

Charlotte Sieber-Gasser
Elisabeth Bürgi Bonanomi
Rika Koch

(Hrsg.)

Nachhaltige Entwicklung im Schweizer Recht



Kalaidos
Fachhochschule
Schweiz

Die Hochschule für Berufstätige.



Stämpfli
Verlag

Charlotte Sieber-Gasser
Elisabeth Bürgi Bonanomi
Rika Koch
(Herausgeberinnen)

Nachhaltige Entwicklung im Schweizer Recht

Charlotte Sieber-Gasser
Elisabeth Bürgi Bonanomi
Rika Koch
(Herausgeberinnen)

Nachhaltige Entwicklung im Schweizer Recht



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten, insbesondere das Recht der Vervielfältigung, der Verbreitung und der Übersetzung. Das Werk oder Teile davon dürfen ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen ohne schriftliche Genehmigung des Verlags weder in irgendeiner Form reproduziert (z. B. fotokopiert) noch elektronisch gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden. Die Nutzung unserer Werke für Text- und Data-Mining behalten wir uns explizit vor.

© Stämpfli Verlag AG Bern · 2026

ISBN 978-3-7272-2835-3

Über unseren Online-Shop www.staempflirecht.ch
ist zudem folgende Ausgabe erhältlich:

E-Book ISBN 978-3-7272-3720-1

Bei Fragen zur Produktsicherheit

Hersteller: Stämpfli Verlag AG, Wölflistrasse 1, CH-3001 Bern,
verlag@staempfli.ch, www.staempflirecht.ch

Importeur EU: Brockhaus Commission GmbH, Kreidlerstrasse 9, DE-70806 Kornwestheim,
gpsr@brocom.de, www.brocom.de



Der Schreiber steht für unseren
Anspruch, gemeinsam mit unseren
Autorinnen und Autoren relevante und
herausragende Inhalte zu produzieren.

printed in
switzerland



© Stämpfli Verlag AG Bern

Mit Steuern nachhaltig steuern: Steuerrecht und Nachhaltigkeit in der Schweiz

MARTIN BAUR

Dr. rer. soc. oec., Eidg. Finanzverwaltung (EFV), Leiter Wirtschafts- und Geldpolitik W+G, Mitglied der Geschäftsleitung

MARC ELSENER

MSc, MAS ETH MTEC, Eidg. Finanzverwaltung (EFV), wissenschaftlicher Mitarbeiter Wirtschafts- und Geldpolitik W+G

Inhaltsverzeichnis

I.	Grundlagen.....	409
II.	Was haben Steuern mit nachhaltiger Entwicklung zu tun?.....	411
III.	Die Steuerordnung wirkt vielfältig auf die drei Nachhaltigkeitsdimensionen ein.....	413
	A. Steuern und Wirtschaftswachstum.....	414
	B. Steuern und sozialer Ausgleich.....	416
	C. Steuern und Umwelt.....	418
IV.	Umweltbezogene Steuern – drei Beispiele aus dem Schweizer Steuerrecht... ..	421
	A. CO ₂ -Abgabe.....	422
	B. Leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe.....	424
	C. Mineralölsteuer.....	425
V.	Steuervergünstigungen – Subventionen durch die Hintertür, die oft umweltschädlich sind.....	426
VI.	Ausblick: Ansätze zur Weiterentwicklung des Rechtsrahmens.....	428
VII.	Literaturverzeichnis.....	430

I. Grundlagen

Staaten erheben Steuern, damit sie mit den erzielten Erträgen die ihnen übertragenen Aufgaben bestmöglich erfüllen können. Wie und in welchem Rahmen sie diese Tätigkeit ausüben, ist im Fall des Schweizer Steuerrechts in 27 verschiedenen Steuergesetzgebungen geregelt – je eine für den Bund und die 26 Kantone. Diese fiskalische Vielfalt ist historisch gewachsen und widerspiegelt die föderalistische Struktur der Schweiz. Sie setzt sich fort bis auf die Stufe der etwas mehr als 2100 Gemeinden, denen die Kantone ebenfalls weitreichende fiskalische Autonomie gewähren.

Das gemeinsame Dach dieser föderalistischen Vielgestaltigkeit bildet die Bundesverfassung (BV). Ihre Bestimmungen prägen das Steuersystem zumindest in vier grundlegenden Punkten. Zum einen regelt die BV in Artikel 3 die Grundzüge des Verhältnisses zwischen Bund und Kantonen. Daraus folgt, dass die Kantone – und im Rahmen kantonaler Bestimmungen auch die Gemeinden – bei der Gestaltung ihrer Steuern grundsätzlich frei sind, soweit diese mit den Grundsätzen der BV vereinbar sind und die Erhebung gewisser Steuern darin nicht ausdrücklich untersagt ist. Hingegen darf der Bund nur solche Steuern erheben, für die ihn die BV speziell und meist exklusiv ermächtigt.

Zweitens legt die BV im dritten Kapitel über die «Finanzordnung» (Art. 126 – Art. 135 BV) mit einigen spezifischen Bestimmungen die Kompetenzen des Bundes im Steuersystem fest, darunter auch die Steuern, die dieser erheben darf. Ausschliesslich dem Bund vorbehalten ist die Erhebung indirekter Steuern wie der Mehrwertsteuer (Art. 130 BV), besonderer Verbrauchssteuern (Art. 131 BV) – z. B. auf Mineralölen und daraus gewonnenen Produkten, auf Automobilen oder auf Tabak und Alkohol –, der Stempel- und Verrechnungssteuer (Art. 132 BV) sowie von Zöllen auf dem grenzüberschreitenden Warenverkehr (Art. 133 BV). Ebenso wird dem Bund die Erhebung von direkten Steuern auf dem Einkommen natürlicher und dem Reinertrag juristischer Personen gewährt (Art. 128 BV, direkte Bundessteuer), dies in paralleler Kompetenz mit den Kantonen.

Drittens hat sich die Gesetzgebung bei der Ausgestaltung der Steuerhoheit auf allen Staatsebenen an zentrale Prinzipien zu halten, wie beispielsweise die Rechtsgleichheit (Art. 8 BV), die Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) oder auch die Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV). Daraus leiten sich drei wichtige Grundsätze zur Besteuerung ab, die in Artikel 127 Absatz 2 BV explizit genannt sind, nämlich:

- der Grundsatz der Allgemeinheit, der besagt, dass alle natürlichen und juristischen Personen der Steuerpflicht unterstellt sind, sofern sie über ein Mindestmass an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit verfügen;
- der Grundsatz der Gleichmässigkeit, nach dem Steuerpflichtige in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen steuerlich gleich zu behandeln sind (Diskriminierungsverbot);
- der Grundsatz der Leistungsfähigkeit, der eine Besteuerung nach dem wirtschaftlichen Leistungsvermögen der Steuerpflichtigen verlangt.

Viertens darf die öffentliche Hand nur diejenigen Steuern erheben, die in Verfassung und Gesetzen vorgesehen sind. Anpassungen sind der Stimmbevölkerung vorzulegen – zwingend bei Verfassungsänderungen, wo auf Bundesstufe auch die Mehrheit der Kantone zustimmen muss, sowie bei Gesetzesänderungen, gegen die das Referendum ergriffen wurde. Ein Kernmerkmal des Schweizer Steuerrechts ist also auch, dass es die Steuerzahlenden selbst entscheiden lässt, welche Steuern der Staat bei ihnen in welchem Rahmen erheben darf (ausgenommen bleiben juristische Personen und natürliche Personen ohne Stimmrecht).

Diese Grundorientierung des Steuersystems, das auf Machtbegrenzung des Staates bei der Ausübung der Steuerhoheit (dezentrale Struktur, ausgeprägte Partizipation) und in der Folge auf eine massvolle Besteuerung und sozialen Ausgleich angelegt ist, wird im Finanzleitbild des Bundesrates¹ mit folgenden Zielen konkretisiert: Die Steuerpolitik des Bundes soll (1) wachstumsfreundlich ausgerichtet sein mit einer im OECD-Vergleich tiefen Steuerquote, (2) eine möglichst geringe Steuerlast anstreben, welche die wirtschaftlichen Tätigkeiten möglichst wenig beeinträchtigt, (3) stabilisierend auf die Konjunkturentwicklung wirken, (4) die Standortattraktivität der Schweiz stärken, (5) die Steuerlast gerecht verteilen und (6) zur Erhaltung der natürlichen Lebensgrundlagen beitragen.

Diese steuerpolitischen Ziele können den drei Dimensionen einer nachhaltigen Entwicklung – wirtschaftliches Wachstum, sozialer Ausgleich, Erhaltung der natürlichen Ressourcen und Systeme – ohne Weiteres zugeordnet werden. Bevor wir am praktischen Beispiel aus der Klimapolitik aufzeigen, wie Steuern als effizientes und wirksames Instrument in der Gestaltung einer nachhaltigen Wirtschaft eingesetzt werden können, bedarf es einer näheren Betrachtung des Zusammenspiels der drei Dimensionen und der jeweiligen Bedeutung von Steuern.

II. Was haben Steuern mit nachhaltiger Entwicklung zu tun?

Die Kernaussage des Konzepts nachhaltiger Entwicklung² ist intuitiv verständlich: Ein Gemeinwesen kann auf Dauer nur dann gedeihen, wenn es (1) über eine leistungsfähige Wirtschaft verfügt, (2) deren Sozialprodukt so verteilt wird, dass die Bedürfnisse aller Bevölkerungsteile für ein Leben in Würde einschliesslich politischer Partizipation und individueller Chancengleichheit berücksichtigt werden, und (3) dessen Umweltressourcen so genutzt werden, dass sie sich regenerieren können und auch kommenden Generationen erhalten bleiben. Offensichtlich sind die drei Dimensionen eng verflochten, denn sie blicken mit je eigenem Fokus auf die Entwicklung des Gemeinwesens als gemeinsames Ganzes.³ Wird also eine einzelne Dimension zu Lasten der anderen systematisch bevorzugt, destabilisiert dies die Entwicklung insgesamt und entzieht dem Gemeinwesen längerfristig das Wachstumspotential für eine prosperierende Zukunft.

