

# **Gestaltungsspielraum bei der Auswahl von Steuergegenständen**

*Markus Achatz*

## **1. Vorbemerkung**

## **2. Finanzverfassungsrechtliche Grenzen**

### 2.1. Zum Abgabenbegriff

- 2.1.1. Zur Erzielung von Einnahmen
- 2.1.2. Gebietskörperschaften

### 2.2. Zum Abgabenfindungsrecht der Länder

- 2.2.1. Zum Problem der Gleichartigkeit
- 2.2.2. Grenzen für Verbrauchsabgaben

## **3. Grundrechtliche Grenzen**

### 3.1. Allgemeines zur Bedeutung des Gleichheitsgrundsatzes für die Auswahl von Besteuerungsgegenständen

### 3.2. Ausgewählte Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes

### 3.3. Die Rechtfertigungslehre nach Hans Georg Ruppe

### 3.4. Zur Reichweite des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes

## **4. Schlussbemerkung**

## Literatur

Achatz, Aktuelle Entwicklungstendenzen für das Kärntner Landesabgabenrecht, in *Rebhahn* (Hrsg), Beiträge zum Kärntner Landesrecht (1995) 205; ders, Die Auswahl von Besteuerungsgegenständen – verfassungsrechtliche Aspekte, ÖStZ 2002, 534; Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II<sup>8</sup> (2019); Ehrke-Rabel/Anderwald, Rechtfertigung von Abgaben, ÖStZ 2022, 329 und 515; Hensel, Steuerrecht<sup>2</sup> (1927); Holoubek, Gleichheitsgrundsatz und Steuerrecht, in diesem Band 15; Kofler in Kneihs/Lienbacher, Rill-Schäffer Kommentar Bundesverfassungsrecht XI § 8 (25. Lfg 2020); Kruse, Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung, in Tipke (Hrsg), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht (1982) 71; Ruppe, Das Abgabenfindungsrecht der österreichischen Bundesländer, in FS Walter Wilburg zum 70. Geburtstag (1975) 323; ders, Neue Landesabgaben auf Grund des Abgabenerfindungsrechtes der Länder, in Pernthaler (Hrsg), Reform der föderalistischen Finanzordnung (1994) 30; ders, Gleichartige Abgaben – Überlegungen zu § 8 Abs 3 F-VG, in Schäffer (Hrsg), Staat – Verfassung – Verwaltung: FS anlässlich des 65. Geburtstages von Friedrich Koja (1998) 401; ders, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform (1998) 119; ders, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Umweltabgaben, in Bernat et al (Hrsg), FS Heinz Krejci zum 60. Geburtstag: Zum Recht der Wirtschaft II (2001) 2079; ders, Verfassungsrechtliche Fragen der Finanzierung von Staatsaufgaben, in Funk et al (Hrsg), Der Rechtsstaat vor neuen Herausforderungen: FS für Ludwig Adamovich zum 70. Geburtstag (2002) 693; ders, Altes und Neues zum Abgabenbegriff, in Tanzer (Hrsg), Die BAO im 21 Jahrhundert: FS für Gerald Stoll zum 80. Geburtstag (2005) 1; ders in Korinek/Holoubek, Kommentar zum österreichischen Bundesverfassungsrecht – sonstiges Verfassungsrecht III/1 §§ 5, 8 (3. Lfg 2000/12. Lfg 2016); Schaunig, Die Werbeabgabe im Onlinezeitalter, Zukunftshoffnung oder Auslaufmodell, taxlex 2017, 348; Varro, Leerstandsabgaben in der Steiermark, Salzburg und Tirol, taxlex 2022, 263; Zorn, Die Auswahl von Besteuerungsgegenständen – europarechtliche Aspekte, ÖStZ 2002, 539.

## 1. Vorbemerkung

Der Gesetzgeber hat bei der Auswahl von Besteuerungsgegenständen verfassungsrechtliche Grenzen zu beachten. Diese ergeben sich zum einen aus dem FinanzverfassungsG und sind im Wesentlichen für den Landesgesetzgeber von Bedeutung, wenn er im Rahmen seines sogenannten Abgabenerfindungsrechtes neue Abgabentatbestände schafft. In einem ersten Teil des Beitrages soll der Frage nach der Reichweite dieses steuerpolitischen Gestaltungsinstruments nachgegangen werden. Dieser Spielraum wird im Wesentlichen durch die Frage der Gleichartigkeit zu bestehenden Bundesabgaben bestimmt (vgl 2.2.). Vorgelagert behandelt wird die Frage, welche Grenzen sich aus dem Abgabenbegriff selbst für den Gesetzgeber ergeben (vgl 2.1.).

