

# Steuertechnische Aspekte einer Abgabenaufonomie der Länder im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer



DIETMAR AIGNER, PETER BRÄUMANN, GEORG KOFLER, MICHAEL TUMPEL

## Abstract

In der jüngeren Vergangenheit wurde immer wieder eine erhöhte Abgabenaufonomie der subnationalen Gebietskörperschaften (Länder, Gemeinden) gefordert, die speziell zu einer Zusammenführung von Einnahmen- und Ausgabenverantwortung beitragen sollte. Diesbezügliche Überlegungen sind auch für die Neugestaltung des Finanzausgleichs ab 2017 relevant, soll dieser doch Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten zusammenführen und die Transparenz erhöhen. Im Fokus steht hier die Abgabenaufonomie der Länder im Hinblick auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer, insbesondere durch die Gewährung von Zuschlagsrech-

ten. Der folgende Beitrag präsentiert die diesbezügliche Ausgangslage, den finanzverfassungsrechtlichen Rahmen sowie abgabenpolitische und ökonomische Erwägungen, bevor auf die erheblichen steuertechnischen Probleme einer solchen Zuschlagsaufonomie der Länder eingegangen wird. Im Ergebnis sind die steuertechnischen Herausforderungen derart gravierend, dass die Ausweitung der Steueraufonomie der Länder durch Zuschlagsrechte zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer auch im Lichte möglicher positiver Aspekte nicht sinnvoll erscheint.

## Schlagworte

Abgabenaufonomie, Zuschlagsabgaben, Finanzverfassung

## Rechtsquellen

§§ 6 ff F-VG

## Inhaltsübersicht

I.	Einleitung und Ausgangslage .....	22
A.	Ausgangslage .....	22
B.	Finanzverfassungsrechtlicher Rahmen .....	23
C.	Abgabenpolitische und ökonomische Argumente .....	27
II.	Steuertechnische Aspekte .....	31
A.	Überblick .....	31
B.	Persönliche und territoriale Anknüpfung .....	32
C.	Steuererhebung und Abzugssteuern .....	35
D.	Tarifbestimmungen .....	36
E.	Länderübergreifende Mobilität .....	37
F.	Internationale Aspekte .....	37
III.	Zusammenfassung .....	38
	Literaturverzeichnis .....	40

## I. Einleitung

### A. Ausgangslage

Unstrittig ist die gegenwärtige Finanzverfassung durch einen ausgeprägten Zentralismus gekennzeichnet.<sup>1</sup> Die Findung einer Balance zwischen Zentralismus und Föderalismus war nicht nur bei der Schaffung des Finanzverfassungsgesetzes 1948 (F-VG) eine zentrale Frage,<sup>2</sup> sondern auch Gegenstand einer Reihe von Reformvorschlägen in der Zweiten Republik.<sup>3</sup> Speziell im Hinblick auf die Ertragsbesteuerung lässt sich das heutige System der Einordnung der Einkommen- und Körperschaftsteuer als gemeinschaftliche Bundesabgaben mit einer Teilung des Ertrages (und ohne Zuschlagsrechte von Ländern und Gemeinden) bis in die Monarchie zurückverfolgen.<sup>4</sup> Es hat auch aus historischer Sicht gute Dienste geleistet und sich in wirtschaftlich schwierigen Zeiten, »trotz mancher ihrer anhaftenden Mängel«, »im allgemeinen gut bewährt«, da auch »die mit ihr verbundene Einheitlichkeit der Besteuerung im ganzen Bundesgebiet für die manchen Gefahren ausgesetzte Volkswirtschaft von großem Wert war«.<sup>5</sup> In der Tat sind auch heute auf Bundesebene die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer als gemeinschaftliche Bundesabgaben eingeordnet (§ 6 Abs 1 Z 2 lit a F-VG iVm §§ 8 ff FAG 2008), wohingegen Zuschlagsabgaben (§ 6 Abs 1 Z 2

lit b F-VG) nur zaghaft verwirklicht sind.<sup>6</sup> Auch insgesamt betrachtet ist der Anteil der eigenen Einnahmen subnationaler Gebietskörperschaften in Österreich im internationalen Vergleich äußerst gering.<sup>7</sup>

Umgekehrt wird immer wieder (wenngleich mit unterschiedlicher Intensität<sup>8</sup>) eine erhöhte Abgabenautonomie der subnationalen Gebietskörperschaften gefordert, die speziell zu einer Zusammenführung von Einnahmen- und Ausgabenverantwortung beitragen sollte. In der jüngeren Vergangenheit wurde diese Thematik nicht nur im Österreich-Konvent<sup>9</sup> und von der Landesfinanzreferentenkonferenz<sup>10</sup> aufgegriffen (und von den Ländern ablehnend betrachtet<sup>11</sup>), sondern im Paktum zum Finanzausgleich 2008 auch die Einsetzung einer Arbeitsgruppe »zur grundsätzlichen Reform des Finanzausgleichs« vereinbart,<sup>12</sup> die sich auch mit der Frage der Stärkung der Abgabenautonomie der Länder befassen soll.<sup>13</sup> Der neue Finanzausgleich müsse aufgabenorientiert sein; Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten sollen zusammengeführt und die Trans-

1 Dazu zusammenfassend *Kofler* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (10. Lfg, 2013) § 1 F-VG Rz 14 ff.

2 So könne nämlich einerseits von einer »Verwirklichung des föderativen Gedankens« nur dann gesprochen werden, wenn »auch den Teilen unseres Bundesstaates, den Ländern, ein autonomes Steuerrecht und eine autonome Finanzgebarung« zuerkannt werde, andererseits würde »es nicht einem einheitlichen Staatsverband entsprechen, wenn nicht ein einheitliches Steuerrecht die finanzielle Grundlage des gesamten Staates geben würde«. Siehe StenProtNR V. GP 74. Sitzung (21.1.1948), 2120 (Berichterstatte Müller).

3 Ausführlich dazu *Kofler* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 1 F-VG Rz 14 ff.

4 Während bis zur Personalsteuerreform 1896 (RGBl 1896/220) die Steuereinnahmen der Länder und Gemeinden im Wesentlichen aus Zuschlägen zu den direkten Ertragsteuern und zur Verzehrungssteuer des Staates sowie aus einigen selbständigen Abgaben (speziell auf den Verbrauch alkoholischer Getränke) bestand (zB *Pfaundler*, Finanzausgleich (1931) 415 ff), wurden durch die Einführung einer allgemeinen staatlichen Einkommensteuer die Weichen zum heutigen Verbundsystem gelegt (*Pfaundler*, Finanzausgleich (1927) 1 ff). Die Zuschlagsfreiheit dieser direkten Steuer wurde durch Ertragsanteile – etwa nach dem Überweisungsgesetz 1914 (RGBl 1914/14) – kompensiert (siehe auch die Anl 1 zu ErlRV 488 BlgNR I. GP 15 ff), womit einerseits die »natürliche Ausdehnung des in seinem Umfang bis dahin unbeschränkten Zuschlagsrechtes der Länder (Gemeinde) auf die zukunftsreichste direkte Steuer unterbunden« war (*Pfaundler*, Finanzausgleich (1931) 419) und andererseits eine Vorgängerform der gemeinschaftlichen Bundesabgaben und des horizontalen Finanzausgleichs verwirklicht wurde.

5 RV 155/Gu der Blg 6 (zum ATG 1938).

6 Und zwar früher bei den Gebühren von Totalisator- und Buchmacherwetten (§ 13 FAG 2008, entfallen durch die GSpG-Novelle 2010, BGBl I 2010/73), wo die Zuschlagsmöglichkeit aber von den Ländern kaum beansprucht wurde (dazu zB *Ruppe* in *Pernthaler* (Hrsg), Neue Wege der Föderalismusreform (1992) 105 (115 f)), und nunmehr bei der Bundesautomaten- und VLT-Abgabe (§ 13a FAG 2008, eingeführt im Rahmen der GSpG-Novelle 2010, BGBl I 2010/73).

7 Dazu *Handler*, WiPolBl 2014/1, 7 (12 ff); siehe auch die umfassende Aufarbeitung bei *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015).

8 So haben sich in politischer Sicht die Perspektiven schon mehrfach verschoben: Forderten die Länder zB noch 1985 vehement einen Ausbau ihrer Steuerhoheit (siehe Punkt 18 im Forderungskatalog der Länder 1985, abgedruckt in Institut für Föderalismusforschung, 10. Bericht über die Lage des Föderalismus in Österreich (1985) 97 ff; siehe zu dieser »klassischen« Forderung zB auch *Pernthaler*, Österreichische Finanzverfassung (1984) 204 ff), wurde dieser föderative Vorschlag und eine Verstärkung der Einnahmenverantwortung von Ländern und Gemeinden in jüngerer Zeit zwar vom Bund durchaus befürwortet, stieß sodann aber auf eine zögerliche Haltung der Länder (siehe zB *Ruppe* in *Pernthaler* (Hrsg), Neue Wege der Föderalismusreform (1992) 105 (115 f)).

9 Siehe den Bericht des Ausschusses 10 – Finanzverfassung, 12/AUB-K (Juli 2004) 40 f.

10 Siehe *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f.

11 *Matzinger* (in *Bauer/Schratzenstaller* (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 173 (173)) spricht von einer »ausgeprägte[n] Scheu der regionalen Ebene [...], Verantwortung für die eigenen Einnahmen zu übernehmen«. Für einen Überblick zur jüngeren Entwicklung siehe insbesondere *Handler*, WiPolBl 2014/1, 7 (15 ff).

12 Siehe das »Paktum Finanzausgleich 2008«, abgedruckt zB bei *Bauer* (Hrsg), Finanzausgleich 2008: Ein Handbuch (2008) 457 ff.

13 Siehe auch *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f; *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (166).

parenz erhöht werden. In Zusammenhang mit der anvisierten Neugestaltung des Finanzausgleichs beauftragte das BMF im Jahr 2014 das Institut »EcoAustria« mit der Erstellung einer Analyse zum Thema »Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene«, die im März 2015 vorgelegt wurde.<sup>14</sup>

Wenngleich sich im gegenwärtigen Regierungsprogramm für die Jahre 2013 bis 2018 keine explizite Festlegung zur Frage einer Stärkung der Abgabenhöhe (Abgabenaunomie) der Länder findet,<sup>15</sup> wird diese Thematik – gerade im Lichte der Verhandlungen für einen Finanzausgleich ab 2017 – in der jüngeren Vergangenheit wieder intensiv diskutiert, und zwar in seinen unterschiedlichen Facetten sowohl aus einer ökonomischen<sup>16</sup> wie auch einer juristischen<sup>17</sup> Perspektive. Während sich aber manche Abgaben schon aus unionsrechtlicher Sicht kaum für eine solche Abgabenaunomie der subnationalen Gebietskörperschaften eignen (zB die Umsatzsteuer),<sup>18</sup> wird eine solche vielfach speziell für Grundstücksabgaben und andere lokal verwurzelte Steuern bzw zweckbezogene Abgaben zur Finanzierung lokaler Zusatzangebote gefordert,<sup>19</sup> in jüngerer

Vergangenheit aber auch die Einkommen- und Körperschaftsteuer ins Auge gefasst.<sup>20</sup>

## B. Finanzverfassungsrechtlicher Rahmen

Im Fokus einiger dieser Überlegungen und auch der nachfolgenden Ausführungen steht daher die Abgabenaunomie der Länder im Hinblick auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Scheidet man hier völlig unrealistische Reformüberlegungen<sup>21</sup> von vorneherein aus, verbleibt – sofern man auch die Gemeinden aus der Betrachtung ausblendet<sup>22</sup> – der Vorschlag, den Ländern »Zuschlagsrechte« zur Einkommensteuer, allenfalls auch zur Körperschaftsteuer einzuräumen.<sup>23</sup> Im Schrifttum werden hier zwei Varianten angesprochen:<sup>24</sup>

- ▷ Einerseits »echte« Zuschläge iS des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG, bei denen die Länder Zuschläge zu einer Stammabgabe des Bundes (Einkommen- bzw Körperschaftsteuer) erheben, also eine »Steuer auf die Steuer« (bzw »tax on tax«) in Form eines prozentuellen Zuschlags auf die Bundessteuer.<sup>25</sup>
- ▷ Andererseits »unechte« Zuschläge, bei denen die Länder einen eigenen Steuersatz auf die Bemessungsgrundlage der Stammabgabe des Bundes anwenden würden (»tax on income«). Schränkt man allerdings den finanzverfassungsrechtlichen Begriff der Zuschlagsabgabe nach § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG auf »echte« Zuschläge auf eine Steuer (»Steuer auf

14 Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015).

15 Siehe den Abschnitt »Finanzausgleichsreform« im Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung 2013 – 2018 »Erfolgreich. Österreich.« (2013) 112.

16 Siehe zB Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007); Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzenstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner, Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien (Jänner 2011); Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller, Optionen zur Stärkung der Abgabenaunomie der österreichischen Gemeinden (August 2012); Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015); Keuschnigg/Loretz, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015).

17 Siehe grundlegend bereits Ruppe in Bundeskanzleramt (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (289ff). Weiters zB Bußjäger in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 90 (90 ff); Sutter in Lienbacher/Wielinger (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (145 ff); Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012); Achatz/Kirchmayr, taxlex 2015, 149 (149); Bußjäger, WPZ Kommentar Nr. 8 (August 2015).

18 Dazu Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 37 ff.

19 Dazu ausführlich Sutter in Lienbacher/Wielinger (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (164 ff); Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzenstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner, Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien (Jänner 2011) 43 ff; Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 64; weiters zB Achatz/Kirchmayr, taxlex 2015, 149 (149). Siehe auch den Literaturüberblick bei Handler, WiPolBl 2014/1, 7 (17 f).

20 Zuletzt insbesondere Keuschnigg/Loretz, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015).

21 Etwa die generelle Übertragung der Abgabenhöhe für diese Steuern an die Länder oder die Einräumung einer Länderkompetenz, zusätzlich zur Einkommen- bzw Körperschaftsteuer des Bundes eigene Landes-Einkommen- und Körperschaftsteuern zu schaffen; siehe dazu etwa auch Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 10; Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 11 f.

22 Siehe zu Überlegungen im Hinblick auf kommunale Zuschlagsrechte auf die Einkommensteuer insbesondere Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller, Optionen zur Stärkung der Abgabenaunomie der österreichischen Gemeinden (August 2012), und Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015).

