

Zur Stärkung der Abgabenaufonomie
subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder)

Rechtswissenschaftliche Analyse unter Berücksichti-
gung von Praxisrelevanz und Operationalität

Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz
Vorstand des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik sowie des
Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement an der Johannes
Kepler Universität Linz

Linz, 16. Jänner 2012

Inhaltsverzeichnis

1. Auftrag und Gegenstand der Untersuchung	4
2. Gang der Untersuchung	6
3. Formen der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietsk6rperschaften – grundsätzliche Überlegungen	7
3.1. Allgemeine Leitlinien betreffend die Stärkung der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietsk6rperschaften	7
3.2. Subnationale Abgabenaufonomie stärkende Finanzverfassungssysteme	9
3.3. Bewertung von gebundenem Trennsystem und Zuschlagssystem aus der Warte von Praxisrelevanz und Operationalität.....	11
3.4. Zum Aufonomiegrad von Zuschlagssystemen.....	13
3.5. Zwischenergebnis	14
4. Aus dem Sachlichkeitsgebot resultierende Grenzen der Abgabenaufonomie.....	15
4.1. Einschränkungen durch die geltende Finanzverfassung	15
4.2. Die Vermeidung von Doppelbesteuerungen.....	17
4.3. Die territoriale Zuordnung von Verbrauchsabgaben	19
5. Aus dem Unionsrecht resultierende Grenzen der Abgabenaufonomie	23
6. Analyse der bundesgesetzlich geregelten Abgaben im Hinblick auf eine Stärkung der Finanzaufonomie subnationaler Gebietk6rperschaften	25
6.1. Vorbemerkung	25
6.2. Zur Verländerung von ausschließlichen und gemeinschaftlichen Bundesabgaben	26
6.2.1. Einkommensteuer und K6rperschaftsteuer	26
6.2.2. Umsatzsteuer	37
6.2.3. Kapitalverkehrsteuern.....	40
6.2.4. Grunderwerbsteuer	41
6.2.5. Versicherungssteuer	42
6.2.6. Motorbezogene Versicherungssteuer	43
6.2.7. Kraftfahrzeugsteuer.....	44
6.2.8. Normverbrauchsabgabe	45
6.2.9. Werbeabgabe	46
6.2.10. Rechtsgeschäftsgebühren	47
6.2.11. Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben	48
6.2.12. Bodenwertabgabe.....	48
6.2.14. Alkoholsteuer, Biersteuer, Schaumweinsteuer.....	49
6.2.15. Mineralölsteuer	51
6.2.16. Tabaksteuer	51

6.2.17. Energieabgaben	51
6.2.18. Altlastenbeitrag	53
6.2.19. Wohnbauförderungsbeitrag	54
6.3. Bundesrechtlich geregelte Landesabgaben	55
6.3.1. Grundsteuer	55
6.3.2. Kommunalsteuer	57
6.3.3. Feuerschutzsteuer	58
7. Stärkung der Abgabenautonomie durch neue Landesabgaben	58
8. Ergebnisse	60

1. Auftrag und Gegenstand der Untersuchung

Mit Schreiben vom 20.7.2010 hat die Republik Österreich den Auftrag erteilt, im Rahmen einer Studie zu untersuchen, welche Abgaben (bestehende oder neue) für eine verstärkte Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften (Länder, Gemeinden) unter besonderer Berücksichtigung von Praxisrelevanz und Operationalität in Betracht kommen.

Der Auftragsinhalt wurde in weiterer Folge ausgehend von einem Papier des BMF vom 16.3.2010 in einer weiteren Besprechung vom 27.4. 2010 mit Sektionschef Dr. Heinrich Treer, Mag. Christian Sturmlechner und Univ.-Prof. Dr. Gunter Mayr näher umrissen. Nach Übermittlung eines Erstentwurfes im Dezember 2010 erfolgte am 31.3.2011 eine Erörterung des Entwurfs im BMF mit Herrn Univ. Prof. Dr. Gunter Mayr und Herrn Dr. Anton Matzinger.

Folgende Parameter sind danach für die Studie zu beachten:

- a) Ausgangslage ist, dass der Anteil der eigenen Einnahmen subnationaler Gebietskörperschaften in Österreich im internationalen Vergleich äußerst gering ist (vgl Papier des BMF zur grundlegenden Reform des Finanzausgleichs vom 16.3.2010). Hierbei ist vor allem die Abgabenhöhe der Länder extrem unterentwickelt. Vergleichsweise besser ist die Situation bei den Gemeinden inkl Wien, die aus eigenen Abgaben (insbesondere aus Kommunalsteuer, Grundsteuer und Benützungsgebühren) einen doch weitaus gewichtigeren Anteil an eigenen Abgaben lukrieren. Vor diesem Hintergrund soll sich der Inhalt der Studie auf die Stärkung der Abgabenaufonomie im Sinne einer Gesetzgebungshöhe der Länder konzentrieren.
- b) Eine substantielle Stärkung der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften kann im Prinzip auf zweifache Weise herbeigeführt werden:
 - Zum einen dadurch, dass der Bund bislang von ihm ausgeschöpfte Abgabentatbestände (ganz oder teilweise) den Ländern überträgt. Sofern unter den bestehenden Bundesabgaben Abgaben identifiziert werden können, die sich für eine Stärkung der Abgabenaufonomie der Länder eignen, soll in einem weiteren Schritt dargestellt werden, welche

rechtstechnischen Regelungen erforderlich sind, um eine eindeutige und mit vertretbarem Aufwand vollziehbare regionale Zuordnung der Steuertatbestände zu gewährleisten.

→ Zum anderen kann eine Stärkung der Abgabenaufonomie der Länder dadurch erfolgen, dass die Länder im Rahmen ihrer Abgabenerfindungsrechts neue Abgaben einführen bzw - soweit es sich um gleichartige Abgaben im Sinne des § 8 Abs 3 F-VG handelt - hierzu vom Bund ermächtigt werden. Ergänzend soll daher in der Studie auch angeführt werden, welche Abgabentatbestände sich für eine Ausschöpfung im Rahmen des Abgabenerfindungsrechtes der Länder eignen könnten.

- c) Vorstehende unter b) dargestellten Fragen sind ausschließlich aus rechtswissenschaftlicher (rechtstechnischer) Sicht unter besonderer Berücksichtigung der Praxisrelevanz und Operationalität zu untersuchen. Nicht zu untersuchen sind finanzwissenschaftliche Begründungen und Fragen nach finanzwissenschaftlichen Folgen und Zweckmäßigkeiten einer verstärkten Abgabenaufonomie der Länder.
- d) Die Untersuchung ist vor dem Hintergrund der geltenden Finanzverfassung durchzuführen. Finanzverfassungsrechtliche Fragen sollen nicht im Zentrum der Analyse stehen. Unter dem Aspekt der Praxisrelevanz und Operationalität wird jedoch auf die Frage einzugehen sein, inwieweit Vorschläge im Rahmen der geltenden Finanzverfassung umsetzbar sind bzw inwieweit sie eine Änderung der Finanzverfassung voraussetzen.
- e) Ebenso sind nicht zu untersuchen finanzausgleichsrechtliche Fragen, die sich aus Unterschieden in den länderweisen Aufkommen ergeben können (Länderfinanzausgleich, Ausgleich zu den derzeitigen Anteilen an gemeinschaftlichen Bundesabgaben, etc).
- f) Ebenfalls nicht zu untersuchen sind steuerpolitische Fragen darüber, in welchem Umfang Bundesabgaben infolge einer erhöhten Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften zu reduzieren sind.
- g) Nicht zu untersuchen ist ferner die Frage, wie hoch die von den subnationalen Gebietskörperschaften erzielbaren Aufkommen länderweise geschätzt werden.

h) Ferner ist nicht einzugehen auf die ökonomischen Auswirkungen einer verstärkten Abgabenautonomie auf wirtschaftliche Entwicklungen, insbesondere das Bruttoregionalprodukt oder die Einwohnerzahl.¹

2. Gang der Untersuchung

In einem ersten Schritt ist zunächst darzustellen, welche Instrumente in einem Finanzverfassungssystem allgemein zur Verfügung stehen, um die Abgabenautonomie einer subnationalen Gebietskörperschaft zu stärken (vgl 3.).

In einem zweiten Schritt ist sodann aufzuzeigen, innerhalb welcher Grenzen eine Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften finanzverfassungsrechtlich umsetzbar ist (vgl 4.). Zu beachten ist, dass die Finanzverfassung für den Bundesgesetzgeber selbst nicht beliebig gestaltbar ist. Die Finanzverfassung ist eingebettet in die Bundesverfassung (vgl § 13 B-VG), womit sie – ungeachtet ihrer verfassungsrechtlichen Qualität – den Baugesetzen der Bundesverfassung und grundrechtlichen Wertungen zu entsprechen hat. Maßstab für die Untersuchung ist in diesem Zusammenhang somit nicht die geltende Finanzverfassung, wohl aber der Rahmen, der sich aus der bestehenden Bundesverfassung, ihren Baugesetzen sowie ihren grundrechtlichen Wertungen ergibt. Aus dieser Perspektive stellt sich jedenfalls die Frage nach allgemeinen verfassungsrechtlichen Grenzen für eine Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften. Die Untersuchung dieser Frage muss logisch konsequent der Entwicklung von Vorschlägen vorangehen.

Neben verfassungsrechtlichen Grenzen ist ferner in einem dritten Schritt auf die Frage einzugehen, inwieweit Vorgaben des Unionsrechts der Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften Grenzen setzen (vgl 5.).

¹ Zu den ökonomischen Aspekten einer gestärkten subnationalen Abgabenautonomie vgl *Bauer/Handler/Schratzenstaller*, Finanzmanagement im föderalen Staat, Wien-Graz 2006; *Bauer/Schratzenstaller*, Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers, Wien-Graz 2007.

In einem vierten Schritt werden die bestehenden Bundesabgaben unter den Aspekten der Praxisrelevanz und Operationalität dahingehend analysiert, inwieweit sie sich für eine Stärkung der Abgabenaautonomie der Länder eignen (vgl. 6.). Hierbei wird insbesondere darzustellen sein, welche rechtstechnischen Regelungen erforderlich sind, um eine eindeutige und mit vertretbarem Aufwand vollziehbare regionale Zuordnung der Steuertatbestände einzelner konkreter Abgaben zu gewährleisten.

Schließlich soll ergänzend beispielhaft (ohne Anspruch auf Vollständigkeit) angeführt werden, welche bislang nicht ausgeschöpften Abgabentatbestände sich für eine Stärkung der Steuerautonomie der Länder eignen könnten.

3. Formen der Abgabenaonomie subnationaler Gebietskörperschaften – grundsätzliche Überlegungen

3.1. Allgemeine Leitlinien betreffend die Stärkung der Abgabenaonomie subnationaler Gebietskörperschaften

Werden die staatlichen Aufgaben auf eine Mehrzahl von Ebenen verteilt, muss auch der föderalistische Stellenwert der finanzverfassungsrechtlichen Regelungen beachtet werden. Der Grad verwirklichter Bundesstaatlichkeit hängt letztlich von der Ausgestaltung der Finanzverfassung ab (Wer zahlt schafft an!). Die Finanzverfassung ist ein Teil der Staatsverfassung, der daher nicht losgelöst von dieser betrachtet werden kann, sondern vielmehr in diese integriert die ökonomisch finanzielle Basis der Staatstätigkeit absichern soll.²

In einem föderal organisierten Bundesstaat ist die Finanzverfassung durch Besonderheiten gekennzeichnet, die im Vergleich zur allgemeinen Staatsverfassung besondere Regelungsansätze rechtfertigen und verlangen:

² *Ruppe*, Neuordnung der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung – Teilbereich Finanzverfassung, in: Republik Österreich – BKA – Verfassungsdienst (Hrsg.), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich, 307 ff.

Anerkannt ist, dass eine bundesstaatliche Verfassung eine Finanzverfassung voraussetzt, bei der die Finanzhoheit zwischen Bund und Ländern verteilt ist. Hierbei sind die Deckungsbedürfnisse der beiden Ebenen als qualitativ gleichwertig einzustufen, es ist somit von einer Parität der Finanzausgleichspartner auszugehen.³

Ein weiteres Strukturmerkmal einer bundesstaatlichen Finanzverfassung ist die grundsätzliche Unabhängigkeit in der Haushaltsführung im Sinne einer freien Bestimmung der wahrzunehmenen Aufgaben im Rahmen der rechtlichen Vorgaben.⁴ Diesem Autonomieprinzip entspricht die Ausstattung mit eigenen Abgabenrechten (Abgabenhohheit), aber auch die freie Verfügungsmöglichkeit über Abgabenerträge (Ertragshohheit). Der aus dem Autonomieprinzip abgeleitete Grundsatz einer Koppelung von Aufgabenverantwortung und Finanzierungsverantwortung wird dabei im besonderen Maße durch eigene Abgabenrechte verwirklicht.⁵ Aus dieser Perspektive ist in Österreich die Forderung nach einer Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften jedenfalls begründet.⁶ Einschränkungen des Autonomieprinzips sind allerdings dann gerechtfertigt, wenn Aufgaben nur im Zusammenwirken mehrerer Entscheidungsträger gelöst werden können.⁷

Ferner ist zu beachten, dass der Gesichtspunkt der Kontinuität eine besondere Leitlinie für finanzausgleichsrechtliche Reformvorschläge darstellt.⁸ Die Finanzverfassung ist zunächst im

³ Dies gilt im Grunde auch für die Gemeindeebene, die für die weitere Betrachtung ausgeklammert bleibt; vgl dazu *Ruppe*, aaO (FN2), 309; *Bös*, Finanzsystem, in Schambeck (Hrsg.), Das österreichische Bundes-Verfassungsg und seine Entwicklung, Berlin 1980, 726 f.

⁴ *Ruppe*, aaO (FN2), 309 f.

⁵ Vgl dazu *Zimmermann*, Stärkung der regionalen und kommunalen Steuerautonomie – Kriterien und Ansatzpunkte in: Bauer/Schratzenstaller (Hrsg.), aaO (FN1), 21ff; *Pernthaler*, Österr. Finanzverfassung, Wien 1984, 204f.

⁶ Vgl dazu *Bröthaler*, Einnahmenautonomie auf der regionalen und kommunalen Ebene in Österreich – langfristige Entwicklungstrends, in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg.), aaO (FN1), 35 ff (47 ff); *Sutter*, Mehr Abgabenautonomie für Länder und Gemeinden?, in Lienbacher/Wielinger (Hrsg.), Öffentliches Recht, Jahrbuch 2010, 148.

⁷ *Ruppe*, aaO (FN2), 310.

⁸ *Pernthaler*, Österr. Finanzverfassung, Wien 1984, 27.

starken Maße von der einfachgesetzlichen Lage her geprägt. Die Kompetenzverteilung in Abgabensachen und damit auch die Verteilung der Abgabenautonomie orientiert sich an traditionellen, seit Jahrzehnten erhobenen Abgaben. Eine Neuordnung kann nicht ohne Berücksichtigung dieser bestehenden Struktur erfolgen.⁹ Primäres Ziel muss daher sein, das bestehende System evolutionär weiterzuentwickeln. Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht ist zu beachten, dass massive Eingriffe in durch Kontinuität gewachsene finanzausgleichsrechtliche Erwartungshaltungen und Vertrauenslagen das aus dem Gleichheitssatz resultierende Sachlichkeitsgebot verletzen können. Die in diesem Zusammenhang sich ergebenden allgemeinen verfassungsrechtlichen, finanzverfassungsrechtlichen und im konkreten insbesondere finanzausgleichsrechtlichen Fragestellungen sind allerdings nicht Gegenstand dieser Untersuchung (vgl oben 1. d, e und f).

3.2. Subnationale Abgabenautonomie stärkende Finanzverfassungssysteme

Die heutige Finanzverfassung ist als Steuerverbund zu qualifizieren. Die Vorteile eines solchen Steuerverbundes liegen in der Möglichkeit zur zentralen Steuerpolitik, einschließlich Konjunktur- und Verteilungspolitik; die Nachteile bestehen in einem Auseinanderfallen der politischen Verantwortung für die Abgabengesetzgebung einerseits und die Ausgabenverantwortung andererseits. Hinzu kommt, dass subnationale Gebietskörperschaften von den Entscheidungen der Zentralstellen abhängen.¹⁰

Am stärksten ausgeprägt ist die Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften in einem ungebundenen Trenn- oder Konkurrenzsystem. Danach ist jede Gebietskörperschaft berechtigt, jede Steuerquelle auszuschöpfen. Es ist anerkannt, dass ein solches Finanzverfassungssystem dem bundesstaatlichen Gebot der wechselseitigen Rücksichtnahme widerspricht. Betrachtet man die Finanzverfassung als integralen Teil der Staatsverfassung, ist ein solches System unter dem Gesichtspunkt der Operationalisierbarkeit für Österreich auszuschließen.¹¹

⁹ Vgl dazu auch das Erfordernis eines "Härteausgleichs" im Zuge der Einführung des Neuen Finanzausgleichs in der Schweiz; siehe dazu *Kirchgässner*, Jüngere Entwicklungen der Finanzsysteme föderaler Staaten: Der "Neue Finanzausgleich" in der Schweiz, in Bauer/Handler/Schratzenstaller (Hrsg.), aaO (FN1), 51 ff (64 f).

¹⁰ *Ruppe*, aaO (FN2), 316 f.

¹¹ *Ruppe*, aaO (FN2), 317.

In einem gebundenen Trennsystem erfolgt die Aufteilung der verschiedenen Steuerobjekte auf die einzelnen Gebietskörperschaften, die sodann die Steuerobjekte getrennt bewirtschaften. Es ist heute anerkannt, dass ein solches gebundenes Trennsystem in Österreich tatsächlich nicht umfassend umsetzbar ist: Zum einen kann der Anteil der Länder und Gemeinden an den beiden wichtigsten Steuern (USt und ESt) praktisch durch alternative Steuern nicht aufgebracht werden.¹² Zum anderen stellt sich die Frage, inwieweit eine Dezentralisierung von Steuerquellen (Übertragung der Abgabehoheit vom Bund an die Länder) mit der in der Finanzausgleichspraxis dominanten Forderung nach der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse vereinbar ist.¹³ Zum dritten stellen sich aber von einer operationalen Sicht die Fragen nach der administrativen Bewältigung einer dezentralen Steuererhebung.¹⁴ Der Spielraum für eine Dezentralisierung durch ein gebundenes Trennsystem ist nach heutigem Meinungsstand daher begrenzt.¹⁵

Berücksichtigt man die mit der Realisierung eines gebundenen Trennsystems verbundenen Grenzen, ist die Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften im Wesentlichen vor allem durch ein Zuschlagsystem realisierbar, in dem subnationale Gebietskörperschaften Zuschlagsabgaben zu einer bundeseinheitlichen Stammabgabe erheben.¹⁶ Die zentralistische Regelung der Stammabgabe trägt hierbei dem Postulat der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse Rechnung und reduziert den administrativen Aufwand der regionalen Gebietskörperschaft. Ein Zuschlagssystem erlaubt eine einheitliche Gesetzgebung, gewährt aber subnationalen Gebietskörperschaften durch Festlegung des Steuersatzes der Zuschlagsabgabe einen wesentlich größeren Grad an Autonomie als das Verbundsystem.

