



## Was sind eigentlich Kausalabgaben?

RENÉ WIEDERKEHR\*



CLAUDIA SOHI-HÖCHNER\*\*

Die Definition der beiden wichtigsten Kategorien öffentlicher Abgaben, Kausalabgaben und Steuern, hängt wesentlich davon ab, welche Qualifikationskriterien verwendet werden. Je nach Kriterium, welches herangezogen wird, folgt ein anderer – weiter oder enger – Kausalabgaben- bzw. Steuerbegriff, was mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsfolgen, welche die beiden Abgabekategorien nach sich ziehen, nicht unproblematisch ist. Die Anwendung der betreffenden Kriterien führt ferner zu Ergebnissen, die nicht immer restlos zu überzeugen vermögen. Es erscheint daher zentral, sich vertieft Gedanken über die Qualifikationskriterien zu machen.

La définition des deux principales catégories de contributions publiques, les taxes causales et les impôts, dépend principalement des critères de qualification utilisés. Selon le critère choisi, la notion peut être plus ou moins large, ce qui n'est pas sans poser problème compte tenu des effets juridiques découlant des deux catégories de contributions. L'application des critères en question donne par ailleurs des résultats qui ne sont pas toujours convaincants. Une réflexion approfondie sur ces critères de qualification paraît donc essentielle.

### Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Qualifikationskriterien
  - A. Nach Gegenleistung
    1. Allgemeines
    2. Gegenleistung und Kostenanlastung
    3. Zwischenfazit und Beurteilung
  - B. Nach Zurechenbarkeit
    1. Allgemeines
    2. Zurechenbarkeit und Kostenanlastung
    3. Zwischenfazit und Beurteilung
  - C. Nach Nutzen/Verursachen
    1. Allgemeines
    2. Nutzen und Kostenanlastung
    3. Zwischenfazit und Beurteilung
  - D. Nach Entstehungsgrund
  - E. Nach Zweck
  - F. Weitere Kriterien
- III. Fazit

## I. Einleitung

Damit der Staat seine ihm übertragenen Aufgaben erfüllen kann, benötigt er finanzielle Mittel, die er sich mittels öffentlicher Abgaben beschafft. Öffentliche Abgaben können als verschiedene Typen von Geldleistungen bezeichnet werden, die das abgabeberechtigte Gemeinwesen oder ein von diesem beauftragtes Dritter natürlichen

oder juristischen Personen gestützt auf öffentliches Recht auferlegt.<sup>1</sup> Zu den wichtigsten öffentlichen Abgaben gehören *Kausalabgaben und Steuern*.<sup>2</sup>

Diese Einteilung öffentlicher Abgaben in Steuern und Kausalabgaben hat erhebliche *rechtliche Auswirkungen*, da je nach Kategorie unterschiedliche Rechtsfolgen resultieren. So bestehen etwa Unterschiede hinsichtlich der Erhebungskompetenz des Gemeinwesens und den Abgabetypen liegen in der Regel andere Bemessungsgrundsätze zugrunde. Weiter werden die Anforderungen an die gesetzliche Grundlage bei den erwähnten Abgabetypen anders gehandhabt und der Rechtsweg kann unterschiedlich ausgestaltet sein.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Einen gefestigten Begriff der öffentlichen Abgaben gibt es nicht; vgl. auch die Definitionen bei PIERRE TSCHANNEN/MARKUS MÜLLER/MARKUS KERN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Bern 2022, N 1584 f.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., Zürich/St. Gallen 2020, N 2753; BERNHARD WALDMANN/RENÉ WIEDERKEHR, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich/Basel/Genf 2019, 8. Kap. N 1 ff.; RENÉ WIEDERKEHR, Kausalabgaben, Bern 2015, 5; DANIELA WYSS, Kausalabgaben: Begriff – Bemessung – Gesetzmässigkeit, Diss. Bern, Basel 2009, 4.

<sup>2</sup> Vgl. etwa ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. A., Bern 2001, § 1 N 2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (FN 1), N 2756; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1587; WIEDERKEHR (FN 1), 5. Darüber hinaus bestehen je nach Lehrmeinung Sonderabgaben oder gemischte Abgaben, vgl. Übersicht WALDMANN/WIEDERKEHR (FN 1), 8. Kap. N 41 ff.; RENÉ WIEDERKEHR, Sonderabgaben, recht 2017, 42 ff.; WIEDERKEHR (FN 1), 17 ff.; vgl. ferner auch die Schemata bei JACQUES DUBÉY/JEAN-BAPTISTE ZUFFEREY, Droit administratif général, Basel 2014, N 1825; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1587; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (FN 1), N 2756, je mit unterschiedlicher Kategorienbildung.

<sup>3</sup> Vgl. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1589; WALDMANN/WIEDERKEHR (FN 1), 8. Kap. N 7; WIEDERKEHR (FN 1), 5 ff.; WYSS

\* RENÉ WIEDERKEHR, Prof. Dr. iur., Dozent an der ZHAW und Titularprofessor für öffentliches Recht an der Universität Luzern.

\*\* CLAUDIA SOHI-HÖCHNER, Dr. iur., wissenschaftliche Mitarbeiterin an der ZHAW.

Angesichts der rechtlichen Konsequenzen erstaunt es, dass *Steuern nur unscharf von Kausalabgaben* abgegrenzt werden. Eine unzutreffende Wahl der Abgabearart durch den Gesetzgeber kann zu einer falschen Legiferierung oder Bemessung führen; ausserdem fehlt dem betreffenden Gemeinwesen unter Umständen die Kompetenz, die besagte Abgabe zu erheben. Entsprechend ist es gerade für das Abgaberecht von herausragender Bedeutung, die Begriffe der Steuern und Kausalabgaben – als wichtigste Kategorien öffentlicher Abgaben – zu klären.<sup>4</sup>

Diese Systematisierung öffentlicher Abgaben – insbesondere die Unterscheidung zwischen Steuern und Kausalabgaben – hängt massgeblich davon ab, welche *Qualifikationskriterien* angewendet werden. So kann etwa danach unterschieden werden, ob der Abgabe eine staatliche Gegenleistung gegenübersteht. Auch kann geprüft werden, ob und inwiefern die Abgabe dem Abgabepflichtigen zurechenbar ist. Zudem können die Abgaben je nach Nutzen oder Verursachen kategorisiert oder es kann auf den Entstehungsgrund abgestellt werden. Je nach Qualifikationskriterium, welches herangezogen wird, ergibt sich ein anderer – weiter oder enger – Steuer- bzw. Kausalabgabebegriff. Werden beispielsweise alle nicht-individuell zurechenbaren Abgaben als Steuern bezeichnet, folgt daraus ein eher enger Kausalabgaben- und ein eher weiter Steuerbegriff.<sup>5</sup>

Die genannten Kriterien werden häufig kombiniert verwendet: Beispielsweise setzen nach JAAG/KELLER Kausalabgaben eine individuell zurechenbare Gegenleistung voraus, während bei den Steuern die Einnahmen in den Staatshaushalt fliessen müssen.<sup>6</sup> Hier werden die Kriterien der Gegenleistung, der Zurechenbarkeit und des Zwecks kombiniert. Gemäss HUNGERBÜHLER sind Kausalabgaben für individuell zurechenbare staatliche Gegenleistungen oder besondere Vorteile geschuldet und beruhen auf einer spezifischen Beziehung zum Gemeinwesen, während Steuern zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs erhoben werden und keine individuell zu-

rechenbare Gegenleistung erfordern.<sup>7</sup> Er verbindet dabei die Kriterien der Gegenleistung, der Zurechenbarkeit, des Entstehungsgrunds und des Verwendungszwecks. Schliesslich erachtet etwa OBERSON zwei Elemente als relevant, um öffentliche Abgaben zu unterscheiden, nämlich die Gegenleistung und das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel.<sup>8</sup> Er orientiert sich demnach an den Kriterien der Gegenleistung und des Zwecks.

Diese Qualifikationskriterien bilden eher selten Gegenstand wissenschaftlicher Erörterungen, obwohl sie die *Abgrenzung zwischen Steuern und Kausalabgaben massgeblich prägen* sowie den in Lehre und Praxis verwendeten Definitionen in der Regel in der einen oder anderen Form zugrunde liegen. Zudem können – je nach verwendetem Kriterium – Sonderabgaben unterschieden werden. Es erscheint daher zentral, sich Gedanken über die Qualifikationskriterien zu machen, da diese Kriterien regelmässig in die Definitionen von Steuern und Kausalabgaben einfliessen und auch die Abgrenzung zu allfälligen gemischten Abgaben im Grenzbereich zwischen Steuern und Kausalabgaben prägen. Der vorliegende Beitrag zielt daher darauf ab, die wichtigsten Kriterien mit Blick auf die unterschiedlichen Abgabetypen und deren Definitionen darzustellen.<sup>9</sup>

## II. Qualifikationskriterien

### A. Nach Gegenleistung

#### 1. Allgemeines

Regelmässig wird hinsichtlich der Unterscheidung zwischen Kausalabgaben und Steuern darauf abgestellt, ob diese an eine *staatliche Leistung* anknüpfen. Nach der «Theorie der Gegenleistung» zeichnen sich Kausalabgaben dadurch aus, dass sie das Gegenstück einer staatlichen Leistung darstellen, während Steuern gegenleistungslos erhoben werden.<sup>10</sup> Auch das Bundesgericht definiert die beiden Abgabetypen häufig in dem Sinn, dass Steuern unabhängig vom Erhalt einer entsprechenden Gegenleistung seitens des Staates geschuldet sind, während mit den Kau-

(FN 1), 9 ff.; MICHAEL BEUSCH, Abgaberecht, in: Biaggini/Häner/Saxer/Schott (Hrsg.), Fachhandbuch Verwaltungsrecht, Zürich 2015, N 22.3; ADRIAN HUNGERBÜHLER, Grundsätze des Kausalabgaberechts. Eine Übersicht über die neuere Rechtsprechung und Doktrin, ZBI 2003, 507 f.; RENÉ WIEDERKEHR, Allgemeines Verwaltungsrecht, Case Book, 2. A., Bern 2022, N 609.

