentlichen Werk

³⁴⁾ Keller/Hauser, Verfassungsvorbehalt, S. 807 m.w.H.

³⁵⁾ Hungerbühler, Grundsätze, S. 507; vgl. auch Vallender, Grundzüge, S. 30; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, S. 10.

³⁶⁾ Tschannen/Zimmerli/Müller, Verwaltungsrecht, S. 535; Knapp, Grundlagen, S. 658.

³⁷⁾ Hungerbühler, Grundsätze, S. 507.

³⁸⁾ Blumenstein/Locher, System, S. 2.

³⁹⁾ Tschannen/Zimmerli/Müller, Verwaltungsrecht, S. 535. Vgl. auch Wjss, Kausalabgaben, S. 7.

⁴⁰⁾ Zum Begriff der «Verursachung» einer Amtshandlung etwa BGE 128 II 247, S. 257 ff., E. 6.

⁴¹⁾ Häfelin/Müller/Uhlmann, Verwaltungsrecht, N 2624 ff.; Hungerbühler, Grundsätze, S. 536; Blumenstein/Locher, System, S. 2; Tschannen/Zimmerli/Müller, Verwaltungsrecht, S. 435 f.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, S. 8.

⁴²⁾ Tschannen/Zimmerli/Müller, Verwaltungsrecht, S. 536; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, S. 8.

einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil ziehen.⁴³⁾ Eine wichtige Funktion erfüllen Vorzugslasten im Zusammenhang mit der Erschliessung von Grundstücken: Sie ermöglichen es, die Kosten der öffentlichen Erschliessungsanlagen (z.B. Strassen, Wasserversorgung, Abwasserentsorgung) auf die Grundeigentümer abzuwälzen. Der den Grundeigentümern entstehende Sondervorteil ergibt sich dabei aus der Überbaubarkeit und der Wertsteigerung der Grundstücke.⁴⁴⁾ Ersatzabgaben sind finanzielle Leistungen, die als Entgelt für die Befreiung von öffentlichrechtlichen Realleistungspflichten erhoben werden.⁴⁵⁾ Als prominentes Beispiel ist hier der Militärflichtersatz zu nennen.⁴⁶⁾

2. Steuern

Steuern sind diejenigen öffentlichen Abgaben, welche «voraussetzungslos»⁴⁷⁾, oder besser: «gegenleistungslos», aufgrund der rechtlichen Zugehörigkeit des Abgabepflichtigen zum Gemeinwesen geschuldet sind.⁴⁸⁾ Im Gegensatz zu den Kausalabgaben hat die Erhebung von Steuern keine dem Abgabepflichtigen zurechenbare Gegenleistung zur Voraussetzung.⁴⁹⁾ Der Steuerpflichtige braucht somit aus der Tätigkeit des Gemeinwesens nicht zwingend einen Nutzen ziehen.⁵⁰⁾ Auch die Steuern können nach verschiedenen Anknüpfungspunkten weiter kategorisiert werden. Nimmt man den Zweck der Steuer zum Massstab, können neben den (allgemeinen) Fiskalsteuern ohne besondere Zweckbindung die Zwecksteuern (mit Zweckbindung der Erträge) sowie die Lenkungssteuern unterschieden werden.⁵¹⁾ Als besondere Form der Zwecksteuer wird die Kostenanlastungssteuer angesehen. Zwecksteuern können entsprechend in zwei Untergruppen kategorisiert werden, nämlich einerseits in jene Steuern, welche bestimmte allgemeine öffentliche Aufgaben im Interesse der Gesamtheit finanzieren (wie etwa Spitäler oder Strassen), und andererseits in die Kostenanlastungssteuern, welche der Finanzierung spezieller Aufwendungen im Interesse bestimmter Personen dienen.⁵²⁾

Die meisten der in Abschnitt II. beschriebenen Abgaben weisen mangels individueller Zurechenbarkeit einer Gegenleistung die Merkmale einer Kosten-

⁴³⁾ *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, S. 9; *Hungerbühler*, Grundsätze, S. 510; *Blumenstein/Locher*, System, S. 3. Vgl. auch BGE 122 I 305 ff., S. 448, E. 4b.

⁴⁴⁾ *Hungerbühler*, Grundsätze, S. 510 f.

⁴⁵⁾ *Hungerbühler*, Grundsätze, S. 511; *Tschannen/Zimmerli/Müller*, Verwaltungsrecht, S. 539; *Blumenstein/Locher*, System, S. 4.

⁴⁶⁾ Art. 59 Abs. 3 BV; Art. 26 des BG vom 3. Februar 1995 über die Armee und die Militärverwaltung (MG, SR 510.10).

⁴⁷⁾ Vgl. z.B. *Blumenstein/Locher*, System, S. 5; *Tschannen/Zimmerli/Müller*, Verwaltungsrecht, S. 533.

⁴⁸⁾ *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, S. 5; *Markus Reich*, Steuerrecht, Zürich 2009, S. 13 f.

⁴⁹⁾ *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, S. 5.

⁵⁰⁾ *Tschannen/Zimmerli/Müller*, Verwaltungsrecht, S. 533, mit Hinweis auf BGE 112 Ia 260, S. 264, E. 5b.

⁵¹⁾ *Oberson*, Fondements, S. 14 f.

⁵²⁾ Vgl. VerwGer GR vom 9. Juni 2009, A 09 6, E. 2; BGE 131 II 271, 277 f.; *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, S. 6; *Thomas Kappeler*, Rahmenbedingungen, S. 59 ff.

anlastungssteuer auf. Dieser von *Böckli* geprägte und in Lehre und Rechtsprechung inzwischen etablierte Abgabentypus bezeichnet «Sondersteuern, welche einer bestimmten Gruppe von Pflichtigen – meist nach besonderen Bemessungsgrundsätzen – auferlegt werden, weil diese Personen zu den Aufwendungen eine nähere Beziehung haben als die Gesamtheit der ansässigen Steuerpflichtigen».⁵³⁾ Weil die Kostenanlastungssteuer unabhängig vom konkreten Nutzen respektive Verursacheranteil des einzelnen Pflichtigen – also «gegenleistungslos» – geschuldet ist, stellt sie nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine gewöhnliche Steuer dar, für deren Erhebung und Ausgestaltung die einschlägigen verfassungsrechtlichen Anforderungen gelten (u.a. Art. 127 BV).⁵⁴⁾

Die Kostenanlastungssteuer weist insofern «eine gewisse Verwandtschaft»⁵⁵⁾ zur Vorzugslast auf, als dass bei beiden Abgabearten diejenigen Personen belastet werden sollen, die eine besondere Nähe zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens haben. Allerdings unterscheidet sich die Kostenanlastungssteuer von der Vorzugslast dadurch, dass die Abgabenerhebung durch keinen individuellen, dem einzelnen Steuerpflichtigen zurechenbaren Sondervorteil gerechtfertigt werden muss. Man könnte die Vorzugslast entsprechend als einen tauschähnlichen Vorgang ansehen, welcher immer korrespondierend mit einer Art Vermögensabfluss des Staates verknüpft ist.⁵⁶⁾ Bei der Kostenanlastungssteuer genügt es hingegen, wenn die betreffenden Aufwendungen des Gemeinwesens, welche mit der Kostenanlastungssteuer finanziert werden sollen, dem abgabepflichtig erklärten Personenkreis eher angelastet werden kann als der Allgemeinheit. Die Anlastung erfolgt, «weil diese Gruppe von den Leistungen generell (abstrakt) stärker profitiert als andere oder weil sie – abstrakt – als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann».⁵⁷⁾ Knüpft «die Abgabepflicht also bloss an die abstrakte Interessenlage der belasteten Personenkreises an» und nicht an einen individuell und konkret zurechenbaren Sondervorteil, so handelt es sich um eine Kostenanlastungssteuer.⁵⁸⁾ Die Kostenanlastung erfolgt somit «überindividuell» oder «gruppenspezifisch».⁵⁹⁾

3. Abgaben an Private

Die öffentlichen Abgaben umfassen alle finanziellen Leistungen, welche der Staat oder ein von ihm dazu ermächtigtes Gemeinwesen den seiner Hoheitsge-

⁵³⁾ *Klett*, Gleichheitssatz, 80; *Böckli*, Lenkungssteuern, S. 52 f.; *Ders.*, Mimikry, S. 191; *Marantelli*, Grundprobleme, S. 20 ff.; *Blumenstein/Locher*, System, S. 10. Vgl. auch BGE 131 II 271, 277, E. 5.3; BGE 124 I 289 ff., S. 291, E. 3b; BGE 122 I 305 ff., S. 309, E. 4.

⁵⁴⁾ BGE 131 II 271, 277 f., E. 5.3; BGE 122 I 305, S. 310 f., E. 4c.

⁵⁵⁾ BGE 124 I 289 ff., S. 291, E. 3b.

⁵⁶⁾ *Staudacher*, Zulässigkeit, S. 40; *Vallender*, Grundzüge, S. 94; implizit *Höhn*, Aspekte, S. 220.

⁵⁷⁾ BGE 124 I 289 ff., S. 292, E. 3b.

⁵⁸⁾ BGE 131 I 313, S. 317, E. 3.3.

⁵⁹⁾ *Böckli*, Mimikry, S. 200; *Marantelli*, Grundprobleme, S. 21 f.; *Wjys*, Kausalabgaben, S. 113 f., auch 18 f., 27 f.

walt unterworfenen natürlichen und juristischen Personen auferlegt.⁶⁰⁾ In der Regel fliessen die Erträge aus öffentlichen Abgaben denn auch dem Gemeinwesen zu, welches diese für allgemeine («allgemeine Steuern») oder bestimmte Zwecke («Zwecksteuer», «Kostenanlastungssteuer») verwendet. Bei den in Abschnitt II.3. genannten Abgaben für Selbsthilfemassnahmen in der Landwirtschaft handelt es sich hingegen nicht um Abgaben an den Staat, sondern um finanzielle Leistungen an private Organisationen und somit nicht um öffentliche Abgaben im eigentlichen Sinn. Auch die schon erwähnte Abgabe zur Förderung erneuerbarer Energien wird von der Netzgesellschaft Swissgrid erhoben und verwaltet. In der Rechtsprechung wurden durch das öffentliche Recht vorgeschriebene Abgaben an Private vereinzelt nicht den abgaberechtlichen Grundsätzen unterstellt, was auch hier zur Frage der Qualifikation der Abgaben an Private führt.⁶¹⁾