¹² *Ruppe*, aaO (FN2), 318.

¹³ Vgl. dazu *Zimmermann*, aaO (FN5), 29ff. – Dieser Aspekt ist allerdings nicht Gegenstand der Untersuchung (siehe oben 1e).

¹⁴ Vgl. etwa *Thöni*, Mehr Steuerautonomie für Länder und Gemeinden: Ein Review und ein Vorschlag zur neuen Priorisierung einiger Grundprinzipien der österreichischen Finanzverfassung, in *Bauer/Handler/Schratzenstaller*, aaO (FN1), 109, der die Einhebung der GrSt durch den Bund vorschlägt.

¹⁵ *Ruppe*, aaO (FN2), 319.

¹⁶ Vgl. dazu *Pfaundler*, Der Finanzausgleich in Österreich, Wien 1939, 182 ff; *Pernthaler*, Österr. Finanzverfassung, Wien 1984, 230.

Neben der Verstärkung der subnationalen Gesetzgebungshoheit kann die Steuerautonomie auch durch einen – aus der Perspektive des Gutachtensauftrages suboptimalen – aufkommensorientierten Ausbau der Ertragshoheit und durch einen Ausbau der Verwaltungshoheit unterstützt werden.¹⁷ Letztere kann sich aus einer Verstärkung der subnationalen Gesetzgebungshoheit ergeben, wobei eine Verländerung der Abgabeneinhebung regelmäßig in einem Spannungsverhältnis mit verwaltungswirtschaftlichen Überlegungen steht. Eine ökonomische Bewertung der Alternativen zur Stärkung subnationaler Finanzautonomie ist allerdings nicht Gegenstand der vorliegenden Untersuchung.¹⁸ Im Zentrum der Betrachtung steht vielmehr allein die Frage nach der rechtstechnischen Umsetzung des Ausbaus der Abgabenhöhe subnationaler Gebietskörperschaften und hier im Besonderen der Länder.

Aus rechtstechnischer Sicht geht es hierbei sowohl für dezentral erhobene Abgaben in einem gebundenen Trennsystem wie auch für ein Zuschlagssystem darum, Regelungen zu schaffen, die zu einer klaren, eindeutigen und nachvollziehbaren territorialen Zuordnung des Steuergegenstandes führen. Besonderes Augenmerk ist in diesem Zusammenhang aus juristischer Sicht auf die Vermeidung von Doppelbelastungen zu legen (vgl unter 4.). Im Besonderen wird auch der Frage nachzugehen sein, ob für ländergrenzüberschreitende Sachverhalte den Erfordernissen von Praxisrelevanz und Operationalität entsprechende Regelungen konzipiert werden können.

3.3. Bewertung von gebundenem Trennsystem und Zuschlagssystem aus der Warte von Praxisrelevanz und Operationalität

Die Überführung von Bundesabgaben in den Bereich der (ausschließlichen oder geteilten) Landes(Gemeinde)abgaben begründet die Abgabenhöhe der Länder. Dies hat grundsätzlich zur

¹⁷ *Zimmermann*, Stärkung der regionalen und kommunalen Steuerautonomie - Kriterien und Ansatzpunkte in: Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), aaO (FN1), 26ff; vgl auch *Bröthaler*, Einnahmenautonomie auf der regionalen und kommunalen Ebene in Österreich, ebendort, 32f.

¹⁸ Vgl dazu *Zimmermann*, Stärkung der regionalen und der kommunalen Steuerautonomie- Kriterien und Ansatzpunkte, in: Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), aaO (FN1), 21ff; *Frey*, Steuerzentrismus, Steuerharmonisierung der Steuerwettbewerb: Kriterien und Erfahrungen in: Bauer/Handler/Schratzenstaller, aaO (FN1), 38ff.

Konsequenz, dass für einen Steuergegenstand neun landesabgabenrechtliche Regelungen vorliegen und damit eine Rechtszersplitterung eintritt. Dieser kann der Bund entgegenwirken, indem er die Grundsatzgesetzgebungskompetenz gem §7 Abs 3 F-VG ausübt und etwa eine einheitliche Bemessungsgrundlage festlegt. Die Stärkung der Abgabenautonomie setzt dann voraus, dass die Länder zumindest berechtigt sind, den Steuersatz (innerhalb gewisser Bandbreiten) festzulegen.

Aus der Übertragung in die Abgabehoheit der Länder folgt gem § 11 Abs 3 F-VG die Verwaltungshoheit der Länder (Gemeinden).¹⁹ Die Überführung bedingt somit für die Länder zusätzlichen Verwaltungsaufwand, da an die Stelle einer Bundesabgabenbehörde neun landesbehördliche Schnittstellen treten.²⁰ Dies gilt auch, wenn die Abgabe im Wege der Selbstbemessung zu entrichten ist oder von einem Haftungspflichtigen (wie zB Arbeitgebern im Fall der Lohnsteuer oder Versicherern im Fall der motorbezogenen Versicherungssteuer) abzuführen ist. Die Auslagerung der Einhebung auf Dritte bedingt zwar grundsätzlich einen geringeren Vollziehungsaufwand, vermeidet diesen im Grunde aber nicht, da die Rechtmäßigkeitskontrolle jedenfalls den Aufbau entsprechender administrativer Kapazitäten auf Landesebene erfordert.

§ 11 Abs 3 F-VG sieht allerdings vor, dass die Bemessung und Einhebung von Landesabgaben Bundesorganen übertragen werden kann. Für die Länder wird damit zusätzlicher administrativer Aufwand vermieden. Zusätzlicher administrativer Aufwand entsteht allerdings ungeachtet einer Einhebung durch Bundesorgane für die Steuerpflichtigen: Soweit Steuertatbestände von einem Steuerpflichtigen in mehreren Bundesländern innerhalb einer Steuerperiode verwirklicht werden, tritt eine Vervielfachung der zu beachtenden, maßgebenden Rechtsordnungen ein.

Die durch Überführung von Bundesabgaben in den Bereich der Landesabgaben bedingten Effizienzverluste in der Vollziehung werden in einem Zuschlagssystem durch Zuschlagsabgaben weitgehend vermieden. Nach § 11 Abs 2 F-VG ist hinsichtlich der Zuschläge der Länder zu Bun-

¹⁹ *Ruppe*, Kommentar zum F-VG 1948, in Korinek/Holoubek (Hrsg.), Österr. Bundesverfassungsrecht, § 11 Tz 9 ff; *Kofler* in Kneihs/Lienbacher (Hrsg.), Bundesverfassungsrecht, § 11 F-VG Tz 6.

²⁰ Vgl dazu auch *Sutter*, aaO (FN 1), 162.

desabgaben das gesamte Bemessungs- und Einhebungsverfahren einschließlich der Vorschreibung und Abschreibung grundsätzlich nach den für die Stammabgabe geltenden Bestimmungen durchzuführen.²¹ Ungeachtet dessen tritt auch in diesen Fällen für die einhebende Gebietskörperschaft und den Steuerpflichtigen eine Erhöhung des Verwaltungsaufwandes ein: Die einhebende Gebietskörperschaft hat für Zwecke der Festsetzung der Zuschläge festzustellen, innerhalb welchen Bundeslandes der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht wird. Der Steuerpflichtige hat nicht nur die Rechtmäßigkeit der Stammabgabe zu prüfen, sondern auch die rechtmäßige Vorschreibung der Zuschlagsabgabe. Insgesamt dürfte allerdings der Verwaltungsaufwand überschaubar bleiben, wenn die Anknüpfung der Zuschlagsabgabe an das Hoheitsgebiet eines Bundeslandes eindeutig, klar und nachvollziehbar gestaltet ist und die Ausgestaltung des Steuergegenstandes Doppelbesteuerungseffekte hintanhält.

Das Zuschlagssystem ist dem gebundenen Trennsystem auch insoferne überlegen, als es die Vollständigkeit der Ausschöpfung der subnationalen Abgabenautonomie weit besser zu gewährleisten vermag: Je höher die Mobilität des Steuergegenstandes ist, desto höher wird der Koordinierungsaufwand zwischen subnationalen Gebietskörperschaften derselben Ebene, um die Erfassung des Steuergegenstandes sicherzustellen. In einem Zuschlagssystem ist die Erfassung des Steuergegenstandes dem Grunde nach gewährleistet und kann die regionale Zuordnung des Zuschlagsrechts durch die einhebende Behörde geprüft werden. Im gebundenen Trennsystem können dagegen bei fehlender Koordinierung zwischen den Ländern einerseits Nichtbesteuerungen, aber auch Doppelbesteuerungen resultieren.

3.4. Zum Autonomiegrad von Zuschlagssystemen

Inwieweit ein Zuschlagssystem tatsächlich die Finanzautonomie der Länder stärkt, hängt im Wesentlichen von seiner konkreten Ausgestaltung ab.²² Am Größten ist die Autonomie einer subnationalen Gebietskörperschaft, wenn sie über das Ob der Erhebung der Zuschlagsabgabe

²¹ *Ruppe*, aaO (FN19), § 11 Tz 8; *Kofler*, aaO (FN19), § 11 F-VG Tz 5; vgl auch *Sutter*, aaO (FN6), 162f.

²² Zu den Vorteilen eines Zuschlagssystems, das die Finanzautonomie der Länder stärkt, vgl ausführlich *Pernthaler*, *Österr Finanzverfassung*, Wien 1984, 230 ff.

und deren Höhe frei entscheiden kann. Diese Autonomie kann rechtstechnisch eingeschränkt sein. Einschränkungen werden sich zunächst regelmäßig hinsichtlich der Höhe des Zuschlags ergeben. So könnte vorgesehen werden, dass es zwar in der Autonomie der Gebietskörperschaft liegt, einen Zuschlag im freien Ermessen festzulegen, dass aber bei Ausübung des Zuschlagsrechtes zwingend ein bestimmter vorgegebener (Mindest- oder Höchst-) Satz zu beachten ist. Noch stärker ist die Autonomie eingeschränkt, wenn bei Ausübung des Zuschlagsrechtes ein bestimmter Zuschlag zur Anwendung zu kommen hat.

Während das Ausmaß der Beteiligung der Länder gem § 7 Abs 2 F-VG vom Bund geregelt werden kann, dürfte nach der derzeitigen Verfassungsrechtslage keine Kompetenz des Bundes bestehen, den Eintritt des Zuschlagrechtes von Bedingungen abhängig zu machen. Auch eine Regelung, wonach ein Zuschlag jedenfalls dann zu erheben ist, wenn bestimmte haushaltsrechtliche Parameter erreicht oder unterschritten sind, bedürfte wohl einer entsprechenden verfassungsrechtlichen Verankerung.

Schließlich können Bindungen hinsichtlich des aus der Zuschlagsabgabe lukrierten Aufkommens vorgesehen werden. Die Frage, inwieweit derartige Zweckbindungen durch den Bundesgesetzgeber für Zuschlagsrechte der Länder vorgesehen werden können, ist bislang vor dem Hintergrund der geltenden Finanzverfassung durch die Rechtsprechung noch nicht abschließend geklärt. Aus den Aussagen der Rechtsprechung zur Ertragshoheit kann abgeleitet werden, dass solche Zweckbindungen nur der Träger der Ertragshoheit verfügen kann.²³ Zweckbindungen, die der Bund für Zuschlagsabgaben der Länder verfügt, sind danach verfassungsrechtlich unzulässig.

3.5. Zwischenergebnis

Die Überführung von Bundesabgaben in den Bereich der (ausschließlichen oder geteilten) Landesabgaben sollte nach vorstehender Analyse nur dann erfolgen, wenn auf Landes- bzw Gemeindeebene eine ausreichende Verwaltungsstruktur zur Einhebung und zwangsweisen Einbrin-

²³ VfSlg 3159/1957; 6755/1972; *Pernthaler*, Österreichische Finanzverfassung, Wien 1984, 122.

gung besteht und der Steuergegenstand nicht mobil ist. Eine solche Verländerung käme vor dem Hintergrund des bestehenden Finanzausgleichs etwa für die Grundsteuer oder die Kommunalsteuer in Betracht.²⁴ Im Übrigen ist zur Stärkung der Abgabenaufonomie der Länder das Zuschlagssystem gegenüber einer Überführung von Bundesabgaben in den Bereich der Landesabgaben vorzuziehen, da diese mit geringerem rechtstechnischen und administrativen Aufwand bewerkstelligt werden kann. Ob das Zuschlagssystem letztlich tatsächlich zu einer Ausweitung subnationaler Autonomie führt, hängt von der konkreten Ausgestaltung des Zuschlagsrechtes im jeweiligen FAG ab und liegt damit in der Hand des einfachen Bundesgesetzgebers.

4. Aus dem Sachlichkeitsgebot resultierende Grenzen der Abgabenaufonomie

Im Folgenden ist zu prüfen, ob aus allgemeinen verfassungsrechtlichen Prinzipien, insbesondere aus dem Sachlichkeitsgebot, Leitlinien für die Ausgestaltung und Grenzen subnationaler Abgabenaufomien gewonnen werden können. Um sich dieser Fragestellung zu nähern, ist es zunächst notwendig, jene Regelungen der geltenden Finanzverfassung genauer zu betrachten, die die Ausschöpfung einer Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften beschränken. Soweit derartige Beschränkungen dem allgemeinen Sachlichkeitsgebot entsprechen, muss davon ausgegangen werden, dass sie als allgemeine Baugesetze der Finanzverfassung gelten und demgemäß auch im Zuge einer verfassungsrechtlichen Umgestaltung der Finanzordnung zu beachten sind.

4.1. Einschränkungen durch die geltende Finanzverfassung

Die geltende Finanzverfassung sieht im Wesentlichen folgende Einschränkungen der Finanzaufonomie der Länder vor:

²⁴ Vgl dazu unten 6.3.

Nach § 8 Abs 4 F-VG dürfen Abgaben der Länder nicht erhoben werden, wenn sie die Einheit des Währungs-, Wirtschafts- und Zollgebiets verletzen oder in der Wirkung Zwischenzöllen oder sonstigen Verkehrsbeschränkungen gleich kommen.

Nach dem zweiten Teil dieser Vorschrift sind Verbrauchsabgaben der Länder, die auch den Verbrauch außerhalb des Geltungsgebietes der Abgabe treffen oder nicht grundsätzlich den gesamten Verbrauch in diesem Geltungsgebiet erfassen, unzulässig.

§ 8 Abs 4 verbietet somit Verbrauchsabgaben, die den Verbrauch außerhalb des Geltungsgebietes eines Landes erfassen. Belastet eine Landesabgabe den Verbrauch außerhalb des Landes, ist die Abgabe verfassungswidrig. Dies gilt allerdings seit Art V Z 6 der FAG-Novelle BGBl 450/1992 nicht für Abgaben auf entgeltliche Lieferungen, für die eine bundesgesetzliche Ermächtigung besteht.²⁵

Einschränkungen der Abgabenautonomie können ferner aus § 7 Abs 4 F-VG resultieren, der dem Bundesgesetzgeber eine Kompetenz zur Grundsatzgesetzgebung hinsichtlich der Landesabgaben einräumt. Der Bundesgesetzgeber kann in diesem Zusammenhang die notwendigen grundsätzlichen Anordnungen mit folgenden Zielsetzungen erlassen:²⁶

- ↪ zur Verhinderung von Doppelbesteuerungen oder sonstigen übermäßigen Belastungen;
- ↪ zur Anpassung von Landesabgaben an die Bestimmungen des zwischenstaatlichen Steuerrechts;
- ↪ zur Verhinderung von Erschwerungen des Verkehrs oder der wirtschaftlichen Beziehungen zum Ausland oder zwischen den Ländern und Landesteilen;
- ↪ zur Verhinderung der übermäßigen oder verkehrerschwerenden Belastung der Benutzung öffentlicher Verkehrswege und Einrichtungen mit Abgaben;
- ↪ zur Verhinderung der Schädigung der Bundesfinanzen.

²⁵ Siehe dazu *Kofler*, aaO (FN19), § 8 F-VG Tz 21 mwN. Siehe a unten 4.3.

²⁶ Vgl dazu *Ruppe*, aaO (FN19), § 7 Tz 25 ff.

Betrachtet man § 8 Abs 4 und § 7 Abs 4 F-VG im Kontext, werden folgende Zusammenhänge deutlich: § 8 Abs 4 regelt Tatbestände, die der Landesgesetzgeber unmittelbar bei der Ausschöpfung der Abgabenautonomie zu beachten hat. Eine Verletzung dieser Vorschrift bedingt die Verfassungswidrigkeit der erhobenen Abgabe. Neben den Tatbeständen des § 8 Abs 4 sieht § 7 Abs 4 weitere Tatbestände vor, bei deren Vorliegen die Erhebung der Landesabgabe verfassungsrechtlich zwar nicht ausgeschlossen ist, der Bundesgesetzgeber aber dazu ermächtigt ist, Vorkehrungen im Rahmen einer Grundsatzgesetzgebung zu treffen. Die Landesabgabe wird in diesem Fall erst dann verfassungswidrig, wenn sie den durch die ausgeübte Grundsatzgesetzgebung gezogenen Rahmen nicht beachtet bzw durch den Landesgesetzgeber erforderliche Anpassungen an diesen Rahmen unterlassen werden.

§ 8 Abs 4 F-VG schließt nicht aus, mit einer Abgabe, die nicht als Verbrauchsabgabe zu qualifizieren ist (zB einer Lohnabgabe), Sachverhalten zu erfassen, die außerhalb des Geltungsgebietes eines Landes liegen. Aus § 7 Abs 4 F-VG folgt, dass die durch eine solche Ausschöpfung der Abgabenquelle möglicherweise eintretenden Doppelbesteuerungen die Landesabgabe nicht automatisch als verfassungswidrig qualifizieren. Der Bundesgesetzgeber ist allerdings berechtigt, im Rahmen seiner Grundsatzgesetzgebungskompetenz, Regelungen zur Verhinderung von Doppelbesteuerungen zu treffen.

4.2. Die Vermeidung von Doppelbesteuerungen

Der VfGH hat im Erkenntnis VfSlg 15395/1989 zur Wiener Ankündigungsabgabe erkannt, dass der aus dem Völkergewohnheitsrecht bekannte Grundsatz, dass ein Staat nur solche Tatbestände besteuern darf, zu denen er eine hinreichend enge Beziehung aufweist (Willkürverbot), auch auf die Ausübung von Besteuerungsrechten durch die einzelnen Gebietskörperschaften im Bundesstaat übertragbar ist. Hieraus folgt, dass die betreffende Gebietskörperschaft hinsichtlich der Inanspruchnahme von Besteuerungsrechten einen hinreichend inhaltlichen Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Abgabe zu wahren hat.²⁷ Die Einräumung von Abgabenautonomie und ihre Ausübung müssen daher einen hinreichenden Bezug zum räumlichen Hoheitsbereich der

²⁷ Ruppe, aaO (FN19), § 7 Tz 28 f.

Gebietskörperschaft aufweisen. Welcher Art der hinreichende Bezug zu sein hat, hängt hierbei nach der Rechtsprechung des VfGH vom Charakter der Abgabe und ihrem Besteuerungsgegenstand ab.