Zum anderen wird der rechtspolitische Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Auswahl von Besteuerungsgegenständen durch grundrechtliche Schranken begrenzt. Einzugehen ist in diesem Zusammenhang insbesondere auf den Gleichheitsgrundsatz, der auch für die Auswahl von Besteuerungsgegenständen eine sachliche Rechtfertigung verlangt. Ausgehend von der Rsp des Verfassungsgerichtshofes (vgl 3.2.) soll versucht werden, die in diesem Zusammenhang bestehenden vielschichtigen und komplexen Grundfragen methodisch zu analysieren (vgl 3.3. bis 3.4.).

Die Themenstellung des Symposiums „Steuerpolitik und Verfassungsrecht“ bedingt, dass europarechtliche Aspekte der Auswahl von Steuergegenständen nicht beleuchtet werden. Hierzu verweise ich exemplarisch auf einen Beitrag von Nikolaus Zorn in der

ÖStZ 2002,<sup>1</sup> dem Geburtstagsheft anlässlich des Sechzigers von *Hans Georg Ruppe*. Die Vorbedingungen aus dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts und dem Grundsatz der doppelten Bindung bleiben daher in diesem Beitrag außer Betracht.

## 2. Finanzverfassungsrechtliche Grenzen

### 2.1. Zum Abgabenbegriff

Abgaben sind Geldleistungen, die von Gebietskörperschaften auf hoheitlicher Grundlage zwecks Deckung des Finanzbedarfs, somit zur Erzielung von Einnahmen eingehoben werden.<sup>2</sup> Diese in der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes entwickelte Definition des Abgabenbegriffs<sup>3</sup> grenzt den Geltungsbereich des Finanzverfassungsgesetzes von jenem der allgemeinen Kompetenzverteilung des B-VG ab. Sie enthält damit auch Determinanten, die den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers zur Erlassung abgabenrechtlicher Regelungen begrenzen. Besonders augenscheinlich wird dies dann, wenn die finanzverfassungsrechtliche und die allgemeine Kompetenzlage auseinanderfallen.<sup>4</sup>

#### 2.1.1. Zur Erzielung von Einnahmen

Zum Merkmal der Erzielung von Einnahmen vertritt die Rechtsprechung, dass der Einsatz des Abgabenrechts für nichtfiskalische Lenkungszwecke grundsätzlich zwar zulässig ist, aber eine Kompetenzüberschreitung vorliegt, wenn die Regelung nicht mehr auf das Erzielen von Einnahmen gerichtet ist, sondern nach Art einer ordnungsrechtlichen Vorschrift auf die Verhinderung des steuerauslösenden Sachverhaltes abzielt.<sup>5</sup> Die abgabenrechtliche Regelung wird in solchen Fällen von der Rsp des VfGH<sup>6</sup> als Missbrauch der Abgabenform qualifiziert, wenn die abgabenrechtliche Regelung so umfassend in eine fremde Materie hineinwirkt, dass sie als Regelung der Materie selbst gewertet werden muss. Entscheidend sind hierbei Zweck und Dichte der Regelung.<sup>7</sup> Ein solcher Missbrauch der Abgabenform lag etwa im Fall der Wiener Abgabe auf leerstehende Wohnungen vor, ein Abgabengegenstand, der aktuell eine Renaissance in der steuerpolitischen Diskussion erfährt.<sup>8</sup> Die Regelung des Wiener Landesgesetzgebers wurde 1985 für verfassungswidrig erkannt, da sie auf Grund der Dichte und nach ihrem Zweck als Regelung der Wohnraumbewirtschaftung zu werten war, die in die Gesetzgebungskompetenz des Bundes fällt.

1 Die Auswahl von Besteuerungsgegenständen – europarechtliche Aspekte, ÖStZ 2002, 539.

2 Vgl grundlegend *Ruppe* in *Korinek/Holoubek*, Kommentar zum österreichischen Bundesverfassungsrecht, § 5 F-VG Tz 6 ff; *ders*, Altes und Neues zum Abgabenbegriff, in *Tanzer* (Hrsg), Die BAO im 21 Jahrhundert, FS Stoll (Wien 2005) 1 ff.

