

# Die Entscheidung des US Supreme Courts in der Rechtsache *Wynne* aus dem Blickwinkel des österreichischen Finanzverfassungsrechts



SEBASTIAN BERGMANN\*

## Abstract

Im Bereich des Abgabenrechts sind Entscheidungen des US Supreme Courts eine seltene Rarität. In der Rechtsache *Wynne* nahm der Gerichtshof jüngst zur Bedeutung der »Dormant Commerce Clause« im Bereich des Einkommensteuerrechts Stellung. Im Hinblick auf

die laufende politische Diskussion über eine Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Bundesländer könnte die der Entscheidung zugrunde liegende Problematik hinkünftig auch hierzulande an Bedeutung gewinnen.

## Schlagworte

Abgabenautonomie, Finanzverfassung

## Rechtsquellen

Art 4 B-VG, § 7 Abs 4 F-VG, § 8 Abs 4 F-VG, Art I Sec 8 US Constitution

## Inhaltsübersicht

I.	Einleitung .....	80
II.	Entscheidung des US Supreme Courts in der Rechtsache <i>Wynne</i> .....	80
III.	Österreichische Rechtslage .....	81
IV.	Vergleich und Würdigung .....	83

\* Assoz. Univ.-Prof. Dr. *Sebastian Bergmann*, LL.M. MBA lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

## I. Einleitung

Am 14. und 16.3.2016 referierte Prof. *Ruth Mason* (University of Virginia) an der WU Wien bzw JKU Linz zur Entscheidung des US Supreme Courts in der Rechtssache *Wynne*.<sup>1</sup> Die Entscheidung betrifft die Frage, inwieweit die von den US-Gerichten entwickelte »Dormant Commerce Clause«-Doktrin die Autonomie der US-Bundesstaaten im Rahmen der Einkommensteuergesetzgebung einschränkt. Nach der »Dormant Commerce Clause«-Doktrin ist den einzelnen US-Bundesstaaten der Beschluss von Gesetzen untersagt, die den zwischenbundesstaatlichen Handelsverkehr im Vergleich zum innerbundesstaatlichen Handelsverkehr unsachgemäß beschränken bzw diskriminieren. Die Doktrin wurde im Umkehrschluss aus der »Commerce Clause« der US Constitution abgeleitet, nach welcher der US-Kongress ermächtigt ist, den Handelsverkehr zwischen den US-Bundesstaaten zu regulieren.<sup>2</sup>

Im Hinblick auf den Umstand, dass in den letzten Jahren in Österreich politisch immer wieder eine Verstärkung der Abgabenautonomie der Bundesländer diskutiert wurde, soll nachfolgend nicht nur kurz die Entscheidung des US Supreme Courts dargestellt werden, sondern auch untersucht werden, wie die der Rechtssache *Wynne* zugrunde liegende Problematik aus österreichischer Sicht zu beurteilen wäre.

## II. Entscheidung des US Supreme Courts in der Rechtsache Wynne

Die Rechtssache *Wynne* bot dem US Supreme Court erstmalig Gelegenheit, zur Bedeutung »Dormant Commerce Clause« im Bereich der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen Stellung zu nehmen. Auf dem Prüfstand stand die Einkommensteuer des US-Bundesstaates Maryland, welche sich aus drei Bestandteilen zusammensetzt, nämlich einer »State tax«, einer »County tax« und einer »Special nonresident tax«. Natürliche Personen, die in Maryland ansässig sind, unterliegen mit ihrem Welteinkommen sowohl der State tax als auch der County tax, wobei Einkommensteuern, die außerhalb von Maryland entrichtet werden, in Maryland auf die State tax – nicht aber auch auf die County tax! – angerechnet werden. In Maryland nichtansässige Personen unterliegen demgegenüber mit ihren aus Quellen in Maryland erzielten Einkünften der State tax und der Special nonresident tax.