Die Rechtsprechung verlangt jedoch nicht, dass Tatbestände derart gestaltet sein müssen, dass Doppelbesteuerungen von vornherein ausgeschlossen sind oder verhindert werden. Dies lässt sich ohne weiteres aus § 7 Abs 4 F-VG ableiten, der eine Grundsatzgesetzgebungskompetenz für den Bund zum Zwecke der Vermeidung von Doppelbesteuerungen vorsieht. Dementsprechend ist es nicht erforderlich, Zuschlagsabgaben derart auszugestalten, dass Doppelbesteuerungen von vornherein ausgeschlossen sind.

Hieraus folgt, dass Landesabgaben und daher auch Zuschlagsabgaben der Länder an Tatbestandsmerkmale anzuknüpfen haben, die eine entsprechend enge Beziehung zum Hoheitsgebiet des Landes aufweisen. Ist der Abgabentatbestand der Landesabgabe bzw Zuschlagsabgabe territorial eindeutig regional zuordenbar (zB Lage eines Grundstücks), sind Doppelbesteuerungen ausgeschlossen. Für Abgaben, deren Abgabentatbestand territorial nicht eindeutig zuordenbar ist (zB im Fall mehrerer Wohnsitze), können dagegen Doppelbesteuerungen resultieren. Nach der geltenden Finanzverfassung kann in diesem Zusammenhang der Bund seine Grundsatzgesetzgebungskompetenz nach § 7 Abs 4 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausüben. Dies kann durch Festlegung bestimmter Territorialitätskriterien entweder auf Ebene des Steuergegenstandes, aber auch auf Ebene der Bemessungsgrundlage erfolgen. Der Bundesgesetzgeber kann aber auch Steueranrechnungen oder Steuerfreistellungen anordnen.²⁸

Offen ist, ob der Bundesgesetzgeber bei Eintritt derartiger Doppelbesteuerungen verpflichtet wäre, eine solche Grundsatzkompetenz auszuüben. Die Rechtsprechung des VfGH ist nach den derzeitigen Stand wohl so zu deuten, dass Doppelbesteuerungen nicht von vornherein zur Verfassungswidrigkeit der subnational erhobenen Abgaben führen und dementsprechend auch keine Verpflichtung zur Ausübung einer solchen Grundsatzkompetenz gegeben ist. Es ist somit davon auszugehen, dass nach dem österreichischem F-VG kein Verbot inter-bundesstaatlicher

²⁸ Ruppe, aaO (FN19), § 7 Tz 29.

Doppelbelastung gilt²⁹ und Doppelbesteuerungen nicht per se eine Verfassungswidrigkeit begründen. Je massiver die durch eine landesgesetzliche Regelung eintretende Doppelbesteuerung ist, desto eher wird allerdings davon auszugehen sein, dass die abgabenrechtliche Regelung geeignet sein könnte, die Einheit des Währungs-, Wirtschafts- und Zollgebietes zu verletzen (§ 8 Abs 4 F-VG 1. Tatbestand). Nach der Rechtsprechung des VfGH sind aus dieser Norm, die die Aussage des § 4 B-VG für den Bereich des Abgabenrechts konkretisiert, allerdings keine subjektiven Rechte des Steuerpflichtigen ableitbar.³⁰ Damit erscheinen auch massivere Doppelbesteuerungen nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung weitgehend sanktionslos. Zu beachten ist allerdings, dass die jüngere Rechtsprechung des VfGH zum F-VG zunehmend diesen Regelungskomplex auch mit subjektiven Rechten des Steuerpflichtigen verbindet.³¹

Vor dem Hintergrund der Praxisrelevanz und Operationalität sollten freilich derartige Doppelbesteuerungen soweit als möglich vermieden werden. Die Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften ist daher grundsätzlich so zu konzipieren, dass sie Doppelbesteuerungen weitgehend vermeidet.

4.3. Die territoriale Zuordnung von Verbrauchsabgaben

Einschränkender ist demgegenüber die Vorschrift des § 8 Abs 4 F-VG, wonach Verbrauchsabgaben der Länder, die auch den Verbrauch außerhalb des Geltungsgebietes der Abgaben treffen oder nicht grundsätzlich den gesamten Verbrauch in diesem Geltungsgebiet erfassen, unzulässig sind. Historisch geht die Vorschrift auf Art 15 Abs 3 des Reichsgemeindesteuergesetzes 1862³²

²⁹ Vgl demgegenüber das in der Schweiz suprakantonal angeordnete interkantonale Doppelbesteuerungsverbot gem BV 127 III. Ein Gesetz zur Vermeidung interkantonaler Doppelbesteuerung hat der Bund ungeachtet des in aBV 46 II enthaltenen Auftrags nie erlassen; vielmehr hat die Rsp des Bundesgerichts ein Normensystem zur Abgrenzung kantonaler Steuerhoheiten entwickelt. Vgl dazu *Reich*, Steuerrecht, Zürich 2009, 52 f; sowie unten 6.2.1.2.

³⁰ VfSlg 5393/1966; ebenso *Ruppe*, aaO (FN19), § 8 Tz 23 und *Kofler*, aaO (FN19), § 8 F-VG Tz 15.

³¹ *Ruppe*, Finanzverfassung und Verfassungsgerichtshof – Funktionswandel der Finanzverfassung?, in Mayer, Staatsrecht in Theorie und Praxis, FS für Robert Walter, Wien 1991, 587ff.

³² RGBl 18/1862.

zurück, wonach "durch die Zuschläge zur Verzehrungssteuer [...] bloß der Verbrauch im Gemeindegebiet und nicht die Production und der Handelsverkehr getroffen werden "dürfen.

Verbrauchsabgaben im Sinne der Vorschrift sind nach herrschender Auffassung nicht nur die speziellen Verbrauchsteuern (auf Alkohol und alkoholische Getränke, Tabak, Mineralöl und Energieerzeugnisse), sondern allgemein alle Abgaben, die von ihrer Belastungskonzeption her den einzelnen Konsumenten nach Maßgabe des Verbrauchs bestimmter Güter treffen.³³ Aus der historischen Entwicklung lässt sich ableiten, dass es sich hierbei um Abgaben handelt, die Güter belasten.³⁴ Abgaben auf Dienstleistungen sind von diesem Verbot nicht erfasst. Dies hängt offensichtlich damit zusammen, dass der Verbrauchsort von Dienstleistungen nicht eindeutig bestimmbar ist.

Die Vorschrift des § 8 Abs 4 F-VG bezweckt nach herrschender Auffassung nicht die Vermeidung von Doppelbelastungen, sondern soll die Einheit des Wirtschaftsgebietes gewährleisten.³⁵ Die Vorschrift bringt zum Ausdruck, dass die steuerliche Belastung eines Exports schlechthin eine Beschränkung des Handelsverkehrs bewirkt und zwar unabhängig davon, ob anlässlich der Einfuhr in das Verbrauchsgebiet eine neuerliche Abgabenbelastung eintritt oder nicht. Zugleich verlangt die Vorschrift – offenbar um eine gleichmäßige Belastung zu gewährleisten – die Besteuerung von Importen, sofern im Geltungsgebiet eine solche Verbrauchsabgabe erhoben wird.³⁶

Die Rechtsprechung des VfGH geht davon aus, dass der Verbrauch im Sinne eines tatsächlichen Konsums zu verstehen ist.³⁷ Dies machte es auch erforderlich, die Erhebung der Getränkesteuer durch die (Verfassungs-) Bestimmung abzusichern. § 14 Abs 2 FAG idF BGBl 450/1992 sieht

³³ *Ruppe*, aaO (FN19), § 8 Tz 26; *Kofler*, aaO (FN19), § 8 F-VG Tz 8.

³⁴ So auch *Ruppe*, aaO (FN19), § 8 Tz 27.

³⁵ *Kofler*, aaO (FN19), § 8 F-VG Tz 19; vgl bereits *Pfaundler*, System des Finanzausgleichs in Österreich auf Grund der Neuordnung im Jahr 1934, Wien 1935, 43.

³⁶ *Ruppe*, aaO (FN19), § 8 Tz 28.

³⁷ VfSlg 2796/1955; 3417/1958; 4048/1961.

danach vor, dass § 8 Abs 4 nicht anzuwenden ist „auf Abgaben auf entgeltliche Lieferungen, für die eine bundesgesetzliche Ermächtigung besteht“.³⁸ Die Vorschrift ist allgemein formuliert und gilt generell für Abgaben auf „entgeltliche Lieferungen“. Danach ist für Verbrauchsabgaben im Sinne des § 8 Abs 4 F-VG den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprochen, wenn der Umsatzakt im Erhebungsgebiet der subnationalen Gebietskörperschaft verwirklicht wird. Entscheidend ist damit der Ort, an dem die Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgt. Auf den tatsächlichen Ort des Verbrauchs ist in diesen Fällen nicht abzustellen.

Die enge Sichtweise, die grundsätzlich an den tatsächlichen Ort des Verbrauchs anknüpft, ist kritisch zu sehen. Zu berücksichtigen ist, dass Zeit und Ort des tatsächlichen Konsums regelmäßig nicht feststellbar sind: der Gesetzgeber bedient sich daher bei Verbrauchsabgaben regelmäßig steuertechnischer Anknüpfungen, um die Steuerschuldentstehung von Verbrauchsabgaben zu regeln. Da das Ziel der Besteuerung in der Belastung des Verbrauchs selbst liegt, ist naturgemäß der bloße territoriale Bezug zu einer steuertechnischen Anknüpfung für die Ausschöpfung der Abgabehoheit nicht ausreichend. Die steuertechnische Anknüpfung muss vielmehr in einem inneren sachlichen Zusammenhang mit dem Steuertatbestand selbst, der Belastung des Verbrauchs, stehen. Ob dieser Zusammenhang besteht, ist anhand der Belastungskonzeption der Abgabe zu beurteilen.³⁹ Für Verbrauchsabgaben wird die Belastungskonzeption in der Leistungsfähigkeit erkannt, die in der Verwendung von Einkommen für bestimmte Verbrauchsgüter zu Tage tritt.⁴⁰ Eine regionale oder lokale Steuer auf die Verwendung von Einkommen für bestimmte Verbrauchsgüter müsste danach jedenfalls und unabhängig von § 14 Abs 2 FAG verfassungsrechtlich zulässig sein, wenn sie den Verbrauch im Umsatzakt erkennt, diesen Umsatzakt als Verbrauch definiert und sämtliche Umsätze im Erhebungsgebiet erfasst.

Für Abgaben auf die entgeltliche Lieferung von Energie ist hieraus beispielsweise zu folgern, dass die Erhebung einer subnationalen Abgabe dann nach § 8 Abs 4 F-VG zulässig ist, wenn der

³⁸ § 14 Abs 2 FAG idF Art V Z 6 der FAG-Novelle BGBl 450/1992; Art I Z 11 der FAG-Novelle BGBl 693/1991 bezog diese Einschränkung zunächst nur auf die Getränkesteuer.

³⁹ *Ruppe*, aaO (FN19), § 8 Tz 26 ff.

⁴⁰ *Ruppe*, aaO (FN19), § 8 Tz 27.

Abgabeort (Zähler) im Erhebungsgebiet der betreffenden Gebietskörperschaft liegt. Zum einen steht der Abgabeort schon nach allgemeinen Grundsätzen mit dem Verbrauchsort in einem inneren sachlichen Zusammenhang, zum anderen wird traditionell (auch für umsatzsteuerliche Zwecke) der Ort der Lieferung an diesem Ort lokalisiert.⁴¹ Die Berechtigung zur Erhebung einer Landesabgabe auf den Verbrauch von Energie könnte danach an den Abgabeort (Zähler) geknüpft werden, auch wenn die Energie (beispielsweise innerhalb des Unternehmens) an anderen Orten tatsächlich verbraucht wird. Demgegenüber wäre die Anknüpfung des Verbrauchs an den Sitzort des leistenden Unternehmens oder an die Beendigung eines Steueraussetzungsverfahrens aus gleichheitsrechtlicher Sicht bedenklich, da diese Anknüpfung nicht in einem hinreichenden Zusammenhang mit dem Ort des tatsächlichen Verbrauch steht.

Zusammengefasst kann somit festgehalten werden, dass Landesabgaben bzw Zuschlagsabgaben auf Stammabgaben, die als Verbrauchsabgaben zu qualifizieren sind, verfassungsrechtlich nicht zulässig sind, wenn sie den Verbrauch außerhalb des Geltungsgebietes der Abgabe erfassen. Das Sachlichkeitsgebot setzt für Verbrauchsabgaben die territoriale Anknüpfung an den Verbrauch voraus, wobei dieser (nur) durch Tatbestände definiert werden kann, die einem inneren Zusammenhang mit dem tatsächlichen Verbrauch stehen. Der Lieferort eines Gegenstandes ist hierbei ein sachlich hinreichender territorialer Anknüpfungspunkt. Insofern ist der Norminhalt des § 8 Abs 4 somit bereits aus dem allgemeinen Sachlichkeitsgebot zu erschließen.

⁴¹ Vgl § 1 Abs 2 EIAbgG: Die Lieferung erfolgt danach an den Ort, an den der Empfänger über die elektrische Energie verfügen kann. Zur Umsatzsteuer *Ruppe*, UStG-Kommentar, 1. Aufl. Wien 1995, § 3 Tz 182; zur nunmehrigen Rechtslage vgl 3. Aufl, § 3 Tz 178/1f.

5. Aus dem Unionsrecht resultierende Grenzen der Abgabenautonomie

Abgabenrechtliche Regelungen müssen grundsätzlich die allgemeinen primärrechtlichen Vorgaben des Unionsrechts und damit vor allem die Grundfreiheiten und das Beihilfenverbot beachten.⁴²

Unionsrechtliche Vorgaben sind im speziellen zu beachten für jene Bundesabgaben, die auf unionsrechtlichen Richtlinien beruhen. Dies betrifft die Umsatzsteuer, die speziellen Verbrauchsteuern (auf Alkohole, Mineralöle, Tabakwaren und Energieerzeugnisse), die Versicherungssteuern und die Gesellschaftsteuer. Die Verländerung derartiger Bundesabgaben, sei es im Wege der Übertragung in den Bereich der Landesabgaben oder durch Zuschlagsabgaben, bedarf daher einer unionsrechtlichen Analyse, inwieweit die unionsrechtlichen Grundlagen eine solche Verländerung zulassen. 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. Die diesbezüglichen Überlegungen sind im Kontext mit der jeweiligen Abgabe anzustellen.

Besonders zu beachten sind Richtlinienbestimmungen, die auf die Erhebung anderer (verwandter) Abgaben Bezug nehmen. So bestimmt etwa Art 401 der MWSt-RL⁴³, 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. Aus der Vor-

⁴² Zum Beihilfenverbot im Zusammenhang mit regional erhobenen Abgaben vgl. *Sutter*, aaO (FN 6), 150 ff.

⁴³ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 18.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU Nr. L 384 vom 29.12.2006, 92.

schrift folgt weiters, dass die Umsatzsteuer Exklusivität genießt und die Erhebung von Abgaben, die den Charakter einer Umsatzsteuer haben, neben der Umsatzsteuer ausgeschlossen ist.⁴⁴

Für die Verbrauchsabgaben bestimmt Art 1 Abs 2 der VSystRL⁴⁵, 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.

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 Steueratbestandes zu beachten.

⁴⁴ Vgl dazu *Ruppe/Achatz*, UStG-Kommentar, 4. Aufl, Wien 2011, Einf Tz 29f.

⁴⁵ Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008, ABL. Nr. L 9/12 idF Richtlinie 2010/12/EU des Rates vom 16.2.2010, ABL. Nr. L 50/1.

6. Analyse der bundesgesetzlich geregelten Abgaben im Hinblick auf eine Stärkung der Finanzautonomie subnationaler Gebietskörperschaften

6.1. Vorbemerkung

Betrachtet man die zurzeit erhobenen bundesrechtlich geltenden Abgaben, sind - gemessen an der Abgabenaufonomie der Länder - 3 Gruppen zu unterscheiden:

- a) Ausschließliche Bundesabgaben gem § 7 FAG 2008
(keine Abgabenaufonomie der Länder)
- b) Gemeinschaftliche Bundesabgaben gem § 8 FAG 2008
(Aufonomie lediglich iS einer Verfügungsaufonomie aufgrund der Ertragshoheit)
- c) Bundesrechtlich geregelte Landesabgaben iSd § 7 Abs 3 F-VG
(partielle Aufonomie nach Maßgabe der bundesgesetzlichen Regelung)

Aufbauend auf den Untersuchungsergebnissen unter Pkt 3 ist präzisierend festzuhalten, dass für die ersten beiden Gruppen bundesrechtlich geregelter Abgaben (ausschließliche Bundesabgaben und gemeinschaftliche Bundesabgaben) eine Stärkung der Abgabenaufonomie der Länder durch Überführung in den Bereich der Landesabgaben oder die Einführung von Zuschlagsrechten in Betracht zu ziehen ist. Die Erhebung einer Zuschlagsabgabe zu gemeinschaftlichen Bundesabgaben dürfte nach der derzeitigen verfassungsrechtlichen Ausgangslage gem § 6 Abs 2 F-VG zulässig sein.⁴⁶ Aus der Perspektive der Operationalität ist für diese Abgaben das Zuschlagssystem gegenüber einer Überführung in den Bereich der Landesabgaben vorzuziehen (vgl 3.3.)

Unter den gemeinschaftlichen Bundesabgaben sind jene gesondert hervorzuheben, bei denen sich der Anteil des Bundes auf eine Einhebungsvergütung beschränkt (vgl § 9 FAG 2008). Für diese Abgaben (Werbeabgabe, die Grunderwerbsteuer und die Bodenwertabgabe) wurde offen-

⁴⁶ *Ruppe*, aao (FN 19), § 6 Tz 6.

bar ungeachtet einer materiellen Ertragshoheit von Ländern und Gemeinden der Weg einer Bundesabgabe gewählt, um administrative Belastungen, die durch ein Einhebungsverfahren auf Ebenen der Länder und Gemeinden entstehen würden, zu vermeiden. Bei der Konzeption von Zuschlagsabgaben zu derartigen Bundesabgaben wird zu diskutieren sein, ob eine Bundesabgabe, bei der der Bundesanteil lediglich der Abgeltung der Einhebung dienen soll, als Stammabgabe in Betracht kommen kann.⁴⁷ Vertritt man die Auffassung, dass derartige Abgaben materiell als vom Bund überlassene Landes- und Gemeindeabgaben zu qualifizieren sind, bedürfte die Verankerung einer Landes-Zuschlagsabgabe in diesen Fällen wohl einer ausdrücklichen verfassungsrechtlichen Regelung.

Für die bundesrechtlich geregelten Landes(Gemeinde)abgaben ist dagegen die Überführung in den Bereich der Landesabgaben zu prüfen, sofern auf Landes-(Gemeinde-)ebene bereits Strukturen für die Einhebung der Abgabe bestehen. Dies trifft im Wesentlichen auf die Grundsteuer und die Kommunalsteuer zu (vgl 6.3.).

