

## (Verfassungs-) Rechtsfragen einer Steuerautonomie subnationaler Einheiten in Österreich

Univ.-Prof. Dr. Peter Bußjäger, Universität Innsbruck, peter.bussjaeger@uibk.ac.at

***In Kürze:** Der Bund hat einen weiten Gestaltungsspielraum in der Neuregelung der Zuständigkeit des Abgabewesens in Österreich. Er verfügt über die Möglichkeit, durch Bundesgesetz die Länder (Gemeinden) zu ermächtigen, eigene Abgaben oder Zuschläge zu Bundesabgaben einzuheben. Verfassungsrechtlicher Begleitregelungen bedarf es nicht. Der einfache Bundesgesetzgeber hat es in der Hand, die Finanzverwaltung des Bundes mit der Vollziehung eines Abgabenrechtes der Länder zu betrauen. Den Aufbau einer eigenen Steuerverwaltung der Länder bedarf es auch aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht. Die legistische Umsetzung der Steuerautonomie der Länder nach dem Modell einer Zuschlagsabgabe ist grundsätzlich durch eine Ermächtigung des Bundesgesetzgebers an die Länder zu realisieren. Sie erfordert im Weiteren jedoch eine Umgestaltung des FAG ebenso wie begleitender Regelungen im Einkommensteuergesetz und im Körperschaftsteuergesetz, die die Besteuerung an verschiedenen Betriebsstätten regeln.*

### 1 Einleitung und Problemaufriss

Die Frage der Ausübung von Steuerautonomie durch die österreichischen Länder (und Gemeinden) setzt die Klärung der rechtlichen Rahmenbedingungen voraus. Die finanziellen Beziehungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden werden nicht in der eigentlichen Verfassungsurkunde, dem B-VG, geregelt, dieses verweist vielmehr in seinem Art. 13 auf ein gesondertes Bundesverfassungsgesetz, das Finanz-Verfassungsgesetz (F-VG). Das F-VG regelt sowohl die Grundzüge der Kompetenzverteilung auf dem Gebiet des Besteuerungsrechtes, insbesondere die Gesetzgebung, als auch der Verteilung des Abgabenertrages auf die verschiedenen Ebenen, Bund, Länder und Gemeinden (Finanzausgleich). Finanzausgleich und Besteuerungskompetenzen sind somit eng verzahnt und müssen gleichermaßen im Blick behalten werden, auch wenn sich die folgenden Ausführungen an der Frage orientieren, unter welchen rechtlichen Umständen eine Steuerautonomie der Länder (und Gemeinden) in Österreich realisierbar ist.

### 2 Die Regelungen der Finanzverfassung hinsichtlich der Besteuerungsrechte

#### 2.1 Die Kompetenzverteilung zwischen Bund und Ländern auf dem Gebiet des Abgabenrechtes

Gemäß § 3 F-VG regelt die Bundesgesetzgebung die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge zwischen dem Bund und den Ländern (Gemeinden). Damit wird die Kompetenz-Kompetenz zur Regelung der Besteuerungsrechte dem einfachen

Bundesgesetzgeber zugewiesen.<sup>1</sup> Es ist somit der Bund, der entscheidet, welche Besteuerungsrechte er selbst ausübt und welche er den anderen Gebietskörperschaften zuweist.<sup>2</sup> Die Bundeskompetenz erstreckt sich auf die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen dem Bund und den Ländern und dem Bund und den Gemeinden, während die Verteilung zwischen dem Land und den jeweiligen Gemeinden nach § 8 Abs 2 F-VG grundsätzlich dem Landesgesetzgeber obliegt.<sup>3</sup> Diese Kompetenzverteilung, sofern man bei einer Zuweisung der Kompetenz-Kompetenz an den einfachen Bundesgesetzgeber von einer solchen sprechen will, ist unbestritten von einem ausgeprägten Zentralismus bzw. föderalistischen Defiziten geprägt.<sup>4</sup> In welchem Gesetz der Bund diese Regelung trifft, bleibt ebenfalls seinem Ermessen überlassen. Dies kann das FAG sein, muss es aber nicht.<sup>5</sup>

§ 6 F-VG sieht ein System der Abgabentypen vor, die gemeinschaftliche Abgaben sein können oder solche, die ausschließlich einer Gebietskörperschaft zugutekommen. Wichtig ist im gegebenen Zusammenhang, dass gemäß § 6 Abs 2 F-VG die Erhebung von zwei oder mehreren (auch gleichartigen) Abgaben in den in Abs 1 genannten Haupt- und Unterformen von demselben Besteuerungsgegenstand zulässig ist. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn sowohl Bund als auch Länder Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Tätigkeit oder die Erwirtschaftung von Einkommen durch juristische Personen besteuern würden. Allerdings ändert dies nichts am Erfordernis einer bundesgesetzlichen Ermächtigung.<sup>6</sup> Dabei können nach dem bestehenden System Abgaben- und Ertragshoheit auseinander klaffen, müssen es aber nicht. Die detaillierten Regelungen in § 7 F-VG ermöglichen es der Bundesgesetzgebung nicht nur, die Besteuerungsformen und die Ertragshoheit festzulegen, sondern auch, Bestimmungen zur Verhinderung von Doppelbesteuerungen oder sonstigen übermäßigen Belastungen zu erlassen. Eine besondere Kompetenz zu Gunsten des Bundes enthält § 7 Abs. 6 F-VG hinsichtlich der allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben.<sup>7</sup>