<sup>4</sup> Vgl. ISABELLE HÄNER, Kausalabgaben – Eine Einführung, in: Häner/Waldmann (Hrsg.), Kausalabgaben, Zürich 2015, 2; WIEDERKEHR (FN 1), 7; WALDMANN/WIEDERKEHR (FN 1), 8. Kap. N 5.

<sup>5</sup> Grundlegend KLAUS A. VALLENDER, Grundzüge des Kausalabgaberechts: Gebühren – Vorzugslasten – Ersatzabgaben, Bern 1976, 29 ff.

<sup>6</sup> Vgl. TOBIAS JAAG/HELEN KELLER, Zur Verfassungsmässigkeit einer Energieabgabe, URP 1998, 319 ff., 329.

<sup>7</sup> Vgl. HUNGERBÜHLER (FN 3), 507.

<sup>8</sup> Vgl. XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5. A., Basel 2021, § 1 N 3.

<sup>9</sup> Vgl. auch MARTIN KOCHER, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen: Grundlagen, Anfechtungsobjekt, Streitgegenstand, Verfahren, Fallstudien, Habil. Basel, Bern 2018, N 1161 ff. und N 1343 ff.

<sup>10</sup> Vgl. WIEDERKEHR (FN 1), 9 und 12; WYSS (FN 1), 29; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1590 und 1601; WALDMANN/WIEDERKEHR (FN 1), 8. Kap. N 2 f.

salabgaben eine vom Staat erbrachte Leistung oder ein vom Staat gewährter Vorteil abgegolten wird.<sup>11</sup>

So hält das Bundesgericht in BGE 121 II 138 E. 3a etwa Folgendes fest: «Die Kausalabgaben unterscheiden sich von den Steuern dadurch, dass sie nicht «voraussetzungslos» geschuldet sind, sondern das Entgelt für bestimmte staatliche Gegenleistungen (Gebühren) oder besondere Vorteile (Vorzugslasten/Beiträge) darstellen [...]». Eine ähnliche Definition findet sich in BGE 145 I 52 E. 5.2: «Gerichtsgebühren sind Kausalabgaben, die ihren Grund in der Inanspruchnahme einer staatlichen Leistung haben [...]. Dagegen sind Steuern unabhängig von einer bestimmten staatlichen Gegenleistung geschuldet [...]».

Da Kausalabgaben an eine staatliche Leistung anknüpfen, hat die *Höhe der Abgabe (als Gegenleistung) dem Wert der staatlichen Leistung* zu entsprechen. Abgaben, die höher als der Wert dieser Leistung sind, stellen keine Kausalabgaben, sondern (Gemeng-)Steuern dar. Bei diesem Verständnis wird bereits bei der Begriffsdefinition geprüft, ob sich der Wert der staatlichen Leistung und die Höhe der Abgabe (als Gegenleistung) entsprechen. Um das Vorliegen einer Kausalabgabe oder einer Steuer zu bestimmen, muss demnach eine materielle Beurteilung vorgenommen werden. Mit anderen Worten hat die Bemessung der Abgabe bereits Auswirkungen auf deren Qualifikation und dem Äquivalenzprinzip kommt eine doppelte Funktion zu; es stellt einerseits ein Qualifikations- und andererseits ein Bemessungskriterium dar.<sup>12</sup>

Eine *gastgewerbliche Jahrespatentgebühr*, die nach den *erzielten Umsätzen* berechnet wird und die mindestens CHF 200 und höchstens CHF 800 beträgt, wird weitgehend ohne Rücksicht darauf erhoben, welche staatlichen Leistungen dem jeweiligen Patentinhaber gegenüber erbracht werden. Eine derartige «Gebühr» stellt keine Kausalabgabe, sondern – soweit diese den Verwaltungsaufwand übersteigt – eine (Gemeng-)Steuer dar.<sup>13</sup>

Bei der Anwendung dieser Theorie ist zu berücksichtigen, dass praxismässig bei der Erhebung von Kausalabgaben nicht zwingend eine *strenge Proportionalität zwischen Leistung und Gegenleistung* bestehen muss und schematische Bewertungsmaßstäbe angewendet werden dürfen.<sup>14</sup>

Lässt sich der Wert nur schwierig beziffern, verfügt der Gesetzgeber dementsprechend über einen weiten Spielraum bei der Ausgestaltung und Qualifikation der Abgabe, was in der Regel bei Ersatzabgaben (Wert der Befreiung von einer öffentlich-rechtlichen Realleistungspflicht), Mehrwertabgaben (Wert der planungsbedingten Vorteile) oder gewissen Benutzungs- und Konzessionsgebühren (Wert der Nutzung einer öffentlichen Einrichtung oder der durch die Konzession eingeräumten Rechte) zutrifft.<sup>15</sup> Entsprechend kann in derartigen Konstellationen umstritten sein, ob – allein bezogen auf diese Theorie – eine Kausalabgabe vorliegt.<sup>16</sup>

Beispielsweise vermag das Äquivalenzprinzip der Bemessung von gewissen *Ersatzabgaben* kaum wirksame Grenzen zu setzen, da der Befreiung von der Primärverpflichtung kein bewertbarer Vorteil zukommt. Bei der Befreiung von einer primären Sach- oder Dienstleistungsverpflichtung und der Bezahlung der Ersatzabgabe (Sekundärverpflichtung) handelt es sich um Leistungen unterschiedlicher Natur, die nur schwer in Äquivalenz gebracht werden können. Der Ersatzpflichtige schuldet die Ersatzabgabe unabhängig einer staatlichen Leistung und die Ersatzabgabe stellt kein Entgelt für einen vom Gemeinwesen eingeräumten Sondervorteil dar. Entsprechend werden Ersatzabgaben zumeist ähnlich wie Steuern beispielsweise auf der Grundlage des Umsatzes oder des Einkommens und Vermögens bemessen.<sup>17</sup>

Vielfach wird hinsichtlich *Steuern* anstelle des Begriffs der «*Gegenleistungslosigkeit*» auch derjenige der «*Voraussetzungslosigkeit*» verwendet. Letztgenannter Begriff sollte im vorliegenden Kontext vermieden werden, da er zu Missverständnissen Anlass geben kann, weil auch die Erhebung von Steuern an die Berücksichtigung gewisser rechtlicher Voraussetzungen gebunden ist. Steuern sind gerade nicht voraussetzungslos geschuldet, sondern nur dann zu entrichten, wenn der gesetzlich festgelegte Steuererfordernis erfüllt ist. Vorab aufgrund dieses Umstandes wird mehrheitlich zu Recht vorgeschlagen, die beiden Begriffe nicht synonym zu gebrauchen und bezogen auf die

beispielsweise bei Gerichts- oder Studiengebühren oft der Fall ist, vgl. WIEDERKEHR (FN 2), 46; WYSS (FN 1), 30.

<sup>11</sup> Vgl. etwa BGE 147 I 16 E. 3.2 (Pra 2020 Nr. 116); 143 I 220 E. 4.2 (Pra 2018 Nr. 39); 140 I 176 E. 5.2; 138 II 70 E. 5 (Pra 2012 Nr. 86); 135 I 130 E. 2 (Pra 2010 Nr. 1).

<sup>12</sup> Vgl. WIEDERKEHR (FN 1), 9; WYSS (FN 1), 29. Mit Blick auf die Theorie der Gegenleistung können Kausalabgaben als *Äquivalenzabgaben* und Steuern als *Nichtäquivalenzabgaben* bezeichnet werden; vgl. dazu etwa ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. A., Zürich 2023, 3; WIEDERKEHR (FN 1), 9.

<sup>13</sup> Vgl. BGE 128 I 102 E. 4b.

<sup>14</sup> Die «Theorie der Gegenleistung» schliesst im Übrigen nicht aus, dass Kausalabgaben (bewusst) tiefer als der Wert der staatlichen Leistung festgesetzt werden, obwohl hier keine strenge Proportionalität zwischen Leistung und Gegenleistung mehr besteht, was

<sup>15</sup> Siehe WIEDERKEHR (FN 1), 10 und 54. Im Übrigen wird die Ermittlung des «objektiven» Werts der staatlichen Leistung durch eine Reihe «subjektiver» Kriterien relativiert, die zum Wert der staatlichen Leistung keinen direkten Zusammenhang mehr aufweisen und eher steuerrechtlicher Natur sind (wirtschaftliche Situation des Abgabepflichtigen, Leistungsfähigkeit der staatlichen Einrichtung, Haftungsrisiko etc.), vgl. WIEDERKEHR (FN 2), 58 ff.

<sup>16</sup> Auch aus diesen Gründen betrachten HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (FN 1), N 2756 (Übersicht), Ersatzabgaben und Mehrwertabgaben nicht ganz zu Unrecht – mit Blick auf diese Theorie – als Mischformen; «nur» Gebühren und Vorzugslasten werden als «echte» Kausalabgaben qualifiziert.

<sup>17</sup> Vgl. BGER, 2C\_109/2021, 28.6.2021, E. 8.1 (Notfalldienstersatzabgabe); 2C\_21/2009, 14.10.2009, E. 2.2 (Wehrpflichtersatzabgabe).

