

Beschlußrechtsabgaben der Gemeinden als regional selektive Beihilfen?

Michael Lang

In Österreich ist die Kompetenz der Gemeinden im Bereich der Abgabengesetzgebung begrenzt und beschränkt sich auf die Einhebung von Beschlußrechtsabgaben. Diese Abgaben können von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich ausgestaltet sein. Ob die sich daraus ergebenden Vorteile als regional selektiv angesehen werden und damit eines der Kriterien erfüllen können, die für den gemeinschaftsrechtlichen Beihilfebegriff maßgebend sind, hängt davon ab, ob man den Gemeinden „wirkliche Autonomie“ beimißt. Gemeinden müssen nach § 7 Abs 5 oder § 8 Abs 5 F-VG vom Bund oder vom Land ermächtigt werden, um überhaupt Abgaben ausschreiben zu können. Diese symmetrische Kompetenzverteilung kann jedoch zu einer asymmetrischen werden, wenn einzelne Gemeinden gem § 8 Abs 6 F-VG vom Land zur Abgabenerhebung verpflichtet werden. Die prozedurale Autonomie ist in diesen Fällen zweifelhaft und somit der Verdacht regionaler Selektivität nicht ohne weiteres auszuräumen.

Stichwörter: Beschlußrechtsabgaben; Beihilfen; regionale Selektivität; wirkliche Autonomie; symmetrische und asymmetrische Kompetenzverteilung.

1. Regionale Selektivität als „Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“

Das österreichische Abgabensystem ist von der Dominanz des Bundesgesetzgebers geprägt. Die Befugnisse der Gemeinden zur Regelung von Abgaben sind begrenzt. Die Gemeinden haben vor allem Kompetenzen auf dem Gebiet der Beschlußrechtsabgaben. Diese Abgaben können daher auch von Gemeinde zu Gemeinde differieren. Abgabepflichtige,

Für die kritische Diskussion des Manuskripts und zahlreiche Anregungen dankt der Autor Frau Mag. *Veronika Daurer*, Frau MMag. *Sabine Heidenbauer* LL.M, Frau Mag. *Ingrid Karlicek*, Frau MMag. *Marie-Ann Mamut* und Frau Mag. *Lisa Paterno*, Frau Mag. *Daurer* auch für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahrenkorrektur. Das Manuskript wurde am 29.1.2009 abgeschlossen.

die ihre Aktivitäten in bestimmten Gemeinden entfalten, können beispielsweise von niedrigeren Steuersätzen oder auch vom Verzicht der Gemeinde auf die Ausschreibung einer Abgabe profitieren. Ob die sich daraus ergebenden Vorteile als selektiv angesehen werden und damit eines der Kriterien erfüllen können, die für den gemeinschaftsrechtlichen Beihilfebegriff maßgebend sind, möchte ich in der Folge untersuchen und dabei Fragen des Gemeinschaftsrechts und des Verfassungs- einschließlich des Finanzverfassungsrechts behandeln und diese Rechtsgebiete in Beziehung zueinander setzen. Der weit gespannte Bogen trägt der Persönlichkeit und dem Interesse von *René Laurer* in Rechtswissenschaft und Rechtspraxis Rechnung: Kaum ein anderer österreichischer Rechtswissenschaftler hat derart umfassende Kenntnisse und Forschungsinteressen in so unterschiedlichen Teilgebieten der Rechtsordnung. Ich hoffe daher, mit der Wahl dieses Thema dem von mir äußerst geschätzten Jubilar Freude bereiten zu können.

Das gemeinschaftsrechtliche Beihilferecht verlangt, zwischen generellen Maßnahmen des Steuergesetzgebers und selektiven Begünstigungen zu unterscheiden. Bei der Prüfung der Selektivität einer Maßnahme ist nach der Rechtsprechung entscheidend, ob die durch die betreffende Maßnahme eingeführte Unterscheidung zwischen Unternehmen bei Vorteilen oder Belastungen in der Natur oder im Aufbau des geltenden allgemeinen Systems angelegt ist [1]. Ist diese Unterscheidung auf andere als die mit dem allgemeinen System verfolgten Ziele zurückzuführen, wird grundsätzlich angenommen, daß die fragliche Maßnahme das in Art 87 Abs 1 EG vorgesehene Merkmal der Selektivität erfüllt [2]. GA *Mengozi* faßt in seinen Schlußanträgen v 17.7.2008 in *British Aggregates/Kommission* die Rechtsprechung wie folgt zusammen [3]: „Unter besonderer Bezug-

[1] Mitteilung Unternehmensbesteuerung, ABI C 384/3 v 10.12.1998, Rz 16; siehe auch EuG v 13.9.2006, T-210/02, *British Aggregates/Kommission*, Slg 2006, II-2789, Rz 152; EuGH v 2.7.1973, Rs C-173/73, *Italien/Kommission*, Slg 1974, I-709, Rz 34; v 29.4.2004, Rs C-159/01, *Niederlande/Kommission*, Slg 2004, I-4461; v 17.3.1993, Rs C-72 und 73/91, *Stoman Neptun*, Slg 1993, I-887, Rz 21; v 20.9.2001, Rs C-390/98, *Banks*, Slg 2001, I-6117, Rz 33; v 26.9.2002, Rs C-351/98, *Spanien/Kommission*, Slg 2002, I-8031, Rz 42.

[2] EuG v 13.9.2006, T-210/02, *British Aggregates/Kommission*, Slg 1974, I-709; vgl in diesem Sinne bereits EuGH v 2.7.1973, Rs 173/73, *Italien/Kommission*, Rz 33; v 17.6.1997, Rs C-75/97, *Belgien/Kommission* (Maribel), Slg 1999, I-3671, Rz 33 und 39; v 8.11.2001, Rs C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, Slg 2001, I-8365, Rz 49.

[3] GA *Mengozi*, Schlußanträge v 17.7.2008 zu Rs C-487/06, *British Aggregates/Kommission*, noch nicht in der Slg, Rz 83.

nahme auf staatliche Maßnahmen steuerlicher Art hat die Rechtsprechung [...] festgestellt, daß auch Maßnahmen, deren selektiver Charakter sich aus dem Umstand ableitet, daß sie eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen, sich einer Qualifikation als Beihilfe entziehen können, wenn diese Differenzierung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems, in das sich diese Maßnahmen einfügen, gerechtfertigt ist [...]. Hieraus folgert der Gerichtshof, daß zur Beurteilung der Selektivität einer Maßnahme zu prüfen [ist], ob sie im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt' [...]" [4].

Regional abgegrenzte Maßnahmen können nach der Rechtsprechung des EuGH selektiv sein, und zwar auch dann, wenn sie nicht auch nach Branchen oder anderen Kriterien differenzieren [5]. Schon in *Deutschland/Kommission* hat der EuGH festgehalten, daß Maßnahmen auch dann von Art 87 EG erfaßt sind, wenn sie „eine regionale Zweckbestimmung in dem Sinn haben [...], daß Unternehmen zu Investitionen in einer bestimmten Region angeregt werden sollen“ [6].

Die Zuständigkeit jedes Mitgliedstaates zur Regelung von Abgaben ist zwar ebenfalls territorial begrenzt. Dennoch kann den Mitgliedstaat naheliegender Weise kein Vorwurf treffen, wenn er ohnehin innerhalb seines gesamten Zuständigkeitsbereiches einheitliche Regelungen erläßt. Mit demselben Argument könnte ein Mitgliedstaat, der Normsetzungsbefugnisse an seine Regionen delegiert hat und auf dessen Territorium daher insgesamt zwar unterschiedliche, regional aber jeweils einheitliche Regelungen zum Tragen kommen, vom Beihilfevorwurf ausgenommen werden. Immerhin hat jeder regionale Normsetzer im Rahmen seines Zuständigkeitsbereichs das ihm Mögliche getan, um die Erlassung selektiv begünstigender Regelungen zu vermeiden. Aus dem Blickwinkel des

[4] GA Mengozzi, Schlußanträge v 17.7.2008 zu Rs C-487/06, *British Aggregates/Kommission*, noch nicht in der Slg, Rz 83 mit Verweis auf EuGH v 6.9.2006, Rs C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 56; vgl auch EuGH v 8.11.2001, Rs C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, Rz 41.

[5] Stein, EWS 2006, 494; kritisch Arhold, EuZW 2006, 720. Vgl zur regionalen Selektivität auch Luja, ET 2009, 369; Taboda, BFIT 2009, 225; Rossi-Maccanico, EStAL 2009, 63; Armesto, ET 2009, 11.

[6] EuGH v 14.10.1987, Rs 248/84, *Deutschland/Kommission*, Slg 1987, I-4013, Rz 18.

Steuerpflichtigen, den eine regionale Regelung begünstigt, und seines benachteiligten Konkurrenten macht es aber keinen Unterschied, ob die Wettbewerbsverzerrung in einer vom Zentralstaat angeordneten Differenzierung oder in unterschiedlichen Regelungen verschiedener Regionen ihre Ursache hat [7].