## 2.2 Die Rolle der Gemeinden

Den Gemeinden kommt keine Gesetzgebungskompetenz zu. Sie können Abgaben daher nur nach Maßgabe bundes- oder landesgesetzlicher Regelungen einheben. Die Bundesgesetzgebung kann die Gemeinden allerdings ermächtigen, Abgaben auf Grund freien Beschlussrechts auszuschreiben, was eine Ausnahme vom sonst geltenden Legalitätsprinzip im Abgabenrecht (§ 5 F-VG) darstellt.<sup>8</sup> Der Bundesgesetzgeber kann sich auf die bloße Benennung des Steuerobjekts beschränken und darf die nähere materiellrechtliche Regelung der Gemeinde überlassen.<sup>9</sup>

---

<sup>1</sup> Kofler, Kommentar zu § 3 F-VG, in: Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht, 10. Lfg (2013), Rz 7; Ruppe, Kommentar zu § 3 F-VG, in: Korinek/Holoubek (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht, 3 Lfg (2000), Rz 4.

<sup>2</sup> Kofler, § 3 F-VG, Rz 7; Ruppe, § 3 F-VG, Rz 4.

<sup>3</sup> Kofler, § 3 F-VG, Rz 7; Ruppe, § 3 F-VG, Rz 6.

<sup>4</sup> Ruppe, Einführung zum F-VG, in: Korinek/Holoubek (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht, 3 Lfg (2000), Rz 15 Ruppe, Reformoptionen in der österreichischen Finanzerfassung und im Finanzausgleichsrecht, in: Bußjäger (Hrsg), Finanzausgleich und Finanzverfassung auf dem Prüfstand (2006), 113 f; Bußjäger, Nichts Neues unter der Sonne? Finanzausgleich und Steuerautonomie der Länder in Österreich, in: Bußjäger (Hrsg), Perspektiven des Finanzföderalismus in Österreich (2013), 73.

<sup>5</sup> Kofler, § 3 F-VG, Rz 7.

<sup>6</sup> Kofler, § 3 F-VG, Rz 11.

<sup>7</sup> Die Bestimmung wirft zahlreiche Rechtsfragen auf, die hier nicht weiter vertieft werden müssen, vgl Kofler, § 7 F-VG, Rz 48 ff.

<sup>8</sup> Kofler, § 7 F-VG, Rz 37.

<sup>9</sup> Ruppe, Kommentar zu § 7 F-VG, in: Korinek/Holoubek (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht, 3. Lfg (2000), Rz 40; Kofler, § 7 F-VG, Rz 37.

## 2.3 Das Abgabenerfindungsrecht der Länder

Der VfGH bejaht ausdrücklich ein sogenanntes „Abgabenerfindungsrecht der Länder“.<sup>10</sup> Diese dürfen demnach in den Schranken des F-VG neue Steuern erheben. Eine wesentliche Schranke dieses Abgabenerfindungsrechts und damit der eigenen Steuerhoheit der Länder besteht allerdings dort, wo die neue Abgabe einer bestehenden Bundesabgabe gleichartig ist.<sup>11</sup> In diesem Fall bedarf die Steuererhebung einer bundesgesetzlichen Ermächtigung gemäß § 8 Abs 3 F-VG.<sup>12</sup> Somit besteht das Abgabenerfindungsrecht der Länder darin, „mit Einverständnis des Bundesgesetzgebers weitere gleichartige Abgaben einzuführen (und überdies nicht gleichartige Abgaben zu erfinden).“<sup>13</sup>

Die Länder dürfen gemäß § 8 Abs 3 F-VG neben einer Bundesabgabe Zuschläge oder gleichartige Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand nur mit bundesgesetzlicher Ermächtigung erheben. Dies gilt auch dann, wenn die Zuschläge oder gleichartigen Abgaben den Gemeinden zukommen sollen.<sup>14</sup> Die Rechtsprechung prüft daher, ob eine Landesabgabe einen Besteuerungsgegenstand anspricht, der bereits Gegenstand einer Bundesabgabe ist, also Identität des Steuergegenstandes besteht.<sup>15</sup> Dabei genügt bereits partielle Identität im sachlichen Kernbereich der verglichenen Abgaben.<sup>16</sup> Im zweiten Schritt wird die Gleichartigkeit anhand des Kreises der Abgabeschuldner sowie der Bemessungsgrundlage geprüft.<sup>17</sup>

Daraus ergibt sich, dass die praktische Bedeutung des Abgabenerfindungsrechts der Länder nicht überschätzt werden sollte. Akzeptiert wurden von der Rechtsprechung bisher etwa die Wiener Dienstgeberabgabe (U-Bahn-Steuer), die Salzburger Bäderbauabgabe, Parkabgaben sowie verschiedene Naturschutzabgaben.<sup>18</sup> Zu welcher heftigen Diskussionen die Einführung einer Landesabgabe führen kann, hat sich am Beispiel der Niederösterreichischen Handymastensteuer gezeigt.<sup>19</sup> Zu bedenken ist auch, dass eine anlässlich ihrer Einführung zulässige Landesabgabe durch Veränderung der rechtlichen Parameter des Bundesrechtes verfassungswidrig werden kann.<sup>20</sup>

---

<sup>10</sup> Ruppe, Kommentar zu § 8 F-VG, in: Korinek/Holoubek (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht, 3 Lfg (2000), Rz 14. VfSlg 11.666/1988; Kofler, § 8 F-VG, Rz 10.