¹ Bundesrat.

² Erstmals formuliert und einer breiten Öffentlichkeit vorgestellt wurde das Konzept der Nachhaltigen Entwicklung im sogenannten «Brundtland-Bericht», (World Commission on Environment and Development).

³ Dabei kann das 'Gemeinwesen' als Bezugssystem mit unterschiedlicher räumlicher (lokal bis global) und zeitlicher Ausdehnung (heutige oder auch künftige Generationen) begriffen werden. Je weiter die Systemgrenzen gezogen werden, umso komplexer werden die zu berücksichtigenden Prozesse und umso anspruchsvoller die Koordination einer nachhaltigen Entwicklung.

Die Geschichte zeigt, dass die Beziehung zwischen den drei Dimensionen in komplexen Gesellschaften inhärent labil ist und eine systematische Bevorzugung des unmittelbaren wirtschaftlichen Nutzens zu Lasten der beiden anderen Sphären – vom Abholzen der Mittelmeerwälder in der Antike über die Ausbeutung der menschlichen Arbeitskraft in der Industrialisierung bis zur übermässigen Emission von Treibhausgasen in der spätmodernen Welt – grundsätzlich dem Normalfall entspricht. Der Staat verfügt über ein breites Handlungsspektrum, um die Benachteiligung der sozialen und der ökologischen Dimension auszugleichen, d. h. diese vor Überbeanspruchung und Vernachlässigung zu schützen.⁴ Im Wesentlichen sind dies: (1) der Erlass von Geboten und Verboten, mit denen Handlungsräume gesetzlich definiert werden, (2) finanzielle Übertragungen, die an gewisse Leistungen geknüpft sein können (Subventionen) oder die ohne Gegenleistung ausgerichtet werden, (3) die Bereitstellung von Dienstleistungen, Gütern und Infrastrukturen durch den Staat selbst sowie (4) die Gestaltung der Steuerpolitik.

Steuern werden in erster Linie mit fiskalischem Ziel erhoben, d. h. sie sollen die finanziellen Mittel bereitstellen, die der Staat zur Ausübung seiner Funktionen und Aufgaben benötigt. Steuern können aber auch nichtfiskalische Ziele verfolgen und primär einem Umverteilungszweck oder einem Lenkungszweck dienen; Mischformen sind denkbar. Dabei besteht eine Fülle von Möglichkeiten, diese Steuern zu gestalten. Doch egal, mit welchem Ziel, auf welches Objekt, in welcher Form und mit welchen Ausnahmen eine Steuer erhoben wird: immer verändert sie die Handlungsbedingungen der Steuersubjekte gegenüber einem unbesteuerten Zustand, wenn diese über Konsumieren, Arbeiten, Produzieren, Investieren oder Sparen entscheiden. Solche «Verzerrungen» können erhebliche Auswirkungen haben auf eine Volkswirtschaft und beeinflussen auf unterschiedliche Weise auch die drei Dimensionen der Nachhaltigkeit. Auf vier Aspekte sei hier kurz eingegangen:

- Steuern entziehen den Steuersubjekten Finanzmittel und schränken deren Konsum- und Investitionsmöglichkeiten ein. Dabei stellt sich – auch mit Blick auf eine nachhaltige Entwicklung – die ordnungspolitische Frage, was der Staat bzw. was der Privatsektor besser kann.
- Bereits die Erhebung von Steuern ist mit Kosten verbunden. Noch wichtiger ist jedoch die Frage, wie gut der Staat in der Lage ist, seine Steuererträge wirksam und effizient einzusetzen, damit sie dem Gemeinwesen bestmöglich dienen. Politik und Verwaltung folgen eigenen Regeln und Anreizstrukturen, die nicht immer zum optimalen Mitteleinsatz ermuntern: Ineffiziente Abläufe, Klientelwirtschaft, Lobbyismus (*rent-seeking*, d. h. das Bestreben, beim Staat geldwerten Nutzen ohne produktive Gegenleistung zu erlangen) oder sogar Korruption zeigen, dass Steuererträge in Politik und Verwaltung in mehr oder

⁴ Grundlagen der Finanzwissenschaft (u. a. zur Steuerlehre, öffentliche Güter) vermitteln z. B. GRUBER oder BLANKART/SCELLENBACH.

minder gravierendem Ausmass versickern können. Für das Gemeinwesen sind diese Mittel verloren, und für die Steuermoral sind sie Gift.

- Steuern können Fehlanreize setzen. Massgebend sind oft Motive der Steuervermeidung: Die Steuersubjekte versuchen im Rahmen ihrer legalen Möglichkeiten, der geschuldeten Steuer auszuweichen, diese zu überwälzen oder anderweitig zu verringern, indem sie ihre Handlungen anpassen. Konkret kann etwa das Steuerdomizil verlagert, das Arbeitspensum reduziert oder auch die Nachfrage auf alternative, unbesteuerte Güter und Produktionsfaktoren umgelenkt werden. In grosser Zahl können solche individuellen Verhaltensanpassungen das Wirtschaftswachstum bremsen oder unbeabsichtigte Umverteilungseffekte zwischen Haushalten mit unterschiedlichem Einkommen und zwischen Regionen bewirken. Ist die Wirkung einer Steuer aber gut erforscht, kann sie umgekehrt auch zu gezielten Umverteilungs- oder Lenkungs Zwecken genutzt werden.
- Nicht immer sind die formal Steuerpflichtigen auch jene, welche die Steuer letztlich tragen. Die sogenannte Steuerinzidenz, welche die Verteilungswirkung einer Steuer nach allen Überwälzungen und Verzerrungen beschreibt, ist namentlich bei indirekten Steuern von Bedeutung und bisweilen schwierig abzuschätzen.⁵

Steuern sind *ein* mögliches unter diversen Instrumenten, mit dem auf die nachhaltige Entwicklung eines Gemeinwesens Einfluss genommen werden kann. Dabei gilt es, die vielfältigen Verzerrungen bestmöglich zu antizipieren und mit einem klugen Design der Steuerordnung, das auf die anderen Tätigkeiten der öffentlichen Hand abgestimmt ist, auf ein günstiges Gleichgewicht zwischen Wirtschaftswachstum, sozialem Ausgleich und gesunder Umwelt hinzuwirken.

III. Die Steuerordnung wirkt vielfältig auf die drei Nachhaltigkeitsdimensionen ein

Nachfolgend werden die Aussagen des vorangehenden Kapitels konkretisiert, und es wird in den Grundzügen aufgezeigt, wie die Steuerordnung die Entwicklung der je für sich betrachteten drei Dimensionen jeweils beeinflussen kann. Einzelne konkrete Beispiele zur Schweiz ergänzen die Ausführungen.

⁵ Die Steuerinzidenz gibt an, wie die Steuerlast auf die einzelnen Akteure verteilt wird. Nicht immer sind jene Akteure, die eine Steuer an den Staat zu bezahlen haben, auch jene, welche die Steuerlast wirtschaftlich tragen. So können etwa bei der Mehrwertsteuer die formal Steuerpflichtigen die Steuer teils auf ihre Kunden abwälzen. Wichtige Einflussgrössen sind dabei die Wettbewerbsintensität eines Marktes sowie die Nachfrage- und Angebotsbedingungen – entsprechend anspruchsvoll sind empirische Analysen dieser Verteilungswirkungen.

A. Steuern und Wirtschaftswachstum

Eine wachstumsfreundliche⁶ Steuerordnung ist bestrebt, die Wirkung steuerlicher Fehlanreize zu minimieren, insbesondere bei jenen Faktoren, welche wesentliche Entwicklungsimpulse für Sozialprodukt und Wettbewerbsfähigkeit eines Gemeinwesens geben. Im Fokus stehen dabei die privaten Investitionen einschliesslich Innovationen, die Produktivität sowie die Arbeitskräftepartizipation bzw. -auslastung. Empirische Studien zeigen, dass diese Parameter besonders sensibel reagieren auf Unternehmensgewinnsteuern sowie auf individuelle Einkommenssteuern mit starker Progression und hohen Maximalsätzen. Deutlich geringer sind die wachstumshemmenden Verzerrungen bei der Mehrwertsteuer und vergleichsweise tief bei Steuern auf Grundbesitz sowie auf Erbschaften, soweit Design und Sätze verhältnismässig gestaltet sind.⁷

Offene, fortgeschrittene Volkswirtschaften wie die Schweiz müssen bei der Gestaltung ihres Steuersystems angesichts globalisierter Märkte und wachsender Mobilität von Kapital und Arbeitskräften auch das Steuersystem anderer Länder im Auge behalten.⁸ In diesem Standortwettbewerb sind die Steuersätze für natür-

⁶ «Wachstum» wird gemäss gängiger Definition begriffen als Veränderung des Bruttoinlandprodukts (BIP) über die Zeit, das die gesamte marktbewertete Wirtschaftsleistung eines Gemeinwesens ausdrückt. Definitionsgemäss nicht im BIP abgebildet sind beispielsweise dessen Verteilung, der Zustand der Umweltressourcen, der Bildungsgrad oder politische Freiheiten. Vom BIP-Wachstum allein kann daher nicht (direkt) auf die Entwicklung der Wohlfahrt i. w. S. geschlossen werden, ebenso wenig auf die Fähigkeit der vorhandenen Produktions- und Marktstrukturen, diesen auf Dauer zu mehren. Die Kritik am engen, auf marktbewertete Leistungen beschränkten Wachstumsbegriff hat in den vergangenen Jahrzehnten dazu geführt, dass neue Entwicklungsindikatoren definiert (z. B. *Human Development Index HDI*) und – namentlich mit Blick auf die Übernutzung von Umweltressourcen – alternative Wachstumskonzepte hervorgebracht wurden. Dazu zählt jenes der vorliegend diskutierten Nachhaltigen Entwicklung; zu erwähnen sind auch Ansätze wie *Circular Economy* (PIERCE/TURNER); s. dazu auch den Beitrag von SCHÄLI/BÜHLER zu Kreislaufwirtschaft und Umwelt oder *Doughnut Economics* (RAWORTH). Wesentliche wachstumskritische Impulse finden sich z. B. auch in BINSWANGER.