Diese Problematik spielt auch in anderen gemeinschaftsrechtlichen Konstellationen eine Rolle. Auf dem Gebiet der Grundfreiheiten hat sich der EuGH dafür entschieden, der Autonomie einzelner Regionen keine Bedeutung beizumessen: Kein Mitgliedstaat darf sich seinen gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen dadurch entziehen können, indem er auf die Aufteilung der Zuständigkeiten zwischen den Gebietskörperschaften verweist, die nach seiner Rechtsordnung bestehen [8]. In der Rechtsprechung des EuGH zur Beschränkung der zeitlichen Wirkung seiner Urteile können regionale Zuständigkeiten hingegen von Bedeutung sein [9]: Eine solche Beschränkung ist nämlich – zusätzlich zu anderen Voraussetzungen – nur dann zulässig, wenn die „Gefahr schwerwiegender Störungen“ für die öffentliche Hand besteht. Bei der Beurteilung der schwerwiegenden Störungen kann es auch darauf ankommen, welche Gebietskörperschaft die Steuer erhebt [10]. So war es für den EuGH in *EKW* ausschlaggebend, daß „das Finanzierungssystem der österreichischen Gemeinden rückwirkend in seinen Grundlagen“ erschüttert worden wäre [11]. In seiner Rechtsprechung zum Äquivalenzprinzip genügt es dem EuGH ebenfalls, wenn ein regionaler Gesetzgeber *innerhalb seines Zuständigkeitsbereichs* gemeinschaftsrechtliche und nationale Ansprüche gleich behandelt [12].

[7] Vgl auch *Birkenmaier*, Vorgaben der Beihilfevorschriften 161 f, der zwar den „wirkungsbezogenen Ansatz“ des EuGH bei der Beurteilung von Beihilfen betont, letztlich aber die Abweichungen davon aufgrund der „spezifischen Besonderheiten des Steuerrechts“ für gerechtfertigt hält.

[8] EuGH v 1.6.1999, Rs C-302/97, *Konle*, Slg 1999, I-3099, Rz 62; v 4.7.2000, Rs C-424/97, *Haim II*, Slg 2000, I-5123, Rz 28.

[9] Dazu *Lang*, IStR 2007, 235; siehe auch EuGH v 6.3.2007, Rs C-292/04, *Meilicke*, Slg 2007, I-1835.

[10] EuGH v 9.3.2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, Slg 2000, I-1157.

[11] EuGH v 9.3.2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein & Co*, Slg 2000, I-1157, Rz 59; zur Kritik daran, daß der EuGH nicht auf die individuelle Gemeinde abgestellt hat, vgl *Lang*, IStR 2007, 238.

[12] Vgl näher *Lang*, ÖStZ 2003, 464 f.

Würde der EuGH bei der Beurteilung der Selektivität die Zuständigkeitsverteilung innerhalb eines Mitgliedstaates völlig ignorieren, hätte dies erhebliche Auswirkungen auf das Verfassungsgefüge seiner Mitgliedstaaten [13]. Föderal strukturierte Finanzverfassungen könnten kaum mehr existieren. Nahezu jede von lokalen Körperschaften gesetzte Maßnahme wäre der Kommission anzuzeigen und von ihr vor Durchführung zu genehmigen. Dies würde das politische Gleichgewicht in manchen Mitgliedstaaten gefährden [14]. Um aber zu verhindern, daß Zentralregierungen nur deshalb Zuständigkeiten an ihre Regionen verlagern, um regional begrenzte Begünstigungen nicht als selektiv erscheinen zu lassen, hat GA *Geelhoed* vorgeschlagen, in den Fällen, in denen der für eine Region maßgebende Steuersatz im Vergleich zu den sonst zentralstaatlich vorgesehenen Regelungen günstiger ist, das Gebiet einer Region für beihilfe-rechtliche Zwecke nur dann als Bezugsrahmen anzuerkennen, wenn die Region „wirklich autonom“ ist [15]. Diese Voraussetzungen hat auch der EuGH aufgegriffen [16].

Der EuGH war – worauf GA *Kokott* hingewiesen hat [17] – bemüht, „einen angemessenen Ausgleich“ herzustellen, um einerseits die Autonomie, die die Verfassung des jeweiligen Mitgliedstaats seinen Gebietskörperschaften einräumt, zu respektieren, und andererseits durch die Anforderungen an die Autonomie des lokalen Gesetzgebers zu gewährleisten, „daß sich die Mitgliedstaaten nicht hinter ihrer verfassungsrechtlichen Ordnung verschanzen und das Beihilfeverbot des Art 87 EG durch eine rein formale Verlagerung von Rechtsetzungsbefugnissen umgehen können.“

[13] Vgl auch *Sutter* in Andersson/Eberhartinger/Oxelheim, National tax Policy in Europe 134.

[14] *Jaeger*, RIW 2007, 122, spricht treffend davon, daß „sich aus dem Grundsatz der Organisationsblindheit der Gemeinschaft auch ein Grundsatz der Neutralität der Gemeinschaft gegenüber der mitgliedstaatlichen Staatsorganisation ergibt“.

[15] GA *Geelhoed*, Schlußanträge v 20.10.2005 zu Rs C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 54; aA GA *Saggio*, Schlußanträge v 1.7.1999 zu verbundene Rs C-400 bis 402/07, *Juntas Generales*, Slg 2000, I-1073, Rz 37 f.

[16] EuGH v 6.9.2006, Rs C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 62 ff.

[17] GA *Kokott*, Schlußanträge v 8.5.2008 zu verbundene Rs C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, noch nicht in der Slg, Rz 56.

2. „Wirkliche Autonomie“

2.1. Institutionelle Autonomie

GA *Geelhoed* hat die Voraussetzungen definiert, die eine lokale Körperschaft erfüllen muß, um als „wirklich autonom“ angesehen zu werden. Er versteht darunter die institutionelle, die prozedurale und die wirtschaftliche Autonomie. Damit eine von einer lokalen Körperschaft erlassene Maßnahme nicht als selektiv gilt, muß die „Autonomie in jeder dieser Bedeutungen gegeben“ sein. Im *Baskenland*-Fall stand dann zur Diskussion, ob zu diesen Voraussetzungen noch das Erfordernis käme, ob die Körperschaft „eine grundlegende Rolle bei der Festlegung des politischen und wirtschaftlichen Umfelds spielt, in dem die Unternehmen tätig sind“. Erst wenn dies feststehe, käme es nach Auffassung der Kommission auf das Vorliegen der drei von GA *Geelhoed* vorgeschlagenen und im *Azoren*-Urteil bestätigten Autonomie-Kriterien an [18]. GA *Kokott* lehnte dies ab, zumal eine „vollständige wirtschaftspolitische Autonomie [...] heute nicht einmal mehr die Mitgliedstaaten selbst“ besitzen. „Bei einer genaueren Betrachtung der entscheidenden Passage des *Azoren*-Urteils, die die Kommission nur verkürzt wiedergibt, wird ebenfalls deutlich, daß es dem Gerichtshof um eine Autonomie bei Erlass der konkreten Maßnahmen geht und nicht um die allgemeine wirtschaftspolitische Handlungsfreiheit.“ Der EuGH hat sich der Auffassung seiner Generalwältin angeschlossen [19]. Es bleibt daher bei den drei Kriterien.

Institutionelle Autonomie liegt nach GA *Geelhoed* vor, wenn der „Beschuß [...] von einer lokalen Körperschaft erlassen worden [ist], die verfassungsrechtlich, politisch und administrativ gegenüber der Zentralregierung einen eigenen Status besitzt“ [20]. Dies hat der EuGH im *Azoren*-Urteil ausdrücklich bestätigt [21].

[18] GA *Kokott*, Schlußanträge v 8.5.2008 zu verbundene Rs C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, noch nicht in der Slg, Rz 65; EuGH v 6.9.2006, Rs C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 58.

[19] EuGH v 11.9.2008, verbundene Rs C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, noch nicht in der Slg, Rz 59 f. Siehe dazu auch *Heidenbauer* in Jaeger, Jahrbuch Beihilferecht 09 307.

[20] GA *Geelhoed*, Schlußanträge v 20.10.2005 zu Rs C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 54.

[21] EuGH v 6.9.2006, Rs C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 67.

Die Selbstverwaltung der österreichischen Gemeinden ist zwar verfassungsrechtlich abgesichert. Allerdings können die Aufsichtsbehörden nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften Aufsichtsmittel gegenüber den Gemeinden ergreifen und unter bestimmten Voraussetzungen auch den Bürgermeister oder die Gemeindevertretung ihres Amtes entheben [22]. Nicht einmal die Existenz der einzelnen Gemeinden ist auf bundesverfassungsgesetzlicher Ebene abgesichert. Nach Maßgabe der landesverfassungsgesetzlichen Regelungen kann in den meisten Bundesländern der einfache Landesgesetzgeber festlegen, daß Gemeinden zusammengelegt werden [23]. Lediglich sachlich unbegründete Auflösungen oder Änderungen widersprechen dem Gleichheitsgrundsatz [24]. Ob unter diesen Voraussetzungen davon die Rede sein kann, daß den Gemeinden generell „verfassungsrechtlich ein gegenüber der Zentralregierung eigener politischer und administrativer Status eingeräumt worden ist“, könnte bezweifelt werden.

Andererseits sollte der schon von GA *Geelhoed* vorgenommene Hinweis auf das Verfassungsrecht nicht überbewertet werden. Die Ausführungen des Generalanwalts sind auch im Zusammenhang mit der von ihm wiedergegebenen Stellungnahme der britischen Regierung zu verstehen. Die britische Regierung ist der Auffassung der Kommission entgegengetreten, wonach es bei der Beurteilung der Selektivität keinen Unterschied machen sollte, ob die regional begrenzte Steuerbegünstigung von der Zentralregierung oder der regionalen Körperschaft selbst gewährt wird [25]: „Folgte man dem Vorbringen der Kommission, so könnte dadurch die ‚asymmetrische‘ verfassungsrechtliche Lösung des Vereinigten Königreichs, insbesondere in bezug auf die Stellung Schottlands (das schottische Parlament habe die Befugnis, den Basissatz der Einkommensteuer des Vereinigten Königreichs für Schottland um bis zu 3 Pence pro Pfund Sterling abzuändern, ohne irgendeinen Ausgleich in Form von

[22] Vgl *Neuhofer*, *Gemeinderecht*² 333 ff; siehe dazu auch *Berchtold* in Fröhler/Oberndorfer, *Gemeinderecht*² 27 ff, 72 ff und 86 f.