Die Ähnlichkeit der oben beschriebenen Leistungen an Private mit den zuvor besprochenen Kostenanlastungssteuern ist offenkundig. So wird etwa die Finanzierung der im öffentlichen Interesse liegenden⁶²⁾ landwirtschaftlichen Selbsthilfemassnahmen durch das Recht detailliert vorgegeben. Die auf privatrechtlicher Basis beschlossenen, grundsätzlich nur für Mitglieder verbindlichen Selbsthilfemassnahmen werden allen Angehörigen einer bestimmten Branche oder den Herstellern bestimmter Produkte oder Produktgruppen verbindlich auferlegt. Wie bei den Kostenanlastungssteuern braucht auch hier kein individueller Nutzen oder Kostenverursachungsanteil nachgewiesen zu werden, sondern die Pflicht zur Beteiligung an den von der Organisation beschlossenen Massnahmen ergibt sich bereits aufgrund der Zugehörigkeit zu einer definierten Gruppe.⁶³⁾ Für den Abgabepflichtigen scheint einerlei, ob er von Gesetzes wegen zu Leistungen an Private oder den Staat verpflichtet wird. Zu Recht sieht denn auch das Bundesgericht die von Nichtmitgliedern zu leistenden Beiträge als mit Kostenanlastungssteuern vergleichbare Sonderabgaben an. Diese Sonderabgaben haben also denselben Kriterien wie die Kostenanlastungssteuern zu genügen.⁶⁴⁾

4. Abgrenzungsproblematik

Das Bundesgericht qualifiziert die meisten der in Abschnitt II. beschriebenen kommunalen Abgaben als Kostenanlastungssteuern. Es ging aber etwa im erwähnten Entscheid zur Berner Beleuchtungsgebühr (oben II.1.) von einer Vorzugslast aus. Die vorinstanzliche Qualifikation der Abgabe als Vorzugslast sei «grundsätzlich zutreffend», weil die strittige Beleuchtungsgebühr nicht von al-

⁶⁰⁾ *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, S. 3; *Blumenstein/Locher*, System, S. 1; *Oberson*, Droit fiscal, S. 3; *Tschannen/Zimmerli/Müller*, Verwaltungsrecht, S. 530.

⁶¹⁾ BGE 125 II 129 ff. E. 8d, S. 144 betreffend die Parkplatz-Bewirtschaftungspflicht eines Anlagebetreibers («Die Verpflichtung, der Kundschaft Parkplätze nur gegen Gebühr zur Verfügung zu stellen, begründet keine öffentliche Abgabepflicht»).

⁶²⁾ BGer vom 22. März 2006, 2A.62/2005, E. 4.2.

⁶³⁾ BGer vom 28. Juli 2008, 2C_96/2008, E. 3.4.2.

⁶⁴⁾ BGer vom 22.3.2006, 2A.62/2005, E. 4.2; vgl. auch BGer vom 21. Dezember 2004, 2A.246/2004, E. 5.2. Weiter *Wys*, Kausalabgaben, S. 116.

len Grundeigentümern geschuldet war. Die Abgabe wurde lediglich von den Eigentümern überbauter, innerhalb einer bestimmten Distanz zu Lampen der öffentlichen Beleuchtung gelegener Grundstücke erhoben, welche «von dieser tatsächlich profitieren und insofern in den Genuss eines individuell zurechenbaren konkreten Vorteils kommen.»⁶⁵⁾ In der Sache, so das Bundesgericht, besteht aber durchaus «Parallelität» zu Fällen wie der Basler Strassenreinigungsabgabe, was zu einer gewissen Übertragbarkeit der den Entscheiden zugrunde liegenden Erwägungen führt.⁶⁶⁾ Das Vorliegen eines durch die Grundeigentümer abzugelenden Sondervorteils (Beleuchtung des Liegenschaftszugangs, Schutz vor Einbrüchen, Erhöhung des subjektiven Sicherheitsgefühls) wurde in der Folge allerdings vom Bundesgericht verneint.⁶⁷⁾ Trotz dieser Parallelen ist die dogmatische Einordnung der Abgaben für die Gemeinwesen dort von praktischer Relevanz, wo zwar eine Kompetenz zur Erhebung von Kausalabgaben, aber nicht von entsprechenden Steuern besteht.⁶⁸⁾

Nach traditioneller, herrschender Auffassung ist jede Abgabe, die über keine Individualäquivalenz verfügt, als Steuer anzusehen.⁶⁹⁾ Betreffend die vom Bund erhobenen Aufsichtsabgaben kommt das Bundesamt für Justiz (BJ) in einem Gutachten allerdings zum Ergebnis, dass trotz fehlender Individualäquivalenz ein gewisser Konnex zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Kreis der Personen besteht, denen die Abgabeverwendung als Gruppe zugutekommt.⁷⁰⁾ Damit sei der Zurechnungszusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe enger als etwa bei den in der BV explizit aufgeführten Kostenanlastungssteuern (z.B. dem Mineralölsteuerezuschlag). In teilweiser Anlehnung an *Auer* geht das BJ damit von einer eigenständigen Kategorie der Sonderabgaben aus, welche betreffend Zurechnungszusammenhang zwischen der Individualäquivalenz der Kausalabgaben und der losen Gruppenäquivalenz der Kostenanlastungssteuern anzusiedeln wären.⁷¹⁾ Der Bundesrat übernimmt diese Argumentation. Nach Ansicht des Bundesrates handelt es sich bei den Aufsichtsabgaben nicht um Steuern, sondern um «Kausalabgaben auf Grund qualifizierter Gruppenäquivalenz».⁷²⁾ In der Folge ist auf

⁶⁵⁾ BGE 131 I 313 ff., 317, E. 3.3.

⁶⁶⁾ *Höhn*, Aspekte, S. 220 spricht bei diesen Abgaben denn auch von teilweise nur formalen Unterschieden.

⁶⁷⁾ BGE 131 I 313 ff., 318 f., E. 3.4-3.5.

⁶⁸⁾ *Ryser/Rolli*, Impôts directs, S. 7; *Reich*, Steuerrecht, S. 18.

⁶⁹⁾ *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, S. 7 f.; *Vallender*, Grundzüge, S. 29; *Böckli*, Mimikry, S. 196 f.; *Wyss*, Kausalabgaben, S. 8 f., 113 f.

⁷⁰⁾ Bundesamt für Justiz, Gutachten, S. 339 ff., ¶ A.III.2.a.

⁷¹⁾ Bundesamt für Justiz, Gutachten, S. 339 ff., ¶ C. unter Verweis auf *Auer*, Sonderabgaben, S. 154 f. (der von «besonderen Finanzierungsabgaben» spricht). *Keller/Hauser*, Rechtsgutachten, S. 9 f. sprechen von Kostenanlastungssteuern mit speziellen Merkmalen.

⁷²⁾ Zu Art. 23^{octies} BankG: BBl 2002 8060 ff., 8076; zu Art. 15 FINMAG: BBl 2006 2829 ff., 2868; vgl. auch die Erläuterungen zur Verordnung über die Aufsichtsabgabe und die Gebühren der Kontrollstelle für die Bekämpfung der Geldwäscherei (Stand: 1. März 2005).

die verschiedenen Schranken einzugehen, die sich aus diesen unterschiedlichen Konzeptionen ergeben.

IV. Rechtsstaatliche Anforderungen an die Kostenanlastung

1. Anforderungen an die Kompetenz

Die systematische Zuordnung der «Sonderabgaben» innerhalb der verschiedenen Abgabekategorien ist für diejenigen Gemeinwesen von praktischer Relevanz, die über eine Kompetenz zur Erhebung von Kausalabgaben, aber nicht von Steuern verfügen. Da die schweizerische Bundesverfassung grundsätzlich von der kantonalen Abgabehoheit ausgeht, sind die Kantone frei, eine staatliche Aufgabe gesetzgebungstechnisch durch Kausalabgaben oder durch Steuern zu finanzieren.⁷³⁾ Nicht überraschend sind es denn auch Bund und Gemeinden, welche – aufgrund ihrer beschränkten Steuerkompetenzen – überwiegend «Sonderabgaben» in der Form von Kostenanlastungssteuern und Vorzugslasten einführen. Als eine der selteneren kantonalen Kostenanlastungssteuern sei hier dennoch das Familienzulagengesetz des Kantons Jura erwähnt, welches die Auszahlung von Familienzulagen auch an Personen ohne Erwerbstätigkeit vorsieht, wobei die Zahlungen aber gänzlich durch Beiträge der Arbeitgeber finanziert werden.⁷⁴⁾

Entsprechend der in der Verfassung enthaltenen Kompetenzausscheidung darf der Bund nur jene Abgaben erheben, die ihm die Bundesverfassung zuweist, während die Kantone alle jene Abgaben erheben dürfen, die nicht ausschliesslich dem Bund vorbehalten sind.⁷⁵⁾ Soweit ersichtlich, ist unbestritten, dass eine Sachkompetenz in einem Bereich die Befugnis zur Erhebung von kostenabhängigen Kausalabgaben (z.B. Verwaltungsgebühren) stillschweigend mit beinhaltet.⁷⁶⁾ Die Auslegung einer Sachkompetenz kann freilich ergeben, dass diese auch die Erhebung kostenunabhängiger Kausalabgaben erlaubt, wie dies z.B. bei den gestützt auf Art. 92 und 93 BV erhobenen Konzessionsgebühren der Fall ist. Für die Erhebung von Steuern, einschliesslich der hier relevanten Kostenanlastungssteuern, benötigt gemäss herrschender Auffassung der Bund einer aus-

⁷³⁾ *Vallender*, Grundzüge, S. 147; *Böckli*, Mimikry, S. 185; *Höhn*, Aspekte, S. 220.

⁷⁴⁾ RSJU 836.1. Unzulässig aufgrund eines Verstosses gegen Art. 8 BV nach BGE 132 I 153 = Pra 2007, S. 325 = FamPra.ch 2006, 789 = ASA 77 (2008/2009), S. 71 f.

⁷⁵⁾ Art. 3 und 134 BV; *Vallender*, Leitlinien, S. 690; *Vallender*, Besteuerungsbefugnisse, S. 23; *Ryser/Rolli*, Impôts directs, S. 7, 25; *Oberson*, Droit fiscal, S. 16 f.; *Rivier*, Droit Fiscal, S. 61 f.; *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, S. 68; *Wys*, Kausalabgaben, S. 111; *Blumenstein/Locher*, System, S. 48.