⁷ Vgl. dazu z. B. JOHANSSON et al.

⁸ Der Steuerwettbewerb zwischen Gemeinwesen trägt einerseits dazu bei, dass diese ihre finanziellen Mittel spar- und wirksam einsetzen und eine exzessive Steuerbelastung vermieden wird (s. z. B. FREY et al. oder SCHALTEGGER et al.). Umgekehrt kann der Steuerwettbewerb zu einem «*race to the bottom*» führen, das die Ungleichheit zwischen den Gemeinwesen verstärkt und aus einer verteilungspolitischen Sicht problematisch sein kann. Mit Blick auf die Schweiz wird ein ruinöser Wettbewerb primär durch den Finanzausgleich, aber auch durch den Verfassungsartikel zur Steuerharmonisierung unterbunden (Art. 129 Abs. 3 BV). Auf internationaler Ebene haben die OECD/G20 im Rahmen des Projekts «Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung» (*Base Erosion and Profit Shifting BEPS*) einen Aktionsplan implementiert, mit dem

liche Personen (auf Einkommen, Vermögen, Konsum) und besonders für exportorientierte Unternehmen (auf Gewinn, Dividenden, Kapital) eine wesentliche, wenngleich nicht die einzige Grösse. Gleichsam wichtig ist das Design des Steuersystems, das sich neben Transparenz und Einfachheit insbesondere auf den Steuermix sowie die vielfältigen Steuerabzüge und allfälligen Sondertarife bezieht, welche die effektive Steuerlast bestimmen. Der langjährige Trend innerhalb der OECD-Staaten zeigt, dass viele Länder mit Reformen in der Unternehmensbesteuerung (tiefere Sätze, Investitionsanreize, Vereinfachung), flacherer Progression der Einkommenssteuern und einer stärkeren Ausschöpfung der Mehrwertsteuer Wachstumsimpulse zu setzen versuchen. Dabei werden zumindest kurzfristig oft auch regressive Verteilungseffekte in Kauf genommen.⁹

Mit Blick auf die Steuerstruktur in der Schweiz entfallen im Jahr 2022 etwas mehr als die Hälfte aller Fiskaleinnahmen (54 Prozent) auf die wachstumssensiblen Unternehmensgewinnsteuern (16 Prozent) und die persönliche Einkommenssteuer (38 Prozent), während die weniger verzerrungsanfällige Mehrwertsteuer an dritter Stelle steht (16 Prozent).¹⁰ Trotz dieses hohen Anteils verzerrungsanfälliger Steuerarten im Gesamtmix darf die Steuerordnung der Schweiz im internationalen Vergleich als wachstumsfreundlich eingestuft werden. Dabei spielen die günstigen Steuersätze auf den Einkommen (besonders auch in höheren Steuerklassen) sowie auf den Gewinnen der Unternehmen eine wichtige Rolle, zumal wenn weitere spezifische Steueranreize implementiert sind. Bei beiden Steuerarten rangiert die Schweiz in den OECD-Rankings regelmässig unter den Ländern mit der tiefsten Steuerbelastung. Bei der Mehrwertsteuer belegt sie den zweitbesten Platz.

Interessanterweise steht die Unternehmensbesteuerung in Firmenbefragungen über die wichtigsten Standortfaktoren zwar immer weit vorne, aber selten zuoberst auf der Rangliste. Andere Faktoren – etwa die Verfügbarkeit qualifizierter Arbeitskräfte, die politische, soziale und makroökonomische Stabilität, Rechtssicherheit oder die Lebensqualität – werden meist höher gewichtet.¹¹ Dies weist darauf hin, dass der Staat neben günstigen Steuerbedingungen vielfältige weitere Möglichkeiten hat, Wachstum und Standortattraktivität zu fördern. Dazu zählen namentlich die öffentlichen Investitionen (z. B. für Infrastruktur, Bildung und Forschung, Umwelt), die Gewährleistung stabiler makroökonomischer Rahmenbedingungen, zuverlässiger Institutionen und einer effizienten Verwaltung sowie die Erhaltung leistungsfähiger Sozialwerke.

schädliche Wettbewerbspraktiken bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen eingegrenzt werden sollen (s. dazu OECD 2016, sowie JOHANSSON et al.).

⁹ Vgl. OECD 2011. «Regressive» (auch «degressive» im Gegensatz zu «progressiven») Verteilungswirkungen liegen dann vor, wenn eine Steuer die Einkommen oder Vermögen von ärmeren Akteuren relativ oder absolut stärker belastet als jene von reicheren Akteuren.

¹⁰ Eidgenössische Finanzverwaltung EFV, Finanzstatistik.

¹¹ Vgl. z. B. SWISSHOLDINGS oder STADT ZÜRICH.

B. *Steuern und sozialer Ausgleich*

Zu den wichtigsten Instrumenten des sozialen Ausgleichs im Steuerwesen zählt die progressive Einkommensbesteuerung. Daraus ergibt sich ein Umverteilungseffekt von Reich zu Arm zwischen den privaten Haushalten, aber auch zwischen den Regionen: Nicht nur tragen einkommensstarke Steuerpflichtige einen höheren Anteil der Steuerlast, sie profitieren im Normalfall auch kaum mehr von den staatlichen Leistungen als ärmere Steuerzahlende. Denn die Steuern sind grundsätzlich ohne Anspruch auf direkte Gegenleistungen geschuldet – Steuerpolitik und Ausgabenpolitik sind rechtlich und institutionell getrennt. Dies wird dadurch weiter gefestigt, dass reiche und arme Personen dasselbe Stimmrecht haben, während etwa die Unternehmen über keine Stimme verfügen (ihre Interessen aber etwa über Fachverbände wirksam einzubringen wissen). Ähnliche Umverteilungsmechanismen sind in der Schweiz auch bei den Sozialversicherungen der ersten Säule eingerichtet (wobei die Beitragslast primär von den Erwerbstätigen und ihren Arbeitgebenden getragen wird).

Die in der Steuerprogression angelegte Umverteilungswirkung lässt sich anhand eines Vergleichs der Anteile von Steuereinnahmen und Steuerpflichtigen veranschaulichen:¹² So erbringt in der Schweiz im Jahr 2015 bei der Einkommenssteuer natürlicher Personen (Bund, Kantone und Gemeinden) 1 Prozent der Steuerpflichtigen knapp ein Viertel (24 Prozent) der gesamten Steuereinnahmen, die einkommensstärksten 10 Prozent leisten etwas mehr als die Hälfte (53 Prozent), während am anderen Ende der Verteilung die einkommensschwächere Hälfte der Steuerpflichtigen mit gut 10 Prozent zum Einnahmentotal beiträgt. Gleichwohl ist festzuhalten, dass die Umverteilungswirkung bei den Einkommenssteuern in der Schweiz im OECD-Vergleich eher gering ist (Abb. 1: Differenz zwischen Gini-Index in linker und rechter Säule). Da die Markteinkommen, d. h. die Löhne vor Steuern, in der Schweiz aber vergleichsweise ausgeglichen verteilt sind, befindet sie sich bei der Verteilung der verfügbaren Einkommen, d. h. nach Steuern, dennoch im Mittelfeld der OECD-Länder.

¹² LUCHETTA et al.

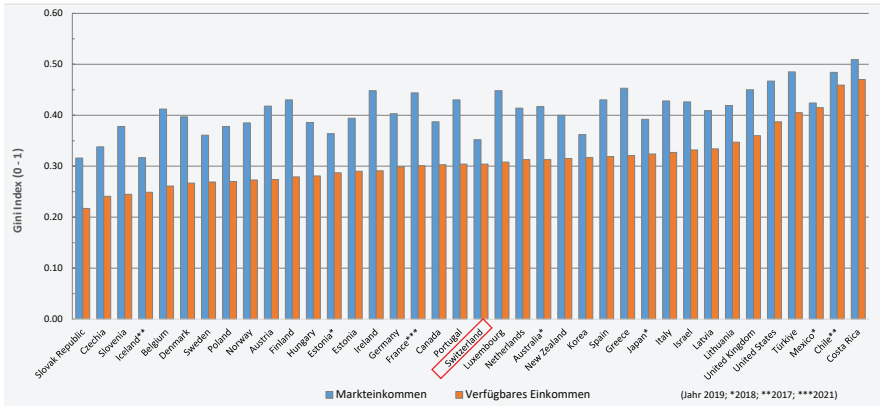


Abb. 1 Konzentration der Markteinkommen und der verfügbaren Einkommen von Personen im Erwerbsalter in den OECD-Ländern

Quelle: OECD, Income distribution database (2024)