3 Vgl zB VfSlg 1465/1932; 3919/1962; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>8</sup> Tz 3 ff.

4 Vgl *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform (Wien 1998) 119–149 (insbesondere Punkt IV); *ders*, Neue Landesabgaben auf Grund des Abgabenerfindungsrechtes der Länder, in *Pernthaler* (Hrsg), Reform der föderalistischen Finanzordnung (Wien 1994) 30–43.

5 Vgl *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Umweltabgaben, in *Bernat et al* (Hrsg), Zum Recht der Wirtschaft, FS Krejci (Wien 2001) 2079.

6 Vgl VfSlg 10.403/1985; 14.597/1996.

7 Vgl nochmals VfSlg 10.403/1985. Die Auswirkungen im fremden Sachbereich sind dann verfassungsrechtlich bedeutsam, wenn die (Materien-)Kompetenz für diesen Sachbereich bei einem anderen Gesetzgeber liegt als die Abgabenkompetenz.

8 Vgl *Varro*, taxlex 2022, 263 zu den in den Bundesländern Tirol, Salzburg und Steiermark diskutierten Vorschlägen.

## 2.1.2. Gebietskörperschaften

Die Interessenlage kann im Einzelfall aber auch darin bestehen, eine abgabenrechtliche Regelung zu vermeiden, um dem Korsett der Finanzverfassung zu entgehen. So könnte etwa für die Einhebung von Beiträgen überlegt werden, sich der Organisationsform eines öffentlich-rechtlichen Fonds zu bedienen, um ungeachtet fehlender finanzverfassungsrechtlicher Kompetenz, die Deckung eines Finanzbedarfs gesetzlich zu regeln.<sup>9</sup> Damit stellt sich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen zB die Einhebung durch einen Fonds oder einen ausgegliederten Rechtsträger die finanzverfassungsrechtliche Zurechnung der Einhebung zu einer Gebietskörperschaft unterbindet, womit keine Abgabe vorläge.

Nach der Rsp der VfGH ist davon auszugehen, dass Geldleistungen bereits dann Abgabencharakter aufweisen, wenn sie einer Gebietskörperschaft zur freien Verfügung im Haushalt zukommen.<sup>10</sup> Geldleistungen, die einem öffentlich-rechtlichen Fonds zugehen, verlieren somit ihren Abgabencharakter nicht, wenn dieser Rechtsträger bloß Zahlstelle ist und die primäre Verfügungsgewalt materiell bei einer Gebietskörperschaft liegt.<sup>11</sup> Der bloße Umstand, dass eine Gebietskörperschaft durch solche von einer Körperschaft öffentlichen Rechts eingehobenen Beiträge wirtschaftlich entlastet wird, spricht hingegen nicht für das Vorliegen einer Abgabe. Zweckbindungen, die der Träger der Ertragshoheit vorsieht, zeigen allerdings regelmäßig eine primäre Verfügungsberechtigung der Gebietskörperschaft an.<sup>12</sup>

Der Spielraum für die Ausgestaltung von Beiträgen außerhalb einer finanzverfassungsrechtlichen Kompetenz ist somit als eher eng zu betrachten, wozu kommt, dass für die Regelung einer materienspezifischen Geldleistung auch die Prinzipien des Materienkomplexes zu beachten sein werden, um eine sachgerechte Ausgestaltung der Geldleistung zu gewährleisten.<sup>13</sup>

## 2.2. Zum Abgabenfindungsrecht der Länder

### 2.2.1. Zum Problem der Gleichartigkeit

Nach dem Konzept der geltenden Finanzverfassung steht den Ländern ein sogenanntes Abgabenerfindungsrecht zu.<sup>14</sup> Grundlage und Grenzen leiten sich aus § 8 Abs 3 F-VG ab: Danach bedarf die Einhebung einer Abgabe, die zu einer bestehenden Bundesabgabe gleichartig ist, einer bundesgesetzlichen Ermächtigung. Demgemäß setzt die „Erfindung“ einer Abgabe ohne bundesgesetzliche Ermächtigung voraus, dass die Abgabe nicht gleichartig zu einer bestehenden Bundesabgabe ist.<sup>15</sup>

9 Vgl dazu *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Umweltabgaben aaO (FN 5) 2090; *ders*, Verfassungsrechtliche Fragen der Finanzierung von Staatsaufgaben, in *Funk et al*, Der Rechtsstaat vor neuen Herausforderungen, FS Adamovich (Wien 2002) 693 ff.