23 Dazu aus juristischer Perspektive bereits ausführlich Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012), und aus ökonomischer Perspektive Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015), sowie Keuschnigg/Loretz, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015).

24 Zu den verschiedenen Modellen siehe zB Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 81; Keuschnigg/Loretz, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 22 ff.

25 Siehe zB zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe § 13a FAG 2008 (eingeführt im Rahmen der GSpG-Novelle 2010, BGBl I 2010/73).

die Steuer«) ein,<sup>26</sup> so wäre der Typus der »unechten« Zuschläge in § 6 F-VG nicht ausdrücklich vorgesehen. Er ließe sich finanzverfassungsrechtlich wohl auch nicht über den Typus der »Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand« (§ 6 Abs 1 Z 2 lit c F-VG) verwirklichen<sup>27</sup> und bedürfte daher einer komplexeren Konstruktion.<sup>28</sup>

Bezieht man sich daher auf das »echte« Zuschlagssystem nach § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG, stehen konkret zwei – bereits im Österreich-Konvent diskutierte, von den Ländern aber abgelehnte<sup>29</sup> – abgabenpolitische Modelle im Raum: So wurde einerseits erwogen, bundeseinheitliche Zuschläge festzulegen (um der nachteiligen Wirkung eines Steuerwettbewerbs hintanzuhalten), andererseits angedacht, Bandbreiten von Zuschlägen vorzusehen, wobei korrespondierend der Bund seine Steuersätze zurücknehmen würde. Möchte man dabei einen echten Steuerwettbewerb entfachen, müssten diese »Bandbreiten« aus budgetpolitischer Sicht adäquat festgelegt werden, um den Ländern tatsächlichen Spielraum zu lassen und sie nicht – wie zB die Gemeinden bei der Grundsteuer – dazu zu zwingen, den Satz stets im Höchstausmaß auszuschöpfen.<sup>30</sup> Bei beiden Varianten ist allerdings zweifelhaft, ob sie im Rahmen des geltenden Verfassungsrechts verwirklicht werden könnten.<sup>31</sup>

Aus verfassungs- und unionsrechtlicher Sicht ließe sich ein »echtes« Zuschlagssystem der Länder zur Einkommen- und Körperschaftsteuer des Bundes wohl dem Grunde nach weitgehend verwirklichen, wenn gleich durchaus erhebliche Einschränkungen beachtet werden müssten:<sup>32</sup>

- ▷ Zuschlagsabgaben sind eine zusammengesetzte Abgabeform, die sich haushaltsrechtlich in zwei getrennte Abgaben, Stammabgabe und Zuschlag, auflöst.<sup>33</sup> Bei »Zuschlagsabgaben« fließt die Stammabgabe ausschließlich einer Gebietskörperschaft, der Zuschlag ausschließlich einer anderen Gebietskörperschaft zu. Dabei entspricht es dem Wesen von Zuschlägen, dass sie zugunsten einer anderen Gebietskörperschaft erhoben werden als die Stammabgabe, dass ihr Ausmaß durch eine zahlenmäßige Beziehung zur Stammabgabe (einen gewissen Prozentsatz<sup>34</sup>) bestimmt wird und dass sie einer eigenen steuerrechtlichen Regelung entbehren, weil sich diese aus jener der Stammabgabe ergibt.<sup>35</sup> Für das Vorliegen einer Zuschlagsabgabe erachtet es der VfGH als »signifikant, daß der angenommene Entfall der primären Abgabepflicht den Wegfall der Zuschlagsabgabepflicht nach sich zöge«, und spricht im Zusammenhang mit einer Landesabgabe von einer »für eine Zuschlagsabgabe geradezu charakteristische[n] Regelung, die in einem prozentualen Anknüpfen an eine Stammabgabe besteht«.<sup>36</sup>
- ▷ Diese Begriffsbeschreibung ließe es womöglich offen, ob mit den »Zuschlägen« iS des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG nur solche auf eine Bundesabgabe (»Steuer auf die Steuer«) oder auch solche auf eine Bundesbemessungsgrundlage (zB »Steuer auf Einkommen«) gemeint sind. *Pfaundler* verwies allerdings bereits im Jahr 1931 darauf, dass der »Begriff der Zuschlagsabgaben [...] nach österreichischem Recht ein durchaus eindeutig bestimmter« sei.<sup>37</sup> In der Tat fanden sich Zuschlagsabgaben der Länder

26 Diese Einschränkung scheinen sowohl die historische Auslegung wie auch die verfassungsgerichtliche Definition der Zuschlagsabgaben in der Tat nahe zu legen; siehe dazu sogleich die Abgrenzung von Zuschlagsabgaben und aus der Rechtsprechung zB VfSlg 13.651/1993; VfSlg 14.691/1996; VfGH 19.6.2015, E 1218/2015; weiters auch *Pfaundler*, Die Finanzausgleichsgesetzgebung 1948/58<sup>2</sup> (1958) 26 f.

27 Dies deshalb, weil in einem solchen Fall die Regelungshoheit für die materiell-rechtliche Abgabe den Ländern zustünde (§ 8 Abs 1 F-VG), sodass diese insofern eine eigenständige Bemessungsgrundlage der Einkommen- oder Körperschaftsteuer definieren könnten, dem Bund also insofern keine Regelungskompetenz zukommt. Die Vereinheitlichungskompetenz des Bundes nach § 7 Abs 3 F-VG betrifft nur den Fall, dass »Abgaben gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 und 2 ausschließlich den Ländern (Gemeinden) überlassen werden«, also »Überlassung« von Abgaben, die zuvor als (ausschließliche oder geteilte) Bundesabgaben eingeordnet waren. Siehe dazu *Kofler* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 7 F-VG Rz 14.

28 Denkbar wäre es womöglich, dass der Bundesgesetzgeber aber eine neue Bundeseinkommensteuer schafft (als ausschließliche oder gemeinschaftliche Bundesabgabe) und die bisherige Einkommensteuer zur Gänze den Ländern überlässt, sich aber nach § 7 Abs 3 F-VG die materielle Regelung vorbehält. Siehe allgemein *Kofler* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 7 F-VG Rz 14 ff.

29 Siehe den Bericht des Ausschusses 10 – Finanzverfassung, 12/AUB-K (Juli 2004) 40 f; siehe auch die ablehnende Haltung der Landesfinanzreferentenkonferenz in *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f.

30 Dazu *Achatz/Kirchmayr*, taxlex 2015, 149 (149).

31 Dazu sogleich unten.

32 Siehe ausführlich *Bußjäger*, WPZ Kommentar Nr. 8 (August 2015), und zu den finanzverfassungsrechtlichen Grundlagen *Kofler*, F-VG, in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (Loseblatt).

33 VfSlg 13.651/1993; VfSlg 14.691/1996; VfGH 19.6.2015, E 1218/2015; siehe auch *Pfaundler*, Die Finanzausgleichsgesetzgebung 1948/58<sup>2</sup> (1958) 26 f.

34 Siehe zB zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe § 13a FAG 2008 (eingeführt im Rahmen der GSPG-Novelle 2010, BGBl I 2010/73).

35 Siehe *Pfaundler*, Die Finanzausgleichsgesetzgebung 1948/58<sup>2</sup> (1958) 25 f; ebenso zB VfSlg 13.651/1993; VfGH 19.6.2015, E 1218/2015; für das Vorliegen einer Zuschlagsabgabe ist somit signifikant, dass der Entfall der primären Abgabepflicht den Wegfall der Zuschlagsabgabepflicht nach sich zöge; dazu VfSlg 14.691/1996.

36 VfSlg 14.691/1996.

37 *Pfaundler*, Der Finanzausgleich in Österreich (1931) 3.



zu Bundesabgaben (»Bundeszuschlagsabgaben«) in den 1920er und 1930er Jahren als Zuschläge einerseits zur Immobiliargebühr und zum Gebührenäquivalent sowie andererseits zu den Gebühren von Totalisator- und Buchmacherwetten (Rennwettgebühren).<sup>38</sup> Letztgenannte wurden auch in die Zweite Republik übernommen<sup>39</sup> und waren stets als Hundertteile der Stammabgabe gestaltet.<sup>40</sup> Aber auch hinsichtlich der erstgenannten Zuschläge zu den Immobiliargebühren und zum Gebührenäquivalent zeigt die historische Analyse eindeutig, dass diese Zuschläge stets als Hundertteile der Stammabgabe, also als »Steuer auf die Steuer«, gestaltet waren.<sup>41</sup> Legt man dieses historische Verständnis quasi versteinert dem heutigen finanzverfassungsrechtlichen Begriff in § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG zu Grunde, so spricht dies deutlich für ein

eingeschränktes Verständnis von Zuschlägen iS des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG als »Steuer auf die Steuer«.<sup>42</sup> Eine solche »echte« Zuschlagsabgabe zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer können die Länder zwar nicht selbst »erfinden«.<sup>43</sup> Der einfache Bundesgesetzgeber könnte aber nach § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG entweder im Finanzausgleichsgesetz (FAG) oder auch sondergesetzlich<sup>44</sup> ein Zuschlagssystem für die Einkommen- und Körperschaftsteuer vorsehen, dass also die Einkommen- oder Körperschaftsteuer die Stammabgaben des Bundes darstellen und Zuschläge der Länder gestattet sind. Solche Zuschläge sollten nach § 6 Abs 2 F-VG auch dann zulässig sein, wenn die Einkommen- bzw Körperschaftsteuer weiterhin eine gemeinschaftliche Bundesabgabe bliebe.<sup>45</sup> Die Gesetzgebungskompetenz des Landes beschränkt sich bei der Regelung eines Zuschlags zu einer Stammabgabe des Bundes im Wesentlichen auf die Entscheidung, den Zuschlag überhaupt einzuheben, auf die Bestimmung der Höhe des Zuschlags und auf eine allfällige Teilung des Ertrages aus dem Zuschlag zwischen dem Land und den Gemeinden (§ 8 Abs 1 und 2 F-VG).<sup>46</sup>

Unklar ist allerdings, ob bzw inwieweit der Bundesgesetzgeber im Lichte der Länderkompetenz des § 8 Abs 1 F-VG die Höhe des Zuschlages festsetzen darf.<sup>47</sup> So wird zum Teil davon ausgegangen, dass die Bundeszuständigkeit nicht die Befugnis umfasst, die Höhe des Zuschlages zu bestimmen,<sup>48</sup> während die

38 Siehe im Anwendungsbereich des F-VG 1922 ursprünglich § 5 Abgabenteilungsgesetz (ATG) 1922, BGBl 1922/125, sowie nachfolgend zB § 8 Abs 1 ATG 1934, BGBl 1934/306, und dazu etwa Pfaundler, System des Finanzausgleichs in Österreich auf Grund der Neuordnung im Jahr 1934 (1934) 98 ff.

39 Siehe im Anwendungsbereich des F-VG 1948 zuerst § 8 FAG 1948, BGBl 1948/46, und zuletzt § 13 FAG 2008 (entfallen durch die GSpG-Novelle 2010, BGBl I 2010/73). Nunmehr findet sich ein solches Zuschlagsrecht bei der Bundesautomaten- und VLT-Abgabe (§ 13a FAG 2008, eingeführt im Rahmen der GSpG-Novelle 2010, BGBl I 2010/73).

40 Siehe exemplarisch das Wiener Gesetz vom 30. Dezember 1920, Wiener LGBl 1920/13.

41 Siehe zB die jeweiligen Stamfassungungen der Landesgesetze: Gesetz vom 1. Juni 1922, betreffend die Einhebung eines Landeszuschlages zu den Immobiliargebühren und zum Gebührenäquivalente, Kärntner LGBl 1922/89 (Zuschlag von 100 %); Gesetz vom 19. April 1922, betreffend die Einhebung eines Landeszuschlages zu den Immobiliargebühren und zum Gebührenäquivalente, NÖ LGBl 1922/218 (Zuschlag von 50 %) (ebenso auch Gesetz vom 14. Jänner 1933, betreffend die Einhebung eines Landeszuschlages zu den Immobiliargebühren und zum Gebührenäquivalente, NÖ LGBl 1933/28); Gesetz vom 3. Juli 1922, betreffend die Einhebung eines Landeszuschlages zu den Bundesgebühren für Eigentumsübertragungen an unbeweglichem Gute, OÖ LGBl 1922/104 (Zuschlag von 200 % bzw 10 % auf die Stammgebühr einschließlich Bundeszuschläge); Gesetz vom 17. Juni 1922, betreffend die Einhebung eines Landeszuschlages zu den Immobiliargebühren, Salzburger LGBl 1922/212 (Zuschlag von 100 % bzw 10 % auf die Stammgebühr einschließlich Bundeszuschläge); Gesetz vom 12. Juni 1922, betreffend die Einführung eines im Gebiete des Landes Steiermark an Stelle der Wertzuwachsabgabe einzuhebenden Zuschlages zu den Übertragungsgebühren des Bundes, Steiermärkisches LGBl 1922/203 (Zuschlag in Höhe der Bundesgebühr samt Zuschlag); Gesetz vom 29. April 1922, über die Einführung eines im Bundeslande Vorarlberg an Stelle der Wertzuwachsabgabe einzuhebenden Zuschlages zu jenen Bundesgebühren, welche von Eigentumsübertragungen an unbeweglichem Gute auf Grund von Rechtsgeschäften unter Lebenden eingehoben werden (Immobiliargebühren-Zuschlagsgesetz), Vorarlberger LGBl 1922/41 (Zuschlag von 200 %); Gesetz vom 8. Juni 1922, betreffend die Einhebung eines Zuschlages zu den Immobiliargebühren und zum Gebührenäquivalente durch die Bundeshauptstadt Wien, Wiener LGBl 1922/84 (Zuschläge von 10 % bzw 20 % zur Gebühr).

42 Kein Zuschlag im finanzverfassungsrechtlichen Sinn (sondern ausschließlich Bundesabgabe) war zB der historische »Bundeszuschlag« zur Mineralölsteuer (erstmalig BGBl 1950/88), der als ein auf eine Menge bezogener Schillingbetrag gestaltet war. Gleichfalls keinen Zuschlag im finanzverfassungsrechtlichen Sinn erblickte der VfGH in den – als Hundertteile der Betragsgrundlage – gestalteten Zuschlägen zur Grundsteuer zur Sozialversicherungsfinanzierung (VfSlg 3670/1960); der VfGH konnte hier aufgrund des mangelnden Abgabencharakters dieser Zuschläge auf eine inhaltliche Prüfung am Maßstab des F-VG 1948 verzichten. Hingewiesen kann aber zB noch darauf werden, dass auch – letztlich verfassungswidrige – Zuschläge der Länder zu Gemeindeabgaben in diesem Sinne als Prozentzuschläge zur Abgabe gestaltet waren; siehe zB das Gesetz vom 29. Mai 1946 betreffend die Einhebung eines Landeszuschlages zur Vergnügungssteuer, Steiermärkisches LGBl 1946/9, und gleichermaßen das vom VfGH (in VfSlg 13.651/1993) aufgehobene Lustbarkeitsabgabezuschlagsgesetz 1950, Steiermärkisches LGBl 1950/38.