Hintergrund der Entscheidung des US Supreme Courts zugrundeliegenden Rechtsstreits war der Umstand, dass das in Maryland ansässige und Einkünfte aus mehreren US-Bundesstaaten beziehende Ehepaar *Brian* und *Karen Wynne* eine Anrechnung der in den anderen US-Bundesstaaten entrichteten Einkommensteuer auch auf die in Maryland zu entrichtende County tax beantragte, eine solche aber von den Abgabenbehörden Marylands – in Übereinstimmung mit den einkommensteuerrechtlichen Regelungen des US-Bundesstaates – verweigert wurde. Das Ehepaar *Wynne* argumentierte, dass die Nichtanrechnung von in anderen US-Bundesstaaten entrichteter Einkommensteuer auf die County tax gegen die »Dormant Commerce Clause«-Doktrin verstoße und das Einkommensteuerrecht des US-Bundesstaates Maryland insoweit verfassungswidrig sei. Während der Maryland Tax Court diese Argumentationslinie verwarf, teilten der Maryland Circuit Court und der Maryland Court of Appeals die Auffassung des Ehepaars *Wynne*. Dagegen wurde von den Finanzbehörden Marylands ein Rechtsmittel beim US Supreme Court eingebracht.

Eine gewisse Sensation stellte bereits der Umstand dar, dass der US Supreme Court den Fall überhaupt behandelte, zumal dieser über ein Ablehnungsrecht verfügt und von vornherein nur wenige Fälle zur Entscheidung annimmt. Speziell im Bereich des Steuerrechts sind Entscheidungen des Gerichtshofs eine Rarität. Auch der US Supreme Court kam in seiner Beurteilung (mit einer knappen Stimmenmehrheit von 5:4) zu dem Schluss, dass das Einkommensteuerregime des US-Bundesstaates Maryland nicht in Einklang mit der »Dormant Commerce Clause« stehe, weil es in Maryland ansässige natürliche Personen mit Einkünften aus anderen Bundesstaaten inhärent mehr belastet als solche, die Einkünfte in Maryland erzielen, und deshalb gegenüber solchen diskriminiert. Der Gerichtshof wendete dabei seinen »Internal consistency«-Test an. Dieser basiert auf der Hypothese, dass die Besteuerung aller Bundesstaaten nach denselben Regeln erfolgt, wie jene, deren Verfassungskonformität in Frage steht. Falls bei einer solchen hypothetischen Harmonisierung der zwischenbundesstaatliche Handelsverkehr gegenüber dem innerbundesstaatlichen Handelsverkehr benachteiligt wird, dann steht das betreffende Steuerregime in Widerspruch zur »Dormant Commerce Clause«. Der Gerichtshof illustrierte die Verfassungswidrigkeit des Einkommensteuerregimes Marylands anhand eines vereinfachten Beispiels: Wenn jeder Bundesstaat gleichwertige Steuern wie die von Maryland eingehobene County tax und Special nonresident tax erheben würde, dann müsste die Steuerzahlerin X, die im Bundesstaat A ansässig ist und ihr gesamtes Einkommen im Bundesstaat A verdient, nur die County tax des Bundesstaates A

1 US Supreme Court 18.5.2015, *Comptroller of the Treasury of Maryland v. Wynne*, 64 A.3d 453 (Md 2013).

2 Article I Section 8 Clause 3 der US Constitution lautet wie folgt: »The Congress shall have Power [...] To regulate Commerce [...] among the several States [...]«.

bezahlen. Demgegenüber müsste der Steuerzahler Y, der ebenfalls im Bundesstaat A ansässig ist, aber Einkünfte aus dem Bundesstaat B bezieht, sowohl die County tax des Bundesstaates A als auch die Special nonresident tax des Bundesstaates B bezahlen. Da für solche Fälle nach dem Einkommensteuerregime Marylands keine Anrechnungsmöglichkeit vorgesehen ist, belastet dieses zwischenbundesstaatliche Einkünfte mehr als innerbundesstaatliche Einkünften und ist deshalb diskriminierend. Dass selbst mehrere Steuerregime, die allesamt den »Internal consistency«-Test bestehen, in ihrer Interaktion zu Doppelbesteuerungen führen können, sei nach Auffassung des US Supreme Courts unmaßgeblich, zumal die US Constitution nicht Doppelbesteuerung per se verbiete, sondern nur die Diskriminierung des zwischenbundesstaatlichen Handelsverkehrs.