10 Vgl etwa VfSlg 5317/1966; 12.843/1991.

11 Vgl *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Fragen der Finanzierung von Staatsaufgaben aaO (FN 9) 697 ff.

12 VfSlg 15.174/1998.

13 VfSlg 14.473/1996.

14 Grundlegend *Ruppe*, Das Abgabenfindungsrecht der österreichischen Bundesländer, in FS Wilburg (Graz 1975) 323 ff.

15 *Ruppe* in *Korinek/Holoubek*, § 8 F-VG Tz 10 ff; *Kofler* in *Kneihs/Lienbacher*, § 8 F-VG 10.

Der Spielraum der Länder, den das Abgabenerfindungsrecht eröffnet, hängt somit vom Verständnis der Gleichartigkeit ab. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen vom Vorliegen gleichartiger Abgaben auszugehen ist, liegt reichhaltige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes vor.<sup>16</sup> Danach handelt es sich um eine Rechtsfrage, für deren Beurteilung finanzwissenschaftliche Erwägungen oder der Zweck der Abgabe bedeutslos sind. Abgestellt wird auf eine zumindest partielle Identität des Steuergegenstandes. Neben der Identität des Steuergegenstandes müssen die Abgaben im Wesentlichen gleichartig erhoben werden, wobei zum Teil ein Vergleich nach dem Gesamtbild gefordert wird. Geringfügige bemessungsrechtliche Unterschiede und tarifliche Besonderheiten sind unerheblich.

Entscheidend für die Weite des Spielraums ist somit, auf welche Weise der Vergleich der Abgabentatbestände erfolgt.<sup>17</sup> Das Konzept des F-VG und des FAG sprechen dabei dafür, die Tatbestände der Bundesabgaben eher technisch iS ihrer rechtlichen Ausgestaltung und nicht wirtschaftlich zu verstehen. Die Umsatzsteuer etwa ist somit nicht als Besteuerung privater konsumtiver Einkommensverwendung in den Vergleich zu ziehen, sondern als Abgabe auf entgeltliche Leistungen von Unternehmen. Damit gewinnt das Abgabenerfindungsrecht an Potential, das vielfach unterschätzt wird. Die Diskussionen um die Abgabe auf leerstehende Wohnungen dürften dazu führen, dass dieser Spielraum, den die Finanzverfassung dem Landesgesetzgeber eröffnet, wieder stärker in den steuerpolitischen Blick genommen wird. Zu beachten bleibt, dass der bestehende Spielraum seine Grenze dort findet, wo der Tatbestand als Regelung einer dem Bundesgesetzgeber zuzuordnenden Sachmaterie zu werten ist.<sup>18</sup>

### **2.2.2. Grenzen für Verbrauchsabgaben**

Schließlich wird das Abgabenerfindungsrecht durch die Vorschrift des § 8 Abs 4 F-VG begrenzt: Danach sind Verbrauchsteuern, die auch den Verbrauch außerhalb des Bundeslandes treffen, unzulässig. Dies bedeutet, dass für Landesverbrauchsabgaben eine Exportbefreiung vorzusehen ist. Weiters müssen Vorkehrungen getroffen werden, um den gesamten Verbrauch im Geltungsbereich zu erfassen.<sup>19</sup>

Die Regelung erfasst Abgaben, die den Konsumenten nach Maßgabe des Verbrauchs bestimmter Güter belasten.<sup>20</sup> Verbrauch ist dabei mit tatsächlichem Konsum gleichzusetzen.<sup>21</sup> Zweck der Vorschrift ist nicht so sehr die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, sondern vielmehr die Vermeidung des Übergreifens der Steuerhoheit eines Landes auf einen in einem anderen Bundesland erfolgenden Konsum. Besteuert werden soll nur jene Leistungsfähigkeit, die dem jeweiligen Bundesland zugeordnet werden kann, was letztlich nicht nur die Entlastung von Exporten, sondern auch nach der Belastung von Importen verlangt.<sup>22</sup>

16 Vgl bereits VfSlg 1064/1928, ferner ua VfSlg 3221/1957; 5905/1969; 9.335/1982; 14.688/1996. Ausführlich zur Rsp *Ruppe*, Gleichartige Abgaben – Überlegungen zu § 8 Abs 3 F-VG, FS Koja 401 ff.