Verteilungspolitisch ungünstiger ist hingegen die Steuerinzidenz bei der Mehrwertsteuer. Aufgrund der identischen Steuersätze für alle Einkommensklassen ist ihre Wirkung leicht regressiv: Zwar bezahlen einkommensstärkere Haushalte mit ihren höheren Konsumausgaben absolut gesehen grössere Beträge, gemessen am verfügbaren Einkommen werden aber Haushalte mit niedrigen Einkommen stärker belastet. Dies veranlasste den Gesetzgeber, einen reduzierten Steuersatz auf Produkten des erweiterten Grundbedarfs (z. B. Nahrungsmittel, Gesundheit oder Bildung) einzuführen, was einkommensschwächere Haushalte entlastet. Gleichzeitig können reichere Haushalte absolut gesehen aber deutlich mehr davon profitieren. Spezifische Analysen zeigen, dass es insgesamt vorteilhafter wäre, die Mehrwertsteuer mit einem einzigen Satz zu erheben (Effizienzgewinne) und die unerwünschte Verteilungswirkung mit direkten Geldübertragungen zu kompensieren.¹³ Aufgrund der zahlreichen Trade-offs zwischen Allokationseffizienz und Verteilung lässt sich diese Empfehlung der instrumentellen Trennung sogar als wichtige Faustregel für eine nachhaltige Fiskalpolitik verallgemeinern.¹⁴

Zu erwähnen ist sodann der im Jahr 2008 eingeführte Nationale Finanzausgleich (NFA), der die Unterschiede der Steuerkraft und Ausgabenlast zwischen den Kantonen verringert. Mit den vertikalen und horizontalen Ausgleichszahlungen hauptsächlich des Bundes wie auch der wirtschaftsstarke Geberkantone an die

¹³ Denkbar wären beispielsweise pauschale Steuergutschriften bzw. -abzüge in der Einkommenssteuer (vgl. SPICHER/FISCHER oder BODMER).

¹⁴ Idealerweise greift der Staat nicht in die Preisbildung auf funktionierenden Märkten ein, da die Knappheit der eingesetzten Ressourcen anzeigen. Preissubventionierungen führen dann zu Ressourcenverschwendung. Stattdessen sollte die Kaufkraft bedürftiger Haushalte durch direkte Einkommensübertragungen gestärkt werden.

Empfängerkantone werden die negativen Effekte des interkantonalen Steuerwettbewerbs begrenzt, und die finanzielle Leistungsfähigkeit aller Kantone wird sichergestellt. Das Instrument ist mit Ausgleichszahlungen von gegenwärtig CHF 5,9 Milliarden vergleichsweise potent.

C. *Steuern und Umwelt*

Historisch gesehen ist die Umwelt¹⁵ die jüngste und wohl fragilste Nachhaltigkeitsdimension, nachdem ihre Interessen im politischen Prozess relativ schwach vertreten sind. Die Knappheit von Umweltressourcen und die Verletzlichkeit von Ökosystemen ist erst Anfang der 1970er-Jahre breiter ins Blickfeld von Politik und Gesellschaft gerückt, als die gesellschaftlichen Schäden der Übernutzung immer deutlicher wurden.¹⁶ Dass Lenkungssteuern¹⁷ mit Blick auf einen sorgsam, wirtschaftlichen Umgang mit Umweltressourcen ein äusserst wirksames und vergleichsweise einfaches Instrument sein können, wurde in der Wissenschaft indes bereits früher formuliert.¹⁸

Umweltressourcen sind deshalb so exponiert, weil es sich in aller Regel um öffentliche Güter¹⁹ handelt, die grundsätzlich allen zur Verfügung stehen, ohne dass dafür ein Preis entrichtet werden muss. In der Praxis werden Umweltgüter meist als Teil einer privaten Konsum- oder Produktionshandlung mitbenutzt: So bezahlt man für eine Autofahrt zwar den Preis für die privaten Güter (Fahrzeug, Treibstoff, Versicherungen), die dabei verursachten volkswirtschaftlichen Kosten der schädlichen Abgase werden hingegen nicht in Rechnung gestellt. Analog verhält es sich bei einer Fabrik, die ihre Abwässer ungeklärt in einen sauberen Fluss leitet, ohne dass dies ihre Kostenrechnung belasten würde. In der Folge werden die öffentlichen Güter übernutzt, die Kosten daraus werden als sogenannte externe Kosten auf die Gesellschaft überwältzt.

In vielen Fällen gelingt es, diese externen Kosten mit (Lenkungs-)Steuern zu bepreisen und dem individuellen Verursacher in Rechnung zu stellen (Verursacherprinzip). Daraus folgen zwei Effekte: Weil mit der Steuer auch die externen Kosten

¹⁵ Grundlagen in Umweltökonomie vermitteln z.B. BUCHHOLZ/RÜBBELKE, DASGUPTA et al. oder FREY.

¹⁶ Prominente Beispiele sind etwa *Limits to Growth* (MEADOWS et al.) oder *The global 2000 report to the President of the U.S.* (BARNEY).

¹⁷ Streng genommen handelt es sich bei Lenkungssteuern um eine Abgabe, da sie nicht einem Fiskalzweck dienen, sondern eine Verhaltensänderung bei Konsum bzw. Produktion anstreben. Die Begriffe werden nachfolgend synonym verwendet.

¹⁸ Führende ökonomische Arbeiten wurden Mitte der 1950er-Jahre z.B. von R.A. Musgrave, P. Samuelson und M. Olson präsentiert.

¹⁹ Die Ökonomik von öffentlichen Gütern wird in zahlreichen Lehrbüchern diskutiert, vgl. z.B. GRUBER, Kap. 5-7, oder FREY et al., Kap. 3 und 8.

im Endpreis abgebildet werden (Internalisierung), werden Konsumenten und Produzenten ihr Verhalten anpassen, indem sie z. B. sparsamer konsumieren bzw. auf umweltschonendere Faktoren und Technologien ausweichen, die mit der Steuer relativ attraktiver geworden sind. In der Folge kann es für die Anbieterseite interessant werden, die Erforschung und Herstellung solcher Technologien auszudehnen. Für die Umwelt führt der effizientere Ressourceneinsatz zu einer Belastungsreduktion, für die Wirtschaft können sich im günstigen Fall Innovations- und Wachstumsimpulse ergeben.

Allerdings ist auch mit Umverteilungseffekten zu rechnen: Da der Satz von Lenkungssteuern nicht nach Einkommensklassen differenziert werden kann, werden ärmere Haushalte bei gleichem Konsum relativ grössere Einkommensanteile für die Steuer aufbringen müssen. Dies kann bei schwieriger Substituierbarkeit, beispielsweise bei Autofahrten in Regionen mit schwacher ÖV-Erschliessung, problematisch sein, soweit Ausgleichsmassnahmen unterbleiben.

Lenkungssteuern können überall dort einfach und kostengünstig erhoben werden, wo die einzupreisende Emission (z. B. CO₂) aus dem Verbrauch eines marktgängigen Gutes hervorgeht (z. B. Heizöl, Benzin, Kerosin). Sie weisen einige grundlegende Vorteile auf: (1) Lenkungssteuern sind wirksam und fördern einen effizienten Ressourceneinsatz mit reduzierten Schadstoffemissionen. (2) Sie sind ein marktwirtschaftlich orientiertes Instrument, weil sie die Knappheit des Umweltguts bzw. die Schädlichkeit der Emission über den Preis ausdrücken. Das Preissignal ist unmittelbar wirksam und lässt – im Gegensatz zu Ge- und Verboten – den Wirtschaftsakteuren die Freiheit, den Konsum bzw. die Produktion individuell anzupassen. (3) Die Kosten der Steuererhebung sind vergleichsweise tief. (4) Lenkungssteuern belasten die Staatskasse nicht, im Gegensatz zu Subventionen (die überdies mit Ineffizienzen – z. B. Mitnahmeeffekten – und oft problematischen Verteilungseffekten einhergehen). (5) Unerwünschte Verteilungseffekte können bei Lenkungssteuern relativ einfach ausgeglichen werden (primär durch Rückverteilung, die für die Begünstigten klar erkennbar sein soll, abgeschwächt auch durch Zweckbindung der eingenommenen Abgaben). Zu bedenken ist, dass sich Lenkungssteuern nur bedingt für fiskalische Zwecke eignen: Erfüllen sie ihren Lenkungszweck, wird das Steuerobjekt – der Verbrauch kritischer Ressourcen – abnehmen und mit ihm der Steuerertrag.

Im konkreten Fall der Schweiz zeigt sich, dass die Einnahmen aus umweltbezogenen Steuern²⁰ zwischen 1990 und 2023 nominal auf CHF 10 Milliarden angestiegen sind (Abb. 2). Unter Berücksichtigung des BIP-Wachstums entspricht dies

²⁰ Definition nach BUNDESAMT FÜR STATISTIK BFS: «Umweltbezogen sind Steuern, wenn das Steuerobjekt als physische Einheit nachweislich negative Auswirkungen auf die Umwelt hat (zum Beispiel Treibstoffe). Unerheblich ist dabei, ob die Steuer im Hinblick auf die Erreichung eines Umweltziels, auf eine Verwendung der Einnahmen für Umwelt- oder sonstige Anliegen eingeführt wurde. Die Mehrwertsteuer ist nicht be-

einem weitgehend stabilen BIP-Anteil von 1,3 Prozent; hingegen ist der Anteil an umweltbezogenen Steuern gemessen an allen Einnahmen aus Steuern und Sozialabgaben von 5,8 (1995) auf 4,8 Prozent (2022) gesunken. Die Schweiz liegt damit etwas tiefer als der EU-Durchschnitt (2,0 Prozent bzw. 5,0 Prozent).²¹ Zu den wichtigsten umweltbezogenen Steuern zählen diverse Bundessteuern: Zu nennen sind namentlich (1) die CO₂-Abgabe (Einnahmen 2022: CHF 1,2 Mrd., enthalten in Kategorie «Energiesteuern stationär»), die 2008 eingeführt wurde und seither mehrmals erhöht wurde, (2) die leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe (CHF 1,6 Mrd., «Verkehrssteuern») sowie (3) die Mineralölsteuer (CHF 4,4 Mrd., «Energiesteuern Mobilität»), deren Anteile am Steuermix abgenommen haben.

