

HELEN KELLER

Prof. Dr. iur., LL.M.  
Professorin an der Universität Zürich

MATTHIAS HAUSER

lic. iur., Rechtsanwalt

UMBRICHT RECHTSANWÄLTE  
Bahnhofstrasse 22  
Postfach 2957, 8022 Zürich  
Telefon: +41 (0) 44 213 63 63  
Telefax: +41 (0) 44 213 63 99  
attorneys@umbricht.ch  
www.umbricht.ch

**Rechtsgutachten  
über den verfassungsrechtlichen Rahmen  
einer Klimalenkungsabgabe des Bundes**

## Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung.....	4
	A. Ausgangslage und Zielsetzung .....	4
	B. Fragestellung.....	5
II.	Rechtliches.....	6
	A. Erfordernis einer ausdrücklichen und spezifischen Verfassungsgrundlage für die Abgabenerhebung durch den Bund .....	6
	1. Vorgehen .....	6
	2. Einteilung der öffentlichen Abgaben .....	7
	a) Einleitung .....	7
	b) Steuern.....	7
	(1) Begriff.....	7
	(2) Fiskalsteuern.....	8
	(3) Kostenanlastungssteuern.....	8
	(4) Besondere Finanzierungsabgaben.....	9
	(5) Lenkungssteuern .....	10
	c) Kausalabgaben.....	11
	d) Reine Lenkungsabgaben.....	12
	3. Stand der Diskussion zum Verfassungsvorbehalt für Abgaben des Bundes .....	12
	a) Bedeutung der dogmatischen Qualifikation einer Abgabe .....	12
	b) Kausalabgaben.....	13
	c) Reine Lenkungsabgaben.....	13
	(1) Grundsatz.....	13
	(2) Begriffliche Abgrenzung .....	14
	(3) Weiter Begriff der reinen Lenkungsabgabe .....	15
	(4) Enger Begriff der reinen Lenkungsabgabe .....	16
	(5) Keine Beeinträchtigung des kantonalen Steuersubstrats.....	18
	d) Steuern.....	18
	(1) Grundsatz.....	18
	(2) Erste Relativierung: Verfassungsvorbehalt nur für wichtige Steuern .....	19
	(3) Zweite Relativierung: Verfassungsvorbehalt nur für Steuern mit fiskalischem Zweck .....	19
	(4) Dritte Relativierung: Kein Verfassungsvorbehalt für Abgaben mit besonderem Zurechnungszusammenhang.....	20
	e) Tabellarische Übersicht .....	22
	4. Begründungen des Verfassungsvorbehaltes.....	23
	a) Ausgangspunkt .....	23
	b) Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen.....	24
	(1) Erfordernis von Einzelermächtigungen zur Begründung von Bundeskompetenzen .....	24
	(2) Stillschweigende Bundeskompetenzen .....	24
	(3) Umfang von Sachkompetenzen .....	25
	(4) Stillschweigende Kompetenzen für öffentliche Abgaben.....	25
	(5) Massgeblichkeit des Eingriffs in das Steuersubstrat der Kantone .....	27
	(6) Folgerung.....	29
	c) Sicherung der demokratischen Mitwirkung der Bevölkerung .....	29
	d) Begrenzung der Staatstätigkeit des Bundes .....	30
	e) Schutz des Bürgers vor Eingriffen des Staates .....	32
	f) Zwischenergebnis .....	33
	5. Abwägung mit der konkret involvierten Sachkompetenz.....	34

6. Verfassungspraxis .....	35
a) Ausdrückliche Steuererhebungskompetenzen in der Bundesverfassung .....	35
b) Abgaben ohne spezielle Verfassungsgrundlage in der Gesetzgebungspraxis .....	37
c) Übersicht über Fiskaleinnahmen des Bundes .....	39
d) Zusammenfassung .....	41
7. Fazit .....	42
B. Verfassungsrechtliche Grundlagen einer Lenkungsabgabe .....	44
1. Allgemeines .....	44
2. Verhältnismässigkeit .....	45
3. Wahrung des Steuersubstrats der Kantone .....	45
C. Verfassungsrechtliche Grundlagen einer Abgabe mit besonderem Zurechnungszusammenhang .....	46
D. Ertragsverwendung der Klimalenkungsabgabe .....	46
1. Einleitung .....	46
2. Sachkompetenz .....	47
a) Umfassende Umweltschutzkompetenz des Bundes .....	47
b) Verhältnis der Umweltschutzkompetenz zu anderen Kompetenzen in der Bundesverfassung .....	47
c) Energieartikel .....	48
3. Vorgesehene Ertragsverwendung .....	48
4. Abstützung auf die Lenkungskompetenz des Bundes .....	49
5. Abstützung auf die Kompetenz zur Erhebung besonderer Finanzierungsabgaben .....	51
6. Vorbehalt der Wahrung des Steuersubstrats der Kantone .....	53
7. Fazit .....	53
E. Volksinitiative „für ein gesundes Klima“ .....	54
F. Ausgestaltung einer allfälligen Verfassungsbestimmung .....	54
G. Exkurs: Finanzierung zielkonformer Massnahmen durch Mittel der heute geltenden CO <sub>2</sub> -Abgabe .....	55
1. Ausgangslage .....	55
2. Zweck der Ertragsverwendung .....	56
3. Sachkompetenz .....	56
4. Vorbehalt der Wahrung des Steuersubstrats der Kantone .....	57
5. Fazit .....	57
III. Schlussfolgerungen .....	58
A. Zusammenfassung .....	58
1. Die Zulässigkeit der Ertragsverwendung im Allgemeinen .....	58
2. Beurteilung der Ertragsverwendung bei der Klimalenkungsabgabe .....	59
B. Beantwortung der Gutacherfragen .....	61
Anhang .....	63
- Literaturverzeichnis .....	63
- Abkürzungsverzeichnis .....	68
- Weitere Quellen (Auswahl) .....	70

## I. Einleitung

### A. Ausgangslage und Zielsetzung

- 1 Der Klimabericht des UVEK vom 16. August 2007 sieht für die Klimapolitik ab 2013 im Rahmen der Folgegesetzgebung für das CO<sub>2</sub>-Gesetz unter anderem die Option einer Lenkungsabgabe mit Teilzweckbindung vor<sup>1</sup>. Ziel ist es, die Treibhausgasemissionen im Inland ab dem Jahre 2013 jährlich um 1,5% zu senken.
- 2 Die Ausgestaltung einer allfälligen Klimalenkungsabgabe ist noch offen. Gemäss Instruktion durch den Auftraggeber könnte nach dem heutigen Stand der Diskussion in Anlehnung an den Klimabericht eine Abgabe in folgendem Rahmen erhoben werden:
- 3 Die Lenkungsabgabe würde folgende Gegenstände erfassen:
  - Fossile Brenn- und Treibstoffe (CO<sub>2</sub>),
  - Viehbestand von Agrarbetrieben (Methan),
  - Abfall (nach Emissionen, die bei Entsorgung entstehen),
  - Lachgas und andere Klimagase aus dem Bereich Chemikalien,
  - geogene CO<sub>2</sub>-Emissionen (Zementproduktion).
- 4 Gemäss Instruktion durch den Auftraggeber<sup>2</sup> ist für die Zwecke dieses Gutachtens ein Abgabesatz von Fr. 100.– pro Tonne CO<sub>2</sub> anzunehmen. Einer Tonne CO<sub>2</sub> ist eine Menge anderer Emissionen mit einer entsprechenden Klimawirkung gleichgestellt<sup>3</sup>. Im Sinne einer ungefähren Vorstellung ist mit folgenden Abgabeerträgen zu rechnen:
  - Fr. 4.3 Mia. auf der CO<sub>2</sub>-Emission,
  - Fr. 0.5 Mia. auf anderen Abgabeobjekten,
  - Fr. 4.8 Mia. als Total des Abgabeertrags.
- 5 Dazu kommen die Erträge der Abgabe auf Lachgas und synthetischen Gasen, welche jedoch mengenmässig nur marginal ins Gewicht fallen und deshalb für die Zwecke dieses Gutachtens nicht berücksichtigt werden.

---

<sup>1</sup> Klimabericht, S. 76 f.

<sup>2</sup> Telefon vom 17. Januar 2008 mit Herrn Bally.

<sup>3</sup> Vgl. dazu die Tabelle „1995 IPCC global warming potential (GWP) values based on the effects of greenhouse gases over a 100-year time horizon“ in: United Nations, Guidelines for the preparation of national communications by Parties included in Annex I to the Convention, Part I: UNFCCC reporting guidelines on annual inventories (following incorporation of the provisions of decision 13/CP.9), Note by the secretariat, vom 3. September 2004, S. 15.

- 6 Instruktionsgemäss ist für die Zwecke dieses Gutachtens davon auszugehen, dass die Abgabe mit diesem Satz eingeführt wird und dass der Abgabesatz in den ersten fünf bis sechs Jahren konstant bleibt. Anschliessend wäre eine Erhöhung denkbar.
- 7 Der Ertrag der Lenkungsabgabe soll wie folgt verwendet werden:
- *Im Inland:*
    - Fr. 200 Mio. Adaption Naturgefahren,
    - Fr. 200 Mio. Gebäudeprogramme Energie Schweiz,
    - Fr. 100 Mio. Forschung und Entwicklung.
  - *Im Ausland:*
    - Fr. 100 Mio. Kauf ausländischer Zertifikate,
    - Fr. 50 Mio. Entwicklungszusammenarbeit im Klimabereich,
    - Fr. 50 Mio. für globale CO<sub>2</sub>-Abgabe zur Finanzierung von Adaptionmassnahmen (international).
  - *Der Rest des Abgabeertrags* soll analog der geltenden Regelung im CO<sub>2</sub>-Gesetz an Bevölkerung und Wirtschaft zurückverteilt werden.
- 8 Auftragsgemäss ist für die Zwecke dieses Gutachtens davon auszugehen, dass die Beträge der einzelnen Verwendungszwecke in absoluten Zahlen unabhängig von der Ertragsentwicklung in dieser Höhe bestehen bleiben. Dies hat zur Folge, dass ihr prozentualer Anteil am Gesamtertrag im Falle sinkender Gesamterträge steigt.

## **B. Fragestellung**

- 9 Im Auftrag der Schweizerischen Eidgenossenschaft, vertreten durch das Bundesamt für Umwelt (BAFU), sind folgende Fragen zu prüfen:
- „1. Wie weit können Erträge einer Abgabe auf fossilen Brenn- und Treibstoffen sowie auf der Emission von Klimagasen zweckgebunden zur Finanzierung von Massnahmen zum Schutze des Klimas verwendet werden (lenkungszielkonforme Massnahmen, namentlich Sanierungen von Gebäudehüllen), ohne dass die bestehenden Verfassungsgrundlagen geändert werden müssen?
  2. Wie weit können Erträge einer Abgabe auf fossilen Brenn- und Treibstoffen sowie auf anderen Klimagasen zweckgebunden zur Finanzierung von Massnahmen, die der Anpassung an den Klimawandel (Adaptation) dienen (Massnahmen, die nicht lenkungsziel-

- konform sind, namentlich zum Schutz vor Naturgefahren), verwendet werden, ohne dass die bestehenden Verfassungsgrundlagen geändert werden müssen?
3. Würde die am 11. Mai 2007 eingereichte Volksinitiative „für ein gesundes Klima“ eine Erhebung von Lenkungsabgaben mit Finanzierungscharakter im Sinne des Klimaberichts ermöglichen?
  4. Wie müsste eine Verfassungsnorm ausgestaltet sein, um die Realisierung des Gesetzgebungsprojekts im Sinne des Klimaberichts zu ermöglichen?“
- 10 Im Sinne eines Exkurses ist ausserdem folgende Frage zu untersuchen:
5. „Ist die Finanzierung von zielkonformen Massnahmen im Gebäudereich durch die Verwendung von 30% des Ertrags der heute geltenden CO<sub>2</sub>-Abgabe im Sinne der PI Hegetschweiler verfassungskonform?“
- 11 Das vorliegende Gutachten bezieht sich auf die Frage, in welcher Art und in welchem Mass die Verwendung der Erträge der Abgabe ohne Verfassungsänderung zulässig ist. Die Zulässigkeit der Abgabe selbst, welche weitgehend der geltenden CO<sub>2</sub>-Abgabe nachgebildet werden soll, wird demgegenüber vorausgesetzt und wird nicht geprüft.

## **II. Rechtliches**

### **A. Erfordernis einer ausdrücklichen und spezifischen Verfassungsgrundlage für die Abgabenerhebung durch den Bund**

#### **1. Vorgehen**

- 12 Je nach Art einer Abgabe werden unterschiedliche Anforderungen an die Verfassungsgrundlage einer entsprechenden Bundeskompetenz gestellt. Die herrschende Lehre geht davon aus, dass der Bund Steuern nur mit ausdrücklicher Grundlage in der Bundesverfassung erheben dürfe (Verfassungsvorbehalt für Bundessteuern). Teile der Lehre machen für bestimmte Steuern Ausnahmen. Für andere Abgaben, namentlich für Kausalabgaben und für reine Lenkungsabgaben, gilt dieser Verfassungsvorbehalt nicht. Zunächst sind die Begriffe der Steuern, der Kausalabgaben und der Lenkungsabgaben zu klären. Anschliessend wird der Stand der Diskussion

über den Verfassungsvorbehalt für öffentliche Abgaben dargestellt. Dem Verfassungsvorbehalt liegen verschiedene Begründungen zu Grunde. Deshalb wird im Folgenden untersucht, welche Kriterien sich daraus für die Bestimmung des Geltungsbereichs des Verfassungsvorbehalts für Bundessteuern ergeben. Anschliessend wird das Verhältnis zu den Sachkompetenzen des Bundes analysiert. In einem weiteren Schritt ist zu erörtern, was sich aus der Verfassungspraxis betreffend Aufnahme von Steuern und Abgaben in die Verfassung und die Erhebung von Steuern und Abgaben ohne besondere Ermächtigung in der Verfassung ergibt. Auf dieser Grundlage können im Sinne eines Fazits allgemeine Kriterien zur Bestimmung der Tragweite des Verfassungsvorbehalts festgehalten werden.

## 2. Einteilung der öffentlichen Abgaben

### a) *Einleitung*

- 13 Unter öffentlichen Abgaben werden finanzielle Leistungen verstanden, welche natürliche und juristische Personen an Gemeinwesen erbringen, deren Hoheitsgewalt sie unterworfen sind<sup>4</sup>.
- 14 Die theoretische Qualifizierung der öffentlichen Abgaben ist im Einzelnen dogmatisch unklar und umstritten. Nach traditioneller Auffassung werden sie grundsätzlich in zwei Kategorien unterteilt, einerseits in Steuern und andererseits in Kausalabgaben. Daneben bilden nach neuerer Lehre die reinen Lenkungsabgaben eine eigenständige Kategorie.
- 15 Lenkungsabgaben sind öffentliche Abgaben mit einem Lenkungsziel. Sie kommen als reine Lenkungsabgabe, als Lenkungssteuer sowie als Lenkungskausalabgabe vor.

### b) *Steuern*

#### (1) *Begriff*

- 16 *Steuern* sind öffentliche Abgaben, die nicht als Entgelt für eine spezifische staatliche Leistung oder einen besonderen Vorteil erhoben werden<sup>5</sup>. Mit Steuern werden die der Gebietshoheit eines Gemeinwesens unterworfenen Individuen belastet, ohne dass ein besonderer Zusammenhang zwischen der Erfüllung der einzelnen Aufgaben und dem Individuum besteht. Diese so genannte Voraussetzungslosigkeit gilt als das wichtigste, aber nicht als das einzige Begriffsmerkmal der Steuern. Dazu kommt,

<sup>4</sup> HÖHN/WALDBURGER, § 1 Rz. 1.

<sup>5</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 5; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, N 2661; HUNGERBÜHLER, S. 507; MOOR, S. 353; OBERSON, droit fiscal, § 1 N 5.

dass Steuern zur Deckung des Finanzbedarfs eingesetzt werden, was sie von den reinen Lenkungsabgaben unterscheidet<sup>6</sup>.

### (2) *Fiskalsteuern*

- 17 Der Zweck der Steuererhebung liegt in der Regel in der Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs für die Erfüllung staatlicher Aufgaben. Solche Steuern werden als *Fiskalsteuern* bezeichnet<sup>7</sup>.
- 18 Im Allgemeinen wird der Ertrag von Fiskalsteuern für den allgemeinen Staatshaushalt verwendet; soweit demgegenüber bei gewissen Steuern eine Zweckbindung der Erträge für bestimmte staatliche Aufgaben besteht, liegt eine *Zwecksteuer* vor<sup>8</sup>.

### (3) *Kostenanlastungssteuern*

- 19 Eine besondere Art von Zwecksteuern sind die so genannten *Kostenanlastungssteuern*<sup>9</sup>. Unter den Begriff der *Kostenanlastungssteuer* fallen Sondersteuern, die einer bestimmten Gruppe von Pflichtigen auferlegt werden, weil sie zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere Beziehung haben als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen<sup>10</sup>. Es genügt, dass die betreffenden Aufwendungen des Gemeinwesens dem abgabepflichtig erklärten Personenkreis eher anzulasten sind als der Allgemeinheit, sei es, weil diese Gruppe von den Leistungen generell (abstrakt) stärker profitiert als andere oder weil sie – in diesem Sinn – als hauptsächlicher Verursacher dieser Aufwendungen angesehen werden kann<sup>11</sup>. Einschränkender als das Bundesgericht formuliert HANGARTNER, dass „in Einzelfällen auch Personen mit einer Kostenanlastungssteuer belastet werden, die von Leistungen nicht speziell profitieren oder Aufwendungen nicht speziell verursachen“<sup>12</sup>. Die Kostenanlastungsabgabe wird also voraussetzungslos, d.h. unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil des Pflichtigen erhoben<sup>13</sup>. Sie gilt deshalb als Steuer<sup>14</sup>.

<sup>6</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 4 ff. ; OBERSON, droit fiscal, § 1 N 5.

<sup>7</sup> HÖHN/WALDBURGER, § 1 Rz. 5; OBERSON, droit fiscal, § 1 N 13; DONZEL, redevances, S. 66.

<sup>8</sup> HÖHN/WALDBURGER, § 1 Rz. 5.

<sup>9</sup> HÖHN/WALDBURGER, § 1 Rz. 5; KAPPELER, S. 59 ff.; vgl. BGE 131 II 271 E. 5.3, S. 277 f.

<sup>10</sup> BGE 131 II 271 E. 5.3, S. 277; 128 I 155 E. 2.2, S. 160; BGE 124 I 289 E. 3b, S. 291; BÖCKLI, Indirekte Steuern, S. 52 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 2670; HUNGERBÜHLER, S. 513; JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 2510; TSCHANNEN, Kommentar USG, Art. 32e Rz. 12; TSCHANNEN/ZIMMERLI, S. 489; VALLENDER, Bundesfinanzordnung, S. 689 f.; vgl. auch HÖHN/WALDBURGER, § 1 Rz. 5; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 10.

<sup>11</sup> BGE 128 I 155 E. 2.2, S. 160; BGE 124 I 289 E. 3b, S. 291 f.; HANGARTNER, Bemerkungen zu BGE 124 I 289, S. 100.

<sup>12</sup> HANGARTNER, Bemerkungen zu BGE 124 I 289, S. 101.

<sup>13</sup> BGE 131 II 271 E. 5.3, S. 277; BGE 128 I 155 E. 2.2, S. 160; BGE 124 I 289 E. 3b, S. 291 f.

<sup>14</sup> BGE 128 I 155 E. 2.2, S. 160; HUNGERBÜHLER, S. 513; vgl. auch BGE 131 II 271 E. 5.3, S. 277 f., der sie generell als Sondersteuer bezeichnet und in casu als Zwecksteuer qualifiziert.

Sie folgt aber der Grundidee des Verursacherprinzips<sup>15</sup>. Die Einnahmen aus Kostenanlastungssteuern sind meist einer gesetzlichen Zweckbindung unterworfen<sup>16</sup>. Kostenanlastungssteuern können gleichzeitig eine Lenkungsfunction haben<sup>17</sup>.

- 20 Als Sondersteuer setzt die Kostenanlastungssteuer voraus, dass sachlich haltbare Gründe (HANGARTNER spricht von einer „besonderen, qualifizierten Begründung“<sup>18</sup>) bestehen, die betreffenden staatlichen Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten. Zudem muss die Abgrenzung nach haltbaren Kriterien erfolgen; andernfalls verletzt die Abgabe das Gleichheitsgebot gemäss Art. 8 BV<sup>19</sup>.
- 21 Als Kostenanlastungssteuer eingestuft werden in Literatur und Rechtsprechung etwa: die Abgabe auf der Ablagerung und Ausfuhr von Abfällen gemäss Art. 32e USG<sup>20</sup>, die Mineralölsteuer und der Mineralölsteuerzuschlag<sup>21</sup>, der Unfallverhütungsbeitrag<sup>22</sup>, Kurtaxen, Motorfahrzeugsteuern, Schiffssteuern, Hundesteuern, Feuerschutzabgaben<sup>23</sup>. Die leistungs- und verbrauchsabhängige Schwerverkehrsabgabe wird von einem Teil der Lehre als Kostenanlastungssteuer qualifiziert, soweit damit Strassenverkehrskosten finanziert werden. Sie gilt gleichzeitig als Lenkungssteuer<sup>24</sup>.

#### (4) *Besondere Finanzierungsabgaben*

- 22 Als besondere Finanzierungsabgaben werden Sonderabgaben mit besonderem Zurechnungszusammenhang, Kostenabhängigkeit und Zweckbindung des Ertrags bezeichnet. Der besondere Zurechnungszusammenhang besteht in einem qualifizierten Zusammenhang zwischen Verwendungszweck der Abgabe und dem Kreis der Abgabepflichtigen (qualifizierte Gruppenäquivalenz bzw. Kongruenz)<sup>25</sup>. U.E. handelt

---

A.M. wohl BLUMENSTEIN/LOCHER, welche die "Sonderabgaben mit besonderem Zurechnungszusammenhang" zu den Kausalabgaben zu zählen (vgl. Tabelle bei BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 11).

<sup>15</sup> JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9307 f.

<sup>16</sup> BGE 124 I 289 E. 3b, S. 291 ff.; vgl. BGE 122 I 305 E. 4c S. 311; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 10.

<sup>17</sup> JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9307 f.

<sup>18</sup> HANGARTNER, Bemerkungen zu BGE 124 I 289, S. 100.

<sup>19</sup> BGE 124 I 289 E. 3b, S. 292; BGE 122 I 305 E. 6; OBERSON, droit fiscal, § 1 N 27.

<sup>20</sup> BGE 131 II 271 E. 5.3, S. 277; RAUSCH/MARTI/GRIFFEL, Rz. 120; vgl. auch TSCHANNEN/ZIMMERLI, S. 489.

<sup>21</sup> BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 355 (für den Treibstoffzollzuschlag); JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9307; KAPPELER, S. 62 ff., beschränkt diese Qualifikation mit Recht auf den zweckgebundenen Teil dieser Abgabe.

<sup>22</sup> KAPPELER, S. 68.

<sup>23</sup> BGE 124 I 289 E. 3b, S. 291 ff.; BGE 122 I 305 E. 4c, S. 311; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 10; HUNGERBÜHLER, S. 513.

<sup>24</sup> JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9308; KAPPELER, S. 65 ff. Vgl. VALLENDER, Kommentar BV, Art. 85 N 7, der sie nicht als Steuer, sondern als Kausalabgabe mit Lenkungszielen qualifiziert.

<sup>25</sup> AUER, Sonderabgaben, S. 140 ff.; BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 364 ff.; KAPPELER, S. 58–73, 111–117; RHINOW/BIAGGINI, S. 9; ablehnend BÖCKLI, Mimikry, S. 194 f.

es sich bei den besonderen Finanzierungsabgaben um Kostenanlastungssteuern mit speziellen Merkmalen<sup>26</sup>.

- 23 Besondere Finanzierungsabgaben können dazu dienen, Kosten im Sinne des Grundgedankens des Verursacherprinzips einem Kreis von Abgabepflichtigen aufzuerlegen, der vom Staat zu Gunsten der Allgemeinheit erbrachte Leistungen verursacht bzw. veranlasst. Angeknüpft wird in diesem Fall also nicht an einem Vorteil, welcher dieser Gruppe zu Gute kommt<sup>27</sup>.
- 24 Ähnlich umschrieben sind die so genannten "*Sonderabgaben mit Zweckbindung im Sachziel*"<sup>28</sup>.

#### (5) Lenkungssteuern

- 25 *Lenkungssteuern* sind auf Ertrag ausgerichtete Abgaben, die voraussetzungslos geschuldet sind und zudem (im Gegensatz zu Fiskalsteuern) einen Lenkungszweck haben<sup>29</sup>. Bei Lenkungssteuern überwiegt der fiskalische Zweck gegenüber dem Lenkungszweck<sup>30</sup>. Teilweise werden dazu auch Steuern gezahlt, die zwar einen überwiegenden Lenkungszweck haben, deren Erträge aber in die allgemeine Bundeskasse fließen oder für einen Zweck verwendet werden, der nicht in einem engen Zusammenhang mit dem Lenkungsziel steht<sup>31</sup>.
- 26 Als Beispiele werden in der Literatur genannt: die Mineralölsteuer und der Mineralölsteuerzuschlag<sup>32</sup>, die leistungs- und verbrauchsabhängige Schwerverkehrsabgabe (LSVA)<sup>33</sup>, die Alkoholsteuer<sup>34</sup> und die Tabaksteuer<sup>35</sup>, die Abgaben bei Überschreitung des Milchkontingents<sup>36</sup>.

<sup>26</sup> BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 364 ff.; a.M. AUER, Sonderabgaben, S. 154 f., der sie den Kausalabgaben zugerechnet.

<sup>27</sup> AUER, Sonderabgaben, S. 157 f.

<sup>28</sup> BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 364 ff.; ablehnend BÖCKLI, Mimikry, S. 194 f.

<sup>29</sup> HÖHN/WALDBURGER, § 1 Rz. 6.

<sup>30</sup> OBERSON, droit fiscal, § 1 N 13 f.; TSCHANNEN, Staatsrecht, § 20 Rz. 56, verwendet den Begriff der Lenkungssteuer in einem von der vorliegenden Terminologie abweichenden Sinn, indem er ausführt, dass Lenkungssteuern primär als Mittel der Aufgabenerfüllung dienen und die Erzielung von Einnahmen stehe nicht im Vordergrund.

<sup>31</sup> DONZEL, redevances, S. 45 ff., 50 f.

<sup>32</sup> JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9307 (als Kostenanlastungssteuern mit Lenkungsbestandteilen, vgl. Fn 21).

<sup>33</sup> JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9308, der sie teilweise als Kostenanlastungssteuer für Strassenverkehrskosten und teilweise als Sondersteuer zur Eisenbahnfinanzierung versteht; vgl. VALLENDER, Kommentar BV, Art. 85 N 7, der sie nicht als Steuer, sondern als Kausalabgabe mit Lenkungszielen qualifiziert.

<sup>34</sup> Art. 131 Abs. 1 lit. b und c BV; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 8; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 2673; OBERSON, taxes d'orientation, S. 149.

<sup>35</sup> Art. 131 Abs. 1 lit. a BV; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 8; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 2673.

<sup>36</sup> Art. 36 des Bundesgesetzes über die Landwirtschaft (Landwirtschaftsgesetz, LWG) vom 29. April 1998 (SR 910.1); HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 2673.