Qualifikation von Steuern nur den Begriff der Gegenleistungslosigkeit und nicht auch denjenigen der Voraussetzungslosigkeit zu benutzen.<sup>18</sup>

Lehre und Praxis verwenden die Begriffe der «Voraussetzungslosigkeit» und «Gegenleistungslosigkeit» hingegen oft gleichbedeutend, ohne sich darüber vertieft Gedanken zu machen bzw. daran unterschiedliche Rechtsfolgen knüpfen zu wollen. So benutzt das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung häufig den Textbaustein, dass sich die Steuern durch ihre «Voraussetzungslosigkeit bzw. Gegenleistungslosigkeit» auszeichnen und «Kausalabgaben nicht voraussetzungslos geschuldet sind, sondern an eine staatliche Leistung anknüpfen».<sup>19</sup>

## 2. Gegenleistung und Kostenanlastung

Die *Theorie der Gegenleistung* führt – wie bereits angedeutet – zu folgender *Kostenanlastung*:

Weist die *Abgabe keinen Bezug zu einer staatlichen Leistung* auf, liegt nach dieser Theorie eine *Steuer* vor. Diese ist unabhängig davon zu entrichten, ob und in welchem Mass staatliche Leistungen bezogen werden. Steuern stellen in dem Sinn «abstrakte Schulden» dar, die die Abgabepflichtigen für nicht näher bestimmte staatliche Leistungen bezahlen. Sie sind mit anderen Worten für diverse staatliche Leistungen geschuldet, von denen der Steuerpflichtige mehr oder weniger – oder allenfalls überhaupt nicht – profitiert. Es genügt, dass die abgabepflichtige Person der Gebietshoheit des Gemeinwesens untersteht bzw. den vom Gesetz als steuerbar erklärten Tatbestand erfüllt.<sup>20</sup>

Eine *Zweitwohnungssteuer* wird von den Pflichtigen gegenleistungslos erhoben. In Ermangelung eines persönlichen Verpflichtungsgrunds und einer staatlichen Gegenleistung für den geschuldeten Betrag handelt es sich bei dieser Abgabe weder um eine Kausalabgabe noch um eine Gemengsteuer. Entsprechend ist von einer Steuer auszugehen.<sup>21</sup>

Steht der *Abgabe eine konkrete staatliche Leistung* oder ein vom *Staat eingeräumter Vorteil* gegenüber, liegt nach dieser Theorie eine *Kausalabgabe* vor. Kausalabgaben sind als Entgelt für staatliche Leistungen oder für eingeräumte Vorteile zu entrichten. Die Abgabe erscheint als Gegenleistung zur staatlichen Leistung oder zum eingeräumten Vorteil. Es besteht mit anderen Worten ein direktes Austauschverhältnis – im Sinn eines unmittelbaren Leistungsaustausches – zwischen Leistung und Gegenleistung. Kausalabgaben knüpfen insofern an eine Leistung des Gemeinwesens an und erscheinen als dessen Gegenstück.<sup>22</sup>

Von den Grundeigentümern erhobene Strassenreinigungsbeiträge können nicht als Kausalabgaben erhoben werden, da das öffentliche Strassennetz von diesen nicht stärker in Anspruch genommen wird als von der übrigen Bevölkerung. Ferner ziehen die Grundeigentümer als Personenkreis aus der Strassenreinigung keinen grösseren Nutzen als die übrige Bevölkerung.<sup>23</sup> Ebenso kann eine von den Grundeigentümern im näheren Umkreis einer Strassenlampe erhobene Strassenbeleuchtungsabgabe mangels eines individuellen Sondervorteils nicht als Vorzugslast konzipiert werden, da die Strassenbeleuchtung der Sicherheit aller Nutzer und Nutzerinnen der Verkehrswege und nicht «nur» einzelnen Grundstückseigentümern dient.<sup>24</sup>

Mit Blick auf diese Theorie lässt sich ausserdem eine *besondere Kategorie von Steuern* bilden: Wenn die Abgabe einer bestimmten Gruppe von Personen auferlegt wird, weil die abgabepflichtigen Personen zu den *staatlichen Leistungen in einer näheren Beziehung* stehen als die *Gesamtheit der übrigen Steuerpflichtigen*, liegt eine sogenannte *Kostenanlastungssteuer* vor. Diese Abgaben zählen zwar zu den Steuern, weil die Abgabe grundsätzlich unabhängig von einer konkreten Gegenleistung und insofern «gegenleistungslos» erhoben wird. Allerdings profitiert eine Gruppe von Personen von den Leistungen stärker als andere oder kann als hauptsächliche Verursacherin der betreffenden staatlichen Aufwendungen betrachtet werden, so dass es – aufgrund dieser besonderen Leistungsnähe – gerechtfertigt erscheint, die Abgabe einer bestimmten Personengruppe aufzuerlegen. Bildlich gesprochen liegen Kostenanlastungssteuern zwischen allgemeinen Steuern und Vorzugslasten.<sup>25</sup>

<sup>18</sup> Vgl. etwa VALLENDER (FN 5), 32; WALDMANN/WIEDERKEHR (FN 1), 8. Kap. N 8; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (FN 1), N 2830; WIEDERKEHR (FN 1), 12; HUNGERBÜHLER (FN 3), 507; ALAIN GRIFFEL, Allgemeines Verwaltungsrecht im Spiegel der Rechtsprechung, 2. A., Zürich 2022, N 467.

<sup>19</sup> Vgl. etwa BGER, 2C\_1001/2020, 9.3.2021, E. 2.4.1; ähnlich BGE 142 I 177 E. 4.3.1; 122 I 305 E. 4b (Pra 1997 Nr. 83); ferner auch HÄNER (FN 4), 3.

<sup>20</sup> Vgl. mit je unterschiedlicher Akzentsetzung etwa TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1590; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (FN 1), N 2758; WALDMANN/WIEDERKEHR (FN 1), 8. Kap. N 3; WIEDERKEHR (FN 1), 12 f.; BEUSCH (FN 3), N 22.2; RENÉ WIEDERKEHR/PAUL RICHLI, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts. Eine systematische Analyse der Rechtsprechung, Band II, Bern 2014, N 531; BGE 147 I 16 E. 3.2.2 (Pra 2020 Nr. 116); 140 I 176 E. 5.2; 138 II 70 E. 5.2 (Pra 2012 Nr. 86); 135 I 130 E. 2 (Pra 2010 Nr. 1).

<sup>21</sup> Vgl. BGE 140 I 176 E. 5.2 f.

<sup>22</sup> Vgl. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1601; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (FN 1), N 2758; WALDMANN/WIEDERKEHR (FN 1), 8. Kap. N 2; WIEDERKEHR (FN 1), 9; WYSS (FN 1), 28; WIEDERKEHR/RICHLI (FN 20), N 508; BGE 147 I 16 E. 3.2.1 (Pra 2020 Nr. 116); 143 I 220 E. 4.2 (Pra 2018 Nr. 39); 140 I 176 E. 5.2; 138 II 70 E. 5.3 (Pra 2012 Nr. 86); 135 I 130 E. 2 (Pra 2010 Nr. 1).

<sup>23</sup> Vgl. BGE 124 I 289 E. 3e; ferner auch BGE 131 I 1 E. 4.3 ff.

<sup>24</sup> Vgl. BGE 131 I 313 E. 3.5 f.

<sup>25</sup> Vgl. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1596; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (FN 1), N 2839; WALDMANN/WIEDERKEHR (FN 1), 8. Kap.

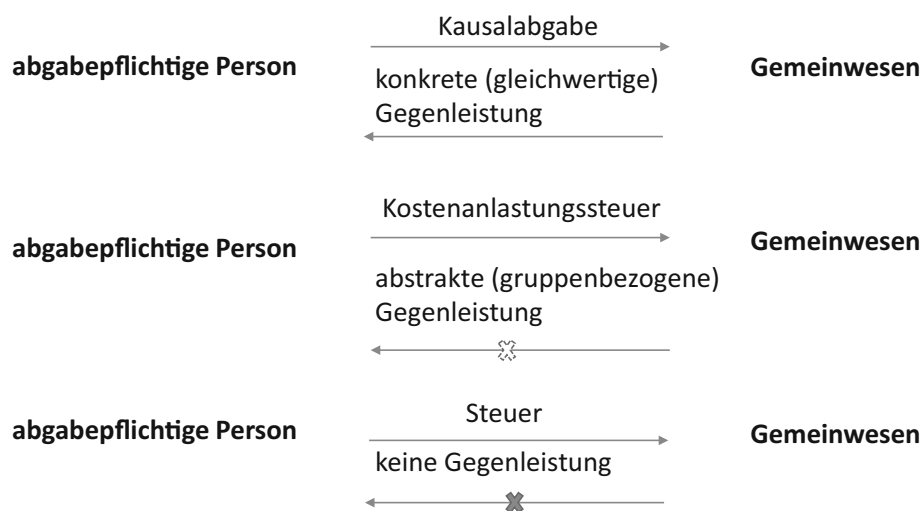


Abb.: Eigene Darstellung.

### 3. Zwischenfazit und Beurteilung

Um Steuern oder Kausalabgaben zu definieren, wird häufig auf die *Theorie der Gegenleistung* zurückgegriffen. Bei Steuern fehlt ein Austauschverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, wofür auch der Begriff der «Gegenleistungslosigkeit» verwendet wird, während für Kausalabgaben ein (unmittelbarer) Leistungsaustausch zwischen staatlicher Leistung und Gegenleistung charakteristisch ist. Folgerichtig hat die Höhe der Abgabe dem Wert der staatlichen Leistung zu entsprechen. Dadurch fließt in die Qualifikation von Kausalabgaben bereits das Äquivalenzprinzip ein, welches eine doppelte Bedeutung aufweist: Es stellt einerseits ein Qualifikations- und andererseits ein Bemessungskriterium dar. Entsprechend werden Kausalabgaben als Äquivalenz- und Steuern als Nichtäquivalenzabgaben bezeichnet.

In grundsätzlicher Hinsicht vermag das Kriterium der Gegenleistungslosigkeit gewisse Hinweise auf den Abgabebetyp zu liefern, doch zeigen sich auch etliche *Schwächen*:

(1) Eine Vielzahl mehr oder weniger anerkannter Kausalabgaben wie namentlich *Ersatzabgaben* oder *Mehrwertabgaben* – aber auch gewisse Benutzungs- und Konzessionsgebühren – können nur schwer in Äquivalenz zu einer staatlichen Leistung gebracht werden. Üblicherweise fehlt bei derartigen Abgaben ein unmittelbarer Leistungsaustausch, sodass nach der Theorie der Gegenleistung, würde man allein darauf abstellen, umstritten sein könnte, ob eine Kausalabgabe vorliegt.