### III. Österreichische Rechtslage

In Österreich wurde in den letzten Jahren politisch immer wieder ein Ausbau der Abgabenaautonomie der Bundesländer auch im Bereich der Ertragsteuern diskutiert.<sup>3</sup> Sofern es dazu tatsächlich kommen sollte, würde schlagartig der in der Rechtssache *Wynne* gegenständlichen Problematik auch hierzulande große Bedeutung zukommen. Vor diesem Hintergrund sollen nachfolgend die einschlägigen Rahmenbedingungen des österreichischen Finanzverfassungsrechts näher beleuchtet werden, wobei insbesondere Art 4 B-VG und § 8 Abs 4 bzw § 7 Abs 4 F-VG berücksichtigungswürdig sein dürften:

- ▷ Nach Art 4 B-VG bildet das österreichische Bundesgebiet ein »einheitliches Währungs-, Wirtschafts- und Zollgebiet« und dürfen innerhalb des Bundes »Zwischenzolllinien oder sonstige Verkehrsbeschränkungen« nicht errichtet werden.
- ▷ Gemäß § 8 Abs 4 F-VG dürfen von den Ländern bzw Gemeinden Abgaben, »die die Einheit des Währungs-, Wirtschafts- und Zollgebietes verletzen oder in ihrer Wirkung Zwischenzöllen oder sonstigen Verkehrsbeschränkungen gleichkommen«, nicht erhoben werden.

- ▷ Nach § 7 Abs 4 F-VG kann im Übrigen der Bundesgesetzgeber hinsichtlich Landes- bzw Gemeindeabgaben Bestimmungen »zur Verhinderung von Doppelbesteuerungen oder sonstigen übermäßigen Belastungen, [...] zur Verhinderung von Erschwerungen des Verkehrs oder der wirtschaftlichen Beziehungen [...] zwischen den Ländern und Landesteilen« treffen.

Von den in Art 4 B-VG grundlegend verankerten Einheitsgebieten dürfte das Gebot der Wirtschaftsgebietseinheit die beiden anderen Gebote der Währungs- und Zollgebietseinheit überragen, deren gesonderte Erwähnung im Hinblick auf das Wirtschaftsgebietseinheitsgebot mitunter als redundant charakterisiert wird.<sup>4</sup> § 8 Abs 4 F-VG übernimmt und konkretisiert den Gedanken des Art 4 B-VG für das Abgabenrecht<sup>5</sup> und ordnet ausdrücklich ein mit sonstiger Verfassungswidrigkeit bewehrtes Verbot entgegengesetzter Landes- bzw Gemeindeabgaben an.<sup>6</sup> Das Verbot des § 8 Abs 4 F-VG ist deshalb im Sinne des Art 4 B-VG zu verstehen.<sup>7</sup> Beide Bestimmungen verfolgen »in gleicher Weise das Ziel, die Einheit des Bundesgebietes als Währungs-, Wirtschafts- und Zollgebiet zu wahren und alle Maßnahmen zu verhindern, die in ihrer Wirkung Zwischenzöllen und Verkehrsbeschränkungen gleichkämen.«<sup>8</sup> Ungeklärt ist, ob das Verbot des § 8 Abs 4 F-VG dabei über Art 4 B-VG hinausgeht.<sup>9</sup> Mitunter wird § 8 Abs 4 F-VG im Hinblick auf Art 4 B-VG als überflüssig eingestuft.<sup>10</sup>

In Bezug auf Art 4 B-VG und § 8 Abs 4 F-VG ist insbesondere die Bedeutung bzw Reichweite des Verbots von Abgaben, die in ihrer Wirkung »Verkehrsbeschränkungen« gleichkommen, unklar.<sup>11</sup> Im Umkehrschluss aus

3 Vgl zur hier nicht weiter behandelten Frage, wie konkret ein Ausbau der Abgabenaonomie der Bundesländer im Bereich der Ertragsteuern steuertechnisch umgesetzt werden könnte *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, *Steuertechnische Aspekte einer Abgabenaonomie der Länder im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer*, StAW 2016, 21 (21 ff); *Achatz*, *Zur Stärkung der Abgabenaonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) – Rechtswissenschaftliche Analyse unter Berücksichtigung von Praxisrelevanz und Operationalität* (2012) 26 ff (abrufbar unter: [https://www.bmf.gv.at/budget/finanzbeziehungen-zu-laendern-und-gemeinden/Achatz\\_Abgabenaonomie.pdf?55597b](https://www.bmf.gv.at/budget/finanzbeziehungen-zu-laendern-und-gemeinden/Achatz_Abgabenaonomie.pdf?55597b)).