6.2. Zur Verländerung von ausschließlichen und gemeinschaftlichen Bundesabgaben

6.2.1. Einkommensteuer und Körperschaftsteuer

6.2.1.1. Überblick zur Rechtslage in der Schweiz und den skandinavischen Staaten

Im europäischen Vergleich dient die Einkommensteuer neben den Vermögensteuern in einem nicht unbeträchtlichen Ausmaß der Stärkung regionaler Finanzautonomie⁴⁸. Rechtstechnisch wird hierbei neben einer allgemeinen Einkommensteuer regelmäßig auf eine zentral definierte Einkommensteuerbemessungsgrundlage durch Anwendung eines spezifischen regionalen (kommunalen) Steuersatzes eine regionale (kommunale) Einkommensteuer eingehoben. Nachstehend werden kurz die diesbezüglichen Systeme der Schweiz und der skandinavischen Staaten zusammengefasst dargestellt:

⁴⁷ Kritisch auch *Ruppe*, aao (FN 19), § 6 Tz 8, der darauf hinweist, dass in solchen Fällen eine Umgehung der restriktiven Regelung des § 7 Abs 3 F-VG vorliegt.

⁴⁸ *Lotz*, How and why is financing of Nordic Local Government different?, in Bauer (Hrsg.), *Finanzausgleich 2008: Ein Handbuch*, Wien-Graz, 372ff (384).

In der Schweiz rechnet die direkte Bundessteuer auf das Einkommen der natürlichen Personen sowie auf den Reinertrag juristischer Personen zu jenen Steuern, die Bund und Kantone nebeneinander erheben dürfen (parallele Bundeskompetenz gem BV 128). Somit bestehen sowohl bei der Erhebung der Einkommensteuer wie auch bei der Erhebung der Körperschaftsteuer parallele Kompetenzen von Bund und den Kantonen. Die Bemessungsgrundlagen der Bundeseinkommensteuer und der kantonalen Einkommensteuer sind weitgehend harmonisiert, wobei jedoch kantonsspezifische Besonderheiten bestehen. So werden etwa Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichen Vermögenswerten bei Selbstständigen und Gewerbetreibenden auf Bundesebene im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer erfasst, in verschiedenen Kantonen jedoch der Grundstückgewinnsteuer unterworfen, einer spezifischen Objektsteuer, die im Regelfall die Veräußerungsgewinne von Grundstücken des Privatvermögens erfasst.⁴⁹

Der Steuertarif der kantonalen Einkommensteuer ist in der Regel progressiv gestaltet, bei der kantonalen Gewinnsteuer auf juristische Personen kommt meist ein proportionaler Satz zur Anwendung. Bei der Bundessteuer besteht ein Teilmengentarif, der zum Teil degressive Elemente enthält, ab einem bestimmten Einkommen proportional gestaltet ist und mit 11,5% vom Einkommen natürlicher Personen und mit 8,5% vom Reinertrag juristischer Personen limitiert ist.⁵⁰

Die Parallelität der verschiedenen kantonalen Steuerordnungen führt in der Schweiz zu interkantonalen Doppelbesteuerungen, die sich aus dem Wesen von unbeschränkter und quellenbezogener beschränkter Steuerpflicht ergeben. In aBV 46 II wurde der Bund angewiesen, ein Gesetz über die interkantonale Doppelbesteuerung zu erlassen. Der Bundesgesetzgeber ist diesem Gesetzesauftrag jedoch nie nachgekommen und ist in zahlreichen Versuchen an der Komplexität der Materie gescheitert.⁵¹ Die Bundesverfassung verbietet allerdings in BV 127 III interkantonale Doppelbesteuerung. Gestützt auf dieses verfassungsrechtliche Doppelbesteuerungsverbot

⁴⁹ Vgl *Reich*, Steuerrecht, Zürich 2009, 146.

⁵⁰ *Reich*, Steuerrecht, 389ff.

⁵¹ *Reich*, Steuerrecht, 53.

gewährt das Bundesgericht den Steuerpflichtigen Schutz vor interkantonaler Doppelbesteuerung. Das „Gericht hat durch unzählige Urteile ein Normensystem geschaffen, das die Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheiten bis in alle Einzelheiten regelt“.⁵² Nicht zuletzt aufgrund dieser umfangreichen Rechtsprechung besteht heute in der Schweiz offensichtlich kein Anlass, ein spezielles Gesetz zur interkantonalen Doppelbesteuerung zu erlassen.

In den skandinavischen Staaten Dänemark, Finnland, Norwegen und Schweden werden ebenfalls lokale Steuern auf die Einkommensteuerbemessungsgrundlage eingehoben. Das „skandinavische System“ sieht Zuschläge auf die Einkommensteuer natürlicher Personen vor und knüpft hierbei offensichtlich ausschließlich an die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen an, wodurch Doppelbesteuerungen weitgehend vermieden werden. Auf die Gewinne von Körperschaften werden soweit ersichtlich keine lokalen Steuern eingehoben, die lokalen Gebietskörperschaften erhalten vielmehr einen Anteil an der allgemeinen Körperschaftsteuer.⁵³

Die Bemessungsgrundlagen der lokalen Einkommensteuern unterscheiden sich zum Teil von jenen der allgemeinen Einkommensteuer: So wird etwa in Dänemark die lokale Steuer auf das steuerpflichtige Einkommen erhoben, das heißt auf die Summe des persönlichen Einkommens und der Kapitaleinkünfte, abzüglich der allgemeinen Freibeträge.⁵⁴ Dagegen wird etwa in Schweden der kommunale Einkommensteuersatz auf die Erwerbseinkünfte (und nicht auf das Einkommen aus Kapital) nach Abzug des Grundfreibetrages erhoben.⁵⁵ In Dänemark und Schweden wird die Steuer vom Staat eingehoben und an die regionalen Gebietskörperschaften

⁵² Reich, Steuerrecht, 53.

⁵³ Schwierigkeiten bereitet im Fall von Körperschaften offensichtlich die fehlende eindeutige territoriale Anknüpfung, wodurch Doppelbesteuerungen entstehen. Die Verknüpfung zwischen Aufgabenverantwortung und Ausgabenverantwortung scheint für Körperschaften mehrfach durchbrochen: Außerhalb der betreffenden Region ansässige Gesellschafter sind in der Region selbst nicht wahlberechtigt; der ansässige Wähler tendiert dagegen dazu, die Steuerbelastung auf ansässige Kapitalgesellschaften zu verlagern. – Siehe dazu Lotz, aaO (FN 48), 387.

⁵⁴ Mennel/Förster, Steuern, Loseblattausgabe, Dänemark Tz 182ff.

⁵⁵ Mennel/Förster, aaO (FN 54), Schweden Tz 155ff.

weitergeleitet; in Norwegen wird dagegen die gesamte Einkommensteuer von den regionalen Gebietskörperschaften eingehoben und von diesen der staatliche Anteil weitergeleitet.⁵⁶

Während in der Schweiz die kantonale Einkommensteuerbelastung stark streut,⁵⁷ scheinen zumindest in einzelnen skandinavischen Staaten keine allzu großen Streuungen zwischen den lokalen Steuersätzen aufzutreten. In Norwegen hat die Regelung eines Maximalsteuersatzes offensichtlich dazu geführt, dass die regionalen Gebietskörperschaften diesen regelmäßig voll ausnützen, um damit auch den vorhandenen Finanzbedarf zu unterstreichen. In Finnland gibt es offensichtlich stillschweigende Übereinkünfte zwischen den lokalen Gebietskörperschaften, was dazu geführt hat, dass eine große Zahl der lokalen Gebietskörperschaften den Einkommensteuersatz zwischen 18% und 19% festgelegt hat.⁵⁸

6.2.1.2. Modellvarianten Ansässigkeit vs Quellenzuteilung

Den Ergebnissen der Studie folgend ist für diese Steuern aufgrund der Höhe ihres Aufkommens eine Überführung in den Bereich der ausschließlichen oder gemeinschaftlichen Landesabgaben ausgeschlossen. In Betracht zu ziehen ist die Einrichtung von Zuschlagsabgaben. Hierbei muss der Steuertatbestand der Zuschlagsabgabe einen hinreichenden inhaltlichen Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Zuschlagsabgabe haben. Für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer besteht dieser Bezug zum einen im Hinblick auf die Ansässigkeit (Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz, Ort der Geschäftsleitung), aber auch im Hinblick auf die territoriale Lage der Einkunftsquelle. Im Grunde stellt sich dabei die Frage, durch welche territoriale Anknüpfung ökonomisch unerwünschte Doppelbesteuerung vermieden werden können.⁵⁹

⁵⁶ Lotz, aaO (FN 48) 387ff.

⁵⁷ Vgl. *Kirchgässner*, Jüngere Entwicklungen der Finanzsysteme föderaler Staaten: der neue Finanzausgleich der Schweiz, in Bauer/Handler/Schratzenstaller (Hrsg), aaO (FN 1), 56ff.

⁵⁸ Lotz, aaO (FN 48), 385.

⁵⁹ *Pitlik*, Kommentar zu den Beiträgen von Johann Bröthaler und Horst Zimmermann, in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), aaO (FN 1), 66.

Praxistauglichkeit und Operationalität sprechen zunächst für die Anknüpfung an die Ansässigkeit der natürlichen Person bzw der Körperschaft (Anknüpfung an den Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO bzw Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Sinne des § 27 BAO). Danach würde die Ansässigkeit in einem Bundesland die Zuschlagsberechtigung begründen und der betreffende Zuschlagsabgabesatz auf die für Einkommensteuerzwecke ermittelte Bemessungsgrundlage angewendet.⁶⁰ Hieraus würden allerdings Doppelbesteuerungen resultieren, wenn eine natürliche Person (Körperschaft) in mehreren Bundesländern ansässig ist. Um unerwünschte Doppelbesteuerungen zu vermeiden, könnte diesbezüglich auf Regelungen zurückgegriffen werden, die aus dem internationalen Steuerrecht bekannt sind. Danach entscheidet etwa im Fall mehrerer Wohnsitze der Mittelpunkt der Lebensinteressen.⁶¹ Bei Auseinanderfallen von Sitz und Ort der Geschäftsleitung entscheidet bei Körperschaften der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung.⁶² Die Etablierung derartiger Regelungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung würde nach derzeitiger Finanzverfassungslage ein auf § 7 Abs 4 F-VG gestütztes Grundsatzgesetz des Bundes erfordern.

Eine territoriale Anknüpfung an die Lage der Einkunftsquelle würde dem gegenüber erfordern, dass die einheitliche ESt-Bemessungsgrundlage einkunftsquellenbezogen territorial aufgefächert wird. Ausländische Einkünfte wären auszuscheiden. Für Einkunftsquellen, die mehrere Länder betreffen (zB Landesgrenzen überschreitende Betriebsstätten), wären entsprechende Aufteilungsverfahren (Zerlegung und Zuteilung der Bemessungsgrundlage) vorzusehen. Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wären bei einem solchen Ansatz nicht erforderlich. Allerdings gestaltet sich die Aufteilung der Bemessungsgrundlage administrativ höchst aufwendig.

Ob eine Anknüpfung nach dem Wohnsitzprinzip oder objektbezogen erfolgt, ist eine Frage, die der Gesetzgeber im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes zu entscheiden hätte. Entscheidend wäre der angestrebte Belastungsgrund: Im ersten Fall (Wohnsitzprinzip)

⁶⁰ Zur Bemessungsgrundlage vgl unten 6.2.1.3. d.

⁶¹ Vgl Art 4 Abs 1 DBA-Deutschland; JAKOM, EStG-Kommentar, 4.Aufl, Wien 2011, § 1 Anm 20.

⁶² Vgl Art 4 Abs 3 DBA-Deutschland.

könnte die Abgabe auf die Erfassung der Leistungsfähigkeit einer Person zwecks Finanzierung aus der Wohnsitznahme resultierender Infrastrukturlasten abzielen, im zweiten Fall wäre die Abgabe eine ergänzende Einkommensteuer ohne Bezug zur Ansässigkeit, deren Aufkommen nach dem Ort des Entstehens des Einkommens zugeteilt wird.

Denkbar wäre ferner ein Mischsystem, das dem Konzept der Einkommensteuer folgend zwischen einer unbeschränkten Steuerpflicht im Wohnsitzbundesland und einer beschränkten Steuerpflicht im Bundesland der Einkunftsquelle differenziert. Würde im politischen Prozess eine solche Option wahrgenommen, stellt sich allerdings in weiterer Folge die Frage nach der Vermeidung der hierdurch eintretenden Doppelbesteuerungen. Verfügt etwa ein in Wien ansässiger Steuerpflichtiger über ein Mietobjekt in Niederösterreich, würden bei der Ausschöpfung des Zuschlagsrechts durch das Bundesland der Ansässigkeit (Wien) und das Bundesland der Steuerquelle (NÖ) neben der Stammabgabe des Bundes zwei Zuschlagsabgaben (Wien und NÖ) erhoben. Neben den bereits oben beschriebenen administrativen Problemen der Aufspaltung der Bemessungsgrundlage wäre zusätzlich zu diskutieren, ob und nach welchen Grundsätzen die Doppelbesteuerung vermieden werden soll. Auch wenn sich nach der bestehenden Finanzverfassungsrechtlage aus § 7 Abs 4 F-VG keine Verpflichtung für den Bund ableiten lässt, derartige Regelungen zu treffen (vgl oben 4.2.), ist nicht auszuschließen, dass bei entsprechender materieller Gewichtigkeit der Zuschläge das Besteuerungsergebnis das Sachlichkeitsgebot verletzt und daher im Grunde eine Verpflichtung des Gesetzgebers bestehen könnte, Regelungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vorzusehen. Immerhin kann aus der Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips argumentiert werden, dass allein aus der territorialen Lage von Einkunftsquellen – je nach dem, ob sie im Wohnsitzbundesland oder in einem anderen Bundesland liegen – keine erhöhte Leistungsfähigkeit resultiert und daher das Bestehen mehrerer Zuschlagsabgaben in Anbetracht desselben Besteuerungsgegenstandes unsachlich erscheint. Lediglich dann, wenn die Zuschlagsrechte in einer unbedeutenden Höhe vorgesehen werden, könnten derartige Doppelbesteuerungen zulässig sein.

Als vorläufiges Zwischenergebnis ist daher festzuhalten, dass eine Stärkung der Abgabenaufonomie der Länder durch Zuschlagsrechte zu einer Bundesstammabgabe Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer nur dann operational erscheint, wenn das Recht zur Erhebung der Zu-

schlagsabgabe ausschließlich an der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen festgemacht wird. Wird die Zuschlagsabgabe dagegen an die territoriale Lage der Einkunftsquelle geknüpft, resultieren hieraus administrativ höchst aufwendige Quellaufteilungen. In einem Mischsystem entstehen unzählige Doppelbesteuerungsfragen, die zwar nach dem Vorbild der im internationalen Steuerrecht bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen vermieden werden könnten. Die Transferierung der oft diffizilen Auslegungsfragen des internationalen Steuerrechts in das nationale Steuerrecht führt aber zu einer weiteren administrativen Belastung, die mit erheblichen Verwaltungskosten sowohl für Unternehmen wie auch für die Finanzverwaltung verbunden sein dürfte. Eine Anknüpfung an den Wohnsitz trägt schließlich auch der Zielsetzung, durch subnationale Finanzautonomie die Effizienz in der Mittelverwendung zu heben, Rechnung, da der Wähler jedenfalls in der weitaus überwiegenden Zahl der Fälle Bürger mit Wohnsitz im betreffenden Bundesland ist.

6.2.1.3. Praxisrelevanz und Operationalität der Anknüpfung an den Wohnsitz

Die Anknüpfung an den Wohnsitz nach Art einer Wohnsitzzuschlagsabgabe ist unter dem Gesichtspunkt der Praxisrelevanz und Operationalität mit einer Reihe von Umsetzungsfragen konfrontiert:

- a) Zunächst ist zu regeln, nach welchen Gesichtspunkten die für die Zuschlagsberechtigung relevante Ansässigkeit bestimmt wird. In Betracht kommt die Anknüpfung an den Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO⁶³ oder die Bindung an das ZMR. Die Anknüpfung an den Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO bedingt, dass im Fall von Doppel- oder Mehrfachwohnsitzen in unterschiedlichen Bundesländern der „Mittelpunkt der Lebensinteressen“⁶⁴, also der abgabenrechtlich maßgebende Hauptwohnsitz zu bestimmen wäre. Dies kann im Einzelfall eine aufwendige Sachverwaltungsanalyse erfordern. Eine Bindung an das ZMR schafft demgegenüber eine eindeutige Anknüpfung an den Hauptwohnsitz; in Fällen von mehreren Wohnsit-

⁶³ Vgl. dazu *Ritz*, BAO-Kommentar, 3. Auflage, Wien 2005, § 26 Tz 1 ff; *Stoll*, BAO-Kommentar, Wien 1994, 329ff.

⁶⁴ JAKOM, EStG-Kommentar, 4. Aufl. 2011, § 1 Anm 20.

zen in unterschiedlichen Bundesländern kann allerdings eine „steuerorientierte Wohnsitznahme“ nicht ausgeschlossen werden.

- b) Sonderfragen ergeben sich im Fall der Erhebung durch Abzugsteuern (im Wesentlichen Kapitalertragsteuer und Lohnsteuer). Auszugehen ist davon, dass die Erhebung eines Zuschlages bei Einhebung von Abzugssteuern wohl an der Ansässigkeit des Abgabepflichtigen und nicht des Abzugspflichtigen anknüpfen müsste, um eine sachgerechte Belastung zu gewährleisten. Um Verwerfungen bei der Veranlagung abzugspflichtiger Einkünfte zu vermeiden, müsste der „Abzugszuschlag“ auf den „Veranlagungszuschlag“ angerechnet werden, was nur dann sachgerecht durchführbar ist, wenn sich der Abzugszuschlag nach der Ansässigkeit des Abgabepflichtigen richtet.⁶⁵

Die Anknüpfung an die Ansässigkeit des Abgabepflichtigen führt zu Verwaltungslasten für Abzugspflichtige, da sie für den steuerpflichtigen Arbeitnehmer bzw den steuerpflichtigen Kapitaleinkünftebezieher je nach Wohnsitz die Höhe des einzubehaltenden Zuschlags zu bestimmen hätten.⁶⁶ Ein bundesweit einheitlicher Zuschlagssatz würde diesen Aufwand reduzieren, steht aber mit der Zielsetzung der Stärkung der Abgabenautonomie der Länder nicht im Einklang, da einem verpflichtend in einer bestimmten Höhe einzuhebenden Zuschlag keine signifikante Anreizfunktion zukommt. Eine Einschränkung der Zuschlagsabgabe auf die veranlagte Einkommensteuer erscheint ebenfalls im Hinblick auf zu veranlagende lohnsteuerpflichtige oder kest-pflichtige Einkünfte ausgeschlossen. Würden solche abzugspflichtigen Einkünfte nicht mit einer Zuschlagsabgabe belastet, würden unsachliche Differenzierungen eintreten, je nachdem, ob für solche Einkünfte eine Veranlagung im Einzelfall durchgeführt wird oder nicht.

In Fällen endbesteuerteter Kapitalerträge könnte hingegen im Sinne einer Operationalität von der Verankerung eines Zuschlags abgesehen werden (zur KEST auf Dividenden siehe d). Im

⁶⁵ *Smekal*, Weitere Optionen für die Stärkung der (regionalen) kommunalen Steuerautonomie in Österreich, in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), aaO (FN 1), 87.

⁶⁶ *Kronberger*, Sind mehr Länder- und Gemeindesteuern effizient und unternehmerfreundlich?, in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), aaO (FN 1), 98 f.