<sup>11</sup> VfSlg 9804/1983; Kofler, § 8 F-VG, Rz 10.

<sup>12</sup> Kofler, § 8 F-VG, Rz 10.

<sup>13</sup> Ruppe, § 8 F-VG, Rz 14. VfSlg 11.667/1988.

<sup>14</sup> Ruppe, § 8 F-VG, Rz 14.

<sup>15</sup> Kofler, § 8 F-VG, Rz 14; Ruppe, § 8 F-VG, Rz 17.

<sup>16</sup> Kofler, § 8 F-VG, Rz 14; Ruppe, 3 8 F-VG, Rz 17.

<sup>17</sup> Kofler, § 8 F-VG, Rz 14; siehe zum Prüfumfang auch Pernthaler, Wasserentnahmesteuer, 6.

<sup>18</sup> Kofler, § 8 F-VG, Rz 12.

<sup>19</sup> Kofler, § 8 F-VG, Rz 12; Bußjäger, Nichts Neues unter der Sonne, S. 91 f; Bußjäger, Rahmenbedingungen einer regionalen Steuerautonomie in Österreich, in: Bauer/Schratzenstaller (Hrsg.), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007), 92 f.

<sup>20</sup> Ruppe, § 8 F-VG, Rz 13.

## 3 Rechtsfragen einer Ausweitung der Steuerautonomie der Länder

### 3.1 Finanzverfassungsrechtliche Rahmenbedingungen

Die Länder können aus eigenem eine Steuerautonomie wie sie in den Szenarien von *Keuschnigg/Loretz*<sup>21</sup> (siehe dort 5.) angesprochen wird, auch nicht in Ansätzen einführen. Dazu sind ihrem Steuererfindungsrecht eindeutig zu enge Grenzen gesetzt. Sie würden, wenn sie beispielsweise eine eigene Einkommens- oder Körperschaftssteuer einführen wollten, eine bundesgesetzliche Ermächtigung gemäß § 8 Abs. 3 F-VG, benötigen. Dasselbe gilt dann, wenn sie eine Zuschlagabgabe auf die Einkommens- oder Körperschaftssteuer einführen wollten. Eine ähnliche Situation ergibt sich auf Gemeindeebene. Abgaben auf Grund freien Beschlussrechts der Gemeinde setzen gemäß § 7 Abs. 5 F-VG eine bundesgesetzliche Ermächtigung voraus oder eine landesgesetzliche Ermächtigung für Abgaben, die im Rahmen des Abgabenerfindungsrechts des Landes gelegen sind, oder die die Bundesgesetzgebung gemäß § 7 Abs. 2 F-VG den Ländern überlassen hat.<sup>22</sup>

Die Einführung einer Steuerautonomie der Länder (und Gemeinden) verstanden als Disposition über Teile der Einkommens- und Körperschaftssteuer ist daher wesentlich vom Ermessen des Bundes abhängig. Dieser Befund ist aus föderalistischer Perspektive zweifellos zu bedauern. Die Kehrseite der Medaille ist, dass es die rechtliche Dominanz des Bundes diesem erlaubt, auf dem besonders heiklen Gebiet der Einhebung von Abgaben und ihrer Verteilung mögliche Disparitäten zwischen den Ländern einzugrenzen. Aus diesem Grund ist nachfolgend der Gestaltungsspielraum des einfachen Bundesgesetzgebers zu analysieren.

### 3.2 Die Einheit des Wirtschaftsgebietes als Schranke subnationaler Steuerautonomie?

Gemäß § 8 Abs 4 F-VG dürfen Abgaben der Länder und Gemeinden, die die Einheit des Währungs-, Wirtschafts- und Zollgebietes verletzen oder sonstigen Verkehrsbeschränkungen gleichkommen, nicht erhoben werden. Verbrauchsabgaben der Länder und Gemeinden, die auch den Verbrauch außerhalb des Geltungsgebietes der Abgaben treffen oder nicht grundsätzlich den gesamten Verbrauch in diesem Geltungsgebiet erfassen, sind unzulässig. Dies gilt nicht für Abgaben auf entgeltliche Lieferungen, für die eine bundesgesetzliche Ermächtigung besteht. Der zuletzt genannte Tatbestand der Verbrauchsabgaben<sup>23</sup> ist im Kontext der hier diskutierten Steuerautonomie wenig relevant. Er betrifft Fälle, wie sie etwa die Steirische Wasserentnahmesteuer (Stmk Naturnutzungsabgabe) im Auge hatte.<sup>24</sup> Die Ausnahme Abgaben auf entgeltliche Lieferungen (z.B. Elektrizität), die auf Grund bundesgesetzlicher Ermächtigung zulässig sein können, muss im gegebenen Kontext ebenfalls nicht weiter diskutiert werden.