4 Vgl *Schwarzer* in *Korinek/Holoubek*, *Österreichisches Bundesverfassungsrecht*<sup>4</sup> (2001) Art 4 B-VG Rz 2.

5 Vgl *Sutter*, *Mehr Abgabenaonomie für Länder und Gemeinden?* in *Lienbacher/Wielinger*, *Jahrbuch Öffentliches Recht* 2010 (2010), 145 (161) FN 52; *Ruppe* in *Korinek/Holoubek*, *Österreichisches Bundesverfassungsrecht*<sup>3</sup> (2000) § 8 F-VG Rz 23; *Kofler* in *Kneihs/Lienbacher*, *Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht*<sup>10</sup> (2013) § 8 F-VG Rz 15; *Mayer*, *Verfassungsrechtliche Probleme des Wiener Parkometergesetzes*, ÖStZ 1975, 147 (155); *Achatz*, *Zur Stärkung der Abgabenaonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder)* 19.

6 Vgl *Kofler* in *Kneihs/Lienbacher*, *Bundesverfassungsrecht*<sup>10</sup> § 8 F-VG Rz 15; *Ruppe* in *Korinek/Holoubek*, *Bundesverfassungsrecht*<sup>3</sup> § 8 F-VG Rz 23; *Achatz*, *Zur Stärkung der Abgabenaonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder)* 17.

7 Vgl *Mayer/Muzak*, B-VG<sup>5</sup> (2015) § 8 F-VG Rz IV.1; *Kofler* in *Kneihs/Lienbacher*, *Bundesverfassungsrecht*<sup>10</sup> § 8 F-VG Rz 15; *Mayer*, ÖStZ 1975, 147 (155).

8 VfGH 17.12.1976, B 149/76, VfSlg 7967/1976; vgl auch *Kofler* in *Kneihs/Lienbacher*, *Bundesverfassungsrecht*<sup>10</sup> § 8 F-VG Rz 15.

9 Vgl *Ruppe* in *Korinek/Holoubek*, *Bundesverfassungsrecht*<sup>3</sup> § 8 F-VG Rz 23; *Kofler* in *Kneihs/Lienbacher*, *Bundesverfassungsrecht*<sup>10</sup> § 8 F-VG Rz 15.

10 Vgl *Pernthaler*, *Österreichische Finanzverfassung* (1984) 211.

11 Vgl *Ruppe* in *Korinek/Holoubek*, *Bundesverfassungsrecht*<sup>3</sup> § 8 F-VG Rz 25; *Kofler* in *Kneihs/Lienbacher*, *Bundesverfassungsrecht*<sup>10</sup> § 8 F-VG Rz 17.

§ 7 Abs 4 F-VG dürfte sich jedenfalls ergeben, dass darunter nicht jegliche Abgaben fallen können, die geeignet sind, den Verkehr zwischen den Bundesländern bzw Gemeinden in irgendeiner Weise zu erschweren, zumal letztere Bestimmung offenkundig davon ausgeht, dass es verfassungskonforme Landes- bzw Gemeindeabgaben geben kann, die zu »Erschwerungen des Verkehrs« führen. Bei nach Art 4 B-VG und § 8 Abs 4 F-VG verbotenen Verkehrsbeschränkungen muss daher von einem höheren Eingriffsniveau auszugehen sein, als dass dies bei bloßen Erschwerungen des Verkehrs der Fall ist.<sup>12</sup>

Selbstverständlich verlangen weder Art 4 B-VG noch § 8 Abs 4 F-VG abgabenrechtliche Rechtseinheit im gesamten Bundesgebiet, sondern setzen diese Bestimmungen (ebenso wie § 7 Abs 4 F-VG) vielmehr die Möglichkeit unterschiedlicher abgabenrechtlicher Regelungen der Ländern bzw Gemeinden voraus.<sup>13</sup> Eine unterschiedliche Besteuerung ist daher im Hinblick auf das Gebot der Wirtschaftsgebietseinheit grundsätzlich nicht zu beanstanden.<sup>14</sup>