Abbildung 3 zeigt, dass davon rund ein Viertel an die Privathaushalte bzw. Unternehmen rückverteilt oder für Umweltzwecke eingesetzt wird (Lenkungssteuern i. e. S., namentlich CO₂-Abgabe). Der überwiegende Einnahmenanteil ist indes an andere Zwecke gebunden (z. B. Strassenbau) oder fliesst in den allgemeinen Staatshaushalt. Zwar verteuert die Steuer auch in diesen Fällen umweltschädliches Verhalten, doch dient sie in erster Linie fiskalischen Zwecken.²²

Einnahmen aus umweltbezogenen Steuern
Nach Steuerkategorie

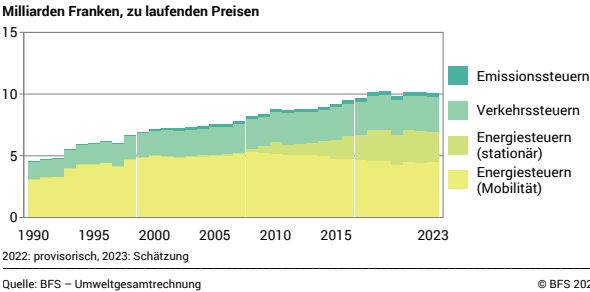


Abb. 2 Einnahmen aus umweltbezogenen Steuern nach Steuerkategorie

rücksichtigt.» Umweltbezogene Lenkungssteuern sollen hingegen ein umweltfreundlicheres Verhalten bei Konsum bzw. Produktion erwirken.

²¹ BUNDESAMT FÜR STATISTIK BFS.

²² Vgl. Ausführungen in Kapitel 4.

Verwendung der umweltbezogenen Steuereinnahmen

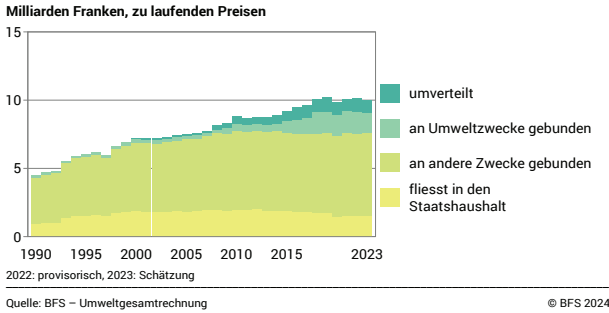


Abb. 3 Verwendung der umweltbezogenen Steuereinnahmen

Die Ausführungen machen dreierlei deutlich: Erstens kommt dem Steuersystem bei der Gestaltung einer nachhaltigen Politik erhebliche Bedeutung zu. Zweitens ergeben sich bei der Gestaltung des Steuermix' und der einzelnen Steuerarten vielfältige Trade-offs für die drei Nachhaltigkeitsdimensionen, d.h. Vorteile für die eine Dimension müssen gegen Nachteile in den anderen Dimensionen abgewogen werden. Welche Prioritäten dabei gesetzt werden, muss im Rahmen des politischen Prozesses entschieden werden. Drittens können Lenkungsabgaben ein wirksames Instrument sein für eine effiziente Nutzung von Umweltressourcen; dabei ist es oft möglich, negative Auswirkungen auf die anderen beiden Dimensionen mit einem guten Design aufzufangen.

IV. Umweltbezogene Steuern – drei Beispiele aus dem Schweizer Steuerrecht

Mit umweltbezogenen Steuern nimmt der Staat Einfluss auf die Preise ausgewählter Konsumgüter und Produktionsfaktoren und setzt damit gezielte Anreize für einen umweltfreundlicheren Ressourceneinsatz. Da sich damit die Kosten für den Konsum privater Haushalte und die Produktion von Gütern und Dienstleistungen verändern, haben umweltbezogene Steuern immer auch Auswirkungen auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und die Einkommensverteilung. Sie eignen sich daher besonders gut, um das Zusammenspiel der Effekte auf alle drei Nachhaltigkeitsdimensionen zu veranschaulichen. Nachfolgend wird am Beispiel der CO₂-Abgabe, der Leistungsabhängigen Schwerverkehrsabgabe (LSVA) und der Mineralölsteuer aufgezeigt, wie sich die Unterschiede im Steuerdesign auf die Nachhaltigkeit der Steuern auswirken können.

A. *CO₂-Abgabe*

Die CO₂-Abgabe ist im CO₂-Gesetz²³ und seinen Ausführungsbestimmungen geregelt und wird seit dem Jahr 2008 auf alle fossilen Brennstoffe – insbesondere Heizöl, Erdgas und Kohle – erhoben, die zur Erzeugung von Wärme und Strom eingesetzt werden. Die Abgabepflicht gilt im Grundsatz für alle Privathaushalte und Unternehmen. Von der Abgabe sind auf Gesuch namentlich zwei Unternehmensgruppen befreit: erstens Betreiber von Anlagen, die am Emissionshandelssystem (EHS) teilnehmen (v. a. energieintensive Firmen der Branchen Chemie, Pharma, Zement, Stahl, Papier), zweitens kleinere, aber emissionsintensive Firmen, sofern sie sich mit spezieller Zielvereinbarung zu einer Emissionsreduktion verpflichten. Mit der Befreiung sollen Nachteile im internationalen Wettbewerb vermieden werden.

Die CO₂-Abgabe ist als Lenkungsabgabe angelegt, d. h. sie dient nicht primär einem fiskalischen Zweck, sondern will den Verbrauch fossiler Brennstoffe beeinflussen. Wenn die Ziele des Schweizer Absenkpades nicht erreicht werden, wird der Abgabesatz erhöht. Seit Einführung wurde der Satz von ursprünglich CHF 36.– pro Tonne CO₂ in fünf Schritten bis zum Jahr 2022 auf den gesetzlichen Maximalsatz von CHF 120.– erhöht, was weltweit zu den höchsten Abgabesätzen gehört. Die Einnahmen betrugen im Jahr 2023 noch knapp CHF 925 Millionen. Dies entspricht im Vorjahrvergleich einem – substanziellen – Rückgang von CHF 330 Millionen, der im Wesentlichen der Lenkungswirkung zuzuschreiben ist.

Die Verwendung der erzielten Einnahmen erfolgt nach einem festgelegten Schlüssel: Ein Drittel davon (höchstens aber CHF 450 Mio.) fließt in die Finanzierung des sogenannten Gebäudeprogramms (Art. 34 CO₂-Gesetz), mit dem der Bund im Verbund mit den Kantonen die energetische Sanierung von Gebäudehüllen sowie Investitionen in erneuerbare Energien subventioniert. Rund zwei Drittel der Einnahmen werden an die Privathaushalte und die abgabepflichtigen Unternehmen rückverteilt. Schliesslich gehen CHF 25 Millionen in den Technologiefonds, mit dem der Bund den Einsatz erneuerbarer Energien und die Energieeffizienz fördert. Die Rückverteilung des Anteils für die Bevölkerung erfolgt über einen Pauschalbetrag (Gutschrift auf der Rechnung der obligatorischen Krankenversicherung), d. h. unabhängig von der zuvor geleisteten Abgabe. Bei den Unternehmen wird der rückverteilte Betrag im Verhältnis zur abgerechneten AHV-Lohnsumme bemessen (und über die Ausgleichskassen abgerechnet); er ist auch bei den Unternehmen unabhängig von den effektiv geleisteten Abgaben.

²³ Bundesgesetz über die Reduktion der CO₂-Emissionen vom 23. Dezember 2010, Art. 29-45, SR 641.71; Verordnung über die Reduktion der CO₂-Emissionen vom 30. November 2012, Art. 93-127, SR 641.711.

Die Wirkung der CO₂-Abgabe wird in Abbildung 4 anhand des Vergleichs der Emissionsentwicklung aus Brennstoffen (abgabepflichtig) mit jener aus Treibstoffen (nicht abgabepflichtig) ersichtlich: Während die Emissionen aus fossilen Brennstoffen zwischen 1990 und 2023 von 23,4 auf 13,7 Millionen Tonnen CO₂ zurückgingen, verharrten die Treibstoffemissionen (ohne Luftverkehr) nach einer Zunahme Ende der 1990er-Jahre auf kaum verändertem Niveau – trotz sparsamerer Fahrzeug-Motoren seit 1990 und einem Pandemie-Effekt. Dabei kann der deutliche Rückgang der brennstoffverursachten Emissionen sowohl dem Preiseffekt als auch dem Gebäudeprogramm zugeschrieben werden.