(2) Auch gegenüber *Kostenanlastungssteuern*, die eine gewisse Nähe zu Vorzugslasten aufweisen, erweist sich das Kriterium der Gegenleistung als wenig geeignet, um eine genauere Abgrenzung dieses besonderen Abgabetyps vorzunehmen. Es besteht eine «abstrakte Leistungsnähe», da gewisse Personen von staatlichen Leistungen stärker als andere profitieren, so dass es legitim erscheint, eine bestimmte Gruppe von Personen gesondert zu besteuern. Wo diese Gruppe genau liegt, lässt sich mit Hilfe der Theorie der Gegenleistung kaum weiter ergründen.

(3) Im Übrigen versagt dieses Kriterium ebenso gegenüber *Lenkungsabgaben*, die als Steuern, Kausalabgaben oder reine Lenkungsabgaben konzipiert werden können. Diese sind – insbesondere was ihre Lenkungs-komponente betrifft – unabhängig einer staatlichen Leistung geschuldet und werden insofern gegenleistungslos erhoben. Nach der Theorie der Gegenleistung würden sämtliche Lenkungsabgaben Steuern darstellen, da sie den Wert der staatlichen Leistung – durch den Lenkungseffekt – übersteigen.

## B. Nach Zurechenbarkeit

### 1. Allgemeines

Die Theorie der Zurechenbarkeit stellt darauf ab, welcher *Zusammenhang zwischen der staatlichen Leistung und der Begründung der Abgabepflicht* besteht. Nach dieser Theorie ist entscheidend, ob die staatliche Leistung der abgabepflichtigen Person zurechenbar ist, unabhängig davon, ob der Wert dieser Leistung der Höhe der Abgabe

N 11; BGE 143 II 283 E. 2.3.2; 131 II 271 E. 5.3; 129 I 346 E. 5.1 (Pra 2004 Nr. 126); 124 I 289 E. 3; 122 I 305 E. 4b (Pra 1997 Nr. 83).

entspricht. Diese Theorie beurteilt den Abgabetypp mit anderen Worten nach einem rein formalen Kriterium, nämlich demjenigen des Zurechnungszusammenhangs.<sup>26</sup>

Die Theorie der Zurechenbarkeit hat im Gegensatz zu derjenigen der Gegenleistung zumindest *prima vista* den *Vorteil*, dass sich die Frage der *Qualifikation* klar trennen lässt von der Frage der *Bemessung*. Das nicht unumstrittene Verhältnis zwischen dem Wert der staatlichen Leistung und der Höhe der Abgabe spielt zumindest bei der Qualifikation einer Abgabe keine Rolle – diese Prüfung erfolgt erst im Rahmen des Äquivalenzprinzips (als Bemessungsgrundsatz).

Die im Rahmen dieser Theorie zu erfolgende *Zurechenbarkeitsprüfung* lässt sich als «*Ursache-Wirkungs-Zusammenhang*» zwischen einer Rechtshandlung (hier: staatliche Leistung) und dem dadurch ausgelösten Erfolg (hier: Begründung der Abgabepflicht) beschreiben. Je nach Verhältnis dieses Zusammenhangs ist eine staatliche Leistung unmittelbar einer einzelnen Person (direkter Kausalzusammenhang), nur mittelbar einer bestimmten Gruppe von Personen (indirekter Kausalzusammenhang) oder gar keiner Person zurechenbar (fehlender Kausalzusammenhang).<sup>27</sup>

Gemäss *Art. 32e USG* müssen der Inhaber einer Deponie und derjenige, der Abfälle ausführt, eine Abgabe entrichten, die zur Sanierung von Deponien verwendet wird. Dabei besteht zwischen der aktuellen Ablagerung von Abfällen und dem Sanierungsbedarf von Altlasten kein direkter Kausalzusammenhang, sodass die Abgabe keine Kausalabgabe, sondern eine Steuer darstellt. Gegenüber den Exporteuren von Abfällen ist auch ein indirekter Kausalzusammenhang zu verneinen, was die Abgabe ihnen gegenüber als «reine» Steuer erscheinen lässt (fehlender Kausalzusammenhang). Gegenüber den Inhabern von Deponien liegt immerhin ein indirekter Kausalzusammenhang vor, da diese der Sanierung von Deponien näherstehen als beliebige Dritte, sodass es sich diesbezüglich um eine Kostenanlastungssteuer handelt.<sup>28</sup>

Der je nach Zurechenbarkeit eingetretene *Erfolg* kann auch als «*Äquivalenz*» ausgedrückt werden, wenn der Äquivalenzbegriff nicht in einem bemessungs-, sondern in einem zurechnungstechnischen Sinn verstanden wird. Dabei heisst (*Individual-Äquivalenz*), dass – als Folge des direkten Kausalzusammenhangs – eine vollständige Identität zwischen abgabepflichtiger und leistungsempfangender Person besteht. *Nichtäquivalenz* liegt vor, wenn kein Kausalzusammenhang und demnach auch keine Identität zwischen abgabepflichtiger und leistungsempfangender Person gegeben ist. Bei der *einfachen Gruppenäquivalenz* existiert diese Identität immerhin teilweise, da auch

der Kausalzusammenhang ein indirekter oder mittelbarer ist. Ein Teil der Lehre unterscheidet darüber hinaus eine *qualifizierte Gruppenäquivalenz*, die sich durch einen besonders intensiven Zurechnungszusammenhang charakterisieren lässt und die zu einer weitgehenden – aber nicht vollständigen – Identität zwischen abgabepflichtiger und leistungsempfangender Person führt.<sup>29</sup>

Beispielsweise stellt die *Abgabe nach Art. 85 Abs. 1 AsylG*, welche Asylsuchende und Schutzbedürftige ohne Aufenthaltsbewilligung für die Rückerstattung der Kosten der Sozial- und Nothilfe, der Ausreise, des Vollzugs sowie des Rechtsmittelverfahrens verpflichtet, eine «Kausalabgabe kraft qualifizierter Gruppenäquivalenz» bzw. eine «Kostenanlastungskausalabgabe» dar. Das Bundesverwaltungsgericht lässt mit Hinweis auf *Art. 190 BV* letztlich offen, inwieweit diese Beurteilung überzeugt.<sup>30</sup>

## 2. Zurechenbarkeit und Kostenanlastung

Je nach *Zurechnungszusammenhang* bzw. eingetretenem *Erfolg* lassen sich – wie bereits angedeutet – verschiedene Kategorien öffentlicher Abgaben bilden:

Bei *Steuern* besteht *kein Zurechnungszusammenhang* zwischen der staatlichen Leistung und der Begründung der Abgabepflicht (fehlender Kausalzusammenhang). Die staatlichen Leistungen können mit anderen Worten der abgabepflichtigen Person nicht zugerechnet werden und es liegt demzufolge auch keine Identität zwischen leistungsempfangender und abgabepflichtiger Person vor. Steuern zeichnen sich folglich durch *Nichtäquivalenz* aus.<sup>31</sup>

Im Gegensatz dazu existiert bei *Kausalabgaben* ein *unmittelbarer Zurechnungszusammenhang* zwischen staatlicher Leistung und Abgabepflicht (direkter Kausalzusammenhang). Es liegt eine (vollständige) Identität zwischen der die staatliche Leistung empfangenden Person einerseits und der abgabepflichtigen Person andererseits vor. Diejenige Person, welche die staatliche Leistung empfängt, deckt sich vollständig mit derjenigen, die der Abgabepflicht unterliegt. Kausalabgaben zeichnen sich folglich durch *Individualäquivalenz* aus.<sup>32</sup>

Bei *Kostenanlastungssteuern* liegt ein *mittelbarer Zurechnungszusammenhang* vor. Eine gewisse Gruppe von Abgabepflichtigen steht zu den staatlichen Leistungen in einer näheren Beziehung als andere (indirekter Kausalzusammenhang), was zu einer gewissen Identität zwischen

<sup>26</sup> Diese Theorie wird auch Theorie des Anknüpfungspunkts genannt, vgl. dazu VALLENDER (FN 5), 34 f.; WYSS (FN 1), 29; KOCHER (FN 9), N 1343.

<sup>27</sup> Vgl. in diesem Sinn etwa KOCHER (FN 9), N 1343.

<sup>28</sup> Vgl. ähnlich BGE 131 II 271 E. 5.3.

<sup>29</sup> Zum Ganzen umfassend KOCHER (FN 9), N 1343 ff.; ähnlich BGER, 2C\_1001/2020, 9.3.2021, E. 2.4.1; 2C\_519/2016, 4.9.2017, E. 3.5.4.

<sup>30</sup> Vgl. BVerfG, C-7179/2008, 21.12.2010, E. 6.1.

<sup>31</sup> Vgl. BGER, 2C\_1001/2020, 9.3.2021, E. 2.4.1; 2C\_519/2016, 4.9.2017, E. 3.5.4.

<sup>32</sup> Vgl. BGER, 2C\_1001/2020, 9.3.2021, E. 2.4.1; 2C\_519/2016, 4.9.2017, E. 3.5.4.