Was nun das Verbot der Verletzung der Einheit des Währungs-, Wirtschafts- und Zollgebietes betrifft, so ist zu prüfen, ob eine Abgabenaunomie, die zu länderweise unterschiedlichen Steuersätzen im Bereich der Massensteuern wie Einkommenssteuern und Unternehmenssteuern führt, mit diesem Gebot in Konflikt geraten kann. Dem ist entgegen zu halten, dass § 8 Abs 4 F-VG (wie im Übrigen auch der ähnlich formulierte Art 4 B-VG) verschiedene Abgabenhöhen voraussetzt. Eine länderweise oder sogar kommunal unterschiedliche Besteuerung ist daher aus der Perspektive der Einheit des Wirtschaftsgebietes

---

<sup>21</sup> Keuschnigg/Loretz (2015), *Finanzaunomie der Bundesländer. Eine Finanzpolitik näher am Bürger*, Wirtschaftspolitisches Zentrum, Wien.

<sup>22</sup> Ruppe, § 8 F-VG, Rz 32.

<sup>23</sup> Siehe dazu auch Pernthaler, *Die steirische Wasserentnahmesteuer* (1999), 10.

<sup>24</sup> Kofler, § 8 F-VG, Rz 8. Siehe zum seinerzeitigen Diskussionsstand auch Pernthaler, *Wasserentnahmesteuer*.

grundsätzlich nicht zu beanstanden.<sup>25</sup> Dagegen wären Zwischenzölle oder Abgaben, die in ihrer Wirkung solchen zukommen, verpönt.<sup>26</sup> Was das Kriterium der Verkehrsbeschränkung betrifft, ist die Judikatur großzügig: Weder sind Mautabgaben unzulässig noch sind Abgabenbelastungen, die die Benützung von Straßen selbst oder die dafür erforderlichen Transport- oder Betriebsmittel besteuern, unzulässig.<sup>27</sup> Daraus ergibt sich aber, dass § 8 Abs. 4 F-VG einer Steuerautonomie subnationaler Einheiten, wie sie hier skizziert wird, nicht entgegen steht.

### 3.3 Der Gestaltungsspielraum des einfachen Bundesgesetzgebers

Das F-VG überlässt dem einfachen Bundesgesetzgeber nach dem Gesagten einen erheblichen Gestaltungsspielraum, was die Steuerautonomie der Länder betrifft. Folgende Optionen können unterschieden werden:

1. Rückzug des Bundesgesetzgebers aus der Regelung bestimmter Abgaben, wodurch sich das Steuererfindungsrecht der Länder entsprechend ausweitet.
2. Regelung einer Abgabe durch den Bundesgesetzgeber aber Überlassung der Festlegung der Höhe der Abgabe und des Abgabenertrags an die Länder.
3. Zulassung der Erhebung einer Abgabe von demselben Besteuerungsgegenstand durch die Länder (und Gemeinden).
4. Zulassung einer Zuschlagsabgabe zu bestimmten Abgaben durch die Länder (und Gemeinden).

Diese Optionen sind nunmehr im Lichte der Ausführungen der Studie von *Keuschnigg/Loretz* zu bewerten:

---

#### OPTION 1

---

Es ist offensichtlich, dass diese Variante den Ländern die größten Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet. Diese wären nämlich im Falle eines gänzlichen Rückzugs des Bundes aus der Regelungskompetenz für die betreffende Abgabe in der Gestaltung derselben völlig frei. Der Bund würde in diesem Fall gemäß § 7 Abs. 2 F-VG die Abgabe (und nicht nur ihren Ertrag) ausschließlich den Ländern (gegebenenfalls auch den Gemeinden) überlassen.<sup>28</sup> Es wäre dann Sache der Landesgesetzgebung, diese Kompetenz auf der Grundlage des § 8 Abs. 2 F-VG in Anspruch zu nehmen.<sup>29</sup>

Dies bedeutet, dass die Länder in dieser Option nicht nur über die Einführung der Abgabe als solcher oder ihre Höhe entscheiden, sondern auch über sämtliche materiellen Fragen, die mit der Abgabe verbunden sind. Der Bund kann dieses Resultat dadurch ausschließen, dass er von der Möglichkeit Gebrauch macht, die Überlassung der Abgabe davon abhängig zu machen, dass die Regelung der Erhebung und Verwaltung dieser Abgaben einschließlich ihrer Teilung zwischen den Ländern und Gemeinden zur Gänze oder hinsichtlich der Grundsätze (Art. 12 und 15 B-VG) dem Bund vorbehalten bleibt.<sup>30</sup> Angesichts der Tatsache, dass der Anteil des Bundes am Gesamtertrag der Abgaben auf der Basis des FAG 2008 ungefähr zwei Drittel beträgt,<sup>31</sup>

---

<sup>25</sup> Kofler, § 8 F-VG, Rz 16.

<sup>26</sup> Ruppe, § 8 F-VG, Rz 24.

<sup>27</sup> Ruppe, § 8 F-VG, Rz 25.

<sup>28</sup> Ruppe, § 7 F-VG, Rz 8.

<sup>29</sup> Ruppe, § 7 F-VG, Rz 8.

<sup>30</sup> Ruppe, § 7 F-VG, Rz 19 ff.