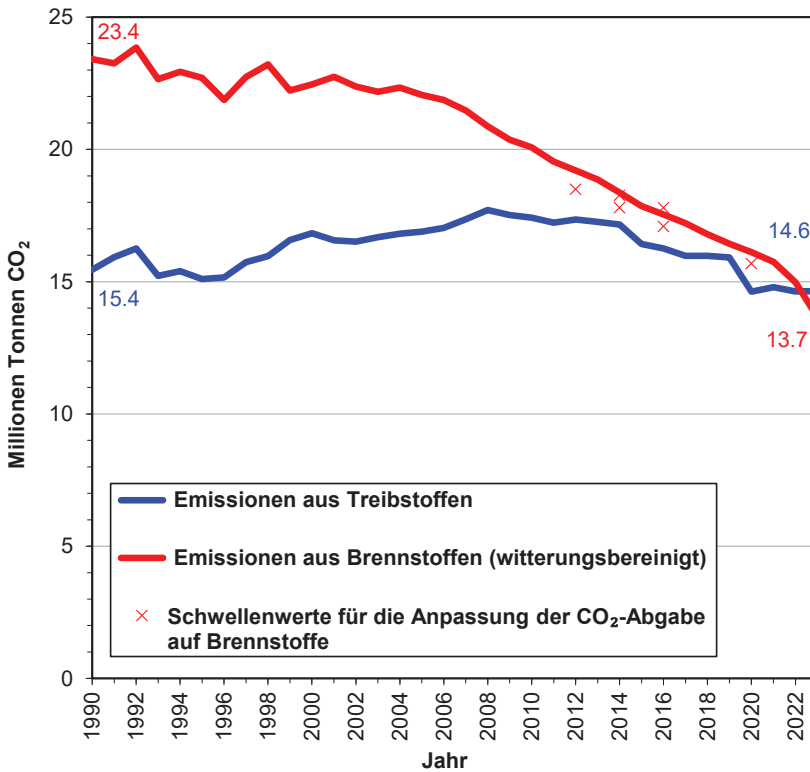


Abb 4: Entwicklung der CO₂-Emission aus Brenn- und Treibstoffen 1990–2023

Bemerkung: Treibstoffe ohne Emissionen des internationalen Flugverkehrs (gemäss UNO-Klimakonvention)

Quelle: Bundesamt für Umwelt BAFU (2024)

Im Vergleich zu anderen Instrumenten zur Reduktion der CO₂-Emissionen weist die CO₂-Abgabe in ihrem heutigen Design viele der dargestellten Vorzüge von Lenkungssteuern auf und kann den Anforderungen der drei Nachhaltigkeitsdimensionen beinahe ideal Rechnung tragen: Zum einen setzt sie mit einem klaren

Preissignal wirksame Anreize für einen effizienteren Einsatz und mittelfristigen Ersatz von fossiler Energie (Umwelt). Dabei lässt sie den Steuersubjekten mit dem marktwirtschaftlichen Instrument des Preisaufschlags viel Entscheidungsfreiheit, zusätzlich ergänzt mit der Teilnahme am EHS und mit der speziellen Option der Zielvereinbarungen (Wachstum und Wettbewerbsfähigkeit). Zweitens schont sie die öffentlichen Finanzen – auch indem sie den Subventionstopf für das Gebäudeprogramm speist (Wachstum). Drittens wird ein Grossteil der eingezogenen Abgaben mit einem identischen Pauschalbetrag rückverteilt, unabhängig vom Verbrauch; dies fördert die progressive Umverteilung (Wachstum, sozialer Ausgleich).

B. Leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe

Seit dem 1. Januar 2001 erhebt der Bund die Leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe (LSVA), welche die frühere pauschale Schwerverkehrsabgabe ersetzt. Mit dem Systemwechsel werden nach Artikel 1 SVAG²⁴ drei übergeordnete Ziele angestrebt: (1) Der Schwerverkehr soll die ihm zurechenbaren Wegekosten und Kosten zulasten der Allgemeinheit langfristig decken. Sodann soll die LSVA einen Beitrag leisten, dass (2) die Rahmenbedingungen der Schiene im Transportmarkt verbessert werden und (3) die Güter vermehrt mit der Bahn befördert werden.

Die Abgabe wird für alle Motorfahrzeuge des Güterverkehrs erhoben, die ein zulässiges Gesamtgewicht von 3,5 Tonnen überschreiten und das Strassennetz in der Schweiz befahren. Sie bemisst sich an der Zahl der gefahrenen Brutto-Tonnenkilometer und dem Abgabesatz, den der Bundesrat gestützt auf die Berechnung der ungedeckten externen Kosten des Strassenschwerverkehrs für die einzelnen Emissionskategorien festlegt (Tarifdurchschnitt 2022: 2,37 Rappen pro Tonnenkilometer).

Die Einnahmen aus der LSVA belaufen sich auf etwas mehr als CHF 1,6 Milliarden (2022). Sie fliessen zu einem Drittel an die Kantone, die sie teils ungebunden in den allgemeinen Kantonshaushalt führen, mehrheitlich aber zur Deckung ihrer Strassenverkehrskosten einsetzen. Zwei Drittel der Einnahmen gehen an den Bund und fliessen in den Bahninfrastrukturfonds (BIF).

Auch bei der LSVA handelt es sich um eine Steuer mit Lenkungswirkung, die zur Verbesserung der Kostenwahrheit im Strassengüterverkehr beiträgt und Anreize für einen umweltschonenderen Schwerverkehr setzt. Studien des Bundes²⁵ ziehen eine positive Bilanz: Namentlich hat das Verkehrsregime mit LSVA und höherer Gewichtslimite zu einer Effizienzsteigerung im Strassengüterverkehr beigetragen. Sodann hat die höhere Effizienz zusammen mit der Erneuerung der Fahr-

²⁴ Bundesgesetz über eine leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe vom 19. Dezember 1997, SR 641.81.

²⁵ KREBS/BALMER.

zeugflotten zu einer Verminderung des Schadstoffausstosses geführt. Schliesslich trägt die LSVA mit substanziellen Beiträgen zur Finanzierung des umweltfreundlicheren Güterbahnverkehrs bei (Einlage in den BIF 2023: CHF 1 Mrd.)²⁶. Hingegen konnten beim Modalsplit (Aufteilung des Güterverkehrs auf Bahn und Strasse) keine Änderungen festgestellt werden, weil neben dem Transportpreis zahlreiche weitere Faktoren die Transportmittelwahl beeinflussen. Nachteilige Verteilungseffekte wurden nicht beobachtet, da mit der Effizienzsteigerung ein erheblicher Teil der Mehrkosten aufgefangen und die LSVA nur teilweise auf die Kunden überwältzt werden kann.

C. Mineralölsteuer

Die Mineralölsteuer ist eine Verbrauchssteuer und wird auf Erdöl, anderen Mineralölen, Erdgas und den bei ihrer Verarbeitung gewonnenen Produkten sowie auf fossilen Treibstoffen erhoben; zusammen mit dieser Steuer wird auch der Mineralölsteuerzuschlag auf Treibstoffe eingezogen.²⁷ Die Sätze der Mineralölsteuer variieren beträchtlich nach Zweck und Produkt. So werden etwa Treibstoffe um ein Mehrfaches höher besteuert als Brennstoffe. Mit Einnahmen von insgesamt CHF 4,3 Milliarden im Jahr 2023 zählt die Mineralölsteuer zu den wichtigeren Steuerarten des Bundes (5 Prozent der Steuereinnahmen). Von den Einnahmen aus der Steuer auf Treibstoff (CHF 2,6 Mrd.) sind 50 Prozent zweckgebunden für den Strassen- und Luftverkehr und 10 Prozent für den Nationalstrassen- und Agglomerationsverkehrs-Fonds (NAF), 40 Prozent fliessen in die allgemeine Bundeskasse. Die Einnahmen aus dem Zuschlag auf Treibstoff (CHF 1,7 Mrd.) sind zu 100 Prozent zweckgebunden für den Strassen- bzw. Luftverkehr, jene aus der Steuer auf Brennstoff (CHF 14 Mio.) gehen vollständig an die Bundeskasse.

Wenngleich die Mineralölbesteuerung fiskalischen Zwecken dient, hat sie auch starke Lenkungseffekte. Mit einem Satz von rund 80 Rappen pro Liter Benzin und Diesel vermag sie wesentliche Anreize für einen sparsameren Treibstoffverbrauch und mithin zur Reduktion von Schadstoffemissionen zu setzen. Problematisch sind in der Folge die zahlreichen Steuerbefreiungen oder Ansprüche auf Steuerrückerstattung (s. Abschnitt V.) – etwa für den internationalen Luftverkehr oder die Land- und Forstwirtschaft, denn sie heben die generellen Anreize für umweltfreundlichere Produktionsentscheide in diesen Branchen wieder auf.

Als Besonderheit ist zu erwähnen, dass die Mineralölsteuer ihr Substrat im Zuge der Verlagerung von fossil betriebenen auf elektrische Motoren schrittweise verliert. Dass E-Fahrzeuge in einer Anfangsphase von einer technologisch bedingten

²⁶ Eidgenössische Finanzverwaltung EFV, Staatsrechnung.

²⁷ Art. 1 Mineralölsteuergesetz (MinöStG) vom 21. Juni 1996, SR 641.61, sowie Mineralölsteuerverordnung (MinöStV) vom 20. November 1996, SR 641.611.

Steuerbefreiung profitieren konnten, mag zwar aus umweltpolitischer Perspektive zu begrüßen sein. Längerfristig ist es aber unumgänglich, dass auch Elektrofahrzeuge einen äquivalenten Beitrag an die Strassenkosten leisten. Zur Diskussion steht die Einführung einer Ersatzabgabe, bei der E-Fahrzeuge anhand der zurückgelegten Distanz besteuert werden.

In diesem Kontext ist auf die grundlegend neue Steuervariante des sogenannten «Mobility Pricing» hinzuweisen, das primär eine gleichmässige Auslastung der Verkehrsinfrastruktur anstrebt. Tatsächlich ist es umweltpolitisch (Bodenkonsum), volkswirtschaftlich (Staukosten) und finanzpolitisch (knappe öffentliche Mittel) problematisch, die Verkehrskapazitäten auf die Nachfragespitzen auszurichten. Mit Mobility Pricing wird daher eine Lenkungsabgabe vorgeschlagen, deren Steuertarif tageszeitlich und örtlich je nach Belastung der Verkehrsinfrastruktur variiert – bei grosser Nachfrage gilt ein höherer Preis. Zusätzlich könnte ein Mobility Pricing mit weiteren umweltpolitischen Kriterien angereichert werden, z. B. indem die einzelnen Emissionsklassen unterschiedlich besteuert werden.