43 Siehe zu den Grenzen des Abgabenerfindungsrechts der Länder Kofler in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (10. Lfg, 2013) § 8 F-VG Rz 10 ff.

44 Kofler in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (10. Lfg, 2013) § 8 F-VG Rz 9.

45 Ebenso Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 25.

46 Siehe zB VfSlg 17.343/2004.

47 Siehe zu dieser Diskussion zB Kofler in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011), § 7 F-VG Rz 11.

48 Ruppe in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (361); Ruppe in *Korinek/*

Gegenansicht eine nähere Konkretisierung durch den Bund akzeptiert, »solange er jene Grenze nicht überschreitet, die sich aus dem Wesen der betreffenden Abgabenform ergibt«. Speziell die Festlegung einer Höchstgrenze (nicht aber eines genauen Satzes) soll zulässig sein.<sup>49</sup> Ob das Finanzverfassungsrecht aber die Festlegung eines bundeseinheitlichen Zuschlages oder einer Zuschlagsbandbreite (mit einem Mindestzuschlagssatz von größer als Null) gestattet,<sup>50</sup> muss durchaus bezweifelt werden. Überdies bestünde keine Kompetenz des Bundes, den Eintritt des Zuschlagsrechts von Bedingungen abhängig zu machen oder Zweckbindungen vorzusehen.<sup>51</sup>

- Nach § 11 Abs 2 F-VG liegt schließlich die Vollzugs-  
hoheit bei den für Zwecke der Länder (Gemeinden)  
erhobenen Zuschlägen zu Bundesabgaben grund-  
sätzlich bei der Bundesfinanzverwaltung, weshalb  
keine Notwendigkeit der dezentralen Steuerein-  
hebung (und damit zB des Aufbaus von qualifizierten  
Landesfinanzverwaltungen) bestünde, da die Zu-  
schläge gemeinsam mit der Stammabgabe einge-  
hoben werden.<sup>52</sup> Dies ist auch aus verwaltungsöko-  
nomischer Sicht sinnvoll, bewirken doch Zuschläge  
praktisch lediglich eine Erhöhung der Stammab-  
gabe mit anderer Steuergläubigerschaft, sodass es  
nahe liegt, die Verwaltung der Zuschläge mit der  
Stammabgabe entsprechend § 11 Abs 2 F-VG zusam-  
menzulegen.<sup>53</sup> Selbst wenn man aber § 11 Abs 2 F-VG

für eine in eine Zuschlagsabgabe »umgewandelte«,  
bisher gemeinschaftliche Bundesabgabe (wie eben  
zB die Einkommen- oder Körperschaftsteuer) nicht  
für anwendbar hielte,<sup>54</sup> könnte sich der Bund den-  
noch nach § 7 Abs 3 iVm § 11 Abs 3 F-VG die Vollzie-  
hung der – von den Ländern geregelten – Zuschläge  
vorbehalten und auf diese Art die Notwendigkeit  
einer eigenen Landesadministration zur Erhebung  
der »Ländersteuern« vermeiden. Die Befürchtung,  
dass »[d]ie Administrierung und Einhebung durch  
die Länder [...] die Schaffung von Landesfinanzäm-  
tern bedingen [würde], wodurch es zu einer Aus-  
dehnung der Verwaltung und zur Zerschlagung von  
Synergien käme«,<sup>55</sup> ist daher nur bedingt gerechtfer-  
tigt. Allerdings hat auch ein Zuschlagssystem eine  
Erhöhung des Verwaltungsaufwandes zur Folge,  
da einerseits die einhebende Gebietskörperschaft  
(Bund) für Zwecke der Festsetzung der Zuschläge  
festzustellen hat, innerhalb welches Bundeslan-  
des der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht  
wird, andererseits der Steuerpflichtige nicht nur die  
Rechtmäßigkeit der Stammabgabe, sondern auch  
jene des Zuschlags zu prüfen hat.<sup>56</sup>

- Weiters würde die Einheit des Wirtschaftsgebietes  
nach § 8 Abs 4 F-VG wohl keine Schranke für eine  
subnationale Steuerautonomie bilden, setzt doch  
diese Bestimmung verschiedene Abgabenhoehei-  
ten voraus, fordert also keine abgabenrechtliche  
Rechtseinheit im Bundesgebiet; eine länderweise  
(oder kommunal) unterschiedliche Besteuerung  
ist daher aus der Perspektive der Einheit des Wirt-  
schaftsgebietes nicht zu beanstanden.<sup>57</sup> Gleich-  
maßen schliesse es § 8 Abs 4 F-VG nicht aus, dass die  
Länder Erträge besteuern, die außerhalb des Ho-  
heitsbereichs eines Landes liegen.<sup>58</sup>
- Zu beachten ist freilich, dass sich schon aus der  
Struktur der Finanzverfassung ergibt, dass eine Ge-  
bietskörperschaft nur solche Tatbestände besteuern  
darf, zu denen sie eine hinreichend enge Beziehung  
aufweist, diese also schon bei der Formulierung des  
Steuertatbestandes »einen hinreichenden inhaltli-

Holoubek (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (3. Lfg, 2000) § 7 FVG Rz 30.

- 49 Schnizer in *Smekal/Theurl* (Hrsg), Finanzkraft und Finanzbedarf von Gebietskörperschaften – Analysen und Vorschläge zum Gemeindefinanzausgleich in Österreich (1990) 119 (135 f); siehe auch *Hengstschläger/Janko* in *Schambeck* (Hrsg), Bundesstaat und Bundesrat in Österreich (1997) 181 (210 m FN 153). Offenbar ebenfalls keine Bedenken gegen eine Höchstgrenze in VfSlg 17.343/2004. Diesem Ansatz dürfte schließlich auch die Finanzausgleichspraxis im früheren § 13 FAG 2008 (Zuschläge zu den Gebühren bei Totalisator- und Buchmacherwetten) bzw im nunmehrigen § 13a FAG 2008 (Zuschläge zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe) folgen.
- 50 So aber wohl *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 14; womöglich auch *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (163).
- 51 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 14; ausführlich zu den Wirkungen der Ertragshoheit *Kofler* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 6 F-VG Rz 12 ff mwN.
- 52 Siehe auch *Pernthaler*, Österreichische Finanzverfassung (1984) 238; *Ruppe* in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (319); *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (164); *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 12 f und 61.
- 53 Siehe auch *Kofler* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011), § 11 F-VG Rz 5.

54 So wohl *Bußjäger*, WPZ Kommentar Nr. 8 (August 2015) 8 f.

55 So die Überlegung der Landesfinanzreferenten in *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f.

56 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 13.

57 VfSlg 1462/1932; VfSlg 3033/1956; VfSlg 6755/1972; VfSlg 9804/1983; VfSlg 10.068/1984; siehe auch *Kofler* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (10. Lfg, 2013), § 8 F-VG Rz 16; weiters zB *Pernthaler*, Österreichische Finanzverfassung (1984) 235 f

58 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 17.

chen Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Abgabe zu wahren hat.<sup>59</sup> Das verlangt aber nicht eine Tatbestandsbildung dergestalt, dass Doppelbesteuerungen von vornherein ausgeschlossen sind.<sup>60</sup> Dies ergibt sich auch aus § 7 Abs 4 F-VG: Nach dieser Bestimmung hat der Bund die Kompetenz, zB Grundsatzregelungen für Fälle der Tatbestandsüberschneidungen (zB durch Festlegung bestimmter Territorialitätskriterien)<sup>61</sup> oder konkurrierender Definitionen (zB Wohnsitzbegriffe) zu erlassen oder eine – verfassungskonforme – Doppelbesteuerung durch geeignete Instrumente (zB Anrechnung oder Freistellung) zu verhindern;<sup>62</sup> gleichermaßen gestattet § 7 Abs 4 F-VG auch Grundsatzbestimmungen »zur Anpassung solcher Abgaben an die Bestimmungen des zwischenstaatlichen Steuerrechtes«.<sup>63</sup> Schließlich kann der Bund auch bei »sonstigen übermäßigen Belastungen« tätig werden, speziell in Fällen, »bei denen sich durch das Zusammentreffen von Abgabenregelungen verschiedener Steuerhoheiten im Einzelfall Belastungskumulierungen und Härten ergeben«.<sup>64</sup> Teilweise wird im Hinblick auf § 7 Abs 4 F-VG sogar eine Regelungsverpflichtung des Bundes für den Fall angenommen, dass durch Doppelbesteuerungen exzessive Belastungsergebnisse eintreten.<sup>65</sup>

- ▷ Schließlich dürften auch aus unionsrechtlicher Sicht keine grundsätzlichen beihilfenrechtlichen Bedenken iS des Art 107 AEUV gegen (unterschiedlich hohe) Zuschlagsabgaben subnationaler Gebietskörperschaften bestehen, sofern nicht durch subnationale Steuersenkungen geringere Steuer-

einnahmen der jeweiligen Gebietskörperschaft »automatisch« aus Finanzausgleichsmitteln des Zentralstaates kompensiert werden.<sup>66</sup>

### C. Abgabenpolitische und ökonomische Argumente

Sieht man von den – im folgenden Abschnitt zu erörternden, uE aber entscheidenden – technischen Erwägungen ab, so zeigt sich eine relativ klare Demarkationslinie: Während jüngere ökonomische Studien eine Abgabenhöhe der subnationalen Gebietskörperschaften in Form von Zuschlägen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer durchaus wohlwollend betrachten,<sup>67</sup> plädiert das juristische Schrifttum relativ deutlich für die Beibehaltung des gegenwärtigen Steuerverbundes für diese »großen« Abgaben.<sup>68</sup> In der vergangenen Dekade haben zudem die Bundesländer überwiegend eine kritische Haltung zur Ausweitung der Abgabenhöhe (speziell in Form von Zuschlagsrechten zur Einkommen- und Körperschaftsteuer) eingenommen,<sup>69</sup> wengleich sie zuletzt einer erhöhten Steuerhoheit teilweise auch offen gegenüber gestanden sind.<sup>70</sup>

Die wesentlichen, wengleich natürlich je nach Ausgestaltung mit unterschiedlicher Intensität zutreffenden abgabenpolitischen und ökonomischen Argumente für und wider eine erweiterte Abgabenautonomie der subnationalen Gebietskörperschaften lassen sich kurz folgendermaßen zusammenfassen:

- ▷ Zuschlagsrechte hätten zur Folge, dass im Ausmaß des Zuschlagsrechts die derzeit im Finanzausgleich angelegte Umverteilung von »bemessungsgrundlagenstarken« zu »bemessungsgrundlagenschwa-

59 VfSlg 15.395/1998 (zur Wiener Ankündigungsabgabe); siehe auch VwGH 22.12.2005, 2004/15/0063 (zur Linzer Lustbarkeitsabgabe); dazu ausführlich Lang/Paterno, SPRW A Steu 1/2011, 76 (76 ff); Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 17 ff.

60 Ebenso Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 18.

61 Siehe auch § 3 Abs 1 und Abs 3 des Bundesgesetzes vom 30. Juli 1925, womit gemäß § 6, Absatz 3, des Finanz-Verfassungsgesetzes hinsichtlich der Landes(Gemeinde)abgaben grundsätzliche Anordnungen erlassen werden, BGBl 1925/288, wodurch einerseits die Möglichkeit der Doppelbesteuerung durch Lohnabgabe (durch Abstellen auf den »Wohnsitz« des Arbeitnehmers oder die »Arbeitsstätte«), andererseits die Möglichkeit der Doppelbesteuerung der inländischen Kraftwagen (durch Abstellen auf den »Standort«) beseitigt werden sollte; dazu auch AB 418 BlgNR II. GP 1.

62 Ruppe in Korinek/Holoubek (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (3. Lfg, 2000) § 7 F-VG Rz 29; Kofler in Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011), § 7 F-VG Rz 26.

63 Dazu Kofler in Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011), § 7 F-VG Rz 27.

64 Ruppe in Korinek/Holoubek (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (3. Lfg, 2000) § 7 F-VG Rz 30.

65 Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 19 und 61 f.

66 Dazu ausführlich und mwN Sutter in Lienbacher/Wielinger (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (150 ff).

67 Siehe zB Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller, Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 79, und Keuschnigg/Loretz, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015), sowie zusammenfassend auch Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015).

68 Siehe zB Ruppe in Bundeskanzleramt (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (385); Achatz/Kirchmayr, taxlex 2015, 149 (149) (Objektsteuern »scheiden das weit bessere Experimentierfeld für den dringend notwendigen Aufbruch in eine neue Finanzausgleichskultur als die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer«); tendenziell wohl auch Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 60 ff; für einen Ausbau der Länderzuschläge auch im Bereich der Ertragsteuern hingegen deutlich Pernthaler, Österreichische Finanzverfassung (1984) 230 ff.

69 Siehe insbesondere Österreich-Konvent, Bericht des Ausschusses 10 – Finanzverfassung, 12/AUB-K (Juli 2004) 40 f, und Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f.