⁷⁶⁾ *Tschannen*, Staatsrecht, § 20 N 56; Bundesamt für Justiz, Gutachten, ¶ A.III.1.a.; *Saladin*, Kommentar, N 131 zu Art. 3; *Höhn*, Kommentar, N 8 ff. zu Art. 42; *Oberson*, Droit fiscal, S. 17; *Keller/Hausser*, Rechtsgutachten, S. 13 m.w.H.; zur Einschränkung auf kostenabhängige Kausalabgaben *Vallender*, Grundzüge, S. 147; *Beusch*, Strassenverkehr, S. 107

drücklichen Ermächtigung in der Bundesverfassung.⁷⁷⁾ Im Jahr 1989 konnte *Böckli* diesen Verfassungsvorbehalt für neue Abgaben des Bundes noch ohne zu zögern als eine «der eifrigst gehüteten praktisch wirksamen Verfassungsregeln der Schweiz» bezeichnen.⁷⁸⁾ Vorbehältlich einer ausdrücklichen Steuererhebungs-kompetenz und der Möglichkeit, einen Teil der Kosten durch Kausalabgaben zu decken, muss der Bund somit die ihm durch Verfassung und Bundesgesetzgebung zugewiesenen Aufgaben aus den allgemeinen Steuereinnahmen bestreiten.⁷⁹⁾ Eine Ausnahme vom Verfassungsvorbehalt macht heute ein überwiegender Teil der Lehre für Lenkungssteuern. Diese können gestützt auf die Sachkompetenz erhoben werden, wenn ihr Ertrag vollumfänglich an die Abgabepflichtigen zurückerstattet wird (reine Lenkungssteuern)⁸⁰⁾ oder wenn – nach umstrittener Auffassung – ihr Ertrag «lenkungszielkonform» eingesetzt wird.⁸¹⁾ Vereinzelt wird sodann die Meinung vertreten, der Verfassungsvorbehalt gelte nur für «wichtige Steuern»⁸²⁾, nur für Fiskalsteuern⁸³⁾, oder zumindest nicht für «Finanzierungsabgaben mit besonderem Zurechnungszusammenhang»⁸⁴⁾. *Keller/Hauser* wollen den Verfassungsvorbehalt – quasi als Zusammenzug dieser Einschränkungen – nur noch für die wichtigsten Steuern gelten lassen, also diejenigen, welche einen fiskalischen Zweck verfolgen, einen hohen Ertrag abwerfen und somit stark in das kantonale Steuersubstrat eingreifen.⁸⁵⁾

⁷⁷⁾ *Höhn*, Aspekte, S. 216 ff.; *Vallender*, Besteuerungsbefugnisse, S. 24; *Blumenstein/Locher*, System, S. 47 f.; *Rhinow/Schmid/Biaggini*, Wirtschaftsrecht, § 13 N 14, 18; *Rhinow/Schefer*, Verfassungsrecht, N 3283; *Benz*, Verankerung, S. 246; *Auer/Malinverni/Hottelier*, Droit Constitutionnel, N 1071 f.; *Reich*, Steuerrecht, S. 50 f.; *Oberson*, Droit fiscal, S. 17; *Böckli*, *Mimikry*, S. 200 f.; *Oberson/Hottelier*, Taxe de surveillance, 56; *Vallender/Hettich/Lehne*, Wirtschaftsfreiheit, § 5 N 121 ff. (spezifisch zu Aufsichtsabgaben); Bundesamt für Justiz, Gutachten, ¶ A.III.1.a. m.w.H.

⁷⁸⁾ *Böckli*, *Mimikry*, S. 186.

⁷⁹⁾ Eidgenössische Justizabteilung, Gutachten, S. 152.

⁸⁰⁾ *Vallender/Jacobs*, *Steuerreform*, S. 70 ff.; *Wyss*, Kausalabgaben, S. 112 f.; *Oberson*, Taxes d'orientation, S. 169 f.

⁸¹⁾ *Keller/Hauser*, Rechtsgutachten, S. 56 f.; a.M. *Benz*, Verankerung, S. 247 ff., welcher Art. 3 BV auch individualrechtliche Funktion zuschreibt und aufgrund dessen auch reine Lenkungssteuern in der Verfassung verankern möchte.

⁸²⁾ *Saladin*, Kommentar, N 129 zu Art. 3; *Saladin*, Bund und Kantone, S. 486; *Kappeler*, Rahmenbedingungen, S. 99 ff., 101; *Oberson*, Taxes d'orientation, S. 156 (vgl. nun aber *Oberson/Hottelier*, Taxe de surveillance, S. 54: «En matière de contributions publiques, la Confédération ne peut en effet percevoir que les impôts dont la source se trouve expressément énoncée dans la Constitution fédérale. ... S'agissant par contre de taxes causales ou des taxes d'orientation, le pouvoir de les prélever peut être accordé à la Confédération à des conditions moins rigides.»).

⁸³⁾ *Auer*, Sonderabgaben, S. 72 f., 178; Eidgenössische Justizabteilung, Gutachten, S. 152.

⁸⁴⁾ *Auer*, Sonderabgaben, S. 69, 84 f., 177 f. Danach sind Sonderabgaben gestützt auf die Sachkompetenzen dann zulässig, wenn und soweit diese Abgaben durch das angestrebte Ziel abschliessend determiniert sind, insbesondere hinsichtlich der Abgabenhöhe. Die Determinationstheorie lehnt *Böckli*, *Mimikry*, S. 194 f. u.E. überzeugend ab.

⁸⁵⁾ *Keller/Hauser*, Rechtsgutachten, S. 41 f.

Der Verfassungsvorbehalt für neue Steuern des Bundes dient in erster Linie dem Schutz des Steuersubstrates der Kantone⁸⁶⁾. Sollte der Verfassungsvorbehalt lediglich die «Substanz» des Steuersubstrats schützen, erscheint diese Substanz jedoch, wie *Keller/Hauser* richtig anmerken, durch die vom Bund eingeführten «Sonderabgaben» tatsächlich kaum gefährdet.⁸⁷⁾ Die Beschränkung des Verfassungsvorbehaltes auf die «Substanz» schafft jedoch einen Anreiz zur Verlagerung der Aufgabenfinanzierung auf eine Vielzahl von «Sonderabgaben», welche für sich alleine genommen – als «unbedeutende» Eingriffe – den Verfassungsvorbehalt leer laufen liessen. Diese Abgaben würden in ihrem Gesamtvolumen – quasi als Systemeingriff – auch vom Parlament nicht auf ihre Verfassungskonformität hin geprüft, da sich diese Prüfung auf die konkret in Frage stehende Abgabe beschränkt.⁸⁸⁾ Mit Rücksicht auf den Gleichheitsgrundsatz zieht etwa *Hangartner* daraus die Konsequenz, der Bundesgesetzgeber habe ein Gesamtkonzept mit Gründen für und wider die Erhebung oder Nichterhebung einzelner Abgaben zu erstellen.⁸⁹⁾ Der geschilderte Anreiz zur Schaffung von Sonderabgaben wirkt vor dem Hintergrund der zeitlichen Begrenzung der Steuererhebungs-kompetenzen bei den wichtigen Fiskalsteuern umso stärker.⁹⁰⁾ Führt man diesen Gedankenstrang weiter, könnte nahezu der gesamte Staatshaushalt mittels «Sonderabgaben» finanziert werden, da mit der Sachkompetenz automatisch auch die Möglichkeit der Erhebung von «Sonderabgaben» zur Finanzierung des Sachbereichs einherginge. Es ist nach der hier vertretenen Auffassung aber kaum einleuchtend, dass der Verfassungsgeber die «gewöhnlichen» Steuerkompetenzen des Bundes zeitlich, sachlich und in der Höhe begrenzt, gleichzeitig aber ein Ausweichen des Bundesgesetzgebers auf eine Finanzierung mittels in dieser Hinsicht unbegrenzter Sachkompetenzen ohne weiteres zulässt.⁹¹⁾ Es entsteht der Eindruck, das zur Begründung der Kostenanlastung angeführte Verursacherprinzip werde zum Zwecke der Steuerfindung «politisch missbraucht».⁹²⁾

In jüngerer Zeit wurden Kompetenzfragen im Zusammenhang mit der Kostenanlastung vor allem bei den vom Bund eingeführten Aufsichtsabgaben diskutiert. Namentlich *Oberson/Hottelier*⁹³⁾ wenden sich hier gegen eine enge Auslegung des Steuerbegriffs. Sie verteidigen die herrschende Lehre, wonach Aufsichtsabgaben

⁸⁶⁾ *Vallender/Jacobs*, Steuerreform, S. 74; *Keller/Hauser*, Rechtsgutachten, S. 28; *Fleiner*, Verfassungsmässigkeit, S. 311; *Votum Pfisterer*, Amtl. Bull. S 2004, S 843. *Vallender*, Leitlinien, S. 690 bezeichnet die Finanzhoheit der Kantone denn auch als «Lebensnerv ihrer Eigenstaatlichkeit».

⁸⁷⁾ *Keller/Hauser*, Rechtsgutachten, S. 39 f.

⁸⁸⁾ Vgl. etwa die Prüfung des Entwurfs eines Erlasses auf Vereinbarkeit mit dem übergeordneten Recht nach Art. 141 ParlG.

⁸⁹⁾ *Hangartner*, Bemerkungen zu BGE 124 I 289, S. 101.

⁹⁰⁾ Die Kompetenz zur Erhebung der direkten Bundessteuer und der Mehrwertsteuer ist bis Ende 2020 begrenzt; Art. 196 Ziff. 13 f. BV.

⁹¹⁾ In diesem Sinne auch *Höhn*, Aspekte, S. 221. Vgl. auch BVerfG, 2 BvL 54/06 vom 3. Februar 2009, N 97.

⁹²⁾ *Vallender/Hettich/Lehne*, Wirtschaftsfreiheit, § 5 N 123.

⁹³⁾ *Oberson/Hottelier*, Taxe de surveillance, S. 51 ff.

als gewöhnliche Kostenanlastungssteuer zu betrachten sind. Sie kritisieren die vom Bundesamt für Justiz vertretene Ansicht, wonach sich die Steuern im eigentlichen Sinn auf diejenigen Abgabeformen beschränken sollen, bei denen überhaupt kein besonderer Zusammenhang zwischen dem Kreis der Pflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe bestehe. Diese Auffassung sei kaum konformer mit dem geltenden Recht als die herrschende Lehre, welche zu den Steuern all jene Abgaben zählt, bei welchen der Zurechnungszusammenhang nicht den Grad der Individualäquivalenz erreicht. Die Einordnung von Abgaben mit Gruppenäquivalenz bei den Kausalabgaben sei unter dem Gesichtspunkt des verfassungsrechtlichen Schutzes des Einzelnen gefährlich: «Si les contributions ne démontrant pas de rapport d'équivalence individuel devaient ne plus être qualifiées d'impôts au sens strict et, partant, pouvaient échapper à l'exigence d'une base constitutionnelle explicite et spécifique, on peut en effet se demander de quelle garantie disposerait le citoyen pour s'assurer que les divers services de l'administration n'opéreraient pas une ventilation de l'ensemble de leurs coûts entre diverses catégories prédéterminées de leurs administrés.»⁹⁴ Insofern schützt die Finanzverfassung also auch den Bürger.⁹⁵ Die Grundrechte und die Grundsätze der Besteuerung allein vermögen einen fehlenden Schutz im Bereich der Kompetenzfrage wohl nicht zu kompensieren.⁹⁶