<b>Leistung des Gemeinwesens</b>	allgemeine staatliche Leistung	gruppenbezogene staatliche Leistung	gruppenbezogene staatliche Leistung	individuell-konkrete staatliche Leistung
<b>Zurechnungszusammenhang</b>	keine Zurechnung	mittelbare, lockere Zurechnung	mittelbare, engere Zurechnung	unmittelbare Zurechnung
<b>Erfolg</b>	Nichtäquivalenz <i>keine Identität von abgabepflichtiger und leistungsempfangender Person</i> 	Gruppenäquivalenz <i>gewisse Identität von abgabepflichtiger und leistungsempfangender Person</i> 	qualifizierte Gruppenäquivalenz <i>weitgehende Identität von abgabepflichtiger und leistungsempfangender Person</i> 	Individualäquivalenz <i>vollständige Identität von abgabepflichtiger und leistungsempfangender Person</i> 
<b>Art der Abgaben</b>	Steuer	Kostenanlastungssteuer	Kostenanlastungs-kausalabgabe	Kausalabgabe
	Steuern		Kausalabgaben	

Abbildung: Eigene Darstellung in enger Anlehnung an KOCHER (FN 9), N 1343.

leistungsempfangender und abgabepflichtiger Person führt. Kostenanlastungssteuern zeichnen sich folglich durch eine (*einfache*) Gruppenäquivalenz aus.<sup>33</sup>

Bei *Kostenanlastungskausalabgaben* besteht ein *besonderer mittelbarer Zurechnungszusammenhang*, der enger als bei Kostenanlastungssteuern und weiter als bei Kausalabgaben ist (besonderer indirekter Kausalzusammenhang). Dieser Zurechnungszusammenhang führt zu einer weitgehenden (aber nicht vollständigen) Identität von abgabepflichtiger und leistungsempfangender Person. Kostenanlastungskausalabgaben zeichnen sich folglich durch eine *qualifizierte Gruppenäquivalenz* aus.<sup>34</sup>

### 3. Zwischenfazit und Beurteilung

Nach der Theorie der Zurechenbarkeit kann eine Zuordnung der Abgaben vorgenommen werden, ohne inhaltliche (materielle) Bemessungskriterien zu verwenden. Die

Abgabekategorien erscheinen als Folge eines unterschiedlich *intensiven Zurechnungszusammenhangs* zwischen Ursache (staatliche Leistung) und Wirkung (Begründung der Abgabepflicht). Die Theorie der Zurechenbarkeit knüpft an die Kausalitätslehre an: Das Vorliegen einer Kausalabgabe setzt einen direkten Kausalzusammenhang zwischen der staatlichen Leistung und der Begründung der Abgabepflicht voraus, während bei Steuern ein derartiger Zusammenhang in der Regel fehlt. Kostenanlastungssteuern lassen sich durch einen indirekten Kausalzusammenhang kennzeichnen.

Der «*Erfolg*» dieser verschiedenen Arten von Kausal- oder Zurechnungszusammenhängen lässt sich mit «*Äquivalenz*» ausdrücken, wenn diese in einem zurechnungstechnischen Sinn verstanden wird: Nach dieser Theorie führt der fehlende Zurechnungszusammenhang bei Steuern zu keiner (zwingenden) Identität zwischen der die Leistung empfangenden Person einerseits und der abgabepflichtigen Person andererseits («Nichtäquivalenz»), während bei Kausalabgaben eine vollständige Identität vorliegt («Individualäquivalenz»). Bei Kostenanlastungssteuern existiert lediglich ein mittelbarer Zurechnungszusammenhang zwischen staatlicher Leistung und Begründung der Abgabepflicht, woraus eine gewisse oder teilweise Identität zwischen abgabepflichtiger und leistungsempfangender Person resultiert («einfache Gruppenäquivalenz»).

<sup>33</sup> Siehe BGE 143 II 283 E. 2.3.2.; 131 II 271 E. 5.3.; 124 I 289 E. 3b.

<sup>34</sup> Vgl. BUNDESAMT FÜR JUSTIZ, Gutachten vom 15. Juli 1999, in: VPB 64 (2000) Nr. 25, 367 f.; ANDREAS AUER, Sonderabgaben, Diss. Bern, Bern 1980, 154 ff.; PETER LOCHER/GEORG MÜLLER, Zur Rechtsnatur der neuen Radio- und Fernsehgebühr, ZBl 2015, 647; für einen Überblick siehe auch TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1597; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (FN 1), N 2775; WALDMANN/WIEDERKEHR (FN 1), 8. Kap. N 44; WIEDERKEHR (FN 1), 18; KOCHER (FN 9), N 1343; FELIX UHLMANN, Kriterien der Bemessung von Kausalabgaben in der Praxis, in: Häner/Waldmann (Hrsg.), Kausalabgaben, Zürich 2015, 92 ff.

*Fragwürdig* ist – bezogen auf diese Theorie – die Schaffung einer vierten Kategorie von (Kausal-)Abgaben. *Kostenanlastungskausalabgaben* unterscheiden sich – insbesondere was ihren Zurechnungszusammenhang betrifft – nur in Nuancen von Kostenanlastungssteuern. Die beiden Arten von Kausalzusammenhängen (indirekter bzw. besonderer indirekter Kausalzusammenhang) lassen sich kaum vernünftig voneinander abgrenzen, was sich auch im eingetretenen Erfolg zeigt. Es besteht bei Kostenanlastungskausalabgaben eine überwiegende oder weitgehende Identität zwischen abgabepflichtiger und leistungsempfangender Person, während bei Kostenanlastungssteuern nur eine teilweise oder gewisse Identität vorliegt. Wo genau diese Grenze liegt, kann nicht präzise bestimmt werden. Entsprechend können Kostenanlastungskausalabgaben – aufgrund ihres ähnlichen Zurechnungszusammenhangs – allein gestützt auf diese Theorie nicht sachgerecht von Kostenanlastungssteuern unterschieden werden.<sup>35</sup>

## C. Nach Nutzen/Verursachen

### 1. Allgemeines

Gemäss dem *Kriterium des Nutzens oder Verursachens* ist massgebend, ob und in welchem Ausmass die abgabepflichtige Person aus der staatlichen Leistung einen Nutzen zieht oder die betreffenden Aufwendungen des Gemeinwesens verursacht. Die Abgabepflicht knüpft an das Mass des Nutzens oder Verursachens an und will die entsprechenden Vorteile – in Form des Nutzens – abschöpfen oder die entstandenen Kosten – in Form des Verursachens – anlasten.

Das *Bundesgericht* orientiert sich vereinzelt am *Kriterium des Nutzens bzw. Verursachens*, um die Abgabetypen zu definieren. So hält es etwa im Urteil zur Zweitwohnungssteuer fest, dass sich Steuern dadurch von Kausalabgaben unterscheiden, «dass Erstere voraussetzungslos, d.h. unabhängig vom konkreten Nutzen oder vom konkreten Verursacheranteil der steuerpflichtigen Person geschuldet sind».<sup>36</sup> Bei der Tourismusabgabe des Kantons Obwalden, bei der einzig das Führen eines gesetzlich umschriebenen Betriebs oder das Bereithalten einer Übernachtungsmöglichkeit vorausgesetzt ist, besteht weder ein konkreter Nutzen noch ein konkreter Verursacheranteil seitens der abga-

bepflichtigen Person, sodass die Abgabe nicht als Kausalabgabe betrachtet werden kann.<sup>37</sup>

Dabei können *verschiedene Grade* des Nutzens oder Verursachens unterschieden werden: Ist eine Abgabe unabhängig davon zu entrichten, ob der Abgabepflichtige aus den staatlichen Leistungen einen Nutzen zieht oder diese verursacht, liegt weder eine abstrakte noch eine konkrete Nutzen- oder Kostennähe vor. Profitiert eine Gruppe von Abgabepflichtigen stärker als andere oder kann diese als hauptsächliche Verursacherin der betreffenden staatlichen Aufwendungen betrachtet werden, ist von einer «abstrakten Nutzen- oder Kostennähe» auszugehen. Kommt gewissen Abgabepflichtigen aus den staatlichen Leistungen oder Vorteilen ein unmittelbarer Nutzen zu oder haben diese die staatlichen Aufwendungen unmittelbar verursacht, liegt eine «konkrete Nutzen- oder Kostennähe» vor.<sup>38</sup>

### 2. Nutzen und Kostenanlastung

Je nach *Nutzen/Verursachen* lassen sich – wie bereits angedeutet – unterschiedliche Kategorien öffentlicher Abgaben bilden:

*Steuern* werden unabhängig davon erhoben, ob und in welchem Mass die abgabepflichtige Person aus der Tätigkeit des Gemeinwesens einen Nutzen zieht oder als Verursacherin der betreffenden staatlichen Leistungen gilt. Die Steuerschuld ist eine Gegenleistung für diverse staatliche Leistungen, von denen der Steuerpflichtige mehr oder weniger – oder allenfalls überhaupt nicht – profitiert.<sup>39</sup>

Kirchensteuern für juristische Personen stellen gemäss dem Bundesgericht (allgemeine) Steuern dar und können nicht als Kostenanlastungssteuern erhoben werden. Die juristischen Personen gehören nicht einer Gruppe von Abgabepflichtigen an, die von den betreffenden Leistungen mehr als andere profitiert. Die Kirchensteuer dient gemäss dem Bundesgericht dazu, durch allgemeine Beanspruchung sämtlicher juristischer Personen einer Gebietskörperschaft den allgemeinen Finanzbedarf der Landeskirchen zu decken. Es handelt sich dabei um eine allgemeine Steuer.<sup>40</sup>

Im Gegensatz dazu erfordern *Kostenanlastungssteuern* zumindest eine *abstrakte Nutzen- oder Kostennähe*, damit eine Gruppe von Personen gesondert besteuert werden

<sup>35</sup> Kritisch aus diesen Gründen auch PETER HETTICH/YANNICK WETTSTEIN, Rechtsfragen um Kostenanlastungssteuern, ASA 2009/2010, 554 f.; PETER KARLEN, Zum Erfinden neuer öffentlicher Abgaben, ZBl 2014, 1 ff.; KOCHER (FN 9), N 1356 f.; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1597; UHLMANN (FN 34), S. 93; WIEDERKEHR (FN 1), 21; WIEDERKEHR (FN 2), 48 f.; WYSS (FN 1), 114.

<sup>36</sup> Vgl. BGE 140 I 176 E. 5.2; ferner auch BGE 141 V 509 E. 6.2.

<sup>37</sup> Vgl. BGer, 2C\_794/2015, 22.2.2016, E. 3.2.1.

<sup>38</sup> Vgl. ähnlich BGE 143 II 283 E. 2.3.3; 131 I 1 E. 4.3 und 4.4; 131 II 271 E. 5.3; 129 I 346 E. 5.1 (Pra 2004 Nr. 126); 124 I 289 E. 3, je mit Hinweisen; ferner zur Praxis auch WIEDERKEHR/RICHLI (FN 20), N 515 ff.