Auch schließen weder Art 4 B-VG noch § 8 Abs 4 F-VG aus, dass – nicht als Verbrauchsabgaben zu qualifizierende<sup>15</sup> – Abgaben Sachverhalte erfassen, die außerhalb des Geltungsgebietes eines Landes bzw einer Gemeinde liegen.<sup>16</sup> Vielmehr folgt bereits im Umkehrschluss aus § 7 Abs 4 F-VG, dass dadurch möglicherweise eintretende Doppelbesteuerungen nicht automatisch zur Verfassungswidrigkeit betreffender Landes- bzw Gemeindeabgaben führen.<sup>17</sup> Freilich kann aus § 7 Abs 4 F-VG aber nicht der Schluss gezogen werden, dass die Länder bzw Gemeinden bei Inanspruchnahme ihrer Besteuerungsrechte in der Frage der territorialen Anknüpfung gleichsam vollkommen freie Hand hätten und die Verantwortung für die Vermeidung von Doppelbesteuer-

ungen ausschließlich Aufgabe des Bundesgesetzgebers wäre.<sup>18</sup> Nach der Rechtsprechung des VfGH muss nämlich der völkergewohnheitsrechtliche Grundsatz des internationalen Steuerrechts, dass Staaten nur solche Tatbestände besteuern dürfen, zu denen sie eine hinreichend enge Beziehung aufweisen (Willkürverbot), grundsätzlich auch »bei der Ausübung von Besteuerungsrechten durch die einzelnen Gebietskörperschaften im Bundesstaat gelten, denen durch die bundesstaatliche Verfassung ganz allgemein die Verpflichtung zur wechselseitigen Rücksichtnahme auferlegt ist und deren Besteuerungshoheit im besonderen durch finanzverfassungsrechtliche Normen bestimmt wird, deren vornehmlicher Zweck die sachgerechte Verteilung und Abgrenzung von Besteuerungsrechten ist.«<sup>19</sup> Finanzverfassungsrechtliche Zuweisungen von Besteuerungsrechten an Länder bzw Gemeinden seien daher stets so zu verstehen, dass »die betreffende Gebietskörperschaft bei der Inanspruchnahme der erteilten Ermächtigung, das heißt bei der Formulierung des Steuertatbestandes, einen hinreichenden inhaltlichen Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Abgabe zu wahren hat.«<sup>20</sup> Nichts anderes könne gelten, »wenn ein Bundesland Besteuerungsrechte auf Grund des Abgabenerfindungsrechtes selbst in Anspruch nimmt oder solche Besteuerungsrechte den Gemeinden zur Ausschreibung im Rahmen des freien Beschlußrechtes überträgt.«<sup>21</sup> »Welcher Art der hinreichende Bezug zu sein hat, hängt von dem Charakter der Abgabe und ihrem Besteuerungsgegenstand ab.«<sup>22</sup>

Während Art 4 B-VG und § 8 Abs 4 F-VG Grenzen festlegen, die von den Ländern bzw Gemeinden im Rahmen der Ausschöpfung ihrer Abgabenaautonomie bei sonstiger Verfassungswidrigkeit jedenfalls zu beachten sind, sieht § 7 Abs 4 F-VG Tatbestände vor, bei deren Vorliegen die Erhebung von Landes- bzw Gemeindeabgaben finanzverfassungsrechtlich zwar nicht per se ausgeschlossen ist, hinsichtlich derer der Bundesgesetzgeber aber dazu ermächtigt ist, Vorkehrungen im Rahmen einer Grundsatzgesetzgebung zu treffen, und Landes- bzw Gemeindeabgaben nur dann verfassungswidrig werden, wenn sie den durch eine allfällig ausgeübte Grundsatzgesetzgebung vorgegebenen Rahmen nicht beachten.<sup>23</sup> Konkret ermächtigt § 7 Abs 4 F-VG den Bundesgesetzgeber hinsichtlich Landes- bzw Gemeindeabgaben Bestimmungen zur Verhinderung von Doppelbesteuerungen oder sonstigen übermäßigen

12 Vgl Kofler in Kneihls/Lienbacher, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup> § 8 F-VG Rz 17; Ruppe in Korinek/Holoubek, Bundesverfassungsrecht<sup>3</sup> § 8 F-VG Rz 25; Azizi, Zum Verfassungsgebot der Wirtschaftsgebietseinheit und zu seiner wirtschaftspolitischen Tragweite, ÖJZ 1985, 134 (142); Mayer, ÖStZ 1975, 147 (157).