70 Dazu Handler, WiPolBl 2014/1, 7 (16 f).



chen« Ländern abgeschwächt würde,<sup>71</sup> da sich die regional ungleichmäßige »Streuung der Bemessungsgrundlagen« in unterschiedlichen Zuschlagspotentialen widerspiegelt.<sup>72</sup> Es bedürfte also auch hier nach hA einer »Ausgleichsfunktion« des Finanzausgleichs und der intergovernmentalen Umverteilung im Rahmen eines finanzkraft- oder ressourcenorientierten Finanzausgleichs.<sup>73</sup> Denn die »Gestaltung der Finanzverfassung« kann »aus realpolitischen Gründen nicht an der Forderung nach Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet vorbeigehen«,<sup>74</sup> wobei diese Einheitlichkeit dadurch als verletzt angesehen werden könnte, dass eine Dezentralisierung für sich allein (ohne Ausgleichsmaßnahmen) »zu einer Verstärkung ökonomischer Diskrepanzen zwischen den hebeberechtigten Gebietskörperschaften« führen würde.<sup>75</sup> Freilich würde in einem Zuschlagssystem die Bundeseinheitlichkeit der Stammabgabe dem Postulat der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse entgegenkommen.<sup>76</sup>

- ▷ Eine Verschiebung der Abgabenhoeheit würde bedeuten, »den dem Finanzausgleich immanenten Gedanken des ›Ausgleichs‹« – zumindest teilweise – »aufzugeben, da insbesondere strukturschwache Regionen bei einem Steuerwettbewerb verlieren würden.«<sup>77</sup> In der Tat würden stärkere regionale Unterschiede in der Wirtschaftskraft und den Lebensverhältnissen in einem deutlichen Gegensatz zur bisherigen Politik stehen, »die die Wohlstandsun-

terschiede zwischen Gemeinden, Ländern und auch größeren/kleineren Regionen nicht zu groß werden zu lassen, damit sie gesellschaftlich noch toleriert werden.«<sup>78</sup> Allerdings wurde diesen Bedenken aus ökonomischer Sicht zuletzt – wenngleich unter zahlreichen Prämissen<sup>79</sup> – entgegengehalten, dass sich durch den Wettbewerb in einem Zuschlagssystem der Wohlstand in den einzelnen Bundesländern angleiche, anstatt sich »– wie oft vermutet wird – der Abstand vergrößert«, also die Lebensverhältnisse ähnlicher würden.<sup>80</sup>

- ▷ Das gegenwärtige Verbundsystem schafft bei den »großen« Abgaben eine einheitliche Rechtsgrundlage und eine einheitliche Vollziehung (durch die Bundesfinanzverwaltung) trotz der Beteiligung mehrerer Gebietskörperschaften am Ertrag, wodurch die Möglichkeit zur zentralen Steuerpolitik besteht und eine gesamtstaatliche Konjunktur- und Verteilungspolitik ermöglicht wird.<sup>81</sup> Dies entspricht auch der ökonomischen Forderung, »auf zentraler Ebene jene Steuern einzuheben, deren Steuerbasis mobil ist, auf Konjunkturschwankungen reagiert und über das Land ungleich verteilt ist«,<sup>82</sup> was wohl in besonderem Maße auf die Ertragsteuern (zumindest bei jenen auf selbständige und gewerbebetriebliche Einkünfte, aber auch bei jenen auf Arbeitnehmereinkunfte) zutrifft; speziell haben aus ökonomischer Sicht Zuschläge zur (persönlichen) Einkommensteuer »den Nachteil, Spillover-Effekte zu generieren« und Zuschläge auf (unternehmerische) Gewinnsteuern »eignen sich noch weniger, weil sie die Ressourcenallokation direkt beeinflussen.«<sup>83</sup>
- ▷ Umgekehrt fallen durch das derzeitige Verbundsystem einerseits die politische Verantwortung für die Abgabengesetzgebung und die Ertragshoeheit auseinander<sup>84</sup> und besteht andererseits eine Ab-

71 Siehe dazu ausführlich *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 27 ff, und weiters zB *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenaufonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 78.

72 Siehe auch *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenaufonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 78.

73 *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenaufonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 78; siehe auch *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 55; dazu mwN auch *Handler*, WiPolBl 2014/1, 7 (12 ff).

74 *Ruppe* in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (311); siehe auch *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 10.

75 *Ruppe* in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (318 m FN 21).

76 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 10.

77 Siehe *Institut für Federalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Federalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f; siehe auch *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (161); *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoeheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 8 f.

78 Siehe zB auch *Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzenstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner*, Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien (Jänner 2011) 44, die allerdings hinterfragen wollen, ob dieser Ansatz »unter den Verhältnissen der Globalisierung, des demografischen Wandels (nachhaltige Abwanderungen aus nördlichen und südlichen Randgebieten, Obersteiermark) auch künftig gilt«.

79 Siehe auch den Hinweis bei *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 55 m FN 26.

80 *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 11.

81 *Ruppe* in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (316).

82 *Handler*, WiPolBl 2014/1, 7 (12).

83 *Handler*, WiPolBl 2014/1, 7 (12 ff).

84 *Dazu Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoeheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 1.



hängigkeit der subnationalen Gebietskörperschaften von den steuerpolitischen Entscheidungen des Bundes.<sup>85</sup> In der Tat würde der aus dem Prinzip der autonomen Haushaltsführung der Gebietskörperschaften ableitbare Grundsatz einer Koppelung von Aufgaben- und Finanzierungsverantwortung in besonderem Maße durch eigene Abgabenrechte (Zuschlagsrechte) gestärkt.<sup>86</sup> Die subnationale Abgabehoheit würde daher »Accountability« (Rechenschaftspflicht), Sichtbarkeit und Transparenz erhöhen.<sup>87</sup> Diese möglichen positiven Effekte einer Verbindung von Abgaben- und Ertragshoheit können aber nur dann voll eintreten, wenn Bürger den Zusammenhang zwischen der Höhe der erhobenen »Landessteuer« und dem Ausgabenverhalten des Landes bei Erfüllung seiner Vollzugsaufgaben erkennen können. Erst die dadurch bewirkte politische Kontrolle durch die betroffenen Bürger kann dazu führen, dass ein für das jeweilige Land effizienter Steuersatz (is eines Steuersatzes, den die Bürger angesichts der Gebarung des Landes als angemessen akzeptieren) entsteht.<sup>88</sup> Nun verteilt die österreichische Bundesverfassung die Vollzugskompetenzen zwischen Bund und Ländern aber nicht nach primär regional orientierten Kriterien, sondern (wie vor allem die Art 10 bis 15 B-VG zeigen) nach Sachmaterien, was zu einem faktischen »Nebeneinander« von Bundes- und Landesvollziehung im Alltag der Rechtsunterworfenen (etwa im Straßenbau, der Schulverwaltung oder der sozialen Absicherung) führt. Zudem werden Vollzugskompetenzen des Bundes vielfach von Landesbehörden (im Rahmen der sogenannten »mittelbaren Bundesverwaltung« nach Art 102 Abs 1 B-VG) besorgt. Darüber hinaus übernehmen die Gemeinden Aufgaben aus dem Bundes- und Ländervollzugsbereich (Art 118 Abs 1 B-VG). Für nicht mit dem System befasste Laien ist

daher kaum überblickbar, welche Gebietskörperschaft tatsächlich für die Erfüllung einer konkreten Verwaltungsaufgabe mit ihrem Budget zuständig ist. Ohne eine »Entstrickung« der verfassungsrechtlichen Kompetenzordnung wird der vorausgesetzte Idealfall, dass Bürger einen Zusammenhang zwischen der Höhe der Landeszuschläge und der Qualität der von ihnen erlebten Staatsverwaltung »spüren« und darauf politisch reagieren können, eher als illusorisch zu beurteilen sein. Verschärfend tritt hinzu, dass ein großer Teil des Einkommensteuervolumens durch Steuerabzug (insbesondere in Form des Lohn- und Kapitalsteuerabzugs) erhoben wird. Auch dies bremst wohl die bewusste Auseinandersetzung der Steuerpflichtigen mit den sie betreffenden Steuersätzen, wodurch die die Spürbarkeit der Landeszuschläge auch von dieser Seite her weniger wahrnehmbar wird. Überhaupt sind auch bereits deshalb Abstriche im Hinblick auf Transparenz- und Rechenschaftsargumente anzumelden, weil bei zentralisierter Abgabenerhebung durch die Bundesfinanzverwaltung diese Sichtbarkeit und Transparenz selbst im Idealfall in der öffentlichen Wahrnehmung womöglich nur von untergeordneter Bedeutung wäre.

- ▷ Eine gesteigerte subnationale Abgabenautonomie könnte zudem – je nach Ausgestaltung – »nicht nur eine Gefahr für den einheitlichen Wirtschaftsraum darstellen, sondern insbesondere Unternehmen mit bundesweit mehreren Standorten erhebliche Verwaltungslasten aufbürden.«<sup>89</sup> Zudem würde eine »Zersplitterung des Abgabensystems innerhalb des relativ kleinen Wirtschaftsraumes Österreich [...] den derzeit deutlich erkennbaren Vereinheitlichungsbestrebungen der EU« widersprechen.<sup>90</sup>
- ▷ Bestehen ausreichende Bandbreiten für Zuschlagsrechte, könnte es zu einem signifikanten Steuerwettbewerb zwischen den Ländern kommen. Dies wird in einem gewissen Rahmen durchaus positiv und als wachstums- und effizienzfördernd angesehen,<sup>91</sup>

85 *Ruppe* in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (316).

86 Dazu zB *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (148); *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 8.

87 Siehe auch *Österreich Konvent*, Bericht des Ausschusses 10 – Finanzverfassung, 12/AUB-K (Juli 2004) 40 f; ausführlich *Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzenstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner*, Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien (Jänner 2011) 44; *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 77; *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabehoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 4.

88 Vgl etwa auch *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 52, die zu diesem Zweck auch eine Erweiterung direkt-demokratischer Instrumente anraten.

89 Siehe *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f.

90 Siehe *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f.

91 Dazu umfassend *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015), 11, die in ihrem Zuschlagsmodell von (1) einem Sinken der Steuersätze in den einzelnen Bundesländern zwischen 1 und 1,5 Prozentpunkten und (2) einem wettbewerbsbedingten Einkommensgewinn für Österreich von durchschnittlich 1,7% ausgehen. Siehe zu den Wettbewerbsüberlegungen zB auch *Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzenstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner*,

andererseits wird auch ein schädlicher Steuerwettbewerb – speziell bei mobilen Produktionsfaktoren – befürchtet (»race to the bottom«).<sup>92</sup> Vor allem der realpolitischen Diskussion scheint hier daran gelegen, »die nachteiligen Wirkungen eines Steuerwettbewerbes hintan[zu]halten«,<sup>93</sup> und in der Tat ist gerade im Lichte des in der jüngeren Vergangenheit intensiver gewordenen zwischenstaatlichen, auch innereuropäischen Steuerwettbewerbs »eine deutliche Ernucherung gegenüber Steuerwettbewerbsituationen« eingetreten.<sup>94</sup> Zudem muss erwähnt werden, dass die georteten positiven Effekte auf den Wohlstand der einzelnen Bundesländer vor allem daher rühren, dass mittelfristig von einer generellen »wirtschaftsbelebenden« Steuersenkung durch den Steuerwettbewerb zwischen den Ländern ausgegangen wird.<sup>95</sup> Die Folgen einer generellen Steuersenkung auf deren budgetäre Lage sind jedoch fraglich, zumal eine Abgabenreduktion zur Konjunkturbelebung auch auf Bundesebene (ohne Abgabenhoeheit der Länder) umgesetzt werden könnte. Der erhoffte Wachstumseffekt steht daher nur äußerst mittelbar im Zusammenhang mit der Schaffung einer subnationalen Abgabenhoeheit an sich.

- ▷ Gerade strukturschwachere Länder würden unter einem Wettbewerb leiden, wenn stärkere Länder aus ihrer Finanzkraft heraus »günstigere« Abgabenbedingungen wirtschaftlich länger als strukturschwache Regionen anbieten könnten (was wiederum die »Ausgleichsfunktion« des Finanzausgleichs und die intergovernmentale Umverteilung fordern würde<sup>96</sup>); umgekehrt würde dann auch innerhalb Österreichs nicht mehr die höchste Produktivität, sondern auch der steuerlich attraktivste Standort über die Wettbewerbsfähigkeit eines Unternehmens mitentscheiden bzw steuerindizierte Standortverlagerungen oder Wohnsitzwechsel in den Fokus rücken.<sup>97</sup> Periphere Regionen könnten hier

letztendlich einen »doppelten Nachteil« erleiden: Einerseits ist die Erfüllung der ihnen zugewiesenen staatlichen Aufgaben (etwa die Erhaltung der Infrastruktur) nicht zwangsläufig weniger mittelinintensiv als in Ballungsräumen, andererseits steht ihnen durch die geringere Dichte an Steuersubjekten von vorneherein ein geringeres Steuersubstrat offen, was tendenziell höhere Steuersätze erforderlich machen kann. Freilich treffen diese Bedenken bei einer beschränkten Zuschlagshoehe nur bedingt zu.<sup>98</sup>

- ▷ Systeme anderer Staaten mit starken subnationalen Abgabenhoeheiten (zB Schweiz, USA, Kanada) werden bisweilen als mögliche Vorbilder für Österreich angeführt,<sup>99</sup> doch darf dabei nicht übersehen werden, dass zahlreiche Länder ein solches System aufgrund der vielfältigen technischen und politischen Probleme aufgegeben haben (zB Australien<sup>100</sup>) und insbesondere auch das Schweizer System auf einer völlig anderen Staatsstruktur und Finanzverfassungsgeschichte basiert<sup>101</sup> und sich »über 150 Jahre mit einer Vielzahl von kleinen Schritten (insbesondere auch in der Rechtsprechung, beispielsweise zur Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung) entwickelt hat«,<sup>102</sup> sodass eine schlagartige Umstellung auf ein solches System auch dann nicht ratsam wäre, wenn die erhofften Vorteile tatsächlich bestünden.<sup>103</sup> Zudem zeigt sich gerade im Hinblick auf die Schweiz, dass speziell für die Wohnortwahl von Beziehern hoher Einkommen die fiskalischen Anreize wesentlich sind.<sup>104</sup>

Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien (Jänner 2011) 43 f.

- 92 Siehe zusammenfassend *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoeheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 2, 4 ff und 31 ff.
- 93 Siehe *Österreich Konvent*, Bericht des Ausschusses 10 – Finanzverfassung, 12/AUB-K (Juli 2004) 40 f.
- 94 *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (147).
- 95 Siehe *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 44 ff.
- 96 Dies betonen auch *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 55, die allerdings zugleich auf die dadurch gewonnene Transparenz hinweisen. Dazu mwN auch *Handler*, WiPolBl 2014/1, 7 (12 ff).
- 97 *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (161).

98 Ebenso *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (163 f) (»überschaubarer (Standort-)Wettbewerb«).

99 Für einen umfassenden Überblick zur Praxis insbesondere in den USA, Kanada, der Schweiz und den skandinavischen Staaten siehe *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoeheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 43 ff; einen Überblick zur Rechtslage in der Schweiz und den skandinavischen Staaten bietet auch *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 26 ff. Eine umfassende Behandlung des Fiskalfederalismus in verschiedenen Staaten bieten die Beiträge in *Bizioli/Sacchetto* (Hrsg), Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis (2011).