Das Bundesgericht hat bislang, unter Berufung auf Art. 190 BV, nicht zur Frage der dogmatischen Einordnung der Aufsichtsabgaben und zu deren Verfassungskonformität Stellung genommen. Es beschränkt sich auf den Hinweis, dass die Frage in Praxis und Lehre umstritten sei und dass sich der Bundesgesetzgeber im Falle von Art. 22 GwG «mit der Problematik intensiv befasst» und in der Folge die Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung bejaht habe. Mit dem Erlass des FINMAG und der darin enthaltenen Aufsichtsabgabe habe der Gesetzgeber seine Ansicht abermals bestätigt.⁹⁷ Zum Erfordernis der Verfassungsgrundlage bei Bundessteuern stellt das Gericht fest, es handle sich dabei in erster Linie um eine Bestimmung zur Abgrenzung der Steuerhoheiten von Bund und Kantonen. Verfassungsrechtlich sei es «nicht zum Vornherein und offensichtlich ausgeschlossen»⁹⁸, in der jeweiligen Sachkompetenz des Bundes eine genügende Verfassungsgrundlage für Aufsichtsabgaben zu erblicken, falls die in Art. 164 Abs. 1 lit. d BV niedergelegten Grundsätze der Abgabenerhebung auf Gesetzesstufe erfüllt sind: «La question de savoir si la taxe de surveillance litigieuse doit reposer sur une base constitutionnelle spécifique ou si elle peut s'appuyer sur les normes constitution-

⁹⁴ *Oberson/Hottelier*, *Taxe de surveillance*, S. 56; a.M. *Keller/Hauser*, *Rechtsgutachten*, S. 29 ff., welche die Funktion des Verfassungsvorbehaltes nicht im Schutz der demokratischen Mitwirkungsrechte oder des Bürgers sehen.

⁹⁵ *Benz*, *Verankerung*, S. 250; So auch *Votum Pfisterer*, *Amtl. Bull.* S 2004, S 843. Vgl. auch *BVerfG*, 2 BvL 54/06 vom 3. Februar 2009, N 97. Dazu aus politikwissenschaftlicher Sicht auch *Brennan/Buchanan*, *Power*, S. 221 f.

⁹⁶ *Vallender*, *Besteuerungsbefugnisse*, S. 33; *Morandi*, *Begrenzung*, S. 173; *Kirchhof*, *Einnahmesystem*, S. 46; a.M. *Keller/Hauser*, *Rechtsgutachten*, S. 32.

⁹⁷ Vgl. z.B. *BGer* vom 2. Oktober 2008, 2C.725/2007, E. 4.

⁹⁸ *BGer* vom 2. Oktober 2008, 2C.733/2007, E. 4.2.2.

nelles qui fondent la compétence de la Confédération en matière de lutte contre le blanchiment d'argent dans le secteur financier (...) ne dépend pas seulement de la qualification de la taxe de surveillance litigieuse comme impôt d'attribution des coûts, contribution causale ou contribution sui generis formant une catégorie intermédiaire. Le point déterminant paraît être plutôt de savoir si la perception d'une telle taxe est compatible avec le sens et le but de la répartition des compétences entre la Confédération et les cantons en matière fiscale.»⁹⁹⁾

Bei der Ausgestaltung des Abgabensystems ist dem Gesetzgeber unbestrittenermassen ein weiter Ermessensspielraum zuzugestehen.¹⁰⁰⁾ Der Gesetzgeber kann demgemäss auch neue Abgaben einzuführen, welche nicht in irgendeine theoretische Schemata zu passen brauchen.¹⁰¹⁾ Sieht man die Aufsichtsabgaben im Sinne von *Auer* also als eigenständige Abgabekategorie, welche zwischen Vorzugslast und Kostenanlastungssteuer anzusiedeln wäre¹⁰²⁾, so wäre fraglich, ob sich deren Zulässigkeitsvoraussetzungen tatsächlich losgelöst von den zugrundeliegenden Hauptkategorien Steuer bzw. Kausalabgabe bestimmen liessen. Genauso könnte gefordert werden, die Aufsichtsabgabe müsse den sinnvollerweise anwendbaren Voraussetzungen für die Erhebung von Steuern als auch von Kausalabgaben genügen; folgt man dieser Argumentation, würde die Finanzverfassung auch bei Abgaben ausserhalb der klassischen Kategorien ein minimales Schutzniveau gewährleisten, und es wären an neue Abgabetypen entsprechend der deutschen Rechtsprechung tendenziell eher strengere Voraussetzungen zu knüpfen.¹⁰³⁾ Vor diesem Hintergrund wäre die Schaffung einer spezifischen Verfassungsgrundlage auch für «Sonderabgaben» wohl unvermeidlich. Aus der Schaffung einer eigenen Abgabekategorie lässt sich mit anderen Worten kaum etwas zu Gunsten ihrer rechtlichen Zulässigkeit ableiten.

Die für Aufsichtsabgaben angestellten Überlegungen betreffend Kompetenz lassen sich ohne weiteres auf andere Kostenanlastungssteuern des Bundes verallgemeinern. Es lässt sich als Ergebnis dieses Abschnitts festhalten, dass sich für die vom Bund in den letzten Jahren eingeführten «Sonderabgaben», namentlich im Bereich der Wirtschaftsaufsicht, keine ausdrückliche Grundlage in der Bundesverfassung finden lässt. Diese Abgaben werden also auf Basis der jeweiligen Sachkompetenz erhoben. Bei den beschriebenen Aufsichts-, Präventions- und sonstigen Abgaben erfolgt die Anlastung der Kosten jeweils «überindividuell» im Sinne der für alle Steuern typischen «Gruppenäquivalenz». Demgemäss, folgt man der herrschenden Lehre, handelt es sich bei diesen Abgaben um Steuern, und zumindest im Falle der Aufsichtsabgaben um Kostenanlastungssteuern. Diese Steuern bedürfen – wiederum nach der herrschenden Lehre – im Sinne des Verfassungsvorbehaltes einer ausdrücklichen Verfassungsgrundlage, mangels derer sie sich als verfassungswidrig erweisen müssen.

⁹⁹⁾ BGer vom 25. Juni 2008, 2C.729/2007, E. 3.3.

¹⁰⁰⁾ BGE 125 I 449, S. 451, E. 2b.

¹⁰¹⁾ BGE 125 I 449, S. 451, E. 2b.

¹⁰²⁾ *Auer*, Sonderabgaben, S. 89.

¹⁰³⁾ So in Bestätigung der langjährigen Praxis jüngst BVerfG, 2 BvL 54/06 vom 3. Februar 2009, N 99.

2. Anforderungen an die Ausgestaltung der Abgabe

Eine für alle Abgaben geltende Schranke der Ausgestaltung von Steuern und Kausalabgaben bilden die in der Bundesverfassung (und in den Kantonsverfassungen) garantierten Grundrechte. Für die vorliegende Problematik im Vordergrund stehen insbesondere das Gebot der Rechtsgleichheit sowie das Willkürverbot. Der durch die wirtschaftlichen Grundrechte (Eigentumsgarantie, Wirtschaftsfreiheit) vermittelte Schutz vor Abgaben erweist sich dagegen als gering.¹⁰⁴⁾ Sodann hat im Abgaberecht das Legalitätsprinzip durch Rechtsprechung und Lehre eine besondere Bedeutung erfahren (Art. 127 Abs. 1 BV, Art. 164 Abs. 1 lit. d BV).¹⁰⁵⁾ Neben diesen allgemeinen Schranken, welche für das gesamte Abgaberecht Geltung beanspruchen, existieren für Steuern und Kausalabgaben je noch spezielle Schranken.

Im Steuerrecht sind insbesondere die in Art. 127 Abs. 2 BV genannten Grundsätze der Besteuerung (Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung sowie Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) als Konkretisierungen der Rechtsgleichheit zu beachten.¹⁰⁶⁾ Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt die steuerliche Erfassung aller Personen und Personengruppen nach derselben gesetzlichen Ordnung und verbietet unbegründete Ausnahmen einzelner Personen oder Personengruppen von der Besteuerung.¹⁰⁷⁾ Gleichmässigkeit der Besteuerung bedeutet, dass Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten sind und dass wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlicher Belastung führen müssen.¹⁰⁸⁾ Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt schliesslich, dass jeder Bürger im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel und der seine Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll.¹⁰⁹⁾

Im Bereich der Kausalabgaben sind bei der im vorliegenden Themenzusammenhang relevanten Vorzugslast das Kostendeckungsprinzip und das Äquivalenzprinzip zu beachten. Das Kostendeckungsprinzip besagt, dass der Gesamtertrag der erhobenen Kausalabgaben den Gesamtaufwand des Gemeinwesens für den betreffenden Verwaltungszweig nicht oder nur geringfügig übersteigen darf.¹¹⁰⁾ Damit sollen generell überhöhte Abgaben und deren Missbrauch zu fis-

¹⁰⁴⁾ *Vallender/Hettich/Lehne*, Wirtschaftsfreiheit, § 5 N 115, § 6 N 28.

¹⁰⁵⁾ *Häfelin/Haller/Keller*, Bundesstaatsrecht, N 871. Geringere Anforderungen an die gesetzliche Festlegung der Bemessung werden an diejenigen Kausalabgaben gestellt, deren Höhe durch überprüfbare verfassungsrechtliche Kriterien begrenzt wird (a.a.O., N 872).

¹⁰⁶⁾ *Vallender/Wiederkehr*, Kommentar, N 9 zu Art. 127; *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, S. 103.

¹⁰⁷⁾ *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, S. 108 f.; *Tschannen/Zimmerli/Müller*, Verwaltungsrecht, S. 542.

¹⁰⁸⁾ *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, S. 109 ff.; *Tschannen/Zimmerli/Müller*, Verwaltungsrecht, S. 543.

¹⁰⁹⁾ *Höhn/Waldburger*, Steuerrecht, S. 111 ff.; *Tschannen/Zimmerli/Müller*, Verwaltungsrecht, S. 543.

¹¹⁰⁾ *Griesshammer/Hettich*, Steuerharmonisierungsbedarf, S. 261.

kalischen Zwecken verhindert werden.¹¹¹⁾ Das (abgaberechtliche) Äquivalenzprinzip stellt eine Konkretisierung des Verhältnismässigkeitsprinzips und des Willkürverbots für den Bereich der Kausalabgaben dar. Es fordert, dass eine Kausalabgabe nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der bezogenen Leistung oder des abgegoltenen Vorteils stehen darf und sich in vernünftigen Grenzen bewegen muss.¹¹²⁾ Der Wert der bezogenen Leistung bemisst sich nach dem wirtschaftlichen Nutzen, den sie dem Pflichtigen bringt, oder nach dem Kostenaufwand der konkreten Inanspruchnahme im Verhältnis zum gesamten Aufwand des betreffenden Verwaltungszweigs.¹¹³⁾ Das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip gilt nicht für alle Kausalabgaben gleichermassen. Das Kostendeckungsprinzip kann von vorneherein nur bei kostenabhängigen Abgaben greifen, also wenn beim Gemeinwesen Kosten entstehen, welche ausscheidbar und zurechenbar sind. Das Äquivalenzprinzip kann dagegen nur zur Anwendung gelangen, wenn die Leistung des Gemeinwesens geldwerter Natur ist. Bei den hier relevanten Vorzugslasten sind beide Prinzipien in der Regel anwendbar.¹¹⁴⁾

Die Abgrenzung von Kostenanlastungssteuer und Vorzugslast führt somit dazu, dass im Fall der Kostenanlastungssteuer die genannten Grundsätze der Besteuerung zur Anwendung gelangen, während sich im Falle der Vorzugslast Betroffene bei Bemessung der Abgabe in der Regel auf das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip berufen können.