Übrigen sollten im Rahmen der veranlagten Abgabe keine einkunftsartenbezogenen Differenzierungen vorgesehen werden, da diese zu zusätzlichen Abgrenzungsfragen führen würde. So hat die seinerzeitige Anknüpfung der GewSt an das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb zu zahlreichen höchstgerichtlichen Verfahren geführt, die ausschließlich mit der Abgrenzung dieser Einkunftsart gegenüber anderen Einkunftsarten befasst waren.⁶⁷

- c) Weiters sind in einem System einer an den Wohnsitz anknüpfenden Zuschlagsabgabe die steuerlichen Implikationen eines Wohnsitzwechsels (Zuzug/Wegzug) zu diskutieren und einer Regelung zuzuführen: Zunächst ist zu klären, ob die Zuschlagsberechtigung nach den Verhältnissen eines bestimmten Stichtages (zB 1.1. des betreffenden Jahres oder 31.10. des Vorjahres) oder nach den Verhältnissen des Kalenderjahres entschieden wird. Im letzteren Fall könnte eine Entscheidung nach dem Überwiegen oder verhältnismäßig durch Aufspaltung der Bemessungsgrundlage erfolgen.

Unabhängig davon, ob eine stichtagsbezogene oder zeiträumliche Festlegung der Zuschlagsberechtigung erfolgt, stellt sich das Problem der Wohnsitzverlagerung: Denkbar ist etwa, dass ein Steuerpflichtiger kurz vor Realisierung eines einkommensteuerlichen Tatbestandes (etwa einer Betriebsveräußerung) zwecks Vermeidung von Zuschlagsabgaben seinen Wohnsitz in ein Niedrigsteuerbundesland verlegt. Vor diesem Hintergrund ist zu diskutieren, ob auch im Fall einer nationalen Wohnsitzverlagerung den Lösungsmustern im internationalen Steuerrecht folgend, Regelungen für eine Wegzugsbesteuerung⁶⁸ erforderlich sind. Die Problemlagen sind mit jenen vergleichbar, die bestehen, wenn eine natürliche Person oder Körperschaft ihren Sitz innerhalb der EU verlegt.

- d) Die Rechtsformneutralität eines Zuschlagssystems ist nur bedingt gewährleistet: Im Falle einer Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) wird der steuerliche Gewinn unmittelbar

⁶⁷ Vgl. *Achatz/Kamper/Ruppe*, Die Rechtsprechung des VwGH in Abgabensachen, Wien 1987, 61ff.

⁶⁸ EuGH 11.3.2004, C-9/02, Slg I-7063 „Hughes de Lasteyrie du Saillant“; *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Wien 2007, 74; JAKOM, EStG-Kommentar, 4.Aufl, Wien 2011, § 31 Anm 61.

den Mitunternehmern zugerechnet;⁶⁹ der Gewinnanteil würde somit im Land der Ansässigkeit des Mitunternehmers mit der Zuschlagsabgabe belastet. Für Gewinne, die in einer Körperschaft (Kapitalgesellschaft) entstehen, wäre zunächst zu entscheiden, ob auch Körperschaften in das Zuschlagsabgabensystem einbezogen werden sollten. Dafür spricht, dass ansonsten bei Einbringung von Betrieben in Kapitalgesellschaften die Zuschlagsberechtigung der Länder verloren ginge. Sieht man daher einen Zuschlag auf die Körperschaftsteuer vor, könnte jenes Land zur Erhebung berechtigt sein, in dem der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung der Körperschaft liegt.

Die territoriale Anknüpfung gestaltet sich im Fall von Körperschaften allerdings schwieriger als bei natürlichen Personen, da der Sitzort bzw Ort der Geschäftsleitung leicht verlegbar ist. Alternativ könnte anstelle der Einbeziehung von Körperschaften eine Zuschlagsberechtigung auf die an natürliche Personen ausgeschütteten Gewinne in Betracht gezogen werden. Bei einem solchen Modell bliebe die Berechtigung zur Einhebung der Zuschlagsabgabe bei dem Land, in dem der Wohnsitz des Gesellschafters liegt. Neben den administrativen Pflichten für den Abzugspflichtigen (siehe oben b) wäre aber auch zu beachten, dass in der Körperschaft thesaurierte Gewinne – anders als bei Mitunternehmerschaften – nicht von der Zuschlagsabgabe erfasst wären.

- e) Zu klären wäre schließlich die Abgrenzung zum Ausland: Für Steuerinländer wäre zu entscheiden, ob der Zuschlag auch auf ausländische Einkünfte zur Anwendung gelangt. Systematisch betrachtet ist die Zuschlagspflicht zu bejahen, wenn diese Einkünfte der Stammabgabe unterliegen. Zu bedenken ist allerdings, dass diese Zuschläge auf ausländische Einkünfte nicht von Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen erfasst wären.⁷⁰ Im Grunde würde hieraus resultieren, dass sämtliche (!) DBA nachzuverhandeln wären, um deren Anwendungsbereich auf Landeszuschläge zur Einkommensteuer auszudehnen. Alternativ könnte eine nationale Regelung vorgesehen werden, die die Zuschlagspflicht entspre-

⁶⁹ *Doralt/Ruppe, Steuerrecht Bd1, 9.Aufl, Wien 2007, Tz 528ff; JAKOM, EStG-Kommentar, 4.Aufl, Wien 2011, § 23 Anm 121ff.*

chend auf inländische Einkünfte einschränkt oder zumindest DBA-befreite Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage ausscheidet.

Beschränkt Steuerpflichtige, die im Inland Einkünfte erzielen, wären dagegen von einem Landeszuschlag, der auf den Wohnsitz abstellt, nicht erfasst. Um diese zu erfassen, müsste das Quellenprinzip zur Anwendung gebracht und auf den Ort der Tätigkeit abgestellt werden. Dies führt zwangsläufig zu einem Spannungsverhältnis gegenüber Steuerinländern, die nach dem Ansässigkeitsprinzip erfasst werden. Eine Diskriminierung des Steuerausländers könnte darin liegen, dass er – anders als der Steuerinländer – jedenfalls mit dem Zuschlag jenes Landes belastet wird, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Vergleicht man etwa einen Steuerinländer (Wohnsitz Wien) mit einem Mietobjekt in Salzburg mit einem Steuerausländer (Wohnsitz München), der über ein Mietobjekt ebenfalls in Salzburg verfügt, erscheint letzterer im System einer wohnsitzbezogenen Zuschlagsabgabe durch die Besteuerung in Salzburg diskriminiert, da der Steuerinländer in Salzburg nicht erfasst wird. Der Erfassung des Steuerinländers im Bundesland der Ansässigkeit kann der Steuerausländer entgegenhalten, dass er gerade nicht im Inland ansässig ist. Steuerausländer dürften danach nicht im Rahmen einer quellenbezogenen Zuschlagsabgabe erfasst werden.

6.2.1.4. Zwischenergebnis

Vorstehende Fragestellungen, die sich aus einer Anknüpfung an den Wohnsitz ergeben, erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Zusammengefasst zeigt sich aber, dass die Anknüpfung an den Wohnsitz im Vergleich zu einer einkunftsquellenbezogenen Betrachtung praxistauglich erscheint. Die Umsetzung wirft allerdings eine Vielzahl spezifischer Ausgestaltungsfragen auf, wobei vordergründig die Problemstellung des Wohnsitzwechsels, die Frage der Rechtsformneutralität und die Abgrenzung der Zuschlagsberechtigung im Verhältnis zum Ausland einer rechtspolitischen Klärung zuzuführen ist.

⁷⁰ *Kronberger*, Sind mehr Länder- und Gemeindesteuern effizient und unternehmerfreundlich? Kommentar zu den Beiträgen von Hansjörg Blöckinger und Christiam Smekal, in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg.), aaO (FN1, 99).

6.2.2. Umsatzsteuer

Nach den Ergebnissen der Analysen unter 3.2. ist davon auszugehen, dass die Umsatzsteuer nicht für eine Überführung in den Bereich der Landesabgaben in Betracht kommt. Im Schrifttum wird zutreffend darauf hingewiesen, dass die Umsatzsteuer schon auf Grund ihrer Rechtstechnik nicht für eine Verlängerung im Betracht kommt.⁷¹

Für den Fall einer Zuschlagsabgabe bestehen überdies unionsrechtlich Bedenken, da bei unterschiedlicher Ausschöpfung von Zuschlagsabgaben durch die Länder sowohl für den Normalsteuersatz wie auch für den ermäßigten Steuersatz jeweils mehrere Steuersätze zu Anwendung kämen, was mit den Vorgaben des Unionsrechts nicht vereinbar ist, da die MWSt-RL in den Regelungen betreffend die Steuersätze von **einem** Normalsteuersatz ausgeht.⁷² Offen ist, ob eine von allen Ländern in derselben Höhe verpflichtend auszuschöpfende Zuschlagsabgabe aus unionsrechtlicher Sicht zulässig wäre (der Normalsteuersatz würde sich damit auf zB 20 % + 2 % Zuschlag = 22 % erhöhen). Eine solche Vorgehensweise dürfte allerdings nicht die mit der Stärkung der Abgabenaufonomie angestrebten Effekte bewirken, da sich in Anbetracht der bundesweit gleichmäßigen Erhebung des Zuschlags die sich aus einem solchen Ansatz ergebenden Anreize zu einer effizienten Haushaltsführung in Grenzen halten. Eine solche Maßnahme erscheint als reine Einnahmenbeschaffungsaktion, die sich materiell nicht von der Erhöhung des Steuersatzes für eine gemeinschaftliche Abgabe unterscheidet.

Fraglich ist ferner, ob eine länderweise einheitliche Zuschlagsabgabe zu einer Bundesstammabgabe Umsatzsteuer nach dem Sachlichkeitsgebot zulässig ist, da sie auch den tatsächlichen Verbrauch außerhalb des Geltungsgebietes der Abgaben trifft. Die Umsatzsteuer ist nämlich ungeachtet ihrer rechtstechnischen Einkleidung als Verbrauchsteuer zu qualifizieren, die den einzelnen Konsumenten nach Maßgabe seines tatsächlichen Verbrauchs belasten soll.⁷³ Liefert etwa ein Unternehmer in Wien Ware an einen Konsumenten in Oberösterreich, würde die Zu-

⁷¹ Vgl. *Pernthaler*, Österr. Finanzverfassung, Wien 1984, 229, 236f.

⁷² Vgl. Art 96f MwSt-RL.

⁷³ *Ruppe/Achatz*, aaO (FN 44), Einf Tz 31ff.

zuschlagsabgabe am Ort der Lieferung und somit in Wien anfallen, wogegen der tatsächliche Verbrauch in Oberösterreich stattfindet. Ein solcher Belastungseffekt wäre mit Zweck der Umsatzbesteuerung nicht vereinbar. Nach der Belastungskonzeption müsste vielmehr vorgesehen werden, dass für derartige bundesländerübergreifende Liefervorgänge am Bestimmungslandprinzip⁷⁴ orientiert Entlastungen im Bundesland des Exports und Belastungen im Bundesland des Imports vorgesehen werden müssten. Eine solche Ausgestaltung entspricht allerdings weder der Forderung nach Praxisrelevanz noch jener nach Operationalität.

Zu beachten ist allerdings, dass es nach § 8 Abs 4 F-VG zulässig wäre, eine Zuschlagsabgabe an den Ort der Lieferung anzuknüpfen.⁷⁵ Gleiches gilt für Dienstleistungen, die von vornherein nicht der Einschränkung des § 8 Abs 4 F-VG unterliegen. Ein solcher Ansatz hätte aber zur Konsequenz, dass für jeden Umsatz, der im Inland ausgeführt wird, der Leistungsort für die Zuschlagsabgabe zu bestimmen wäre. Die Anwendung der im UStG vorgesehenen Leistungsregelungen würde dazu führen, dass der Unternehmer je nach Leistungsort unterschiedliche Landeszuschläge in Rechnung zu stellen hätte. Erbringt etwa ein Wiener Rechtsanwalt Beratungsleistungen an Unternehmer in OÖ und NÖ, hätte er neben dem Normalsatz eine oö. Zuschlag und einen nö. Zuschlag in Rechnung zu stellen. Auch ausländische Unternehmer hätten je innerstaatlichem Leistungsort einen spezifischen Länderzuschlag zu verrechnen. Eine solche territoriale Aufspaltung der Zuschläge wäre aus unionsrechtlicher Sicht wohl problematisch, da sie den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr beeinträchtigt.

Eine territoriale Anknüpfung an den Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, vermeidet die territoriale Aufspaltung. Der Unternehmer würde für sämtliche Umsätze jenen Zuschlag verrechnen, der am Ort des Unternehmers gilt. Auch diese Lösung ist aber aus der Perspektive von Praxisrelevanz und Operationalität nicht umsetzbar:

⁷⁴ *Ruppe/Achatz*, aaO (FN 44), Einf Tz 53.

⁷⁵ Vgl oben 4.3.

Jede Form der Zuschlagsabgabe auf eine Bundesstammabgabe Umsatzsteuer macht es erforderlich, das Vorsteuerabzugssystem für zwischenunternehmerische Leistungen auch auf die Zuschlagsabgabe auszudehnen. Bundesländerübergreifende Lieferungen und Dienstleistungen würden daher einen „grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug“ und damit ein sämtliche Bundesländer erfassendes Clearing-Verfahren erfordern, in dem festzulegen wäre, inwieweit eingehobene Zuschläge an unternehmerische Leistungsempfänger zu erstatten bzw mit Zuschlagslasten in anderen Bundesländern zu verrechnen sind.

Eine Alternative bestünde letztlich darin, den Zuschlag nur für Umsätze an Letztverbraucher (Nichtunternehmer) einzuheben. Dies würde erfordern, für den leistenden Unternehmer Aufzeichnungspflichten vorzusehen, die eine Aufgliederung der Bemessungsgrundlage (Leistungen an Unternehmer und an Nichtunternehmer) ermöglichen. Angeknüpft werden könnte für diese Zwecke an die UID des Leistungsempfängers. Nach ihrer Konzeption wäre eine solche Zuschlagsabgabe allerdings nicht als Umsatzsteuer, sondern als Verbrauchsabgabe auf den privaten Konsum zu begreifen. Ein einheitlicher Zuschlags-Abgabensatz wäre bei einer solchen Ausgestaltung nicht erforderlich, da der Zuschlag als eine von der Umsatzsteuer getrennt zu betrachtende Abgabe in Erscheinung tritt. Die Vereinbarkeit eine solchen Verbrauchsabgabe mit den Vorgaben des Art 401 MwSt-RL ist allerdings zweifelhaft: Auch wenn die Abgabe nicht auf allen Produktions- und Dienstleistungsstufen eingehoben wird, hat sie allgemeinen Charakter und entspricht ihre Wirkung jener einer MwSt, indem sie auf die Belastung des Letztverbrauchers abzielt.⁷⁶ Zulässig wären allerdings Zuschläge auf die Bemessungsgrundlage für ausgewählte Liefergegenstände oder Dienstleistungen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die USt aus unionsrechtlichen Gründen nicht für eine Stärkung der Abgabenautonomie der Länder in Betracht kommt. Unionsrechtlich notwendige Anpassungen sind allenfalls rechtstechnisch möglich, genügen jedoch nicht den Anforderungen an Praxistauglichkeit und Operationalität.

⁷⁶ Vgl dazu im einzelnen *Ruppe/Achatz*, aaO (FN 44), Einf Tz 29.

6.2.3. Kapitalverkehrsteuern

Kapitalverkehrsteuern iSd KVG sind die Gesellschaftsteuer, die Wertpapiersteuer und die Börsenumsatzsteuer. In Österreich wird zurzeit lediglich die Gesellschaftsteuer erhoben. Die Gesellschaftsteuertatbestände knüpfen im Wesentlichen an die Eigenkapitalzufuhr an inländische Kapitalgesellschaften an. Als inländische Kapitalgesellschaften gelten solche, deren Ort der Geschäftsleitung sich im Inland befindet; liegt der Ort der Geschäftsleitung nicht im Inland, ist auf den Sitz im Inland abzustellen, wenn sich der Ort der Geschäftsleitung nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union befindet.

Die Gesellschaftsteuer, ist eine Verkehrsteuer.⁷⁷ Sie unterliegt daher nicht den Einschränkungen des § 8 Abs 4 F-VG bzw vergleichbaren aus dem Sachlichkeitsgebot ableitbaren Einschränkungen.

Die regionale Radizierung des Abgabentatbestandes kann durch Anknüpfung an den Ort der Geschäftsleitung herbeigeführt werden. Die Landesabgabe wäre danach von jenem Land zu erheben, in dessen Hoheitsgebiet sich der Ort der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft befindet. Für Gesellschaften, die nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig sind, wäre die Ausschöpfung des Besteuerungsrechts an den satzungsmäßigen Sitz im betreffenden Bundesland zu knüpfen.

Im Hinblick auf eine effiziente Vollziehung wäre die Stärkung der Abgabenaufonomie durch Verankerung einer Zuschlagsabgabe einer Überführung in den Bereich der Landesabgaben vorzuziehen. Die Verankerung einer Zuschlagsabgabe steht jedoch mit den unionsrechtlichen Vorgaben der KapitalansammlungsRL⁷⁸ im Widerspruch, da nach Art 8 Abs 1 für die Gesellschaftsteuer ein einheitlicher Satz vorzusehen ist, der nach Abs 3 auf keinen Fall 1 % übersteigen darf.

⁷⁷ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 6. Aufl., Wien 2011, Tz 951.

⁷⁸ Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17.7.1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl. Nr. L 249 vom 3.10.1969, 25.

Fraglich ist ferner, ob vor dem Hintergrund der KapitalansammlungsRL eine Überführung in den Bereich der (ausschließlichen oder geteilten) Landesabgaben überhaupt in Betracht kommt. Gemessen an den unionsrechtlichen Vorgaben müsste zumindest die Einheitlichkeit der Abgabe und ihrer Erhebung gewährleistet sein (vgl Art 7). Aus dieser Sicht könnte eine in allen Ländern nach einheitlichen (bundesrechtlich festgelegten) Grundsätzen erhobene Abgabe zulässig sein. Angesichts der damit verbundenen Vervielfachung des administrativen Erhebungsaufwandes und der geringen Anreizfunktion einer solchen Ausgestaltung für eine effiziente Haushaltsführung dürfte ein solches Vorgehen – nicht zuletzt im Hinblick auf das bestehende unionsrechtliche Risiko – weder praxistauglich noch operational sein.

6.2.4. Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer ist eine gemeinschaftliche Bundesabgabe, deren Ertrag zwischen Bund und Gemeinden im Verhältnis 4:96 geteilt ist (§ 9 FAG 2008). Materiell betrachtet fließt somit der Ertrag dieser Abgabe bis auf eine Einhebungsvergütung den Gemeinden zu.

Für die Verländerung der Grunderwerbsteuer wäre die Belegenheit des Grundstücks ein sachlicher, eindeutiger, leicht nachvollziehbarer und daher operationaler Anknüpfungspunkt zur Begrenzung der territorialen Steuerhoheit. Dies gilt sowohl für eine Verländerung in Form einer ausschließlichen oder geteilten Landesabgabe wie auch für eine Zuschlagsabgabe. Zur verfassungsrechtlichen Problematik einer Zuschlagsabgabe zur bestehenden GrEST vgl 6.1.