- 27 Lenkungssteuern sind zu unterscheiden von den genannten reinen Lenkungsabgaben, die keinen, jedenfalls keinen im Vordergrund stehenden fiskalischen Zweck verfolgen.

**c) Kausalabgaben**

- 28 *Kausalabgaben* sind Geldleistungen, welche die Privaten kraft öffentlichen Rechts als Entgelt für bestimmte staatliche Gegenleistungen oder besondere Vorteile zu bezahlen haben<sup>37</sup>. Entscheidendes Kriterium der Abgrenzung der Kausalabgaben von den Steuern ist die *individuelle Zurechenbarkeit (Individualadäquanz)*. Zu den Kausalabgaben zählen Beiträge (Vorzugslasten), Gebühren und Ersatzabgaben<sup>38</sup>. Der Bundesgesetzgeber ist jedoch nicht an diese Typen gebunden, sondern kann auch andere Kausalabgaben einführen, wie z.B. die Planungsmehrwertabschöpfung gemäss Art. 5 Abs. 1 RPG<sup>39</sup>. Kausalabgaben können kostenabhängig oder – wie die Ersatzabgaben, die raumplanungsrechtliche Mehrwertabschöpfung oder Monopolgebühren – kostenunabhängig sein<sup>40</sup>.
- 29 Als *Gemengsteuern* werden Mischformen von Steuern und Kausalabgaben bezeichnet<sup>41</sup>. Sie knüpfen wie Kausalabgaben an einem individuell zurechenbaren Abgabetatbestand, namentlich an eine staatliche Leistung oder einen Vorteil, an. Der vom Staat vereinnahmte Betrag stellt aber nur teilweise ein Entgelt für die individuell zurechenbare Leistung des Staates oder den Vorteil dar, während für den übrigen Teil Gegenleistung erfolgt<sup>42</sup>.
- 30 Kausalabgaben, die einen Lenkungszweck verfolgen, werden als *Lenkungskausalabgaben* bezeichnet<sup>43</sup>. Als Beispiele werden in Rechtsprechung und Literatur genannt: eine emissionsabhängige Landegebühr<sup>44</sup>; die leistungs- und verbrauchsabhängige Schwerverkehrsabgabe (LSVA)<sup>45</sup>, eine gewichts- oder mengenabhängige Kehrrechtgebühr<sup>46</sup>.

<sup>37</sup> BGE 121 II 138 E. 3a; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 2 ff.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, N 2625; HÖHN/WALDBURGER, § 1 Rz. 7 f.; OBERSON, droit fiscal, § 1 N 6, 10.

<sup>38</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, N 2624; HUNGERBÜHLER, S. 508 ff.

<sup>39</sup> SALADIN, Bund und Kantone, S. 488.

<sup>40</sup> HUNGERBÜHLER, S. 512.

<sup>41</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 7 f.; OBERSON, droit fiscal, § 1 N 11. Unter Verzicht auf diese Qualifikation nimmt MÜLLER für "Service public-Abgaben" an, dass sie je nach Situation der Abgabepflichtigen für diese entweder als Kausalabgaben oder als Kostenanlastungssteuern erscheinen; er überprüft die Zulässigkeit der Abgabe für jeden Kreis der Abgabepflichtigen gesondert (MÜLLER, Service public-Abgaben, S. 462 ff.).

<sup>42</sup> HÖHN/WALDBURGER, § 1 Rz. 8; OBERSON, droit fiscal, § 1 N 11.

<sup>43</sup> BGE 125 I 182 E. 4c, S. 194 m.w.H.; OBERSON, droit fiscal, § 1 N 16; OBERSON, taxes écologiques, S. 233 f.

<sup>44</sup> BGE 125 I 182 E. 4; BALLY, S. 447; OBERSON, droit fiscal, § 1 N 16.

<sup>45</sup> VALLENDER, Kommentar BV, Art. 85 N 7, 16 f.; VALLENDER/JACOBS, S. 180 f.

<sup>46</sup> BGE 125 I 182 E. 4c.

#### d) *Reine Lenkungsabgaben*

- 31 Nach einem Teil der neueren Lehre bilden die so genannten *reinen Lenkungsabgaben*<sup>47</sup> eine eigene dritte Kategorie öffentlicher Abgaben<sup>48</sup>. Der Zweck der reinen Lenkungsabgabe liegt in der Beeinflussung des Verhaltens der Bevölkerung bzw. der Wirtschaft<sup>49</sup>. Sie erreicht dies dadurch, dass Verhaltensweisen, die sachpolitischen Zielen widersprechen, mit einer Abgabe belastet werden<sup>50</sup>. Die Höhe der Abgabe ist so festzulegen, dass sie die Abgabepflichtigen veranlasst, die abgabebelastete Tätigkeit zu unterlassen bzw. das abgabebelastete Produkt zu meiden<sup>51</sup>.
- 32 Reine Lenkungsabgaben sind voraussetzungslos geschuldet und somit nicht Entgelt für eine individuell zurechenbare Gegenleistung seitens des Staates<sup>52</sup>. Sie unterliegen nicht dem Kostendeckungsprinzip<sup>53</sup>.
- 33 Die genaue Definition der reinen Lenkungsabgaben und ihre Abgrenzung gegenüber (Lenkungs-) Steuern ist nicht einheitlich. Der Begriff wird in der Regel dazu verwendet, diejenigen Lenkungsabgaben zusammenzufassen, die keine Kausalabgaben sind und für welche der Verfassungsvorbehalt nicht gilt. Die Begriffsbestimmung hängt somit mit dem diesbezüglichen Diskussionsstand zusammen, weshalb die näheren Ausführungen dazu bei der Erörterung des Verfassungsvorbehalts für Abgaben des Bundes (Abschnitt II.A.3.c) folgen.

### 3. **Stand der Diskussion zum Verfassungsvorbehalt für Abgaben des Bundes**

#### a) *Bedeutung der dogmatischen Qualifikation einer Abgabe*

- 34 Die Abgrenzung der vom Verfassungsvorbehalt erfassten öffentlichen Abgaben wird teilweise über die Definition des Begriffs der Steuern vorgenommen. Tatbestände,

<sup>47</sup> Gelegentlich auch als "reine Lenkungssteuern" bezeichnet.

<sup>48</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 5 ff.; BÖCKLI, *Mimikry*, S. 186 f. und 202 f.; DONZEL, *redevances*, S. 20; DUVANEL-DONZEL, *fiscalité*, S. 42; HUNGERBÜHLER, S. 514; JAAG/KELLER, S. 325 f. m.w.H., 327 ff.; JAGMETTI, *Energierrecht*, Ziff. 9301, 9412; MOOR, S. 353; SCHWEIZER, BV Art. 3 N 12; SEILER, *Vorbemerkungen zu USG Art. 35a–35c N 13, 17*. Vgl. KAPPELER, S. 17 ff., der innerhalb einer eigenständigen Kategorie der Lenkungsabgaben die reinen und die kostenanlastenden Lenkungsabgaben unterscheidet. A.M. VALLENDER/JACOBS, S. 68; OBERSON, *droit fiscal*, § 2 N 2 sowie § 19 N 2, verzichtet in der 3. Auflage seines Werks (im Gegensatz zur 2. Auflage, § 1 N 3) zwar auf eine eigene Kategorie der reinen Lenkungsabgaben und zählt diese zu den Steuern; er verlangt aber für Lenkungsabgaben mit überwiegendem Lenkungszweck keine ausdrückliche Verfassungsgrundlage.

<sup>49</sup> BALLY, S. 433; KAPPELER, S. 16 f.; JAAG/KELLER, S. 327; JAGMETTI, *Energierrecht*, Ziff. 9412; MOOR, S. 353; REICH, S. 247 f. Vgl. für die Klimalenkungsabgabe: Klimabericht, S. 58.

<sup>50</sup> MOOR, S. 353.

<sup>51</sup> JAAG/KELLER, S. 327.

<sup>52</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 5 f.; JAAG/KELLER, S. 329.

<sup>53</sup> BGE 121 I 230 E. 3e S. 236; HUNGERBÜHLER, S. 522.

die dem Verfassungsvorbehalt nicht unterstehen, werden begrifflich in eine eigene Kategorie gefasst, die nicht als Steuer qualifiziert wird. Die andere in der Literatur ebenfalls verfolgte Vorgehensweise hält an der klassischen Aufteilung der öffentlichen Abgaben in Steuern und Kausalabgaben fest, bestimmt jedoch Kriterien, unter welchen gewisse Arten von Steuern dem Verfassungsvorbehalt nicht unterstehen.

- 35 Uns erscheinen beide Vorgehensweisen möglich. Soweit allerdings mit der Zuordnung zum Steuerbegriff argumentiert wird, darf insbesondere nicht aus dem Auge verloren werden, dass die Kategorisierung der öffentlichen Abgaben in Steuern und Kausalabgaben nicht nur im Hinblick auf die Abgrenzung der Bundeskompetenzen vorgenommen wird. Vielmehr ist diese auch massgebend für die Anwendbarkeit besonderer Grundsätze und Garantien des Bürgers im Steuerrecht. Zu bedenken ist auch, dass die Definition der Steuer zentral an die Voraussetzungslosigkeit der Abgabe bzw. das Fehlen einer Gegenleistung anknüpft<sup>54</sup>, während in der Diskussion um die Abgrenzung des Verfassungsvorbehalts für Steuern meist andere Argumente, namentlich die Wahrung des Steuersubstrats der Kantone und der Ertrag, angeführt werden<sup>55</sup>.

#### **b) Kausalabgaben**

- 36 Weitgehend unbestritten ist die Kompetenz des Bundes, Kausalabgaben zu erheben<sup>56</sup>. Vorausgesetzt ist eine Sachkompetenz für die der Kausalabgabe zu Grunde liegende staatliche Leistung<sup>57</sup>.

#### **c) Reine Lenkungsabgaben**

##### **(1) Grundsatz**

- 37 Reine Lenkungsabgaben dienen, wie erwähnt, der Verhaltenslenkung. Nach der heute herrschenden Lehre unterstehen sie grundsätzlich dem Verfassungsvorbehalt nicht, wobei die dafür geforderten Voraussetzungen im Einzelnen umstritten sind. Als Grundlage einer reinen Lenkungsabgabe genügt eine Sachkompetenz des Bun-

<sup>54</sup> Vgl. vorn Rz. 16.

<sup>55</sup> Vgl. AUER, Sonderabgaben, S. 177 f. Zur Begründung des Verfassungsvorbehalts und seiner Abgrenzung vgl. die sogleich folgenden Ausführungen und hinten Abschnitt II.A.4.

<sup>56</sup> BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 339, 341; HÖHN, aBV Art. 42 Rz. 9; JAAG/KELLER, S. 325; KAPPELER, S. 100; OBERSON, droit fiscal, § 2 N 2; OBERSON, taxes d'orientation, S. 148; SALADIN, Bund und Kantone, S. 488; SALADIN, aBV Art. 3 Rz. 131; vgl. auch Art. 42 lit. h aBV.

<sup>57</sup> TSCHANNEN, Staatsrecht, § 20 Rz. 56; HÖHN, aBV Art. 42 Rz. 9. BEUSCH, S. 107 sowie VALLENDER, Kausalabgabenrecht, S. 147, fordern allerdings eine ausdrückliche Verfassungsermächtigung für *kostenunabhängige* Kausalabgaben.

des zur Verhaltenslenkung – eine ausdrückliche Ermächtigung zur Abgabenerhebung in der Bundesverfassung ist nicht erforderlich<sup>58</sup>.

- 38 Dabei ist unerheblich, ob dies damit begründet wird, dass Lenkungsabgaben keine Steuern seien und deshalb nicht vom Verfassungsvorbehalt erfasst werden<sup>59</sup>, oder damit, dass reine Lenkungsabgaben zwar als Steuern qualifiziert werden und der Standpunkt vertreten wird, der Verfassungsvorbehalt erfasse nicht alle Steuern und namentlich nicht reine Lenkungsabgaben<sup>60</sup>.
- 39 Dass keine bundesgerichtliche Rechtsprechung zu dieser Frage besteht, ist darauf zurückzuführen, dass Bundesgesetze vom Bundesgericht ungeachtet ihrer Verfassungsmässigkeit anzuwenden sind<sup>61</sup>. Das Bundesgericht hat sich aber verschiedentlich mit Lenkungsabgaben im Agrarbereich befasst, ohne dabei die Verfassungsmässigkeit der Abgaben zu beanstanden<sup>62</sup>.

## (2) Begriffliche Abgrenzung

- 40 Die Grenzziehung zwischen Lenkungsabgaben, für die der Verfassungsvorbehalt nicht gilt, und anderen Lenkungsabgaben ist nicht einheitlich:
- 41 Begriffswesentlich und entscheidend für die Abstützung auf eine Sachkompetenz ist zunächst der Lenkungszweck der Abgabe. Ein nebensächlicher, mit einer Steuer oder Kausalabgabe verknüpfter Lenkungszweck genügt dabei nicht – in diesem Fall liegt eine Lenkungssteuer oder eine Lenkungskausalabgabe vor.

---

<sup>58</sup> Botschaft CO<sub>2</sub>-Gesetz, S. 472; Botschaft BV, S. 248; Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Bundesgesetzes über den Umweltschutz vom 7. Juni 1993, BBl 1993 II, S. 1538 f.; AUBERT, Remarques liminaires zum 3. Kapitel des 3. Titels der BV, N 2 Fn 2; BEUSCH, S. 120 ff.; BIAGGINI, Kommentar BV, Vorbemerkungen zu Art. 126–135 N 3; BLUMENSTEIN/ LOCHER, S. 6 f.; BÖCKLI, Mimikry, S. 186, 203; BÖCKLI, Rechtliche Aspekte, S. 45 f.; DIRIWÄCHTER, S. 102 ff.; DONZEL, redevances, S. 213 ff.; FLEINER-GERSTER, aBV Art. 24<sup>septies</sup> N 76 ff.; JAAG/KELLER, S. 325, 328 ff. m.w.H.; JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 2514 (unter dem Vorbehalt, dass sie das Steuersubstrat der Kantone nicht wesentlich mindern); OBERSON, droit fiscal, § 2 N 2 sowie § 19 N 2; OBERSON, taxes d'orientation, S. 149 ff.; REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, N 4; RHINOW/SCHMID/BIAGGINI, § 7 Rz. 13, § 13 Rz. 18; § 16 N 76 f.; SALADIN, Kommentar aBV, Art. 3 N 130; SCHWEIZER, BV Art. 3 N 12; SEILER, Vorbemerkungen zu USG Art. 35a–35c N 15, 17; VALLENDER/MORELL, Umweltrecht, S. 178; VALLENDER/JACOBS, S. 77 ff.; KAPPELER, S. 78 f., 104, spricht in diesem Zusammenhang von „Lenkungsabgaben“, worunter er sowohl die reinen, fiskalquotenneutralen als auch die kostenanlastenden Lenkungsabgaben versteht (S. 17 f.). TSCHANNEN, Staatsrecht, § 20 Rz. 56, verwendet den Begriff der „Lenkungssteuer“, führt aber aus, dass diese primär als Mittel der Aufgabenerfüllung diene und die Erzielung von Einnahmen nicht im Vordergrund stehe – damit bezieht er sich auf reine Lenkungsabgaben im Sinne der vorliegend verwendeten Terminologie. Differenzierter: HÖHN, Lenkungsabgaben, S. 76 ff.; VALLENDER, Lenkungsabgaben, S. 76 ff.

<sup>59</sup> BEUSCH, S. 101 f.; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 6; BÖCKLI, Mimikry, S. 202 ff.; JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 2514, 9301, 9412.

<sup>60</sup> In diesem Sinne: OBERSON, droit fiscal, § 2 N 2, § 19 N 2; TSCHANNEN, Staatsrecht, § 20 Rz. 56.

<sup>61</sup> Art. 191 BV.

<sup>62</sup> BGE 118 Ib 241 E. 5a; SEILER, Vorbemerkungen zu USG Art. 35a–35c N 15.

- 42 Darüber hinaus lassen sich im Wesentlichen zwei Ansätze ausmachen: Nach der einen Argumentation ergibt sich der Lenkungszweck aus der Motivation und der Rechtfertigung der Abgabe. Dies führt zu einem weiten Begriff der reinen Lenkungsabgabe. Die andere Konzeption stellt entscheidend auf eine allfällige fiskalische Wirkung ab. Diese zweite Konzeption setzt für eine reine, dem Verfassungsvorbehalt nicht unterstehende Lenkungsabgabe voraus, dass ihre Erträge stillgelegt oder an die Bevölkerung, die Wirtschaft oder die Kantone verteilt werden. Hieraus folgt ein enger Begriff der reinen Lenkungsabgabe.

(3) *Weiter Begriff der reinen Lenkungsabgabe*

- 43 Ein Teil der Autoren sieht vom Verfassungsvorbehalt ab, wenn der Zweck der Lenkungsabgabe nicht fiskalisch ist, sondern in der *Verhaltenslenkung durch die Abgabenerhebung* liegt. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn die Abgabe durch ausserfiskalische Sachziele gerechtfertigt wird und sie, namentlich auch ihre Höhe, vollständig durch das angestrebte Sachziel determiniert ist. Dass dabei Erträge anfallen, wird grundsätzlich als verfassungsrechtlich unbedenklich erachtet. Dementsprechend wird teilweise auch von der Lenkung als *Hauptzweck* bzw. als *überwiegendem Zweck* gesprochen<sup>63</sup>.
- 44 Zur Sicherstellung der Verhältnismässigkeit der Lenkungsabgabe wird in der Literatur eine Wirkungskontrolle gefordert, welche die Angemessenheit des Instrumenteneinsatzes sicherstellen soll. Die Wirkungskontrolle muss sich insbesondere auf die Sachgerechtigkeit der Abgabenerhebung und -ausgestaltung beziehen. Erzielt die Abgabe die sie motivierende Wirkung nicht, ist sie anzupassen oder aufzuheben<sup>64</sup>.
- 45 Teilweise wird von diesen Autoren auch der Vorbehalt gemacht, dass die Abgabe nicht zu einer wesentlichen Beeinträchtigung des Steuersubstrats der Kantone führen

<sup>63</sup> BEUSCH, S. 101, 115 f., 117 ff.; HÖHN, Aspekte, S. 221; DONZEL, redevances, S. 42 f., 44, 50 ff., 219 f.; JAAG/KELLER, S. 327 ff., insbesondere S. 330 f.; OBERSON, droit fiscal, § 2 N 2 sowie § 19 N 2; OBERSON, taxes d'orientation, S. 83, 157, 159 f., 168 f.; RHINOW/SCHMID/BIAGGINI, § 13 Rz. 18 (anders allerdings § 16 Rz. 76 f., wonach eine Ertragsverwendung ausgeschlossen ist); SALADIN, aBV Art. 3 Rz. 130; TSCHANNEN, § 20 Rz. 56. In diesem Sinn auch EIDGENÖSSISCHE JUSTIZABTEILUNG, S. 151 f., die allerdings aus dem fehlenden fiskalischen Zweck zu Unrecht auf eine Kausalabgabe schliesst. BÖCKLI, Mimikry, S. 204, verlangt einen "ausschliesslichen (oder mindestens beinahe ausschliesslichen)" Lenkungszweck. SALADIN, Bund und Kantone, S. 487, führt aus: "Im Unterschied zu 'Fiskalabgaben' sind *Lenkungsabgaben* nur sekundär auf Geldbeschaffung ausgerichtet, primär auf Steuerung des Verhaltens ..." (Hervorhebung gemäss Original). Vgl. auch HÖHN, aBV Art. 42 Rz. 12, 15, wonach es sich bei den in Art. 42 lit. h aBV genannten "sonstigen Einnahmen" nicht um "klassische Fiskalsteuern handeln könne, d.h. um Steuern, die primär der Einnahmeerzielung dienen". In ähnlichem Sinn Botschaft Strassenbenützungsabgaben, S. 759, die Botschaft USG-Revision 1995, S. 1538 f., sowie mit zusätzlichen einschränkenden Voraussetzungen: KAPPELER, S. 16 ff., 111 ff., 115 f. Lenkungsabgaben in diesem weiteren Begriffsverständnis entsprechen grundsätzlich der Kategorie der Marktordnungsabgaben bei AUER, Sonderabgaben, S. 146 ff., 171.

<sup>64</sup> KAPPELER, S. 112; DUVANEL-DONZEL, S. 50 ; vgl. DONZEL, redevances, S. 219 f.

dürfe<sup>65</sup>. Eine andere Auffassung erachtet die Erhebung reiner Lenkungsabgaben als unbedenklich, selbst wenn das Steuersubstrat der Kantone darunter leidet<sup>66</sup>.

- 46 Die Erträge einer reinen Lenkungsabgabe können nach diesem Ansatz im entsprechenden Sachbereich oder sogar – noch weiter gehend – in einem mit diesem eng verknüpften Bereich *zur Verstärkung der mit der Abgabenerhebung verfolgten Ziele* eingesetzt werden<sup>67</sup>. Ob ein genügend enger Konnex zwischen dem Ziel der Lenkungsabgabe und der Mittelverwendung besteht, kann eine heikle Abgrenzungsfrage darstellen. Sie ist für die Qualifizierung als reine Lenkungsabgabe und damit für den Verzicht auf eine spezielle Verfassungsgrundlage für die Abgabenerhebung wesentlich. Im Hinblick auf die Respektierung der bundesstaatlichen Kompetenzordnung für Abgaben sind an die Zulässigkeit der Mittelverwendung strenge Anforderungen zu knüpfen<sup>68</sup>.
- 47 Die Erträge können somit lenkungszielkonform verwendet werden, um das mit der Abgabenerhebung angestrebte Lenkungsziel noch zusätzlich durch damit finanzierte Massnahmen zu fördern. Durch die lenkungszielkonforme Mittelverwendung wird das Lenkungspotential der Abgabe verstärkt<sup>69</sup>. Nicht zulässig ist hingegen die Mittelverwendung für andere Bundesaufgaben<sup>70</sup>. Zu beachten ist in jedem Fall, dass der Zweck der Abgabe hauptsächlich in der *Verhaltenslenkung durch die Abgabenerhebung* liegen muss<sup>71</sup>.

#### (4) *Enger Begriff der reinen Lenkungsabgabe*

- 48 Ein Teil der Lehre verlangt für die Qualifikation als reine Lenkungsabgabe bzw. als Voraussetzung für den Verzicht auf den Verfassungsvorbehalt neben einer ausschliesslich nichtfiskalischen Zwecksetzung auch den Verzicht auf eine fiskalische Wirkung. Teilweise werden diese beiden Kriterien insoweit vereinigt, als bei jeglicher Ertragsverwendung auf einen fiskalischen (Teil-) Zweck geschlossen wird. Nach dieser Auffassung müssen reine Lenkungsabgaben völlig ertragslos und somit fiskalquotenneutral<sup>72</sup> sein<sup>73</sup>. Deshalb fordern gewisse Autoren, dass der Abgabener-

---

<sup>65</sup> Hinten Rz. 51.

<sup>66</sup> AUER, Sonderabgaben, S. 178; DONZEL, redevances, S. 219 f.

<sup>67</sup> DONZEL, redevances, S. 42 ff., 50 ff., 218 ff.; JAAG/KELLER, S. 330; OBERSON, taxes d'orientation, S. 159 f., 168 f.; SALADIN, Bund und Kantone, S. 487. KAPPELER, S. 113, will gestützt auf Überlegungen der Gruppenadäquanz und auf des Verursacherprinzips auch einen eng mit der Abgabenerhebung zusammenhängenden Zweck zulassen. Vgl. DUVANEL-DONZEL, S. 44 ; MARAIA, S. 85 f.

<sup>68</sup> JAAG/KELLER, S. 330.

<sup>69</sup> JAAG/KELLER, S. 335.

<sup>70</sup> JAAG/KELLER, S. 335.

<sup>71</sup> Vgl. vorn Rz. 43.

<sup>72</sup> Unter Fiskalquote wird der Anteil der Steuern am Bruttoinlandprodukt, unter Staatsquote der Anteil aller Einnahmen des Staates am Bruttoinlandprodukt verstanden. DONZEL, redevances, S. 22 ff., weist darauf hin, dass der Begriff der Staatsquotenneutralität im Zusammenhang mit der

trag durch eine gleichmässige Verteilung an die Bevölkerung (z.B. pro Kopf) und/oder die Wirtschaft kompensiert wird; er darf weder zur Senkung anderer Steuern noch zur Finanzierung von staatlichen Tätigkeiten oder zur Ausschüttung von Staatsbeiträgen im betreffenden Sachbereich verwendet werden<sup>74</sup>. In diesem Zusammenhang ist oft von einer „Rückerstattung“ die Rede. Um eine eigentliche Rückerstattung handelt es sich jedoch nie, da zwischen den Abgabepflichtigen und den Empfängern keine Identität besteht und eine Umverteilung zu Lasten der Emitenten gerade angestrebt wird<sup>75</sup>. Als weitere Möglichkeit wird die Weitergabe der Erträge an die Kantone erwähnt<sup>76</sup>. Während zahlreiche Autoren bei einer Verteilung des Abgabenertrags an die Bevölkerung und die Unternehmen<sup>77</sup> davon ausgehen, dass die Fiskalquotenneutralität gewahrt bzw. das Steuersubstrat der Kantone nicht merklich vermindern<sup>78</sup>, sieht eine andere in der Rechtsliteratur vertretene Auffassung die teilweise Verteilung der Erträge an die Unternehmen nach Massgabe der Lohnsumme (Art. 10 CO<sub>2</sub>-Gesetz) als eine Subvention des Faktors Arbeit, welche durch die Verfassung nicht gedeckt sei<sup>79</sup>.

- 49 Andere Autoren begnügen sich damit, dass der Ertrag reiner Lenkungsabgaben jedenfalls nicht in die allgemeine Staatskasse falle<sup>80</sup>.
- 50 Als Beispiele von reinen Lenkungsabgaben in diesem engen Sinn werden genannt: Abgaben für die Einfuhr, das Inverkehrbringen und Verwenden gewisser flüchtiger organischer Verbindungen und von Heizöl mit einem bestimmten Schwefelgehalt (Art. 35a ff. USG)<sup>81</sup>, die Abgabe auf Benzin und Dieselöl mit höherem Schwefelgehalt<sup>82</sup> sowie die CO<sub>2</sub>-Abgabe (CO<sub>2</sub>-Gesetz)<sup>83</sup>.

---

Diskussion über den Verfassungsvorbehalt für Bundessteuern in einem relativierten Sinn verstanden werden muss. Dies gilt auch für den Fall einer vollumfänglichen Verteilung des Ertrags an Bevölkerung und Wirtschaft. Fiskalquotenneutralität im hier verstandenen Sinn des Begriffs schliesst aber – im Gegensatz zum Begriffsverständnis bei DONZEL – eine Verwendung des Ertrags durch den Bund aus.

<sup>73</sup> BIAGGINI, Kommentar BV, Vorbemerkungen zu Art. 126–135 N 3; HUNGERBÜHLER, S. 514; JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9412; MORELL, BV Art. 74 N 16; RHINOW/SCHMID/BIAGGINI, § 16 Rz. 76 f. (anders hingegen § 13 Rz. 18); VALLENDER/JACOBS, S. 67.

<sup>74</sup> SEILER, Vorbemerkungen zu USG Art. 35a–35c N 13, 17 f.; VALLENDER/MORELL, Umweltrecht, S. 168, 174; VALLENDER/JACOBS, S. 67 und 77 ff.; vgl. Klimabericht des UVEK vom 16. August 2007, S. 58.