<sup>31</sup> Im Jahre 2011 betrug die exakte Verteilung auf die drei Ebenen 67,2% Bund, 17,5% Länder, 15,3% Gemeinden (vgl. Bröthaler, Entwicklung des österreichischen Finanzausgleichs 1948 – 2008 und finanzielle Auswirkungen 1976 – 2011, in: Bauer (Hrsg.), Finanzausgleich 2008: Ein Handbuch (2008), S. 229.

erscheint eine gänzliche Überlassung der Einkommenssteuer oder auch der Umsatzsteuer an die Länder ausgeschlossen.<sup>32</sup>

---

#### OPTION 2

---

In dieser Variante kommt es dazu, dass die Länder lediglich über die Höhe des Steuersatzes disponieren dürfen. Bemerkenswerterweise ist dieser Typus im F-VG nicht vorgesehen. Materiell würde es sich bei der jeweiligen Landesabgabe um eine solche analog zum freien Beschlussrecht der Gemeinde handeln (§ 7 Abs. 5 F-VG). Gerade weil die Abgabe auf Grund freien Beschlussrechtes für die Gemeinden typisiert ist, kommt diese Variante für den einfachen Bundesgesetzgeber als Landesabgabe formell nicht in Betracht.

Andererseits steht es dem Bundesgesetzgeber aber wiederum offen, eine Abgabe zu einer ausschließlichen Landesabgabe zu erklären, deren Ertrag den Ländern zukommt. Die Bundesgesetzgebung kann in diesem gemäß § 7 Abs. 3 F-VG die Überlassung dieser Abgaben davon abhängig machen, dass die Regelung der Erhebung und Verwaltung dieser Abgaben einschließlich ihrer (allfälligen) Teilung zwischen Ländern und Gemeinden zur Gänze oder hinsichtlich der Grundsätze (Art. 12 und 15 B-VG) dem Bund vorbehalten bleibt.<sup>33</sup> Der Bundesgesetzgeber ist somit in der Lage, auch die Voraussetzungen für diese Option zu schaffen.

Option 2.) vermeidet die Problematik, dass die Delegation der Länder zur Regelung einer Abgabe zur Konsequenz hat, dass nicht nur die Abgabenhöhe (erwünschterweise) differiert, sondern auch die Abgabensysteme, was sowohl für die Wirtschaft als auch für die Finanzverwaltung zu erheblichen administrativen Schwierigkeiten führen kann. Die Länder können in diesem Fall lediglich über die Höhe der Abgabe entscheiden.<sup>34</sup>

---

#### OPTION 3

---

In dieser Option gibt es beispielsweise neben der Einkommenssteuer des Bundes eine Einkommenssteuer des Landes. Es handelt sich dabei zweifellos um „gleichartige Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand“, welche mit bundesgesetzlicher Ermächtigung eingeführt werden dürfen. Der Bundesgesetzgeber hätte es daher ebenfalls in der Hand, ob und in welchem Umfang er diese Option zulässt.<sup>35</sup> Diese Ermächtigung kann sowohl sondergesetzlich als auch im FAG erteilt werden.<sup>36</sup>

---

#### OPTION 4

---

Diese Variante verwirklicht ein Zuschlagssystem i.S. des § 8 Abs. 3 F-VG. Die Zuschlagsabgabe ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 2 lit. b F-VG gekennzeichnet durch eine Stammabgabe des Bundes und Zuschlägen der Länder (Gemeinden).<sup>37</sup> Keuschnigg/Loretz schlagen ein derartiges Zuschlagssystem (siehe Pkt. 5 der Studie) vor. Option 4 wird daher im weiteren Verlauf noch im Hinblick auf ihre legislativen Aspekte noch näher untersucht.

### 3.4 Der Gestaltungsspielraum des Landesgesetzgebers

Der Gestaltungsspielraum des Landesgesetzgebers hängt nach dem Gesagten wesentlich von den Ermächtigungen des Bundesgesetzgebers ab. Gestützt auf das bestehende „Steuererfindungsrecht“ der Länder lässt sich keine wirkungsvolle Steuerautonomie der Länder

---

<sup>32</sup> So schon Ruppe, Reformoptionen, 115.

<sup>33</sup> Achatz, Stärkung, S. 12.

<sup>34</sup> Achatz, Stärkung, S. 12.

<sup>35</sup> Vgl Kofler, § 8 F-VG, Rz 9.

<sup>36</sup> Kofler, § 8 F-VG, Rz 9.

<sup>37</sup> Ruppe, § 6 F-VG, Rz 3.

realisieren. Mit anderen Worten: Die Länder sind in dem Ausmaß frei, eine Steuerautonomie einzuführen, als sie der Bund dazu ermächtigt. Dieser aus föderalistischer Sicht grundsätzlich unbefriedigende Befund hat wie dargestellt als positiven Aspekt, dass der Bundesgesetzgeber eine auf österreichische Verhältnisse angepasste Lösung erstellen kann, die die Länder nicht unterlaufen können.

## 4 Unionsrecht und Steuerautonomie subnationaler Einheiten

Das Unionsrecht enthält kein explizites Verbot der Verländerung von Abgaben, die auf Bundesebene erhoben werden. Bei Ausgestaltung einer Abgabe als Landesabgabe sind allerdings primärrechtliche und sekundärrechtliche Vorgaben des Unionsrechts bei der Konzeption des Steuertatbestandes zu beachten.<sup>38</sup> Abgabenrechtliche Regelungen müssen etwa die allgemeinen primärrechtlichen Vorgaben des Unionsrechts und damit vor allem die Grundfreiheiten und das Beihilfenverbot beachten.<sup>39</sup>

Unionsrechtliche Vorgaben gibt es im Bereich der Umsatzsteuer, der speziellen Verbrauchsteuern (auf Alkohole, Mineralöle, Tabakwaren und Energieerzeugnisse), der Versicherungssteuern und der Gesellschaftsteuer.<sup>40</sup> Die Verländerung derartiger Bundesabgaben, sei es im Wege der Übertragung in den Bereich der Landesabgaben oder durch Zuschlagsabgaben, müsste daher den unionsrechtlichen Grundlagen entsprechen. Hierbei ist die Ausgestaltung der jeweiligen Tatbestände dahingehend zu untersuchen, inwieweit eine Verlagerung von Abgabenautonomie auf eine subnationale Ebene Regelungen erfordert, die mit den geltenden unionsrechtlichen Vorgaben im Widerspruch stehen.