100 Dazu ausführlich *Stewart* in *Bizioli/Sacchetto* (Hrsg), Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis (2011) 137 (157 ff).

101 Dazu ausführlich *Rentzsch* in *Bizioli/Sacchetto* (Hrsg), Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis (2011) 223 (223 ff).

102 *Achatz/Kirchmayr*, taxlex 2015, 149 (149).

103 Siehe in diese Richtung auch *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (158 f), und deutlich *Achatz/Kirchmayr*, taxlex 2015, 149 (149).

104 Dazu *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoeheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 35.

## II. Steuertechnische Aspekte

### A. Überblick

»Echte« Zuschlagsrechte der Länder zur Einkommen- bzw Körperschaftsteuer des Bundes (Stammabgaben) wären im Lichte des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG als Zuschläge zur bestehenden Einkommen- bzw Körperschaftsteuer ausgestaltet (»Steuer auf die Steuer«).<sup>105</sup> Die entsprechenden Steuer- bzw Zuschlagstatbestande müssten, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen zu genügen, einen hinreichenden inhaltlichen Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Zuschlagsabgabe haben.<sup>106</sup> Nach zutreffender hA müsste eine subnationale Abgabenaunomie im Bereich der Einkommensteuer auch von einer solchen im Bereich der Körperschaftsteuer begleitet werden, um zumindest annähernd die Rechtsformneutralität zu gewährleisten und offensichtliche Ausweichmöglichkeiten (zB Betriebseinbringungen in Kapitalgesellschaften) hintanzuhalten.<sup>107</sup>

In einem derartigen Zuschlagssystem würde sich eine Reihe von steuertechnischen Fragen aufwerfen, und zwar unabhängig davon, ob ein bundeseinheitlicher Zuschlag oder eine Bandbreite (zB Höchstsatz) vorgesehen wäre,<sup>108</sup> wobei im Folgenden davon ausgegangen wird, dass eine Höchstgrenze oder überhaupt keine Begrenzung vorgesehen wäre.<sup>109</sup> Zudem wird davon ausgegangen, dass der Bund seine Steuersätze korrespondierend zurücknehmen würde (also der Bund nicht etwa bei einer Vollbelastung bleiben und die Zuschläge als effektive Steuererhöhung ausfallen würden).

105 Zu den verschiedenen Modellen siehe zB *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenaunomie auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 81.

106 Siehe dazu oben Kapitel I.B.

107 Siehe zB *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 35; *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenaunomie auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 12; *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 19. Dies ablehnend jedoch *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenaunomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 76.

108 AA wohl *Bußjäger*, WPZ Kommentar Nr. 8 (August 2015) 9, der offenbar davon ausgeht, dass sich bei einheitlichen Zuschlägen »die Umsetzung im EinkommensteuerG und KorperschaftsteuerG darauf beschränken [kann,] klarzustellen, dass die jeweilige Steuer aus einem Grundbetrag des Bundes und einem (einheitlichen) Zuschlag der Länder besteht«. Dies übersieht freilich, dass auch bei einem einheitlichen Zuschlag zu regeln ist, an welches Kriterium sich die Zuschlagsberechtigung des jeweiligen Landes knüpft und wie Abgrenzungen allenfalls konkurrierender Zuschlagsberechtigungen vorzunehmen wären.

109 Dies aus zwei Gründen: Erstens, weil nur solcherart ein relevanter Steuerwettbewerb zwischen den Ländern erfolgen könnte, zweitens, weil das geltende Finanzverfassungsrecht es dem Bund wohl nicht gestattet, einen fixen (einheitlichen) Zuschlagssatz, sondern bloß eine allfällige Höchstgrenze vorzusehen. Siehe dazu oben Kapitel I.B.

Schließlich basieren die folgenden Ausfuhungen auf der Prämisse, dass sich Zuschläge finanzverfassungskonform nur auf die gesamte, derzeit als gemeinschaftliche Bundesabgabe existierende Stammabgabe (Einkommen- bzw Körperschaftsteuer) beziehen und nicht isoliert als »rechnerische« Teilststeuer auf einzelne Einkünfte erhoben werden könnten. Für eine einheitliche Betrachtung spricht letztlich auch, dass einkunftsartenbezogene Differenzierungen »zu zusätzlichen Abgrenzungsfragen führen würden«.<sup>110</sup>

In einem solchen System »echter« Zuschläge iS des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG (»Steuer auf die Steuer«) – aber in vergleichbarer Form auch in einem System »unechter« Zuschläge (»Steuer auf Einkommen«)<sup>111</sup> – lassen sich als wesentliche, im Schrifttum freilich idR nur kurz andiskutierte<sup>112</sup> technische Problembereiche identifizieren:

- ▷ Es ist zunächst die persönliche und territoriale Anknüpfung der Zuschläge zu klären, also an welches Kriterium sich die Zuschlagsberechtigung des jeweiligen Landes knüpft. Diese Anknüpfung könnte kumulativ oder alternativ auf die Ansässigkeit (zB Wohnsitz, Sitz, Ort der Geschäftsführung, Hauptwohnsitz) oder die territoriale Lage der Einkunftsquelle (zB Betriebsstätte, Ort der Diensttatigkeit) abstellen. Je nach Anknüpfung sind hier auch Überlegungen zu Abgrenzungen allenfalls konkurrierender Zuschlagsberechtigungen anzustellen, aber auch Maßnahmen gegen eine innerosterreichische »aggressive« Steuerplanung zu erwägen (Kapitel II.B.).
- ▷ Ein weiterer Problembereich zeigt sich in Fragen der Steuererhebung, speziell bei Abzugssteuern (zB Lohnsteuer nach §§ 47 ff EStG, Kapitalertragsteuer nach §§ 93 ff EStG). Ein Zuschlagssystem müsste grundsätzlich wohl ungeachtet dessen Anwendung finden, auf welche Art auf Bundesebene die Abgabe erhoben wird (Veranlagung oder Abzug), also insbesondere auch nichtselbständige Einkünfte und Kapitalerträge<sup>113</sup> einbeziehen, bei denen die Besteuerung durch Steuerabzug erfolgt. Dies würde freilich

110 Dazu *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 34, mit dem Beispiel der umfassenden Judikatur zur früheren Gewerbesteuer, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

111 Dazu ausführlich oben Kapitel I.B.

112 Ausführlichere Überlegungen finden sich vor allem bei *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 29 ff; andiskutiert werden einige Fragestellungen zB auch bei *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenaunomie auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 80 ff.

113 Demgegenüber schlägt *Achatz* (Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 33f) bei endbesteuerten Kapitalerträgen aus Gründen der Operationalität vor, auf die Verankerung eines Zuschlags zu verzichten.

sowohl der Verwaltung, den Abzugsverpflichteten als auch den Steuerpflichtigen zusätzliche Verwaltungslasten aufbürden (Kapitel II.C).

- ▷ Eine dritte Problemzone betrifft die einkommensteuerrechtlichen Tarifbestimmungen, etwa den Grundfreibetrag (§ 33 Abs 1 EStG), die Absetzbeiträge (§ 33 Abs 4 bis 6 EStG), die »Negativsteuerregelung« (§ 33 Abs 8 EStG) sowie eine Reihe sonstiger Tarifbegünstigungen (zB § 37 Abs 5 und § 67 Abs 1 EStG), bei denen ein Zuschlagssystem jedenfalls die budgetären Auswirkungen, die verfassungsrechtlichen Vorgaben zur Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit und Fragen der Rechtsformneutralität im Auge behalten müsste (Kapitel II.D).
- ▷ Viertens besteht auch eine bundesländerübergreifende Mobilität der Steuerpflichtigen, etwa durch unterjährige Wohnsitz- oder Sitzwechsel. Dies wirft einerseits die Frage nach der zeitlichen Abgrenzung von an die Ansässigkeit anknüpfenden Zuschlägen, andererseits nach der zeitlich-sachlichen Abgrenzung aufgelaufener stiller Reserven und damit einer »Wegzugsbesteuerung« auf (Kapitel II.E).
- ▷ Schließlich müsste ein Zuschlagssystem auch internationale Aspekte ansprechen: Dies betrifft einerseits die Zuschlagsberechtigung für Auslandseinkünfte, andererseits die Erfassung von Steuerausländern mit Inlandseinkünften (Kapitel II.F).

## B. Persönliche und territoriale Anknüpfung

Als Anknüpfungspunkt für eine Zuschlagsberechtigung kommen primär die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen oder die Lage der Einkunftsquelle (Ort der Entstehung der Einkünfte) in Betracht, aber auch eine – aus dem internationalen Steuerrecht bekannte<sup>114</sup> – doppelte Anknüpfung in Form einer unbeschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsbundesland und einer beschränkten Steuerpflicht mit Quelleneinkünften aus anderen Bundesländern. Sofern man eine technisch saubere Lösung finden möchte, wäre freilich jede dieser Anknüpfungen komplex und problembehaftet:

- ▷ Vielfach wird aus praktischen Gründen eine ausschließliche Anknüpfung an die Ansässigkeit natürlicher Personen und Körperschaften angedacht.<sup>115</sup>

<sup>114</sup> Siehe zB § 1 Abs 2 und 3 EStG und ausführlich zur unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht im gegenwärtigen Ertragsteuerrecht *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015).

<sup>115</sup> So *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 30 f und 32 f; *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 19; siehe zB auch die Darstellung bei *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabehöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 43 ff.

Zuschlagsbegründend wäre daher die Ansässigkeit in einem Bundesland und der betreffende Zuschlagsabgabesatz würde auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer angewendet;<sup>116</sup> dies würde eine innerstaatliche Doppelbesteuerung mit Zuschlägen grundsätzlich verhindern. Zunächst müsste aber die »Ansässigkeit« definiert werden. Denkbar wäre ein Rückgriff auf die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, die den »Wohnsitz« und »gewöhnlichen Aufenthalt« natürlicher Personen sowie den »Sitz« und den »Ort der Geschäftsleitung« juristischer Personen als ansässigkeitsbegründende Elemente definiert (§§ 26, 27 BAO). Fallen freilich die beiden jeweils ansässigkeitsbegründenden Elemente auseinander (hat also zB eine natürliche Person mehrere Wohnsitze oder einen Wohnsitz in Wien und den gewöhnlichen Aufenthalt in Tirol), würde sich eine Mehrfachansässigkeit und damit die Gefahr einer Doppelbesteuerung ergeben.<sup>117</sup>

- ▷ Zur Auflösung ließe sich – etwa in einem Bundesgrundgesetz nach § 7 Abs 4 F-VG – auf die Grundsätze des internationalen Abkommensrechts – insbesondere die sogenannten »Tie Breaker«-Regeln in Art 4 Abs 2 und 3 OECD MA – zurückgreifen, wonach bei natürlichen Personen etwa der Mittelpunkt der Lebensinteressen, bei Körperschaften hingegen der Ort der Geschäftsleitung maßgeblich wäre.<sup>118</sup> Die internationalen Erfahrungen zeigen freilich, dass gerade Fragen der Doppelansässigkeit streitanfällig sind und zur Steuerplanung einladen.<sup>119</sup> Bei Körperschaften wird zudem ohnehin davon ausgegangen, dass eine »territoriale Anknüpfung an den Firmensitz nicht mehr ausreichend sein wird, da der Firmensitz deutlich leichter verlegt werden kann«.<sup>120</sup> Verlässt man mit der Anknüpfung überhaupt den Rahmen des Steuerrechts und stellt etwa auf den Hauptwohnsitz iS des § 1 Abs 7 iVm § 3 MeldeG ab, so wird dadurch nicht nur ein system- und vollzugs-

<sup>116</sup> *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 29 f.

<sup>117</sup> Zum Problem der Doppelansässigkeit im internationalen Steuerrecht siehe *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VIII/14 ff.

<sup>118</sup> Zu diesem Vorschlag *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 30, und zu den entsprechenden Kriterien des Art 4 OECD MA *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz XII/6 ff.

<sup>119</sup> So möchte die OECD etwa im Rahmen ihres BEPS-Projektes die »Tie-Breaker«-Regel des Art 4 Abs 3 OECD MA für Körperschaften dahingehend ändern, dass die Ansässigkeitsfestlegung nicht mehr automatisch nach dem Ort der Geschäftsleitung, sondern durch Einvernehmen der Finanzverwaltungen erfolgt.