3. Anforderungen zur Wahrung der Rechtsgleichheit

Kostenanlastungssteuern können ihrer Natur gemäss auch Personen erfassen, welche zwar einer gesetzlich definierten Gruppe der Abgabepflichtigen angehören, aber keinen individuellen Sondervorteil aus der damit zu finanzierenden staatlichen Leistung ziehen.¹¹⁵⁾ In diesem Fall steht den Abgaben dieser Personen, anders als bei den Kausalabgaben, keine staatliche Gegenleistung gegenüber. Zudem verteilt sich in diesem Fall die Steuerlast – in Abweichung von den allgemeinen Steuern – nicht auf sämtliche Steuerpflichtige, sondern trifft nur

¹¹¹⁾ *Hungerbühler*, Grundsätze, S. 520; *Tschannen/Zimmerli/Müller*, Verwaltungsrecht, S. 545 f.

¹¹²⁾ *Hungerbühler*, Grundsätze, S. 522; *Tschannen/Zimmerli/Müller*, Verwaltungsrecht, S. 547 f.; *Griesshammer/Hettich*, Steuerharmonisierungsbedarf, S. 262; *Wyss*, Kausalabgaben, S. 72 ff.; vgl. z.B. BGE 126 I 180, S. 191, E. 3c.aa; BGE 103 Ia 85, S. 88, E. 5b.

¹¹³⁾ BGE 130 III 225, S. 228, E. 2.3, vgl. dazu *Hangartner*, Bemerkungen zu BGE 130 III 225, S. 348 ff. *Hangartner*, a.a.O., S. 350 fordert bei der Bemessung kostenabhängiger Gebühren, zumindest aber bei den Verwaltungsgebühren, das Abstellen auf die Kosten im Sinne eines individuellen Kostendeckungsprinzips. Zu den Schwierigkeiten bei Bestimmung des Werts einer Leistung gemäss den Kategorien Kosten / Nutzen / Vorteil vgl. etwa *Wyss*, Kausalabgaben, S. 56 ff.

¹¹⁴⁾ *Tschannen/Zimmerli/Müller*, Verwaltungsrecht, S. 546 ff.; *Häfelin/Müller/Uhlmann*, Verwaltungsrecht, N 2652.

¹¹⁵⁾ *Marantelli*, Grundprobleme, S. 22; *Böckli*, Lenkungssteuern, S. 54; Aufgrund der Notwendigkeit schematisierender Grundsätze sei dies nicht zu beanstanden nach *Hangartner*, Bemerkungen zu BGer 2P.29/1997 (BGE 124 I 289), S. 101.

einen beschränkten Kreis. Mit anderen Worten müssen Betroffene allenfalls finanziell für eine staatliche Leistung aufkommen, die sie ebenso wenig verursachen resp. einen Nutzen daraus ziehen wie Personen, welche von der Kostenanlastungssteuer gar nicht erfasst werden.

Nach dem – sowohl im Bereich der Steuern als auch Kausalabgaben zu beachtenden – Rechtsgleichheitsgebot soll Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich (Gleichheitsgebot) und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich (Differenzierungsgebot) behandelt werden.¹¹⁶⁾ Gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung verstösst ein Erlass, «wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen»¹¹⁷⁾. Kostenanlastungssteuern stehen darüber hinaus in einem offensichtlichen Spannungsverhältnis mit dem – als Ausfluss der Rechtsgleichheit zu verstehenden – Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung.¹¹⁸⁾ Die Allgemeinheit der Besteuerung verlangt spezifisch, dass die steuerliche Erfassung aller Personen und Personengruppen nach derselben Ordnung erfolgen soll. Der Grundsatz «verbietet es, dass gewisse Personen oder Personengruppen ohne objektiven Grund befreit werden, denn die finanziellen Lasten der Gemeinschaft, welche sich aus ihren allgemeinen öffentlichen Aufgaben ergeben, müssen durch die Gesamtheit der Bürger getragen werden».¹¹⁹⁾ So können denn auch Arbeitgeber nicht zur Finanzierung von Familienzulagen an nichterwerbstätige Personen – also zur Finanzierung einer Form der Sozialhilfe – herangezogen werden.¹²⁰⁾

Besonders zu prüfen sind dementsprechend Abgaben, mit denen der Gesetzgeber einer begrenzten Gruppe von Personen Abgaben zur Finanzierung allgemeiner Staatsaufgaben auferlegt. Solche Abgaben sprengen den zulässigen Gestaltungsrahmen dann, wenn die abgabepflichtige Gruppe aus der Aufgabenerfüllung nicht einen besonderen Vorteil zieht oder wenn sonst keine objektiven und vernünftigen Gründe für die Sonderbelastung bestehen.¹²¹⁾ Bei der Abgrenzung des Kreises der Abgabepflichtigen von der Allgemeinheit müssen deshalb zwei Voraussetzungen erfüllt sein, damit die Kostenanlastung mit dem Gebot der Allgemeinheit der Besteuerung (und dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) vereinbar ist. Zum einen müssen «sachlich haltbare Gründe bestehen, die betreffenden staatlichen Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten».¹²²⁾ Zum anderen muss «die allfällige Abgrenzung nach vertretbaren Kriterien erfolgen; andernfalls verletzt die Abgabe das in Art. 8 BV enthaltene

¹¹⁶⁾ *Kiener/Kälin*, Grundrechte, S. 347.

¹¹⁷⁾ BGE 114 Ia 1, S. 2 f., E. 3.

¹¹⁸⁾ *Klett*, Gleichheitssatz, S. 80.

¹¹⁹⁾ BGE 122 I 305 ff., S. 313 f., E. 6a; *Kirchhof*, Grundriss, N 46.

¹²⁰⁾ BGE 132 I 153 = Pra 2007, 325 = FamPra.ch 2006, 789 = ASA 77 (2008/2009), S. 71 f.

¹²¹⁾ BGE 122 I 305 ff., S. 313 f., E. 6a.

¹²²⁾ BGE 124 I 289 ff., S. 292, E. 3b.

Gleichheitsgebot».¹²³⁾ Mit anderen Worten muss «die Kostenanlastung an den erfassten Personenkreis ... nach einem vernünftigen Prinzip und unter Beachtung des Gebots der Verhältnismässigkeit und der Rechtsgleichheit erfolgen»¹²⁴⁾.

Noch präziser verlangt etwa das deutsche Bundesverfassungsgericht die Ausscheidung einer homogenen Gruppe, die sich deutlich und objektiv von der übrigen Zahl der steuerpflichtigen Bürger trennen lässt und die eine spezifische Verantwortung für den mit der Abgabenerhebung verfolgten Zweck trägt.¹²⁵⁾ Ist eine abgabepflichtige Gruppe nicht homogen, so ist die Auferlegung einer besonderen Abgabe grundsätzlich in Frage zu stellen. Will man die Erhebung von Sonderabgaben auch bei heterogenen Gruppen zulassen, so verlangt das Gleichheitsgebot nach der hier vertretenen Auffassung auch die rechtsgleiche Behandlung innerhalb des Kreises der Abgabepflichtigen. Auch hier gilt, dass relevante Unterschiede in den zu regelnden Verhältnissen zu einer Differenzierung der Abgabenlast führen müssen, respektive gleiche Verhältnisse zu einer gleichen Belastung. Besonders im Bereich der landwirtschaftlichen Selbsthilfemassnahmen nach Art. 8 f. LwG ist fraglich, ob etwa die «Schweizer Milchproduzenten» oder der «Schweizerische Bauernverband» überhaupt eine einigermassen homogene Gruppe bilden können, ungeachtet etwa der Produktionsmodelle ihrer einzelnen Mitglieder (konventionell, IP, Bio). Auch könnte man sich fragen, ob die hier verfolgten wirtschaftspolitischen Förderungsziele – im Sinne der deutschen Rechtsprechung – wirklich eine besondere Finanzierungsverantwortung der Gruppe rechtfertigen können.¹²⁶⁾

Bei den im Bund erhobenen Aufsichtsabgaben erschiene der Einwand berechtigt, dass das Interesse der Allgemeinheit an einer Beaufsichtigung der Finanzinstitute und einer Förderung der Stabilität des Finanzplatzes dem Interesse der Beaufsichtigten an der Wirtschaftsaufsicht durchaus gleichkommt. Bejaht man ein solches Interesse der Allgemeinheit, müsste sich auch diese an den Kosten der Aufsicht beteiligen. Eine vollständige Überwälzung der Kosten der Finanzaufsicht auf die unterstellten Finanzinstitute wäre dementsprechend unzulässig. Dem liesse sich wiederum entgegenhalten, dass ein Finanzinstitut ohnehin bestrebt sein wird, die Aufsichtsabgaben auf seine Kunden zu überwälzen. Ein vom Abgabepflichtigen sich unterscheidender Steuerträger kann die Zulässigkeit einer Abgabe jedoch nicht begründen.¹²⁷⁾ Anzumerken wäre in diesem Zusammenhang auch, dass der Umfang der Überwälzung der Aufsichtsabgabe ein Resultat von – in diesem konkreten Fall – schwer vorhersehbaren Marktprozessen ist.¹²⁸⁾ Es lässt sich jedoch

¹²³⁾ BGer vom 14. Mai 2001, 2P.199/2000, E. 2c, in: ZBl 103 (2002), S. 77 ff., 79, mit Hinweis auf: BGE 122 I 305, S. 309 f., E. 4b; BGE 124 I 289, S. 292, E. 3b.

¹²⁴⁾ BGer vom 24. Juni 2005, 2P.322/2004, E. 2.

¹²⁵⁾ BVerfGE 57, 274 (306); BVerfG, 2 BvR 2374/99 vom 18. Mai 2005, N 95; BVerfG, 2 BvL 54/06 vom 3. Februar 2009, N 100.

¹²⁶⁾ Verneinend hinsichtlich des zentralen Fonds zur Absatzförderung der deutschen Land- und Ernährungswirtschaft BVerfG, 2 BvL 54/06 vom 3. Februar 2009, N 106 ff.