13 Vgl Mayer, ÖStZ 1975, 147 (156); Azizi, ÖJZ 1985, 134 (144); Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel, StAW 2016, 21 (26); Mayer/Muzak, B-VG<sup>5</sup> Art 4 Rz I.1f; Ruppe in Korinek/Holoubek, Bundesverfassungsrecht<sup>3</sup> § 8 F-VG Rz 23; Kofler in Kneihls/Lienbacher, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup> § 8 F-VG Rz 16.

14 Vgl VfGH 23.6.1984, A 6/82, VfSlg 10.068/1984; 1.10.1983, B 330/82, VfSlg 9804/1983; 21.6.1972, B 330/71, VfSlg 6755/1972; 26.6.1956, B 10/56, VfSlg 3033/1956; 7.6.1932, B 6/32, VfSlg 1462/1932; Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel, StAW 2016, 21 (26); Kofler in Kneihls/Lienbacher, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup> § 8 F-VG Rz 16; Ruppe in Korinek/Holoubek, Bundesverfassungsrecht<sup>3</sup> § 8 F-VG Rz 23; Schwarzer in Korinek/Holoubek, Bundesverfassungsrecht<sup>4</sup> Art 4 B-VG Rz 20; Mayer/Muzak, B-VG<sup>5</sup> Art 4 Rz I.1f.

15 Verbrauchsabgaben der Länder bzw Gemeinden, »die auch den Verbrauch außerhalb des Geltungsgebietes der Abgaben treffen«, sind nach § 8 Abs 4 F-VG ausdrücklich unzulässig.

16 Vgl Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) 17.

17 Vgl Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) 17.

18 Vgl VfGH 17.12.1998, G 15/98, V 9/98, VfSlg 15.395/1998.

19 VfGH 17.12.1998, G 15/98, V 9/98, VfSlg 15.395/1998.

20 VfGH 17.12.1998, G 15/98, V 9/98, VfSlg 15.395/1998.

21 VfGH 17.12.1998, G 15/98, V 9/98, VfSlg 15.395/1998.

22 VfGH 17.12.1998, G 15/98, V 9/98, VfSlg 15.395/1998.

23 Vgl Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) 17.

Belastungen sowie zur Verhinderung von Erschwerungen des Verkehrs oder der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Ländern und Landesteilen zu treffen. In Bezug auf Doppelbesteuerungen soll sich die in § 7 Abs 4 F-VG verankerte Befugnis des Bundesgesetzgebers darauf beziehen, Grundsatzregelungen für Tatbestandsüberschneidungen (zB durch Festlegung bestimmter Territorialitätskriterien) bzw konkurrierende Definitionen von Tatbestandsmerkmalen (zB Wohnsitzbegriffe) zu erlassen oder Doppelbesteuerungen durch geeignete Instrumente (zB Anrechnung oder Freistellung) zu verhindern.<sup>24</sup> Die Bedeutung der »sonstigen übermäßigen Belastungen«, die offenbar nicht in Doppelbesteuerungen bestehen (arg »oder«),<sup>25</sup> ist offen. Keinesfalls dürfte der Bundesgesetzgeber damit dazu berechtigt werden, in Landes- oder Gemeindeabgabenregelungen deswegen einzugreifen, weil die Steuerbelastungsquote insgesamt als übermäßig angesehen wird.<sup>26</sup> Um dem Untertatbestand einen Sinn zu geben, soll dieser allenfalls für jene Fälle anwendbar sein, bei denen sich durch das Zusammentreffen von Abgabenregelungen verschiedener Steuerhoheiten im Einzelfall Belastungskumulierungen und Härten ergeben.<sup>27</sup> Der Sinn und Zweck der Erwähnung von »Erschwerungen des Verkehrs« in § 7 Abs 4 F-VG kann im Hinblick auf die in Art 4 B-VG und § 8 Abs 4 F-VG ohnehin angeordnete Unzulässigkeit von Verkehrsbeschränkungen nur darin liegen, den Bundesgesetzgeber zur Verhinderung selbst solcher milderer Formen abgabenrechtlicher Belastungen von Verkehrsvorgängen zu ermächtigen, die unter den Schwellen von Art 4 B-VG und § 8 Abs 4 F-VG liegen.<sup>28</sup> Ungeklärt ist schließlich auch die Bedeutung der »Erschwerungen [...] der wirtschaftlichen Beziehungen«, weil es hier wohl nur um solche handeln wird können, die nicht ohnehin von der Kompetenz zur Verhinderung von Doppelbesteuerung oder sonstigen übermäßigen Belastungen bzw zur Verhinderung von Erschwerungen des Verkehrs erfasst sind.<sup>29</sup> Letztlich dürfte es aber im Einzelfall unmaßgeblich sein, unter welchen konkreten