<sup>120</sup> *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 31.



fremdes Kriterium in das Steuerrecht »importiert«, sondern kann auch eine »steuerorientierte Wohnsitznahme« nicht ausgeschlossen werden.<sup>121</sup> Selbst in einem solchen System bliebe es begründungsbedürftig, warum es für Gesellschafter von – nach dem Transparenzprinzip besteuerten (zB § 23 Z 2 EStG) – Personengesellschaften zu unterschiedlichen Zuschlägen je nachdem kommen soll, in welchem Bundesland der jeweilige Gesellschafter ansässig ist.<sup>122</sup>

- ▷ Hinzu tritt, dass ein »vereinfachtes« Anknüpfen an eine – wie auch immer definierte – Ansässigkeit zwar (auf Gemeindeebene) internationale Vorbilder hat,<sup>123</sup> der komplexen Natur der Einkünfteerzielung aber nicht gerecht wird. So lässt sich schon aus dem Blickwinkel der Äquivalenzbesteuerung einwenden, dass sich das steuerliche Zuschlagsrecht speziell für gewerbliche und freiberufliche Einkünfte nach der Betriebsstätte (und nicht nach dem Wohnsitz) richten sollte.<sup>124</sup> Andernfalls wären Verzerrungen eine notwendige Folge: Jenes Bundesland, das die Infrastruktur zur Einkünfteerzielung zur Verfügung stellt und in dem die Wertschöpfung und eine wesentliche Inanspruchnahme öffentlicher Güter erfolgt, wäre nicht zuschlagsberechtigt, wenn der Steuerpflichtige in einem anderen Bundesland ansässig ist.<sup>125</sup> Ähnliche Überlegungen greifen selbstverständlich auch bei nichtselbständigen Einkünften, sofern die Anknüpfung an den Wohnsitz des Arbeitnehmers und nicht an den Sitz oder den Betriebsort des Arbeitgebers erfolgt; hier ist vor allem an jene Lohnsteuerpflichtigen zu denken, die etwa aus Niederösterreich oder dem Burgenland nach Wien einpendeln.
- ▷ Wird hingegen nicht an die – wie auch immer definierte – Ansässigkeit angeknüpft, sondern an die jeweiligen Steuerquelle, müsste womöglich die einheitliche Zuschlagsgrundlage einkunftsquellenbezogen territorial aufgefächert (zB nach Sitz des Arbeitgebers, Betriebsstätte) bzw bei länderübergreifenden Einkunftsquellen (zB Landesgrenzen

überschreitende Betriebsstätten) ein entsprechendes Zerlegungsverfahren<sup>126</sup> entwickelt werden.<sup>127</sup> Schon hier wird die Frage offensichtlich, ob und wie eine solche »Zerlegung« in einem »echten« Zuschlagssystem iS des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG überhaupt verwirklicht werden könnte. Selbst wenn man von der finanzverfassungsrechtlichen Machbarkeit ausginge oder ein System »unechter« Zuschläge für tunlich hielte, würden sich diese Abgrenzungsfragen jedenfalls mit besonderer Schärfe für die Körperschaftsteuer ergeben, bei der auch in den ökonomischen Studien ein Abstellen auf die tatsächliche ökonomische Aktivität und den Gewinn vorgeschlagen wird, wobei bisher konkrete, handhabbare Vorschläge nicht präsentiert wurden.<sup>128</sup> Solche Verfahren wären jedenfalls »administrativ höchst aufwendig«,<sup>129</sup> aufwendige Zerlegungsverfahren (unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen), die komplexe Administration der Aufteilung der Abgaben auf die verschiedenen Länder und eine erhöhte Streitanzfälligkeit wären die Folge. Es wäre schließlich bei einer territorialen Auffächerung zudem die materielle Frage zu klären, wie mit dem Zusammentreffen von Gewinnen und Verlusten aus unterschiedlichen Bundesländern umzugehen wäre, wie also der im synthetischen Einkommensteuerrecht selbstverständliche Verlustausgleich in einem – »echten« oder »unechten« – Zuschlagssystem verwirklicht werden könnte.<sup>130</sup>

- ▷ Doppelbesteuerungsfragen ergeben sich schließlich dann, wenn eine – aus dem internationalen Steuerrecht bekannte<sup>131</sup> – doppelte Anknüpfung in Form einer unbeschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsbundesland und einer beschränkten Steuerpflicht mit Quelleneinkünften aus anderen Bundes-

121 Ebenso Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 32 f.

122 Kritisch auch Kronberger in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 94 (97 m FN 12).

123 Siehe zur Wohnsitzanknüpfung in den skandinavischen Staaten Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 44 ff.

124 So die Überlegungen im Hinblick auf kommunale Zuschlagsrechte bei Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller, Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 77.

125 Ebenso Kronberger in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 94 (97 f).

126 Zu einem solchen Verfahren bei der deutschen Gewerbesteuer siehe zB Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 57.

127 Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 30.

128 Siehe auch die diesbezüglichen Überlegungen bei Keuschnigg/Loretz, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 31 ff, und die Übersicht der – für Österreich ungeeigneten – Praxis anderer Staaten (zB »formulary apportionment«) Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 52 ff.

129 So deutlich Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 30.

130 Siehe zu dieser Fragestellung auch Kronberger in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 94 (98).

131 Siehe zB § 1 Abs 2 und 3 EStG und ausführlich zur unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht im gegenwärtigen Ertragsteuerrecht Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015).

ländern erfolgen sollte.<sup>132</sup> Man denke nur an den Fall, dass »zB der Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Burgenland [...] in Wien [arbeitet], [...] in Tirol Anteile an einem Mietobjekt [besitzt] und [...] an einer Personengesellschaft in Salzburg beteiligt [ist], die ihrerseits in Oberösterreich und Kärnten tätig ist.«<sup>133</sup> Hier bedürfte es wohl besonderer – in einem Bundesgrundsatzgesetz nach § 7 Abs 4 F-VG geschaffener – Verfahren zur Vermeidung kumulierender Zuschläge. In der Tat werden im ökonomischen Schrifttum auch »Doppelbesteuerungs-Ausgleichsmechanismen«, etwa in Form von innerstaatlichen Anrechnungssystemen, als Lösungsmöglichkeiten vorgeschlagen,<sup>134</sup> ohne aber zu evaluieren, ob die solcherart enorm gesteigerten Systemkomplexitäten und Verwaltungslasten tatsächlich durch die Ziele einer subnationalen Steuerautonomie gerechtfertigt wären.

- ▷ In unterschiedlichem Ausmaß würden durch eine Zuschlagsberechtigung auch all jene Fragestellungen in das österreichische innerstaatliche Steuerrecht importiert, welche die OECD und EU in den vergangenen Jahren für zwischenstaatliche Sachverhalte intensiv beschäftigt haben: Man denke nur daran, dass Gewinne den einzelnen Betriebsstätten zugeordnet werden müssten,<sup>135</sup> eine Fragestellung, die nach langjährigen Diskussionen auf Ebene der OECD in einen äußerst komplexen »Authorised OECD Standard« gemündet ist.<sup>136</sup> Bei konzernmäßig verbundenen Körperschaften bedürfte es auch innerösterreichisch einer Anwendung der

Verrechnungspreisregeln,<sup>137</sup> deren Komplexität in zwischenstaatlichen Fällen schon heute von Spezialisten kaum mehr beherrschbar ist.<sup>138</sup> Es bedürfte in letzter Konsequenz womöglich auch weiterer Maßnahmen gegen die Verschiebung von Steuer substrat zwischen den Bundesländern, etwa durch spezifische Abzugsverbote bei bemessungsgrundlagenaushöhlenden Zahlungen in »Niedrigsteuerbundesländer« nach dem Vorbild des § 12 Abs 1 Z 10 KStG. Völlig offen wäre schließlich die Integration eines Zuschlagsystems in das System der Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG).

- ▷ Knüpft man zudem nicht ausschließlich an die – wie auch immer definierte – Ansässigkeit an, ergeben sich zwangsläufig auch Probleme mit jenen bemessungsgrundlagenmindernden Positionen, die nicht einer Einkunftsquelle zuordenbar, sondern personenbezogen sind (zB gewisse Sonderausgaben nach § 18 EStG, außergewöhnliche Belastungen nach §§ 34, 35 EStG), und die Frage, welchem Bundesland diese sodann »zuzuordnen« sind, zumal sie definitionsgemäß auf das Steuersubjekt als Person und nicht das Einkommen als solches Bezug nehmen. Diese Zuordnungsprobleme beschäftigen Legistik und Jurisprudenz im europäischen Binnenmarkt seit der Rechtssache *Schumacker*,<sup>139</sup> die in Österreich in § 1 Abs 4 EStG eine Umsetzung gefunden hat. Hinzu treten aber ganz ähnliche Probleme bei nicht personenbezogenen, aber auch nicht einkunftsquellenbezogenen Abzugspositionen. Welchem Bundesland wären zB der Spendenabzug (§ 4a EStG), der Verlustvortrag (§ 18 Abs 6 und 7 EStG) oder Auslandsverluste (§ 2 Abs 8 EStG, § 9 Abs 6 KStG) zuzuordnen?
- ▷ Wenn man freilich angesichts dieser Komplexitäten bei Körperschaften auf Zuschläge verzichten wollte,<sup>140</sup> hätte dies erhebliche Verzerrungen zur Folge: *Erstens* wäre die steuerliche Rechtsformneutralität des unternehmerischen Handelns innerhalb des Zuschlagssystems nicht mehr gewährleistet, und zwar weder im Vergleich zu Einzelunternehmen noch im Vergleich zu Personengesellschaften (deren Gewinne direkt den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen mit Zuschlägen belastet werden).<sup>141</sup> *Zweitens* würde ein Zuschlagsverzicht

132 Siehe auch *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (159); *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 31.

133 *Ruppe* in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (318).

134 Siehe zB *Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzenstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner*, Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien (Wien, Jänner 2011) 44: »Mangelnde vertikale Koordination zwischen über- und untergeordneten Einheiten könnte dann schnell zu einer hohen Steuerbelastung führen, insbesondere wenn die interregionale Mobilität der Steuersubjekte eher gering ist. Um dem entgegen zu wirken, werden Anrechnungssysteme vorgeschlagen, bei denen die lokale Steuerschuld mit den Steuerlasten gegenüber der übergeordneten Gebietskörperschaft verrechnet wird.« Siehe auch *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 51, zur Diskussion der verschiedenen praktischen Modelle in anderen Staaten, insbesondere auch der Schweiz, wo sowohl eine Anknüpfung an Haupt- und Nebensteuerdomizil als auch an die Steuerquelle (zB Geschäftsbetrieb, Grundstücke) erfolgt.

135 *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (159).

136 Dazu zB *Kofler* in *Lüdicke* (Hrsg), Neue Grenzen für die internationale Steuerplanung? (2014) 113 (113 ff).

137 *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 12.

138 Für eine Übersicht zu Verrechnungspreisfragen im Abkommensrecht siehe zB *Kofler* in *Reimer/Rust* (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (2015) 577 (577 ff).

139 EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, EU:C:1995:31.

140 So wohl *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 76.

141 Dazu auch zB *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 34 f.

im Körperschaftsteuerbereich offensichtlichen Ausweichmöglichkeiten (zB Betriebseinbringungen in Kapitalgesellschaften) Tür und Tor öffnen.<sup>142</sup> Und schließlich, *drittens*, wäre auch die »Verlagerung« des Zuschlags weg von den Körperschaftsgewinnen hin zu den an natürliche Personen ausgeschütteten Gewinnen (zB Dividenden) problembehaftet; dies hätte nicht nur erhebliche administrative Pflichten des Abzugsverpflichteten zur Folge,<sup>143</sup> sondern würde sowohl die zuschlagsfreie Thesaurierung gestatten,<sup>144</sup> als auch womöglich eine endgültige Zuschlagsfreiheit bei Ausschüttungen an Steuerausländer zur Folge haben.<sup>145</sup>

Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass diese Fragen nicht durch Landesregeln oder in »Doppelbesteuerungsabkommen« zwischen den Bundesländern geregelt werden müssten, sondern der Bundesgesetzgeber auf Basis von § 7 Abs 4 F-VG tätig werden könnte. Wie bereits erwähnt, hat der Bund nach dieser Bestimmung die Kompetenz, zB Grundsatzregelungen für Fälle der Tatbestandsüberschneidungen (zB durch Festlegung bestimmter Territorialitätskriterien)<sup>146</sup> oder konkurrierender Definitionen (zB Wohnsitzbegriffe) zu erlassen oder eine Doppelbesteuerung durch geeignete Instrumente (zB Anrechnung oder Freistellung) zu verhindern.<sup>147</sup>

Der Bund kann auch bei »sonstigen übermäßigen Belastungen« tätig werden, speziell in Fällen, »bei denen sich durch das Zusammentreffen von Abgabenregelungen verschiedener Steuerhoheiten im Einzelfall Belastungskumulierungen und Härten ergeben«.<sup>148</sup> Teilweise wird im Hinblick auf § 7 Abs 4 F-VG sogar eine

Regelungsverpflichtung des Bundes für den Fall angenommen, dass durch Doppelbesteuerungen exzessive Belastungsergebnisse eintreten.<sup>149</sup>

### C. Steuererhebung und Abzugssteuern

Ein weiterer Problembereich zeigt sich bei Fragen der Steuererhebung, speziell bei Abzugssteuern (zB Lohnsteuer nach §§ 47 ff EStG, Kapitalertragsteuer nach §§ 93 ff EStG). Ein Zuschlagssystem müsste grundsätzlich wohl ungeachtet dessen Anwendung finden, wie auf Bundesebene die Abgabe erhoben wird, also insbesondere auch nichtselbständige Einkünfte und Kapitalerträge<sup>150</sup> einbeziehen, unabhängig davon, ob sie nachfolgend einer Veranlagung unterliegen.<sup>151</sup> Geht man nun von einer solchen Einbeziehung aus, würden freilich sowohl der Finanzverwaltung, den Abzugsverpflichteten als auch den Steuerpflichtigen zusätzliche Verwaltungslasten aufgebürdet werden: So wäre ein solches System wohl nur dann ohne Verwerfungen bei der Veranlagung abzugspflichtiger Einkünfte durchzuführen, wenn der »Abzugszuschlag« auf den »Veranlagungszuschlag« angerechnet wird, was nur dann sachgerecht durchführbar erscheint, wenn beide Zuschläge nach denselben Kriterien erhoben werden (zB nach der Ansässigkeit des Abgabepflichtigen).<sup>152</sup> Würde der »Abzugszuschlag« territorial vom »Veranlagungszuschlag« abweichen, wären umgekehrt komplexe finanzausgleichsrechtliche Mechanismen zum Ausgleich zwischen den Bundesländern, aber – bei unterschiedlichen Zuschlagshöhen – auch die vermehrte Veranlagungspflicht der Steuerpflichtigen notwendig. Aber auch wenn der »Abzugszuschlag« an die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen anknüpfte, ergäbe sich für den Abzugsverpflichteten nicht nur die Notwendigkeit, allenfalls »Abzugszuschläge« in unterschiedlicher Höhe in der Lohn- oder Kapitalertragsteuer-

142 Siehe zB *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 35; *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 12; *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 19.

143 Dazu unten Kapitel II.C.

144 Dazu *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 35.

145 Dazu unten Kapitel II.F.

146 Siehe auch § 3 Abs 1 und Abs 3 des Bundesgesetzes vom 30. Juli 1925, womit gemäß § 6, Absatz 3, des Finanz-Verfassungsgesetzes hinsichtlich der Landes(Gemeinde)abgaben grundsätzliche Anordnungen erlassen werden, BGBl 1925/288, wodurch einerseits die Möglichkeit der Doppelbesteuerung durch Lohnabgabe (durch Abstellen auf den »Wohnsitz« des Arbeitnehmers oder die »Arbeitsstätte«), andererseits die Möglichkeit der Doppelbesteuerung der inländischen Kraftwagen (durch Abstellen auf den »Standort«) beseitigt werden sollte; dazu auch AB 418 BlgNR II. GP 1.

147 *Ruppe* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (3. Lfg, 2000) § 7 F-VG Rz 29; *Köfler* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 7 F-VG Rz 26.

148 *Ruppe* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (3. Lfg, 2000) § 7 F-VG Rz 30.

149 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 19 und 61f.