Der Steuergegenstand einer Landes-Grunderwerbsteuer würde sich damit auf die im jeweiligen Bundesland gelegenen Grundstücke beziehen. Rechtstechnisch könnte die Ausgestaltung der Abgabe ausgenommen den Steuersatz in einem Bundesgrundsatzgesetz nach § 7 Abs 3 F-VG erfolgen. Freilich ist auch für die Verländerung der Grunderwerbsteuer kritisch anzumerken, dass die Einhebung zusätzliche administrative Kosten erzeugt (vgl oben 3.3.).

6.2.5. Versicherungssteuer

Der Steuer unterliegt die Zahlung des Versicherungsentgelts aufgrund eines durch Vertrag oder auf sonstige Weise entstandenen Versicherungsverhältnisses. Die Abgabe ist eine Verkehrssteuer⁷⁹ und rechnet nicht zu den Verbrauchsabgaben iSd § 8 Abs 4 F-VG. Die sich aus dieser Vorschrift bzw aus dem Sachlichkeitsgebot ergebenden vergleichbaren Einschränkungen gelten daher für die Versicherungssteuer nicht.

Für eine territoriale Anknüpfung kann zunächst auf die in § 1 Abs 2 VersStG vorgesehenen Leistungsortbestimmungen zurückgegriffen werden. Danach würde das Besteuerungsrecht für Versicherungen von Risiken betreffend unbewegliche Sachen bei jenem Land liegen, in dem sich diese Gegenstände befinden; für Fahrzeugversicherungen wäre auf jene Behörde abzustellen, die für das Zulassungsverfahren zuständig ist; Reise- und Ferienrisiken würden dann ein Zuschlagsabgaberecht begründen, wenn der Vertrag im Hoheitsgebiet des betreffenden Bundeslandes zustande gekommen ist; in allen übrigen Fällen läge das Besteuerungsrecht beim Land, in dem der Versicherungsnehmer ansässig ist.

Diese Leistungsortregeln sind unionsrechtlich vorgegeben, um die Abgabehoheit der Mitgliedstaaten abzugrenzen.⁸⁰ Im Zuge einer Verlängerung der VersSt wären sie im Verhältnis zum Ausland zu beachten, für Zwecke der territorialen Abgrenzung im Bundesgebiet könnte auch auf andere Kriterien abgestellt werden. So könnte zB einheitlich für alle Versicherungsverträge an einem territorialen Kriterium, wie zB der Ansässigkeit des Versicherungsnehmers angeknüpft werden.⁸¹ Denn es ist keineswegs zwingend, den Zuschlag selbst an denselben Leistungsortre-

⁷⁹ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 6. Aufl., Tz 951.

⁸⁰ Zweite Richtlinie 88/357/EWG des Rates vom 22.6.1988 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften für Direktversicherungen (mit Ausnahme der Lebensversicherung), ABl. Nr. L 172 idF der Richtlinie 92/49/EWG vom 18.6.1992, ABl. Nr. L 228; Richtlinie 2002/83/EG des Rates vom 5.11.2002 über Lebensversicherungen, ABl. Nr. L 345.

⁸¹ So auch Thöni, Mehr Steuerautonomie für Länder und Gemeinden: Ein Review und ein Vorschlag zur neuen Priorisierung einiger Grundprinzipien der österreichischen Finanzverfassung, in: Bauer/Handler/Schratzenstaller (Hrsg), aaO (FN 1), 108.

geln festzumachen, die für die Stammabgabe gelten. Zu beachten wäre lediglich, dass ein Zuschlag dann nicht erhoben werden kann, wenn nach der territorialen Abgrenzung der Stammabgabe gegenüber dem Ausland keine Abgabepflicht besteht. Besteht für die Stammabgabe etwa keine Steuerpflicht, weil die versicherte unbewegliche Sache im Ausland liegt, müsste ungeachtet der Ansässigkeit des Versicherungsnehmers im Inland die Berechtigung zur Einhebung der Zuschlagsabgabe entfallen.

Die Praxistauglichkeit und Operationalität einer solchen Anknüpfung an den Wohnsitz ist aber fraglich: Der Versicherer hätte die Ansässigkeit des Versicherungsnehmers bei der Vorschreibung zu beachten, um die richtige Landesabgabe bzw den richtigen Landeszuschlag in Rechnung zu stellen. Eine Bestimmung des jeweiligen Landeszuschlages wäre auch dann erforderlich, wenn für den Zuschlag ein einheitlicher Satz zur Anwendung käme.⁸² Wohnsitzwechsel innerhalb des Bundesgebietes müssten jedenfalls berücksichtigt werden. Knüpft man dagegen an die Ansässigkeit des Versicherers an, wäre die Abgabe durch Sitzverlagerung in Niedrigsteuerbundesländer vermeidbar bzw reduzierbar.

6.2.6. Motorbezogene Versicherungssteuer

Nach § 6 Abs 3 VersStG erhöht sich bei der Kraftfahrzeughaftpflichtversicherung für im Inland zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge die sich nach § 5 Abs 1 Z 1 ergebende Steuer vom Versicherungsentgelt für jeden Monat des Bestehens eines Versicherungsvertrages um einen bestimmten Betrag. Die motorbezogene Versicherungssteuer knüpft hierbei an die Zulassung des Kraftfahrzeugs zum Verkehr im Inland an.

Wird eine Zuschlagsabgabe zur Versicherungssteuer erhoben (vgl oben 6.2.5.), kann der Zuschlag zur motorbezogenen Versicherungssteuer am Zuschlag zur Versicherungssteuer ausgerichtet werden. Die zur territorialen Anknüpfung der Versicherungssteuer gemachten Ausführungen gelten hier entsprechend. Eine zusätzliche Schwierigkeit besteht hinsichtlich der An-

⁸² Für eine Anknüpfung an den Wohnsitz *Rossmann*, Kommentar zu den Beiträgen von Gebhard Kirchgässner und Andreas Wörgötter, in: Bauer/Handler/Schratzenstaller, aaO (FN 1), 95; für Anwendung von einheitlichen Sätzen *Thöni*, aaO (FN 81), 108.

knüpfung für Firmenautos: Die Anknüpfung an den Firmensitz der Gesellschaft dürfte zu einer möglicherweise unerwünschten Bevorzugung der Ballungsräume führen. Daher wird unter anderem auch vorgeschlagen, die motorbezogene Versicherungssteuer auf Firmenautos als gemeinschaftliche Bundesabgabe auszugestalten.⁸³ Die Differenzierung zwischen Firmenautos und anderen KFZ setzt die Erhebung dieses Merkmals durch die Versicherungsunternehmen voraus.

Eine Zuschlagsabgabe zur motorbezogenen Versicherungssteuer könnte aber auch an das Tatbestandsmerkmal der Zulassung anknüpfen. Ein Bundesland wäre danach zur Erhebung der Zuschlagsabgabe berechtigt, wenn das Fahrzeug im Geltungsgebiet der Abgabe zugelassen ist. Die territoriale Anknüpfung am Tatbestand der Zulassung dürfte hierbei einfacher administrierbar sein, als etwa die Anknüpfung an die Ansässigkeit des Versicherungsnehmers. Zur Problematik dieser Anknüpfung vgl 6.2.8. zur Normverbrauchsabgabe.

6.2.7. Kraftfahrzeugsteuer

Die Steuer knüpft an die Innehabung eines KFZ an, das in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassen worden ist. Ersatztatbestände sind die Verwendung im Inland für in einem ausländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge sowie für Kraftfahrzeuge, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr im Inland ohne kraftfahrrechtlich erforderliche Zulassung verwendet werden.

Die Steuer ist keine Verbrauchsteuer sondern eine Verkehrsteuer, die auf einen faktischen Zustand (Innehabung eines KFZ) erhoben wird.⁸⁴ Die Einschränkungen des § 8 Abs 4 F-VG sind daher nicht relevant.

Die territoriale Anknüpfung könnte entweder nach dem Wohnsitz (Sitz) oder nach dem Ort der inländischen Zulassung erfolgen. Die Anknüpfung an die Zulassung dürfte administrativ einfacher sein; zur Problematik dieser Anknüpfung vgl aber 6.2.8. Ist ein Fahrzeug nicht im Inland

⁸³ Thöni, aaO (FN 81), 108.

⁸⁴ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 6. Aufl., Tz 952.

zugelassen und besteht keine Ansässigkeit im Inland, wäre auf jenen Ort abzustellen, an dem die erstmalige Verwendung im Inland erfolgt. Um Effizienzverluste in der Vollziehung zu minimieren, ist die Regelung einer Zuschlagsabgabe der Überführung in den Bereich der Landesabgaben vorzuziehen.

6.2.8. Normverbrauchsabgabe

§ 1 NoVA erfasst die Lieferung von bisher im Inland nicht zum Verkehr zugelassenen Fahrzeugen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ausgenommen die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung. Der NoVA unterliegen damit Lieferungen, die der erstmaligen Zulassung eines Fahrzeugs im Inland vorgelagert sind. Ferner sind Ersatztatbestände vorgesehen für den innergemeinschaftlichen Erwerb, ausgenommen den Erwerb durch befugte Fahrzeughändler zur Weiterlieferung und die erstmalige Zulassung im Inland. Abgabenschuldner ist in den Fällen der Lieferung der Unternehmer bzw der Erwerber sowie im Fall der erstmaligen Zulassung derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird (§ 4 NoVAG).

Die NoVA hat wirtschaftlich den Charakter einer Zulassungsabgabe.⁸⁵ Rechtstechnisch wird sie zur Vereinfachung der Einhebung für den Regelfall an den Tatbestand der Lieferung durch gewerbliche Fahrzeughändler geknüpft. Hieraus resultieren Schwierigkeiten im Hinblick auf eine praxisrelevante, operationale Umsetzung einer Landesabgabe (Zuschlagsabgabe): Rechtstechnisch naheliegend erscheint zunächst die territoriale Anknüpfung an den Ort der Lieferung. Danach würde der Fahrzeuglieferer die Landesabgabe bzw eine Zuschlagsabgabe neben der NoVA in Ansatz bringen, wenn der Ort der Lieferung in einem Bundesland liegt, das ein entsprechendes Besteuerungsrecht vorsieht. Ort der Lieferung wäre den Vorschriften des Umsatzsteuerrechts folgend jener Ort, an dem die Verschaffung der Verfügungsmacht (Übergabe) erfolgt bzw in den Fällen der Auslieferung durch Beförderung oder Versendung jener Ort, an dem die Beförderung oder Versendung beginnt (§ 3 Abs 7 u 8 UStG); im Fall des Ersatztatbestands des inner-

⁸⁵ EuGH 22.12.2010, Rs C-443/09 „Kommission/Österreich“.

gemeinschaftlichen Erwerbs wäre auf den Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs, im Fall der erstmaligen Zulassung auf den Ort der Zulassung abzustellen.

Aus der Warte der Operationalität spricht gegen die Anknüpfung an die Lieferung, dass der Lieferort gestaltbar ist (Auslieferungslager in einem Niedrigsteuerbundesland) und ein an diesen Ort anknüpfendes Besteuerungsrecht nicht der Belastungskonzeption einer Zulassungsabgabe entspricht.

Hieraus ist die Schlussfolgerung zu ziehen, dass eine Verländerung der NoVA eine steuertechnische Neukonzeption der Abgabe erfordern würde, die ihren Charakter als Zulassungsabgabe im Tatbestand selbst operationalisiert. Eine solche Abgabe könnte etwa technisch im Zuge des Zulassungsverfahrens erhoben werden und als "echte" Landesabgabe oder als Zuschlagsabgabe ausgestaltet sein. Allerdings würde die Verländerung einen nicht unerheblichen Prüfungs- und Kontrollaufwand auf Ebene der einhebenden Behörden erzeugen: Es ist nämlich nicht auszuschließen, dass die heute bestehende Problematik der NoVA-Vermeidung durch Auslandszulassung in vergleichbarer Weise im Inland durch Zulassung in Niedrigsteuer-Bundesländern auftreten könnte. Aus dem Blickwinkel der Praxistauglichkeit und Operationalität spricht dieser Umstand gegen eine Verländerung der NoVA.

6.2.9. Werbeabgabe

Die Werbeabgabe ist eine gemeinschaftliche Bundesabgabe, deren Aufkommen im Verhältnis 4:9,083:86,917 zwischen Bund, Ländern und Gemeinden geteilt wird (§ 9 FAG). Der Landesanteil wird zwischen den Ländern Kärnten, Steiermark und Vorarlberg im Verhältnis von ca 30,4:57:12,6 geteilt. Der Anteil des Bundes beschränkt sich auf eine Einhebungsvergütung.

Die Werbeabgabe belastet die Erbringung bestimmter Werbeleistungen. Obwohl die Abgabe nach ihrer derzeitigen Belastungskonzeption als Verbrauchsteuer einzustufen ist, finden die Einschränkungen des § 8 Abs 4 F-VG keine Anwendung, da diese Vorschrift auf die Lieferung von

Gütern (und nicht auf Dienstleistungen) zugeschnitten ist.⁸⁶ Zur finanzverfassungsrechtlichen Problematik eines Landeszuschlags auf die Werbeabgabe vergleiche oben 6.1.

Bei der Festlegung des territorialen Anknüpfungsmerkmals könnte zunächst daran gedacht werden, im Hinblick auf die Schwierigkeit, den Verbrauchsort zu bestimmen, an den Ort der Ansässigkeit des Dienstleisters anzuknüpfen. Zu beachten ist allerdings, dass der VfGH für die Anknüpfungsabgabe die Anknüpfung an das Studioprinzip für Rundfunkwerbung als verfassungswidrig qualifiziert hat.⁸⁷ Eine Anknüpfung an den Ort der Ansässigkeit wäre aber wohl dann verfassungsrechtlich zulässig, wenn der Abgabentatbestand umgestaltet würde und die Abgabe im Sinne einer Unternehmenssteuer den durch Werbeleistung geschaffenen Mehrwert belastet. Art 401 MwSt-RL steht dem nicht entgegen, da die Abgabe keinen allgemeinen Charakter hat.⁸⁸

Eine solche Landesabgabe (bzw Zuschlagsabgabe zu einer entsprechend ausgestalteten Bundesstammabgabe) könnte dann an den Ort anknüpfen, von dem aus der Dienstleister sein Unternehmen betreibt. Hat ein Werbeleister verschiedene Niederlassungen, könnte geregelt werden, dass der Ort der Dienstleistung am Ort der Niederlassung liegt, von dem aus er die Leistung erbringt. Eine solche Regelung würde allerdings auch dazu führen, dass ein Anreiz bestünde, Niederlassungen in Niedrigsteuerbundesländern zu errichten. Die rechtstechnisch nicht reduzierbare Mobilität des Steuergegenstandes spricht im Grunde gegen die Operationalität der Verländerung.

6.2.10. Rechtsgeschäftsgebühren

Bei den Rechtsgeschäftsgebühren handelt es sich um spezielle Verkehrsteuern⁸⁹, für die die Einschränkungen des § 8 Abs 4 F-VG nicht gelten.

⁸⁶ Vgl oben 4.3.

⁸⁷ VfSlg 15395/1989.

⁸⁸ VwGH 25.11.2003, 2003/17/0090 ÖStZB 2004, 508.

⁸⁹ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 6. Aufl., Tz 951.

Die Frage der Zweckmäßigkeit einer Verlängerung von Rechtsgeschäftsgebühren ist für die einzelnen Gebührentatbestände des § 33 GebG gesondert zu diskutieren. In Betracht kämen insbesondere die Mietvertragsgebühren (TP 5), da der Steuergegenstand nicht mobil ist. Effizienzüberlegungen im Hinblick auf die Vollziehung sprechen gegen die Überführung in den Bereich der Landesabgaben und für die Ausgestaltung als Zuschlagsabgabe. Die regionale Anknüpfung einer solchen Zuschlagsabgabe zur Mietvertragsgebühr wäre durch den Ort des Mietobjektes gewährleistet.

6.2.11. Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

Gegenstand der Abgabe sind land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Grundstücke, die nachhaltig land- und forstwirtschaftlich genutzt werden. Abgabenschuldner ist derjenige, der für diesen Abgabengegenstand Schuldner der Grundsteuer ist.⁹⁰

Die Berechtigung zur Erhebung einer Landesabgabe bzw einer Zuschlagsabgabe kann an die örtliche Lage des Abgabengegenstandes angeknüpft werden. Der Abgabentatbestand ist damit eindeutig zuordenbar, Doppelbesteuerungen sind ausgeschlossen. Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe bzw land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke, die in zwei oder mehreren Ländern liegen, wäre eine Zerlegung und Zuteilung der Bemessungsgrundlage erforderlich.

Effizienzüberlegungen betreffend die Vollziehung stehen der Ausgestaltung als echter Landesabgabe nicht entgegen, da die Abgabe an die GrSt anknüpft. Die nähere Ausgestaltung wäre mit jener für die Grundsteuer abzustimmen (vgl 6.3.1.).

6.2.12. Bodenwertabgabe

Die Bodenwertabgabe ist eine gemeinschaftliche Bundesabgabe, deren Ertrag im Verhältnis 4:96 zwischen Bund und Gemeinden geteilt wird (vgl § 9 FAG 2008). Auch wenn die Bodenwertabgabe eine vermögensbezogene Abgabe ist und sich insoferne von der Grunderwerbsteuer

⁹⁰ § 4 BGBl 1960/166 idF BGBl 1984/486.

unterscheidet, da sie nicht an einen Verkehrsvorgang anknüpft, gelten die zur Grunderwerbsteuer gemachten Ausführungen für die Bodenwertabgabe sinngemäß (vgl 6.2.4.): Auch für die Bodenwertabgabe ergibt sich aus der Belegenheit des Grundstücks ein sachlicher und eindeutig bestimmbarer Anknüpfungspunkt für die Festlegung der Berechtigung, eine Landesabgabe auszuschöpfen. Zur verfassungsrechtlichen Problematik einer Zuschlagsabgabe auf die Bodenwertabgabe vgl 6.1.

6.2.1.3. Vermögensteuer

Die Vermögensteuer wurde 1993 abgeschafft. Im FAG 2008 ist sie den Bundesabgaben zugeordnet. Die Ausschöpfung in Form einer ausschließlichen oder geteilten Landesabgabe erfordert nach dem derzeitigen Stand (keine VSt auf Bundesebene) zunächst eine finanzausgleichsrechtliche Überführung der Abgabe in den Bereich der Landesabgaben sowie erhebungstechnisch den Aufbau bzw Ausbau einer entsprechenden Landesabgabenverwaltung (vgl 3.3.). Die Einführung einer Zuschlagsabgabe setzt die Einführung einer Vermögensteuer als Bundesstammabgabe voraus.

Würde eine solche Vermögensteuer nach dem Vorbild der seinerzeitigen Vermögensteuer konzipiert, wäre zu entscheiden, ob das Recht zur Erhebung einer Landesabgabe an die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen oder an die territoriale Zuordnung des betroffenen Vermögensgegenstandes geknüpft werden soll. Die diesbezüglich im Zusammenhang mit der Einkommensteuer unter 6.2.1.2. und teilweise unter 6.2.1.3. angestellten Überlegungen gelten für die Vermögensteuer sinngemäß.

6.2.14. Alkoholsteuer, Biersteuer, Schaumweinsteuer

Diese Abgaben sind als (spezielle) Verbrauchsabgaben zu qualifizieren, die auf Grundlage der Richtlinie über das allgemeine Verbrauchsteuersystem (Systemrichtlinie)⁹¹ erhoben werden.