[23] Vgl dazu *Neuhofer*, *Gemeinderecht*² 87 ff; siehe zB Bgld GemO § 8 Abs 2; NÖ GemO § 8 Abs 3; Stm GemO § 8 Abs 3; Krnt AllgGdO § 7 Abs 1; OÖ GemO § 8 Abs 2; Sbg GemO § 7 Abs 1; TGO § 4 Abs 3; Vbg GemO § 7 Abs 1 lit a; zur Zulässigkeit der Vereinigung von Gemeinden durch Landesgesetz vgl VfSlg 8108/1977, 9819/1983, 11629/1988, 13235/1992.

[24] Vgl *Neuhofer*, *Gemeinderecht*² 21.

[25] GA *Geelhoed*, *Schlußanträge* v 20.10.2005 zu Rs C- 88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 38.

Erstattungs- oder Subventionsansprüchen der bzw. gegen die Zentralregierung) [...] und Nordirlands (die Versammlung Nordirlands sei zur Erhebung von Steuern befugt, die anderer Art seien als diejenigen, die im allgemeinen im Vereinigten Königreich erhoben würden) [...], in Frage gestellt werden.“ Hier war von einer „verfassungsrechtlichen Lösung“ die Rede, obwohl Großbritannien gar nicht über Verfassungsrecht im formellen Sinn verfügt und daher auch die Stellung Schottlands und Nordirlands der Disposition des Gesetzgebers unterliegt und keinen erhöhten Bestandsschutz genießt. Gemeint waren offenbar jene Vorschriften, die regeln, wer zur Normerzeugung berufen ist und wie dabei vorzugehen ist („Verfassungsrecht im materiellen Sinn“) [26]. Wenn daher vom „Status“ die Rede ist, der „verfassungsrechtlich“ eingeräumt ist, ist dabei nicht zwingend an Regelungen zu denken, die nur erschwert, mit höheren Quoren, abgeändert werden können, zumal diese Art institutioneller Autonomie nicht einmal Schottland oder Nordirland zukäme. Zwar macht es auch einen Unterschied – wie das Gericht erster Instanz in seinem *Gibraltar*-Urteil ausgeführt hat [27] –, ob eine rechtliche Befugnis in der staatlichen Praxis auch in Anspruch genommen wird: Während realpolitisch kaum zu erwarten ist, daß Schottland oder Nordirland in ihrer rechtlichen Existenz völlig beseitigt werden, kommt es in Österreich mitunter doch zu Gemeindegemeinschaften. Dennoch sollte es aus den erwähnten Gründen nicht zu sehr ins Gewicht fallen, wenn in manchen Bundesländern der einfache Gesetzgeber eine Gemeinde mit einer anderen Gemeinde zusammenlegen und damit ihre Eigenständigkeit beenden kann.

2.2. Prozedurale Autonomie

Prozedurale Autonomie setzt nach GA *Geelhoed* voraus, daß der „Beschuß [...] von der lokalen Körperschaft in einem Verfahren erlassen worden [ist], bei dem die Zentralregierung keinerlei Möglichkeit hat, in das Verfahren der Festsetzung des Steuersatzes unmittelbar einzugreifen, und die lokale Körperschaft nicht verpflichtet ist, bei der Festsetzung des Steuersatzes zentralstaatliche Belange zu berücksichtigen“. Wenn eine Steuersenkung auf der Grundlage eines „Grundsatzes der nationalen

[26] Vgl *Walter/Mayer/Kuzsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ Rz 4.

[27] EuG v 18.12.2008, verbundene Rs T-211 und 215/04, *Gibraltar und Vereinigtes Königreich/Kommission*, noch nicht in der Slg, Rz 95 ff.

Solidarität“ erlassen wurde, widerspricht dies nach der Auffassung des Generalanwalts „dem Konzept wirklicher prozeduraler Autonomie in dem oben dargelegten Sinne. Denn dieser Grundsatz verpflichtet die Regional- und die Zentralregierung dazu, im gesamten portugiesischen Staatsgebiet zur Förderung der Umverteilung zusammenzuarbeiten.“ Der EuGH hat im *Azoren-Urteil* darauf hingewiesen, daß die Entscheidung getroffen worden sein muß, „ohne daß die Zentralregierung die Möglichkeit hatte, ihren Inhalt unmittelbar zu beeinflussen“ [28].

GA *Kokott* hat vorgeschlagen, in Hinblick auf die prozedurale Autonomie weiter zu differenzieren: „Der eine Aspekt, den man auch Verfahrenautonomie im engeren Sinne nennen könnte, betrifft die Freiheit der lokalen Körperschaft, die Steuervorschriften in einem Verfahren zu erlassen, in dem der Zentralstaat keinen oder jedenfalls keinen entscheidenden Einfluß besitzt. Der andere Aspekt bezieht sich auf den materiellen Handlungsspielraum der lokalen Körperschaft, der ihr nach der innerstaatlichen Rechtsordnung zusteht.“ Den zuletzt genannten Aspekt bezeichnet sie als formelle und materielle Gestaltungsautonomie [29]: „Formelle Gestaltungsautonomie ist gegeben, wenn der Zentralstaat keine Möglichkeit hat, direkt in das Verfahren einzugreifen, das in den Erlaß der Steuervorschriften mündet, etwa indem er die Vorschriften genehmigen muß, ein Veto gegen ihre Verabschiedung einlegen oder die Zuständigkeit zu ihrem Erlaß an sich ziehen kann. [...] Dagegen berührt es die formelle Gestaltungsautonomie nicht, wenn der Zentralstaat und die lokale Körperschaft sich gegenseitig über Normsetzungsvorhaben informieren oder konsultieren. [...] Dies gilt jedenfalls dann, wenn die lokale Körperschaft im Ergebnis frei bleibt, an ihrem Vorhaben – auch im Falle einer ablehnenden Stellungnahme der Zentralregierung – festzuhalten.“ Materielle Gestaltungsautonomie bedeutet nach Auffassung von GA *Kokott*, „daß der lokale Gesetzgeber frei über die Ausgestaltung der Steuervorschriften entscheiden kann. Eine völlige Freiheit des Gesetzgebers gibt es allerdings in keiner demokratischen und rechtsstaatlichen Ordnung. Vielmehr ist der Gesetzgeber immer an verfassungsrechtliche Vorgaben, insbesondere an die Beachtung der Grund- und Menschenrechte, gebunden. Auch das Gemeinschaftsrecht setzt der innerstaatlichen Gesetzgebung Schranken. [...] Jedoch dürfen diese Vorgaben die Handlungsfreiheit nicht der-

[28] EuGH v 6.9.2006, Rs C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 67.

[29] GA *Kokott*, Schlußanträge v 8.5.2008 zu verbundene Rs C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, noch nicht in der Slg, Rz 79.

art eng begrenzen, daß die Territorien praktisch keine eigenen finanzpolitischen Ziele bei der Steuerrechtsetzung mehr verfolgen können.“ Entscheidend ist der Generalanwältin zufolge, „ob die materiellen Parameter wie der Steuersatz und die Bemessungsgrundlage abweichend vom zentralstaatlichen Recht festgelegt werden können.“ Der EuGH hat im abschließenden Urteil betont, daß „die einer unterstaatlichen Einrichtung obliegende Verpflichtung, zur Einhaltung der Grenzen der ihr übertragenen Zuständigkeiten das Interesse des Staates zu berücksichtigen, grundsätzlich kein Element darstellt, das die prozedurale Autonomie dieser Einrichtung beeinträchtigt, wenn sie in den Grenzen dieser Zuständigkeiten eine Entscheidung erläßt.“ Entscheidend ist, daß die Zentralregierung nicht die Möglichkeit hat, den Gesetzgebungsprozeß unmittelbar zu beeinflussen [30].

Die Möglichkeit, daß die von lokalen Körperschaften erlassenen Regelungen gerichtlich überprüft werden können, beeinträchtigt nach Auffassung von GA *Kokott* die Gestaltungsautonomie nicht [31]: „Wenn die innerstaatlichen Vorschriften dem Gestaltungsspielraum des lokalen Steuergesetzgebers Grenzen ziehen, ist es in einem Rechtsstaat nicht ungewöhnlich, daß die Einhaltung dieser Grenzen der gerichtlichen Kontrolle unterliegt. Solange die Prüfung sich nur darauf und nicht auch auf Zweckmäßigkeit der lokalen Steuergesetze erstreckt, liegt in der gerichtlichen Kontrolle keine zusätzliche Einschränkung der Autonomie der Gebietskörperschaft. Daß dabei in letzter Instanz ein Gericht auf der Ebene des Zentralstaats zuständig ist, ändert daran nichts.“ Der EuGH hat im *Baskenland*-Urteil bestätigt, daß einer unterstaatlichen Einrichtung nicht „nur deshalb die Autonomie fehle, weil die von ihr erlassenen Rechtsakte einer gerichtlichen Kontrolle unterliegen“ [32].

Gefordert ist somit, daß „die Zentralregierung keinerlei Möglichkeit hat, in das Verfahren der Festsetzung des Steuersatzes unmittelbar einzugreifen“. Bund und Land können aber in vielfältiger Weise in die Regelung der Beschlußrechtsabgaben der Gemeinden eingreifen: Wenn weder

[30] EuGH v 11.9.2008, verbundene Rs C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, noch nicht in der Slg, Rz 108 ff. Vgl dazu auch *Heidenbauer* in Jaeger, Jahrbuch Beihilferecht 09 307.