17 Vgl dazu weiterführend *Ruppe in Korinek/Holoubek*, § 8 F-VG Tz 15 ff.

18 Vgl 2.1.1.

19 Vgl *Ruppe in Korinek/Holoubek*, § 8 F-VG Tz 26; *Kofler in Kneihs/Lienbacher*, § 8 F-VG 20.

20 Vgl *Ruppe in Korinek/Holoubek*, § 8 F-VG Tz 26; *Achatz, Aktuelle Entwicklungstendenzen für das Kärntner Landesabgabenrecht*, in *Rebhahn* (Hrsg), Beiträge zum Kärntner Landesrecht 207.

21 VfSlg 2796/1955; 3417/1958.

22 Vgl *Ruppe in Korinek/Holoubek*, § 8 F-VG Tz 28.

Der Gesetzgeber des F-VG sieht vom Erfordernis der Erfassung des gesamten Verbrauchs allerdings für jene Abgaben auf entgeltliche Lieferungen ab, für die eine bundesgesetzliche Ermächtigung besteht. Mit dieser Regelung wurde die seinerzeitige Getränkesteuern verfassungsrechtlich abgesichert, sie gilt aber allgemein für jede Abgabe, die entgeltliche Lieferungen belastet, sofern eine bundesgesetzliche Ermächtigung besteht.<sup>23</sup> In allen anderen Fällen enthält die Vorschrift somit eine nicht unwesentliche technische Barriere für die Einführung regionaler Verbrauchsabgaben im Rahmen des Abgabenfindungsrechts.

### 3. Grundrechtliche Grenzen

#### 3.1. Allgemeines zur Bedeutung des Gleichheitsgrundsatzes für die Auswahl von Besteuerungsgegenständen

Der Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes liegt im Kern eine gleichheitsrechtliche Prüfung zugrunde, bei der im Rahmen einer vergleichenden Analyse der Frage nachgegangen wird, ob eine Regelung für die in Vergleich gezogenen Sachverhalte zu gleichheitswidrigen Differenzierungen oder zu einer gleichheitswidrigen Gleichbehandlung wesentlich verschiedener Fälle führt.<sup>24</sup>

Auf einer abstrakten Ebene spielt eine solche gleichheitsrechtliche Prüfung auch für die Auswahl des Besteuerungsgegenstandes eine bedeutende Rolle, nämlich insoweit, als es vielfach um die Frage geht, wie die Auswahl des Besteuerungsgegenstandes im Hinblick auf die Nichtbelastung vergleichbarer Fälle zu werten ist. Die für eine Prüfung in Betracht kommenden Konstellationen sind außerordentlich vielfältig und vielschichtig.<sup>25</sup> Sie betrifft in der Hauptsache Fälle, in denen der Steuergegenstand auf die Belastung eines bestimmten, eng radizierten Steuertatbestandes abzielt, wie etwa im Fall der Abgabe für Kreditunternehmungen oder der Besteuerung von Schaumwein. Sie betrifft aber auch Konstellationen, in denen der Steuergegenstand aufgrund technologischer Entwicklungen neu entstehende, vergleichbare Sachverhalte nicht erfasst, wie etwa im Fall der Werbeabgabe, die Anzeigen- und Rundfunkwerbung, nicht aber Onlinewerbung erfasst. Ferner stellt sich die Frage einer gleichheitswidrigen Differenzierung auch dann, wenn der Gesetzgeber eine eingeräumte Kompetenz zur Besteuerung nicht voll ausschöpft, wie bei der Abgabe auf das Halten von Tieren, die sich heute nur in Ausgestaltung der sogenannten Hundeabgabe findet. Strukturell stellt sich in allen diesen Konstellationen die Frage, ob die Auswahl des Steuergegenstandes vor dem Hintergrund der Nichterfassung des in den Vergleich einbezogenen Sachverhaltes den Gleichheitsgrundsatz verletzt.

Von dieser Fragestellung ist jene grundlegendere zu unterscheiden, ob die Belastungsentscheidung für sich einer sachlichen Rechtfertigung bedarf. *Hensel* lehrte in den

---

23 Vgl *Ruppe* in *Korinek/Holoubek*, § 8 F-VG Tz 29.

24 Vgl zu den Strukturfragen der Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes allgemein *Holoubek* in diesem Band 15 ff.

25 Vgl etwa *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht aaO (FN 4) 189 ff.