⁹¹ Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008, ABl. Nr. L 9/12 idF Richtlinie 2010/12/EU des Rates vom 16.2.2010, ABl. Nr. L50/1.

Demgemäß steht die Verlängerung dieser Abgaben unter einem zweifachen Vorbehalt: Zum Ersten muss den verfassungsrechtlichen Analysen entsprechend gewährleistet sein, dass die Abgabe nur den Verbrauch innerhalb des Landes erfasst und dementsprechend eine Entlastung erfolgt, wenn der Verbrauch im Sinne eines tatsächlichen Konsums außerhalb des Landes eintritt.⁹² Zum Zweiten sind die unionsrechtlichen Einschränkungen aufgrund der Systemrichtlinie zu beachten.

Die Steuerschuldentstehung ist für die hier angeführten Abgaben vergleichbar gestaltet: Die Steuerschuld entsteht im Wesentlichen mit der Wegbringung aus einem Steuerlager, ohne dass ein weiteres Steueraussetzungsverfahren oder ein Zollverfahren anschließt oder dadurch, dass sie in einem Steuerlager zum Verbrauch entnommen werden (Entnahme in den freien Verkehr).⁹³ Steuerschuld begründend sind ferner die Herstellung außerhalb eines Steuerlagers oder auch die Einfuhr aus einem Drittland unmittelbar in das Steuergebiet.⁹⁴ Die Steuerschuldentstehungsgründe sind im Wesentlichen unionsrechtlich vorgegeben.⁹⁵

Knüpft eine Landesabgabe territorial an die örtliche Lage des Steuerlagers oder des Herstellerbetriebes an, würde hierdurch nicht den Vorgaben des § 8 Abs 4 F-VG bzw den aus dem Sachlichkeitsgebot erfließenden vergleichbaren Beschränkungen Rechnung getragen. Da der Ort des Steuerlagers oder auch des Herstellerbetriebes nicht ohne Weiteres mit dem Ort des Verbrauchs gleichgesetzt werden kann und auch nicht in einem inneren Zusammenhang mit diesem steht, eignet sich die territoriale Anknüpfung weder für eine Landesabgabe noch für eine Zuschlagsabgabe zu einer Bundesstammabgabe. Alternative territoriale Anknüpfungen für die Bundesstammabgabe und für eine Zuschlagsabgabe sind aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben ausgeschlossen.

⁹² Vgl oben 4.3.

⁹³ Vgl § 8 AlkStG; § 7 BierStG; § 6 SchwStG.

⁹⁴ Vgl § 8 Abs 1 Z 7 und § 8 Abs 2 AlkStG.

⁹⁵ Vgl Art 7 System-RL.

6.2.15. Mineralölsteuer

Die Mineralölsteuer ist eine Verbrauchsteuer, die auf Grundlage der Systemrichtlinie erhoben wird.⁹⁶ Da die Tatbestandsbildung der Steuerschuldentstehung vergleichbar den Abgaben auf alkoholische Getränke gestaltet ist,⁹⁷ kann sinngemäß auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen werden (vgl oben 6.2.14.).

6.2.16. Tabaksteuer

Die Tabaksteuer ist eine Verbrauchsteuer, die auf Grundlage der Systemrichtlinie erhoben wird.⁹⁸ Die Grundsätze der Steuerschuldentstehung entsprechen jenen für Abgaben auf Alkohole oder Mineralöle⁹⁹ (vgl 6.2.14.). Auf die diesbezüglichen Ausführungen kann daher sinngemäß verwiesen werden.

6.2.17. Energieabgaben

Die in Österreich erhobenen Energieabgaben (Elektrizitätsabgabe, Erdgasabgabe und Kohleabgabe) sind Verbrauchsabgaben iSd § 8 Abs 4 F-VG. Die Einschränkungen des § 8 Abs 4 F-VG bzw vergleichbare, aus dem Sachlichkeitsgebot ableitbare Restriktionen sind daher zu beachten.¹⁰⁰

Die Energieabgaben knüpfen an die Lieferung im Steuergebiet an, wobei Lieferungen an Wiederverkäufer nicht erfasst werden, soweit die Energie (Elektrizität, Erdgas oder Kohle) zur Weiterlieferung bestimmt ist. Die Regelung bezweckt damit die Erfassung des Verbrauchs. Der Lieferort liegt hierbei definitionsgemäß an jenem Ort, an dem der Verbraucher über die Energie

⁹⁶ Vgl Art 1 Abs 1 System-RL.

⁹⁷ Vgl § 21 MinStG.

⁹⁸ Vgl Art 1 Abs 1 lit c System-RL.

⁹⁹ Vgl § 9 TabStG.

¹⁰⁰ Vgl 4.3.3.

verfügen, dh diese verbrauchen kann.¹⁰¹ Landesenergieabgaben, die dem Vorbild der heute erhobenen Energieabgaben folgend von jenem Land erhoben werden, in dem der Empfänger über die Energie verfügen kann, wären daher im Grunde als verfassungskonform zu betrachten. Die Rechtsprechung der Höchstgerichte interpretiert zwar den Begriff des Verbrauchs iSd § 8 Abs 4 F-VG im Sinne eines tatsächlichen Konsums¹⁰², wobei ein solches Verständnis dann Schwierigkeiten bereiten würde, wenn die Energie nicht an jenem Ort verbraucht wird, an dem dem Empfänger der Lieferung die Verfügungsberechtigung eingeräumt wird und dieser Ort in einem anderen Bundesland liegt. Es dürfte aber – wie oben gezeigt – im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegen, den Ort des Verbrauchs mit dem Ort der Verfügungsberechtigung gleichzusetzen.¹⁰³

Die territoriale Anknüpfung an den Ort der Lieferung ist jedenfalls dann zulässig, wenn Energie als lieferfähiger Gegenstand betrachtet wird¹⁰⁴: In diesem Fall wäre gem § 14 Abs 2 FAG 1989 idF BGBl 450/1992 § 8 Abs 4 nicht anzuwenden.¹⁰⁵

Betrachtet man die Alternativen der Überführung in den Bereich der Landesabgaben und der Verankerung als Zuschlagsabgabe, wäre erstere nicht operational: Die Ausgestaltung als Landesabgabe bedingt einen zusätzlichen administrativen Einhebungsaufwand (vgl 3.3.); überdies ist fraglich, ob und in welcher Form die Energieabgabenvergütung für grenzüberschreitende Energielieferungen effizient durchführbar ist. Im Fall der Ausgestaltung als Zuschlagsabgabe könnte die Vergütung auf die Stammabgabe beschränkt bleiben. Abgabenschuldner des Zuschlags wäre danach der Lieferer der Energie, wobei dieser die Zuschlagsabgabe nach dem Ort zu bestimmen hätte, an dem der Empfänger über die elektrische Energie verfügen kann.

¹⁰¹ Vgl § 1 Abs 2 EIAbgG bzw 1 Abs 2 Erdgas AbgG.

¹⁰² VfSlg 15395/1989.

¹⁰³ Vgl 4.3.3

¹⁰⁴ So etwa auch für das Umsatzsteuerrecht *Ruppe*, UStG-Kommentar, 3.Aufl, Wien 2005, § 3 Anm 11/1.

¹⁰⁵ Vgl oben 4.3.

Aus unionsrechtlicher Sicht ist davon auszugehen, dass nach den Regelungen der Verbrauchsteuersystemrichtlinie Zuschläge subnationaler Gebietskörperschaften zu einer Stammabgabe des Bundes nicht von vornherein ausgeschlossen sein dürften. Betrachtet man Stammabgabe und Zuschlag als zwei gesonderte Abgaben, die auf dieselbe Bemessungsgrundlage erhoben werden, wäre allerdings Art 1 Abs 2 SystemRI zu beachten, wonach andere indirekte Abgaben auf die von der Richtlinie erfassten Waren nur erhoben werden dürfen, wenn sie mit einer besonderen Zielsetzung ausgestaltet sind. Ob diese Einschränkung auch auf Zuschlagsabgaben anzuwenden ist, ist fraglich, da zumindest materiell nicht vom Vorliegen einer "anderen Abgabe" auszugehen ist.¹⁰⁶

6.2.18. Altlastenbeitrag

Dem Altlastenbeitrag unterliegen das Ablagern von Abfällen oberhalb oder unterhalb der Erde, das Verbrennen von Abfällen in einer Verbrennungsanlage, das Verwenden von Abfällen zur Herstellung von Brennstoffprodukten sowie das Einbringen von Abfällen in Hochöfen zur Herstellung von Roheisen (§ 3 Z 1-3a ALSAG); ferner unterliegt dem Altlastenbeitrag das Befördern von Abfällen zu einer Tätigkeit außerhalb des Bundesgebietes (§ 3 Z 4 ALSAG). Beitragsschuldner ist der Inhaber einer im Bundesgebiet gelegenen Anlage, in der eine beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wird sowie im Fall des Beförderns die notifizierungspflichtige Person (§ 4 ALSAG). Bemessungsgrundlage ist die Masse des Abfalls entsprechend dem Rohgewicht, wobei § 6 differenzierend nach Abgabentatbeständen Beiträge je angefangener Tonne festlegt.

Effizienzüberlegungen betreffend die Vollziehung sprechen auch hier gegen eine Verländerung durch Übertragung in den Bereich der Landesabgaben und für die Verankerung von Zuschlagsabgaben. Der Beitragsschuldner würde für den Fall des Bestehens einer Zuschlagsabgabepflicht neben dem Bundesbeitrag seinem Kunden den entsprechenden Landesbeitrag verrechnen. Für die Erhebung dieses Beitrages könnte weiterhin das Zollamt zuständig sein, in dessen Bereich der Beitragsschuldner seinen Sitz oder Wohnsitz hat. Die Vorschriften des §§ 6 bis 12 ALSAG

¹⁰⁶ Vgl aber *Ruppe*, aaO (FN19), § 6 Tz 4, wonach Zuschlagsabgaben auch als zwei ausschließliche Abgaben gedeutet werden können.

wären entsprechend anzupassen (zB wäre § 9 Abs 2 betreffend die Abgabenerklärung auf den Stammbeitrag und den Zuschlagsbeitrag zu beziehen).

Die Erhebung einer Landesabgabe bzw einer Zuschlagsabgabe kann für Tatbestände des § 3 Abs 1 Z 1–3a ALSAG territorial an die Lage der Deponie bzw der Verwertungsanlage anknüpfen. Offen ist dagegen die Zuordnung des Tatbestands des Beförderns von Abfällen; für diesen Tatbestand könnte auf den Ort der Beförderung abgestellt werden. Um Aufteilungen im Fall grenzüberschreitender Beförderungen zu vermeiden, könnte auf den Ort des Beginns der Beförderung abgestellt werden.

6.2.19. Wohnbauförderungsbeitrag

Der Wohnbauförderungsbeitrag ist gem § 8 Abs 1 FAG ab 2009 eine gemeinschaftliche Bundesabgabe, deren Ertrag gem § 9 Abs 1 FAG zu 19,45% dem Bund und zu 80,55% den Ländern zugeordnet ist.¹⁰⁷

Der Beitragspflicht unterliegen im Wesentlichen Personen, die auf Grund eines privat- oder öffentlichrechtlichen Dienstverhältnisses beschäftigt sind, sowie Dienstgeber, soweit deren Dienstnehmer beitragspflichtig sind (§ 2 WBFG). Bemessungsgrundlage bildet die Beitragsgrundlage in der Krankenversicherung; der Steuersatz beträgt 0,5%, wobei der Dienstgeber einen gleich hohen Betrag für jeden von ihm beschäftigten Dienstnehmer zu leisten hat (§ 5 WBFG).

Im Schrifttum wird eine Verländerung des Wohnbauförderungsbeitrages vor allem mit dem Argument begründet, dass die Aufgabe der Förderung gem Art 15 B-VG in Gesetzgebung und Vollziehung in die Kompetenz der Länder fällt.¹⁰⁸ Demgemäß sollte auch die Finanzierungsverantwortung den Ländern übertragen werden, um echte Verantwortung der Politik gegenüber dem

¹⁰⁷ Zur Geschichte der Finanzierung der Wohnbauförderung vgl *Matzinger/Sturmelechner*, Finanzierung der Wohnbauförderung im Finanzausgleich, ÖHW 2006, 24ff; zur Bewertung der Reform durch das FAG 2008 vgl *Huemer/Matzinger/Maurer*, Zum Paktum des Finanzausgleichs 2008, in Bauer (Hrsg), Finanzausgleich 2008: Ein Handbuch, Wien-Graz 2008, 72ff; *Kronberger*, ebendort, 281.

¹⁰⁸ *Matzinger/Sturmelechner*, ÖHW 2006, 24.

Bürger zu begründen.¹⁰⁹ Eine Stärkung der Steuerautonomie der Länder könnte zum einen nach Art eines Trennsystems erfolgen, bei dem die Länder sämtliche Tatbestandsmerkmale der Abgabe festlegen. Zum anderen könnte vorgesehen werden, die Steuerautonomie der Länder auf die Festlegung des Steuersatzes für eine im Übrigen vom Bund festzulegende Abgabe zu beschränken.¹¹⁰ Die regionale Zuordnung des Beitrages müsste hierbei im Rahmen des Erhebungsverfahrens sichergestellt werden. Würde ein regionalisierter Beitrag weiterhin von den Sozialversicherungen eingehoben, kann an die regionale Zuordnung zum jeweiligen Sozialversicherungsträger angeknüpft werden. Sollte die Einhebung künftig durch Abgabenbehörden erfolgen, kann auf die regionale Zuordnung der Betriebsstätte abgestellt werden, in der der Dienstnehmer tätig ist. Ländergrenzüberschreitende Betriebsstätten erfordern Regelungen betreffend die Zuteilung und Zerlegung der Bemessungsgrundlage.

6.3. Bundesrechtlich geregelte Landesabgaben

6.3.1. Grundsteuer

Die GrSt ist eine gem § 7 Abs 3 F-VG durch die Bundesgesetzgebung geregelte und den Gemeinden überlassene ausschließliche Gemeindeabgabe (§ 14 Abs 1 Z 1 iVm § 14 Abs 2 FAG 2008). Abgabenautonomie der Länder im Bereich der Grundsteuer setzt die Ausgestaltung als „echte“ Landesabgabe voraus.¹¹¹ Ob die Verankerung einer Zuschlagsabgabe zur bestehenden Grundsteuer durch den Abgabekatalog des § 6 F-VG gedeckt ist, erscheint ungeachtet § 6 Abs 2 F-VG fraglich, da die Stammabgabe nach der derzeitigen Ausgestaltung eine Landes- und Gemeindeabgabe ist (vgl Abs 2).

¹⁰⁹ Vgl auch *Pitlik*, Theoretische Eckpunkte einer grundlegenden Reform des aktiven Finanzausgleichs, in Bauer (Hrsg), aaO (FN 107), 425.

¹¹⁰ Vgl dazu auch *Matzinger/Sturmlechner*, aaO, 48ff.

¹¹¹ Vgl auch *Sutter*, aaO (FN 6), 165.

Die Stärkung der Abgabenaufonomie der Länder setzt in Anbetracht der derzeit bestehenden Ausgestaltung der GrSt als vom Bund überlassene Landes- und Gemeindeabgabe voraus, dass der Bund auf die von ihm in Anspruch genommene Kompetenz des § 7 Abs 3 F-VG gänzlich oder zumindest teilweise verzichtet, womit die Zuständigkeit der Länder für die gesetzliche Ausgestaltung der GrSt erheblich aufgewertet werden könnte. Denkbar wäre etwa, dass sich die bundesgesetzliche Regelung auf die Festlegung der Bewertungsgrundsätze beschränkt, die konkrete Ausgestaltung im Übrigen und damit auch hinsichtlich der Steuersätze (Steuermaßzahlen, Hebesätze) durch die Länder geregelt wird. Für die Festlegung der Steuersätze wäre hierbei zu diskutieren, ob und in welchem Rahmen vom Bund Mindest- und Höchstsätze vorzusehen wären. Die Tarifregelung sollte aber in jedem Fall so gestaltet werden, dass eine dem Autonomieprinzip Rechnung tragende faktische Ausschöpfungsbandbreite ermöglicht wird und vermieden wird, dass für nahezu sämtliche Gebietskörperschaften ein Zwang zur Ausschöpfung im Höchstmaß besteht. Finanzausgleichsrechtlich könnte dabei die GrSt weiter als ausschließliche Gemeindeabgabe verankert bleiben, womit der Ertrag weiterhin ausschließlich den Gemeinden zustünde. In Betracht käme im Fall ihres Ausbaus aber auch die Verankerung als geteilte Landes- und Gemeindeabgabe.¹¹²

Territorial ist die Berechtigung zur Erhebung einer Landesabgabe an die Lage des jeweiligen Grundstücks anzuknüpfen. Doppelbesteuerungen wären durch die eindeutige Radizierbarkeit des Steuergegenstandes ausgeschlossen.

Zu überlegen wäre ferner die Zentrierung der Zuständigkeit der Vollziehung grundstücksbezogener Abgaben und die hierfür erforderliche Verwaltungsstruktur auf Ebene der Länder. Alternativ käme auch eine Erhebung durch den Bund in Betracht, wobei die Verwaltungshoheit des Bundes speziell zu regeln wäre.¹¹³

¹¹² Im letzteren Sinne etwa *Rossmann*, Kommentar zu den Beiträgen von Gebhard Kirchgässner und Andreas Wörgötter, in Bauer/Handler/Schratzenstaller (Hrsg), aaO (FN 1), 95; *Thöni*, aaO (FN 81), 109.

¹¹³ Vgl oben 3.3.; für die Erhebung durch den Bund *Thöni*, aaO (FN 81), 109.

Eine „einheitswertbezogene“ Reform, die die Doppelgleisigkeiten zwischen Finanzamt und Gemeinde bei der Bewertung des Grundbesitzes beseitigt und eine entsprechende Verfahrenvereinfachung herbeiführt,¹¹⁴ könnte in diesem Zuge durchgeführt werden, stellt aber keine notwendige Vorbedingung für eine „Verlängerung“ der GrSt dar.

6.3.2. Kommunalsteuer

Die Kommunalsteuer ist eine ausschließliche Gemeindeabgabe im Sinne des § 14 Abs 1 Z 2 iVm § 14 Abs 2 FAG 2008. Es handelt sich bei der Kommunalsteuer um eine durch die Bundesgesetzgebung überlassene Abgabe, die durch den Bund geregelt ist (§ 7 Abs 3 F-VG). Für die Regelung der Erhebung und der Verwaltung der Kommunalsteuer ist die Landesgesetzgebung zuständig, soweit nicht bundesgesetzliche Vorschriften entgegenstehen (§ 16 Abs 1 FAG). Für die Erhebung und Verwaltung der Kommunalsteuer sind die Gemeinden zuständig, soweit nicht bundes- oder landesgesetzliche Vorschriften entgegenstehen (§ 16 Abs 2 FAG).

Eine Stärkung der Abgabenautonomie der Länder erfolgt dann, wenn die bundesgesetzliche Regelung im Ergebnis auf die Regelung des Steuergegenstandes und die Bemessungsgrundlage beschränkt würde und Steuerbefreiungen und/oder Steuersätze durch die Länder festgelegt werden könnten. Für die Festlegung der Steuersätze wäre wiederum zu diskutieren, ob und in welchem Umfang Mindest- und Höchstsätze vorzusehen wären. Die Ausgestaltung als Zuschlagsabgabe wäre demgegenüber suboptimal.