So bestimmt etwa Art 401 der MWSt-RL, dass die MWSt-RL einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen. Dies gilt allerdings nur dann, wenn diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedsstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden sind.<sup>41</sup> Daraus folgt, dass die Umsatzsteuer Exklusivität genießt und die Erhebung von Abgaben, die den Charakter einer Umsatzsteuer haben, neben der Umsatzsteuer ausgeschlossen ist.<sup>42</sup>

Für die Verbrauchsabgaben bestimmt Art 1 Abs 2 der VSystRL, dass auf die von der Systemrichtlinie erfassten Waren andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung erhoben werden können, sofern diese Steuern in Bezug auf die Bestimmungen der Bemessungsgrundlage, die Berechnung der Steuer, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung mit den gemeinschaftlichen Vorschriften für die Verbrauchsteuer oder die MWSt vereinbar sind, wobei die Bestimmungen über die Steuerbefreiungen ausgenommen sind. Art 1 Abs 3 bestimmt, dass auf andere als die in Abs 1 genannten Waren Steuern eingeführt oder beibehalten werden dürfen, sofern diese Steuern im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen. Gleiches gilt für Steuern auf Dienstleistungen, auch im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren, sofern es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt.<sup>43</sup>

Was das Beihilfenverbot betrifft, so ist auch unter diesem Gesichtspunkt eine subnationale Steuerautonomie grundsätzlich zulässig.<sup>44</sup> Nach der Rechtsprechung des EuGH löst das Modell

---

<sup>38</sup> Achatz, Abgabenautonomie, S. 24.

<sup>39</sup> Achatz, Abgabenautonomie, S. 23.

<sup>40</sup> Achatz, Abgabenautonomie, S. 23.

<sup>41</sup> Achatz, Abgabenautonomie, S. 24.

<sup>42</sup> Achatz, Abgabenautonomie, S. 24.

<sup>43</sup> Achatz, Abgabenautonomie, S. 24.

<sup>44</sup> Vgl Sutter, Mehr Abgabenautonomie für Länder und Gemeinden, Jahrbuch des Öffentliches Recht 2010 (2010), 156.

einer aufgeteilten Steuerhoheit, in dem alle lokalen Körperschaften einer bestimmten Ebene (Regionen, Bezirke oder andere) in den Grenzen der ihnen verliehenen Zuständigkeiten befugt sind, den Steuersatz für ihr Zuständigkeitsgebiet frei festzusetzen, per se keine Beihilfenprüfung aus.<sup>45</sup> Eine Beihilfenrelevanz ist nur dann gegeben, wenn die auf das Bundesland bezogene Maßnahme selbst in sich materiell selektiv ausgestaltet ist, also beispielsweise einem bestimmten Unternehmen selektiv Steuervorteile verschafft würden.<sup>46</sup> Hingegen verstößt auch die Existenz eines Finanzausgleiches trotz (partieller) subnationaler Steuerautonomie noch nicht gegen das Beihilfenverbot. Problematisch wird ein Finanzausgleich erst, wenn automatisch Steuersenkungen auf subnationaler Ebene durch den Finanzausgleich ausgeglichen werden.<sup>47</sup> Die Vorschläge von *Keuschnigg/Loretz* liefern aber keine Anhaltspunkte, dass dies der Fall ist. Insbesondere den vorgeschlagenen solidarischen Finanzausgleich (siehe Pkt. 5.2 der Studie) wird man nicht als verpönte Beihilfe betrachten können, da er lediglich die negativen Auswirkungen eines Steuerwettbewerbs innerhalb des Bundesstaates begrenzt.

## 5 Steuerautonomie subnationaler Einheiten und Abgabenverwaltung

Gemäß Art. 102 Abs. 2 B-VG gehören die Angelegenheiten der „Bundesfinanzen“ zu jenen Gegenständen, die durch eigene Bundesbehörden, in der Praxis u.a. die Behörden der Finanzverwaltung, besorgt werden dürfen. Diese Zuständigkeit von Bundesbehörden bezieht sich nach dem Wortlaut der Bundesverfassung wie dargestellt allerdings nur auf die „Bundesfinanzen“. Dem entspricht § 11 F-VG, wonach die Bundesabgaben, soweit die Bundesgesetzgebung nichts anderes bestimmt, durch Organe der Bundesfinanzverwaltung bemessen, eingehoben und zwangsweise eingebracht werden. Diese Bestimmung regelt die Verwaltungshoheit, also die Zuständigkeit zur Vollziehung im Bereich des Abgabewesens.<sup>48</sup> Die Bemessung bezieht sich auf alle Maßnahmen, die auf die Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung und die Festsetzung der Abgabe gerichtet sind; die „Einhebung“ umfasst die allgemeinen Maßnahmen der Einbringung. Die zwangsweise Einbringung meint die Abgabensexekution.<sup>49</sup>