<sup>39</sup> Vgl. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1590; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (FN 1), N 2830; WALDMANN/WIEDERKEHR (FN 1), 8. Kap. N 3; WIEDERKEHR (FN 1), 12.

<sup>40</sup> Siehe BGer, 2C\_1158/2012, 27.8.2013, E. 4.3.



darf. Die Verbindung zwischen den fraglichen Leistungen und den der Abgabe Unterworfenen wird sozusagen auf eine abstrakte Ebene verlagert. Die Steuerpflicht knüpft an die abstrakte Interessenlage des belasteten Personenkreises an und erfordert keinen konkreten Nutzen- oder Verursacheranteil des Einzelnen. Kostenanlastungssteuern stellen deshalb besondere Steuern und keine Kausalabgaben dar.<sup>41</sup>

Die *Verpflichtung der Patienten von Pflegeheimen* zur Leistung eines *Beitrags an die Investitionskosten* solcher Einrichtungen ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung in jedem Fall geschuldet, unabhängig vom konkreten Gebrauch, vom Vorteil des Pflichtigen oder von den Kosten, die er individuell verursacht. Es handelt sich demnach um keine Kausalabgabe. Allerdings profitieren die Patienten von den betreffenden Aufwendungen mehr als die Allgemeinheit und stehen den mit der Abgabe finanzierten Leistungen bedeutend näher als andere. Die Abgabe hat somit den Charakter einer Kostenanlastungssteuer.<sup>42</sup>

*Kausalabgaben* sind gemäss diesem Kriterium für staatliche Leistungen geschuldet, aus denen die betreffenden Abgabepflichtigen einen konkreten Nutzen ziehen oder als konkrete Verursacher dieser Leistungen gelten («*konkrete Nutzen- oder Kostennähe*»). Die Abgabepflicht knüpft an diesen durch die staatliche Leistung hervorgerufenen konkreten Nutzen oder an die durch den Abgabepflichtigen verursachten Massnahmen an und will die entsprechenden Vorteile abschöpfen bzw. die entstandenen Kosten anlasten.<sup>43</sup>

Beispielsweise hat die dem Belegarzt zustehende Möglichkeit, unter Benützung der Spitalinfrastruktur ein privates Einkommen zu erzielen, einen konkreten Nutzen. Müsste der Arzt eine vergleichbare Infrastruktur selbst aufbauen und unterhalten, so wäre das für ihn ebenfalls mit (konkreten) Kosten verbunden. Zwar kann dieser Wert nicht genau beziffert werden. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist aber ein Infrastrukturanteil von 35 % des Umsatzes nicht offensichtlich unvernünftig hoch.<sup>44</sup>

Bei *Kostenanlastungskausalabgaben* deckt sich der Kreis der Nutzniesser oder der Verursacher weitgehend mit demjenigen der Abgabepflichtigen. Es liegt eine besondere Nutzen- oder Kostennähe vor, die aber nicht den Grad einer konkreten Nutzen- oder Kostennähe erreicht. Da jedoch eine weitgehende Übereinstimmung zwischen Abgabepflichtigen und Nutzniessern/Verursachern besteht,

erscheint es zumindest nach einem Teil der Lehre und Praxis gerechtfertigt, die entsprechenden Vorteile mittels einer besonderen Kausalabgabe abzuschöpfen.<sup>45</sup>

Die Rechtsprechung hat vereinzelt eine Aufsichtsabgabe, die sich aus einem fixen, generell zurechenbaren Grundansatz und einem variablen, individuell zurechenbaren Teil zusammensetzt, als besondere Kausalabgabe bezeichnet, da die Abgabe zumindest auch abhängig von einem konkreten Nutzen- bzw. Verursacheranteil erhoben wird und damit ein kausales Element beinhaltet.<sup>46</sup> Mehrheitlich werden jedoch derartige Abgaben als Kostenanlastungssteuern oder Gemengsteuern bezeichnet. Dass eine gewisse Gruppe von staatlichen Aufwendungen profitiert, macht eine entsprechende Abgabe noch nicht zu einer Kausalabgabe. Wenn immerhin ein gewisser Nutzen für eine bestimmte Gruppe ersichtlich ist, können die betreffenden Kosten mittels Kostenanlastungssteuern überwältigt werden.<sup>47</sup>

### 3. Zwischenfazit und Beurteilung

Lehre und Rechtsprechung orientieren sich regelmässig am *Kriterium des Nutzens oder Verursachens*, um *Kausalabgaben von Steuern* zu unterscheiden. Nach diesem Kriterium werden Steuern unabhängig davon erhoben, ob die abgabepflichtige Person aus den staatlichen Leistungen einen Nutzen zieht oder die betreffenden Aufwendungen verursacht, während Kausalabgaben an eine konkrete und Kostenanlastungssteuern an eine abstrakte Kosten- oder Nutzennähe anknüpfen. Je nach Lehrmeinung werden davon Kostenanlastungskausalabgaben unterschieden, die sich dadurch auszeichnen, dass der Kreis der Abgabepflichtigen und derjenige der Nutzniessenden weitgehend identisch ist, was als «besondere Nutzen- oder Kostennähe» bezeichnet werden kann.

Eine solche *Kostenanlastung* mag im Allgemeinen als «gerecht» erscheinen, zumal es darum geht, diejenigen Personen mit Abgaben zu belasten, die von der Erfüllung staatlicher Aufgaben profitieren. Im Besonderen ergeben sich allerdings aus einer solchen – allein auf den Nutzen- oder Kostenbegriff abstellenden – Abgabebearbeitung erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten. Die Begriffe

<sup>41</sup> Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (FN 1), N 2839; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1596; WALDMANN/WIEDERKEHR (FN 1), 8. Kap. N 11; WIEDERKEHR (FN 1), 22.

<sup>42</sup> Vgl. BGE 129 I 346 E. 5 (Pra 2004 Nr. 126).

<sup>43</sup> Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (FN 1), N 2758; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1601; WALDMANN/WIEDERKEHR (FN 1), 8. Kap. N 2; WIEDERKEHR (FN 1), 9.

<sup>44</sup> Vgl. BGE 121 I 230 E. 3g/cc.

<sup>45</sup> Siehe namentlich LOCHER/MÜLLER (FN 34), 647; PETER LOCHER/GEORG MÜLLER, Ist die Haushaltsabgabe wirklich eine Steuer? Problematische Umdeutung des traditionellen Steuerbegriffs durch einen Teil der Lehre, ZBI 2022, 468 f.; PETER LOCHER, Von der Schwierigkeit, «neu erfundene» öffentliche Abgaben sachgerecht einzuordnen, in: Brunner/Kocher/Seiler/Stadelmann (Hrsg.), νόμοις πείθου – gehorche den Gesetzen, Liber amicorum für Hansjörg Seiler, Bern 2022, 148.

<sup>46</sup> Vgl. BGE 141 V 509 E. 6.2.

<sup>47</sup> Vgl. BGE 143 II 283 E. 2.3.4 und E. 2.3.5 in Bezug auf die baselstädtische Uhrenabgabe; ähnlich BGer, 2C\_852/2021, 10.12.2021, E. 2.4.3 in Bezug auf die Radio- und Fernsehabgabe (Haushaltsabgabe) gemäss RTVG, wobei die Haushaltsabgabe eine (reine) Steuer und keine Kostenanlastungssteuer darstellt.

des «Nutzens» oder des «Verursachens» sind nur schwer fassbar und aus der staatlichen Aufgabenerfüllung ziehen immer bestimmte Gruppen, einzelne Personen oder gar die gesamte Bevölkerung einen gewissen Nutzen, ohne dass sich dieser klar abgrenzen lässt. Würde allein auf den Nutzen oder das Verursachen abgestellt, könnte ein erheblicher Anteil staatlicher Kosten mittels besonderer Abgaben finanziert werden, da sich bei zahlreichen staatlichen Aufgaben eine Übereinstimmung zwischen Nutzen (z.B. Sicherheit) und Abgabepflicht (z.B. Sicherheitsabgabe) finden lässt. Konsequenterweise müsste die Kategorie der Kostenanlastungssteuern weitgehend aufgegeben und durch diejenige der Kostenanlastungskausalabgaben ersetzt werden, was jedoch – soweit ersichtlich – in dieser Radikalität (noch) nicht gefordert wird.

In der Praxis bereitet zudem bereits eine auf *den Nutzen oder die Kosten abstellende Abgrenzung* zwischen *Steuern* (ohne Nutzen- oder Kostennähe), *Kostenanlastungssteuern* (abstrakte Nutzen- oder Kostennähe) und *Kausalabgaben* (konkrete Nutzen- oder Kostennähe) erhebliche Schwierigkeiten, da – wie erwähnt – ein gewisser Nutzen- oder Verursacheranteil regelmässig ersichtlich ist, ohne dass dieser jedoch ausreicht, um eine Kostenanlastungssteuer oder gar eine Kausalabgabe zu erheben. Wird darüber hinaus noch eine weitere Gruppe von Abgaben – sogenannten *Kostenanlastungskausalabgaben* – postuliert, wird diese Grenzziehung noch schwieriger.