<sup>75</sup> VALLENDER/JACOBS, S. 78; VALLENDER/MORELL, Umweltrecht, S. 174.

<sup>76</sup> KAPPELER, S. 105 ff.; VALLENDER, Lenkungsabgaben, S. 80 f.; VALLENDER/HETTICH/LEHNE, § 11 N 71.

<sup>77</sup> So die Lösung in Art. 35a, 35b und 35b<sup>bis</sup> USG.

<sup>78</sup> So z.B. SEILER, Vorbemerkungen zu USG Art. 35a–35c N 17 f., m.w.H.; VALLENDER/MORELL, S. 174; VALLENDER/JACOBS, S. 77; vgl. KAPPELER, S. 17 f., 113.

<sup>79</sup> DONZEL, redevances, S. 222.

<sup>80</sup> Gemäss BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 6, ist ihr Ertrag stillzulegen bzw. sollte jedenfalls nicht in die allgemeine Staatskasse fallen. Gemäss BÖCKLI, Mimikry, S. 203, wird nicht zwingend, wohl aber im typischen Fall, ihr Ertrag vom Staatshaushalt ferngehalten.

<sup>81</sup> BALLY, S. 447 f.; JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9423 ff.

<sup>82</sup> JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9423 ff.

<sup>83</sup> BALLY, S. 447 f., 505; JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9429 ff.; MARAIA, S. 61, 81.

(5) *Keine Beeinträchtigung des kantonalen Steuersubstrats*

- 51 Für Lenkungsabgaben, die sich nur auf eine Sachkompetenz des Bundes stützen, fordern verschiedene Autoren, dass das Steuersubstrat der Kantone nicht erheblich beeinträchtigt wird<sup>84</sup>. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass auch Massnahmen der direkten Verhaltenslenkung (Verbote und andere Verhaltensvorschriften) das kantonale Steuersubstrat nicht unberührt lassen<sup>85</sup>.

d) *Steuern*

(1) *Grundsatz*

- 52 Die Bundesverfassung enthält zwar keine ausdrückliche Bestimmung über die Notwendigkeit einer spezifischen Verfassungsgrundlage für die Abgabenerhebung durch den Bund (Verfassungsvorbehalt). Sie weist aber dem Bund in verschiedenen Bestimmungen einzelne Steuererhebungskompetenzen ausdrücklich zu, beispielsweise für die direkten Steuern, die Mehrwertsteuer, besondere Verbrauchssteuern, die Stempelsteuer, die Verrechnungssteuer und die Schwerverkehrsabgabe. Aus dem Grundsatz der Enumeration der Bundeskompetenzen gemäss Art. 3 und Art. 42 Abs. 1 BV sowie aus den vorgenannten Bestimmungen, welche dem Bund gerade nicht eine generelle Kompetenz zur Steuererhebung, sondern nur einzelne – fragmentarische – Steuererhebungskompetenzen zuweisen<sup>86</sup>, schliesst die herrschende Lehre, dass die übrigen Steuererhebungskompetenzen grundsätzlich den Kantonen zustehen<sup>87</sup>. Der Bund bedarf somit für die Erhebung von Steuern einer ausdrücklichen und spezifischen verfassungsrechtlichen Grundlage<sup>88</sup>.
- 53 Die herrschende Lehre geht davon aus, dass sich der Verfassungsvorbehalt auf *sämtliche Arten von Steuern* des Bundes bezieht, und verlangt deshalb für jede Steuer des Bundes eine ausdrückliche Ermächtigung in der Bundesverfassung<sup>89</sup>. Nicht als

<sup>84</sup> BÖCKLI, Rechtliche Aspekte, S. 46; DIRIWÄCHTER, S. 147; FLEINER, S. 311 ff.; JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 2514; KAPPELER, S. 114 ff.; OBERSON, droit fiscal, § 2 N 2 sowie § 19 N 2; OBERSON, taxes d'orientation, S. 157; RHINOW/BIAGGINI, S. 15.

<sup>85</sup> KAPPELER, S. 114 ff.

<sup>86</sup> HÄFELIN/HALLER, N 1086.

<sup>87</sup> VALLENDER/JACOBS, S. 73.

<sup>88</sup> AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Bd. I, N 1098; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 44; BÖCKLI, Mimikry, S. 185 f.; HÖHN/WALDBURGER, § 4 Rz. 20; LOCHER, aBV, Art. 41<sup>bis</sup>, N 2; VALLENDER, Kausalabgabenrecht, S. 143 ff.; VALLENDER, Bundesfinanzordnung, S. 690.

<sup>89</sup> AUBERT, Remarques liminaires zum 3. Kapitel der BV, N 2; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Bd. I, N 1098; BIAGGINI, Kommentar BV, Vorbemerkungen zu Art. 126–135 N 3; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 7, 44 und 47; BÖCKLI, Mimikry, S. 185 f.; BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 339; HÖHN/VALLENDER, aBV Art. 41<sup>ter</sup> N 11; HÖHN/WALDBURGER, § 4 Rz. 20; LOCHER, aBV, Art. 41<sup>bis</sup>, N 2; OBERSON, droit fiscal, § 2 N 2; OBERSON, taxes d'orientation, S. 147; REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, N 3 f.; RHINOW/SCHMID/BIAGGINI, § 13 Rz. 14, 18.

Steuern gelten nebst den Kausalabgaben insbesondere auch die reinen Lenkungsabgaben<sup>90</sup>.

- 54 Der strenge Grundsatz der herrschenden Lehre, dass der Bund für jede Erhebung von Steuern einer ausdrücklichen Verfassungsgrundlage bedarf, wird in der Literatur in verschiedener Hinsicht relativiert. Entsprechend den verschiedenen im Schrifttum vorkommenden Vorgehensweisen, finden sich im Folgenden sowohl Argumente, die auf die Einschränkung des Steuerbegriffs zielen, als auch solche, die unabhängig vom Steuerbegriff gewisse Abgaben vom Verfassungsvorbehalt ausnehmen.

(2) *Erste Relativierung: Verfassungsvorbehalt nur für wichtige Steuern*

- 55 Verschiedene Autoren weisen darauf hin, dass das Erfordernis einer spezifischen Verfassungsgrundlage zur Steuererhebung nur für alle *wichtigen* Steuern des Bundes unbestritten ist, namentlich für die ertragsreichen Steuern, welche das Steuersubstrat generell und individuell erheblich belasten<sup>91</sup> bzw. für Steuern, die erheblich in das kantonale Steuersubstrat eingreifen<sup>92</sup>.

(3) *Zweite Relativierung: Verfassungsvorbehalt nur für Steuern mit fiskalischem Zweck*

- 56 Nach einer weiteren Lehrmeinung ist auf den *Zweck* der Abgabe abzustellen, wobei der Verfassungsvorbehalt nur für Steuern mit fiskalischem Zweck<sup>93</sup> gilt. Dabei kommt es nicht auf eine fiskalische Wirkung an, sondern auf den Zweck bzw. die Rechtfertigung der Abgabe<sup>94</sup>. Diese Auffassung stimmt im Ergebnis mit jenem Teil der Lehre überein, wonach reine Lenkungsabgaben mangels fiskalischem

<sup>90</sup> AUBERT, Remarques liminaires zum 3. Kapitel des 3. Titels der BV, N 2 Fn 2; BIAGGINI, Kommentar BV, Vorbemerkungen zu Art. 126–135 N 3; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 6 f.; BÖCKLI, Mimikry, S. 185 f., 203; JAAG/KELLER, S. 325 ff.; LOCHER, aBV Art. 41<sup>bis</sup> N 2; REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, N 4; SEILER, Vorbemerkungen zu USG Art. 35a – 35c N 17; TSCHANNEN, § 20 Rz. 56. OBERSON, droit fiscal, § 2 N 2 sowie § 19 N 2, verzichtet zwar in der 3. Auflage seines Werks (im Gegensatz zur 2. Auflage, § 1 N 3) auf eine eigene Kategorie der reinen Lenkungsabgaben und zählt diese den Steuern zu; er verlangt aber für Lenkungssteuern – auch solche mit nur überwiegendem Lenkungszweck – keine ausdrückliche Verfassungsgrundlage.

<sup>91</sup> KAPPELER, S. 101; OBERSON, taxes d'orientation, S. 156; SALADIN, Bund und Kantone, S. 486; SALADIN, aBV Art. 3 Rz. 128 ff.

<sup>92</sup> Vgl. FLEINER, S. 308 f., 311; FLEINER-GERSTER, aBV Art. 24<sup>septies</sup> N 78 f.; JAAG/KELLER, S. 341; SALADIN, aBV Art. 3 Rz. 130. Anderer Ansicht: AUER, S. 178. Gemäss HÖHN/WALDBURGER, § 4 N 26, kann eine Lenkungsabgabe nur dann auf die betreffende Sachkompetenz des Bundes abgestützt werden, wenn sie nötig oder gar unerlässlich ist oder wenn ihr Ertrag den Kantonen überlassen wird.

<sup>93</sup> Zum fiskalischen Zweck von Steuern vgl. vorn Rz. 17.

<sup>94</sup> AUER, S. 69, 72 f., 178; EIDGENÖSSISCHE JUSTIZABTEILUNG, S. 151 f.; LENDI, Verkehrsfreiheit, S. 375; OBERSON, droit fiscal, § 1 N 18, § 2 N 2; RHINOW/BIAGGINI, S. 4, 8; kritisch dazu BÖCKLI, Mimikry, S. 203 ff., der fordert, dass der Ertrag mit eintretendem Lenkungserfolg gegen Null tendiert.

(Haupt-)Zweck nicht als Steuern gelten und somit dem Verfassungsvorbehalt nicht unterstehen<sup>95</sup>, denn auf reine Lenkungsabgaben trifft auch die allgemein anerkannte Definition der Steuer (voraussetzungslos geschuldete öffentliche Abgabe) zu.

- 57 Nach einem anderen Standpunkt bezieht sich der Verfassungsvorbehalt nur auf jene Steuern, die der allgemeinen Staatsfinanzierung dienen und nach Massgabe der Prinzipien der Allgemeinheit der Besteuerung und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erhoben werden<sup>96</sup>.
- 58 In engem Zusammenhang mit dieser zweiten Relativierung steht der von verschiedenen Autoren gemachte Hinweis darauf, dass der Verfassungsvorbehalt in Konkurrenz zu den Sachkompetenzen des Bundes tritt. Entsprechend verlangen diese Autoren, dass Verfassungsvorbehalt und Sachkompetenz einander in wertender Abwägung gegenübergestellt werden<sup>97</sup> oder dass zwischen den Bestimmungen „praktische Konkordanz“ hergestellt wird<sup>98</sup>.

(4) *Dritte Relativierung: Kein Verfassungsvorbehalt für Abgaben mit besonderem Zurechnungszusammenhang*

- 59 Eine weitere Auffassung geht davon aus, dass eine ausdrückliche Verfassungsgrundlage zur Abgabenerhebung nur für Abgaben erforderlich ist, bei denen kein oder bloss ein schwacher Zurechnungszusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe vorhanden ist<sup>99</sup>.
- 60 Demgegenüber sind nach dieser Auffassung Abgaben vom Verfassungsvorbehalt ausgenommen, bei denen ein "*besonderer Zurechnungszusammenhang*" im Sinne einer qualifizierten Gruppenadäquanz besteht. Entsprechend wird für die so genannten *besonderen Finanzierungsabgaben* (Sonderabgaben mit besonderem Zurechnungszusammenhang sowie Kostenabhängigkeit und Zweckbindung) keine ausdrückliche Verfassungsgrundlage zur Abgabenerhebung gefordert<sup>100</sup>.
- 61 Die Gründe für die Ausnahme solcher Steuern vom Verfassungsvorbehalt werden in der Literatur unterschiedlich dargestellt:

<sup>95</sup> Vgl. vorn Fn 59.

<sup>96</sup> KAPPELER, S. 100.

<sup>97</sup> MORELL, BV Art. 74 N 16; VALLENDER/JACOBS, S. 74.

<sup>98</sup> DIRIWÄCHTER, S. 133 ff.; VALLENDER, Lenkungsabgaben, S. 80 f.; VALLENDER/HETTICH/LEHNE, § 11 N 71.

<sup>99</sup> BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 353 f.; KAPPELER, S. 101, nimmt Kostenanlastungssteuern dann vom Erfordernis einer ausdrücklichen Verfassungsgrundlage aus, wenn sie nicht zu einem hohen Abgabenertrag führen. Ablehnend: JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9414b.

<sup>100</sup> AUER, Sonderabgaben, S. 140 ff.; BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 354 ff., 364 ff.; KELLER/HAUSER, Teil 2, Ziff. 83; RHINOW/BIAGGINI, S. 9.

- Eine Auffassung geht dahin, dass Abgaben dann vom Verfassungsvorbehalt ausgenommen sind, wenn sie einem Ausgleich von mit verursachten Kosten oder der Preisregulierung innerhalb eines besonderen Wirtschaftsbereichs (z.B. Eiermarkt, Milchmarkt) dienen. Eine Ausgleichsfunktion wird schon dann angenommen, wenn die Abgabe als mildere Massnahme zu einem dem Sachziel dienenden Verbot bzw. einer Mengenbeschränkung erscheint<sup>101</sup>.
  - Eine andere Auffassung sieht eine Begründung für die Ausnahme bestehender bundesrechtlicher Abgaben vom Verfassungsvorbehalt für Bundessteuern darin, dass bei gewissen Abgaben ein *besonders starker Zurechnungszusammenhang* zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe besteht<sup>102</sup>.
- 62 Ein besonderer Zurechnungszusammenhang im Sinne der zweitgenannten Auffassung wird angenommen, wenn Kongruenz zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck bzw. dem Kreis der Personen vorliegt, denen die Abgabeverwendung zu Gute kommt. Der Zurechnungszusammenhang muss nicht das Mass der Individualadäquanz erreichen, sonst würde eine ebenfalls ohne Verfassungsvorbehalt zulässige Kausalabgabe vorliegen. Die Anforderungen an den Zurechnungszusammenhang sind jedoch höher als bei den Kostenanlastungssteuern, bei welchen unter Umständen nur ein schwacher Zurechnungszusammenhang besteht<sup>103</sup>. Gestützt auf dieses Kriterium erachtet das Bundesamt für Justiz Aufsichtsabgaben des Bundes im Banken- und Versicherungsbereich und den Beitrag zur Unfallverhütung im Strassenverkehr als verfassungskonform<sup>104</sup>.

---

<sup>101</sup> EIDGENÖSSISCHE JUSTIZABTEILUNG, S. 149 ff., die solche Abgaben allerdings als Kausalabgabe qualifiziert. Mit einem wesentlich weiteren Verständnis der Ausgleichsfunktion: RHINOW/BIAGGINI, S. 9.

<sup>102</sup> AUER, S. 76, 178 f.; BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 354, S. 359; KAPPELER, S. 111 ff.

<sup>103</sup> So wird ausgeführt, der Zurechnungszusammenhang beim Treibstoffzollzuschlag, der für die Strassenverkehrskosten zweckgebunden ist, sei deshalb ungenügend, weil er auch von Treibstoffverbrauchern erhoben werde, die den Treibstoff nicht auf der Strasse verbrauchen (BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 355 f.).

<sup>104</sup> BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 365 ff.

e) *Tabellarische Übersicht*

- 63 Schematisch – und damit notwendigerweise verkürzt – lässt sich das Dargestellte folgendermassen zusammenfassen:

<b>Abgabenart</b>	<b>Stand der Diskussion</b>	
<i>Kausalabgaben</i>	Erhebung gestützt auf die verfassungsrechtliche Sachkompetenz des Bundes möglich	herrschende Lehre
<i>Reine Lenkungsabgaben mit vollständiger Verteilung des Abgabenertrags</i>	Erhebung gestützt auf die verfassungsrechtliche Sachkompetenz des Bundes möglich	herrschende Lehre
<i>Reine Lenkungsabgaben mit lenkungszielkonformer Ertragsverwendung</i>	Erhebung gestützt auf die verfassungsrechtliche Sachkompetenz des Bundes möglich	Teil der Lehre
<i>Lenkungsabgaben ohne fiskalischen Hauptzweck mit nicht lenkungszielkonformer Ertragsverwendung</i>	Erhebung gestützt auf die verfassungsrechtliche Sachkompetenz des Bundes möglich	Teil der Lehre
<i>Wichtige und ertragsreiche Steuern mit fiskalischem Hauptzweck und ohne besonderen Zurechnungszusammenhang zwischen Verwendungszweck der Abgabe und dem Kreis der Abgabepflichtigen</i>	Erhebung durch den Bund nur gestützt auf eine ausdrückliche und spezifische verfassungsrechtliche Grundlage zulässig	einhellige Lehre (nach der herrschenden Lehre werden von diesem Verfassungsvorbehalt alle Arten von Steuern erfasst)
<i>Steuern, die nicht zu den wichtigen und ertragsreichen Steuern zählen</i>	Erhebung gestützt auf die verfassungsrechtliche Sachkompetenz des Bundes möglich	Teil der Lehre
<i>Besondere Finanzierungsabgaben, als Sonderabgaben mit besonderem qualifiziertem Zusammenhang zwischen Verwendungszweck der Abgabe und dem Kreis der Abgabepflichtigen (qualifizierte Gruppenäquivalenz bzw. Kongruenz) sowie Kostenabhängigkeit und Zweckbindung</i>	Erhebung gestützt auf die verfassungsrechtliche Sachkompetenz des Bundes möglich	Teil der Lehre

#### 4. Begründungen des Verfassungsvorbehaltes

##### a) Ausgangspunkt

- 64 Während Art. 42 Abs. 1 BV für Aufgaben des Bundes ausdrücklich festhält, dass diese einer Grundlage in der Verfassung bedürfen, fehlt eine entsprechende Bestimmung für die Erhebung von Abgaben und Steuern durch den Bund. Somit ist durch *Auslegung der Bundesverfassung*, namentlich der Bestimmungen über die Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen, die Finanzverfassung und die involvierten Sachkompetenzen, zu entscheiden, ob eine bestimmte Art von Abgaben einer ausdrücklichen Grundlage in der Verfassung bedarf.
- 65 Da die Verfassung insbesondere auch keine ausdrückliche Bestimmung enthält, wonach zwar „Steuern“ dem Verfassungsvorbehalt unterstehen, andere öffentliche Abgaben jedoch nicht, ergibt sich der Anwendungsbereich des Verfassungsvorbehalts auch nicht a priori aus der dogmatischen Zuordnung einer Abgabe zur Kategorie der Steuern. Vielmehr sind die Bestimmungen der Bundesverfassung, aus welchen der Verfassungsvorbehalt abgeleitet wird, auszulegen. Zu berücksichtigen sind aber auch die Bestimmungen, auf welche sich die involvierten Sachkompetenzen stützen.
- 66 Die Auslegung von Verfassungsbestimmungen über Bundeskompetenzen erfolgt nach den üblichen Regeln der Gesetzesauslegung, trägt aber den Besonderheiten der Verfassung mit ihren teilweise punktuellen und sehr offenen Normierungen Rechnung<sup>105</sup>. Nach überwiegender Auffassung kann aus dem System der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung nicht abgeleitet werden, dass im Zweifel zu Gunsten der kantonalen Kompetenzen zu entscheiden sei<sup>106</sup>.
- 67 In der Literatur wird der Verfassungsvorbehalt für Steuern mit den folgenden Argumenten bzw. Funktionen begründet:
- Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen,
  - Sicherung der demokratischen Mitwirkung der Bevölkerung,
  - Begrenzung der Steuereinnahmen des Bundes,
  - Schutz des Bürgers vor Eingriffen des Staates.
- 68 Die Argumente, die zur Begründung des Verfassungsvorbehaltes angeführt werden, sollen im Folgenden näher analysiert und auf die Frage fokussiert werden, welche Abgabetypen deshalb unter den Vorbehalt fallen müssen.

<sup>105</sup> AUBERT, *Traité*, S. 241; BIAGGINI, *Kommentar BV*, Vorbemerkungen zu Art. 42–135 N 16; BURCKHARDT, S. 14; SALADIN, *aBV Art. 3 Rz.* 126; TSCHANNEN, *Staatsrecht*, § 4 Rz. 5 ff.

<sup>106</sup> AUBERT, *BV Art. 42 N 4*; BURCKHARDT, S. 14; HÄFELIN/HALLER, N 1075; SALADIN, *aBV Art. 3 Rz.* 124; a.M. KNAPP, N 45.

**b) Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen**

**(1) Erfordernis von Einzelermächtigungen zur Begründung von Bundeskompetenzen**

- 69 Die meisten Autoren leiten den Verfassungsvorbehalt für Bundessteuern aus Art. 3 BV bzw. aus Art. 3 in Verbindung mit Art. 42 aBV ab<sup>107</sup>, teilweise unter Berufung auch auf weitere Gründe<sup>108</sup>. Art. 3 BV hat wie schon Art. 3 und 42 aBV das System der Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen zum Gegenstand. Gemäss diesen Bestimmungen bedarf jede Bundeskompetenz einer Einzelermächtigung in der Bundesverfassung<sup>109</sup>. Das Erfordernis von Einzelermächtigungen zur Begründung von Bundeskompetenzen dient also – soweit es sich auf Art. 3 BV bzw. auf Art. 3 in Verbindung mit Art. 42 aBV stützt – der *Abgrenzung der Zuständigkeiten zwischen Bund und Kantonen*.
- 70 Der Wortlaut von Art. 3 BV „... sie [*die Kantone*] üben alle Rechte aus, die nicht dem Bund übertragen sind“ bedeutet aber nicht, dass jede einzelne Befugnis und jedes einzelne Handlungsmittel dem Bund durch die Bundesverfassung spezifisch und ausdrücklich übertragen werden müsste. Eine solche Auslegung der Bestimmung wäre offensichtlich unpraktikabel. Auch der historische Verfassungsgeber der Bundesverfassung von 1848 und die älteren Kommentatoren verstanden die Bestimmung nicht so<sup>110</sup>. Das Gleiche gilt für den Verfassungsgeber von 1999<sup>111</sup>. Ein derartiges Verständnis der Bestimmung wird in der Literatur denn auch nicht vertreten.

**(2) Stillschweigende Bundeskompetenzen**

- 71 Obwohl die Regelung der Bundeskompetenzen in der Bundesverfassung grundsätzlich abschliessend ist (Grundsatz der Lückenlosigkeit des Kompetenzenkatalogs), sind auch implizite (stillschweigende) Bundeskompetenzen möglich<sup>112</sup>. Stillschweigende Bundeskompetenzen können sich aus dem Sachzusammenhang oder aus dem föderativen Staatsaufbau ergeben. Eine Zuständigkeit kraft Sachzusammenhangs

<sup>107</sup> AUER, S. 170, 177 ff.; BEUSCH, S. 107 f.; FLEINER, S. 308 N 426, S. 311 N 439; FLEINER-GERSTER, aBV Art. 24<sup>septies</sup> N 76; JAAG/KELLER, S. 325; MORELL, BV Art. 74 N 16; OBERSON, taxes d'orientation, S. 147 f.; SALADIN aBV Art. 3 Rz. 128 ff.; VALLENDER/JACOBS, S. 72 f.

<sup>108</sup> HÖHN, Aspekte, S. 221; VALLENDER, Besteuerungsbefugnisse, S. 24, 33; VALLENDER, Kausalabgabenrecht, S. 146 f.

<sup>109</sup> KELLER/HAUSER, Teil 1, Ziff. 8; JAAG, N 14; RHINOW, Verfassungsrecht, N 645; SCHWEIZER, BV Art. 3 N 10.

<sup>110</sup> BURCKHARDT, S. 13 f.; HANGARTNER, Kompetenzverteilung, S. 68 f.; SALADIN, aBV Art. 3 Rz. 3, 125.

<sup>111</sup> Botschaft BV, S. 129, 131.

<sup>112</sup> Botschaft BV, S. 129, 131; BIAGGINI, Kommentar BV, Vorbemerkungen zu Art. 42–135 N 10; DIRIWÄCHTER, S. 75 ff.; FLEINER/GIACOMETTI, S. 76 ff.; KELLER/HAUSER, Teil 1, Ziff. 11; REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, N 3; RHINOW, Verfassungsrecht, N 667 ff.; VALLENDER, Kausalabgabenrecht, S. 143 f.

liegt vor, wenn eine Bundeskompetenz unausweichlich erscheint, damit eine andere, ausdrückliche Kompetenz wahrgenommen werden kann<sup>113</sup>.

### (3) *Umfang von Sachkompetenzen*

- 72 Allgemein anerkannt ist, dass dem Bund jene Mittel zustehen, die zur Erfüllung der ihm aufgetragenen Aufgaben erforderlich sind<sup>114</sup>. Wird der Bund für eine Staatsaufgabe als zuständig erklärt, so bedeutet diese Zuständigkeit die Befugnis "zu *allem Handeln*, welches nötig und geeignet ist" für deren adäquate Erfüllung<sup>115</sup>. Gestützt auf seine Sachkompetenzen ist der Bund sogar befugt, in die kantonale Behördenorganisation einzugreifen, wenn dies zur Durchsetzung des Bundesrechts notwendig ist<sup>116</sup>.
- 73 Allerdings ist für jede Zuständigkeitsnorm der Bundesverfassung durch Auslegung zu ermitteln, welche Aufgabe dem Bund zugewiesen wird und welche Tragweite dieser Aufgabe zukommt. Auf diesem Weg kann sich ergeben, dass beispielsweise eine final formulierte Zuständigkeitsnorm auch alle zur Erreichung des Ziels geeigneten und erforderlichen Mittel dem Bund zuweist; es kann sich aber auch zeigen, dass bestimmte Mittel aufgrund der historischen, der geltungszeitlichen oder vor allem der systematischen Auslegung nicht mit eingeschlossen sind<sup>117</sup>.
- 74 Stillschweigende Kompetenzen finden ihre Grenze an ausdrücklichen Kompetenzzuweisungen der Bundesverfassung an die Kantone. Die bestehende, ausdrückliche Kompetenzregelung darf nicht durch die Annahme stillschweigender Kompetenzen ausgehöhlt werden<sup>118</sup>.

### (4) *Stillschweigende Kompetenzen für öffentliche Abgaben*

- 75 Die Einnahmenbeschaffung im Allgemeinen und die Steuererhebung im Besonderen sind keine Staatsaufgaben, sondern *Mittel* zur Erfüllung der dem Staat übertragenen Aufgaben<sup>119</sup>.
- 76 Wie bereits erwähnt, schliesst Art. 3 BV weder die Auslegung von Kompetenzbestimmungen noch die Anerkennung stillschweigender Kompetenzen aus. Für Kompetenzen zur Erhebung von Abgaben enthält Art. 3 BV (wie schon Art. 3 aBV)

<sup>113</sup> RHINOW, Verfassungsrecht, N 669; KELLER/HAUSER, Teil 1, Ziff. 11.

<sup>114</sup> AUER, S. 177; DIRIWÄCHTER, S. 79, 91; HANGARTNER, Kompetenzverteilung, S. 76; MORELL, BV Art. 74 N 16; SALADIN, aBV Art. 3 Rz. 126; VALLENDER/JACOBS, S. 72 f.

<sup>115</sup> SALADIN, aBV Art. 3 Rz. 91 (Hervorhebung gemäss Original), in diesem Sinn auch Rz. 96, 100.

<sup>116</sup> SALADIN, aBV Art. 3 Rz. 104 f.