Dies gilt gemäß § 11 Abs. 2 F-VG auch hinsichtlich der Zuschlagsabgaben der Länder (Gemeinden) zu Bundesabgaben. Diesbezüglich haben, soweit die Bundesgesetzgebung nichts anderes bestimmt, die Organe der Bundesfinanzverwaltung das gesamte Bemessungs- und Einhebungsverfahren einschließlich der Vorschreibung und Abschreibung grundsätzlich nach den für die Stammabgabe geltenden Bestimmungen durchzuführen. Es gibt also, es sei denn, die Bundesgesetzgebung würde dies ausdrücklich anordnen, bei Zuschlagsabgaben von vornherein keine parallele Abgabenverwaltung der Länder (Gemeinden).<sup>50</sup>

Dies würde allerdings bedeuten, dass, soweit Abgaben den Ländern (Gemeinden) überlassen werden, diese selbst nicht nur für die Gesetzgebung, sondern auch für die Vollziehung zuständig sind, was die Einrichtung einer eigenen Abgabenverwaltung der Länder (Gemeinden) erfordert. Dem entspricht auch die Anordnung in § 11 Abs. 3 F-VG. In der Praxis geschieht dies auch. Die Verwaltungen weisen allerdings auf Grund der vergleichsweise geringen Bedeutung vor allem der Landesabgaben keine bedeutenden administrativen Strukturen auf.

Allerdings sieht § 7 Abs. 3 F-VG vor, dass, wenn Abgaben gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 und 2 (also dann, wenn den Ländern (Gemeinden) Abgaben zur Gänze überlassen werden oder diese

---

<sup>45</sup> Sutter, *Abgabenautonomie*, S. 156.

<sup>46</sup> Sutter, *Abgabenautonomie*, S. 154.

<sup>47</sup> Sutter, *Abgabenautonomie*, S. 155.

<sup>48</sup> Kofler, § 11 F-VG, Rz 1.

<sup>49</sup> Kofler, § 11 F-VG, Rz 1.

<sup>50</sup> Vgl. Kofler, § 11 F-VG, Rz 5.

Zuschlagsabgaben einheben dürfen oder diese gleichartige Abgaben einheben dürfen) den Ländern (Gemeinden) überlassen werden, der Bundesgesetzgeber auch die Verwaltung dieser Aufgaben dem Bund vorbehalten kann. Dem trägt § 11 Abs. 3 F-VG insoweit Rechnung als er im ersten Satz einen ausdrückliche Vorbehalt zu Gunsten des § 7 Abs. 3 F-VG aufnimmt.

Dies würde es erlauben, dass die Finanzverwaltung des Bundes auch die Gegenstand einer Steuerautonomie bildenden Landes-(Gemeindeabgaben) administrieren kann.<sup>51</sup> Der Bund kann daher auch die Vollziehung jener Abgaben, die an sich nach § 11 F-VG den Ländern oder Gemeinden obliegen würde, den Bundesorganen übertragen.<sup>52</sup> Dies ist hier insoweit von Bedeutung als *Keuschnigg/Loretz* das Modell einer Zuschlagsabgabe verfolgen. Eine eigene Landesadministration zur Einhebung der „Ländersteuern“ ist daher nicht erforderlich.

## 6 Bemerkungen zur legislatischen Umsetzung

Die legislative Umsetzung des Projekts muss sich an den verschiedenen von *Keuschnigg/Loretz* gezeichneten Szenarien orientieren: Der erste Teil bezieht sich auf das Verhältnis zwischen dem Bund, der sich partiell aus seiner Steuerhoheit zurückzieht und Besteuerungsrechte in der Einkommen- und Körperschaftssteuer auf die Länder überträgt, und den Ländern, die eine partielle Steuerhoheit erlangen. Dies ist im Modell einer Zuschlagsabgabe verhältnismäßig einfach zu bewerkstelligen. Ein weiterer Aspekt betrifft die Änderungen im Finanzausgleich. Das neue FAG würde gegenüber den Ländern einen Verzicht auf Zuweisungen und Transfers beinhalten, da diese nunmehr in die regionale Steuerautonomie eingespeist werden. Das F-VG müsste von einem vertikalen in ein horizontales Finanzausgleichssystem umgestaltet werden.

Komplexer ist der zweite Teil der legislatischen Umsetzung, der sich auf das Verhältnis der Steuerpflichtigen zu Bund und Ländern bezieht. Solange der Zuschlag der Länder zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer des Bundes (siehe Basiszenario *Keuschnigg/Loretz* 5.1) einheitlich ist, kann sich die Umsetzung im EinkommensteuerG und KörperschaftssteuerG darauf beschränken klarzustellen, dass die jeweilige Steuer aus einem Grundbetrag des Bundes und einem (einheitlichen) Zuschlag der Länder besteht.