Das Bundesgericht hat aus diesen Gründen die bundesrechtliche Haushaltsabgabe gemäss RTVG zu Recht als (allgemeine) Steuer betrachtet, da diese – obwohl von den betreffenden staatlichen Aufwendungen ein Grossteil der Bevölkerung profitiert – letztlich unabhängig davon erhoben wird, ob jemand über ein Empfangsgerät verfügt und demnach aus den staatlichen Leistungen einen Nutzen zieht. Indem die Haushaltabgabe unabhängig von einem konkreten oder abstrakten Nutzen- bzw. Verursacheranteil geschuldet ist, erfüllt sie die herkömmlichen Charakteristika einer Steuer und dient der öffentlichen Finanzierung des Service Public.<sup>48</sup>

## D. Nach Entstehungsgrund

Beim Unterscheidungskriterium des *Entstehungsgrunds* ist massgebend, welche *Beziehung zwischen der staatlichen Leistung und der Begründung der Abgabepflicht* besteht. Typisch für Kausalabgaben ist etwa die Formulierung, dass diese auf einer spezifischen Beziehung zum

Gemeinwesen beruhen (besondere Leistung, besonderer Vorteil), in welcher die Abgabepflicht ihren Grund (*causa*) und zugleich ihre Begrenzung findet.<sup>49</sup> Der besondere Entstehungsgrund beruht auf einer staatlichen Hauptleistung, für welche die Abgabepflichtigen eine Kausalabgabe in Form einer Gegenleistung entrichten. Es besteht mit anderen Worten ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen staatlicher Leistung und Abgabe (als Gegenleistung). Entsprechend findet in dieser spezifischen Beziehung zum Gemeinwesen die Abgabepflicht nicht «nur» ihren Entstehungsgrund (*causa*), sondern zugleich ihre Begrenzung.<sup>50</sup>

*Mehrwertabgaben* beispielsweise gelten gemäss dem Bundesgericht nicht als Steuern, weil ihr Entstehungsgrund an bestimmte, dem Abgabepflichtigen zufallende planerische Vorteile anknüpft. Sie können auch nicht als Vorzugslasten qualifiziert werden, weil sie weder der Finanzierung einer konkreten vorteilsbegründenden Massnahme dienen noch nach dem diesbezüglich erforderlichen Kostenaufwand bemessen werden. Vielmehr liegt der Entstehungsgrund einer Mehrwertabgabe im planerischen Sondervorteil, der den Abgabepflichtigen zukommt.<sup>51</sup>

*Steuern* werden – in Abgrenzung zu den Kausalabgaben – häufig so definiert, dass kein (besonderer) Entstehungsgrund vorliegen muss. Sie werden unabhängig davon erhoben, ob ein unmittelbarer Leistungsaustausch besteht oder ob die Abgabe als Gegenleistung zu bestimmten staatlichen Aufwendungen erscheint. Es genügt, dass der Abgabepflichtige den betreffenden – als steuerbar erklärten – Tatbestand erfüllt. Die Erfüllung dieses Tatbestands bildet mit anderen Worten die *causa*, also den allgemeinen Entstehungsgrund von Steuern.<sup>52</sup>

Die *Zweitwohnungssteuer* wird von den Pflichtigen voraussetzungslos erhoben. In Ermangelung eines persönlichen Verpflichtungsgrunds und einer staatlichen Gegenleistung für den geschuldeten Betrag handelt es sich bei der Zweitwohnungssteuer nicht um eine Kausalabgabe. Wegen des Fehlens des kausalen Elements kann die Abgabe auch nicht als Gemengsteuer qualifiziert werden. Entsprechend handelt es sich bei der Zweitwohnungssteuer um eine Steuer.<sup>53</sup>

Die «*causa*» bringt zwar im Allgemeinen ein wesentliches Element zum Ausdruck, um die unterschiedlichen

<sup>48</sup> Vgl. BGer, 2C\_852/2021, 10.12.2021, E. 2.4.3; 2C\_547/2022, 13.12.2022, E. 3.4; anderer Meinung insb. LOCHER/MÜLLER (FN 45), 468 f., mit dem Argument, dass praktisch die gesamte Bevölkerung in der Schweiz einen konkreten Nutzen aus dem öffentlichen Rundfunk ziehe.

<sup>49</sup> Siehe BGE 121 II 138 E. 3a; HUNGERBÜHLER (FN 3), 507; WIEDERKEHR (FN 1), 9.

<sup>50</sup> Vgl. etwa TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1601; WIEDERKEHR (FN 1), 9; HUNGERBÜHLER (FN 3), 507; HÄNER (FN 4), 2; WYSS (FN 1), 7; BGE 143 I 220, E. 4.2 (Pra 2018 Nr. 39); 140 I 176 E. 5.2; 135 I 130 E. 2 (Pra 2010 Nr. 1); 121 II 138 E. 3a.

<sup>51</sup> Vgl. BGE 142 I 177 E. 4.3.1.

<sup>52</sup> Vgl. TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1590; WIEDERKEHR (FN 1), 12; WYSS (FN 1), 6.

<sup>53</sup> Siehe BGE 140 I 176 E. 5.3.

Abgabetypen voneinander abzugrenzen. Im Ergebnis deckt sich jedoch die Theorie des Entstehungsgrunds weitgehend mit derjenigen nach der Gegenleistung: Kausalabgaben bilden das Gegenstück zu einer staatlichen Hauptleistung und finden in dieser causa zugleich – wie bei der Theorie der Gegenleistung – ihre Begrenzung, während Steuern gegenleistungslos geschuldet sind und ihre causa folglich in der Erfüllung des entsprechenden Steuertatbestands liegt.

### E. Nach Zweck

Beim Kriterium des Zwecks wird geprüft, wofür eine Abgabe erhoben wird. Öffentliche Abgaben dienen hauptsächlich der Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs (Finanzierungszweck), können jedoch auch die Lenkung des Verhaltens bezwecken (Lenkungszweck), entstandene Kosten des Staates decken (Kostendeckungszweck) oder Vorteile Privater aus Gründen der Rechtsgleichheit abschöpfen (Ausgleichszweck). Je nach *Abgabearart* können verschiedene Zwecke im Vordergrund stehen, etwa bei Steuern typischerweise der Finanzierungszweck oder bei Kausalabgaben der Kostendeckungs- und Ausgleichszweck, während beide Abgabetypen zur *Verhaltenslenkung* eingesetzt werden können.<sup>54</sup>

Für die Qualifikation einer Abgabe als Steuer oder Kausalabgabe kann der *Zweck als Indiz* behilflich sein, ist jedoch im *Ergebnis nicht von unmittelbarer Bedeutung*: Unter Berücksichtigung der Kostenanlastungssteuern können Steuern und Kausalabgaben dazu dienen, bestimmte staatliche Aufwendungen anzulasten (Kostendeckungszweck) oder gewisse Vorteile abzuschöpfen (Ausgleichszweck). Sowohl Steuern wie auch Kausalabgaben können zudem eine Lenkungs Komponente aufweisen. Entsprechend ist bei der rechtlichen Qualifikation einer Abgabe nicht auf ihren Zweck, sondern auf ihre *Rechtsnatur* abzustellen und es sind andere Unterscheidungsmerkmale zwischen Steuern und Kausalabgaben heranzuziehen, um den Abgabetyper zu bestimmen.<sup>55</sup>

<sup>54</sup> Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN (FN 1), N 2753; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1585; WALDMANN/WIEDERKEHR (FN 1), 8. Kap. N 1; WIEDERKEHR (FN 1), 5.

<sup>55</sup> Vgl. BGE 143 I 220 E. 4.3 (Pra 2018 Nr. 39); 140 I 176 E. 5.4; 125 I 182 E. 4c; 99 Ia 236 E. 2a; BGer, 2C\_466/2008, 10.7.2009, E. 4.2.3; zum Ganzen auch WIEDERKEHR (FN 1), 11; WYSS (FN 1), 8; VALLENDER (FN 5), 36. Lediglich bei den reinen Lenkungsabgaben, welche ausschliesslich zur Verhaltenslenkung eingesetzt werden, ist die Zwecksetzung insofern ausschlaggebend, als diese Abgaben nach herrschender Lehre einzig der Lenkung dienen und keine fiskalischen Zwecke verfolgen dürfen; vgl. hier nur WIEDERKEHR (FN 1), 29 f., mit Hinweisen.

### F. Weitere Kriterien

Beim Abgrenzungskriterium der *Kostenabhängigkeit* wird geprüft, ob mit der Abgabe ein bestimmter staatlicher Aufwand abgegolten wird. Bei kostenabhängigen Abgaben wird die (maximale) Höhe durch die zu deckenden Kosten bestimmt. Zu den kostenabhängigen Abgaben gehören namentlich gewisse Kausalabgaben wie Verwaltungsgebühren und Vorzugslasten, aber auch Kostenanlastungssteuern sind in der Regel kostenabhängig ausgestaltet. Die Unterteilung zwischen kostenabhängigen und kostenunabhängigen Abgaben ist namentlich mit Blick auf die Anwendung des Kostendeckungsprinzips entscheidend und hat keinen Bezug zur Qualifikation einer Abgabe: Eine allfällige Kostenunabhängigkeit ist somit nicht etwa mit Voraussetzungslosigkeit oder Gegenleistungslosigkeit gleichzusetzen und vermag beispielsweise eine (kostenunabhängige) Benutzungsgebühr nicht in eine Steuer umzuwandeln (und vice versa).<sup>56</sup>

Eine *Gebühr*, welche von der ETH im Rahmen von Bauarbeiten für eine *temporäre Beanspruchung einer Parzelle* der Stadt Zürich zu entrichten ist, stellt eine gemischte Benützung- und Verwaltungsgebühr dar. Die Gebühr ist, was die Nutzung der Parzelle betrifft (Benutzungsgebühr), kostenunabhängig ausgestaltet. Entgegen der Auffassung der ETH spielt der prozentuale Anteil von Kostenabhängigkeit (Verwaltungsgebühr) und Kostenunabhängigkeit (Benutzungsgebühr) für die Qualifikation dieser Gebühr keine Rolle, denn «Kostenunabhängigkeit» ist nicht mit «Voraussetzungslosigkeit» gleichzusetzen und vermag eine originäre Benutzungsgebühr nicht in eine Finanzsteuer umzuwandeln.<sup>57</sup>

Auch die *Art der Bemessung* folgt grundsätzlich aus der Qualifikation der Abgabe und lässt keine Rückschlüsse auf deren Rechtsnatur zu. So werden beispielsweise Ersatzabgaben häufig ähnlich wie Steuern auf der Grundlage des Einkommens und Vermögens berechnet, während die Höhe von Kostenanlastungssteuern vergleichbar wie Vorzugslasten bestimmt wird. Je nachdem, welcher Kategorie eine Abgabe zugeordnet wird, gelangen ferner unterschiedliche Bemessungsprinzipien zur Anwendung. Bei den Kausalabgaben greifen das Kostendeckungs- und das Äquivalenzprinzip. Steuern müssen sich nach den Prinzipien der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit richten. Die Qualifikation einer Abgabe als Steuer oder als Kau-

<sup>56</sup> Vgl. zum Ganzen TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1602; WYSS (FN 1), 15; WIEDERKEHR (FN 1), 64 ff.; WIEDERKEHR/RICHLI (FN 20), N 705 ff.; HUNGERBÜHLER (FN 3), 522; HÄNER (FN 4), 19; BEUSCH (FN 3), N 22.78.