¹²⁷⁾ Aus rechtlicher Sicht muss vielmehr entscheidend sein, ob das Steuerrechtsverhältnis korrekt definiert, also insbesondere der Steuerpflichtige im formellen Gesetz genügend umschrieben ist; vgl. zur Frage der Überwälzbarkeit BGE 123 II 385 ff., S. 394, E. 8.

¹²⁸⁾ BGE 123 II 385 ff., S. 394, E. 8.

vermuten, dass Aufsichtsabgaben in der Form von Bankgebühren am ehesten auf Kunden mit geringer Mobilität und Verhandlungsmacht überwältigt werden dürften, also am ehesten im Retail-Geschäft wieder eingebracht werden. Würden die nicht über Gebühren finanzierbaren Kosten der Aufsichtsbehörde dagegen über allgemeine Steuern finanziert, verteilen sich die Kosten – nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – wohl anders.

An einem ausreichenden sachlichen Zusammenhang zwischen dem Abgabetatbestand mangelte es etwa im Falle der Basler Strassenreinigungsabgabe. Das Bundesgericht stellte fest, es seien «keine sachlichen Gründe ersichtlich, welche es rechtfertigen könnten, die Kosten der Strassenreinigung in der Stadt Basel zur Hälfte durch eine Sondersteuer der Grundeigentümer zu finanzieren». Das öffentliche Strassennetz werde von den Grundeigentümern nicht stärker in Anspruch genommen als von der übrigen Bevölkerung. Die öffentlichen Verkehrswege würden von jedermann benutzt, unabhängig davon, ob er Eigentümer eines Grundstücks sei oder in gemieteten Räumen wohne oder arbeite. Zudem könne auch nicht gesagt werden, dass die Gruppe der Grundeigentümer einen grösseren Nutzen aus der Strassenreinigung ziehe als der Rest der Bevölkerung.¹²⁹⁾ Im selben Urteil erachtete das Bundesgericht bei der mitangefochtenen Baumschutzabgabe den erforderlichen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem gesetzlichen Verwendungszweck der Abgabe aber als gegeben.¹³⁰⁾

Mit derselben Begründung wie bei der Strassenreinigungsabgabe erachtete das Bundesgericht die von der Einwohnergemeinde Grindelwald vorgeschriebene Gemeinwerkspflicht der Grundeigentümer für die Instandhaltung und Reinigung des Strassennetzes (respektive die entsprechende Ersatzabgabe) als unzulässig.¹³¹⁾ Darüber hinaus versties diese Regelung auch deshalb gegen das Gebot rechtsgleicher Behandlung, weil innerhalb des erfassten Kreises der Grundeigentümer keinerlei Differenzierung in Bezug auf das Mass der Belastung vorgesehen wurde. Das Bundesgericht prüfte dabei interessanterweise sowohl die für Vorzugslasten geltenden Voraussetzungen als auch diejenigen für Kostenanlastungssteuern: Würde man die fragliche Abgabe als Vorzugslast ansehen, und damit die Berechtigung zur Abgabbeerhebung im (nicht existenten) besonderen Nutzen der Strassenreinigung für die Grundbesitzer erblicken, so müssten sich sowohl das Mass der Gemeinwerkspflicht als auch die Höhe der allfälligen Ersatzabgabe nach diesem individuellen Vorteil richten. Selbst bei Verneinung der Anknüpfung der Abgabepflicht an einen besonderen Nutzen oder Verursacheranteil – was zu einer Beurteilung der Abgabe nach der abstrakten Interessenlage des belasteten Personenkreises und «nach den weniger strengen Grundsätzen für Kostenanlastungssteuern» führt¹³²⁾ – erwiese sich eine absolute Gleichbelastung der Pflichtigen als unzulässig. Wohl seien gewisse Pauschalisierungen aus Gründen der Einfachheit oder Praktikabili-

¹²⁹⁾ BGE 124 I 289 ff., S. 293 f., E. 3e.

¹³⁰⁾ BGE 124 I 289 ff., S. 294, E. 4a.

¹³¹⁾ BGE 131 I 1 ff., S. 7 f., E. 4.3.

¹³²⁾ BGE 131 I 1 ff., S. 10, E. 4.5.

tät zulässig, jedoch nur, «wenn es um geringfügige Belastungen geht, für die sich eine Abstufung gemäss den individuellen Verhältnissen nicht rechtfertigt»¹³³⁾.

Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang auch das Urteil des Bundesgerichts vom 22. Juni 2005¹³⁴⁾ zur Berner Strassenbeleuchtungsabgabe, welche als Vorzugslast qualifiziert wurde. Der Beschwerdeführer stützte sich hier auf die Argumentation aus dem Urteil betreffend die baselstädtische Strassenreinigungsabgabe, wonach keine sachlichen Gründe dafür bestehen, die Aufwendungen für die Reinigung öffentlicher Strassen ganz oder teilweise durch ausschliesslich den Grundeigentümern auferlegte Sonderabgaben zu decken. Das Bundesgericht führte aus, dass sich die rechtlichen Erwägungen dieses Entscheids zwar nicht unmittelbar auf den vorliegenden Fall übertragen liessen, da es hier um eine Vorzugslast und dort um eine Kostenanlastungssteuer gehe. Es bestehe jedoch «in der Sache ... insoweit eine Parallelität, als es darum geht, ob Kosten für Unterhalt und Betrieb öffentlicher Verkehrswege durch Sonderabgaben zu einem gewissen Teil den Eigentümern anstossender Grundstücke auferlegt werden dürfen». Das Gericht entschied, dass es zwar denkbar sei, dass das Vorhandensein von Strassenlampen für gewisse Grundstücke einen fassbaren Vorteil bedeuten, jedoch handle es sich dabei um einen nebensächlichen Effekt: Die Strassenbeleuchtung werde in erster Linie aus Gründen Verkehrssicherheit errichtet. Unter den Verkehrsteilnehmern würden die Eigentümer der anstossenden Grundstücke keine Personengruppe darstellen, welche von der Beleuchtung besonders profitieren, zumal sie die Strassen nicht weniger häufig als etwa Mieter oder Arbeitnehmer, welche regelmässig die gleichen Verkehrswege benützen, in Anspruch nehmen. Deshalb verstosse die Beleuchtungsabgabe in ihrer konkreten Ausgestaltung mangels eines massgeblichen Sondervorteils der abgabepflichtig erklärten Grundeigentümer gegen das Rechtsgleichheitsgebot.

Im Entscheid zur Lausanner Feuerschutzabgabe gelangte das Bundesgericht zum Ergebnis, dass es der Gemeinde grundsätzlich nicht untersagt sei, einen Teil der Ausgaben ihres Feuerwehrdienstes über eine von den Eigentümern von Gütern erhobenen Zwecksteuer zu finanzieren. Obwohl die Brandbekämpfung im allgemeinen Interesse liege, hätten einzelne Kategorien von Bürgern tatsächlich ein erhöhtes Interesse an diesem Schutz. Dies seien diejenigen Bürger, die Eigentümer von Gütern sind und somit zusätzlich zum Schutz der eigenen Person auch in den Genuss des Schutzes ihrer Sachen und Werte kommen. Jedoch sei es unhaltbar und entbehre objektiven und vernünftigen Gründen, wenn wie im konkreten Fall lediglich die Eigentümer von Gebäuden der Steuer unterstellt würden. Eigentümer von Mobiliargütern hätten ebenfalls ein Interesse am Schutz ihrer Güter; dieses sei gleich einzuschätzen ist wie dasjenige der Eigentümer von Gebäuden.¹³⁵⁾

¹³³⁾ BGE 131 I 1 ff., S. 10 f., E. 4.5.

¹³⁴⁾ BGer vom 22. Juni 2005, 2P.262/2004, in: STR 2005, S. 789 ff.

¹³⁵⁾ BGE 122 I 305, S. 315 ff. E. 6b.aa-bb.

Im Zusammenhang mit Tourismusförderungsabgaben hat das Bundesgericht in mehreren Urteilen entschieden, dass die Kosten der Tourismusförderung jenem Personenkreis angelastet werden dürfen, der aus dem Fremdenverkehr einen wirtschaftlichen Nutzen zieht.¹³⁶⁾ Im Urteil zur von der Gemeinde Adelboden erhobenen Tourismusförderungsabgabe rügte der Beschwerdeführer, dass die Befreiung der land- und forstwirtschaftliche Urproduktion von der Abgabe das Gleichbehandlungsgebot verletze; die Landwirtschaft ziehe durch den Direktverkauf ihrer Produkte an Gäste ebenfalls einen Nutzen aus dem Tourismus.¹³⁷⁾ Das Bundesgericht beurteilte die strittige Regelung hingegen als zulässig. Es könne nicht in Abrede gestellt werden, dass die landwirtschaftliche Urproduktion als solche wegen ihrer geringen Tourismusabhängigkeit von der Abgabe befreit werden dürfe.¹³⁸⁾ Auch könne nicht beanstandet werden, wenn Unselbständigerwerbende, welche in tourismusabhängigen Betrieben tätig sind, von der Abgabe befreit würden. Der Gesetzgeber könne sich «ohne Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes darauf beschränken, nur jene Personen zur Abgabe heranzuziehen, welche aus dem Fremdenverkehr unmittelbar, d.h. als selbständiger Unternehmer und nicht bloss als Arbeitnehmer, einen Nutzen ziehen».¹³⁹⁾

Im Urteil vom 14. Mai 2001 betreffend die Tourismusabgabe des Kreises Oberegganden erachtete es das Bundesgericht auch als sachlich vertretbar, die ungedeckten Kosten des öffentlichen Verkehrs, welcher im konkreten Fall zu 80-90 % von Touristen in Anspruch genommen wurde, durch eine Abgabe bei den Beherbergungsbetrieben und Eigentümern von Ferienhäusern und -wohnungen zu decken und dabei nicht noch weitere Gewerbetreibende zu belasten. «In seiner früheren Rechtsprechung hat es das Bundesgericht als zulässig erachtet, eine besondere Patenttaxe zur Tourismusförderung einzig von Hoteliers, Restaurateuren und Café-Besitzern (nicht aber von weiteren Nutzniessern des Tourismus, wie Detailhändlern, Tourismusunternehmern, Garagisten oder Bijoutiers usw.) zu verlangen (...). Aus Gründen der Praktikabilität und Veranlagungsökonomie ist es – zumal wenn die Abgaben wie im vorliegenden Fall für den einzelnen Pflichtigen insgesamt eher bescheiden sind und in der Regel auf die eigentlichen Nutzniesser überwältzt werden können – unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit zulässig, wenn die Abgabe nicht von allen profitierenden Unternehmen, sondern von den Hauptnutzniessern erhoben wird.»¹⁴⁰⁾

¹³⁶⁾ BGer vom 24. Juni 2005, 2P.322/2004, E. 2, mit Hinweis auf: BGE 122 I 61, BGer vom 17. Mai 1999, 2P.9/1999, E. 2b.; BGer vom 14. Februar 2006, 2P.154/2005 E. 2.1, in: STR 2006, S. 446 ff., 448.