[31] GA *Kokott*, Schlußanträge v 8.5.2008 zu verbundene Rs C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, noch nicht in der Slg, Rz 105.

[32] EuGH v 11.9.2008, verbundene Rs C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, noch nicht in der Slg, Rz 83.

Bund noch Land die Gemeinden zur Ausschreibung einer Abgabe nach § 7 Abs 5 oder § 8 Abs 5 F-VG ermächtigen, können die Gemeinden überhaupt keine Abgaben regeln [33]. Ein Abgabenerfindungsrecht der Gemeinden besteht nicht. Bund und Länder haben daher auch jederzeit durch einfache Gesetzesbeschlüsse die Möglichkeit, die den Gemeinden erteilten Ermächtigungen wieder abzuändern oder gar zurückzunehmen und den Gemeinden damit die Befugnis zur Erhebung bestimmter Abgaben wieder zu nehmen. Somit müssen Bund oder Land die Erhebung der Gemeindeabgaben „genehmigen“, indem sie überhaupt erst zur Erhebung bestimmter Abgaben ermächtigen. Die Möglichkeit der Rücknahme der einmal erteilten Ermächtigung kommt einem „Veto“ gleich.

Die inhaltliche Ausgestaltung der Beschlußrechtsabgaben kann von Bund und Ländern weitgehend vorgegeben sein: Bei Gemeindeabgaben nach § 7 Abs 5 F-VG muß der Bund das Abgabenobjekt jedenfalls ausreichend umschreiben und er ist auch befugt, genauere Regelungen hinsichtlich dieses Abgabenobjekts und seiner zulässigen Belastung zu erlassen [34]. Die Regelungen der Gemeinden müssen sich in dem dann noch verbleibenden Rahmen bewegen [35]. Der Landesgesetzgeber kann aber diesen Spielraum der Gemeinde weiter begrenzen, indem er die Abgabe umfassend regelt, sodaß der Gemeindevertretung – neben der Regelung einzelner Befreiungs- und Begünstigungstatbestände, in deren Umfang sie die bundesgesetzliche Ermächtigung nicht ausschöpfen möchte [36] – bloß die Entscheidung darüber bleibt, *ob* die Abgabe überhaupt erhoben werden soll [37].

Bei jenen Beschlußrechtsabgaben der Gemeinden, die in § 8 Abs 5 F-VG ihre rechtliche Grundlage haben und die auf der Ermächtigung durch den Landesgesetzgeber beruhen, muß der Landesgesetzgeber sogar „die wesentlichen Merkmale dieser Abgaben, insbesondere auch ihr zulässiges Höchstausmaß bestimmen“. Zwingend durch das Land zu regeln sind daher neben dem Höchstausmaß der Abgabe ihr Besteuerungsgegenstand, die Bemessungsgrundlage und die Regelung der Steuerschuldner-

[33] *Lang*, ZfV 2005, 176.

[34] *Ruppe* in Korinek/Holoubek, Bundesverfassungsrecht § 7 F-VG, Rz 40.

[35] Ausführlich *Lang*, ZfV 2005, 179 ff.

[36] *Ruppe* in Korinek/Holoubek, § 8 F-VG, Rz 45.

[37] *Lang*, ZfV 2005, 177.

schaft [38]. Den Gemeinden können vom Land daher lediglich Regelungen wie jene über sachliche und persönliche Steuerbefreiungen, die Form der Entrichtung oder den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld überlassen werden [39]. Auch diese Regelungen können aber auch durch das Land selbst erfolgen, sodaß sich die Zuständigkeiten der Gemeinden lediglich darauf beschränken kann, die Abgabenhöhe – im Rahmen des vom Landesgesetzgeber festzusetzenden zulässigen Höchstausmaßes – zu regeln und darüber zu entscheiden, *ob* die Abgabe überhaupt erhoben werden soll.

Sowohl in den Fällen des § 7 Abs 5 als auch des § 8 Abs 5 F-VG hat der Landesgesetzgeber aber auch die Möglichkeit, die Gemeinden nach § 8 Abs 6 F-VG zur Erhebung einer Abgabe zu verpflichten [40]. Das Land kann diese Befugnis in Anspruch nehmen, wenn dies entweder „zur Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung des Gleichgewichts“ oder „zur Deckung bestimmter Erfordernisse im Haushalt der Gemeinden erforderlich ist“. Diese Voraussetzungen belassen dem Landesgesetzgeber weitreichende Spielräume. Zwar wird im Schrifttum vertreten, daß derartige Regelungen eine Einzelfallbeurteilung voraussetzen [41] und daher im allgemeinen nur für bestimmte Gemeinden erlassen werden dürfen [42]. In der Praxis werden aber gelegentlich auch alle Gemeinden eines Landes zur Erhebung einer bestimmten Abgabe verpflichtet [43]. In den Fällen, in denen der Landesgesetzgeber die Gemeinden zur Erhebung der Abgaben verpflichtet, kann er die Abgabe umfassend regeln und damit auch bei den unter § 8 Abs 5 F-VG fallenden Abgaben die Abgabenhöhe detailliert festlegen [44]. Der Landesgesetzgeber kann in diesen Fällen die Landesregierung auch ermächtigen, die Abgabe für die Gemeinde zu erheben. Der Entscheidungsspielraum der Gemeinden bei der Ausgestaltung dieser Abgaben ist dann völlig beseitigt.

Vor dem Hintergrund der vom EuGH aufgestellten Vorgaben könnte zunächst erwogen werden, ob alleine der Umstand, daß die Zuständigkeit

[38] *Ruppe* in Korinek/Holoubek, § 8 F-VG, Rz 35.

[39] *Ruppe* in Korinek/Holoubek, § 8 F-VG, Rz 35.

[40] So schon *Schantl/Welan*, ÖJZ 1969, 35.

[41] *Schantl/Welan*, ÖJZ 1969, 34.

[42] *Ruppe* in Korinek/Holoubek, § 8 F-VG, Rz 43.

[43] *Ruppe* in Korinek/Holoubek, § 8 F-VG, Rz 41 FN 83.

[44] *Ruppe* in Korinek/Holoubek, § 8 F-VG, Rz 41.

der Gemeinden zur Regelung bestimmter Abgaben auf konkreten bundes- oder landesgesetzlichen Ermächtigungen beruhen muß, die auch jederzeit widerrufen werden können, die Annahme prozeduraler Autonomie der Gemeinden ausschließt. Setzt man sich über diese Bedenken hinweg, könnte nach Abgaben differenziert werden: In den Fällen, in denen der Bundesgesetzgeber nach § 7 Abs 5 F-VG den Gemeinden die Ermächtigung erteilt und sich nur auf die Erwähnung der Abgabe beschränkt, ohne ihren Inhalt näher zu umschreiben, und der Landesgesetzgeber von seiner Befugnis, die Ermächtigung näher zu konkretisieren, keinen Gebrauch macht, und den Gemeinden daher umfassende Regelungsbefugnisse bleiben, ist zu überlegen, ob dann die prozedurale Autonomie zu bejahen ist. Bei Gemeindeabgaben, die nach § 8 Abs 5 F-VG auf landesgesetzlicher Ermächtigung beruhen, muß der Landesgesetzgeber aber schon von Verfassungs wegen die wesentlichen Merkmale dieser Abgaben selbst regeln, sodaß der Spielraum der Gemeinden schon deshalb eingeschränkt ist. In diesen Konstellationen verbleibt den Gemeinden zumindest die Festsetzung der Abgabenhöhe und die Entscheidung darüber, ob die Abgabe überhaupt erhoben werden soll. In den Fällen einer nach § 7 Abs 5 F-VG erteilten bundesgesetzlichen Ermächtigung können die Gemeinden selbst bei umfassender Konkretisierung durch Bund oder Land Befreiungen festlegen und ebenfalls darüber entscheiden, ob sie von der Ermächtigung überhaupt Gebrauch machen. Zwar ist GA *Kokott* zuzustimmen, daß es eine „völlige Freiheit des Gesetzgebers [...] in keiner demokratischen und rechtsstaatlichen Ordnung“ gibt. GA *Kokott* sind aber eher jene Bindungen vorgeschwebt, die sich aus „verfassungsrechtliche[n] Vorgaben, insbesondere [aus der] Beachtung der Grund- und Menschenrechte“ oder dem Gemeinschaftsrecht ergeben. „Jedoch dürfen diese Vorgaben die Handlungsfreiheit nicht derart eng begrenzen, daß die Territorien praktisch keine eigenen finanzpolitischen Ziele bei der Steuerrechtsetzung mehr verfolgen können.“ Entscheidend ist der Generalanwältin zufolge, ob zumindest „die materiellen Parameter wie der Steuersatz und die Bemessungsgrundlage abweichend vom zentralstaatlichen Recht festgelegt werden können.“ Angesichts dieser zuletzt erwähnten Vorgaben könnte erwogen werden, die prozedurale Autonomie der Gemeinden sogar in den Fällen zu bejahen, in denen Bund und Land ihre ihnen nach § 7 Abs 5 oder § 8 Abs 5 F-VG zustehenden Regelungsbefugnisse umfassend ausschöpfen.