V. Steuervergünstigungen – Subventionen durch die Hintertür, die oft umweltschädlich sind

Steuervergünstigungen verschwinden als fiskalpolitische Instrumente gerne aus dem Blickfeld. Doch kommt ihnen in der Steuerordnung eine erhebliche Bedeutung zu, auch mit Wirkung auf die Nachhaltigkeit.²⁸ Eine Steuervergünstigung liegt vor, wenn einzelne Gruppen von Steuersubjekten ganz oder teilweise von der Steuerpflicht ausgenommen sind, wobei die Ausnahme nicht steuersystematisch (Teil der Steuernorm) begründet ist, sondern ausserfiskalischen Zielen dient. Die Entbindung von der Steuerpflicht bringt den Begünstigten geldwerte Vorteile zu Lasten des Staatshaushalts, die sich zwar formell, nicht aber materiell von einer Subvention unterscheiden. Steuervergünstigungen werden daher oft als Steuersubventionen oder Steuerausgaben (*tax expenditures*) bezeichnet. Die Begriffe weisen darauf hin, dass Steuervergünstigungen in der Staatsrechnung nicht als Geldleistungen zu Gunsten Dritter erscheinen, sondern als Mindereinnahmen verbucht werden. Im Gegensatz zu Subventionen nach Subventionsrecht sind sie dadurch weniger sichtbar und werden in aller Regel auch nicht mit spezifischen Auflagen gesteuert, was einer transparenten und effizienten Haushaltsführung entgegenläuft.²⁹

²⁸ Eine ausführliche quantitative Analyse dazu haben THALMANN/THALMANN vorgelegt.

²⁹ In praktischer Hinsicht stehen Steuervergünstigungen im Widerspruch zum Grundsatz der Bruttodarstellung nach Finanzhaushaltsgesetz (Art. 31 FHG, SR 611.0) sowie zum besonderen Grundsatz des Verzehrs auf steuerliche Vergünstigungen nach Subventionsgesetz (Art. 7 Bst. g. SuG, SR 616.1); vgl. auch EIDGENÖSSISCHE FINANZKONTROLLE EFK.

Steuervergünstigungen können bisweilen technische Gründe haben (Praktikabilität), dienen aber meist einem Umverteilungszweck oder einem Lenkungszweck. Dies ist aus folgenden Gründen kritisch:

- Steuervergünstigungen können zentralen verfassungsrechtlichen Grundsätzen wie dem Gleichmässigkeits- oder dem Leistungsfähigkeitsprinzip entgegenlaufen (juristisch-normative Perspektive).
- Sie sind – wie Subventionen – oft mit Ineffizienzen verbunden (Mitnahmeeffekte, Umverteilungseffekte mit fraglicher Legitimität, Administrationsaufwand) und bleiben mit Blick auf Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit meist ungeprüft (politisch-ökonomische Perspektive).
- Sie sind teuer, denn der Staat verzichtet auf Steuereinnahmen in namhafter Höhe. Im Fall der Schweiz dürften sich diese in der Grössenordnung von mehreren Milliarden Franken bewegen (finanzpolitische Perspektive).³⁰
- Steuervergünstigungen können umweltschädliche Effekte entfalten, wenn sie auf Steuern gewährt werden, die umweltkritische Konsum- und Produktionsentscheide eindämmen; dabei ist es unerheblich, welchem Zweck die Steuer primär dient (umweltpolitische Perspektive).

Aus dem Steuerrecht der Schweiz lassen sich ökologisch fragwürdige Steuervergünstigungen an drei Beispielen veranschaulichen:

1. Der internationale Luftverkehr mit Start- und Zielflughafen in der Schweiz ist von der Mehrwertsteuer und der Mineralölsteuer befreit.³¹ Dies verbilligt u.a. die Treibstoffkosten und ermöglicht Angebotspreise, die eine erhöhte Nachfrage nach einem klimaschädlichen Transportmittel begünstigen; gleichzeitig entgehen dem Bund rein rechnerisch Steuereinnahmen von jährlich mindestens einer Milliarde Franken.³² Ebenso ist die teilweise Rückerstattung der Mineralölsteuer und die vollständige Rückerstattung des Zuschlags an die konzessionierten Transportunternehmen (z. B. Postauto oder andere öffentliche Busbetriebe) sowie an die Land- und Forstwirtschaft als umweltschädigende Vergünstigung zu taxieren, selbst wenn die Steuerausfälle hier deutlich tiefer liegen.

³⁰ Nach älteren Schätzungen der EIDGENÖSSISCHEN STEUERVERWALTUNG ESTV. Die umfassende Studie von THALMANN/THALMANN beziffert die Steuerausfälle insgesamt mit CHF 4,6 Mrd., wobei CHF 2,9 Mrd. auf den Bund entfallen.

³¹ Übereinkommen über die internationale Zivilluftfahrt, Chicago 7. Dezember 1944, SR 0.748.0. Die Staatengemeinschaft beschloss unter Führung der USA 1944, die junge, aber teure Luftfahrtindustrie mit Steuererlassen zu unterstützen. Diese anfänglichen Unterstützungsmassnahmen führten zu einem Geflecht dauerhafter internationaler Abkommen (THALMANN/THALMANN).

³² Schätzung der EIDGENÖSSISCHEN STEUERVERWALTUNG ESTV. Die jüngere Studie von THALMANN/THALMANN berechnet, dass die Abschaffung dieser Steuervergünstigungen den CO₂-Ausstoss um fast 1,5 Millionen Tonnen pro Jahr reduzieren und zusätzliche Steuereinnahmen von insgesamt CHF 1,4 Milliarden generieren würde.

2. Bei der Einkommenssteuer wird ein Abzug der Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort gewährt. Die Behandlung der Fahrtkosten als Berufsgewinnungskosten macht steuersystematisch Sinn. Mit Blick auf die Umweltverträglichkeit stellt sich indes die Frage, ob eine Senkung der Mobilitätskosten in diesem Ausmass zweckmässig ist. Insbesondere fragt sich, ob die Verwendung fossil betriebener Motorfahrzeuge nicht strengeren Kriterien unterworfen werden sollte.³³
3. Betreiber von Anlagen bestimmter Branchen und Grössen erhalten die CO₂-Abgabe zurückerstattet bzw. sind davon befreit, wenn sie am EHS teilnehmen oder einen Ziel-Absenkepfad ihres CO₂-Ausstosses mit dem Bund vereinbaren. Im Masse, wie die CO₂-Preise dieser Systeme unter dem ordentlichen Abgabesatz liegen, profitieren sie von einer impliziten Steuervergünstigung, die zu Mehremissionen führt. Beispielsweise lag der CO₂-Preis im EHS im Mittel der Jahre 2015-2018 deutlich unter dem Abgabesatz (CHF 9 vs. CHF 96), seit 2022 hat sich die Preisdifferenz zwar verringert (2024 rund CHF 70 vs. CHF 120), besteht aber weiterhin.

Auch hier zeigen sich wieder vielfältige Trade-offs zwischen Anreizen für umweltfreundliches Handeln, Umverteilungseffekten zwischen Einkommensklassen, Wirtschaftszweigen oder Regionen und nicht zuletzt dem Anspruch der öffentlichen Hand, angemessene Steuererträge zu erzielen. Dabei fragt sich, ob die Prioritäten bei den bestehenden Steuervergünstigungen mit Blick auf eine nachhaltige Entwicklung gut gesetzt sind.

VI. Ausblick: Ansätze zur Weiterentwicklung des Rechtsrahmens

Das Steuerrecht in der Schweiz ist stark föderalistisch geprägt. Steuerwettbewerb und direktdemokratische Mitspracherechte tragen dazu bei, dass die Steuerpflichtigen eine relativ tiefe Abgabenlast zu tragen haben und die Schweiz im internationalen Vergleich als attraktiver Wirtschaftsstandort gilt. Gleichzeitig sorgen verschiedene Elemente für einen Ausgleich zwischen und innerhalb der privaten Haushalte, Wirtschaftsbranchen und Regionen: Ihre Grundlagen finden sich in der Bundesverfassung mit den Besteuerungsgrundsätzen der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit und der Leistungsfähigkeit. Damit werden wesentliche Leitplanken für die Gestaltung und Weiterentwicklung des Steuerrechts gesetzt. Die Schweiz verfügt somit über gute steuerrechtliche Voraussetzungen für eine nachhaltige Entwicklung, die neben den Erfordernissen einer leistungsfähigen Wirtschaft auch jenen des sozialen Ausgleichs und – mit wachsender Dringlichkeit – der Umwelt entsprechen kann.

³³ Gemäss THALMANN/THALMANN würde eine vollständige Abschaffung des Pendlerabzugs den CO₂-Ausstoss um mindestens 360'000 Tonnen reduzieren und Mehreinnahmen bei den Einkommenssteuern von insgesamt rund CHF 1,7 Mrd. generieren.

Die Steuerpolitik nimmt – neben weiteren staatlichen Handlungsachsen wie z. B. der Ausgabenpolitik – eine wichtige Stellung ein bei der Gestaltung einer nachhaltigen Entwicklung. Mit Blick auf die vielfältigen Trade-offs zwischen Wachstums-, Verteilungs- und Umweltzielen ist die Politik gefordert, Prioritäten zu setzen. Dabei steht den Entscheidungsverantwortlichen innerhalb des Steuersystems ein breites Instrumentarium zur Verfügung. Speziell bei Umweltgütern erweist sich die Lenkungssteuer als fast ideales Instrument, externe Effekte einzupreisen und die Übernutzung von Umweltgütern einzudämmen. Die Vorzüge dieses Besteuerungsprinzips zeigen sich ganz konkret in der mittlerweile über 15-jährigen Erfahrung der Schweiz mit der CO₂-Abgabe, die dem Grundsatz der Nachhaltigkeit konsequent folgt:

- Sie ist wirtschaftlich, denn sie verursacht geringere volkswirtschaftliche Kosten als alle anderen Instrumente und schont die Staatskasse; ebenso ist sie wachstumsfreundlich, da sie nachhaltige Technologien fördert, Verzerrungen bei Angebot und Nachfrage korrigiert und die gesamtwirtschaftliche Ressourceneffizienz steigert.
- Sie ist sozial, denn die Pro-Kopf-Rückverteilung wirkt tendenziell progressiv, d. h. ärmere Haushalte profitieren gemessen an ihrem Budget und Verbrauch stärker als reiche Haushalte.
- Sie ist ökologisch, denn sie setzt über den Preis klare und einfache Anreize und vermag damit, effektiv zur Reduktion von CO₂-Emissionen beizutragen.