Untertatbestand vom Anwendungsbereich des § 7 Abs 4 F-VG erfasste Landes- bzw Gemeindeabgaben fallen, zumal der Bundesgesetzgeber sowohl bei Doppelbesteuerungen und sonstigen übermäßigen Belastungen als auch bei Erschwerungen des Verkehrs und der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Ländern und Landesteilen gleichermaßen zur entgegenwirkenden Grundsatzgesetzgebung ermächtigt wird. Eine Verpflichtung des Bundesgesetzgebers, bei Eintritt solcher Umstände seine Grundsatzgesetzgebungskompetenz auszuüben, dürfte aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht nicht bestehen (arg »kann«).<sup>30</sup> Doppelbesteuerungen oder sonstige übermäßigen Belastungen bzw Erschwerungen des Verkehrs oder der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Ländern und Landesteilen können daher nicht per se verfassungswidrig sein.<sup>31</sup> Je massiver durch Landes- bzw Gemeindeabgaben eintretende Doppelbesteuerungen oder sonstige übermäßige Belastungen bzw Erschwerungen des Verkehrs oder der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Ländern und Landesteilen sind, desto eher wird aber tendenziell davon auszugehen sein, dass die betreffenden Abgaben geeignet sein könnten, als Verkehrsbeschränkungen die Einheit des Wirtschaftsgebietes zu verletzen und solcherart im Hinblick auf Art 4 B-VG bzw § 8 Abs 4 F-VG unzulässig sind.<sup>32</sup> Nicht auszuschließen dürfte auch sein, dass bei entsprechender materieller Gewichtigkeit von durch Landes- bzw Gemeindeabgaben bedingten Doppelbesteuerungen oder sonstigen übermäßigen Belastungen bzw Erschwerungen des Verkehrs oder der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Ländern und Landesteilen bereits unter den Schwellen von Art 4 B-VG bzw § 8 Abs 4 F-VG das aus dem Gleichheitssatz des Art 7 B-VG resultierende Sachlichkeitsverbot verletzt wird und daher entsprechende Landes- bzw Gemeindeabgaben verfassungsrechtlich problematisch wären bzw eine Verpflichtung des Bundesgesetzgebers bestehen könnte, entgegenwirkende Regelungen vorzusehen.<sup>33</sup>

24 Vgl Kofler in *Kneihs/Lienbacher*, Bundesverfassungsrecht<sup>7</sup> § 7 F-VG Rz 26; Ruppe in *Korinek/Holoubek*, Bundesverfassungsrecht<sup>3</sup> § 7 F-VG Rz 29.

25 Vgl Kofler in *Kneihs/Lienbacher*, Bundesverfassungsrecht<sup>7</sup> § 7 F-VG Rz 26; Ruppe in *Korinek/Holoubek*, Bundesverfassungsrecht<sup>3</sup> § 7 F-VG Rz 30.

26 Vgl Ruppe in *Korinek/Holoubek*, Bundesverfassungsrecht<sup>3</sup> § 7 F-VG Rz 30; Kofler in *Kneihs/Lienbacher*, Bundesverfassungsrecht<sup>7</sup> § 7 F-VG Rz 26; Pernthaler, Österreichische Finanzverfassung 208.

27 Vgl Ruppe in *Korinek/Holoubek*, Bundesverfassungsrecht<sup>3</sup> § 7 F-VG Rz 30; Kofler in *Kneihs/Lienbacher*, Bundesverfassungsrecht<sup>7</sup> § 7 F-VG Rz 26.

28 Vgl Kofler in *Kneihs/Lienbacher*, Bundesverfassungsrecht<sup>7</sup> § 7 F-VG Rz 28; Ruppe in *Korinek/Holoubek*, Bundesverfassungsrecht<sup>3</sup> § 7 F-VG Rz 32.