<sup>117</sup> SALADIN, aBV Art. 3 Rz. 126; vgl. auch DIRIWÄCHTER, S. 79 ff.

<sup>118</sup> FLEINER/GIACOMETTI, S. 77 f.; HANGARTNER, Kompetenzverteilung, S. 77 f.; KELLER/HAUSER, Teil 1, Ziff. 11; MORELL, BV Art. 74 N 16; VALLENDER/JACOBS, S. 72.

<sup>119</sup> DIRIWÄCHTER, S. 91.

keine hiervon abweichende Regelung<sup>120</sup>. Die Verfassung schliesst nicht aus, dass die Abgabenerhebung als Mittel qualifiziert wird, das von bestimmten Sachkompetenzen erfasst wird<sup>121</sup>. Auch aus Art. 42 BV ergibt sich nichts anderes<sup>122</sup>. Diese Bestimmung spricht von den Aufgaben, also gerade nicht von den einzelnen, allenfalls mit solchen Aufgaben verbundenen Handlungsmitteln.

- 77 In der Verfassung von 1874 fasste Art. 42 aBV die Einnahmequellen des Bundes zusammen. Diese Aufzählung wurde überwiegend als rein deklaratorische Zusammenfassung verstanden<sup>123</sup>, welche keine Kompetenzen begründete<sup>124</sup>. Jedenfalls besteht Einigkeit darüber, dass Art. 42 aBV *für sich allein* keine Verfassungsgrundlage zur Erhebung öffentlicher Abgaben bildete. Dennoch führte er auch die Vermögenserträge (lit. a) und den "Ertrag der Gebühren und die sonstigen in der Gesetzgebung vorgesehenen Einnahmen" (lit. h) auf, die keine andere explizite Grundlage in der Verfassung haben. Für die sonstigen Einnahmen verwies Art. 42 lit. h aBV ausdrücklich auf die Gesetzgebung. Die erwähnten Gebühren und sonstigen Einnahmen mussten sich somit auf Sachkompetenzen des Bundes stützen<sup>125</sup>. Dadurch brachte die Bundesverfassung selbst zum Ausdruck, dass sich Bundeskompetenzen zur Einnahmenerzielung auch implizit aus Sachkompetenzen ergeben können<sup>126</sup>. Auf eine entsprechende Zusammenfassung wurde in der neuen Bundesverfassung verzichtet, ohne dass damit eine materielle Änderung beabsichtigt war<sup>127</sup>.
- 78 Die verfassungsrechtlichen Beschränkungen der Steuererhebungskompetenz des Bundes folgen somit *nicht schon aus der Struktur der Kompetenzverteilung* zwischen Bund und Kantonen<sup>128</sup>. Demzufolge kann aus den allgemeinen Bestimmungen

<sup>120</sup> BEUSCH, S. 108; SALADIN, aBV Art. 3 Rz. 42; SALADIN, Bund und Kantone, S. 486; HANGARTNER, Kompetenzverteilung, S. 65 und 68 ff.

<sup>121</sup> SALADIN, aBV Art. 3 Rz. 128; SCHWEIZER, BV Art. 3 Rz. 12; vgl. auch HANGARTNER, Kompetenzverteilung, S. 76 ff.; vgl. RHINOW/SCHMID/BIAGGINI, § 16 Rz. 77; a.M. AUBERT, Remarques liminaires zum 3. Kapitel des 3. Titels der BV, N 2, der in Fn 2 allerdings Lenkungsabgaben dennoch vom Verfassungsvorbehalt ausnimmt; REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, N 3, der ohne dafür Belege zu nennen, ausführt, im Bereich der Steuererhebung seien stillschweigende Bundeskompetenzen ohnehin seit jeher ausgeschlossen (so auch verschiedene weitere der in Fn 88 genannten Autoren). DIRIWÄCHTER, S. 81, 89, 92, vertritt ebenfalls eine abweichende Auffassung, relativiert diese Aussage aber mit Bezug auf Lenkungsabgaben dadurch, dass die sachgerechte Aufgabenerfüllung Abgaben als Mittel erfordern könne und zwischen der Aufgabennorm und der Finanzordnung praktische Konkordanz herzustellen sei (S. 133 und 146 f.).

<sup>122</sup> BIAGGINI, Kommentar BV, Art. 42 N 2.

<sup>123</sup> DIRIWÄCHTER, S. 99 f.; HÖHN, aBV Art. 42 Rz. 2.

<sup>124</sup> Bezüglich der Gebühren anderer Meinung: HÖHN, Aspekte, S. 220.

<sup>125</sup> HÖHN, aBV Art. 42 Rz. 9 ff.

<sup>126</sup> AUER, Sonderabgaben, S. 171; auch HÖHN, aBV Art. 42 Rz. 12, 15, weist darauf hin, dass es sich bei den in Art. 42 lit. h aBV genannten "sonstigen Einnahmen" nicht um "klassische Fiskalsteuern" handeln kann, d.h. nicht um „Steuern, die primär der Einnahmeerzielung dienen“.

<sup>127</sup> Die Botschaft BV, S. 345, führt diesbezüglich aus: "Artikel 42 BV enthält eine Übersicht über die hauptsächlichsten Einnahmequellen des Bundes. Er hat in erster Linie Orientierungscharakter und wird in dieser Form nicht mehr nachgeführt."

<sup>128</sup> In diesem Sinn HANGARTNER, Kompetenzverteilung, S. 78; MORELL, BV Art. 74 N 16; a.M. VALLENDER/JACOBS, S. 72 f., m.w.H.; LOCHER, aBV Art. 41<sup>bis</sup> N 2.

der Bundesverfassung über die Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen kein genereller Ausschluss impliziter Kompetenzen zur Abgabenerhebung (unter Einschluss der Steuererhebung) oder zur Einnahmenerzielung abgeleitet werden.

- 79 Da die Sachkompetenzen dem Bund die Befugnis geben, auf die Bürger und ihr Verhalten im betreffenden Sachbereich Einfluss zu nehmen, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Sachkompetenzen auch die Verhaltensbeeinflussung durch Steuern und Abgaben mit umfasst<sup>129</sup>. Ausserdem hat der Bund, wie erwähnt, grundsätzlich die Kompetenz, sich die zur Erfüllung seiner Tätigkeit notwendigen Mittel zu verschaffen.
- 80 Da die Annahme von stillschweigenden Kompetenzen aber die bestehende ausdrückliche Kompetenzen nicht ausser Kraft setzen darf, ergibt sich insbesondere aus den *ausdrücklichen Kompetenzzuweisungen für bestimmte einzelne Steuern* eine Beschränkung der Steuererhebungskompetenz des Bundes<sup>130</sup>. Es stellt sich deshalb die Frage, inwieweit aus den dem Bund ausdrücklich zugewiesenen Abgabekompetenzen folgt, dass stillschweigende Kompetenzen zur Steuererhebung ausgeschlossen sind.

#### (5) *Massgeblichkeit des Eingriffs in das Steuersubstrat der Kantone*

- 81 Eine besondere bundesstaatliche Zuständigkeitsabgrenzung für Abgaben kann sich nur daraus ergeben, dass der Bund den Kantonen die Möglichkeit belassen muss, die kantonale Staatstätigkeit durch Steuern und Abgaben zu finanzieren. Art. 47 Abs. 2 BV verankert ausdrücklich die Pflicht des Bundes, den Kantonen ausreichende Finanzierungsquellen zu belassen und dazu beizutragen, dass sie über die notwendigen finanziellen Mittel zur Erfüllung ihrer Aufgaben verfügen. Mit anderen Worten darf der Bund das so genannte Steuersubstrat nicht in einem Mass abschöpfen, dass die Kantone sich nicht mehr in genügendem Mass durch Steuern und Abgaben finanzieren können. Ausserdem darf er den Spielraum der Kantone zur Ausgestaltung ihres eigenen Steuersystems nicht übermässig beschränken<sup>131</sup>. Die Bundesverfassung legt ein Augenmerk auf die Aufteilung der Kompetenzen zur Abschöpfung des Steuer-

<sup>129</sup> AUER, Sonderabgaben, S. 177; RHINOW/SCHMID/BIAGGINI, § 7 Rz. 13, § 13 Rz. 18; § 16 Rz. 76 f.; in diesem Sinn auch VALLENDER/HETTICH/LEHNE, § 11 N 71 sowie VALLENDER, Lenkungsabgaben, S. 80 f., die darauf hinweisen, dass die Bundesfinanzordnung den Bund nicht am Einsatz des sachgerechten Mittels im Rahmen seiner Aufgaben hindern soll und dass zu diesem Zweck praktische Konkordanz zwischen dem Schutz des Steuersubstrats der Kantone und den Sachaufgaben des Bundes herzustellen sei.

<sup>130</sup> AUER, Sonderabgaben, S. 177; BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 353; HANGARTNER, Kompetenzverteilung, S. 78; HÖHN, Aspekte, S. 221; MORELL, BV Art. 74 N 16; VALLENDER/JACOBS, S. 72 ff.

<sup>131</sup> Botschaft NFA, S. 2460 f.; vgl. den bisherigen am 1. Januar 2008 ausser Kraft getretene Art. 46 Abs. 3 BV; BIAGGINI, Kommentar BV, Art. 46 N 14, Art. 47 N 9; anderer Meinung AUER, Sonderabgaben, S. 177 f.

- substrats, indem sie bestimmte Steuerarten dem Bund allein vorbehält<sup>132</sup> und bei anderen eine parallele Besteuerung durch Bund und Kantone zulässt.
- 82 Soweit die Begründung des Verfassungsvorbehalts für Bundessteuern in der Kompetenzabgrenzung zwischen Bund und Kantonen liegt, erscheint der damit verbundene *Eingriff in das kantonale Steuersubstrat* als massgebendes Kriterium für die Bestimmung seines Anwendungsbereichs<sup>133</sup>.
- 83 Eine Lehrmeinung vertritt die These, dass ein unzulässiger Eingriff in das kantonale Steuersubstrat so lange nicht vorliege, als das Steuersubstrat durch die vom Bund erhobenen Abgaben nicht stärker beeinträchtigt wird als durch Verhaltensvorschriften, die er erlassen könnte. Vorausgesetzt wird gleichzeitig, dass die Abgabe im Rahmen einer Sachkompetenz des Bundes erhoben wird<sup>134</sup>.
- 84 Die Massgeblichkeit des Eingriffs in das Steuersubstrat der Kantone bedeutet nicht, dass jedes Handlungsmittel des Bundes, welches das Steuersubstrat der Kantone vermindert einer besonderen Ermächtigung in der Bundesverfassung bedürfte. Ein so umfassender Schutz kommt dem Steuersubstrat der Kantone nicht zu. Für Verhaltensvorschriften, die das Steuersubstrat der Kantone vermindern, ist dies unbestritten. Dies muss aber auch für andere Handlungsmittel des Bundes gelten. Der Verfassungsvorbehalt erfasst somit nur Abgaben, mit denen der Bund *bezweckt*, das Steuersubstrat abzuschöpfen, also fiskalisch motivierte Abgaben<sup>135</sup>.
- 85 Vorauszusetzen ist auch, dass die Abgaben zu einer *erheblichen* Verminderung des Steuersubstrats führen, das den Kantonen verbleibt, oder dass ihr Spielraum zur Ausgestaltung des eigenen Steuersystems *erheblich* eingeschränkt wird<sup>136</sup>. Andernfalls fehlt es am Schutzbedürfnis der Kantone. Dem entspricht, dass die Erwähnung der dem Bund unbestrittenermassen zustehenden Kompetenz zur Gebührenerhebung in der Verfassung lange Zeit wegen ihrer geringen Bedeutung unterblieb<sup>137</sup>.

---

<sup>132</sup> Art. 134 BV.

<sup>133</sup> BEUSCH, S. 108; BÖCKLI, *Rechtliche Aspekte*, S. 46; DIRIWÄCHTER, S. 146, 212; FLEINER, S. 308, S. 311; FLEINER-GERSTER, aBV Art. 24<sup>septies</sup> Rz. 78 f.; HÖHN, *Aspekte*, S. 221; HÖHN/WALDBURGER, S. 88; JAAG/KELLER, S. 341; KAPPELER, S. 101 f.; MORELL, BV Art. 74 Rz. 16; OBERSON, *taxes d'orientation*, S. 156; RHINOW/BIAGGINI, S. 15; SALADIN aBV Art. 3 Rz. 128 ff.; SALADIN, *Bund und Kantone*, S. 486 f.; VALLENDER, *Kausalabgabenrecht*, S. 146 f. (dieser Autor weist mit Nachdruck darauf hin, dass sich der Sinn der Unterscheidung zwischen Steuern und Kausalabgaben nicht völlig im Schutz der Steuerhoheit der Kantone erschöpfe, nennt aber den weiter gehenden Sinn dieser Unterscheidung bzw. des Verfassungsvorbehalts für Bundessteuern nicht); VALLENDER/HETTICH/LEHNE, § 11 N 71; VALLENDER/JACOBS, S. 74. Anderer Ansicht: AUER, S. 177 f.

<sup>134</sup> FLEINER, S. 311 f.

<sup>135</sup> HÖHN, aBV Art. 42 Rz. 12, und HÖHN/WALDBURGER, S. 88, beziehen den Verfassungsvorbehalt auf die (klassischen) Fiskalsteuern.

<sup>136</sup> Vgl. RHINOW/BIAGGINI, S. 17.

<sup>137</sup> HÖHN, aBV Art. 42, S. 2 (Einleitung zur Entstehungsgeschichte).

*(6) Folgerung*

- 86 Wird der Verfassungsvorbehalt für Bundessteuern mit der Kompetenzaufteilung zwischen Bund und Kantonen begründet, so liegen die wesentlichen Kriterien in der Frage, ob mit der Steuer primär ein *fiskalischer Zweck* verfolgt wird und *wie stark die Steuer in das Steuersubstrat der Kantone eingreift* bzw. wie stark sie den *Spielraum der Kantone zur Ausgestaltung des eigenen Steuersystems einschränkt*.
- 87 Wird eine Abgabe vom Verfassungsvorbehalt erfasst, bedeutet dies allerdings noch nicht ohne Weiteres, dass sie nur gestützt auf eine besondere Ermächtigung in der Bundesverfassung erhoben werden kann. Vielmehr ist der Verfassungsvorbehalt den anderen Regelungen der Bundesverfassung, namentlich der im Hinblick auf die Erhebung einer bestimmten Abgabe betroffenen Sachkompetenz, gegenüberzustellen<sup>138</sup>.

*c) Sicherung der demokratischen Mitwirkung der Bevölkerung*

- 88 Eine weitere Meinung begründet den Verfassungsvorbehalt mit der Sicherung einer qualifizierten demokratischen Mitwirkung der Bevölkerung<sup>139</sup>. Aus dem Verfassungsvorbehalt ergibt sich insofern eine verstärkte demokratische Mitwirkung, als eine Verfassungsänderung im Gegensatz zur Gesetzgebung obligatorisch dem Referendum untersteht<sup>140</sup>. Indem die wichtigsten Steuern des Bundes nur in klar begrenzter Höhe und teilweise nur befristet in die Verfassung aufgenommen wurden, wird diese qualifizierte Mitsprache des Volkes auf dem Weg des obligatorischen Verfassungsreferendums bei der Erhöhung oder Verlängerung der Bundessteuern sichergestellt<sup>141</sup>.
- 89 Dass für die Aufnahme einer Bestimmung in die Bundesverfassung ausserdem das Ständemehr notwendig ist, dient dem Ausgleich im Bundesstaat und somit der Wahrung der Rechte der Kantone. Das Erfordernis des Ständemehrs verweist somit auf die bereits behandelte Funktion bezüglich der Abgrenzung der Kompetenzen von Bund und Kantonen.
- 90 Die Begründung des Verfassungsvorbehalts durch die verstärkte demokratische Mitwirkung erscheint zweifelhaft, weil in einem solche Fall wohl anzunehmen wäre, dass der Verfassungsgeber diesen Vorbehalt explizit in der Verfassung verankert hätte, so wie kürzlich anlässlich der Totalrevision der Verfassung des Kantons

---

<sup>138</sup> Vgl. nachfolgend Abschnitt II.A.5.

<sup>139</sup> AUBERT, Notion, N 35.

<sup>140</sup> Art. 140 und 141 BV.

<sup>141</sup> AUBERT, Notion, N 35.

Zürich das obligatorische Referendum für die Einführung und Erhöhung von Steuern ausdrücklich statuiert wurde<sup>142</sup>.

- 91 Die Bundesverfassung enthält primär grundlegend wichtige Bestimmungen (so genanntes materielles Verfassungsrecht)<sup>143</sup>. Wird der Verfassungsvorbehalt für Bundessteuern durch die Sicherung des demokratischen Einflusses begründet, so legt dies nahe, dass er sich nur auf wichtige Steuern bezieht, also auf Steuern, die einen grossen Teil der Bevölkerung betreffen und diesen erheblich belasten. Auch kann das Bedürfnis nach einer intensivierten demokratischen Mitwirkung als geringer betrachtet werden, wenn ein besonderer Zurechnungszusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe besteht. Der Zurechnungszusammenhang substituiert somit die demokratische Mitwirkung.
- 92 Auch im Fall der Begründung des Verfassungsvorbehalts mit qualifizierten demokratischen Mitwirkungsrechten gilt – wie weiter vorn ausgeführt<sup>144</sup> – dass aus den allgemeinen Bestimmungen der Bundesverfassung, namentlich aus jenen über die Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen, kein genereller Ausschluss impliziter Kompetenzen zur Abgabenerhebung abgeleitet werden kann und sich deshalb die Konkretisierung des Verfassungsvorbehalts aus der Zuweisung bestimmter Steuererhebungskompetenzen an den Bund ergibt.
- 93 Bei der konkreten Ausgestaltung einer Abgabe im Gesetz kann sich das Parlament das Recht vorbehalten, den konkreten Abgabesatz zu bestimmen<sup>145</sup>. Damit wäre eine Kontrolle durch das Parlament gewährleistet. Eine entsprechende Regelung kennt heute Art. 7 Abs. 4 des CO<sub>2</sub>-Gesetzes.

#### *d) Begrenzung der Staatstätigkeit des Bundes*

- 94 Gelegentlich wird der Verfassungsvorbehalt mit der durch ihn bewirkten Begrenzung der Steuereinnahmen und damit der Staatstätigkeit des Bundes begründet<sup>146</sup>. In diese Richtung gehen auch Argumente, wonach gewisse Kausalabgaben, wie namentlich Vorzugslasten und Ersatzabgaben, ebenfalls dem Verfassungsvorbehalt zu unterstellen seien, weil solche Abgaben und Steuern als Einnahmequellen gegenseitig substituierbar seien<sup>147</sup>.

<sup>142</sup> Art. 32 lit. f der Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 (LS 131.211).

<sup>143</sup> AUBERT, Notion, N 7.

<sup>144</sup> Vorn Abschnitt II.A.4.b)(4).

<sup>145</sup> Zur Zulässigkeit der Delegation an den Verordnungsgeber vgl. MOOR, S. 356; OBERSON, taxes d'orientation, S. 174 ff. (m.w.H.; dieser Autor bezieht sich allerdings noch auf die Rechtslage vor Inkrafttreten der Bundesverfassung von 1999).

<sup>146</sup> BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 339, Fn 1, S. 351; HÖHN, Aspekte, S. 221; REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1 / 2, N 5; VALLENDER, Besteuerungsbefugnisse, S. 33 ff.

<sup>147</sup> HÖHN, Aspekte, S. 220 ff.; VALLENDER, Kausalabgabenrecht, S. 147.

- 95 Soweit ersichtlich legen die Autoren, welche den Sinn des Verfassungsvorbehalts in der Begrenzung der Staatstätigkeit des Bundes sehen, nicht dar, ob sich dieser Sinn auf den Willen des historischen Verfassungsgebers oder auf eine andere Methode der Verfassungsauslegung stützen lässt.
- 96 Gegen die Begründung des Verfassungsvorbehalts mit der Begrenzung der Staatstätigkeit des Bundes spricht jedenfalls, dass Einnahmen des Bundes aus anderen Quellen wie Erträge seines Finanzvermögens oder Verwaltungsgebühren keiner solchen Beschränkung unterworfen sind. Jedenfalls anerkennt die herrschende Lehre – wie dargelegt wurde –, dass für Kausalabgaben und reine Lenkungsabgaben keine besondere Verfassungsgrundlage erforderlich ist<sup>148</sup>. Auch besteht keine vergleichbare Begrenzung einer Finanzierung der Staatstätigkeit durch Verschuldung. Sodann erfolgt die Kontrolle über das Ausmass der Staatstätigkeit – soweit sie sich über die Finanzkompetenzen beeinflussen lässt – durch die Budgetkompetenz der Bundesversammlung – ist also gerade nicht Volk und Ständen – übertragen<sup>149</sup>. Somit besteht kein allgemeiner Grundsatz, wonach jede Mittelbeschaffung oder auch nur jede Art öffentlicher Abgaben des Bundes einer besonderen Verfassungsgrundlage bedarf. U.E. ist es deshalb zweifelhaft, ob der Sinn des Verfassungsvorbehalts für Bundessteuern in der Begrenzung der Staatstätigkeit des Bundes gesehen werden kann.
- 97 Wenn man dieser Argumentation aber folgen will, so liegt das entscheidende Kriterium für die Abgrenzung von Abgaben, die dem Verfassungsvorbehalt unterstehen, und solchen, die ihm nicht unterstehen, im *Ertrag*, den sie für die Verwendung durch den Bund generieren. Somit fallen Erträge nicht in Betracht, welche an die Bevölkerung verteilt oder den Kantonen zugewiesen werden<sup>150</sup>. Abgaben mit nur geringen Erträgen erscheinen in diesem Argumentationszusammenhang als so unbedeutend, dass sie keiner Verfassungsgrundlage bedürfen. Zumindest in diesem Rahmen wären selbst bei einer Begründung des Verfassungsvorbehalts durch die Begrenzung der Staatstätigkeit implizite Kompetenzen zur Abgabenerhebung nicht ausgeschlossen.
- 98 Wird der Sinn des Verfassungsvorbehalts in der Begrenzung der Tätigkeit des Bundes gesehen und gleichzeitig akzeptiert, dass der Bund ohne spezielle Verfassungsgrundlage Kausalabgaben erheben und Gewinne aus unternehmerischen Tätigkeiten bundeseigener Unternehmen vereinnahmen darf, so erscheint es für die Anwendbarkeit des Verfassungsvorbehalts ausserdem als wesentlich, ob der *Hauptzweck*<sup>151</sup> der Abgabe darin besteht, einen erheblichen Ertrag für die Bundeskasse zu generieren.

---

<sup>148</sup> Vgl. vorn Rz. 36 und 37 ff.

<sup>149</sup> Art. 167 BV.

<sup>150</sup> HÖHN/WALDBURGER, S. 6 f.

<sup>151</sup> Vgl. BEUSCH, S. 101 (für Lenkungsabgaben); HÖHN, Aspekte, S. 221 (für Ausgleichs- bzw. Ersatzabgaben); OBERSON, taxes d'orientation, S. 83 (für Lenkungsabgaben).

- 99 Somit lässt auch das aus unserer Sicht nicht überzeugende Argument der Begrenzung der Staatstätigkeit Abgaben mit relativ geringem Ertrag ohne besondere Verfassungsgrundlage zu.

*e) Schutz des Bürgers vor Eingriffen des Staates*

- 100 Eine weitere Begründung für den Verfassungsvorbehalt besteht im Schutz des Bürgers vor Eingriffen des Staates, welche zu einer finanziellen Belastung der Bürger führen<sup>152</sup>. Zweifellos greifen Steuern in Vermögenswerte der Bürger ein. Allerdings greifen auch zahlreiche andere hoheitliche Massnahmen in deren Rechte, namentlich auch in deren Freiheitsrechte ein. Solche Massnahmen können sich aus Sachkompetenzen des Bundes ableiten und unter Umständen wesentlich schwer wiegender sein als die Erhebung einer Steuer. So auferlegt das Umweltschutzrecht den Bürgern Verhaltenspflichten, verbietet bestimmte Tätigkeiten oder kann die Stilllegung einer Anlage zur Folge haben, ohne dass diese Eingriffe im Einzelnen in der Verfassung verankert wären. Ähnliche und zum Teil noch sehr viel weiter gehende Eingriffe kennen wir aus anderen Rechtsbereichen. Beispielsweise wird aus Art. 87 BV, der dem Bund die Gesetzgebungskompetenz u.a. über den Eisenbahnverkehr zuteilt, die Kompetenz abgeleitet, diesen gesamten Wirtschaftszweig zu monopolisieren; der Bund wäre damit befugt, Private vom Betrieb von Eisenbahnen auszuschliessen, diese ausschliesslich selber zu betreiben und damit Einnahmen zu erzielen. Zu diesen schwer wiegenden Eingriffen wird der Bund in der Verfassung nicht speziell und ausdrücklich ermächtigt – er stützt sich dafür auf seine Sachkompetenz. Die genannten impliziten Kompetenzen sind nicht bestritten. Es besteht also kein Grundprinzip des schweizerischen Verfassungsrechts, dass alle besonders schwer wiegenden Eingriffe in die Rechte des Bürgers einer spezifischen und ausdrücklichen Ermächtigung des Bundes in der Bundesverfassung bedürften.
- 101 Der Schutz des Bürgers vor Eingriffen des Staates erfolgt vielmehr im Rahmen des Grundrechtsschutzes. Die Grundrechte sind in Art. 7–34 BV verankert. Gemäss Art. 36 BV bedarf ihre Einschränkung unter anderem einer gesetzlichen Grundlage, wobei schwer wiegende Einschränkungen im Gesetz selbst vorgesehen sein müssen<sup>153</sup>.
- 102 Aus der Eigentumsgarantie<sup>154</sup> wird namentlich das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung abgeleitet<sup>155</sup>. Ein für den Schutz des Bürgers im Zusammenhang mit der Abgabenerhebung wesentliches Grundrecht stellt ausserdem der Grundsatz der

<sup>152</sup> BEUSCH, S. 107 f.; BENZ, S. 250 ff.; JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 2514 (unter Hinweis darauf, dass die jeweiligen Auseinandersetzungen über die Neuordnung der Bundesfinanzen zeigten, dass es auch um die Begrenzung der Belastung der Personen gehe); SALADIN, aBV Art. 3 Rz. 129.

<sup>153</sup> Art. 36 BV.

<sup>154</sup> Art. 26 BV.

<sup>155</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 29.

Rechtsgleichheit dar<sup>156</sup>. Zu beachten ist sodann der Grundsatz der Verhältnismässigkeit, der unter anderem vorschreibt, dass der Eingriff in die grundrechtlich geschützte Position nicht weiter gehen darf, als zur Erreichung des Ziels erforderlich<sup>157</sup>. Oft erweisen sich gerade Lenkungsabgaben als eine mildere, weniger einschneidende Massnahme als Verhaltensvorschriften und Verbote<sup>158</sup>.

- 103 Dass nach der Gerichtspraxis und der überwiegenden Lehre fiskalische Interessen im Gegensatz zu anderen öffentlichen Interessen keine Grundrechtseingriffe zu rechtfertigen vermögen, ist im Zusammenhang damit zu sehen, dass nach dieser Rechtsprechung und Lehre die Besteuerung nicht in den Schutz der Eigentums-garantie fällt, solange sie nicht konfiskatorisch ist. Wäre hingegen die Besteuerung generell auf ihre Vereinbarkeit mit der Eigentums-garantie zu prüfen, müssten auch fiskalische Interessen zu ihrer Rechtfertigung zugelassen werden<sup>159</sup>.
- 104 Der Verfassungsvorbehalt für die Steuererhebung durch den Bund kann somit nicht mit dem Schutz der Individuen vor Steuerbelastung im Sinne des Grundrechtsschutzes begründet werden.