Lenkt man den Blick allerdings auch auf die Befugnisse des Landes nach § 8 Abs 6 F-VG, könnte dies zu einer konträren Beurteilung führen: Die

Landesgesetzgebung kann die Abgabe umfassend regeln, die Gemeinden zu ihrer Erhebung verpflichten oder die Erhebung gar für die Gemeinden der Landesregierung übertragen. Die Handlungsfreiheit der Gemeinden kann auf diesem Wege völlig beseitigt werden. Die Beurteilung der prozeduralen Autonomie der Gemeinden hängt davon ab, welche Bedeutung man den für den Landesgesetzgeber nach § 8 Abs 6 F-VG maßgebenden Kriterien der Erforderlichkeit „zur Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung des Gleichgewichts oder zur Deckung bestimmter Erfordernisse im Haushalt der Gemeinden“ beimißt. Während die Voraussetzung der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung des Gleichgewichts im Haushalt immerhin so interpretierbar ist, daß das Haushaltsgleichgewicht unmittelbar bedroht oder bereits gestört sein muß [45], scheint die alternative Voraussetzung der Erforderlichkeit „zur Deckung bestimmter Erfordernisse im Haushalt der Gemeinden“ nahezu beliebige Interpretationsspielräume zu eröffnen. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, daß die Landesgesetzgeber die Gemeinden in der Praxis durchaus auch zur Abgabenerhebung verpflichten und die in § 8 Abs 6 F-VG ausgesprochene Befugnis daher keineswegs totes Recht ist [46]. In der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung hat die Auslegung der in § 8 Abs 6 F-VG enthaltenen Kriterien bisher keine große Rolle gespielt. Es ist auch gar nicht ohne weiteres möglich, den VfGH mit diesen Fragen zu befassen [47]. Den Landesgesetzgeber treffen daher kaum inhaltliche Vorgaben, wie er bei der Ausübung seiner Befugnisse nach § 8 Abs 6 F-VG vorzugehen hat. All diese Argumente lassen an der prozeduralen Autonomie der Gemeinden in Hinblick auf die nach den §§ 7 Abs 5 und 8 Abs 5 F-VG erlassenen Beschlußrechtsabgaben erheblich zweifeln.

Die Überlegung, die in § 8 Abs 6 F-VG enthaltenen Kriterien *aus Gründen des Gemeinschaftsrechts* eng zu interpretieren und auf diese Weise die prozedurale Autonomie zu gewährleisten, wäre jedenfalls nicht tragfähig: Selbst eine schrankenlose Befugnis der Landesgesetzgebung, die Gemeindeabgaben zu regeln und die Gemeinden zu ihrer Erhebung zu

[45] *Ruppe* in Korinek/Holoubek, § 8 F-VG Rz 43; siehe auch VfSlg 2324/1952.

[46] Die Frage, wie weit in der staatsrechtlichen Praxis von einer Befugnis Gebrauch gemacht wird, dürfte für das Gericht erster Instanz im *Gibraltar*-Urteil relevant gewesen sein: EuG v 18.12.2008, verbundene Rs T-211 und 215/04, *Gibraltar und Vereinigtes Königreich/Kommission*, noch nicht in der Slg, Rz 95 ff.

[47] *Ruppe* in Korinek/Holoubek, § 8 F-VG, Rz 40, weist darauf hin, daß in diesen Fällen der VfGH aus Präjudizialitätsgründen idR nicht von den Abgabepflichtigen, sondern nur von der Gemeinde angerufen werden kann.

zwingen, wäre gemeinschaftsrechtskonform. Ein Mitgliedstaat, der seinen regionalen Körperschaften Zuständigkeiten der Abgabengesetzgebung überträgt, ohne ihnen prozedurale Autonomie einzuräumen, setzt die von den Körperschaften erhobenen Abgaben dadurch zwar leichter dem Selektivitätsvorwurf aus, läuft damit Gefahr, zur Notifikation verpflichtet zu sein und nimmt den regionalen Körperschaften dadurch politischen Handlungsspielraum, handelt aber deshalb nicht gemeinschaftsrechtswidrig [48].

Die Annahme prozeduraler Autonomie der Gemeinden verbietet sich völlig, wenn man zusätzlich auch berücksichtigt, daß Bund oder Land nicht nur überhaupt erst zur Erhebung der Beschlußrechtsabgaben ermächtigen müssen, sondern auch ihre inhaltliche Regelung *zur Gänze* an sich ziehen können, indem sie eine Beschlußrechtsabgabe in eine ausschließliche Gemeindeabgabe umwandeln, deren Ertrag weiterhin ausschließlich den Gemeinden zukommt. Gemäß 7 Abs 3 Satz 3 F-VG können durch Bundesgesetz bestimmte Arten von Abgaben zu ausschließlichen Gemeindeabgaben erklärt werden. Gemäß 7 Abs 3 Satz 1 F-VG kann die Bundesgesetzgebung die Regelung der Erhebung und Verwaltung dieser Abgaben „zur Gänze oder hinsichtlich der Grundsätze dem Bund vorbehalten“. Sonst werden die ausschließlichen Gemeindeabgaben nach § 8 Abs 1 F-VG durch die Landesgesetzgebung geregelt. Anders als nach § 8 Abs 6 F-VG unterliegt die Landesgesetzgebung dabei überhaupt keinen spezifischen finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben. Der Gemeinde bleiben keine wie immer gearteten Regelungsbefugnisse.

Wer die Möglichkeit der Umwandlung von Beschlußrechtsabgaben in ausschließliche Gemeindeabgaben bei der Beurteilung der prozeduralen Autonomie ausblenden will, darf die geschilderten finanzverfassungsrechtlichen Befugnisse von Bund und Ländern nicht schon *als Beweis* fehlender Autonomie der Gemeinden sehen, sondern muß annehmen, daß die abgabengesetzlichen Regelungen, die unter Wahrnehmung der Bund und Ländern finanzverfassungsrechtlich zustehenden Befugnisse entstanden sind, erst *den Rahmen* abgeben, *innerhalb* dessen zu beurteilen ist, ob den Gemeinden prozedurale Autonomie zukommt. Beide Sicht-

[48] Ähnliche Überlegungen stellt auch GA *Kokott* an, wenn sie die gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation der portugiesischen Regelungen als „Zirkelschluß“ bezeichnet: GA *Kokott*, Schlußanträge v 8.5.2008 zu verbundene Rs C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, noch nicht in der Slg, Rz 103.

weisen sind denkbar: Die Länder und – noch mehr – der Bund sitzen den Gemeinden als Finanzausgleichspartner am „Spieltisch“ gegenüber, haben es aber gleichzeitig von Verfassungen wegen in der Hand, die „Spielregeln“ auch während des „Spiels“ zu ihren Gunsten zu verändern.

2.3. Finanzielle oder wirtschaftliche Autonomie

Wirtschaftlich autonom ist eine lokale Körperschaft nach der von GA *Geelhoed* vertretenen Auffassung, wenn „der niedrigere Steuersatz in der Region [...] nicht quersubventioniert oder von der Zentralregierung subventioniert [ist], so daß die wirtschaftlichen Folgen dieser Steuersenkungen von der Region selbst getragen werden [...]. In einem solchen Fall gehören Entscheidungen über die Erhebung von Steuern und über deren Höhe zum Kern der politischen Vorrechte der Regionalregierung. Solche Entscheidungen schlagen unmittelbar auf die Höhe der Ausgaben der Regierung, etwa für öffentliche Dienstleistungen und die Infrastruktur, durch. Die Regionalregierung könnte zB einen Ansatz des ‚tax and spend‘ vorziehen, also die Steuern erhöhen, um Mehrausgaben für öffentliche Dienstleistungen zu finanzieren; oder sie könnte sich dafür entscheiden, die Steuern zu senken und die öffentlichen Dienstleistungen zu verringern. Sind die Steuersenkungen nicht quersubventioniert, wirkt sich diese politische Entscheidung auf die Infrastruktur und das geschäftliche Umfeld aus, in dem die in der Region ansässigen Unternehmen tätig sind. Die Unternehmen mit Sitz in der Region und diejenigen mit Sitz außerhalb der Region arbeiten also unter verschiedenen rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, die nicht zu vergleichen sind.“ [49] Im konkreten Fall hat GA *Geelhoed* deshalb die wirtschaftliche Autonomie verneint, weil der in Portugal maßgebende „Grundsatz der nationalen Solidarität im Finanzbereich Mitteltransfers erfordert [...] und [...] der Staat zusammen mit den Einrichtungen der autonomen Regionen bestrebt ist, die wirtschaftliche Entwicklung zu fördern und Ungleichheiten zu korrigieren.“ [50] Dementsprechend haben die autonomen Regionen Anspruch auf bestimmte Steuereinnahmen. „Überdies hat die Portugiesische Republik nicht nachgewiesen (und auch nicht nachzuweisen

[49] GA *Geelhoed*, Schlußanträge v 20.10.2005 zu Rs C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 54 Ts 3.