29 Vgl Kofler in *Kneihs/Lienbacher*, Bundesverfassungsrecht<sup>7</sup> § 7 F-VG Rz 28.

#### IV. Vergleich und Würdigung

Aus dem zuvor Gesagten dürfte sich ergeben, dass das österreichische Finanzverfassungsrecht den gebietskör-

30 Vgl Azizi, ÖJZ 1985, 134 (142); Ruppe in *Korinek/Holoubek*, Bundesverfassungsrecht<sup>3</sup> § 7 F-VG Rz 26; Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) 18 f.

31 Vgl auch Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) 18 f.

32 Vgl Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) 19.

33 Vgl ähnlich Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) 31.

perschaftsübergreifenden Handelsverkehr offenbar weniger rigoros schützt, als dies nach der US Constitution der Fall ist. Denn während die »Dormant Commerce Clause« absolute Wettbewerbsneutralität verlangt und deshalb jedwede Begünstigung von innerbundesstaatlichem Handel zu Lasten von zwischenbundesstaatlichem Handel untersagt, dürfte das österreichische Finanzverfassungsrecht nicht per se jedwede steuerliche Benachteiligung von gebietskörperschaftsübergreifendem Handelsverkehr gegenüber dem Handelsverkehr innerhalb ein und derselben Gebietskörperschaft verbieten, sondern grundsätzlich lediglich solche benachteiligen Eingriffe untersagen, die als Verkehrsbeschränkungen im Sinne von Art 4 B-VG und § 8 Abs 4 F-VG zu qualifizieren sind. Geringfügigere Benachteiligungen dürften demgegenüber aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht unproblematisch sein, soweit nicht der Bundesgesetzgeber von seiner Grundsatzgesetzgebungskompetenz gemäß § 7 Abs 4 F-VG Gebrauch macht und auch solche untersagt.

Der vom US Supreme Court angewandte »Internal consistency«-Test dürfte im Zusammenhang mit der Feststellung der Verfassungskonformität bzw -widrigkeit österreichischer Landes- und Gemeindeabgaben nur bedingt praktikabel sein. Zwar sollten Landes- und Gemeindeabgaben, die bei hypothetischer Harmonisierung im gesamten Bundesgebiet zu keiner Benachteiligung des gebietskörperschaftsübergreifenden Handelsverkehrs gegenüber dem Handelsverkehr innerhalb ein und derselben Gebietskörperschaft führen, in aller Regel verfassungskonform sein. Umgekehrt können aber Landes- und Gemeindeabgaben, die bei hypothetischer Harmonisierung zu einer Benachteiligung des gebietskörperschaftsübergreifenden Handelsverkehrs führen, nicht automatisch als verfassungswidrig qualifiziert werden, weil das österreichische Finanzverfassungsrecht nicht jedwede Benachteiligung per se verbietet, sondern nur solche qualifizierten Eingriffe untersagt, die als Verkehrsbeschränkungen im Sinne von Art 4 B-VG und § 8 Abs 4 F-VG einzustufen sind.

Wie nach der US Constitution sind auch nach der österreichischen Finanzverfassung durch Landes- bzw Gemeindeabgaben bedingte Doppelbesteuerungen innerhalb des Bundesgebietes nicht per se verfassungswidrig.

Sofern es hinkünftig tatsächlich zu einem Ausbau der Abgabenaautonomie der Bundesländer im Bereich der Ertragsteuern kommen sollte, erscheint freilich die Annahme naheliegend, dass mit einem solchen bundesrechtliche Begleitmaßnahmen – sei es einfachgesetzlich auf Grundlage von § 7 Abs 4 F-VG oder verfassungsgesetzlich durch Änderung der Finanzverfassung als solchen – einhergehen würden. Da über

deren konkrete Gestalt aus heutiger Sicht nur spekuliert werden kann und die vom US Supreme Court in der Rechtssache *Wynne* zu beurteilende Problematik derzeit in Österreich noch nicht existiert, konnte eine Analyse der hiezulande zu beachtenden Rahmenbedingungen naturgemäß nur auf einem gewissen Abstraktionsniveau erfolgen und bleiben die tatsächlichen Entwicklungen abzuwarten.

#### Korrespondenz:

*Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA  
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik  
Johannes Kepler Universität Linz  
Altenberger Straße 69, 4040 Linz  
Tel: +43/732/2468-1860  
Mail: sebastian.bergmann@jku.at*