#### *f) Zwischenergebnis*

- 105 Als Begründung des Verfassungsvorbehalts für Bundessteuern steht dessen Funktion im Rahmen der Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen im Vordergrund.
- 106 Ob im Verfassungsvorbehalt für Bundessteuern zusätzlich eine Funktion im Hinblick auf eine qualifizierte demokratische Kontrolle (obligatorisches Referendum) des Umfangs der Aufgabenerfüllung durch den Bund bzw. eine Begrenzung der Staatstätigkeit des Bundes zu sehen ist, erscheint als zweifelhaft, muss hier aber nicht abschliessend beurteilt werden. Diesen Funktionen kommt im Verhältnis zur Kompetenzabgrenzung zwischen Bund und Kantonen höchstens eine untergeordnete Bedeutung zu.
- 107 Als nicht stichhaltig erweist sich das Argument, der Verfassungsvorbehalt diene dem Schutz des Bürgers vor staatlichen Eingriffen.
- 108 Liegt der Sinn des Verfassungsvorbehalts für Bundessteuern in der Kompetenzaufteilung zwischen Bund und Kantonen, so erfasst er Steuern mit primär *fiskalischem Zweck*, die erheblich *in das Steuersubstrat der Kantone eingreifen* bzw. deren *Spielraum zur Ausgestaltung des eigenen Steuersystems einschränken*.

---

<sup>156</sup> Art. 8 BV; BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 26 ff.

<sup>157</sup> Art. 5 Abs. 2 BV; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 591.

<sup>158</sup> RHINOW/SCHMID/BIAGGINI, § 16 Rz. 77.

<sup>159</sup> MÜLLER, Grundrechte, S. 608, insbesondere Fn 90.

- 109 Sofern daneben auch die Sicherung der demokratischen Mitsprache bzw. die Begrenzung der Staatstätigkeit als Funktionen des Verfassungsvorbehalts angesehen werden, fallen zudem die *Allgemeinheit der Abgabenerhebung* und die *Belastung des einzelnen Abgabepflichtigen* bzw. die *Höhe des Ertrags* als untergeordnete Gesichtspunkte in Betracht. Auch in diesem Argumentationszusammenhang bezieht sich der Verfassungsvorbehalt nur auf Abgaben, die primär bezwecken, einen *erheblichen* Ertrag für den Bund zu generieren.
- 110 Gegen eine verabsolutierende Anwendung des Verfassungsvorbehalts für Bundessteuern spricht auch, dass diese Regel in der Bundesverfassung nicht ausdrücklich statuiert wird und sich – wie gezeigt wurde – auch nicht in einem uneingeschränkten Sinn aus dieser herleiten lässt. Der Anwendung des Verfassungsvorbehalts auf Lenkungsabgaben wird ausserdem entgegen gehalten, sie gehe auf eine Zeit zurück, in welcher der Steuererhebungskompetenz des Bundes eine geringere Bedeutung zukam als heute und in welcher sich die Frage nach den Voraussetzungen von Lenkungsabgaben noch kaum stellte bzw. diese noch weitgehend unbekannt waren<sup>160</sup>.
- 111 Wird eine Abgabe vom Verfassungsvorbehalt erfasst, bedeutet dies allerdings noch nicht ohne Weiteres, dass sie nur gestützt auf eine besondere Ermächtigung in der Bundesverfassung erhoben werden kann. Vielmehr ist der Verfassungsvorbehalt den anderen Regelungen der Bundesverfassung, namentlich der im Hinblick auf die Erhebung einer bestimmten Abgabe betroffenen Sachkompetenz gegenüberzustellen.

## 5. Abwägung mit der konkret involvierten Sachkompetenz

- 112 Der Verfassungsvorbehalt für Steuern des Bundes ist keine Regel, die absolute Geltung beanspruchen kann. Weiter vorne wurde gezeigt, dass Art. 3 und Art. 42 BV nicht für jedes einzelne Handlungsmittel des Bundes eine spezifische Verfassungsgrundlage verlangen<sup>161</sup>. Vielmehr umfassen die Sachkompetenzen grundsätzlich auch die zur Aufgabenerfüllung erforderlichen Handlungsmittel, wozu grundsätzlich auch die Erhebung von Lenkungsabgaben gehört<sup>162</sup>. Diesem grundsätzlich weiten Umfang der Sachkompetenzen tritt der Verfassungsvorbehalt für Bundessteuern gegenüber und drängt die Sachkompetenzen im Bereich des Abgaberechts zurück. Ob eine konkrete Abgabe dem Verfassungsvorbehalt untersteht, ist durch wertende Abwägung beider Prinzipien zu bestimmen<sup>163</sup>.

---

<sup>160</sup> AUER, S. 33 f.

<sup>161</sup> Vgl. vorn Rz. 71 ff.

<sup>162</sup> Vgl. vorn Rz. 75 ff.

<sup>163</sup> DIRIWÄCHTER, S. 133 und 146 f.; MORELL, BV Art. 74 N 16; VALLENDER/JACOBS, S. 74. VALLENDER, Lenkungsabgaben, S. 80 f., und VALLENDER/HETTICH/LEHNE, § 11 N 71, postulieren, wie erwähnt, die Herstellung praktischer Konkordanz.

- 113 Dabei ist im Sinne des Verhältnismässigkeitsprinzips zu berücksichtigen, ob zur Erreichung der angestrebten Verhaltenslenkung auch andere Massnahmen zur Verfügung stehen, die nicht oder weniger stark in das Steuersubstrat der Kantone eingreifen und ob ein vernünftiges Verhältnis zwischen dem Eingriff in das Steuersubstrat der Kantone und dem mit der Abgabe verfolgten Sachziel besteht<sup>164</sup>.
- 114 Je stärker eine Abgabe für die Aufgabenerfüllung erforderlich bzw. durch diese bedingt und mit dieser verbunden ist, desto eher muss angenommen werden, dass sie von der entsprechenden Sachkompetenz mitumfasst wird. Verknüpfungen einer Abgabe mit einer Sachkompetenz sind beispielsweise:
- ausserfiskalische Zwecke wie namentlich bei Lenkungsabgaben,
  - die zweckgebundene Verwendung des Abgabenertrages oder
  - ein besonderer Zurechnungszusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe.
- 115 Je stärker aber die Abgabe in das kantonale Steuersubstrat eingreift, desto eher ist eine spezifische Verfassungsgrundlage vorauszusetzen. Sofern man dem Verfassungsvorbehalt auch eine Funktion in Bezug auf die demokratische Mitwirkung der Bevölkerung oder die Begrenzung der Staatstätigkeit zubilligen will, ist auch mitzubehalten, wie gross der Kreis der Abgabepflichtigen und die Belastung des Einzelnen ist bzw. wie gross der Gesamtertrag der Abgabe für den Bund ist.

## 6. Verfassungspraxis

### a) *Ausdrückliche Steuererhebungskompetenzen in der Bundesverfassung*

- 116 Ein Blick auf die vom Bund mit und ohne spezielle Grundlage zur Abgabenerhebung erhobenen Steuern soll im Folgenden illustrieren, wie komplex sich die verfassungsrechtliche Situation im Abgaberecht präsentiert.
- 117 Bei den in der Bundesverfassung geregelten Abgaben handelt es sich mit wenigen Ausnahmen um Steuern, die einen erheblichen Ertrag generieren<sup>165</sup>, deren Hauptzweck fiskalisch ist<sup>166</sup> und bei denen in der Regel kein oder nur ein sehr schwacher Zurechnungszusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe besteht<sup>167</sup>.

<sup>164</sup> DIRIWÄCHTER, S. 137 ff.; DONZEL, redevances, S. 193 ff.; SALADIN, Bund und Kantone, S. 487; SALADIN, Kommentar aBV, Art. 3 N 130.

<sup>165</sup> KAPPELER, S. 101 f.

<sup>166</sup> HÖHN/WALDBURGER, S. 89 f.

<sup>167</sup> BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 353 f.

- 118 Abweichungen davon sind die Militärflichtersatzabgabe, welche primär einen Ausgleichszweck verfolgt<sup>168</sup>, und teilweise die Zölle, soweit sie im Einzelfall vorrangig durch einen Lenkungszweck motiviert sind<sup>169</sup>.
- 119 Eine besondere Grundlage in der Verfassung haben sodann die Schwerverkehrsabgabe, der Treibstoffzollzuschlag<sup>170</sup> und die Nationalstrassenabgabe (Autobahnvignette)<sup>171</sup>.
- 120 Die Schwerverkehrsabgabe ist eine Kausalabgabe<sup>172</sup>. Sie wurde deshalb ausdrücklich in der Bundesverfassung verankert, weil angenommen wurde, sie stehe in einem Gegensatz zur Gebührenfreiheit des Strassenverkehrs<sup>173</sup>.
- 121 Der Treibstoffzollzuschlag, der für die Strassenverkehrskosten zweckgebunden ist, wird als Kostenanlastungssteuer betrachtet, weil der Zurechnungszusammenhang nur schwach sei. Die Schaffung einer ausdrücklichen Verfassungsgrundlage für diese Steuern wird damit begründet, dass der Treibstoffzollzuschlag auch von Treibstoffverbrauchern erhoben wird, die den Treibstoff nicht auf der Strasse verbrauchen bzw. damit, dass ein Teil der Erträge der Mineralölsteuer ohne Zweckbindung in die allgemeine Bundeskasse fliesst<sup>174</sup>.
- 122 Auch die Nationalstrassenabgabe gemäss Art. 86 Abs. 2 BV wird überwiegend als Steuer mit fiskalischem Zweck beurteilt<sup>175</sup>. In der Lehre wird die Auffassung vertreten, diese Abgabe sei eine Aufwandsteuer, weil die Abgabe nicht nach dem Grad der Benutzung der Nationalstrassen erhoben werden und weil die Benutzung der Strasse als Gemeingebrauch zu qualifizieren sei<sup>176</sup>. Allerdings erscheint hier der Zurechnungszusammenhang stark. Sogar bezüglich der ursprünglichen Ausgestaltung der Nationalstrassenabgabe gemäss Art. 36<sup>quinquies</sup> BV in der Fassung gemäss Volksabstimmung vom 26. Februar 1984, welche noch keine Zweckbindung kannte<sup>177</sup>, wurde in der parlamentarischen Beratung und im Schrifttum geltend gemacht, die Abgabe habe einen Gebührencharakter. Dies wurde namentlich damit begründet, dass die Autobahnvignette das Recht verleihe, die Nationalstrassen für ein Jahr zu benut-

<sup>168</sup> Art. 59 Abs. 3 BV; MEYER, BV Art. 59 N 11; sie ist als Kausalabgabe zu qualifizieren (VALLENDER, Besteuerungsbefugnisse, S. 25).

<sup>169</sup> VALLENDER, BV Art. 133 N 7 f.

<sup>170</sup> Art. 86 Abs. 1 und Art. 131 Abs. 1 lit. e BV.

<sup>171</sup> Art. 86 Abs. 2 BV.

<sup>172</sup> Botschaft BV, S. 264; VALLENDER, BV Art. 85 N 16; anderer Meinung: JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9308, der sie als Kostenanlastungssteuer mit Lenkungskomponente qualifiziert; HÖHN/WALDBURGER, S. 790 f., die feststellen, sie sei weder eine reine Steuer noch eine reine Kausalabgabe.

<sup>173</sup> Botschaft BV, S. 264

<sup>174</sup> BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 355 f.; vgl. KAPPELER, S. 62 ff.

<sup>175</sup> Botschaft Autobahnvignette, BBI 1980 Bd. I, S. 1113 ff., S. 1150; HÖHN/VALLENDER, aBV Art. 36<sup>quinquies</sup> N 3. KAPPELER, S. 64 ff, qualifiziert sie als Kostenanlastungssteuer. A.M. TSCHANNEN, Staatsrecht, § 20 Rz. 55.

<sup>176</sup> BEHNISCH, BV, Art. 86 N 3.

<sup>177</sup> Botschaft Autobahnvignette, S. 1150.

zen. Somit erbringe die öffentliche Hand eine Gegenleistung, weshalb eine Kausalabgabe anzunehmen sei<sup>178</sup>. Die Zweckbindung wurde in der Fassung gemäss Volksabstimmung vom 20. Februar 1994 eingeführt. In seiner Botschaft betonte der Bundesrat, dass die Zweckbindung deshalb eingeführt werde, um damit den Gebührencharakter zu unterstreichen<sup>179</sup>. Die Botschaft äussert sich nicht dazu, weshalb trotz des angenommenen Gebührencharakters eine ausdrückliche Verfassungsgrundlage notwendig war. Nahe liegend ist, dass die Bestimmung als Abweichung vom Grundsatz der Gebührenfreiheit des Strassenverkehrs betrachtet wurde<sup>180</sup>.

**b) Abgaben ohne spezielle Verfassungsgrundlage in der Gesetzgebungspraxis**

- 123 Den in der Bundesverfassung vorgesehenen Abgaben stehen verschiedene Abgaben gegenüber, welche der Bund erhebt, ohne dass sie auf einer ausdrücklichen und speziellen Ermächtigung zur Abgabenerhebung in der Bundesverfassung beruhen.
- 124 Dazu gehören die bereits erwähnten Kausalabgaben, Abgaben also, die auf Individualadäquanz beruhen und in der Regel einen fiskalischen Zweck verfolgen.
- 125 Sodann kennt das schweizerische Recht seit langem zahlreiche insbesondere wirtschaftspolitisch motivierte Sonderabgaben, die weder dem Äquivalenz- und dem Kostendeckungsprinzip entsprechen, noch auf Individualadäquanz beruhen<sup>181</sup>. Solche Abgaben werden in der Regel als Steuern qualifiziert<sup>182</sup>, wenn es sich nicht um reine Lenkungsabgaben handelt. Eine Vielzahl solcher Abgaben weist (bzw. wies) keine spezifische Verfassungsgrundlage auf, welche den Bund zur Erhebung dieser Abgabe ausdrücklich ermächtigt hätte. Diese Abgaben wurden also in langjähriger Praxis des Bundesgesetzgebers auch ohne spezifische Ermächtigung in der Bundesverfassung als verfassungskonform betrachtet.
- 126 Teilweise sind diese Abgaben nicht fiskalisch motiviert<sup>183</sup>, obwohl sie Erträge generieren, die zur zweckgebundenen Finanzierung verwendet werden. Im Agrarbereich wird eine derartige Mittelverwendung auf Art. 104 Abs. 4 BV abgestützt, obwohl diese Bestimmung zwar die Verwendung zweckgebundener Erträge regelt, aber keine ausdrückliche Kompetenz zur Erhebung von Steuern enthält. Solche Abgaben

<sup>178</sup> BUOB, S. 70 ff.; Kritik bei HÖHN/VALLENDER, aBV Art. 36<sup>quinquies</sup> N 4.

<sup>179</sup> Botschaft Neugestaltung Strassenbenützungsgabgaben, BBl 1992, Bd. II, S. 729 ff., S. 743.

<sup>180</sup> KELLER/HAUSER, Teil 2, Ziff. 96; LENDI, aBV Art. 37 N 24; vgl. SCHAFFHAUSER, N 19; TSCHANNEN, Staatsrecht, § 20 Rz. 55; in diesem Sinne auch HÖHN/VALLENDER, aBV Art. 36<sup>quinquies</sup> N 7. BGE 99 Ia 236 E. 2b führt entsprechend aus, der (historische) Verfassungsgeber habe mit Art. 37 Abs. 2 aBV insbesondere Benützungsgebühren für Nationalstrassen nach ausländischem Vorbild verhindern wollen.

<sup>181</sup> Übersichten zu solchen Abgaben sind zu finden bei: AUER, S. 91 ff.; BÖCKLI, Indirekte Steuern, S. 59 ff. (Lenkungsabgaben).

<sup>182</sup> Zur Begriffsdefinition vgl. vorn Rz. 16 ff.

<sup>183</sup> AUER, S. 91 ff.; BÖCKLI, Indirekte Steuern, S. 41 ff., 58 ff.; VPB 30, Nr. 113, 114.

waren früher im Agrarbereich zahlreich<sup>184</sup>, heute werden gestützt auf das Landwirtschaftsgesetz noch die Abgabe für Kontingentsüberschreitungen sowie die Abgabe für Betriebe, welche die Höchstbestände für Nutztierarten überschreiten, erhoben<sup>185</sup>. Im Bereich des Umweltschutzes werden heute folgende Lenkungsabgaben ohne fiskalische Zielsetzung erhoben: Die CO<sub>2</sub>-Abgabe, die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (VOC), die Lenkungsabgabe auf „Heizöl Extraleicht“ mit einem Schwefelgehalt von mehr als 0,1 Prozent (HEL) sowie die Lenkungsabgabe auf Benzin und Dieselöl mit einem Schwefelgehalt von mehr als 0,001 Prozent<sup>186</sup>.

- 127 Ein anderer Teil dieser Abgaben verfolgt einen zweckgebundenen Finanzierungszweck, wie etwa der Unfallverhütungsbeitrag nach dem Unfallverhütungsbeitragsgesetz<sup>187</sup>, die Aufsichtsabgaben im Banken- und Versicherungsbereich<sup>188</sup> und die Abgabe zur Sanierung von Altlasten gemäss Art. 32e USG<sup>189</sup>. Hierzu gehörten auch verschiedene der früher erhobenen Sonderabgaben des Landwirtschaftsrechts. Diese Abgaben stehen in einer *besonders engen Verbindung mit einer Sachkompetenz*, indem sie einen besonderen Zurechnungszusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe aufweisen. Der Zurechnungszusammenhang besteht in einer besonders ausgeprägten Gruppenadäquanz ohne den für Kausalabgaben kennzeichnende Grad der Individualadäquanz zu erreichen<sup>190</sup>.
- 128 Das neuste Beispiel einer Abgabe des Bundes, die einer zweckgebundenen Finanzierung dient, ist die mit dem Stromversorgungsgesetz<sup>191</sup> eingeführte Abgabe in Form eines Zuschlags auf den Übertragungskosten der Hochspannungsebene zur Finanzierung der nicht durch Marktpreise gedeckten Kosten für die Übernahme von Elektrizität aus erneuerbaren Energien<sup>192</sup>.
- 129 Verschiedene der früher erhobenen Landwirtschaftsabgaben verfolgten einen Ausgleichszweck<sup>193</sup>. Dieser kann sich mit einem Lenkungszweck oder einem fiskalischen Zweck überschneiden.

<sup>184</sup> Botschaft BV, S. 265; vgl. die Darstellungen bei AUER, S. 92 ff.; BÖCKLI, Indirekte Steuern, S. 72 ff. sowie EIDGENÖSSISCHE JUSTIZABTEILUNG, S. 150 ff.

<sup>185</sup> Art. 36 und 47 LwG.

<sup>186</sup> Art. 6 ff. CO<sub>2</sub>-Gesetz; Art. 35a ff. USG.

<sup>187</sup> SR 741.81; vgl. zu dieser Abgabe AUER, S. 117 ff. BÖCKLI, Indirekte Steuern, S. 58 ff., S. 72 ff.; JAAG/KELLER, S. 325 f.; BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 343 ff.; EIDGENÖSSISCHE JUSTIZABTEILUNG, S. 150 ff.; FLEINER, S. 306 ff.; KAPPELER, S. 69 f., 101 ff.

<sup>188</sup> VPB 64.25, S. 343 ff.

<sup>189</sup> KAPPELER, S. 102.

<sup>190</sup> BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben, S. 355 ff.

<sup>191</sup> Bundesgesetz über die Stromversorgung vom 23. März 2007 (Stromversorgungsgesetz, StromVG; SR 734.7).

<sup>192</sup> Art. 15b i.V.m. Art. 7a und 28a EnG (in der Fassung gemäss Stromversorgungsgesetz vom 23. März 2007, AS 2007, S. 3425 ff.).

<sup>193</sup> Vgl. AUER, S. 91 ff.

- 130 Der Ertrag dieser Abgaben ist im Allgemeinen relativ gering, einzelne Abgaben erreichen jedoch Erträge in dreistelliger Millionenhöhe, so die VOC-Lenkungsabgabe<sup>194</sup>, entsprechendes ist auch für die CO<sub>2</sub>-Abgabe budgetiert<sup>195</sup>. In der Vergangenheit traf dies auch auf die Erträge von Abgaben im Landwirtschaftsbe-  
reich zu. Das Gesamtaufkommen der landwirtschaftlichen Abgaben erreichte im Jahr 1993 Fr. 482 Mio. und sank auf Fr. 156 Mio.<sup>196</sup> im Jahr 1997. im Jahr 2006 be-  
trug der Ertrag der kurz vor ihrer Abschaffung stehenden Überlieferungsabgabe<sup>197</sup> der Milchproduzenten noch Fr. 9 Mio., im Jahr 2007 noch rund Fr. 3 Mio.<sup>198</sup>. Die in  
prohibitiver Höhe<sup>199</sup> angesetzte Abgabe für Betriebe, welche die Höchstbestände für Nutztierarten überschreiten, erzielt nur ganz marginale Erträge.

*c) Übersicht über Fiskaleinnahmen des Bundes*

- 131 Die folgende Tabelle zeigt eine Übersicht über diverse Fiskaleinnahmen des Bundes (ohne Anspruch auf Vollständigkeit):

Abgabe	Ertrag (Millionen Franken)	Grund- lage in BV Art.	Fundstelle (wo nicht anders ver- merkt in der Rechnung 2007 des Bundes <sup>200</sup> ) sowie Bemerkungen
Direkte Bundessteuer	15'389	128	Pos. E1100.0114, Bd. 2A, S. 143
Verrechnungssteuer	4'211	132	Pos. E1100.0115, Bd. 2A, S. 143
Stempelabgaben	2'990	132	Pos. E1100.0117, Bd. 2A, S. 143
Militärpflichtersatz	138	59	Pos. E1300.0116, Bd. 2A, S. 143
Mehrwertsteuer	19'684	130	Pos. E1100.0118, Bd. 2A, S. 143
Tabaksteuer	2'186	131	Pos. E1100.0102, Bd. 2A, S. 146
Biersteuer	107	131	Pos. E1100.0103, Bd. 2A, S. 146

<sup>194</sup> Rechnung 2007 des Bundes, Bd. 2A, S. 146, Dienststelle 606 Zollverwaltung, Pos. E1100.0111 (ohne Berücksichtigung der Zinsen von Fr. 5 Mio. für Lenkungsabgaben VOC, Pos. E1400.0101).

<sup>195</sup> Schweizerische Eidgenossenschaft, Voranschlag 2008, Bd. 2A (ohne Datum), S. 141, Pos. E1900.0106, gemäss Publikation im Internet auf <http://www.efv.admin.ch/d/dokumentation/downloads/themen/bundesfinanzen/voranschlag/2008/VA2A-d.pdf>.

<sup>196</sup> KAPPELER, S. 103.

<sup>197</sup> Art. 36a LwG.

<sup>198</sup> Schweizerische Eidgenossenschaft, Staatsrechnung 2007, Band 2A, Rechnung der Verwaltungseinheiten – Zahlen (ohne Datum), gemäss Publikation im Internet auf <http://www.efv.admin.ch/d/themen/bundesfinanzen/rechnung/index.php> (besucht am 19. Mai 2008).

<sup>199</sup> Vgl. Art. 47 Abs. 2 LwG.

<sup>200</sup> Schweizerische Eidgenossenschaft, Staatsrechnung 2007, Band 2A, Rechnung der Verwaltungseinheiten – Zahlen (ohne Datum), gemäss Publikation im Internet auf [http://www.efv.admin.ch/d/dokumentation/downloads/themen/bundesfinanzen/rechnung/2007/RG2A\\_Dep-d.pdf](http://www.efv.admin.ch/d/dokumentation/downloads/themen/bundesfinanzen/rechnung/2007/RG2A_Dep-d.pdf) (besucht am 04.6.2008).

Abgabe	Ertrag (Millionen Franken)	Grund- lage in BV Art.	Fundstelle (wo nicht anders ver- merkt in der Rechnung 2007 des Bundes <sup>200</sup> ) sowie Bemerkungen
Mineralölsteuer auf Treibstoffen	3'028	131	Pos. E1100.0104, Bd. 2A, S. 146
Mineralölsteuerzuschlag auf Treibstoffen	2'039	131	Pos. E1100.0105, Bd. 2A, S. 146
Mineralölsteuer auf Brennstoffen und anderen Mineralölprodukten	20	131	Pos. E1100.0106, Bd. 2A, S. 146
Automobilsteuer	358	131	Pos. E1100.0107, Bd. 2A, S. 146
Nationalstrassenabgabe	322	86	Pos. E1100.0108, Bd. 2A, S. 146
Schwerverkehrsabgabe	1'336	85	Pos. E1100.0109, Bd. 2A, S. 146
Einfuhrzölle	1'040	133	Pos. E1100.0110, Bd. 2A, S. 146
Fiskaleinnahmen der eidg. Alkoholverwaltung (Alkoholsteuer)	279	131	Rechnung 2007 des Bundes, Teil Son- derrechnungen, S. 47, Rechnung und Bilanz der EAV, Pos. 76 <sup>201</sup> .  Fr. 223 Mio. fliessen als Anteil des Bundes am Reingewinn der Alkohol- verwaltung in die Bundeskasse Pos. E1200.0101, Bd. 2A, S. 135.
Spielbankenabgabe	449	106	Pos. E1100.0119, Bd. 2A, S. 66
Lenkungsabgaben auf VOC	127	x	Pos. E1100.0111, Bd. 2A, S. 146 (ohne Berücksichtigung der Zinsen von Fr. 5 Mio., Pos. E1400.0101, Bd. 2A, S. 146)
Lenkungsabgaben auf Heizöl Extraleicht	0.3	x	Pos. E1100.0112, Bd. 2A, S. 146
Lenkungsabgaben auf Benzin und Dieselöl	0.1	x	Pos. E110.0113, Bd. 2A, S. 146
CO <sub>2</sub> -Abgabe	230*	x	*Voranschlag 2008, Pos. E1900.0106 <sup>202</sup>
Altlastenabgabe	28	x	Pos. E1100.0100, Bd. 2A, S. 228
Überlieferungsabgabe der Milchproduzenten	3	x	Pos. E1100.0101, Bd. 2A, S. 178
<b>Total</b>	<b>54'393.4</b>		

<sup>201</sup> Gemäss Publikation im Internet auf [http://www.efv.admin.ch/d/dokumentation/downloads/themen/bundesfinanzen/rechnung/2007/RG4\\_FBE-SoR-d.pdf](http://www.efv.admin.ch/d/dokumentation/downloads/themen/bundesfinanzen/rechnung/2007/RG4_FBE-SoR-d.pdf) (besucht am 4.6.2008).

<sup>202</sup> Schweizerische Eidgenossenschaft, Voranschlag 2008, Band 2A (ohne Datum), S. 141, Pos. E1900.0106 (ohne Datum), gemäss Publikation im Internet auf <http://www.efv.admin.ch/d/dokumentation/downloads/themen/bundesfinanzen/voranschlag/2008/VA2A-d.pdf>.