Auf dieser Basis lassen sich zur Weiterentwicklung des Rechtsrahmens für ein nachhaltiges Steuersystem drei Stossrichtungen skizzieren:

1. Ausbau der CO₂-Abgabe: Erweiterung der Steuerobjekte auf Treibstoffe im Land- und internationalen Luftverkehr, Anhebung des Rückverteilungsanteils an die Bevölkerung. Vorteile: höhere Wirkung zur Erreichung der Klimaziele, progressive Umverteilung. Kritisch: politische Akzeptanz.
2. Reduktion umweltschädlicher Steuervergünstigungen: Die Vergünstigungen bei Mineralölsteuer und -zuschlag sind ökologisch ineffizient und verteilungspolitisch fragwürdig. Bei Härtefällen wären Kompensationsmechanismen denkbar. Vorteile: zusätzliche Reduktion des Schadstoffausstosses und Anreize zur Investition in umweltfreundlichere Antriebsformen, Beachtung des Erhebungsgrundsatzes der Allgemeinheit, höhere Steuererträge mit Senkungspotential bei anderen Steuern. Nachteil: Opposition starker Interessengruppen im politischen Prozess.
3. *Mobility-Pricing*: Die Lenkungsabgabe ist ein theoretisch fundiertes und praktisch erprobtes Instrument, das die Knappheit der Verkehrsinfrastruktur nach Tageszeit und Ort mit variablen Tarifen bepreist und Nutzungsspitzen glättet. Die gesetzlichen Grundlagen für die Durchführung von Pilotversuchen in der Schweiz werden derzeit erarbeitet. Vorteil: Reduktion unproduktiver Stauzeit, Schonung von Umwelt und öffentlichen Finanzen durch massvollen Ausbau der Infrastruktur, Anreize für ressourcenschonenden Verkehr.

Nachteil: politische Akzeptanz eines neuartigen Instruments, Befürchtung regressiver Verteilungseffekte, offene Fragen bezüglich Datenschutz.

Die Einführung neuer oder die Erhöhung bestehender Steuern ist politisch immer anspruchsvoll. Erfahrungsgemäss gilt dies auch für Lenkungssteuern, selbst wenn diese neben ihrer umweltpolitischen Wirkung auch geldwerte Vorteile für die Steuerzahlenden bieten können. Eine sorgfältige Aufklärungs- und Kommunikationsarbeit in der politischen Meinungsbildung ist daher ein zentrales Element, um Verständnis und Akzeptanz in Wirtschaft, Gesellschaft und Politik zu fördern.

VII. Literaturverzeichnis

- BARNEY G.O., The global 2000 report to the President of the U.S., Council on Environmental Quality and the Department of State, Pergamon Press, New York 1980.
- BINSWANGER H. C., Die Wachstumsspirale: Geld, Energie und Imagination in der Dynamik des Marktprozesses, Metropolis, Marburg 2009.
- BLANKART CH.B./SCHELLENBACH J., Öffentliche Finanzen in der Demokratie - Eine Einführung in die Finanzwissenschaft, Vahlen, München 2017.
- BODMER F., Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der MWST und einiger Reformszenarien, Gutachten im Auftrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Bern 2007.
- BUCHHOLZ W./RÜBBELKE D., Foundations of Environmental Economics, Springer, Cham 2019.
- BUNDESAMT FÜR STATISTIK BFS, «Umweltgesamtrechnung, Umweltbezogene Abgaben, Bern 2024: <www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/raum-umwelt/umweltgesamtrechnung/umweltbezogene-abgaben.html> (besucht am 6. Januar 2025).
- BUNDESAMT FÜR UMWELT BAFU, CO₂-Statistik: Emissionen aus Brenn- und Treibstoffen, Bern 2024: <<https://www.bafu.admin.ch/bafu/de/home/themen/klima/zustand/daten/co2-statistik.html>> (besucht am 3. März 2025).
- BUNDESRAT, Finanzleitbild – Ziele, Grundsätze und Instrumente für die Finanzpolitik des Bundesrates, Bern 1999: <https://www.efv.admin.ch/efv/de/home/themen/finanzpolitik_grundlagen/leitbild_ziele.html> (besucht am 3. März 2025).
- DASGUPTA P./PATTANAYAK S.K./KERRY SMITH V., Handbook of Environmental Economics, North-Holland 2018.
- EIDGENÖSSISCHE FINANZKONTROLLE EFK, Prüfung der Berichterstattung der Eidgenössischen Finanzverwaltung, Bern 2005.
- EIDGENÖSSISCHE FINANZVERWALTUNG EFV, Finanzstatistik, Standardauswertungen Bund, Kantone und Gemeinden, Bern 2024: <https://www.efv.admin.ch/dam/efv/de/dokumente/finanzstatistik/daten/fs_staat/bund_ktn_gdn.xlsx.download.xlsx/bund_ktn_gdn-de.xlsx> (besucht am 6. Januar 2025). [zit. Finanzstatistik]
- EIDGENÖSSISCHE FINANZVERWALTUNG EFV, Staatsrechnung 2023, Bd. 2B, S. 315, Bern 2024: <https://www.efv.admin.ch/dam/efv/de/dokumente/Finanzberichte/finanzberichte/rechnung/2023/band-2b-2023.pdf.download.pdf/SR%20Staatsrechnung%20-%20Band%202B_DE.pdf> (besucht am 6. Januar 2025). [zit. Staatsrechnung]
- EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG ESTV, Welche Steuervergünstigungen gibt es beim Bund?, Bericht 2.2.2011 (mit unveröffentlichten Aktualisierungen 2016), Bern 2011, 2016.

- FREY B.S., Umweltökonomie, Vandenhoeck & Ruprecht 1992.
- FREY B.S./FELD L.P./HÄNER M./SCHALTEGGER CH./KIRCHGÄSSNER G., Demokratische Wirtschaftspolitik – Theorie und Anwendung, Vahlen, München 2024.
- GRUBER J., Public Finance and Public Policy, Worth Publishers, New York 2015.
- JOHANSSON A./HEADY CH./ARNOLD J.M./BRYN B./VARTIA L., Taxation and Economic Growth, OECD Economics Department Working Papers No. 620, OECD Publishing, Paris 2008.
- KREBS P./BALMER U., Fair und effizient – Die leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe (LSVA) in der Schweiz, Bundesamt für Raumentwicklung (ARE), Bern 2015.
- LUCETTA S. et al., Zahlen die Reichen genug Steuern?, in: Tages-Anzeiger Interaktiv, 7. August 2019, Zürich.
- MEADOWS D.H./MEADOWS D.L./RANDERS J./BEHRENS W.W. III, Limits to Growth, Club of Rome, Potomac Associates, Washington D.C. 1972.
- OECD, Income distribution database, 2024: <[https://data-explorer.oecd.org/vis?df\[ds\]=DisseminateFinalDMZ&df\[id\]=DSD_WISE_IDD%40DF_IDD&df\[ag\]=OECD.WISE.INE&dq=A.INC_DISP_GINI...T.METH2012.D_CUR.&pd=2010%2C&to\[TIME_PERIOD\]=false](https://data-explorer.oecd.org/vis?df[ds]=DisseminateFinalDMZ&df[id]=DSD_WISE_IDD%40DF_IDD&df[ag]=OECD.WISE.INE&dq=A.INC_DISP_GINI...T.METH2012.D_CUR.&pd=2010%2C&to[TIME_PERIOD]=false)> (besucht am 1. Oktober 2024). [zit. 2024]
- OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, OECD/G20 Projekt 'Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung', OECD Publishing, Paris 2016. [zit. 2016]
- OECD, Divided We Stand: Why Inequality Keeps Rising, OECD Publishing, Paris 2011: <<https://doi.org/10.1787/9789264119536-en>>. [zit. 2011]
- PIERCE D.W./TURNER R.K., Economics of Natural Resources and the Environment, Johns Hopkins University Press, Baltimore 1990.
- RAWORTH K., A Safe and Just Space for Humanity, Oxfam Discussion Papers, February 2012.
- SCHALTEGGER CH./HÄNER M./FREY CH., Zur Einkommensverteilung in der Schweiz, WiSt Wirtschaftswissenschaftliches Studium 11-2018.
- SPICHER B./FISCHER C., Vereinfachung der Mehrwertsteuer: Grundlinien und Auswirkungen, Die Volkswirtschaft 4-2007, Bern 2007.
- STADT ZÜRICH, Firmenbefragung 2021, Fachstelle für Stadtentwicklung, Zürich 2021.
- SWISSHOLDINGS, Headquarter-Standort Schweiz im globalen Vergleich, Bern 2009.
- THALMANN P./THALMANN A., Climate Impact of tax reliefs in Switzerland, EPFL und ID-HEAP, Lausanne 2024: <<https://www.epfl.ch/labs/leure/wp-content/uploads/2024/12/Climate-impact-of-tax-reliefs.pdf>> (besucht am 3. März 2025).
- WORLD COMMISSION ON ENVIRONMENT AND DEVELOPMENT, Our Common Future, Oxford University Press, Oxford 1987.