Im Fall der Ausgestaltung als Landesabgabe könnte die territoriale Anknüpfung an die Betriebsstätte erfolgen, der Dienstnehmer zugewiesen sind. Die Landesabgabe würde sich dann auf die Arbeitslöhne jener Dienstnehmer beziehen, die einer im Geltungsgebiet der Abgabe gelegenen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Für den Fall, dass Betriebsstätten im Hoheitsgebiet mehrerer Bundesländer liegen, wäre ein Zuteilungs- und Zerlegungsverfahren vorzusehen.

¹¹⁴ *Taucher*, Steuern auf Grund und Boden- Optionen für Österreich, in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), aaO (FN 1), 131 ff; weitergehend *Bauer/Ott*, Die Grundsteuer im Finanzausgleich 2008 und Reformüberlegungen, in Bauer (Hrsg), Finanzausgleich 2008: Ein Handbuch, Wien-Graz 2008, 446ff.

6.3.3. Feuerschutzsteuer

Die Feuerschutzsteuer ist eine ausschließliche Landes- und Gemeindeabgabe (§ 14 Abs 1 Z 3 FAG), wobei die Regelung der Feuerschutzsteuer ebenfalls durch den Bundesgesetzgeber erfolgt (§ 18 Abs 1 FAG). Die Erhebung erfolgt durch die Bundesabgabenbehörden. Der Ertrag der Feuerschutzsteuer wird sodann länderweise nach dem in § 18 Abs 2 FAG vorgesehenen Schlüssel aufgeteilt.

Für die Feuerschutzsteuer könnte eine Stärkung der Abgabenautonomie der Länder durch Umgestaltung zu einer „echten“ Landesabgabe bewirkt werden. Angesichts des Versicherungsgegenstandes wird die territoriale Anknüpfung durch die Lage des versicherten Objekts bestimmt. Unter Effizienzgesichtspunkten der Vollziehung dürfte einer Ausgestaltung als Landesabgabe allerdings entgegenstehen, dass der Versicherer je nach Lage des Objektes unterschiedliche Landeszuschläge zu verrechnen und abzuführen hätte.

7. Stärkung der Abgabenautonomie durch neue Landesabgaben

Die Kompetenz der Länder zur Einführung neuer Abgaben (sogenanntes Abgabenerfindungsrecht) ist heute stark eingeschränkt aufgrund der Vorschrift des § 8 Abs 3 F-VG.¹¹⁵

Im Schrifttum finden sich ua folgende Vorschläge für eine Ausschöpfung des Abgabenerfindungsrechts:

Emissionsabgaben (Luftemissionsabgaben, Abwasserabgaben): In Anbetracht der zu berücksichtigenden regionalen Wirtschafts- und Umweltsituation eignen sich derartige Abgaben grundsätzlich als Landesabgaben. Die Abgabentatbestände könnten standortbezogen formuliert wer-

¹¹⁵ Ruppe, aaO (FN 19), § 8 Tz 10-14

den, womit eine eindeutige regionale Zuordnung gewährleistet wäre.¹¹⁶ Art 1 Abs 2 und 3 VSystRL wären zu beachten.

Getränkeabgabe: Soweit Getränkeumsätze im Rahmen einer Dienstleistung erfolgen, unterliegen sie nicht den unionsrechtlichen Beschränkungen der Systemrichtlinie.¹¹⁷ Insbesondere Getränkeumsätze, die im Rahmen der Gastronomie ausgeführt werden, könnten daher als Steuerbestand einer Landesabgabe ausgestaltet werden. Art 1 Abs 3 VSystRL wäre zu beachten.

Wohnsitzinfrastrukturabgabe: Als produktionsbezogene Steuer begünstigt die Kommunalsteuer Gemeinden mit Industrie- und Dienstleistungsunternehmen. Die tendenzielle, territoriale Entmischung von Wohn- und Arbeitsgemeinde führt zu einer Schwächung der Finanzkraft von Wohnsitzgemeinden. Um diese auszugleichen, wird die Anknüpfung einer Wohnsitzabgabe an die Einkommensteuer (kommunale Zuschlagssteuer) diskutiert.¹¹⁸ Alternativ wird vorgeschlagen, eine Wohnsitzinfrastrukturabgabe an gemeindespezifische Parameter zu knüpfen, die Leistungsfähigkeit indizieren. Hierfür könnte beispielsweise die Höhe der vorgeschriebenen Benützungsgebühren herangezogen werden.

Umwidmungsabgabe: In steuerpolitischer Diskussion ist die Besteuerung von Wertsteigerungen, die durch Umwidmung landwirtschaftlich genutzter Flächen erzielt werden. Inwieweit die Einführung solcher Abgaben durch das Abgabenerfindungsrecht gedeckt ist, erscheint fraglich, da der realisierte Wertzuwachs bei Liegenschaften des Betriebsvermögens steuersystematisch an sich vom Anwendungsbereich der ESt erfasst ist. Der Umstand, dass der Bundesgesetzgeber diese Besteuerungskompetenz bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und 3 EStG bislang nicht bzw nur im Rahmen des Spekulationstatbestandes ausschöpft, dürfte zu keiner anderen Betrachtung führen. Die landesrechtliche Verankerung von Umwidmungsabgaben dürfte damit – vorbehalt-

¹¹⁶ Vgl bereits *Schönbäck*, Neuordnung der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung in Österreich, in Republik Österreich – BKA – Verfassungsdienst (Hrsg.), aaO (FN 2), 443.

¹¹⁷ EuGH 10.3.2005, Rs C-491/03 „Ottmar Hermann“.

¹¹⁸ Vgl oben 6.2.1.1, *Smekal*, Weitere Optionen für die Stärkung der (regionalen) kommunalen Steuerautonomie in Österreich in *Bauer/Schratzenstaller*, aaO (FN 1), 86f; *Sutter*, aaO (FN 1), 165.

lich einer näheren Prüfung – einer bundesgesetzlichen Ermächtigung nach § 8 Abs 3 F-VG bedürfen.

Zu beachten ist ferner, dass nach hA das Abgabenerfindungsrecht auch durch jene im FAG angeführten Bundesabgaben blockiert ist, die zurzeit tatsächlich nicht erhoben werden.¹¹⁹ Neue Abgabenquellen für die Länder könnten daher zunächst dadurch erschlossen werden, dass derartige Steuern aus dem Katalog des § 7 bzw § 8 FAG eliminiert werden. So könnte etwa durch die Streichung der Vermögensteuer in § 7 FAG das Recht der Länder begründet werden, die Vermögensteuer auf Landesebene einzuführen.¹²⁰ Vergleichbare Überlegungen können etwa zur Erbschafts- und Schenkungssteuer angestellt werden.

8. Ergebnisse

Aus rechtswissenschaftlicher und rechtstechnischer Sicht sind folgende Aspekte im Zusammenhang mit der Stärkung der Abgabenaufonomie der Länder zu berücksichtigen, wobei finanzwirtschaftlich und ökonomische Implikationen auftragsgemäß außer Betracht bleiben:

- Eine Stärkung der Abgabenaufonomie der Länder kann zum einen durch Entwicklung des bestehenden Steuerverbundes in Richtung eines gebundenen Trennsystems, zum anderen durch Entwicklung in Richtung eines Zuschlagssystems erfolgen. Im ersten Fall würden Steuerquellen, die bislang in der Abgabenhöheit des Bundes liegen, in den Bereich der Landesabgaben überführt. Hierbei könnte der Bund gestützt auf § 7 Abs 3 F-VG die Grundsätze der Abgabe (zB Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage) zentral regeln und die Festlegung des Steuersatzes den Ländern überlassen. Ein Zuschlagssystem würde dagegen lediglich erfordern, Zuschlagsabgabensätze der Länder für bestehende Bundesabgaben vorzusehen.

¹¹⁹ Kofler, aaO (FN 19) § 8 F-VG Tz 11.

¹²⁰ Zur Problematik der Verländerung der Vermögensteuer vgl allerdings bereits oben 6.2.13.

- Der Überführung von Bundesabgaben in den Bereich der „echten“ Landesabgaben sind in einem gebundenen Trennsystem Grenzen gesetzt: Der Anteil der Länder und Gemeinden an den beiden wichtigsten Steuern (Umsatzsteuer, Einkommensteuer) kann praktisch durch alternative Steuern nicht aufgebracht werden. Hinzu treten die Fragen der administrativen Bewältigung einer dezentralen Steuererhebung, die den Aufbau einer entsprechenden Landesverwaltung erfordern würde. Die Überführung von Bundesabgaben in den Bereich der Landesabgaben sollte daher nur dann erfolgen, wenn auf Landes- bzw Gemeindeebene eine ausreichende Verwaltungsstruktur zur Einhebung und zwangsweisen Einbringung besteht oder eine solche Struktur mit effizientem Mitteleinsatz geschaffen werden kann. Alternativ kann gestützt auf § 11 Abs 3 F-VG eine Einhebung durch Bundesorgane vorgesehen werden.
- Zuschlagsabgaben der Länder zu Bundesabgaben sind dadurch gekennzeichnet, dass das gesamte Bemessungs- und Einhebungsverfahren einschließlich der Vorschreibung und Abschreibung nach den für die Stammabgabe geltenden Bestimmungen durchgeführt wird. Im Vergleich zu einer Überführung einer Abgabe in den Bestand der Landesabgaben ist der Verwaltungsaufwand für die Länder gering. Die Zuschlagsabgabe minimiert auch den zwischen den subnationalen Gebietskörperschaften erforderlichen Koordinierungsaufwand, um die vollständige Ausschöpfung der Abgabe zu gewährleisten.
- Die Überführung einer Bundesabgabe in den Bereich der Landesabgaben bzw die Verankerung von Zuschlagsabgaben erfordern, dass der Abgabentatbestand einen hinreichend engen territorialen Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Abgabe aufweist. Abgaben, die keine hinreichende territoriale Anknüpfung aufweisen, sind verfassungswidrig.
- Abgabentatbestände sollten im Hinblick auf ihre Operationalität und Praxistauglichkeit so gestaltet sein, dass Doppelbesteuerungen desselben Sachverhaltes durch unterschiedliche Bundesländer vermieden werden. Ein verfassungsrechtliches Gebot zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen besteht allerdings grundsätzlich nicht. Dem Bund kommt die Kompetenz zu, Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen zu treffen (§ 7 Abs 4 F-VG). Eine Verpflichtung, solche Regelungen zu erlassen, besteht an sich nicht; sie ist aber

dann anzunehmen, wenn durch Doppelbesteuerungen exzessive Belastungsergebnisse eintreten.

- Für Verbrauchsabgaben subnationaler Gebietskörperschaften ist zu beachten, dass sie den Verbrauch außerhalb des Geltungsgebiets der Abgabe nicht belasten dürfen. Diese im § 8 Abs 4 F-VG verankerte Norm bringt Wertungen zum Ausdruck, die dem allgemeinen Sachlichkeitsgebot entsprechen und würde daher auch unter geänderten verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen gelten. Der Steuertatbestand einer regionalen Verbrauchsabgabe erfordert danach einen inneren sachlichen Zusammenhang mit dem Tatbestand des tatsächlichen Verbrauchs. Bloße steuertechnische Anknüpfungen sind dagegen auf subnationaler Ebene mit dem Sachlichkeitsgebot nicht vereinbar, wenn sie nicht in einem inneren Zusammenhang mit dem tatsächlichen Verbrauch selbst stehen.
- Die territoriale Anknüpfung einer Verbrauchsabgabe an den Tatbestand der Lieferung hat vor dem Hintergrund des allgemeinen Sachlichkeitsgebotes einen hinreichenden Bezug zum territorialen Verbrauch; § 14 Abs 2 FAG 1989 idF BGBl 450/1992 sieht dementsprechend systematisch konsistent vor, dass in den Fällen einer Anknüpfung an den Liefertatbestand und einer bundesgesetzlichen Ermächtigung § 8 Abs 4 F-VG nicht anzuwenden ist. Anders gewendet: § 8 Abs 4 F-VG ist damit nur in jenen Fällen relevant, in denen regionale Abgaben Verbrauchsgüter belasten und steuertechnisch nicht an den Tatbestand der Lieferung angeknüpft wird.
- Die speziellen Verbrauchsteuern auf Alkohole, Mineralöle und Tabakwaren sind aufgrund ihrer unionsrechtlich vorgegebenen Tatbestandsbildung nicht für eine Verländerung geeignet, da das Steueraussetzungsverfahren bzw die Normen zur Entstehung der Steuerschuld nicht in einem hinreichenden Bezug zum Ort des Verbrauchs selbst stehen.
- Für die Energieabgaben ist es verfassungsrechtlich mit den Vorgaben des § 8 Abs 4 F-VG vereinbar, eine Zuschlagsabgabe einzuhoben, die sich nach dem Ort des Verbrauchs (Abgabeort) richtet. Unionsrechtlich bestehen keine Bedenken, wenn Stammabgabe und Zuschlag als eine einzige Abgabe gesehen werden. Erkennt man im Zuschlag eine gesonder-

te Abgabe, wäre diese unionsrechtlich nur zulässig, wenn für diese eine besondere Zielsetzung ausgemacht werden kann. Eine vollständige Überführung der Energieabgaben in den Bereich der Landesabgaben bedingt demgegenüber zusätzlichen administrativen Einhebungsaufwand; fraglich wäre überdies die Durchführung der Energieabgabenvergütung für länderüberschreitende Energielieferungen.

- Die Umsatzsteuer kommt sowohl aus unionsrechtlichen wie auch aus Gründen der Praxistauglichkeit und Operationalität für eine Verländerung nicht in Betracht.
- Die Kapitalverkehrsteuern können aufgrund der unionsrechtlichen Vorgabe (einheitlicher Steuersatz) nicht als Zuschlagsabgabe ausgestaltet werden. Eine Überführung in den Bereich der „echten“ Landesabgaben würde einen einheitlichen Steuersatz und eine bundeseinheitliche Einhebung voraussetzen.
- Eine Zuschlagsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer könnte durch territoriale Anknüpfung an den Wohnsitz (Sitz bzw Ort der Geschäftsleitung) ausgestaltet werden. Eine gleichmäßige Belastung erfordert die Einbeziehung sämtlicher Einkunftsarten. Die Einbeziehung von abzugspflichtigen Einkünften und Abzugssteuern (LSt, KEST) ist – um eine Gleichbehandlung mit Veranlagungsfällen zu gewährleisten - zumindest insoweit vorzusehen, als durch den Abzug keine Endbesteuerung eintritt. Die Anknüpfung an den Wohnsitz bedingt ein Sondersteuerrecht, das unter anderem die Frage der Vermeidung der Doppelbesteuerung (Doppel- und Mehrfachansässigkeit), das Problem des Wohnsitzwechsels (Stichtagsprinzip vs zeiträumliche Aufteilung) und die Einbeziehung ausländischer Einkünfte in die Bemessungsgrundlage des Länder-Zuschlages regelt. Rechtspolitisch stellt sich die Frage nach der Rechtsformneutralität und die Behandlung von Körperschaften (Kapitalgesellschaften).
- Für Verkehrsteuern (Versicherungssteuer, motorbezogene Versicherungssteuer, KFZ-Steuer, Werbeabgabe) ist in Anbetracht der Mobilität des Steuergegenstandes der Spielraum für eine operationale territoriale Anknüpfung gering. So könnte bei der Versicherungssteuer (motorbezogener Versicherungssteuer) auf die Ansässigkeit des Versiche-

rungsnehmers abgestellt werden, womit der Versicherer je nach Ansässigkeit des Versicherungsnehmers unterschiedlicher Landeszuschläge zu verrechnen hätte. Die Stärkung der Steuerautonomie der Länder im Bereich der Werbeabgabe setzt die Umgestaltung der Abgabe in Richtung einer Unternehmenssteuer voraus, die den Mehrwert der Werbeleistung belastet.

- Die Normverbrauchsabgabe in ihrer derzeitigen rechtstechnischen Ausgestaltung eignet sich nicht für eine Verlängerung, da der Leistungstatbestand in hohem Maße mobil ist und nicht die Belastungskonzeption einer Zulassungsabgabe abbildet. Eine Verlängerung setzt vielmehr die Umgestaltung der Abgabe zu einer echten Zulassungsabgabe voraus. Eine solche Anknüpfung erfordert allerdings behördlichen Prüfungs- und Kontrollaufwand, um Umgehungen durch Zulassung in Niedrigsteuerländern zu vermeiden.
- Unter dem Aspekt der Praxistauglichkeit und Operationalität eignen sich vor allem jene Bundesabgaben für eine Verlängerung, die territorial an die Lage eines Grundstücks angeknüpft werden können. Nach diesem Gesichtspunkt wäre eine Verlängerung der Grunderwerbsteuer, der Rechtsgeschäftsgebühren auf Mietverträge, der Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie der Bodenwertabgabe rechtstechnisch einfach umsetzbar.
- Hinsichtlich der bundesrechtlich geregelten Grundsteuer tritt eine Stärkung der Abgabenautonomie der Länder dann ein, wenn die Länder das Recht erhalten, die konkrete Ausgestaltung der Abgabe und hierbei insbesondere die Höhe der Steuersätze gesetzlich zu regeln. Die Regelung der Steuersätze müsste hierbei derart erfolgen, dass faktisch eine Spreizung in der Ausschöpfung der Abgabe eintreten kann.
- Der Wohnbauförderungsbeitrag eignet sich zur Ausgestaltung einer „echten“ Landesabgabe, die an die regionale Zuordnung der Betriebsstätte anknüpft, in der der Dienstnehmer tätig ist.

- Auf Grund der Tatsache, dass sich für eine Verländerung vor allem grundstücksbezogene Abgaben eignen, wäre im Fall einer angestrebten Stärkung der Abgabenaufonomie der Länder eine Zentrierung der Zuständigkeit zur Regelung und Erhebung sämtlicher grundstücksbezogener Abgaben auf Ebene der Länder iSe One-stop-shop-Konzeptes zu erwägen. Um einer übermäßigen regionalen Rechtszersplitterung entgegenzuwirken, könnte der Bund die wesentlichen Merkmale für diese Abgaben wie zB die Bemessungsgrundlagen oder Steuersatz-Bandbreiten in einem Grundsatzgesetz regeln.
- Eine Stärkung der Abgabenaufonomie der Länder in Bezug auf die Kommunalsteuer tritt dann ein, wenn den Ländern die Kompetenz eingeräumt wird, die Steuersätze (zB innerhalb vorgegebener Bandbreiten) festzulegen.
- Die Stärkung der Abgabenaufonomie der Länder kann ferner durch eine Ausschöpfung des Abgabenerfindungsrechtes herbeigeführt werden. Eine Erweiterung dieses Rechts tritt dann ein, wenn vom Bund im derzeitigen Finanzausgleich besetzte Abgaben (wie zB die Vermögensteuer oder die Erbschafts- und Schenkungssteuer) freigegeben werden. Darüber hinaus könnte sich eine Ausschöpfung des Abgabenerfindungsrechts durch Emissionsabgaben, Getränkeabgaben oder Wohnsitzinfrastrukturabgaben anbieten.

Linz, 16. Jänner 2012



Markus Achatz
Universitätsprofessor
und Steuerberater