150 Demgegenüber schlägt *Achatz* (Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 33f) bei endbesteuerten Kapitalerträgen aus Gründen der Operationalität vor, auf die Verankerung eines Zuschlags zu verzichten, wenngleich es hierfür uE einer Klärung bedürfte, ob eine solche Ausnahme auch (finanz)verfassungsrechtskonform verankert werden könnte. Umgekehrt könnten sich bei einer Einbeziehung in die Zuschlagsabgabe womöglich Probleme im Hinblick auf das im Verfassungsrang stehende Endbesteuerungsg (BGBl 1993/11 idF BGBl I 2015/103) aufwerfen, etwa hinsichtlich des Mindeststeuersatzes von 20 % und des Höchststeuersatzes von 27,5 % für den Kapitalertragsteuerabzug (§ 1 Abs 4 EndBG).

151 Andernfalls würde es zu einer unsachlichen Differenzierung danach kommen, ob für abzugsbesteuerte Einkünfte eine Veranlagung im Einzelfall durchgeführt wird oder nicht; dazu wiederum *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 33.

152 Siehe auch *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 33.

erberechnung vorzunehmen (zB für Mitarbeiter aus dem Burgenland, Wien und Niederösterreich),<sup>153</sup> sondern diese auch der Finanzverwaltung für Zwecke der Weiterverteilung an die Bundesländer mitzuteilen. Offensichtlich ist auch, dass unterjährige Wohnsitzwechsel von Arbeitnehmern zu weiteren administrativen Schwierigkeiten führen würden.<sup>154</sup> In der jüngeren Vergangenheit erreichte Vereinfachungen bei der Lohnverrechnung würden also durch ein Zuschlagssystem offenkundig konterkariert; umgekehrt entstünde für den Bund und die Krankenkassen ein erhöhter Aufwand bei der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA). Viele dieser Probleme stellen sich freilich in jenen Staaten, bei denen kein Steuerabzugs-, sondern ein umfassendes Veranlagungssystem besteht (zB Schweiz), nicht in vergleichbarer Schärfe.

#### D. Tarifbestimmungen

Eine dritte Problemzone betrifft die derzeitigen einkommensteuerrechtlichen Tarifbestimmungen. Dort sind etwa ein tariflicher Grundfreibetrag von € 11.000 (§ 33 Abs 1 EStG), verschiedene Absetzbeträge (§ 33 Abs 4 bis 6 EStG), eine an den Tarifverlauf angepasste »Negativsteuerregelung« (§ 33 Abs 8 EStG) sowie eine Reihe sonstiger Tarifbegünstigungen, wie zB für außerordentliche Einkünfte (§ 37 Abs 5 EStG) oder sonstige Bezüge (zB 13. und 14. Monatsbezug; § 67 Abs 1 EStG) vorgesehen. Diese Tarifbestimmungen verfolgen verschiedene Zwecke, speziell im Hinblick auf die subjektive Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen,<sup>155</sup> und sind – etwa im Bereich der Familienbesteuerung – auch aufgrund der Judikatur des VfGH erforderlich.<sup>156</sup> Unabhängig von der konkreten Ausgestaltung einer Abgabenautonomie der Länder müsste technisch also jedenfalls sichergestellt werden, dass das Einkommensteuersystem einerseits den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse gerecht wird und andererseits die dadurch entstehende Belastung in Form reduzierter Steuereinnahmen in adäquater Weise zwischen Bund und (möglicherweise sogar mehreren betroffenen) Ländern verteilt wird.

153 Dazu Kronberger in *Bauer/Schratzstaller* (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 94 (98); Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 33.

154 Kronberger in *Bauer/Schratzstaller* (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 94 (98 f).

155 Kofler, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT III/1 (2015) 143 ff mwN.

156 Dazu ausführlich Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 1/2012-Steu A, 1 (1 ff); Kofler in *Bergthaler/Wagner* (Hrsg), Interdisziplinäre Rechtswissenschaft – Schutzansprüche und Schutzaufgaben im Recht, FS Kerschner 2013) 367 (367 ff).

Während bei »echten« Zuschlägen Tarifbestimmungen vielfach wie bemessungsgrundlagenmindernde Positionen betrachtet werden können,<sup>157</sup> würde die Tarifproblematik bei einem System »unechter« Zuschläge auf eine Bundesbemessungsgrundlage (zB »Steuer auf Einkommen«) besonders deutlich. In einem Zuschlagssystem, das an die Bundesbemessungsgrundlage anknüpfen würde, würden die einkommensteuerrechtlichen Tarifbestimmungen nämlich *ceteris paribus* nicht auf die Länder »durchschlagen« (sondern wären von diesen nach § 8 F-VG eigenständig zu regeln), was zu erheblichen Verzerrungen führen könnte:

- ▷ Erstens würden – sofern die Länderzuschläge nicht vergleichbare Tarifregeln enthielten – viele Steuerpflichtige nicht mehr im bisherigen Umfang von Tarifbegünstigungen (zB von § 37 Abs 5 oder § 67 Abs 1 EStG) profitieren, wenn nämlich zB ein Landeszuschlag im vollen Umfang auch das 13. und 14. Gehalt treffen würde.<sup>158</sup>
- ▷ Zweitens würde – sofern die Landeszuschläge keinen Grundfreibetrag etc vorsähen – nicht nur eine Steuerpflicht von Einkommen im Bereich des Existenzminimums vorgesehen, sondern einerseits für viele Steuerpflichtige eine Veranlagungspflicht geschaffen, die derzeit aufgrund des Grundfreibetrags des § 33 Abs 1 EStG keine Steuererklärung abzugeben haben (§ 42 Abs 1 Z 3 EStG), und andererseits eine (nur die Zuschläge betreffende) Lohnsteuerabzugsverpflichtung auch in diesem untersten Einkommenssegment schlagend werden.
- ▷ Drittens würde der Bund – bei Beibehaltung insbesondere des vollen Grundfreibetrags (§ 33 Abs 1 EStG) und der vollen Absetzbeträge (§ 33 Abs 4 bis 6 EStG) – die budgetäre Last dieser Leistungsfähigkeitsnormen tragen, da einem geminderten Aufkommen des Bundes die unveränderte Last der in absoluten Beträgen ausgedrückten Tarifminderungen gegenüberstünde. Es wäre in einer solchen Situation überdies auch nur schwer vorstellbar, dass der Bund die bestehenden Prämienregelungen (§§ 108 ff EStG) im bestehenden Umfang beibehalten könnte.

Aber auch bei »echten« Zuschlägen auf eine Bundessteuer iS § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG müsste eine Berechnungsmethode gewählt werden, die alle diese Faktoren zumindest berücksichtigt. Insbesondere beim Zusam-

157 Siehe dazu Kapitel II.B.

158 *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 81, schlagen demgegenüber ohne nähere Begründung vor, dass »[z]ur administrativen Vereinfachung und besseren Übersichtlichkeit [auf einen] länderweisen Zuschlag bei Sonderzahlungen verzichtet werden« sollte. Man könnte hier natürlich fragen, warum dies nur bei Sonderzahlungen und nicht auch bei anderen Einkünften oder sogar insgesamt sinnvoll wäre.



mentreffen betraglich fixierter Begünstigungen mit anschließenden prozentuellen Berechnungsschritten müsste dabei aber sichergestellt werden, dass es nicht zur unerwünschten Potenzierung oder Reduktion der erwähnten Begünstigungen kommt. Im Schrifttum werden diese Fragestellungen nur äußerst knapp (und missverständlich<sup>159</sup>) angesprochen; ihre Beantwortung hängt letztlich von der Gestaltung der Zuschläge ab. Insgesamt zeigt sich aber, dass auch auf Ebene der Zuschläge wohl eine relativ komplexe Tarifgestaltung erfolgen müsste, um offensichtliche Verzerrungen zu vermeiden.

Im Zusammenhang mit der Tarifgestaltung kann sich eine weitere Hürde ergeben: Der Tarif der Einkommensteuer und der Steuersatz der Körperschaftsteuer sind derzeit dergestalt aufeinander abgestimmt, dass die Steuerbelastung bei Gewinnerzielung der Körperschaft (25 %) und anschließende Ausschüttung dieser Gewinne an natürliche Personen (ab 2016: 27,5 %) einer Gesamtsteuerbelastung (durchgerechnet 45,625 %) unterliegt, welche mit dem regulären Spitzensteuersatz auf das Einkommen natürlicher Personen (50 %) vergleichbar ist.<sup>160</sup> Wird den Ländern bei Festlegung ihrer Zuschläge zu Einkommensteuer und Körperschaftsteuer nun eine gewisse Bandbreite eingeräumt, so verliert der Bund zumindest teilweise die Kontrolle über diesen – aus Gesichtspunkten der Rechtsformneutralität wünschenswerten – Konnex. Verschiedene Kombinationen von Ansässigkeit der Körperschaft und Ansässigkeit der Anteilseigner könnten in dieser Konstellation dazu führen, dass die Einkommenserzielung über eine Körperschaft gegenüber jener als natürliche Person attraktiver oder weniger attraktiv wird und in weiterer Folge auch zu steuerreduzierenden Gestaltungen anregen.

### E. Länderübergreifende Mobilität

Viertens besteht auch das Problemfeld der bundesländerübergreifenden Mobilität der Steuerpflichtigen, etwa durch unterjährige Wohnsitz- oder Sitzwechsel in Zuschlagssystemen, die ausschließlich oder kumulativ an die Ansässigkeit anknüpfen.<sup>161</sup> Was den unterjährigen Wohnsitz- oder Sitzwechsel betrifft, wird teil-

weise – auch auf Basis internationaler Vorbilder – ein (planungsanfälliges<sup>162</sup>) Stichtagsprinzip vorgeschlagen, wonach zB »jenes Bundesland das Besteuerungsrecht für das ganze Jahr [hätte], in welchem am Stichtag der Hauptwohnsitz gelegen ist«,<sup>163</sup> oder erwogen, dass eine »Entscheidung nach dem Überwiegen oder verhältnismäßig durch Aufspaltung der Bemessungsgrundlage erfolgen« solle.<sup>164</sup> Ungeachtet der Methodik der zeitlichen Abgrenzung stellt sich bei einem Ansässigkeitswechsel auch die Frage nach der zeitlich-sachlichen Abgrenzung aufgelaufener stiller Reserven, etwa von (steuerhängigen) Wertsteigerungen in betrieblichen Wirtschaftsgütern, Kapitalanlagen oder Immobilien. Denkbar wäre nämlich zB der Fall, dass »ein Steuerpflichtiger kurz vor der Realisierung eines einkommensteuerlichen Tatbestandes (etwa einer Betriebsveräußerung) zwecks Vermeidung von Zuschlagsabgaben seinen Wohnsitz in ein Niedrigsteuerbundesland verlegt«. <sup>165</sup> Diese Problematik könnte es letztlich nahelegen, auch für innerstaatliche »Umzüge« die aus dem internationalen Steuerrecht bekannten »Wegzugsbesteuerungsregeln« (insbesondere § 6 Z 6, § 27 Abs 6 EStG) vorzusehen und damit eine zwingende Aufdeckung von stillen Reserven anzuordnen. Dies würde nicht nur zu einer sofortigen Liquiditätsbelastung ohne Geldfluss (Markrealisierung), sondern auch zu enormer Komplexität und erheblichem Verwaltungsaufwand führen.<sup>166</sup>

### F. Internationale Aspekte

Schließlich müsste ein Zuschlagssystem auch internationale Aspekte ansprechen: Dies betrifft einerseits die Zuschlagsberechtigung für Auslandseinkünfte und das Problem der internationalen Doppelbesteuerung, andererseits die Erfassung von Steuerausländern mit Inlandseinkünften. Bei einem ausschließlich oder kumulativ an die Ansässigkeit anknüpfenden Zuschlagssystem wäre die Zuschlagspflicht von Ausland-

159 So scheinen zB *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 81, den tariflichen Grundfreibetrag jedenfalls als bemessungsgrundlagenbezogenen Freibetrag zu verstehen, der allenfalls auf die einzelnen Bundesländer aufgeteilt werden müsste.

160 Auch die effektive Einkommensteuerbelastung natürlicher Personen kann durch den Progressionstarif und verschiedene weitere Begünstigungen selbst bei höheren Einkommen die 50 %-Marke im Ergebnis nicht erreichen.

161 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 34; *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 12.

162 Durch ein Stichtagsprinzip würde zwar ein unterjähriges Aufspalten der Bemessungsgrundlage auf verschiedene Bundesländer verhindert werden, allerdings wäre bei einer solch unsophisticierten Regelung der Steuerplanung Tür und Tor geöffnet. Zur komplexen Abgrenzung bei Zu- und Wegzug im österreichischen Außensteuerrecht siehe *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VIII/1 ff.

163 *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 81.

164 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 34.

165 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 34.

166 Derartige Wirtschaftsgüter müssten nämlich aufgrund der partiell für die Zuschlagsabgabe angeordneten Realisierung in weiterer Folge für Zwecke der Stammabgabe und der Zuschlagsabgabe unterschiedliche Anschaffungskosten bzw. Buchwerte aufweisen.

seinkünften systematisch zu bejahen, wenn diese der Stammabgabe unterliegen.<sup>167</sup> Hinsichtlich der Erfassung von Steuerausländern mit Inlandseinkünften wird teilweise vorgeschlagen, auf das Quellenprinzip (Ort der Tätigkeit) zurückzugreifen oder diese überhaupt aus der Zuschlagspflicht auszunehmen.<sup>168</sup>

Beide Varianten wären unbefriedigend: Würde der Landeszuschlag für Steuerinländer nämlich an die Ansässigkeit anknüpfen, jener für Steuerausländer an die Quelle, könnte dies bei divergierenden Landeszuschlägen zu Diskriminierungen führen, weil der Steuerausländer dann jedenfalls dem Zuschlag im Quellenbundesland unterliegt, der Inländer mit einer vergleichbaren Tätigkeit im Quellenbundesland (zB Vermietung einer Wohnung) hingegen nur dem Zuschlag seines Ansässigkeitsbundeslandes.<sup>169</sup> Die Ausnahme aus der Zuschlagspflicht könnte demgegenüber als Begünstigung für Steuerausländer angesehen werden, die dann zwar vielfach von einer Senkung der Einkommen- bzw Körperschaftsteuer des Bundes profitieren würden, nicht aber den »schlechten Tropfen« der Landeszuschläge hinnehmen müssten.