- x Diese Abgaben stützen sich auf die jeweils massgebenden Sachkompetenzen, ohne dass die Kompetenz zur Abgabenerhebung in der Bundesverfassung ausdrücklich vorgesehen ist.

**d) Zusammenfassung**

132 Es ergibt sich kein vollständig einheitliches Bild bezüglich der in der Verfassungs- und Gesetzgebungspraxis zum Ausdruck kommenden Kriterien für die Notwendigkeit einer ausdrücklichen Ermächtigung des Bundes zur Abgabenerhebung. Dies ist verständlich, da der Entscheid, ob eine Regelung in die Verfassung aufgenommen wird, nicht nur von der Notwendigkeit einer Verfassungsgrundlage abhängt, sondern auch von anderen Umständen und ausserrechtlichen Faktoren<sup>203</sup>. Immerhin lassen sich folgende Grundzüge erkennen:

- In die Verfassung ausdrücklich aufgenommen wurden Abgaben, die einen fiskalischen Zweck verfolgen, einen meist hohen Ertrag abwerfen und somit stark in das Steuersubstrat der Kantone eingreifen, und die meist keinen oder nur einen sehr schwachen Zurechnungszusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe aufweisen.
- Umgekehrt wurden in der Staatspraxis ohne ausdrückliche Ermächtigung zur Abgabenerhebung in der Bundesverfassung Abgaben zugelassen, die hauptsächlich einen *nichtfiskalischen Zweck* verfolgen, wie namentlich die Lenkungsabgaben. Die Erträge solcher Lenkungsabgaben werden im Umweltrecht an die Bevölkerung und an Unternehmen verteilt. Im Agrarbereich wurden verschiedene solcher Abgaben eingeführt, die als Steuern zu qualifizieren sind und deren Erträge zweckgebunden verwendet wurde, ohne dass die Verfassung explizit die Erhebung entsprechender Steuern vorsah. Immerhin wird die zweckgebundene Verwendung von Abgabeerträgen aus dem Agrarbereich in Art. 104 Abs. 2 BV vorgesehen.
- Ohne spezielle Ermächtigung in der Bundesverfassung werden sodann Abgaben mit *fiskalischem Zweck* erhoben, die in einem *besonders engen Zusammenhang zu einer Sachkompetenz* stehen, indem sie einen besonderen Zurechnungszusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe aufweisen. Der Zurechnungszusammenhang kann den Grad der Individualadäquanz erreichen (Kausalabgaben) oder in einer besonders ausgeprägten Gruppenadäquanz bestehen (z.B. Unfallverhütungsbeitrag; Aufsichtsabgaben im Banken- und Versicherungsbereich).
- Bei Abgaben des Bundes, die ohne ausdrückliche Ermächtigung zur Abgabenerhebung in der Bundesverfassung erhoben werden, ist der *Ertrag* und damit der

---

<sup>203</sup> AUBERT, Notion, N 8, 35; RHINOW, Verfassungsrecht, S. 28 ff.

Eingriff in das kantonale Steuersubstrat in der Regel *klein*, ausnahmsweise mittelgross.

- 133 Aus der Verfassungs- und Gesetzgebungspraxis ergibt sich somit, dass nebst Kausalabgaben und reinen Lenkungsabgaben unter gewissen Voraussetzungen auch fiskalisch motivierte, als Steuern zu qualifizierende Abgaben vom Verfassungsvorbehalt ausgenommen sind. Dies ist namentlich der Fall, wenn ein starker Zurechnungszusammenhang besteht und die Mittel zweckgebunden sind, sofern damit kein erheblicher Eingriff in das Steuersubstrat der Kantone verbunden ist.
- 134 Die Praxis steht somit in Übereinstimmung mit der vorn in den Abschnitten II.A.4 und II.A.5 vorgenommenen Auslegung. Die Verfassungs- und Gesetzgebungspraxis bestätigt als massgebende Gesichtspunkte für die Ausnahme von Steuern vom Verfassungsvorbehalt deren Ertrag bzw. der Eingriff in das kantonale Steuersubstrat sowie ihr Zusammenhang mit einer Sachkompetenz des Bundes. Steuern mit einem hohen Ertrag und damit einem erheblichen Eingriff in das kantonale Steuersubstrat unterstehen immer dem Verfassungsvorbehalt<sup>204</sup>.

## 7. Fazit

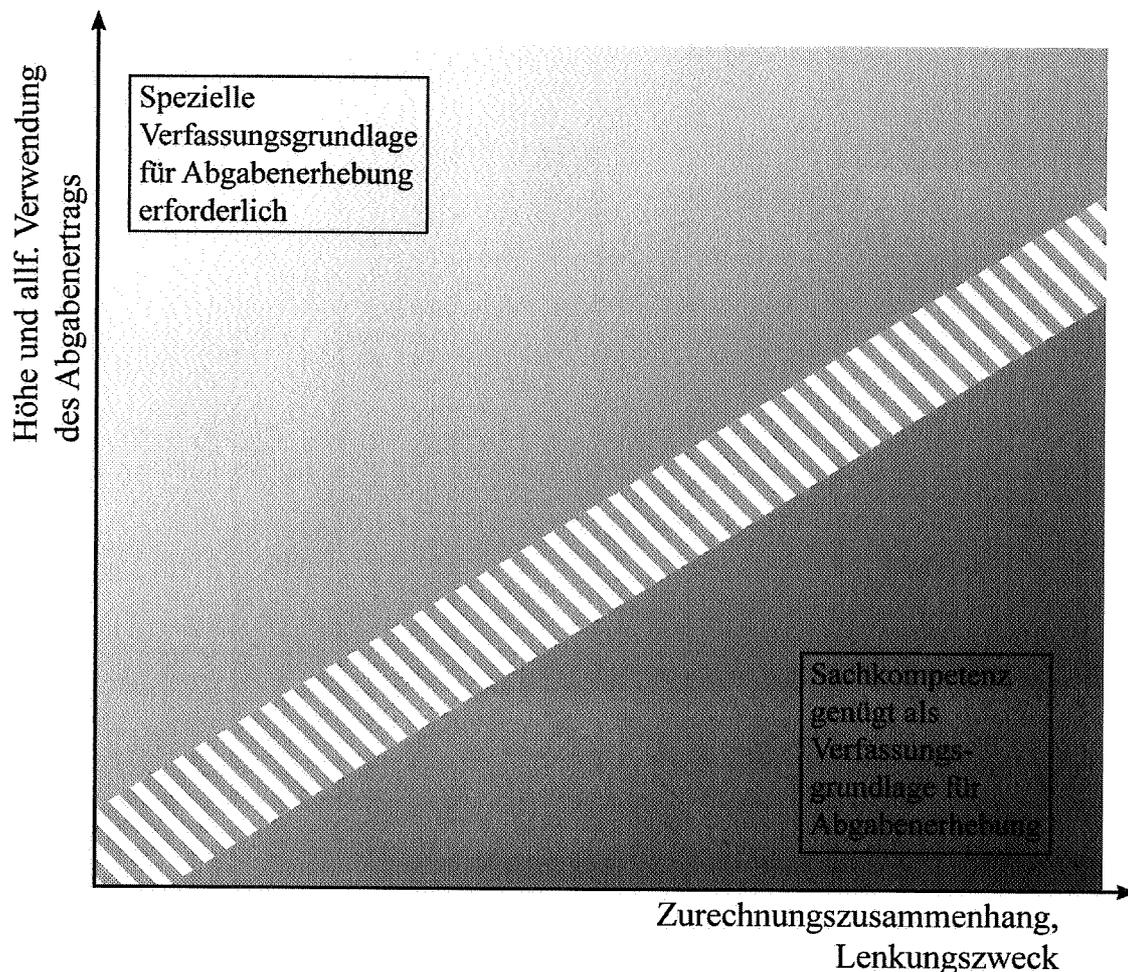
- 135 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Bundesverfassung keinen ausdrücklichen Verfassungsvorbehalt für die Steuererhebung durch den Bund enthält. Dieser leitet sich vielmehr aus der Finanzordnung insgesamt und namentlich aus den in der Bundesverfassung enthaltenen Einzelermächtigungen zur Abgabenerhebung ab. Hieraus folgt u.E. aber kein genereller Ausschluss der Abgabenerhebung gestützt auf Sachkompetenzen des Bundes. Die Analyse der für den Verfassungsvorbehalt vorgebrachten Gründe, der in der Verfassung explizit vorgesehenen Abgabenerhebungskompetenzen des Bundes sowie der Praxis bezüglich der Erhebung von Abgaben ohne besondere Verfassungsgrundlage zeigt, dass der Verfassungsvorbehalt in verschiedener Hinsicht zu relativieren ist.
- 136 Der Sinn des Verfassungsvorbehalts für Bundessteuern liegt u.E. in der Kompetenzaufteilung zwischen Bund und Kantonen. Für die Anwendbarkeit des Verfassungsvorbehalts auf Steuern erweisen sich der *fiskalische Zweck*, der *Eingriff in das Steuersubstrat* der Kantone und die *Einschränkung ihres Spielraums zur Ausgestaltung des eigenen Steuersystems* als die vorrangigen Kriterien. Der Verfassungsvorbehalt bezieht sich nur auf Abgaben, die unter den vorgenannten Gesichtspunkten als bedeutsam erscheinen. Geringfügige Abgaben, die das Steuersubstrat der Kantone und deren Spielraum zur Ausgestaltung des Steuersystems nicht merklich beeinträchtigen, fallen nicht unter den Verfassungsvorbehalt.

---

<sup>204</sup> KELLER/HAUSER, Teil 2, Ziff. 84.

- 137 Allenfalls kommen mit untergeordneter Bedeutung auch die Sicherung der demokratischen Mitsprache bzw. die Begrenzung der Staatstätigkeit als Funktionen des Verfassungsvorbehalts in Frage. Sofern man dies annimmt, sind mit untergeordneter Bedeutung auch die *Allgemeinheit der Abgabenerhebung*, die *Belastung des einzelnen Abgabepflichtigen* und die *Höhe des Ertrags* massgebliche Gesichtspunkte. In diesem Argumentationszusammenhang bezieht sich der Verfassungsvorbehalt nur auf Abgaben, die primär bezwecken, einen erheblichen Ertrag für den Bund zu generieren, die also einen fiskalischen Hauptzweck haben.
- 138 Angesichts dieser Kriterien erscheint auch die dogmatische Qualifikation einer Abgabe als Steuer nicht entscheidend. Die Begriffsdefinition von Steuern knüpft an die Voraussetzungslosigkeit der Abgabe an, was als Kriterium für die Anwendbarkeit des Verfassungsvorbehalts zumindest nicht im Vordergrund steht.
- 139 Der Verfassungsvorbehalt nach den genannten Kriterien tritt, wenn er für eine konkrete Abgabe zur Anwendung kommt, *in Konkurrenz zur Sachkompetenz*, auf welche sich diese Abgabe stützt.
- 140 Ein enger Bezug zur Sachkompetenz kann in folgenden Fällen bestehen:
- Bei Abgaben, die auf Grund eines primär ausserfiskalischen Zwecks (z.B. Verhaltenslenkung) erhoben werden.
  - Bei Abgaben mit primär fiskalischer Zwecksetzung, die auf Grund eines starken Zurechnungszusammenhangs zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe erhoben werden, was eine Zweckbindung des Ertrags voraussetzt.
- 141 Ob der Verfassungsvorbehalt für eine konkrete Steuer greift, ist in wertender Abwägung zwischen diesem und der Sachbereichskompetenz zu bestimmen.
- 142 Eine Verwendung des Abgabenertrags, welche dem Lenkungszweck einer Abgabe dient, beeinträchtigt deren engen Bezug zur Sachkompetenz nicht. Hingegen fällt ein solcher Abgabenertrag im Rahmen der wertenden Gegenüberstellung des Verfassungsvorbehalts und der Sachkompetenz ins Gewicht, da Erträge, die an Bevölkerung und Wirtschaft verteilt werden, das Steuersubstrat der Kantone deutlich weniger beeinträchtigen, als Erträge, die der Bund für den Finanzbedarf im Rahmen der betreffenden Sachkompetenz verwendet.

### Erfordernis einer Verfassungsgrundlage



## B. Verfassungsrechtliche Grundlagen einer Lenkungsabgabe

### 1. Allgemeines

- 143 Für die Erhebung einer Lenkungsabgabe muss der Bund zunächst über eine Sachkompetenz verfügen, welche ihn zur betreffenden Verhaltenslenkung ermächtigt.
- 144 Gestützt auf seine Sachkompetenz kann er zunächst eine Lenkungsabgabe erheben, deren Erträge vollumfänglich an Bevölkerung und Wirtschaft verteilt werden.
- 145 Zulässig ist auch die Erhebung einer Lenkungsabgabe, deren Erträge zweckgebunden für Massnahmen eingesetzt werden, die dem Lenkungsziel dienen. Die Verwendung der Erträge zur Finanzierung lenkungszielkonformer Massnahmen ist grundsätzlich zulässig.

- 146 In einem etwas weiteren Verständnis ist es auch zulässig, die Erträge zweckgebunden für eng mit dem Lenkungsziel zusammenhängende Zwecke zu verwenden. Zumindest aber ist zu fordern, dass diese Zwecke im Bereich der gleichen kompetenzbegründenden Norm der Bundesverfassung liegen.
- 147 Ob eine genügende Nähe zwischen dem Zweck der Massnahmen und dem Lenkungsziel sowie ein genügend enger Zusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck besteht, ist im Einzelfall zu beurteilen.
- 148 Ist eine Ertragsverwendung nicht lenkungszielkonform und steht sie auch nicht in einem engen Zusammenhang mit dem Lenkungsziel, so ist zu prüfen, ob die Abgabe im entsprechenden Umfang als besondere Finanzierungsabgabe (Abgaben mit besonderem Zurechnungszusammenhang) gestützt auf die Sachkompetenz zulässig ist<sup>205</sup>.

## 2. Verhältnismässigkeit

- 149 Die Abgabenerhebung selbst muss geeignet, erforderlich und der damit verbundene Eingriff dem anzustrebenden Ziel angemessen sein. Diese Voraussetzung ist nur erfüllt, wenn unter anderem folgende Punkte gegeben sind:
- Die Zahlungspflichtigen haben die Möglichkeit, die Abgabe zu vermeiden, indem sie das besteuerte Verhalten meiden.
  - Es ist anzunehmen, dass der durch die Abgabe gesetzte Anreiz genügt, um eine Lenkungswirkung zu erzielen.
- 150 Auch die Verwendung der Erträge – soweit diese nicht an Bevölkerung und Wirtschaft verteilt werden – muss geeignet sein, das angestrebte Lenkungsziel bzw. nahe damit zusammenhängende Ziele zu fördern.

## 3. Wahrung des Steuersubstrats der Kantone

- 151 Die Abgabe darf das Steuersubstrat der Kantone nicht erheblich beeinträchtigen. Soweit die Erträge an Bevölkerung und Wirtschaft verteilt werden, ist – jedenfalls in der hier in Frage stehende Höhe – davon auszugehen, dass diese Bedingung erfüllt ist. Somit ist insbesondere die Höhe der Mittel massgebend, die nicht an Bevölkerung und Wirtschaft verteilt, sondern zweckgebunden verwendet werden.
- 152 Die Wahrung des Steuersubstrats der Kantone ist auf Grund einer Gesamtwürdigung ihres Steuersubstrats und der Fiskaleinnahmen von Bund und Kantonen (unter Einschluss der Gemeinden) zu beurteilen. Dabei fällt ins Gewicht, welche Beträge ins-

---

<sup>205</sup> Vgl. hinten Abschnitt II.C.

gesamt durch reine Lenkungsabgaben und durch Steuern, die nicht auf einer besonderen Verfassungsgrundlage zur Abgabenerhebung beruhen, vom Bund vereinnahmt und für bestimmte Aufgaben eingesetzt werden. Grundlage muss eine finanzökonomische Analyse dieser Elemente sein. Die Frage, bis zu welchem Umfang der Ertragsverwendung das kantonale Steuersubstrat im Wesentlichen gewahrt bleibt und somit keine erhebliche Beeinträchtigung des Steuersubstrats vorliegt, lässt sich aber nicht rein mathematisch beantworten, sondern bedingt auch eine Wertung<sup>206</sup>.

- 153 Die Kantone erzielten 2006 Steuereinnahmen von total Fr. 35.3 Mia., die Gemeinden solche von Fr. 22.1 Mia. Die gesamten Steuereinnahmen des Bundes betragen 2006 Fr. 50.9 Mia., die gesamten Fiskaleinnahmen des Bundes im Jahr 2007 Fr. 53.3 Mia.<sup>207</sup>. Zu den Erträgen einzelner Abgaben des Bundes vgl. die Tabelle vorn Rz. 131.
- 154 Im Falle der Anwendbarkeit des Verfassungsvorbehalts ist dieser gegen das Bedürfnis abzuwägen, zur Verhaltenslenkung Abgaben zu erheben<sup>208</sup>.

### **C. Verfassungsrechtliche Grundlagen einer Abgabe mit besonderem Zurechnungszusammenhang**

- 155 Für die Erhebung einer Abgabe mit besonderem Zurechnungszusammenhang muss der Bund zunächst über eine Sachkompetenz für die Tätigkeit verfügen, welche er damit finanzieren will. Sodann muss ein enger Zurechnungszusammenhang im Sinne der Gruppenadäquanz bestehen. Die Abgabe muss zudem kostenabhängig sein und ihre Erträge müssen zweckgebunden verwendet werden<sup>209</sup>.

### **D. Ertragsverwendung der Klimalenkungsabgabe**

#### **1. Einleitung**

- 156 Vorliegend ist die Ertragsverwendung einer Lenkungsabgabe auf klimarelevanten zu untersuchen. Ein Teil des Abgabenertrags soll für Massnahmen zur Anpassung an Klimaveränderungen verwendet werden. Im Übrigen sollen die Erträge entspre-

<sup>206</sup> Vgl. SALADIN, Kommentar aBV, Art. 3 N 130, der darauf hinweist, dass diese Frage der Zulässigkeit einer Lenkungsabgabe ohne spezifische Verfassungsgrundlage nicht nur von ihrer Gestaltung, sondern auch von der Art der Staatsaufgaben und von der jeweiligen tatsächlichen sozioökonomischen Situation abhängt.

<sup>207</sup> Quelle: Eidgenössische Finanzverwaltung EFV und Kommunikation EFD (Hrsg.), Öffentliche Finanzen 2008, April 2008, Download unter <http://www.efv.admin.ch/shop/00020/00039/index.html?lang=de> (besucht am 5.6.2008).

<sup>208</sup> Vgl. vorn Rz. 112 ff.

<sup>209</sup> Vgl. vorn Rz. 22 ff. und 60 ff.

chend der Regelung des heute geltenden CO<sub>2</sub>-Gesetzes an Bevölkerung und Wirtschaft verteilt werden. Die Verwendung eines Teils des Ertrags für bestimmte Massnahmen wird durch eine Zweckbindung sichergestellt. Zudem steht die Mittelverwendung in einem Zusammenhang mit dem Lenkungsziel bzw. dem besteuerten Gegenstand.

## 2. Sachkompetenz

### a) *Umfassende Umweltschutzkompetenz des Bundes*

157 Zur Erhebung einer Lenkungsabgabe benötigt der Bund zunächst eine Kompetenz im betreffenden Sachbereich, welche die Verhaltenslenkung mitumfasst.

158 Gestützt auf Art. 74 BV kommt dem Bund eine umfassende Gesetzgebungskompetenz zum Schutz der Umwelt zu<sup>210</sup>. Umweltschutz im Sinne von Art. 74 BV ist der Schutz des Menschen und seiner natürlichen Umwelt. Zur natürlichen Umwelt ist u.a. auch das Klima zu zählen<sup>211</sup>. Der Bund kann sich somit für die Verhaltenslenkung mit dem Ziel einer Verminderung klimarelevanter Emissionen auf Art. 74 BV stützen<sup>212</sup>. Diese Sachkompetenz umfasst auch den Einsatz von reinen Lenkungsabgaben<sup>213</sup>.

### b) *Verhältnis der Umweltschutzkompetenz zu anderen Kompetenzen in der Bundesverfassung*

159 Der Bundesgesetzgeber ist grundsätzlich frei zu bestimmen, auf welche Weise er einem Verfassungsauftrag nachkommen will. Er kann prinzipiell alle verhältnismässigen Massnahmen zur Zielerreichung treffen und das ihm richtig scheinende Instrumentarium wählen<sup>214</sup>.

<sup>210</sup> Botschaft Umweltschutzartikel, S. 773, 776; Botschaft USG, S. 762; Botschaft BV, S. 248; BIAGGINI, Kommentar BV, Art. 74 N 3; BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Art. 73 BV, S. 41; FLEINER-GERSTER, aBV Art. 24<sup>septies</sup> N 31; HÄFELIN/HALLER, N 1084 f.; HANGARTNER, Kompetenzverteilung, S. 175; KELLER, S. 116; MAHON, BV Art. 74 N 1 und 5; RIGOLETH, S. 59; FLEINER, S. 315.

<sup>211</sup> Botschaft BV, S. 248; BIAGGINI, Kommentar BV, Art. 74 N 4; KAPPELER, S. 82 ff.; MORELL, BV Art. 74 N 7; RAUSCH, § 58 Rz. 8.

<sup>212</sup> JAAG/KELLER, S. 337 ff.; JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9416; KAPPELER, S. 83.

<sup>213</sup> BIAGGINI, Kommentar BV, Art. 74 N 6; JAAG/KELLER, S. 340; JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9416 f., 9425, 9430; KAPPELER, S. 82 f.; MORELL, BV Art. 74 N 14; RHINOW/SCHMID/BIAGGINI, § 16 Rz. 77; SEILER, Vorbemerkungen zu Art. 35a–35c, N 15.

<sup>214</sup> FLEINER-GERSTER, aBV Art. 24<sup>septies</sup> N 30, 56; MORELL, BV Art. 74 N 14; VALLENDER/MORELL, Umweltrecht, S. 72 f.

- 160 Bei der Bundeskompetenz für Umweltschutz handelt es sich um eine Querschnittskompetenz<sup>215</sup>. Querschnittskompetenzen betreffen auch Sachbereiche, die Gegenstand besonderer Zuständigkeitsvorschriften sind. Bei der Konkretisierung einer Querschnittskompetenz durch den Gesetzgeber muss die Einheit der Verfassungsordnung in besonderem Masse beachtet werden<sup>216</sup>. Die in anderen Verfassungsbestimmungen vorgenommene Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen ist zu berücksichtigen<sup>217</sup>. Querschnittskompetenzen berechtigen den Bundesgesetzgeber nicht, weite Teile der schweizerischen Rechtsordnung umzugestalten und dabei in die Kompetenzbereiche der Kantone einzugreifen<sup>218</sup>. Diese Grundsätze sind namentlich auch im Verhältnis der Umweltschutzkompetenz des Bundes zur Kompetenzabgrenzung zwischen Bund und Kantonen im Steuerbereich zu beachten.

### c) *Energieartikel*

- 161 Auf Grund der historischen Auslegung konnte Art. 24<sup>octies</sup> aBV keine Verfassungsgrundlage für die Erhebung einer Energieabgabe bilden. So lehnte der Souverän 1984 die Energie-Initiative u.a. deshalb ab, weil sie die Grundlage für die Erhebung einer zweckgebundenen Energieabgabe enthielt<sup>219</sup>. In der Folge wurde bei der Formulierung von Art. 24<sup>octies</sup> aBV die Kompetenz für Energielenkungsabgaben bewusst weggelassen. Diese Bestimmung wurde ohne inhaltliche Änderungen in die neue Bundesverfassung übernommen<sup>220</sup>. Somit ermächtigt Art. 89 BV nicht zur Erhebung einer Lenkungsabgabe auf Energie<sup>221</sup>.

## 3. Vorgesehene Ertragsverwendung

- 162 Für die Zwecke dieses Gutachtens ist von einem Gesamtertrag der Klimalenkungsabgabe von Fr. 4.8 Mia. auszugehen.
- 163 Zu untersuchen ist folgende Ertragsverwendung (in der rechten Spalte ist der Prozentsatz des Gesamtertrags angegeben):

<sup>215</sup> FLEINER-GERSTER, aBV Art. 24<sup>septies</sup> N 66; HÄFELIN/HALLER, N 1081; HANGARTNER, Kompetenzverteilung, S. 105 ff.; JAAG/MÜLLER/TSCHANNEN, S. 169; KELLER, Verfassung, S. 116 f.; MORELL, BV Art. 74 N 10; RHINOW, Verfassungsrecht N 646; SCHWEIZER, BV Art. 3 N 13.

<sup>216</sup> JAAG/MÜLLER/TSCHANNEN, S. 170.

<sup>217</sup> FLEINER/GIACOMETTI, S. 77 f.; HANGARTNER, Kompetenzverteilung, S. 77 f., 106 ff.; MORELL, BV Art. 74 N 16; VALLENDER/JACOBS, S. 72.

<sup>218</sup> Botschaft Umweltschutzartikel, S. 776; HANGARTNER, Kompetenzverteilung, S. 105.

<sup>219</sup> Hierzu und zu weiteren Vorhaben, die Kompetenz zur Erhebung von Energieabgaben in den Energieartikel aufzunehmen: JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9405 ff.

<sup>220</sup> SCHAFFHAUSER, Kommentar BV, Art. 89 N 1.

<sup>221</sup> JAAG/KELLER, S. 332 ff., 337; JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9415; JAGMETTI, Kommentar aBV, Art. 24<sup>octies</sup> Rz. 51; anderer Meinung: KAPPELER, S. 91 ff.

<i>Verwendungszweck</i>	<i>Betrag</i>	<i>Prozentualer Anteil bei einem Gesamtertrag von Fr. 4.8 Mia.</i>
<i>– Im Inland:</i>		
– Adaption Naturgefahren	Fr. 200 Mio.	4%
– Gebäudeprogramme EnergieSchweiz	Fr. 200 Mio.	4%
– Forschung und Entwicklung	Fr. 100 Mio.	2%
<i>– Im Ausland:</i>		
– Kauf ausländischer Zertifikate	Fr. 100 Mio.	2%
– Entwicklungszusammenarbeit im Klimabereich	Fr. 50 Mio.	1%
– für globale CO <sub>2</sub> -Abgabe zur Finanzierung von Adaptionmassnahmen (international)	Fr. 50 Mio.	1%
– <i>Rückverteilung</i> an Bevölkerung und Wirtschaft analog der geltenden Regelung im CO <sub>2</sub> -Gesetz	Fr. 4.1 Mia.	86%
<b>Total</b>	<b>4.8 Mia.</b>	<b>100%</b>

- 164 Diese Beträge bleiben auch dann unverändert, wenn der Gesamtertrag der Klimaleitungsabgabe sinkt, was eine entsprechende Erhöhung prozentualen Anteils der verwendeten Beträge am Gesamtertrag zur Folge hätte.

#### **4. Abstützung auf die Lenkungscompetenz des Bundes**

- 165 Der Bund hat gestützt auf Art. 74 und 89 BV eine Kompetenz zur Verhaltenslenkung mit dem Ziel einer Reduktion von klimarelevanten Emissionen. Die Umweltschutzkompetenz umfasst auch den Einsatz von reinen Lenkungsabgaben.
- 166 Bei reinen Lenkungsabgaben, die ausschliesslich auf eine Sachkompetenz abgestützt sind, können Erträge lenkungszielkonform verwendet werden, um das mit der Abgabenerhebung angestrebte Lenkungsziel noch zusätzlich durch damit finanzierte Massnahmen zu fördern<sup>222</sup>. An die Zulässigkeit der Mittelverwendung sind jedoch strenge Anforderungen zu stellen<sup>223</sup>. Verlangt wird, dass die Mittelverwendung:
- im entsprechenden Sachbereich oder zumindest in einem mit diesem eng verknüpften Bereich erfolgt;

<sup>222</sup> Vgl. vorn Rz. 142.