[50] GA *Geelhoed*, Schlußanträge v 20.10.2005 zu Rs C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 71.

versucht), daß die Azoren für die sich aus den Steuersenkungen ergebenden Steuermindereinnahmen aus dem Staatshaushalt keinen finanziellen Ausgleich erhalten. Dies wäre nämlich mit dem Zweck der Steuersenkungen unvereinbar, der darin besteht, Ungleichheiten in der wirtschaftlichen Entwicklung, die sich aus der Abgelegenheit der Azoren ergeben, auszugleichen: Die Erreichung dieses Zieles würde sehr wahrscheinlich behindert und nicht gefördert, wenn die Senkung der Körperschaftsteuer um 30% nicht vom portugiesischen Staat ausgeglichen würde.“ [51] Für den EuGH war im *Azoren-Urteil* entscheidend, ob „die finanziellen Auswirkungen einer Senkung des nationalen Steuersatzes für die Unternehmen in der Region [...] durch Zuschüsse oder Subventionen aus den anderen Regionen oder von der Zentralregierung ausgeglichen werden“ [52]. Eine politische und fiskalische Autonomie gegenüber der Zentralregierung, die in bezug auf die Anwendung der Gemeinschaftsregeln über die staatlichen Beihilfen ausreichend ist, setzt nach Auffassung des Gerichtshofs voraus, „daß die unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelte Einrichtung nicht nur befugt ist, in ihrem Zuständigkeitsgebiet Steuersenkungen ohne jede Rücksichtnahme auf das Verhalten des Zentralstaats zu erlassen, sondern überdies die politischen und finanziellen Auswirkungen einer solchen Maßnahme trägt.“

GA *Kokott* spricht von der „finanziellen Autonomie“ und legt die praktischen Schwierigkeiten dar, die sich bei der Anwendung dieses Kriteriums ergeben. Sie geht davon aus, daß „eine finanzielle Autonomie der unterstaatlichen Gliederung nicht immer schon dann abzulehnen [ist], wenn im Ergebnis dieser Gesamtbetrachtung *per saldo* ein Finanztransfer vom Zentralstaat an die lokale oder regionale Körperschaft zu konstatieren ist. Denn ein solcher Finanztransfer kann vielfältige Gründe haben, die in keinerlei Zusammenhang mit den lokalen oder regionalen Steuerregelungen stehen. [...] Um einen Zusammenhang zwischen solchen Finanzströmen und der lokalen Steuergesetzgebung festzustellen, müssen daher mindestens zwei Voraussetzungen erfüllt sein. Zum einen muß die Höhe der lokalen Steuereinnahmen überhaupt als Parameter bei der Festlegung etwaiger Finanztransfers einfließen. Zweitens muß eine Verringerung der Steuereinnahmen auch zu einer entsprechenden kompensatorischen

[51] GA *Geelhoed*, Schlußanträge v 20.10.2005 zu Rs C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 71.

[52] EuGH v 6.9.2006, Rs C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 67 f.

Anpassung der Übertragung der Mittel zwischen den staatlichen Ebenen führen.“ [53] Der EuGH, der im *Baskenland*-Urteil vom Kriterium der finanziellen und wirtschaftlichen Autonomie spricht, betont, daß ein „Kausalzusammenhang“ zwischen der steuerlichen Maßnahme und der zentralstaatlichen Transferzahlung bestehen muß [54].

Von einer vollständigen wirtschaftspolitischen Autonomie der Gemeinden kann jedenfalls keine Rede sein. Der Handlungsspielraum der Gemeinden ist einerseits entscheidend vom Inhalt der finanzausgleichsrechtlichen Regelungen bestimmt. Diese Regelungen haben zwar zu berücksichtigen, daß die Grenzen der Leistungsfähigkeit der beteiligten Gebietskörperschaften – und damit auch jene der Gemeinden – nicht überschritten werden. In der Praxis werden diese Regelungen zwischen den Gebietskörperschaften einvernehmlich paktiert. Die primäre Kompetenz liegt aber nach der Finanzverfassung beim Bund. Ebenso weisen Bund und Länder im Rahmen ihrer Zuständigkeit den Gemeinden Aufgaben zu. Eine vollständige wirtschaftspolitische Autonomie ist aber auch nicht gefordert. Dem Gerichtshof geht es um eine Autonomie bei Erlaß der *konkreten* Maßnahmen und nicht um wirtschaftspolitische Handlungsfreiheit *generell*.

Wirtschaftliche und finanzielle Autonomie ist den Gemeinden im Ergebnis nicht abzuspochen [55]: Entschließt sich eine Gemeinde zur Ausschreibung einer ihr vom Bund oder vom Land zugewiesenen Abgabe, sind die lukrierten Einnahmen von ihr im Rahmen ihres Haushalts zu verwalten und sie kann darüber verfügen. Die Gemeinde eröffnet sich dadurch Handlungsspielräume. Entschließt sie sich – im Rahmen ihrer Befugnisse – zur Senkung des Steuersatzes, ordnet sie Ausnahmen von der Bemessungsgrundlage an oder sieht sie überhaupt von der Erhebung der Abgabe ab, kann sie – nach den geltenden finanzverfassungsrechtlichen Regelungen – keineswegs statt dessen automatisch eine Transferzahlung des Landes oder Bundes in entsprechender Höhe beanspruchen.

[53] GA *Kokott*, Schlußanträge v 8.5.2008 zu verbundene Rs C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, noch nicht in der Slg, Rz 109 f.

[54] EuGH v 11.9.2008, verbundene Rs C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, noch nicht in der Slg, Rz 129; vgl auch schon *Sutter* in Andersson/Eberhartinger/Oxelheim, National Tax Policy in Europe 133; *Luja* in Lang/Vanistendael, Accounting and Taxation 91.

[55] Nach *Waldhoff*, VVDStRL 2007, 228 ist dies offenbar das entscheidende Kriterium.

Vielmehr muß sie die politischen und finanziellen Konsequenzen selbst tragen: Ihr Handlungsspielraum wird sich aufgrund budgetärer Nöte verringern.

3. Der Bezugsrahmen

3.1. Asymmetrische und symmetrische Kompetenzaufteilung

Ob Gemeinden in Hinblick auf Beschlußrechtsabgaben „wirklich autonom“ sind, ist somit zumindest angesichts der geforderten prozeduralen Autonomie zweifelhaft. Fehlende „wirkliche“ Autonomie einer Gemeinde muß aber nach der von GA *Geelhoed* entwickelten Auffassung nicht zwingend dazu führen, daß der Bezugsrahmen zur Beurteilung der Selektivität über das Gemeindegebiet hinausgeht und eine – gegenüber anderen Gemeinden – niedrigere Steuerbelastung als selektiv einzustufen ist. Der Generalanwalt hat zwischen drei Szenarien unterschieden [56]:

„51. Im ersten beschließt die Zentralregierung eines Mitgliedstaats einseitig, den Satz einer nationalen Steuer in einem bestimmten geographischen Gebiet zu senken. Eine solche Maßnahme ist eindeutig selektiv, da sie von einer Einrichtung allein erlassen wird und nur für einen Teil des geographischen Gebiets gilt, für das sie zuständig ist.

52. Im zweiten Szenario haben sämtliche lokalen Körperschaften einer bestimmten Ebene (Regionen, Bezirke oder andere) die autonome Befugnis, den Steuersatz für ihren geographischen Zuständigkeitsbereich festzusetzen, gleich ob mit oder ohne Bezug auf einen ‚nationalen‘ Steuersatz.

53. Wie die Kommission in der Entscheidung und in ihren Schriftsätzen anerkannt hat, sind von einer lokalen Körperschaft in Ausübung solcher Befugnisse erlassene Maßnahmen, sofern sie in ihrem Zuständigkeitsbereich allgemein gelten, auch dann nicht selektiv im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG, wenn eine Körperschaft niedrigere Steuersätze erläßt als die anderen Körperschaften. In einem solchen Fall, in dem jede lokale

[56] GA *Geelhoed*, Schlußanträge v 20.10.2005 zu Rs C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 51-56.

Körperschaft ihren Steuersatz unabhängig von der Zentralregierung festsetzen kann, hat es keinen Sinn, als Bezugsrahmen für die Beurteilung der Selektivität das gesamte Gebiet des Mitgliedstaats heranzuziehen. Zunächst wäre es künstlich, einen ‚nationalen Durchschnittssteuersatz‘ zu ermitteln, um ihn mit dem Steuersatz einer Region zu vergleichen: In Wirklichkeit würde wahrscheinlich in jeder Region ein anderer Steuersatz gelten. Der Grundgedanke der Selektivität im Bereich der direkten Steuern ist jedoch, daß die steuerliche Maßnahme eine Ausnahme oder Befreiung vom allgemeinen Steuersystem bildet [...]. Der Gedanke einer ‚Ausnahme‘ oder ‚Befreiung‘ hat nur dann Sinn, wenn eine den gesamten Staat umfassende Regel aufgestellt werden kann – dies ist in einer Situation, in der jede lokale Gebietskörperschaft befugt ist, autonom eigene Steuersätze zu erlassen, nicht möglich [...].

54. Damit komme ich zum dritten Szenario: ein Steuersatz, der unter dem nationalen Steuersatz liegt, auf einem Beschluß einer lokalen Körperschaft beruht und nur in deren Gebiet gilt. Hier ist ausschlaggebend, ob der niedrigere Steuersatz auf eine Entscheidung einer lokalen Körperschaft zurückgeht, die gegenüber der Zentralregierung des Mitgliedstaats wirklich autonom ist. Sie muß ‚wirklich autonom‘ sein, damit meine ich institutionell, prozedural und wirtschaftlich autonom, [...].

55. Ist Autonomie in jeder dieser Bedeutungen gegeben, wenn eine Körperschaft beschließt, einen Steuersatz unter das nationale Niveau zu senken, so kann diese Entscheidung nicht als selektiv im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG eingestuft werden. In solchen Fällen entfällt die Grundlage für die Auffassung der Kommission, nämlich die ‚grundlegende Rolle‘, die den Zentralbehörden des Mitgliedstaats ‚bei der Definition des politischen und wirtschaftlichen Umfelds zukommt, in dem die Unternehmen ... wirken‘ [...].

56. Falls es jedoch an Autonomie in einer dieser Bedeutungen fehlt, so ist der niedrigere Steuersatz meines Erachtens als selektiv im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG einzustufen.“

GA Geelhoed hat in weiterer Folge das zweite Szenario, „in dem sämtliche lokalen Körperschaften die gleichen autonomen steuerlichen Befugnisse haben“, als Fall „symmetrischer Devolution von steuerlichen Befugnissen“ und das dritte Szenario, „in dem nur einige, aber nicht alle lokalen Körperschaften autonome steuerliche Befugnisse haben“ als Fall „asymmetrischer Devolution von steuerlichen Befugnissen“ bezeichnet.