Hinzu tritt im Hinblick auf Steuerausländer die Frage der Behandlung durch das Ausland. Allerdings wird man davon ausgehen können, dass »echte« – und auch »unechte« – Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer von den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen erfasst wären<sup>170</sup> und diese Steuern daher im Falle der Anrechnungsmethode auch im Ausland anrechenbar sind.

### III. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich festhalten:

1. Aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht könnte der Bundesgesetzgeber »echte« Zuschläge der Länder auf die Bundeseinkommen- und Körperschaftsteuer iS des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG durchaus vorsehen (»Steuer auf die Steuer«), wohingegen es für »unechte« Zuschläge (»Steuer auf Einkommen«) einer komplexeren, wohl realitätsferneren Konstruktion bedürfte. Auch in einem »echten« Zuschlagssystem kommen dem Bundesgesetzgeber nach § 7 Abs 4 F-VG Kompetenzen zu, verschiedene Verzerrungen zu vermeiden. Der Vollzug der Zuschläge wäre nach § 11 Abs 2 F-VG grundsätzlich durch die Bundesfinanzverwaltung vorzunehmen, weshalb der Aufbau eigener Landesfinanzverwaltungen nicht notwendig wäre. Außerordentlich zweifelhaft ist jedoch, ob das Finanzverfassungsrecht der Bundesgesetzgebung die Festlegung eines bundeseinheitlichen Zuschlages oder einer Zuschlagsbandbreite (mit einem Mindestzuschlagssatz von größer als Null) gestattet.
2. Ökonomische und steuerpolitische Argumente, aber auch internationale Vergleiche geben letztlich kein einheitliches Bild zur Überlegenheit eines Zuschlags über ein Verbundsystem im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Allerdings sind speziell die Hauptargumente im Hinblick auf die Zusammenführung der Verantwortung für die Abgabengesetzgebung und die Ertragshoheit – Transparenz, Sichtbarkeit und Rechenschaft – im Gesamtkontext der bundesverfassungsrechtlichen Aufgabenverteilung durchaus zu hinterfragen. Zuschlagssysteme werden aber auch unter den Gesichtspunkten der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet, des einheitlichen Wirtschaftsraumes, der Möglichkeit zur gesamtstaatlichen Steuer-, Konjunktur- und Verteilungspolitik und der Zersplitterung des Abgabensystems kritisch gesehen. Auch das erhoffte höhere Wirtschaftswachstum in einem Zuschlagssystem steht – als Effekt einer Abgabenreduktion zur Konjunkturbelebung – wohl nur äußerst mittelbar im Zusammenhang mit der Schaffung einer subnationalen Abgabehoheit an sich. Schließlich darf im Hinblick auf den Rechtsvergleich, etwa mit der Schweiz, USA, Kanada oder den nordischen Staaten, nicht übersehen werden, dass die dort gelebte subnationale Steuerhoheit vor dem Hintergrund anderer Aufgabenverteilungen zwischen den Gebietskörperschaften erfolgt und speziell das Schweizer System auf einer völlig anderen Finanzverfassungsgeschichte basiert.

167 Bei »unechten« Zuschlägen ergäbe sich zudem das weitere Problem, dass internationale Doppelbesteuerungen – sofern sie nicht bereits durch Doppelbesteuerungsabkommen beseitigt werden – wohl unilateral vermieden werden müssten.

168 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 36; *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabehoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 81f;

169 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 36, der daraus ableitet, dass Steuerausländer »nicht im Rahmen einer quellenbezogenen Zuschlagsabgabe erfasst werden« dürften.

170 Aufgrund der weiten Formulierung des sachlichen Anwendungsbereichs der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind diese wohl auch auf subnationale Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer anzuwenden (Art 2 OECD MA). Siehe *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz XII/30ff; ebenso *Ismer* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA<sup>6</sup> (2015) Art 2 Rz 15; siehe im Hinblick auf § 7 Abs 4 F-VG auch *Kofler* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 7 F-VG Rz 27; wohl auch *Kronberger* in *Bauer/Schratzstaller* (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 94 (99) (für den Fall, dass es sich um Zuschläge zur Einkommensteuer handelt); skeptischer wohl *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 35f, der davon auszugehen scheint, dass sämtliche DBA nachzuverhandeln wären, um deren Anwendungsbereich auf Landeszuschläge zur Einkommensteuer auszudehnen.

3. Die steuertechnischen Fragen, die durch die subnationale Steuerhoheit der Länder – sowohl in einem System »echter« wie auch »unechter« Zuschläge – hervorgerufen würden, sind mannigfaltig und komplex.
- a. Es wäre zunächst die persönliche und territoriale Anknüpfung der Zuschläge zu klären, also an welches Kriterium sich die Zuschlagsberechtigung des jeweiligen Landes knüpft, wobei diese Anknüpfung kumulativ oder alternativ auf die Ansässigkeit (zB Wohnsitz, Sitz, Ort der Geschäftsleitung, Hauptwohnsitz) oder die territoriale Lage der Einkunftsquelle (zB Betriebsstätte, Ort der Diensttätigkeit) abgestellt werden könnte. Je nach Anknüpfung müssten hier auch Überlegungen angestellt werden, etwa zu (1) Abgrenzungen allenfalls konkurrierender Zuschlagsberechtigungen, einschließlich Fragen der Gewinnabgrenzung (zB Betriebsstättengewinnabgrenzung, Verrechnungspreise, Unterkapitalisierung etc), (2) zur Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten, (3) zur Berücksichtigung personen- und familienbezogener Aspekte und (4) im Hinblick auf Maßnahmen gegen eine innerösterreichische »aggressive« Steuerplanung.
- b. Ein weiterer Problembereich zeigt sich in Fragen der Steuererhebung, speziell bei Abzugssteuern (zB Lohnsteuer nach §§ 47 ff EStG, Kapitalertragsteuer nach §§ 93 ff EStG). Ein Zuschlagssystem müsste grundsätzlich wohl ungeachtet dessen Anwendung finden, auf welche Art auf Bundesebene die Abgabe erhoben wird (Veranlagung oder Abzug), also insbesondere auch nichtselbständige Einkünfte und Kapitalerträge einbeziehen, bei denen die Besteuerung durch Steuerabzug erfolgt. Dies würde freilich sowohl der Verwaltung, den Abzugsverpflichteten als auch den Steuerpflichtigen zusätzliche Verwaltungslasten aufbürden.
- c. Eine dritte Problemzone betrifft die einkommensteuerrechtlichen Tarifbestimmungen, etwa den Grundfreibetrag (§ 33 Abs 1 EStG), die Absatzbeträge (§ 33 Abs 4 bis 6 EStG), die »Negativsteuerregelung« (§ 33 Abs 8 EStG) sowie eine Reihe sonstiger Tarifbegünstigungen (zB § 37 Abs 5 und § 67 Abs 1 EStG), bei denen ein Zuschlagssystem jedenfalls die budgetären Auswirkungen, die verfassungsrechtlichen Vorgaben zur Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit und Fragen der Rechtsformneutralität in einer »Einfachbesteuerung« durch die kumulierte Belastung mit Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuerbelastung im Auge behalten müsste.
- d. Viertens besteht auch eine länderübergreifende Mobilität der Steuerpflichtigen, etwa durch unterjährige Wohnsitz- oder Sitzwechsel. Dies wirft einerseits die Frage nach der zeitlichen Abgrenzung von an die Ansässigkeit anknüpfenden Zuschlagsberechtigung, andererseits nach der zeitlich-sachlichen Abgrenzung aufgelaufener stiller Reserven und damit einer »Wegzugsbesteuerung« auf.
- e. Schließlich müsste ein Zuschlagssystem auch internationale Aspekte ansprechen: Dies betrifft einerseits die Zuschlagsberechtigung für Auslandseinkünfte, andererseits die Erfassung von Steuerausländern mit Inlandseinkünften, wobei gerade die letztgenannte Thematik kaum sachgerecht lösbar scheint.
4. Im Lichte dieser steuertechnischen Herausforderungen erschiene die Ausweitung der Steuerautonomie der Länder durch Zuschlagsrechte zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer daher auch im Lichte möglicher positiver Aspekte äußerst problembehaftet.

#### Korrespondenz:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner  
 Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
 Johannes Kepler Universität Linz  
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
 Tel: +43/732/2468-7060  
 Mail: dietmar.aigner@jku.at

Univ.-Ass. MMag. Peter Bräumann  
 Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
 Johannes Kepler Universität Linz  
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
 Tel: +43/732/2468-7060  
 Mail: peter.braumann@jku.at

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)  
 Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik  
 Johannes Kepler Universität Linz  
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
 Tel: +43/732/2468-1860  
 Mail: georg.kofler@jku.at

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel  
 Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
 Johannes Kepler Universität Linz  
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
 Tel: +43/732/2468-7060  
 Mail: michael.tumpel@jku.at

## Literaturverzeichnis

- ▶ *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) – Rechtswissenschaftliche Analyse unter Berücksichtigung von Praxisrelevanz und Operationalität (Jänner 2012).
- ▶ *Achatz/Kirchmayr*, Steuerhoheit für die Länder – der Königsweg im Finanzausgleich? *taxlex* 2015, 149.
- ▶ *Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Schellmann/Tumpel*, Gegenwärtige Ausgestaltung und Reformoptionen der Familienbesteuerung in Österreich, *SPRW* 1/2012-Steu A, 1.
- ▶ *Bauer* (Hrsg), *Finanzausgleich 2008: Ein Handbuch* (2008).
- ▶ *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012).
- ▶ *Bauer/Schratzenstaller* (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007).
- ▶ *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015).
- ▶ *Bizioli/Sacchetto* (Hrsg), *Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis* (2011).
- ▶ *Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzenstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner*, Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien (Wien, Jänner 2011).
- ▶ *Bußjäger*, (Verfassungs-) Rechtsfragen einer Steuerautonomie subnationaler Einheiten in Österreich, *WPZ Kommentar* Nr. 8 (August 2015, abrufbar auf <[www.wpz-fgn.com](http://www.wpz-fgn.com)>).
- ▶ *Bußjäger*, Rahmenbedingungen einer regionalen Steuerautonomie in Österreich, in: *Bauer/Schratzenstaller* (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 90.
- ▶ *Handler*, Fiskalische Dezentralisierung, Konnexität und Autonomie, *WiPolBl* 2014/1, 7.
- ▶ *Hengstschläger/Janko*, Der Finanzausgleich im Bundesstaat, in: *Schambeck* (Hrsg), *Bundesstaat und Bundesrat in Österreich* (1997) 181.
- ▶ *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags.
- ▶ *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (Think Tank Agenda Austria, September 2015) (entspricht weitgehend *Keuschnigg/Loretz*, *Finanzautonomie der Bundesländer Eine Finanzpolitik näher am Bürger* (2015), abrufbar auf <[www.wpz-fgn.com](http://www.wpz-fgn.com)>).
- ▶ *Kofler*, Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von Betriebsstätten, in: *Lüdicke* (Hrsg), *Neue Grenzen für die internationale Steuerplanung? Forum der Internationalen Besteuerung* 43 (2014) 113.
- ▶ *Kofler*, Article 9 (Associated Enterprises), in: *Reimer/Rust* (Hrsg), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (2015) 577.
- ▶ *Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT III/1 (2015).
- ▶ *Kofler*, F-VG, in: *Kneihs/Lienbacher* (Hrsg), *Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht* (7. Lfg, 2011, bzw 10. Lfg, 2013).
- ▶ *Kofler*, Kinderlasten im Steuerrecht, in: *Bergthaler/Wagner* (Hrsg), *Interdisziplinäre Rechtswissenschaft – Schutzansprüche und Schutzaufgaben im Recht*, FS Kerschner (2013) 367.
- ▶ *Kronberger*, Sind mehr Länder- und Gemeindesteuern effizient und unternehmerfreundlich? in: *Bauer/Schratzenstaller* (Hrsg), *Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers* (2007) 94.
- ▶ *Lang/Paterno*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in der föderalen Struktur Österreichs, *SPRW A Steu* 1/2011, 76.
- ▶ *Matzinger*, Erhöhte Steuerautonomie der Länder – reduzierte intragovernmentale Finanzströme, in: *Bauer/Schratzenstaller* (Hrsg), *Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers* (2007) 173.
- ▶ *Österreich-Konvent*, Bericht des Ausschusses 10 – Finanzverfassung, 12/AUB-K (Juli 2004).
- ▶ *Pernthaler*, *Österreichische Finanzverfassung* (1984).
- ▶ *Pfaundler*, *Der Finanzausgleich in Österreich – Das System, seine Begründung und Durchführung* (1931).
- ▶ *Pfaundler*, *Der Finanzausgleich in Österreich – ein Beitrag zur Entwicklungsgeschichte der finanziellen Beziehungen zwischen Staat, Ländern und Gemeinden in den Jahren 1896 bis 1927* (1927).
- ▶ *Pfaundler*, *Die Finanzausgleichsgesetzgebung 1948/58<sup>2</sup>* (1958).
- ▶ *Pfaundler*, *System des Finanzausgleichs in Österreich auf Grund der Neuordnung im Jahr 1934* (1934).
- ▶ *Rentzsch*, *The Swiss Confederation*, in: *Bizioli/Sacchetto* (Hrsg), *Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis* (2011) 223.
- ▶ *Ruppe*, FVG, in: *Korinek/Holoubek* (Hrsg), *Österreichisches Bundesverfassungsrecht* (3. Lfg, 2000).
- ▶ *Ruppe*, Modell einer föderalistischen Finanzverfassung für Österreich, in: *Pernthaler* (Hrsg), *Neue Wege der Föderalismusreform* (1992) 105.
- ▶ *Ruppe*, Neuordnung der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung – Teilbereich Finanzverfassung, in:



*Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289.

- ▶ *Schnitzer*, Positivrechtliche Finanzkraftbegriffe, in: *Smekal/Theurl* (Hrsg), Finanzkraft und Finanzbedarf von Gebietskörperschaften – Analysen und Vorschläge zum Gemeindefinanzausgleich in Österreich (1990) 119.
- ▶ *Smekal*, Weitere Optionen für die Stärkung der (regionalen) kommunalen Steuerautonomie in Österreich, in: *Bauer/Schratzenstaller* (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 80.
- ▶ *Stewart*, Australia, in: *Bizioli/Sacchetto* (Hrsg), Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis (2011) 137.
- ▶ *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Endbericht »Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene« im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen (EcoAustria Wien, März 2015).
- ▶ *Sutter*, Mehr Abgabenautonomie für Länder und Gemeinden? in: *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145.
- ▶ *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA<sup>6</sup> (2015).