<sup>223</sup> JAAG/KELLER, S. 330.

- der Verstärkung der mit der Abgabenerhebung verfolgten Ziele dient.
- 167 Ziel der Klimalenkungsabgabe ist die Verminderung der Treibhausgasemissionen<sup>224</sup>. Lenkungszielkonform sind somit alle Massnahmen, die ebenfalls der Verminderung der Treibhausgasemissionen dienen.
- 168 Soweit die Gebäudeprogramme der *EnergieSchweiz* der Verminderung der zur Gebäudeheizung und Warmwasseraufbereitung benötigten Verwendung fossiler Energieträger dienen, sind sie lenkungszielkonform, da bei solchen Verbrennungsprozessen insgesamt grosse Mengen an CO<sub>2</sub> freigesetzt werden.
- 169 Bezüglich des *Kaufs ausländischer Zertifikate* und der *Entwicklungszusammenarbeit im Klimabereich* ist zunächst vorauszusetzen, dass diese Massnahmen eindeutig der Verminderung der Emission von Treibhausgasen dienen. Sodann stellt sich die Frage, ob die Verminderung von Treibhausgasemissionen im Ausland dem Lenkungsziel der Klimalenkungsabgabe entspricht. Diese Abgabe erfasst nur Emissionen in der Schweiz (vgl. die Abgabeobjekte gemäss Art. 7 des CO<sub>2</sub>-Gesetzes, dem die Klimalenkungsabgabe mehr oder weniger nachgebildet werden soll). Somit richtet sich das Lenkungsziel auf Emissionsreduktionen in der Schweiz. Allerdings handelt es sich beim Klimaschutz letztlich um eine globale Aufgabe, bei welcher es im Wesentlichen auf die Gesamtheit der weltweiten Treibhausgasemissionen ankommt, auch was den Schutz des Klimas im Interesse der Schweiz betrifft. Im Lichte des Verfassungsauftrags, den Menschen und seiner natürlichen Umwelt vor schädlichen oder lästigen Einwirkungen zu schützen, spielt es somit nur eine sekundäre Rolle, ob die Reduktionen im Ausland oder im Inland erzielt werden. Aus diesem Grund erachten wir es als zulässig, dass Mittel aus der Klimalenkungsabgabe für den Kauf ausländischer Zertifikate verwendet werden sowie für die Entwicklungszusammenarbeit im Klimabereich, sofern letztere unmittelbar zur Verminderung von klimarelevanten Emissionen führt.
- 170 Soweit die aus den Erträgen der Abgabe zu finanzierende *Forschung und Entwicklung* die Verminderung der Treibhausgasemissionen bezweckt, kann sie ebenfalls als zielkonform qualifiziert werden.
- 171 *Massnahmen zur Anpassung an den Klimawandel, insbesondere zum Schutz vor Naturgefahren* haben zwar ebenfalls einen Zusammenhang mit dem durch Treibhausgasemissionen verursachten bzw. geförderten Klimawandel. Allerdings dienen diese Massnahmen nicht der Verminderung von Treibhausgasemissionen, weshalb sie nicht zielkonform sind. Bereits aus diesem Grund lässt sich diese Mittelverwendung nicht auf die Lenkungscompetenz des Bundes im Bereich des Umweltschutzes (Art. 74 BV) stützen. Dies gilt für Adaptionsmassnahmen im Inland und vermehrt noch für solche im Ausland. Zu beachten ist sodann, dass die Notwendigkeit solcher

---

<sup>224</sup> Vgl. den Klimabericht, insbesondere die Ziele, S. 53 ff., und die dazu beschriebenen Massnahmen, S. 58 ff. und 76 ff.

Anpassungsmassnahmen oft nicht monokausal auf den Klimawandel zurückgeführt werden kann, sondern weitere Ursachen – beispielsweise in der Raumplanung – hat. Ausserdem ist auch fraglich, ob sich Adaptionenmassnahmen an Naturgefahren dem gleichen Sachbereich wie die Klimalenkungsabgabe zuzurechnen sind oder zumindest in einem mit diesem eng verknüpften Bereich, denn Naturgefahren gehören nicht zu den Einwirkungen, vor denen der Bund Bevölkerung und Umwelt gestützt auf Art. 74 BV schützen soll<sup>225</sup>.

## 5. Abstützung auf die Kompetenz zur Erhebung besonderer Finanzierungsabgaben

- 172 Auch eine besondere Finanzierungsabgabe kann, wie vorn dargelegt, ohne besondere Verfassungskompetenz zur Abgabenerhebung und somit gestützt auf eine Sachkompetenz erhoben werden. Eine solche Abgabe setzt einen besonderen Zurechnungszusammenhang sowie Kostenabhängigkeit und Zweckbindung voraus. Der erforderliche besondere Zurechnungszusammenhang besteht in einem qualifizierten Zusammenhang zwischen Verwendungszweck der Abgabe und dem Kreis der Abgabepflichtigen (qualifizierte Gruppenäquivalenz bzw. Kongruenz).
- 173 Ein solcher Zurechnungszusammenhang kann für die *zielkonformen Massnahmen* bejaht werden. Ausgangspunkt ist die Erkenntnis, dass die Treibhausgasemissionen Ursachen des Klimawandel sind und die Gesamtmenge der Treibhausgasemissionen in der Schweiz zu hoch ist. Die Klimalenkungsabgabe wird auf allen wesentlichen Treibhausgasemissionen nach Massgabe ihrer Klimarelevanz erhoben. Die zielkonformen Massnahmen dienen der Verminderung dieser Emissionen. Damit liegt u.E. eine ausgeprägte Gruppenadäquanz im Sinne der Verursachung vor.
- 174 Ein Zusammenhang besteht grundsätzlich auch zwischen den Treibhausgasemissionen und *Massnahmen zur Anpassung an den Klimawandel*. Die mit der Abgabe belasteten Emissionen sind Ursache des Klimawandels, welcher Anpassungsmassnahmen zum Schutz vor Naturgefahren erforderlich macht. Allerdings sind Adaptionenmassnahmen oft durch mehrere Ursachen (beispielsweise auch durch die Raumplanung) bedingt. Sodann werden die heute notwendigen Adaptionenmassnahmen – soweit sie durch die Klimaveränderung bedingt sind – nicht durch die gegenwärtigen, sondern durch frühere Emissionen von Treibhausgasen verursacht. Bei der Abgabe auf der Ablagerung und Ausfuhr von Abfällen gemäss Art. 32e USG hat das Bundesgericht einen indirekten Kausalzusammenhang zwischen aktuellen Abfallablagerungen und Kosten von Altlastensanierungen, welche auf frühere Ablagerungen zurückgehen, bejaht. Entsprechend hat es die Abfallabgabe als Kostenanlastungssteuer qualifiziert, welche auf die Umweltschutzkompetenz des Bundes gestützt

---

<sup>225</sup> Vgl. hinten Rz. 175.

werden kann; die Verfassungsmässigkeit der Abgabe wurde nicht in Frage gestellt<sup>226</sup>. Der besondere Zurechnungszusammenhang wird also nicht deshalb durchbrochen, weil die heutigen Emittenten mit der Abgabe nicht die künftigen Folgen ihrer heutigen Emissionen finanzieren, sondern die Folgen früherer gleichartiger Emissionen.

- 175 Dem Bund kommt keine generelle Kompetenz für Massnahmen zum Schutz vor Naturgefahren zu. Eine solche folgt, wie erwähnt, namentlich auch nicht aus Art. 74 BV. Grundsätzlich sind die Kantone für den Schutz vor Naturgefahren zuständig<sup>227</sup>. Nur sektoriell begrenzt im Zusammenhang mit anderen Sachkompetenzen, wie beispielsweise die Abwehr schädigender Einwirkungen des Wassers (insbesondere Hochwasserschutz)<sup>228</sup>, der Schutzfunktion des Waldes<sup>229</sup> oder der Bundesaufgaben im Bereich der Verkehrsinfrastruktur<sup>230</sup>, welche allenfalls vor Naturgefahren zu schützen sind, kommen dem Bund Kompetenzen für Massnahmen zum Schutz vor Naturgefahren zu. Nur wo solche Kompetenzen bestehen, darf der Bund Massnahmen zum Schutz vor Naturgefahren treffen oder finanzieren. Er kann deshalb für Adaptionsmassnahmen zweckgebundene Erträge nicht für Transferzahlung an die Kantone für die von diesen zu treffenden Anpassungsmassnahmen verwenden.
- 176 Zwar kann somit durch die generell auf allen Treibhausgasemissionen erhobene Abgabe nur eine beschränkte Auswahl von Massnahmen finanziert werden, die durch die Klimaerwärmung verursacht werden. Dies steht u.E. der Annahme eines starken Zurechnungszusammenhangs zwischen den Emittenten von Treibhausgasen und den finanzierten Massnahmen grundsätzlich nicht entgegen, denn der Kreis der in einem engen Zurechnungszusammenhang stehenden Personen wird dadurch nicht verändert. Problematisch ist hingegen, dass der Kreis der verursachenden Emittenten wegen der globalen Wirkung der Treibhausgasemissionen nicht den in der Schweiz Abgabepflichtigen entspricht, sondern aus allen Treibhausgasemittenten weltweit besteht. Es liesse sich zwar argumentieren, dass die schweizerischen Emittenten auch entsprechende Kosten im Ausland verursachen, die ihnen nicht angelastet werden. U.E. ist jedoch der Zurechnungszusammenhang, der gestützt auf einer solchen „Verrechnung“ gegenläufiger Effekte beruht, nicht mehr als ausreichend stark zu qualifizieren. Ein schwacher Zurechnungszusammenhang genügt jedoch nicht, um eine besondere Finanzierungsabgabe anzunehmen, welche sich auf eine Sachkompetenz stützen kann. Ohne Verfassungsänderung ist somit eine Mittelverwendung für Adaptionsmassnahmen nicht zulässig.

---

<sup>226</sup> BGE 131 II 271 E. 5.3, S. 277; TSCHANNEN, Kommentar USG, Art. 32e Rz. 13.

<sup>227</sup> In diesem Sinn auch der Klimabericht, S. 30.

<sup>228</sup> Art. 76 Abs. 1 BV.

<sup>229</sup> Art. 77 Abs. 1 BV.

<sup>230</sup> Art. 82–88 BV.

## 6. Vorbehalt der Wahrung des Steuersubstrats der Kantone

- 177 Die Mittelverwendung für zielkonforme Massnahmen ist nach dem Gesagten gestützt auf die geltende Verfassung bzw. die Sachkompetenz für Umweltschutz zulässig. Dies gilt aber nur, soweit das Steuersubstrat der Kantone nicht wesentlich beeinträchtigt wird. Für die geltenden Umweltlenkungsabgaben des USG und die CO<sub>2</sub>-Abgabe wird in der Lehre festgehalten, dass diese die Finanzressourcen der Kantone nicht erheblich tangieren bzw. keinen wesentlichen Einfluss auf das Steuersubstrat der Kantone haben<sup>231</sup>. Dies trifft entsprechend auch für die Erträge der Klimalenkungsabgabe zu, *soweit diese an Bevölkerung und Wirtschaft verteilt werden*, auch wenn der betreffende Betrag mit rund Fr. 4 Mia. wesentlich grösser ist.
- 178 Die Frage, ab welchem Betrag die *Verwendung* der Erträge aus der Klimalenkungsabgabe das Steuersubstrat der Kantone erheblich beeinträchtigt, ist, wie erwähnt, auf Grund einer Gesamtwürdigung des Steuersubstrats und der Fiskaleinnahmen von Bund und Kantonen zu beurteilen.
- 179 Im Verhältnis zu den weiter vorn dargelegten Erträgen der Steuern von Bund (2006: Fr. 47.5 Mia.), Kantonen (Fr. 35.3 Mia.) und Gemeinden (Fr. 22.1 Mia.)<sup>232</sup> erscheint die total vorgesehene Ertragsverwendung von Fr. 700 Mio. nicht als wesentliche Beeinträchtigung des kantonalen Steuersubstrats.
- 180 Die Mittelverwendung könnten jedoch nicht die gesamten Erträge der Lenkungsabgabe erfassen. Mit Fr. 4.8 Mia. entspricht dieser rund 31% des Ertrags der direkten Bundessteuer im Jahr 2007 bzw. beinahe dem Gesamtertrag der Mineralölsteuer und des Mineralölsteuerzuschlags auf Treibstoffen oder beinahe 10% der gesamten Fiskaleinnahmen des Bundes<sup>233</sup>. Eine exakte Grenze zulässiger Mittelverwendung können wir gestützt auf die uns vorliegenden Unterlagen nicht vornehmen. Bei der Schaffung zweckgebundener Fiskaleinnahmen in dieser Höhe erscheint es uns jedoch als sehr wahrscheinlich, dass ein erheblicher Eingriff in das Steuersubstrat der Kantone anzunehmen wäre.

## 7. Fazit

- 181 Die Verwendung von Erträgen einer Klimalenkungsabgabe im eingangs umschriebenen Rahmen ist u.E. für lenkungszielkonforme Massnahmen ohne Verfassungsänderung zulässig. Für die vorgesehenen nicht lenkungszielkonformen Massnahmen (Adaptionsmassnahmen) fehlt jedoch eine genügende Verfassungsgrundlage.

<sup>231</sup> JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9417, 9425, 9430.

<sup>232</sup> Weitere Angaben vorn Rz. 131 und 153.

<sup>233</sup> Gemäss Staatsrechnung des Bundes 2007, Bd. 1, S. 16, betragen die Fiskaleinnahmen des Bundes Fr. 53 336 Mio.

- 182 Die Mittelverwendung könnte jedoch nicht die gesamten Erträge der Lenkungsabgabe erfassen. Eine exakte Grenze zulässiger Mittelverwendung lässt sich gestützt auf die uns vorliegenden Unterlagen nicht vornehmen.

### **E. Volksinitiative „für ein gesundes Klima“**

- 183 Die am 11. Mai 2007 eingereichte Volksinitiative „für ein gesundes Klima“ hat folgenden Wortlaut<sup>234</sup>:

*„Die Bundesverfassung vom 18. April 1994 wird wie folgt geändert:*

*Art. 89a (neu) Schutz des Klimas*

*<sup>1</sup> Bund und Kantone betreiben eine wirksame Klimapolitik. Sie sorgen dafür, dass die Menge der landesweiten, vom Menschen verursachten Treibhausgas-Emissionen bis zum Jahr 2020 gegenüber dem Stand von 1990 um mindestens 30 Prozent abnimmt. Der Bund legt Zwischenziele fest.*

*<sup>2</sup> Die Ausführungsgesetzgebung orientiert sich an Artikel 89 Absätze 2–4; sie legt den Schwerpunkt auf die Energieeffizienz und die neuen erneuerbaren Energien.“*

- 184 Diese Bestimmung gibt dem Bund auf Verfassungsstufe klare Reduktionsziele vor. Sie betont damit das mit der Klimalenkungsabgabe verfolgte Ziel. Die Klimalenkungsabgabe könnte im Falle der Annahme dieser Initiative zusätzlich auch auf ihren Art. 89a BV abgestützt werden. Die Erhebung einer Abgabe zur entsprechenden Verhaltenslenkung wird aber im Initiativtext nicht erwähnt. Im Gegenteil, sie verweist für die zu treffenden Massnahmen auf Art. 89 BV, von dem vorn gezeigt wurde, dass er nicht als Verfassungsgrundlage für die Erhebung einer Klimalenkungsabgabe dienen kann<sup>235</sup>. Somit ändert sich mit dieser Initiative u.E. an der Beurteilung der Klimalenkungsabgabe wenig. Insbesondere ist darin keine Grundlage für die verfassungsrechtliche Abstützung der Ertragsverwendung für Adaptionsmassnahmen zu sehen.

### **F. Ausgestaltung einer allfälligen Verfassungsbestimmung**

- 185 Sofern angesichts der kontroversen Beurteilung der Anforderungen an die Verfassungsgrundlage für die Erhebung einer Lenkungsabgabe mit Mittelverwendung eine explizite Verfassungsgrundlage geschaffen werden soll, ist im Sinn der gemachten Ausführungen zu empfehlen, dass diese zumindest das Lenkungsziel und die mit den

<sup>234</sup> BBl 2007, S. 3667 ff.

<sup>235</sup> Vgl. vorn Rz. 161.

Erträgen zu finanzierenden Massnahmen bestimmt. Dies gilt insbesondere für die beabsichtigte Mittelverwendung für Adaptionsmassnahmen. Es bestehen zudem verschiedenen Möglichkeiten, in der Verfassung für den Gesetzgeber Leitplanken aufzustellen, so beispielsweise bezüglich der maximalen Höhe der Abgabe und der Kompetenzverteilung für die Festlegung der konkreten Abgabenhöhe<sup>236</sup>.

## G. Exkurs: Finanzierung zielkonformer Massnahmen durch Mittel der heute geltenden CO<sub>2</sub>-Abgabe

### 1. Ausgangslage

186 Im Rahmen der Behandlung der von Nationalrat Hegetschweiler eingereichten parlamentarischen Initiative „Anreize für energetisch wirksame Massnahmen im Gebäudebereich“ gab die Kommission für Umwelt, Raumplanung und Energie des Nationalrats den Vorentwurf vom 12. November 2007 für einen Bericht zum Erlass eines Bundesgesetzes über Anreize für energetisch wirksame Massnahmen im Gebäudebereich in die Vernehmlassung<sup>237</sup>. Dem Bericht liegt ein Vorentwurf des Bundesgesetzes bei. Dabei handelt es sich um ein Mantelgesetz, das in Ziff. 1 eine Änderung des CO<sub>2</sub>-Gesetzes und in Ziff. 2 eine Änderung von Art. 257a Abs. 3 OR betreffend die Miete umfasst. Auf Letztere ist hier nicht einzugehen. Ziff. 1 des Vorentwurfs, lautet wie folgt:

**„1. Bundesgesetz vom 8. Oktober 1999 über die Reduktion der CO<sub>2</sub>-Emissionen**

*Gliederungstitel vor Art. ..*

**2. Abschnitt: CO<sub>2</sub>-Abgabe**

*Art. 10 Abs. 1<sup>bis</sup>(neu), 1<sup>ter</sup>(neu) und 2 ..*

*1<sup>bis</sup>(neu) Vom Abgabbeertrag werden insgesamt ein Drittel, maximal 200 Millionen Franken pro Jahr eingesetzt für die:*

- a. Förderung der Erstellung von energetisch hochwertigen Wohn- und Dienstleistungsgebäuden;*
- b. energetische Sanierung bestehender Wohn- und Dienstleistungsgebäude;*
- c. Förderung der erneuerbaren Energien im Gebäudebereich im Umfang von maximal 30 Millionen Franken pro Jahr.*

*1<sup>ter</sup>(neu) Der Bundesrat erlässt Vorschriften über die Ausrichtung der Finanzhilfen.*

<sup>236</sup> Vgl. dazu auch Rz. 93.

<sup>237</sup> Geschäftsnummer der Bundesversammlung 02.473 (publiziert auf <http://www.parlament.ch>).

<sup>2</sup> *Der übrige Abgabenertrag wird nach Massgabe der von Bevölkerung und Wirtschaft entrichteten Abgaben aufgeteilt.*“

- 187 Vorliegend zu prüfen ist, ob die in dieser Bestimmung vorgesehene Abgabeverwendung von einem Drittel, maximal 200 Millionen Franken pro Jahr, für die genannten Zwecke ohne Verfassungsänderung zulässig ist.

## **2. Zweck der Ertragsverwendung**

- 188 Gemäss Ziff. 2 des Vorentwurfs zum erwähnten Kommissionsbericht soll die vorgesehene Teilzweckbindung der Erträge der CO<sub>2</sub>-Abgabe die CO<sub>2</sub>-Reduktionswirkung dieser Abgabe verstärken. Die Auswirkungen der Teilzweckbindung der CO<sub>2</sub>-Abgabe auf die CO<sub>2</sub>-Emissionen werden sodann in Ziff. 4.1.2 des Vorentwurfs zum genannten Bericht dargelegt. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass der Zweck der vorgesehenen Ertragsverwendung klarerweise dem Ziel der CO<sub>2</sub>-Abgabe, also der Reduktion der CO<sub>2</sub>-Emissionen<sup>238</sup>, dient. Die Reduktionsziele der Massnahmen sind in Art. 2 CO<sub>2</sub>-Gesetz geregelt. Die Ziele beziehen sich auf den Durchschnitt der Jahre 2008 bis 2012. Demgegenüber zielen die mit der Teilzweckbindung der CO<sub>2</sub>-Abgabe geförderten Massnahmen primär auf längerfristige Einsparungen.

## **3. Sachkompetenz**

- 189 Wie dies bereits für die Klimalenkungsabgabe dargelegt wurde, kommt dem Bund gestützt auf Art. 74 BV eine umfassende Gesetzgebungskompetenz zum Schutz der Umwelt zu. Diese Kompetenz umfasst auch die Verhaltenslenkung zum Zweck der Verminderung klimarelevanter Emissionen und berechtigt ihn, zum Einsatz von reinen Lenkungsabgaben<sup>239</sup>. Die Verwendung eines Teils der Erträge im Rahmen der Zweckbindung dient dem Klimaschutz und ist somit durch die Sachkompetenzen des Bundes gedeckt.
- 190 Wie bei der Klimalenkungsabgabe gilt auch bezüglich der CO<sub>2</sub>-Abgabe, dass sich eine lenkungszielkonforme Ertragsverwendung auf die Bundeskompetenz zur Verhaltenslenkung mit dem Ziel einer Reduktion von klimarelevanten Emissionen stützen kann. Der Bund kann sich ausserdem auf Art. 89 BV stützen. Zwar sind gemäss Abs. 4 dieser Bestimmung für Massnahmen, die den Verbrauch von Energie in Gebäuden betreffen, „vor allem“ die Kantone zuständig sind. Diese Vorrangigkeit kantonalen Massnahmen bezüglich des Energieverbrauchs von Gebäuden bezieht sich

---

<sup>238</sup> Art. 1 CO<sub>2</sub>-Gesetz.

<sup>239</sup> Vgl. vorn Abschnitt II.D.2.a).

aber primär auf den Erlass von Vorschriften über die Wärmeisolation von Gebäuden<sup>240</sup>. Die Formulierung schliesst nicht aus, dass sich der Bund für die Förderung von Massnahmen zur Senkung des Energieverbrauchs von Gebäuden bzw. der Nutzung von erneuerbaren Energien im Gebäudebereich durch einen auf maximal Fr. 200 Mio. pro Jahr begrenzten Betrag auf Art. 89 BV abstützt. Insbesondere aber schliesst Art. 89 Abs. 4 BV nicht aus, dass eine solche Förderung gestützt auf Art. 74 BV erfolgt.

#### **4. Vorbehalt der Wahrung des Steuersubstrats der Kantone**

- 191 Die Verwendung eines Teils der Erträge der CO<sub>2</sub>-Abgabe für zielkonforme Massnahmen ist demzufolge – analog der Beurteilung der Rechtslage für die Klimalenkungsabgabe – gestützt auf die geltende Verfassung bzw. die Sachkompetenz für Umweltschutz zulässig. Auch bezüglich der CO<sub>2</sub>-Abgabe gilt dies aber nur, soweit das Steuersubstrat der Kantone nicht wesentlich beeinträchtigt wird.
- 192 Für die geltenden Umweltlenkungsabgaben des USG und die CO<sub>2</sub>-Abgabe wird in der Lehre festgehalten, dass diese die Finanzressourcen der Kantone nicht erheblich tangieren bzw. keinen wesentlichen Einfluss auf das Steuersubstrat der Kantone haben<sup>241</sup>. Daran ändert auch die Verwendung von maximal einem Drittel des Ertrags der CO<sub>2</sub>-Abgabe bis zum vorgesehenen Maximalbetrag von Fr. 200 Mio. nichts<sup>242</sup>.

#### **5. Fazit**

- 193 Die Verwendung eines Teils des Ertrags der CO<sub>2</sub>-Abgabe gemäss dem Vorentwurf vom 12. November 2007 zu einem Bundesgesetz über Anreize für energetisch wirksame Massnahmen im Gebäudebereich, ist u.E. für die vorgesehenen lenkungszielkonforme Massnahmen ohne Verfassungsänderung zulässig.

---

<sup>240</sup> Vgl. SCHAFFHAUSER, Art. 89 N 11.

<sup>241</sup> JAGMETTI, Energierecht, Ziff. 9417, 9425, 9430.

<sup>242</sup> Vgl. zur Verwendung von erheblich grösseren Beträgen einer künftigen Klimalenkungsabgabe vorn Abschnitt II.D.

### III. Schlussfolgerungen

#### A. Zusammenfassung

##### 1. Die Zulässigkeit der Ertragsverwendung im Allgemeinen

- 194 Gemäss heute herrschender Lehre und Staatspraxis kann der Bund reine Lenkungsabgaben gestützt auf eine Sachkompetenz, die ihn zur Verhaltenslenkung ermächtigt, erheben, ohne dass er eine besondere Verfassungsgrundlage für die Abgabenerhebung benötigt. In der Lehre kontrovers ist, ob die vollständige oder teilweise Verteilung des Abgabenertrags an Bevölkerung und Wirtschaft eine Voraussetzung dafür bildet.
- 195 Weiter ist der Bund ohne besondere Verfassungsgrundlage gestützt auf eine Sachkompetenz befugt, besondere Finanzierungsabgaben, also Abgaben mit starkem Zurechnungszusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe, zu erheben.
- 196 Auf Grund der Analyse der Struktur der Kompetenzzuteilung an den Bund in der Bundesverfassung sowie der zur Begründung des Verfassungsvorbehalts für Bundessteuern vorgebrachten Argumente liegt u.E. der Sinn des Verfassungsvorbehalts für Bundessteuern in der Kompetenzaufteilung zwischen Bund und Kantonen. Der Verfassungsvorbehalt dient damit der Wahrung des *Steuersubstrats der Kantone und des Spielraums der Kantone zur Ausgestaltung des eigenen Steuersystems*. Entscheidender Gesichtspunkt für seinen Anwendungsbereich ist somit, ob ein erheblicher Eingriff in das Steuersubstrat der Kantone vorliegt.
- 197 Sofern daneben auch die Sicherung der demokratischen Mitsprache bzw. die Begrenzung der Staatstätigkeit als Funktionen des Verfassungsvorbehalts angesehen werden, fallen zudem die *Allgemeinheit der Abgabenerhebung* und die *Belastung des einzelnen Abgabepflichtigen* bzw. die *Höhe des Ertrags* als untergeordnete Gesichtspunkte in Betracht.
- 198 Dieses Verständnis des Verfassungsvorbehalts lässt sich aus den Bestimmungen zur Steuererhebung durch den Bund ableiten. Explizit ist dieser Vorbehalt jedoch nicht in der Verfassung verankert. Er kann keinen prinzipiellen Vorrang vor anderen Bestimmungen der Bundesverfassung beanspruchen, namentlich auch nicht vor den Sachkompetenzen.
- 199 Die Sachkompetenzen umfassen grundsätzlich auch die zur Aufgabenerfüllung erforderlichen Handlungsmittel und damit sowohl Abgaben mit reiner Lenkungswirkung als auch Abgaben zur Finanzierung der betreffenden Aufgabe. Diesem grundsätzlich weiten Umfang der Sachkompetenzen tritt der Verfassungsvorbehalt für Bundessteuern gegenüber und drängt die Sachkompetenzen im Bereich des Abgaberechts zurück. Ob eine konkrete Abgabe dem Verfassungsvorbehalt untersteht, ist

durch *wertende Abwägung* des Geltungsanspruchs der Sachkompetenzen und des Verfassungsvorbehalts für Bundessteuern zu bestimmen.