GA *Kokott* hat später statt „Devolution“ den – passenderen – Begriff „Kompetenzaufteilung“ verwendet [57]. Im Unterschied zum ersten Szenario ergeht – nach GA *Geelhoed* – in den beiden zuletzt erwähnten Szenarien „der Beschluß der lokalen Körperschaft in wirklicher Autonomie [...] gegenüber der Zentralregierung“. Wenn aber die Autonomie der lokalen Körperschaft das maßgebende Unterscheidungsmerkmal zwischen dem ersten und den beiden zuletzt erwähnten Szenarien ist und bei ausreichender Autonomie keine Selektivität gegeben sein kann, ist zu fragen, welchen Sinn es macht, zwischen dem zweiten und dem dritten Szenario zu unterscheiden. Der Generalanwalt sagt selbst, daß „kein logischer oder dogmatischer Grund für eine Unterscheidung zwischen symmetrischer [...] und asymmetrischer Devolution von steuerlichen Befugnissen“ besteht, wenn „der Beschluß der lokalen Körperschaft in wirklicher Autonomie [...] gegenüber der Zentralregierung ergeht“. Damit läßt er offen, ob es einen Grund für diese Unterscheidung gäbe, wenn das von ihm geforderte Ausmaß an Autonomie nicht existiert.

Der EuGH hat ausdrücklich an die drei von GA *Geelhoed* beschriebenen Szenarien angeknüpft, wobei er die Voraussetzung der ausreichenden Autonomie für das dritte Szenario – um das es in dem von ihm zu entscheidenden Fall gegangen ist – besonders herausgestrichen, während er für das zweite Szenario lediglich erwähnt hat, daß die lokalen Körperschaften „in den Grenzen der ihnen verliehenen Zuständigkeiten befugt sind, den Steuersatz für ihr Zuständigkeitsgebiet frei festzusetzen“ [58]:

„62. Zur Beurteilung der Selektivität einer Maßnahme, die von einer unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelten Einrichtung erlassen wird, um, wie im Fall der in Rede stehenden Maßnahme, nur für einen Teil des Gebietes eines Mitgliedstaats einen niedrigeren Steuersatz als im übrigen Gebiet dieses Staates festzusetzen, ist, wie in Randnummer 58 des vorliegenden Urteils ausgeführt, zu prüfen, ob die Maßnahme von dieser Einrichtung in Ausübung von Befugnissen erlassen worden ist, die gegenüber der Zentralgewalt ausreichend autonom sind, und gegebenenfalls, ob sie tatsächlich für alle im Zuständigkeitsgebiet dieser Einrichtung ansässigen Unternehmen oder dort vorhandenen Produktionszweige gilt.

[57] GA *Kokott*, Schlußanträge v 8.5.2008 zu verbundene Rs C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, noch nicht in der Slg; kritisch zum Begriff der Devolution auch *Jaeger*, RIW 2007, 125.

[58] EuGH v 6.9.2006, Rs C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, Rz 62-66.

63. Der Generalanwalt hat in den Nummern 50 ff seiner Schlußanträge insbesondere drei Situationen beschrieben, in denen sich für eine Maßnahme, mit der für ein geographisch begrenztes Gebiet niedrigere als die auf nationaler Ebene geltenden Steuersätze eingeführt werden sollen, die Frage der Einstufung als staatliche Beihilfe stellen kann.

64. In der ersten Situation beschließt die Zentralregierung einseitig, in einem bestimmten geographischen Gebiet einen niedrigeren Steuersatz als den anzuwenden, der auf nationaler Ebene gilt. Die zweite Situation entspricht einem Modell der aufgeteilten Steuerhoheit, in dem alle lokalen Körperschaften einer bestimmten Ebene (Regionen, Bezirke oder andere) in den Grenzen der ihnen verliehenen Zuständigkeiten befugt sind, den Steuersatz für ihr Zuständigkeitsgebiet frei festzusetzen. Die Kommission hat ebenso wie die portugiesische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs eingeräumt, daß eine von einer lokalen Körperschaft in dieser zweiten Situation erlassene Maßnahme nicht selektiv ist, weil es nicht möglich ist, ein normales Besteuerungsniveau zu bestimmen, das als Bezugsgröße herangezogen werden könnte.

65. In der dritten Situation setzt eine regionale oder lokale Körperschaft in Ausübung von Befugnissen, die gegenüber der Zentralgewalt ausreichend autonom sind, einen unter dem nationalen Satz liegenden Steuersatz fest, der ausschließlich für die Unternehmen in seinem Zuständigkeitsgebiet gilt.

66. In der letztgenannten Situation könnte der maßgebende rechtliche Bezugsrahmen für die Beurteilung der Selektivität einer steuerlichen Maßnahme dann auf das betreffende geographische Gebiet beschränkt sein, wenn der unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelten Einrichtung insbesondere aufgrund ihrer Stellung und ihrer Befugnisse eine grundlegende Rolle bei der Festlegung des politischen und wirtschaftlichen Umfelds zukommt, in dem die Unternehmen ihres Zuständigkeitsgebiets tätig sind.“

GA Kokott hat in ihren Schlußanträgen in *UGT Rioja (Baskenland-Fall)* an das *Azoren-Urteil* des EuGH angeknüpft und ebenfalls zwischen den drei Situationen unterschieden. Für das zweite Szenario der symmetrischen Kompetenzaufteilung hat sie als ausschlaggebend angesehen, daß es an „einer für das gesamte Staatsgebiet geltenden ‚normalen Besteuerung‘, von der die Regelungen der einzelnen Gebietskörperschaften in begünstigender Weise abweichen“, fehlt und daß daher „die jeweiligen

lokalen Regelungen isoliert nebeneinander [stehen] und [...] nicht selektiv“ sind. Für den Fall der asymmetrischen Kompetenzaufteilung, in dem „die lokalen bzw regionalen Körperschaften über bestimmte Regelungsbefugnisse [verfügen], die im übrigen Staatsgebiet dem Zentralstaat zukommen“, hat sie hingegen den „Grad der Autonomie, den die Gebietskörperschaften bei ihrer Rechtsetzungstätigkeit besitzen“, als „entscheidend“ angesehen. Unter der Voraussetzung, daß „die streitige Maßnahme der lokalen Körperschaft [...] in Ausübung ausreichend autonomer Befugnisse erlassen“ wurde, ist ihrer Auffassung nach „die *Situation 3* der *Situation 2* vergleichbar“. Daraus könnte geschlossen werden, daß es nach der *Situation 2* der Ausübung ausreichender autonomer Befugnisse nicht bedarf, da schon mangels „normaler Besteuerung“ der Beihilfevorwurf nicht greift.

Der EuGH selbst hat im *Baskenland*-Fall keine Notwendigkeit gesehen, sich erneut mit allen drei Situationen auseinanderzusetzen, sondern die ihm im *Azoren*-Urteil vorliegende Konstellation als Fall beschrieben, „in der eine regionale oder lokale Körperschaft in Ausübung von Befugnissen, die gegenüber der Zentralgewalt ausreichend autonom sind, einen unter dem nationalen Satz liegenden Steuersatz festsetzt, der ausschließlich für die Unternehmen in ihrem Zuständigkeitsgebiet gilt.“ Ob dasselbe Ausmaß an Autonomie bei der lokalen Körperschaft auch gegeben sein muß, um bei symmetrischer Kompetenzaufteilung den Beihilfeverdacht auszusräumen, oder ob in diesem Fall bereits das Fehlen eines Referenzsteuersatzes genügt, hat der EuGH in diesem Urteil offen gelassen.

GA *Kokott* hat darauf hingewiesen, daß der EuGH bei asymmetrischer Kompetenzaufteilung die Autonomie der lokalen Körperschaft betont, da die Mitgliedstaaten sonst das Verbot staatlicher Beihilfen durch Verlagerung der Zuständigkeiten zum Erlaß entsprechender Regelungen auf die lokalen Körperschaften „leicht umgehen“ könnten. Es kommt eben nicht darauf an, von welcher Körperschaft eine Regelung „formal“ erlassen wird, sondern ob „echte Autonomie“ besteht [59]. Die Gefahr der Umgehung des Beihilfeverbots durch „rein formale Verlagerung von Rechtssetzungsbefugnissen“ besteht allerdings nicht nur bei asymmetrischer, sondern auch bei symmetrischer Kompetenzaufteilung. Ob der Zentralstaat nur bestimmten oder aber allen Regionen Zuständigkeiten zur Steuerge-

[59] GA *Kokott*, Schlußanträge v 8.5.2008 zu verbundene Rs C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, noch nicht in der Slg, Rz 50.

setzung einräumt, macht vor diesem Hintergrund keinen Unterschied. Braucht es bei symmetrischer Kompetenzaufteilung keine „wirkliche Autonomie“ der lokalen Körperschaften, um den Beihilfevorwurf abzuwehren, kann der Mitgliedstaat beispielsweise durch Gewährung oder Entzug von Transferleistungen oder durch Aufsichtsmaßnahmen bestimmte dieser Körperschaften dazu bringen, die von ihm als regulär angesehene Steuerbelastung vorzusehen, während er andere in die Lage versetzt, Ermäßigungen zu gewähren. Daher ist es naheliegend, überhaupt nur zwischen der Gesetzgebung durch „wirklich autonome“ Körperschaften einerseits und der bloß formalen Verlagerung von Befugnissen, bei der sich nichts an der Zurechnung der Maßnahme zur Zentralregierung ändert, andererseits zu unterscheiden [60]. Die von GA *Geelhoed* entwickelte und vom EuGH bestätigte Dreiteilung der Szenarien könnte allerdings darauf hindeuten, daß der EuGH „wirkliche Autonomie“ nur im Falle asymmetrischer Kompetenzaufteilung fordert und im Falle symmetrischer Kompetenzaufteilung die Selektivität auch bei fehlender „wirklicher Autonomie“ mangels „normaler Besteuerung“ ausschließt. Die Dreiteilung könnte daher darauf schließen lassen, daß bei symmetrischer Kompetenzaufteilung ein geringeres Ausmaß an Autonomie bei der lokalen Körperschaft ausreicht, um die Maßnahme vom Beihilfevorwurf zu entlasten.