Das Modell des Steuerwettbewerbes (*Keuschnigg/Loretz* 5.2) mit dem Resultat einer flexiblen Zuschlagsabgabe erfordert dann freilich in den materiellen Steuergesetzen Regelungen, die es erlauben, die besteuerten Sachverhalte territorial so aufzugliedern, dass der durch die Übertragung von Steuerhoheit bezweckte wettbewerbliche Effekt zum Tragen kommt. Dies betrifft die unselbständig Erwerbstätigen insoweit, also sie, je nachdem, in welcher Betriebsstätte sie arbeiten, einem unterschiedlichen Steuersatz gegenüber anderen Bundesländern unterliegen können. Dies verlangt freilich auch von den Arbeitgebern, die ja zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet sind, einen erhöhten Aufwand, da sie nunmehr auf die Betriebsstätte bezogen bzw. länderbezogen abrechnen müssen.

Für die selbständig Erwerbstätigen, die ihren Erwerb an nur einem Standort im Bundesgebiet ausüben, sind keine besonderen Vorschriften zu erlassen, sie haben den Steuersatz zu beachten, der in dem Bundesland herrscht, wo sie den Standort ihrer Tätigkeit haben. Bei selbständig Erwerbstätigen wie auch bei juristischen Personen, die mehrere Standorte bzw. Betriebsstätten in verschiedenen Ländern haben, müssen hingegen Rechtsvorschriften erlassen werden, die es ermöglichen, die Einkünfte auf die verschiedenen Betriebsstätten aufzugliedern

## 7 Zusammenfassung

Zusammenfassend können folgende Thesen formuliert werden:

---

<sup>51</sup> Auf diese Möglichkeit geht Achatz, *Abgabenautonomie*, S. 61, nicht ein, wenn er etwa die Frage des Aufbaus einer Finanzverwaltung der Länder problematisiert.

<sup>52</sup> Kofler, § 11 F-VG, Rz 7, unter Verweis darauf, dass dies hinsichtlich der Feuerschutzsteuer, der Grundsteuer und der Kommunalsteuer auch so erfolgt ist.

1. Der Spielraum der Länder (Gemeinde), sich eine eigene Abgabenautonomie zu kreieren, ist verschwindend gering.
2. Hingegen hat der Bund einen weiten Gestaltungsspielraum in der Neuregelung der Zuständigkeit des Abgabewesens in Österreich. Dieser Gestaltungsspielraum bleibt auch durch das Unionsrecht gewahrt. Ein neuralgischer Punkt bildet lediglich das Beihilfenverbot, das aber bei einer Steuerautonomie etwa nach Schweizer Vorbild unproblematisch ist.
3. Der Gestaltungsspielraum des Bundes kann vom einfachen Bundesgesetzgeber wahrgenommen werden. Er verfügt über die Möglichkeit, durch Bundesgesetz die Länder (Gemeinden) zu ermächtigen, eigene Abgaben oder Zuschläge zu Bundesabgaben einzuheben. Verfassungsrechtlicher Begleitregelungen bedarf es nicht.
4. Der einfache Bundesgesetzgeber hat es in der Hand, die Finanzverwaltung des Bundes mit der Vollziehung eines Abgabenrechtes der Länder zu betrauen. Den Aufbau einer eigenen Steuerverwaltung der Länder bedarf es auch aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht.
5. Die legislative Umsetzung der Steuerautonomie der Länder nach dem Modell einer Zuschlagsabgabe ist grundsätzlich durch eine Ermächtigung des Bundesgesetzgebers an die Länder zu realisieren. Sie erfordert im Weiteren jedoch eine Umgestaltung des FAG ebenso wie begleitender Regelungen im Einkommensteuergesetz und im Körperschaftsteuergesetz, die die Besteuerung an verschiedenen Betriebsstätten regeln.

---

## Wirtschaftspolitisches Zentrum WPZ

---

*Forschung und Kommunikation auf Spitzenniveau für Politik, Wirtschaft und Gesellschaft*

Das Wirtschaftspolitische Zentrum (WPZ) ist eine Initiative der Forschungsgemeinschaft für Nationalökonomie (FGN-HSG) an der Universität St. Gallen und ist folgenden Aufgaben gewidmet:

- Spitzenforschung mit Anwendungsbezug
- Wissenstransfer in die wirtschaftspolitische Praxis
- Förderung der wissenschaftlichen Nachwuchstalente
- Information der Öffentlichkeit

Unsere Aktivitäten in der Forschung reichen von wegweisenden Studien in Kooperation mit international führenden Wissenschaftlern bis hin zu fortlaufenden wirtschaftspolitischen Kommentaren. Damit wollen wir die wirtschaftspolitische Diskussion mit grundlegenden Denkanstößen beleben und eine konsequente Reformagenda für Österreich entwickeln, um die großen Herausforderungen besser zu lösen. Die Erkenntnisse und Ergebnisse der modernen Theorie und empirischen Forschung sollen zugänglich aufbereitet und kommuniziert werden, damit sie von Entscheidungsträgern und der Öffentlichkeit wahrgenommen und genutzt werden können und für die politische Entscheidungsfindung Relevanz entwickeln.

Wir freuen uns, wenn Sie unsere Initiativen unterstützen und das WPZ weiterempfehlen. Informieren Sie sich auf [www.wpz-fgn.com](http://www.wpz-fgn.com) über unsere Aktivitäten und kontaktieren Sie uns unter [office@wpz-fgn.com](mailto:office@wpz-fgn.com).

---

**Wirtschaftspolitisches Zentrum | [www.wpz-fgn.com](http://www.wpz-fgn.com) | [office@wpz-fgn.com](mailto:office@wpz-fgn.com)**

---