- 200 Je stärker eine Abgabe für die Aufgabenerfüllung erforderlich bzw. durch diese bedingt und mit dieser verbunden ist, desto eher wird sie von der entsprechenden Sachkompetenz mitumfasst. Solche Verknüpfungen mit der Sachkompetenz können in folgenden Elementen bestehen:
- in ausserfiskalischen Zwecken (namentlich einem Lenkungszweck),
  - in einer zweckgebundenen Verwendung des Abgabenertrages, oder
  - in einem besonderen Zurechnungszusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und dem Verwendungszweck der Abgabe.
- 201 Das erstgenannte Element ist beispielsweise bei der geltenden CO<sub>2</sub>-Abgabe und bei den Lenkungsabgaben des Umweltschutzgesetzes gegeben, die letzten beiden namentlich bei den besonderen Finanzierungsabgaben.
- 202 Je stärker aber die Abgabe in das kantonale Steuersubstrat eingreift, desto eher ist eine spezifische Verfassungsgrundlage vorzusetzen. Dabei ist davon auszugehen, dass Abgaben, deren Erträge durch den Bund verwendet werden, sehr viel stärker in das Steuersubstrat der Kantone eingreifen als solche, deren Erträge an die Bevölkerung und die Wirtschaft verteilt oder an die Kantone weitergeleitet werden. Allenfalls ist auch die Grösse des Kreises der Abgabepflichtigen und die Belastung des Einzelnen bzw. die Höhe des Gesamtertrags der Abgabe zu berücksichtigen.
- 203 Die Verwendung von Erträgen einer Lenkungsabgabe für lenkungszielkonforme Massnahmen schliesst deshalb nicht zum Vornherein aus, dass sich die Abgabe auf die betreffende Sachkompetenz stützen kann. Soweit sich eine Abgabe auf eine Sachkompetenz des Bundes stützt, muss auch ihr Verwendungszweck durch diese gedeckt sein.

## **2. Beurteilung der Ertragsverwendung bei der Klimalenkungsabgabe**

- 204 Art. 74 BV, welcher den Bund mit dem Schutz der Umwelt beauftragt, bildet grundsätzlich eine genügende Verfassungsgrundlage für die Erhebung einer Klimalenkungsabgabe. Demgegenüber fällt der Energieartikel, Art. 89 BV, ausser Betracht, da die historische Auslegung hier ergibt, dass er das Mittel einer Lenkungsabgabe nicht mitumfasst.
- 205 Auf Art. 74 BV lässt sich auch die Verwendung eines Teils des Abgabenertrags für lenkungszielkonforme Massnahmen abstützen. Dazu gehören Gebäudeprogramme der *EnergieSchweiz*, der Kauf ausländischer Zertifikate sowie Massnahmen der Entwicklungszusammenarbeit im Klimabereich, sofern diese unmittelbar zur Ver-

minderung von klimarelevanten Emissionen führen, sowie die Forschung und Entwicklung, soweit sie ebenfalls der Verminderung von klimarelevanter Emissionen dient.

- 206 Hingegen kann die Mittelverwendung für Massnahmen zur Anpassung an den Klimawandel (Adaption), namentlich zum Schutz vor Naturgefahren nicht auf die Kompetenz zur Verhaltenslenkung gemäss Art. 74 BV abgestützt werden, da es sich nicht um lenkungszielkonforme Massnahmen handelt. Auch der für besondere Finanzierungsabgaben vorausgesetzte starke Zurechnungszusammenhang fehlt, da die Ursache der Kosten in den globalen klimarelevanten Emissionen zu sehen ist und nicht spezifisch in den schweizerischen.
- 207 Die Gegenüberstellung der vorgesehenen Mittelverwendung im Umfang von Fr. 700 Mio. und der übrigen Steuereinnahmen des Bundes und der Kantone zeigt, dass damit noch keine erhebliche Beeinträchtigung des kantonalen Steuersubstrats verbunden ist. Wir betrachten die Mittelverwendung in dieser Höhe deshalb als zulässig.
- 208 Entsprechend erweist sich auch die Finanzierung zielkonformer Massnahmen durch Mittel der heute geltenden CO<sub>2</sub>-Abgabe u.E. für die vorgesehenen lenkungszielkonforme Massnahmen ohne Verfassungsänderung als zulässig.

## B. Beantwortung der Gutachterfragen

209 Die Gutachterfragen sind wie folgt zu beantworten:

- „1. Wie weit können Erträge einer Abgabe auf fossilen Brenn- und Treibstoffen sowie auf der Emission von Klimagasen zweckgebunden zur Finanzierung von Massnahmen zum Schutze des Klimas verwendet werden (lenkungszielkonforme Massnahmen, namentlich Sanierungen von Gebäudehüllen), ohne dass die bestehenden Verfassungsgrundlagen geändert werden müssen?“

*Eine Verwendung für lenkungszielkonforme Massnahmen, namentlich für die Sanierung von Gebäudehüllen, für Klimaprojekte im Rahmen der Entwicklungszusammenarbeit sowie für Forschung und Entwicklung, kann im zu prüfenden Umfang von Fr. 700 Mio. im Rahmen der geltenden Verfassung vorgenommen werden.*

- „2. Wie weit können Erträge einer Abgabe auf fossilen Brenn- und Treibstoffen sowie auf anderen Klimagasen zweckgebunden zur Finanzierung von Massnahmen, die der Anpassung an den Klimawandel (Adaptation) dienen (Massnahmen, die nicht lenkungszielkonform sind, namentlich zum Schutz vor Naturgefahren), verwendet werden, ohne dass die bestehenden Verfassungsgrundlagen geändert werden müssen?“

*Eine Verwendung für nicht lenkungszielkonforme Massnahmen, namentlich für Anpassungsmassnahmen zum Schutz vor Naturgefahren, ist ohne Verfassungsänderung nicht zulässig.*

- „3. Würde die am 11. Mai 2007 eingereichte Volksinitiative „für ein gesundes Klima“ eine Erhebung von Lenkungsabgaben mit Finanzierungscharakter im Sinne des Klimaberichts ermöglichen?“

*Die Volksinitiative ändert u.E. an der Beurteilung der Klimalenkungsabgabe wenig. Insbesondere ist darin keine Grundlage für die verfassungsrechtliche Abstützung der Ertragsverwendung für Adaptionenmassnahmen zu sehen.*

- „4. Wie müsste eine Verfassungsnorm ausgestaltet sein, um die Realisierung des Gesetzgebungsprojekts im Sinne des Klimaberichts zu ermöglichen?“

*Im Falle der Schaffung einer expliziten Verfassungsgrundlage für die Klimalenkungsabgabe sollte diese mindestens das Lenkungsziel und die mit den Erträgen zu finanzierenden Massnahmen festlegen. Es können zudem weitere Leitplanken für den Gesetzgeber aufgestellt werden.*

- „5. Ist die Finanzierung von zielkonformen Massnahmen im Gebäudebereich durch die Verwendung von 30% des Ertrags der heute geltenden CO<sub>2</sub>-Abgabe im Sinne der PI Hegetschweiler verfassungskonform?“

*Die im Vorentwurf vom 12. November 2007 zu einem Bundesgesetz über Anreize für energetisch wirksame Massnahmen im Gebäudebereich vorgesehene Verwendung eines Drittels des Abgabeertrags der CO<sub>2</sub>-Abgabe bis zu maximal Fr. 200 Mio. pro Jahr für die Förderung der Erstellung von energetisch hochwertigen Wohn- und Dienstleistungsgebäuden, die energetische Sanierung bestehender Wohn- Dienstleistungsgebäude und die Förderung der erneuerbaren Energien im Gebäudebereich ist u.E. gestützt auf die geltende Verfassung zulässig.*

Zürich, 6. Juni 2008

X0358285.doc

  
Helen Keller

  
Matthias Hauser

## Anhang

### Literaturverzeichnis

- AUBERT JEAN-FRANÇOIS, verschiedene Kommentierungen in: Aubert Jean-François/Mahon Pascal, *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse*, Zürich 2003
- AUBERT JEAN-FRANÇOIS, *Traité de droit constitutionnel suisse*, Neuenburg 1967 (zit. AUBERT, *Traité*)
- AUBERT JEAN-FRANÇOIS, *Notion et fonctions de la Constitution*, in: Thürer Daniel/Aubert Jean-François/Müller Jörg Paul (Hrsg.), *Verfassungsrecht der Schweiz*, Zürich 2001, S. 3 ff. (zit. AUBERT, *Notion*)
- AUER RES, *Sonderabgaben*, Diss., Bern 1980
- AUER ANDREAS/MALINVERNI GIORGIO/HOTTELIER MICHEL, *Droit constitutionnel suisse*, Bd. I, 2. Aufl., Bern 2006
- BALLY JÜRIG, *Das CO<sub>2</sub>-Gesetz: Instrument der Zusammenarbeit und Selbstregulierung*, URP 2000, S. 501 ff.
- BEHNISCH URS, *Kommentar zu Art. 86 BV*, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender (Hrsg.), *Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar*, Zürich/Basel/Genf/Lachen 2002
- BENZ ROLF, *Verankerung reiner Lenkungssteuern in der Bundesverfassung*, ZBl 2004, S. 246 ff.
- BEUSCH MICHAEL, *Lenkungsabgaben im Strassenverkehr*, Diss. Zürich 1999
- BIAGGINI GIOVANNI, *BV Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft*, Zürich 2007 (zit. *Kommentar BV*)
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6. Aufl., Zürich 2002
- BÖCKLI PETER, *Die Schwerverkehrssteuer und ihre Einordnung in das System der Abgaben*, ASA 1980, S. 1 ff. (zit. BÖCKLI, *Schwerverkehrssteuer*)
- BÖCKLI PETER, *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*, Basel und Stuttgart 1973 (zit. BÖCKLI, *Indirekte Steuern*)
- BÖCKLI PETER, *Innovation und Mimikry im Abgaberecht*, ASA 1989/90, S. 177 ff. (zit. BÖCKLI, *Mimikry*)
- BÖCKLI PETER, *Rechtliche Aspekte der Lenkungssteuern*, WuR 1976, S. 32 ff. (zit. BÖCKLI, *Rechtliche Aspekte*)
- BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, *Gutachten Art. 73 BV. Nachhaltigkeit. Anwendung insbesondere im Bereich des Strassenverkehrs*, 29. Juni 2000, VPB 2001, S. 33 ff. (zit. BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, *Gutachten Art. 73 BV*)
- BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, *Gutachten über Anforderungen an die Verfassungsgrundlage für die Erhebung der jährlichen, pauschal bemessenen Abgaben im Bereich der Banken- und Privatversicherungsaufsicht sowie der Unfallverhütung im*

- Strassenverkehr, 15. Juli 1999, VPB 2000, S. 337 ff. (zit. BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten Aufsichtsabgaben)
- BUOB HANSRUEDI, Die Autobahnvignette: Eine Fallstudie zur politischen Willensbildung in der Schweiz, Diss., Freiburg 1989
- BURCKHARDT WALTHER, Kommentar der schweizerischen Bundesverfassung vom 29. Mai 1874, 3. Aufl., Bern 1931
- DIRIWÄCHTER HANS, Die Zuständigkeit zur Erhebung und Regelung von Lenkungsabgaben, Diss., Gais 1980
- DONZEL VALÉRIE, Les redevances en matière écologique, Diss., Zürich/Basel/Genf 2003 (zit. DONZEL, redevances)
- DUVANEL-DONZEL VALÉRIE, La fiscalité écologique à la lumière des principes généraux du droit, URP 2007, S. 37 ff. (zit. DUVANEL-DONZEL, fiscalité)
- EIDGENÖSSISCHE JUSTIZABTEILUNG, Gutachten über Öffentliche Abgaben – Art. 31<sup>bis</sup> BV als Rechtsgrundlage für die Erhebung von Abgaben?, 25. August 1967, VPB 1966-1967, S. 149 ff.
- FLEINER FRITZ/GIACOMETTI ZACCARIA, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Unveränderter Nachdruck der Neubearbeitung 1949, Zürich 1976
- FLEINER THOMAS, Rechtsgutachten über die Verfassungsmässigkeit des Vorentwurfs zu einem Bundesgesetz über den Umweltschutz vom 18. Dezember 1973, WuR 1975, S. 193 ff.
- FLEINER-GERSTER THOMAS, Kommentar zu Art. 24<sup>septies</sup> aBV in: Jean-François Aubert et al. (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel/Zürich/Bern 1987 ff.
- GRISEL ETIENNE, La Confédération est-elle compétente pour financer le trafic d'agglomération?, WuR 1989, S. 73 ff.
- HAAS ADRIAN, Staats- und verwaltungsrechtliche Probleme bei der Regelung des Parkierens von Motorfahrzeugen auf öffentlichem und privatem Grund, insbesondere im Kanton Bern, Diss., Bern 1994
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 6. Aufl., Zürich 2005
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006
- HANGARTNER YVO, Bemerkungen zu BGE 124 I 289, AJP 1999, S. 99 ff. (zit. Bemerkungen zu BGE 124 I 289)
- HANGARTNER YVO, Die Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen, Bern/Frankfurt a.M. 1974 (zit. Kompetenzverteilung)
- HÖHN ERNST, Kommentar zu Art. 42 aBV in: Jean-François Aubert et al. (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel/Zürich/Bern 1987 ff.
- HÖHN ERNST, Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, ASA 45 (1976/77), S. 209 ff. (zit. HÖHN, Aspekte)

- HÖHN ERNST, Zum Problem der Verfassungsmässigkeit von Lenkungsabgaben des Bundes, in: Festschrift Walter A. Jöhr, Tübingen 1980, S. 79 ff. (zit. HÖHN, Lenkungsabgaben)
- HÖHN ERNST/VALLENDER KLAUS A., Kommentar zu Art. 36<sup>quinquies</sup> und Art. 41<sup>ter</sup> aBV, in: Jean-François Aubert et al. (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel/Zürich/Bern 1987 ff.
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern 2001
- HUNGERBÜHLER ADRIAN, Grundsätze des Kausalabgaberechts, ZBl 2003, S. 505 ff.
- JAAG TOBIAS, Die Rechtsstellung der Kantone in der Bundesverfassung, in: Thürer/Aubert/Müller (Hrsg.), Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, § 30
- JAAG TOBIAS/KELLER HELEN, Zur Verfassungsmässigkeit einer Energieabgabe, URP 1998, S. 319 ff.
- JAAG TOBIAS/MÜLLER GEORG/TSCHANNEN PIERRE, Ausgewählte Gebiete des Bundesverwaltungsrechts, 6. Aufl., Basel/Genf/München 2006
- JAGMETTI RICCARDO, Energierecht, Basel 2005
- JAGMETTI RICCARDO, Kommentar aBV, Art. 24<sup>octies</sup>, in: Jean-François Aubert et al. (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel/Zürich/Bern 1987 ff. (zit. JAGMETTI, Kommentar aBV, Art. 24<sup>octies</sup>)
- KAPPELER THOMAS, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen umweltpolitisch motivierter Lenkungsabgaben, Diss. Zürich 2000
- KELLER HELEN, Umwelt und Verfassung, Diss., Zürich 1993 (zit. KELLER, Verfassung)
- KELLER HELEN/HAUSER MATTHIAS, Verfassungsgrundlagen des Langsamverkehrs, Teil 1 Allgemeine Fragestellung, Gutachten vom 14. April 2004, und Teil 2, Besondere Fragestellungen, Gutachten vom 21. Dezember 2004, hrsg. Bundesamt für Strassen (ASTRA), Materialien Langsamverkehr Nr. 111, Bern 2006 (<http://www.astra.admin.ch/themen/langsamverkehr/00480/index.html?lang=de>)
- KNAPP BLAISE, La répartition des compétences et la coopération de la Confédération et des cantons, in: Thürer/Aubert/Müller (Hrsg.), Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, § 29
- LENDI MARTIN, Kommentar zu Art. 36<sup>bis</sup>, zu Art. 37, zu Art. 37<sup>bis</sup> und zu Art. 37<sup>quater</sup> aBV, in: Jean-François Aubert et al. (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel/Zürich/Bern 1987 ff.
- LENDI MARTIN, Verkehrsfreiheit, in: Zen-Ruffinen Piermarco/Auer Andreas (Hrsg.), De la constitution, études en l'honneur de Jean-François Aubert, Basel 1996, S. 371 ff. (zit. LENDI, Verkehrsfreiheit)

- LOCHER PETER, Kommentar zu Art. 36<sup>ter</sup> und zu Art. 41<sup>bis</sup> aBV, in: Aubert Jean-François et al. (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel/Zürich/Bern 1987 ff.
- MAHON PASCAL, verschiedene Kommentierungen in: Aubert Jean-François/Mahon Pascal, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse, Zürich 2003
- MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, Des contributions écologiques volontaires aux contributions publiques (ou taxes) écologiques, URP 2007, S. 58 ff.
- MEIER ROGER MARCO, Verkehrsberuhigungsmassnahmen nach dem Recht des Bundes und des Kantons Zürich, Diss. Zürich 1989
- MEYER HANSJÖRG Kommentar zu Art. 59 BV, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Basel/Genf/Lachen 2002
- MOOR PIERRE, Droit administratif, Bd. I, Les fondements généraux, 2. Aufl. Bern 1994
- MORELL RETO, Kommentar zu Art. 74 BV, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Basel/Genf/Lachen 2002
- MÜLLER GEORG, Sind "Service public-Abgaben" im Bereich der Versorgung mit elektrischer Energie zulässig?, ZBl 2004, S. 461 ff. (zit. MÜLLER, Service public-Abgaben)
- MÜLLER JÖRG PAUL, Grundrechte in der Schweiz, 3. Aufl., Bern 1999 (zit. MÜLLER, Grundrechte)
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 3. Aufl., Basel 2006 (zit. OBERSON, droit fiscal)
- OBERSON XAVIER, Les taxes d'orientation, Diss., Basel 1991 (zit. OBERSON, taxes d'orientation)
- OBERSON XAVIER, Les taxes écologiques et le partage des compétences de leur mise en oeuvre entre la Confédération et les cantons, ASA 60, S. 225 ff. (zit. OBERSON, taxes écologiques)
- RAUSCH HERIBERT, § 58 Umwelt und Raumplanung, in: Daniel Thürer/Jean-François Aubert/Jörg Paul Müller (Hrsg.), Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001
- RAUSCH HERIBERT/MARTI ARNOLD/GRIFFEL ALAIN, Umweltrecht, Zürich/Basel/Genf 2004
- REICH MARKUS, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel 2002
- RHINOW RENÉ A., Grundzüge des Schweizerischen Verfassungsrechts, Basel/Genf/München 2003

- RHINOW RENÉ/BIAGGINI GIOVANNI, Rechtsgutachten über die Zuständigkeit des Bundes zur Einführung des sog. "Landschaftsrappens" vom 29. Oktober 1997 (nicht publiziert)
- RHINOW RENÉ/SCHMID GERHARD/BIAGGINI GIOVANNI, Öffentliches Wirtschaftsrecht, Basel 1998
- RIGOLETH RENÉ, Das Recht im Kampf gegen die Luftverschmutzung, Zürich 1973
- SALADIN PETER, Bund und Kantone, ZSR 1984 II, S. 431 ff. (zit. SALADIN; Bund und Kantone)
- SALADIN PETER, Kommentar zu Art. 3 aBV, in: Jean-François Aubert et al. (Hrsg.), Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel/Zürich/Bern 1987 ff. (zit. SALADIN, Kommentar aBV, Art. 3)
- SCHAFFHAUSER RENÉ, Grundriss des schweizerischen Strassenverkehrsrechts, Bd. I, Verkehrszulassung und Verkehrsregeln, 2. Aufl., Bern 2002
- SCHAFFHAUSER RENÉ, Kommentar BV, Kommentar zu Art. 89 BV, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Basel/Genf/Lachen 2002
- SCHWEIZER RAINER, Kommentar zu Art. 3 BV, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Basel/Genf/Lachen 2002
- SEILER HANSJÖRG, Vorbemerkungen zu USG Art. 35a-35c, in: Kommentar zum Umweltschutzgesetz (hrsg. Vereinigung für Umweltrecht/Keller Helen), 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2004
- TSCHANNEN PIERRE, Kommentar USG, Art. 32e, in: Kommentar zum Umweltschutzgesetz (hrsg. Vereinigung für Umweltrecht/Keller Helen), 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2004
- TSCHANNEN PIERRE, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2. Aufl., Bern 2007 (zit. TSCHANNEN, Staatsrecht)
- TSCHANNEN PIERRE, Verfassungsauslegung, in: Thürer/Aubert/Müller (Hrsg.), Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, § 9
- TSCHANNEN PIERRE /ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bern 2005
- VALLENDER KLAUS A., Grundzüge des Kausalabgabenrechts, Bern 1976 (zit. VALLENDER, Kausalabgabenrecht)
- VALLENDER KLAUS A., Kommentar zu Art. 85 und 133 BV, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Basel/Genf/Lachen 2002
- VALLENDER KLAUS A., Leitlinien der Bundesfinanzordnung, AJP 1999, S. 687 ff. (zit. VALLENDER, Bundesfinanzordnung)
- VALLENDER KLAUS A., Lenkungsabgaben als Instrument des Umweltschutzrechts, URP 1988, S. 67 ff. (zit. VALLENDER, Lenkungsabgaben)

- VALLENDER KLAUS A., Verfassungsmässig begrenzte Besteuerungsbefugnisse des Gesetzgebers, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A. (Hrsg.), Festschrift Cagianut, Bern/Stuttgart 1990, S. 21 ff. (zit. VALLENDER, Besteuerungsbefugnisse)
- VALLENDER KLAUS A./HETTICH PETER/LEHNE JENS, Wirtschaftsfreiheit und begrenzte Staatsverantwortung: Grundzüge des Wirtschaftsverfassungs- und Wirtschaftsverwaltungsrechts, 4. Aufl., Bern 2006
- VALLENDER KLAUS A./JACOBS RETO, Ökologische Steuerreform, Bern/Stuttgart/Wien, 2000
- VALLENDER KLAUS A./MORELL RETO, Umweltrecht, Bern 1997 (zitiert: VALLENDER/MORELL, Umweltrecht)
- VALLENDER KLAUS A./WIEDERKEHR RENÉ, Kommentar zu Art. 127 BV, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/Basel/Genf/Lachen 2002
- WIDMER LUKAS, Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht, Diss., Zürich 1988

### Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
aBV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (nicht mehr in Kraft)
AHVG	Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (SR 831.10)
AJP	Aktuelle Juristische Praxis, Lachen SZ
a.M.	anderer Meinung
Amtl. Bull. SR	Amtliches Bulletin Ständerat, Bern
Amtl. Bull. NR	Amtliches Bulletin Nationalrat, Bern
Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung des Bundesrechts
ASA	Archiv für schweizerisches Abgaberecht
Aufl.	Auflage
BAFU	Bundesamt für Umwelt
BBl	Bundesblatt
Bd.	Band
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts. Amtliche Sammlung; Bundesgerichtsentscheid
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101)
bzw.	beziehungsweise
CO <sub>2</sub> -Gesetz	Bundesgesetz über die Reduktion der CO <sub>2</sub> -Emissionen vom 8. Oktober 1999 (SR 641.71)

Diss.	Dissertation
EnG	Energiegesetz vom 26. Juni 1998 (EnG; SR 730.0)
et al.	und andere
f., ff.	und folgende
Fn	Fussnote
Fr.	Franken
Hrsg., hrsg.	Herausgeber, herausgegeben von
lit.	litera
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
Mia.	Milliarde(n)
Mio.	Million(en)
N	Note
NSG	Bundesgesetz über die Nationalstrassen vom 8. März 1960 (SR 725.11)
PI	Parlamentarische Initiative
Pra	Die Praxis, Basel
RPG	Bundesgesetz über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (Raumplanungsgesetz; SR 700)
S.	Seite
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
u.a.	unter anderem
u.E.	unseres Erachtens
URP	Umweltrecht in der Praxis, Zürich
USG	Bundesgesetz über den Umweltschutz vom 7. Oktober 1983 (Umweltschutzgesetz; SR 814.01)
usw.	und so weiter
UVEK	Eidgenössisches Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation
vgl.	vergleiche
VPB	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden, Bern
WuR	Wirtschaft und Recht, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik und Wirtschaftrecht mit Einschluss des Sozial- und Arbeitsrechts, Zürich (bis 1990)
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht, Zürich
z.B.	zum Beispiel
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht, Neue Folge

### Weitere Quellen (Auswahl)

- Schweizerische Eidgenossenschaft, Eidgenössisches Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation UVEK, Klimabericht, Bericht des UVEK über die zukünftige Klimapolitik der Schweiz, vom 16. August 2007 (zit. Klimabericht)
- Botschaft zur Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgaben zwischen Bund und Kantonen (NFA) vom 14. November 2001, BBl 2002, S. 2291 (zit. Botschaft NFA)
- Botschaft zum Bundesgesetz über die Reduktion der CO<sub>2</sub>-Emissionen vom 17. März 1997, BBl 1997, Bd. III, S. 410 ff. (zit. Botschaft CO<sub>2</sub>-Gesetz)
- Botschaft über eine neue Bundesverfassung vom 20. November 1996, BBl 1997, Bd. I, S. 1 ff. (zit. Botschaft BV)
- Botschaft zu einer Änderung des Bundesgesetzes über den Umweltschutz (USG) vom 7. Juni 1993, BBl 1993 Bd. II, S. 1445 ff. (zit. Botschaft USG-Revision 1995)
- Botschaft über die Verlängerung und Neugestaltung der Strassenbenützungsgaben (Schwerverkehrsabgabe und Nationalstrassenabgabe) vom 27. Januar 1992, BBl 1992, Bd. II, S. 729 ff. (zit. Botschaft Neugestaltung Strassenbenützungsgaben)
- Botschaft zu einem Bundesbeschluss über die Verwendung der für Aufgaben im Strassenwesen bestimmten Treibstoffzölle (Treibstoffzollbeschluss) und zu Bundesbeschlüssen über die Kompensation der Mehrleistungen des Bundes vom 13. März 1984, BBl 1984 Bd. I, S. 986 (zit. Botschaft Treibstoffzollbeschluss)
- Botschaft über eine Autobahnvignette und eine Schwerverkehrsabgabe vom 16. Januar 1980, BBl 1980 Bd. I, S. 1113 ff. (zit. Botschaft Autobahnvignette)
- Botschaft zu einem Bundesgesetz über den Umweltschutz (USG) vom 31. Oktober 1979, BBl 1979 Bd. III, S. 749 ff. (zit. Botschaft USG)
- Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die Ergänzung der Bundesverfassung durch einen Artikel 24<sup>septies</sup> betreffend den Schutz des Menschen und seiner natürlichen Umwelt gegen schädliche oder lästige Einwirkungen vom 6. Mai 1970, BBl 1970 Bd. I, S. 761 ff. (zit. Botschaft Umweltschutzartikel)