¹³⁷⁾ BGer vom 24. Juni 2005, 2P.322/2004.

¹³⁸⁾ BGer vom 24. Juni 2005, 2P.322/2004, E. 3.1.

¹³⁹⁾ BGer vom 24. Juni 2005, 2P.322/2004, E. 3.2.

¹⁴⁰⁾ BGer vom 14. Mai 2001, 2P.199/2000, in: ZBl 103 (2002), S. 77 ff.

Trotz einer grundsätzlich verständnisvollen Haltung gegenüber den fiskalischen Anliegen des Gemeinwesens¹⁴¹⁾ hat das Bundesgericht der Sonderbelastung einzelner Gruppen mehrfach Grenzen gesetzt. Anders als in Deutschland haben sich in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung noch keine allgemeinen Leitplanken zur Beurteilung einer Kostenanlastung herausgebildet. Ob eine Sonderbelastung vom Bundesgericht unter Gleichbehandlungsüberlegungen geschützt wird, scheint stark von den Umständen des Einzelfalls abzuhängen. Bei staatlichen Leistungen lassen sich aber regelmässig Personengruppen identifizieren, welche *prima vista* in höherem Masse von der Leistung profitieren als andere. Wie stark sich dieser Mehrnutzen ausprägen muss, um in verfassungsrechtlich zulässiger Weise eine gesonderte Gruppe von Abgabepflichtigen zu schaffen, ist in der Schweiz alles andere als geklärt. Die unklare Rechtslage scheint Gemeinwesen heute vermehrt zur Konzeption neuer Vorzugslasten oder Kostenanlastungssteuern zu verleiten. Die dadurch angestrebte, «verursachergerechte Kostenanlastung» kann aber auch zu einer Mehrbelastung einzelner Personen führen, die ohnehin schon das allgemeine Steueraufkommen mitfinanzieren und die allenfalls auch kein abstraktes Interesse an der Erbringung einer Leistung haben. Diese Personen dürften deshalb nicht zum Kreis der Abgabepflichtigen gezählt werden.

Um den Bedenken einer unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten unzulässigen Abgabenlast zu begegnen, fordert das deutsche Bundesverfassungsgericht einen besonderen Rechtfertigungsgrund für die Auferlegung einer Sonderabgabe; dieser äussert sich namentlich in Form eines Sachzwecks, der über die blosse Mittelbeschaffung hinausgeht.¹⁴²⁾ Mit einer Sonderabgabe darf nur eine homogene Gruppe belastet werden, die in einer spezifischen Sachnähe zu dem mit der Abgabe verfolgten Zweck steht und der deshalb eine Finanzierungsverantwortung zukommt. Der Abgabeertrag muss zudem für die belastete Gruppe verwendet werden.¹⁴³⁾ Diese Voraussetzungen scheinen auf kantonale und allenfalls kommunale Steuern durchaus übertragbar. Für Abgaben der Eidgenossenschaft können diese Grundsätze der Kostenanlastung freilich nur bei Bejahung einer Besteuerungskompetenz im betroffenen Sachbereich zum Tragen kommen.

4. Anforderungen an Transparenz und Kontrolle

Eine zunehmende Mittelbeschaffung des Staates gestützt auf Sachkompetenzen führt zu einer Umgehung der Schranken der Finanzverfassung und entleert diese zumindest teilweise ihres Sinnes. Aus staatspolitischer Sicht kann die Sonderanlastung daher, wenn verfassungsrechtlich überhaupt zulässig, nur aus-

¹⁴¹⁾ *Hangartner*, Bemerkungen zu BGer 2P.262/2004, S. 1420.

¹⁴²⁾ *Kirchhof*, Grundriss, N 18 und 46.

¹⁴³⁾ BVerfGE 82, 159 (179 ff.); BVerfGE 75 108 (147 f.); BVerfGE 55, 274 (305); BVerfGE 67, 256 (275 ff.); BVerfG, 2 BvL 54/06 vom 3. Februar 2009, N 100.

nahmsweise Verwendung finden.¹⁴⁴⁾ Da der Schaffung von «Sonderabgaben» keine Pflicht zu einer korrespondierenden Senkung der allgemeinen Steuerlast gegenübersteht, führt sie tendenziell zu einer schleichenden Staatsquotenerhöhung.¹⁴⁵⁾ Von einer Entlastung des Steuerzahlers kann jedenfalls dann nicht die Rede sein, wenn die Sonderfinanzierung dazu führt, dass mit dem gleichen allgemeinen Steueraufkommen ein reduzierter Umfang von Staatsaufgaben finanziert wird.

Die Transparenz der Staatsrechnung wird durch die Schaffung einer Vielzahl von Sondereinnahmequellen mit jeweils zweckgebundenen Erträgen jedenfalls kaum erhöht. Die Sonderabgaben bilden denn auch kaum fruchtbaren Boden einer politischen Diskussion im Parlament, da sie nur einen kleinen Teil der Steuerpflichtigen betreffen und die Verwendung der Erträge durch den Gesetzgeber vorentschieden ist.¹⁴⁶⁾ Indirekt bestätigt wird dies durch den Bundesrat in seiner Botschaft zum Finanzmarktaufsichtsgesetz, wo ausgeführt wird, dass die Vorlage «insofern keine Auswirkungen auf den Bundeshaushalt [habe], als die drei Behörden vollständig durch Gebühren und Aufsichtsabgaben finanziert sind».¹⁴⁷⁾ Die Auswirkungen der Kosten auf die abgabepflichtigen Institute und deren voraussichtliche Überwälzung auf den Bürger rücken in der Debatte tendenziell in den Hintergrund. Werden mit «Sonderabgaben» dezentrale Verwaltungseinheiten finanziert, welche eine eigene Rechnung führen, so findet das Finanzhaushaltsgesetz keine Anwendung mehr, was die Transparenz zusätzlich senkt.¹⁴⁸⁾ So sind etwa die Einnahmen und Ausgaben der FINMA (ehemals EBK, BPV, KSt GwG) sowie des ENSI aus der Staatsrechnung verschwunden.¹⁴⁹⁾

Die oben dargestellten Modelle zur Finanzierung von Staatsaufgaben, namentlich der Wirtschaftsaufsicht, vermitteln auch wenige Anreize zu einer kostenbewussten und effizienten Verwaltungsführung. Der (mangels Individualäquivalenz) nicht über Gebühren finanzierbare Anteil der Kosten einer staatlichen Leistung, etwa einer behördlichen Aufsicht, wird nachträglich einfach durch die Erhebung einer Kostenanlastungssteuern «ausgeglichen». Dies führt als Konsequenz zu einer Defizitgarantie der Beaufsichtigten und entsprechend zu fehlendem Kostendruck bei der Aufsichtsbehörde. In der Konsequenz ver-

¹⁴⁴⁾ Vgl. entsprechend BVerfGE 55, 274 (298 ff.); BVerfGE 67, 256 (274 ff.); unlängst BVerfG, 2 BvL 54/06 vom 3. Februar 2009, N 97 ff.; auch *Tipke/Lang*, Steuerrecht, S. 49.

¹⁴⁵⁾ So die deutsche Lehre, z.B. vgl. *Heun*, Kommentar, N 24 zu Art. 105; *Heintzen*, Kommentar, N 24 zu Art. 105 («Siegeszug» der Sonderabgaben).

¹⁴⁶⁾ Vgl. z.B. *Heun*, Kommentar, N 24 zu Art. 105; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, S. 49.

¹⁴⁷⁾ Botschaft des Bundesrates vom 1. Februar 2006 zum Bundesgesetz über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz; FINMAG), BBl 2006 2829 ff., S. 2913.

¹⁴⁸⁾ Art. 2 lit. f des Bundesgesetzes vom 7. Oktober 2005 über den eidgenössischen Finanzhaushalts (FHG, SR 611.0).

¹⁴⁹⁾ Eidgenossenschaft, Voranschlag 2009, Bd. 2B – Verwaltungseinheiten, Begründungen, S. 352.

liert das Parlament mit dem Budgetrecht auch ein wirksames Steuerungsinstrument für diese Verwaltungseinheiten.¹⁵⁰⁾

V. Fazit

Bund und Gemeinden greifen zur Finanzierung allgemeiner staatlicher Aufgaben, insbesondere auch der Wirtschaftsaufsicht, vermehrt auf die Instrumente der Kostenanlastungssteuer und Vorzugslasten zurück. Vereinzelt wird auch privaten Wirtschaftssubjekten die Erhebung von Sonderabgaben zur Finanzierung von im öffentlichen Interesse liegenden Aufgaben zugestanden. Ziel dieser Abgaben ist, die Kosten bestimmter staatlicher Aufgaben den «Verursachern» und nicht der Allgemeinheit aufzubürden. Den hier besprochenen Abgaben ist gemeinsam, dass die finanzierte Aufgabe («Gegenleistung») sich in der Regel nicht einem einzelnen Wirtschaftssubjekt zurechnen lässt, sondern diesem aufgrund seiner Zugehörigkeit zu einer Gruppe angelastet wird.

Dient eine solche Gruppenäquivalenz als Grundlage für die Aufteilung und Zurechnung der Abgabe auf einzelne Wirtschaftssubjekte, erweist sich die Wahrung der Rechtsgleichheit als besondere Herausforderung. Nicht nur sind besondere Gründe für die Ausscheidung einer Sondergruppe von Abgabepflichtigen notwendig, sondern auch die Aufteilung der Abgabe innerhalb einer allenfalls heterogenen Gruppe muss dem Gebot der Rechtsgleichheit genügen. Das Vorhandensein des einer Gruppe zurechenbaren Sondervorteils bzw. der besonderen Beziehungsnähe bestimmter Gruppen zu staatlichen Leistungen ist jedoch oft gradueller Natur und kann in vielen Fällen mit guten Gründen hinterfragt werden. Auch ist kaum sichergestellt, dass diejenigen Gruppenmitglieder am meisten belastet werden, welche von der Wahrnehmung einer Aufgabe am meisten profitieren. Die erhobenen Abgaben werden in der Regel auch wieder an Dritte (Konsumenten, Mieter, etc.) überwältzt, wobei der Überwälzungsmechanismus von Marktprozessen abhängig ist und die eigentlichen Abgabenträger daher kaum bestimmbar sind.