<sup>57</sup> Vgl. BGer, 2C\_1001/2020, 9.3.2021, E. 3.2.2.

salabgabe hat daher Rechtsfolgen im Hinblick auf die Anwendung der massgebenden Bemessungsgrundsätze (und nicht umgekehrt).<sup>58</sup>

Weitere Kriterien, die nach herrschender Lehre und Praxis als nicht relevant für die Unterscheidung zwischen Steuern und Kausalabgaben erachtet werden, sind etwa der *Wille des Gesetzgebers*, die *Art der Erhebung* sowie die Unterscheidung nach *Abgabesubjekt und -objekt*. Der Wille des Gesetzgebers ist einerseits nicht immer einwandfrei ermittelbar und selbst wenn eine Abgabe im Gesetz als Steuer oder als Kausalabgabe bezeichnet wird, ist auf deren Rechtsnatur und nicht auf die gesetzliche Bezeichnung abzustellen.<sup>59</sup> Da sowohl Steuern wie auch Kausalabgaben regelmässig (z.B. Einkommenssteuern oder Konzessionsgebühren) oder einmalig (z.B. Grundstückgewinnsteuern oder Verwaltungsgebühren) erhoben werden können, fällt auch das Unterscheidungskriterium der Erhebungsart weg. Beim Abgabesubjekt bzw. -objekt verhält es sich ähnlich: Ein und dieselbe Person oder auch dasselbe Objekt wie z.B. das Grundeigentum können sowohl Steuern wie auch Kausalabgaben unterliegen. Eine Abgrenzung durch diese Kriterien erübrigt sich demnach.

### III. Fazit

Bei der Unterscheidung zwischen Steuern und Kausalabgaben werden in der Praxis und Lehre üblicherweise *verschiedene Kriterien* angewendet, ohne dass eine vertiefte Auseinandersetzung erfolgt. Die genannten Kriterien werden ferner häufig kombiniert verwendet und aus den entsprechenden Formulierungen ist nicht immer klar ersichtlich, auf welches Kriterium massgebend abgestellt wird. Dieses Vorgehen ist nicht ganz unproblematisch, denn in der Regel folgt je nach Kriterium ein anderer – weiter oder enger – Steuer- bzw. Kausalabgabenbegriff, was – mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsfolgen – nicht wirklich überzeugt.

Hinzu kommt, dass nicht alle der erörterten Kriterien zu plausiblen Ergebnissen führen: Das Kriterium der *Gegenleistung* scheitert teilweise daran, dass längst nicht alle Kausalabgaben in Äquivalenz zu einer staatlichen Leistung, als deren Gegenleistung sie erscheinen, gebracht werden können, da ein unmittelbarer Leistungsaustausch je nach Art der Abgabe fehlt. Die Begriffe des *Nutzens* bzw.

*Verursachens* sind schwierig definierbar und können so weit gefasst werden, dass praktisch sämtliche Leistungen des Staats mittels besonderer Abgaben finanziert werden könnten. Das Kriterium des *Entstehungsgrundes* deckt sich weitgehend mit dem Kriterium der Gegenleistung, welches – wie erörtert – bei gewissen Kausalabgaben versagt. Auch der *Zweck* als Unterscheidungskriterium scheint weitgehend ungeeignet, da sowohl Steuern als auch Kausalabgaben verschiedene Zwecke wie Ausgleichs-, Kostendeckungs- oder Lenkungszwecke verfolgen können.

Es verbleibt das *Kriterium der Zurechenbarkeit*. Dieses hat einerseits den Vorteil, dass materielle Kriterien wie der Wert der staatlichen Leistung (vorerst) nicht zu prüfen sind, sondern massgebend ist der Zurechnungszusammenhang zwischen staatlicher Leistung und Begründung der Abgabepflicht. Die Frage der Qualifikation einer Abgabe lässt sich bei dieser Theorie – im Gegensatz zur Theorie der Gegenleistung und des Nutzens – klar trennen von deren Bemessung bzw. dem Wert oder Nutzen der staatlichen Leistung. Andererseits kann diese Theorie an die anerkannte und auch in anderen Rechtsgebieten geläufige Kausalitätslehre anknüpfen, indem sie nach dem Zusammenhang zwischen Ursache (staatlicher Leistung) und Erfolg/Wirkung (Begründung der Abgabepflicht) fragt.

Nach dieser Theorie setzt das Vorliegen einer *Kausalabgabe* einen *direkten Kausalzusammenhang* zwischen der staatlichen Leistung und der Begründung der Abgabepflicht voraus, was zu einer vollständigen Identität zwischen der die Leistung empfangenden Person und der abgabepflichtigen Person führt (sog. «Individualäquivalenz»). Bei *Steuern* fehlt ein *derartiger Zusammenhang*, so dass auch keine Identität zwischen Leistungsempfänger und Abgabepflichtigem besteht (sog. «Nichtäquivalenz»). *Kostenanlastungssteuern* lassen sich durch einen *indirekten Kausalzusammenhang* kennzeichnen, woraus eine gewisse Identität zwischen abgabepflichtiger und leistungsempfangender Person resultiert (sog. «einfache Gruppenäquivalenz»).

Fraglich ist mit Blick auf die hier als hauptsächlich massgebend betrachtete Theorie der Zurechenbarkeit die Kategorie der *Kostenanlastungskausalabgaben* oder *Kausalabgaben kraft qualifizierter Gruppenäquivalenz*. Diese besondere Art von Kausalabgabe lässt sich – was ihren Zurechnungszusammenhang betrifft – nicht überzeugend von *Kostenanlastungssteuern* abgrenzen. Es ist in juristischer Hinsicht nicht plausibel begründbar, was unter einem «besonderen, indirekten Kausalzusammenhang» zu verstehen ist und wie dieser vom «einfachen, indirekten Kausalzu-

<sup>58</sup> Statt vieler TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1624 ff.; WIEDERKEHR (FN 1), 11, 13.

<sup>59</sup> Vgl. WYSS (FN 1), 30, FN 17; MARKUS REICH, *Steuerrecht*, 3. A., Zürich/Basel/Genf 2020, § 2 N 24; VALLENDER (FN 5), 41; TSCHANNEN/MÜLLER/KERN (FN 1), N 1588.

sammenhang», welcher für Kostenanlastungssteuern charakteristisch ist, abgegrenzt werden kann. Die betreffenden Abgrenzungsschwierigkeiten zeigen sich auch beim eingetretenen Erfolg. Kostenanlastungskausalabgaben sollen sich durch eine weitgehende Identität zwischen Leistungsempfänger und abgabepflichtiger Person auszeichnen. Diese weitgehende Identität liegt irgendwo zwischen einer vollständigen (Kausalabgaben) und einer teilweisen (Kostenanlastungssteuern) Identität. Wo diese genau liegt, kann nicht präzise bestimmt werden. Entsprechend stellen nach dieser Theorie Kostenanlastungskausalabgaben in der Regel Kostenanlastungssteuern bzw. letztlich Steuern dar, was in Bezug auf die Rechtsfolgen von erheblicher Bedeutung ist.

Anzeige

Thomas Sprecher

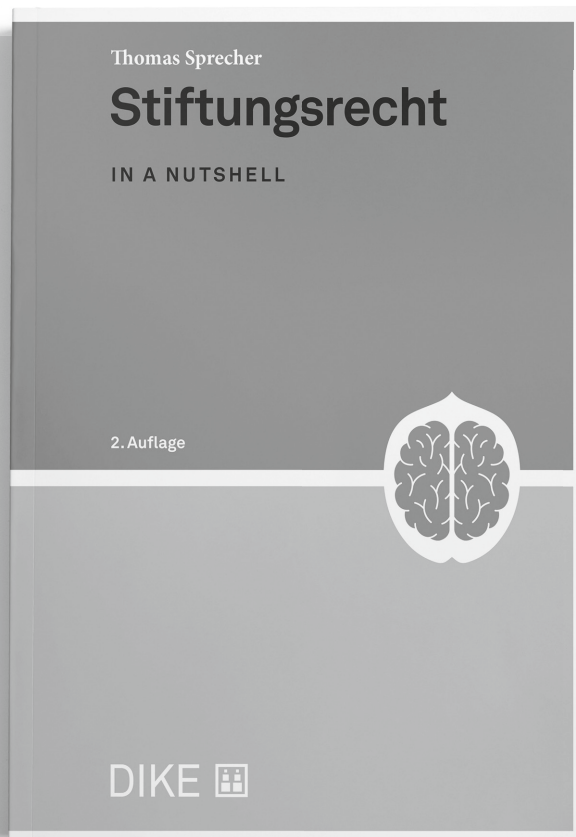
## Stiftungsrecht

**in a nutshell**  
2. Auflage

Dieses Buch gibt eine kompakte Übersicht über alle wichtigen Aspekte des schweizerischen Stiftungsrechts. Für die zweite Auflage wurde der gesamte Text überarbeitet und aktualisiert. Einbezogen wurden deshalb auch verschiedene gesetzliche Neuerungen, die am 1.1.2023 und am 1.1.2024 in Kraft treten.

2023, 272 Seiten, broschiert  
ISBN 978-3-03891-493-8  
CHF 48.-

[www.dike.ch/4938](http://www.dike.ch/4938)



DIKE 