Nach der hier vertretenen Auffassung erweisen sich die hier besprochenen «Sonderabgaben» in der Form von Kostenanlastungssteuern und Vorzugslasten vor allem als Instrument zur Umgehung der von der Bundes- und den Kantonsverfassungen vorgegebenen Finanzordnungen. Jedenfalls fehlt auf Bundesebene nach herrschender Lehre eine allgemeine Kompetenz zur Erhebung von Kostenanlastungssteuern. Da bei der Einführung von Sonderabgaben eine parallele Entlastung des allgemeinen Finanzhaushalts in der Regel nicht stattfindet, füh-

¹⁵⁰⁾ *Mueller*; Public Choice, S. 362, 380, 387 sieht verfassungsrechtliche Schranken der Steuerkompetenzen und die parlamentarische «power of the purse» als wichtigstes Instrument zur Kontrolle des Anreizes der Verwaltung zur Budget-Maximierung; ebenso zur Budgetrestriktion und den sich aus deren Fehlen ergebenden Anreizen *Frey/Kirchgässner*, Wirtschaftspolitik, S. 187, 212, 225; *Brennan/Buchanan*, Power, S. 221 f. Zur Funktion des Budgets auch *Arnold*, New Public Management, S. 125 ff.

ren diese Abgaben zu einer versteckten Erhöhung der Staatsquote. Den Sonderabgaben mangelt es zudem an Transparenz, was sie der politischen Debatte weitgehend entzieht und was Anreize zu einem kosteneffizienten Umgang mit Steuermitteln reduziert. Entsprechend der deutschen Lehre und Rechtsprechung wären demnach solche Sonderabgaben, insbesondere in der Form der Kostenanlastungssteuer, wenn überhaupt nur im Ausnahmefall zuzulassen. Von einem erweiterten Gebrauch dieses Instruments ist abzusehen.

Literaturverzeichnis

- Arnold Urs V.*, Das Parlament im Modell des New Public Management, Diss. St. Gallen 2006 (zit.: New Public Management)
- Auer Andreas*, Sonderabgaben – Ein Beitrag zu besonderen Erscheinungsformen öffentlich-rechtlicher Geldleistungspflichten, Bern 1980 (zit.: Sonderabgaben)
- Auer Andreas/Malinverni Giorgio/Hottelier Michel*, Droit Constitutionnel Suisse Vol. I: L'Etat, Bern 2000 (zit.: Droit Constitutionnel)
- Benz Rolf*, Verankerung reiner Lenkungssteuern in der Bundesverfassung, in: ZBl 105 (2004), S. 246 ff. (zit.: Verankerung)
- Beusch Michael*, Lenkungsabgaben im Strassenverkehr, Zürich 1999 (zit.: Strassenverkehr)
- Blumenstein Ernst/ Locher Peter*, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002 (zit.: System)
- Böckli Peter*, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel und Stuttgart 1975 (zit.: Lenkungssteuern)
- Innovation und Mimikry im Abgaberecht – Eine Untersuchung zur abgaberechtlichen Einordnung des «Landschaftsrappens», in: ASA 58 (1989), S. 177 ff. (zit.: Mimikry)
- Brennan Geoffrey/Buchanan James M.*, The Power to Tax – Analytical Foundations of A Fiscal Constitution, Indianapolis 1980. (zit.: Power)
- Bundesamt für Justiz*, Gutachten vom 15. Juli 1999, in: VPB 64 (2000) Nr. 25, S. 339 ff. (zit.: Gutachten)
- Eidgenössische Justizabteilung*, Gutachten vom 25. August 1967 über Öffentliche Abgaben: Art. 31^{bis} Abs. 3 BV als Rechtsgrundlage für die Erhebung von Abgaben?, in: VPB 1966-67, Nr. 95, S. 149 ff. (zit.: Gutachten)
- Fleiner Thomas*, Rechtsgutachten über die Verfassungsmässigkeit des Vorentwurfes zu einem Bundesgesetz über den Umweltschutz vom 18. Dezember 1973, in: WuR 1975, S. 193 ff. (zit.: Verfassungsmässigkeit)
- Frey Bruno S./Kirchgässner Gebhard*, Demokratische Wirtschaftspolitik, 3. A., München 2002 (zit.: Wirtschaftspolitik)
- Griesshammer Erwin R./Hettich Peter*, Steuerharmonisierungsbedarf bei der Übertragung von Grundstücken im Fusionsgesetz, in: SteuerRevue 2003, S. 258 ff. (zit.: Steuerharmonisierungsbedarf)
- Häfelin Ulrich/Haller Walter/Keller Helen*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. A., Zürich 2008 (zit.: Bundesstaatsrecht)
- Häfelin Ulrich/Müller Georg/Uhlmann Felix*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich 2006 (zit.: Verwaltungsrecht)
- Hangartner Yvo*, Bemerkungen zu BGE 130 III 225, in: AJP 2005, S. 348 ff. (zit.: Bemerkungen zu BGE 130 III 225)
- Bemerkungen zu BGer 2P.262/2004, in: AJP 2005, S. 1419 ff. (zit.: Bemerkungen zu BGer 2P.262/2004)
- Bemerkungen zu BGer 2P.29/1997 (BGE 124 I 289), in: AJP 1999, S. 99 ff. (zit.: Bemerkungen zu BGE 124 I 289)

- Heintzen Markus*, Komm. zu Art. 105 GG, in: von Münch Ingo/Kunig Philip (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Bd. III, 5. A., München 2003 (zit.: Kommentar)
- Heun Werner*, Komm. zu Art. 105 GG, in: Dreier Horst, Grundgesetz-Kommentar, Bd. III, 2. A., Tübingen 2008.
- Höhn Ernst*, Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, in: ASA 45 (1976), S. 209 ff. (zit.: Aspekte)
- Kommentar zu Art. 42 aBV, in: Aubert Jean-François et al. (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (Basel et. al. 1986, Loseblatt) (zit.: Kommentar)
- Höhn Ernst/Waldburger Robert*, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern 2001 (zit.: Steuerrecht)
- Hungerbühler Adrian*, Grundsätze des Kausalabgabenrechts: Eine Übersicht über die neuere Rechtsprechung und Doktrin, in: ZBl 104 (2003), S. 505 ff. (zit.: Grundsätze)
- Kappeler Thomas*, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen umweltpolitisch motivierter Lenkungsabgaben, Zürich 2000, S. 59 ff. (zit.: Rahmenbedingungen)
- Keller Helen/Hauser Matthias*, Rechtsgutachten über den verfassungsrechtlichen Rahmen einer Klimalenkungsabgabe des Bundes, abrufbar auf www.bafu.admin.ch (zit.: Rechtsgutachten)
- Verfassungskonforme Ertragsverwendung einer Klimalenkungsabgabe – Funktion und Tragweite des Verfassungsvorbehalts im Abgaberecht in: AJP 2009, S. 803 ff. (zit.: Verfassungsvorbehalt)
- Kiener Regina/Kälin Walter*, Grundrechte, Bern 2007 (zit.: Grundrechte)
- Kirchhof Ferdinand*, Grundriss des Abgabenrechts, Heidelberg 1991 (zit.: Grundriss)
- Kirchhof Paul*, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in: Schriften des Vereins für Socialpolitik 134, S. 33 ff. (zit. Einnahmesystem)
- Klett Kathrin*, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, in: ZSR 111 II NF (1992), S. 1 ff. (zit.: Gleichheitssatz)
- Knapp Blaise*, Grundlagen des Verwaltungsrechts Bd. II, 4. A., Basel 1993 (zit.: Grundlagen)
- Marantelli Adriano*, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Diss., Bern 1991 (zit.: Grundprobleme)
- Morandi Sandra*, Die Begrenzung der Steuerlast durch verfassungsrechtliche Bindungen des schweizerischen Steuergesetzgebers, Diss. St. Gallen 1997 (zit.: Begrenzung)
- Mueller Dennis C.*, Public Choice III, New York et al. 2003 (zit.: Public Choice)
- Oberson Xavier*, Droit fiscal suisse, 3. A., Basel 2007 (zit.: Droit fiscal)
- Impôts et taxes d'orientation: les fondements juridiques de la fiscalité écologique, in: Pilllet Gonzague et al., Réforme fiscale écologique: fondements, applications, Basel 2001, S. 11 ff. (zit.: Fondements)
 - Les taxes d'orientation, Diss. Basel 1991 (zit.: Taxes d'orientation)
- Oberson Xavier/Hottelier Michel*, La taxe de surveillance perçue auprès des organismes d'autorégulation en matière de lutte contre le blanchiment d'argent: nature juridique et constitutionnalité, in: AJP 2007, S. 51 ff. (zit.: Taxe de surveillance)
- Reich Markus*, Steuerrecht, Zürich 2009 (zit.: Steuerrecht)
- Rhinow René/Schefer Markus*, Schweizerisches Verfassungsrecht, 2. A., Basel 2009 (zit.: Verfassungsrecht)
- Rhinow René/Schmid Gerhard/Biaggini Giovanni*, Öffentliches Wirtschaftsrecht, Basel 1998 (zit.: Wirtschaftsrecht)
- Rivier Jean-Marc*, Droit Fiscal Suisse, 2. A., Lausanne 1998 (zit.: Droit Fiscal)
- Ryser Walter/Rolli Bernard*, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4. A., Bern 2002 (zit.: Impôts directs)
- Saladin Peter*, Bund und Kantone, in: ZSR 103 II NF (1984), S. 431 ff. (zit.: Bund und Kantone)
- Kommentar zu Art. 3 aBV, (1986, Loseblatt)
- Staudacher Richard*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Sonderabgaben, Berlin et al. 2004 (zit.: Zulässigkeit)

- Tipke Klaus/Lang Joachim*, Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002 (zit.: Steuerrecht)
- Tschannen Pierre*, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2. A., Bern 2007 (zit.: Staatsrecht)
- Tschannen Pierre/Zimmerli Ulrich/Müller Markus*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009 (zit. Verwaltungsrecht)
- Vallender Klaus A.*, Grundzüge des Kausalabgaberechts, Bern/Stuttgart 1976 (zit.: Grundzüge)
- Leitlinien der Bundesfinanzordnung, in: AJP 1999, S. 687 ff. (zit.: Leitlinien)
 - Verfassungsmässig begrenzte Besteuerungsbefugnisse des Gesetzgebers, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat – FS Cagianut, Bern/Stuttgart 1990, S. 21 ff (zit.: Besteuerungsbefugnisse)
- Vallender Klaus A./Hettich Peter/Lehne Jens*, Wirtschaftsfreiheit und begrenzte Staatsverantwortung, 4. A., Bern 2006 (zit.: Wirtschaftsfreiheit)
- Vallender Klaus A./Jacobs Reto*, Ökologische Steuerreform – Rechtliche Grundlagen, Bern et al. 2000 (zit.: Steuerreform)
- Vallender Klaus A./Wiederkehr René*, St. Galler Kommentar zu Art. 127 BV (zit.: Kommentar)
- Wyss Daniela*, Kausalabgaben, Diss. Basel 2009 (zit.: Kausalabgaben)