Sollte es darauf ankommen, daß bei symmetrischer Kompetenzaufteilung die Selektivität von vorneherein mangels „normaler“ Besteuerung ausscheidet, wäre dies aus einem weiteren Grund wenig überzeugend: Symmetrische und asymmetrische Kompetenzaufteilung können nämlich nahe beieinander liegen. Ein Mitgliedstaat, in dem der Steuersatz einer bestimmten Abgabe nur für eine Region von der Zentralregierung bestimmt und in dem diese Befugnis in allen anderen Fällen den Regionen überlassen ist, wäre nach der von GA *Geelhoed* getroffenen Einordnung als Anwendungsfall einer asymmetrischen Kompetenzaufteilung anzusehen. Wenn es den anderen Regionen an „wirklicher Autonomie“ mangelt, würden Steuersätze, die niedriger als der Satz der zentral regierten Region sind, als selektive Maßnahmen anzusehen sein. Im Ergebnis

[60] Vgl aber *Stein*, Bestimmtheit von Regionalbeihilfen 121, der anmerkt, daß es „in praktischer Sicht sehr unwahrscheinlich [ist], daß eine Zuständigkeitsverschiebung nur vor dem Hintergrund des Art 87 Abs 1 EG stattfinden wird“. Zentralstaat und Regionen würden nämlich sehr auf ihre Zuständigkeiten achten. Dieses Argument relativiert aber die Umgehungsgefahr generell und rechtfertigt daher ebensowenig, zwischen symmetrischer und asymmetrischer Kompetenzaufteilung zu unterscheiden.

gelten in dieser Konstellation aber in allen Regionen unterschiedliche Steuersätze, die unabhängig voneinander festgelegt werden. Insoweit ist diese Situation mit jener der symmetrischen Kompetenzaufteilung, in der die Selektivität offenbar von vorneherein zu verneinen wäre, völlig vergleichbar. Der Mitgliedstaat könnte das Beihilfeverbot „leicht umgehen“ [61], indem er die Zuständigkeit für die Festsetzung des Steuersatzes der zentral regierten Region an diese „formal“ verlagert.

Die österreichische Rechtslage selbst bietet ein anschauliches Beispiel, wie austauschbar symmetrische und asymmetrische Kompetenzaufteilung sein können. Wenn nämlich der Landesgesetzgeber eine oder mehrere Gemeinden zur Erhebung einer bestimmten Abgabe und die Landesregierung gemäß § 8 Abs 6 F-VG zur Ersatzvornahme verpflichtet, hat der Landesgesetzgeber für einen bestimmten Teil des Landesgebiets die Abgabe letztlich selbst geregelt. Dann liegt in Hinblick auf diese Abgabe ein Fall vor, „in dem nur einige, aber nicht alle lokalen Körperschaften autonome steuerliche Befugnisse haben“. Die symmetrische wird dadurch – zumindest vorübergehend – zur asymmetrischen Kompetenzaufteilung. Dies bedeutet dann aber auch, daß die entsprechende Abgabe während der Periode, in der das Land in Hinblick auf zumindest eine Gemeinde Maßnahmen nach § 8 Abs 6 F-VG gesetzt hat, in den *anderen* Gemeinden nur dann dem Beihilfevorwurf entzogen sind, wenn die Voraussetzungen der „wirklichen Autonomie“ vorliegen. Es wäre nicht einzusehen, warum diese Voraussetzungen für diese anderen Gemeinden nicht mehr maßgebend sein sollen, sobald die nach § 8 Abs 6 F-VG verfügten Maßnahmen in den davon betroffenen Gemeinden beendet wurden.

3.2. Die maßgebende Region

In den Konstellationen, in denen die Gemeinden in Hinblick auf eine bestimmte Abgabe nicht mit „wirklicher Autonomie“ ausgestattet sind, stellt sich – auf dem Boden der von GA *Geelhoed* entwickelten Position nur bei asymmetrischer Kompetenzaufteilung, nach der hier favorisierten Position aber auch in den Konstellationen symmetrischer Kompetenzaufteilung – die Frage nach dem maßgebenden „Bezugsrahmen“. In Betracht kommt dabei entweder das Gebiet des jeweiligen Landes oder aber des

[61] Vgl die bei GA *Kokott*, Schlußanträge v 8.5.2008 zu verbundene Rs C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, noch nicht in der Slg, Rz 50, verwendete Formulierung.

Bundes. Bildet das jeweilige Land den Bezugsrahmen, kommen die entsprechenden Abgaben der Gemeinden des gesamten Bundeslandes bei der Selektivitätsprüfung als Vergleichsmaßstab in Betracht, anderenfalls die entsprechenden Abgaben aller österreichischen Gemeinden.

Ermächtigt die Landesgesetzgebung *gemäß § 8 Abs 5 F-VG* die Gemeinden, „bestimmte Abgaben aufgrund eines Beschlusses der Gemeindevertretung zu erheben“, ist es naheliegend, daß in diesen Fällen das jeweilige Bundesland den Bezugsrahmen bildet. Länder erfüllen jedenfalls die Voraussetzungen institutioneller Autonomie. Bei ihnen ist unzweifelhaft, daß sie verfassungsrechtlich, politisch und administrativ gegenüber dem Bund einen eigenen Status haben. Sie haben sogar verfassungsrechtlich abgesicherten Bestandsschutz. Die im Bereich der mittelbaren Bundesverwaltung gegebene Weisungsbindung des Landeshauptmanns gegenüber Bundesorganen kann ihre institutionelle Autonomie nicht beeinträchtigen, zumal relevante abgabenrechtliche Zuständigkeiten davon nicht berührt sind.

Prozedurale Autonomie ist, wie oben in 2.2. zitiert, gegeben, wenn der „Beschuß [...] von der lokalen Körperschaft in einem Verfahren erlassen worden [ist], bei dem die Zentralregierung keinerlei Möglichkeit hat, in das Verfahren der Festsetzung des Steuersatzes unmittelbar einzugreifen, und die lokale Körperschaft nicht verpflichtet ist, bei der Festsetzung des Steuersatzes zentralstaatliche Belange zu berücksichtigen“. Der Landesgesetzgeber kann die Gemeinden zwar nur zur Ausschreibung jener Abgaben ermächtigen, die den Ländern entweder ausdrücklich vom Bund zur Regelung zugewiesen wurden oder die finanzausgleichsrechtlich unerwähnt geblieben sind und die die Länder daher im Rahmen ihres Abgabenerfindungsrechts regeln und damit auch den Gemeinden zur Ausschreibung zuweisen können. Der Bundesgesetzgeber kann die Länder zumindest durch Umschreibung des Abgabengegenstandes in ihrer Gesetzgebungskompetenz auch inhaltlich determinieren und ihnen die Befugnisse durch anderweitige Regelung bisher den Ländern zugewiesener Abgaben oder durch Inanspruchnahme von bisher den Ländern im Rahmen ihres Abgabenerfindungsrechts überlassenen Abgaben wieder entziehen. Innerhalb dieser Rahmenbedingungen bleiben den Ländern aber maßgebende Befugnisse: Sie müssen die wesentlichen Merkmale der unter § 8 Abs 5 F-VG fallenden Gemeindeabgaben bestimmen und können alle in § 8 Abs 6 F-VG vorgesehenen Maßnahmen ohne Einflußnahme des Bundes setzen. So können nur sie die Gemeinden zur Abga-

benerhebung verpflichten. Ihre prozedurale Autonomie wird somit nicht beeinträchtigt.

Schließlich ist auch nicht an der finanziellen Autonomie der Länder zu zweifeln: Zwar sind die finanzausgleichsgesetzlich den Ländern zugewiesenen Abgabenkompetenzen und finanziellen Zuweisungen des Bundes an die Länder zwischen den Gebietskörperschaften „paktiert“ und stehen daher miteinander im Zusammenhang. Keineswegs bekommen aber Länder, deren Gemeinden bestimmte Abgaben nicht oder nur auf niedriger Höhe ausschreiben, oder die für derartige Abgaben nach § 8 Abs 5 F-VG ein niedriges Höchstausmaß festsetzen, im Gegenzug betragsmäßig korrelierende Ausgleichszahlungen des Bundes.

Bei den Abgaben, zu deren Ausschreibung die Gemeinden *nach* § 7 Abs 5 F-VG ermächtigt werden, hat der Bund die Vorhand: Der Bundesgesetzgeber nimmt die Ermächtigung der Gemeinden vor. Die Landesgesetzgeber können die Ermächtigung des Bundes zwar konkretisieren, sie dürfen sie aber nicht einschränken [62]. Allerdings haben es die Länder auch bei den bundesgesetzlich ermächtigten Gemeindeabgaben in der Hand, die Gemeinden zur Erhebung der Abgaben zu verpflichten und die anderen in § 8 Abs 6 F-VG genannten Maßnahmen zu setzen. In diesem Fall dürfen sie auch das Ausmaß der Abgabe festsetzen, wenn dies nicht bereits der Bund getan hat. Wenn die Landesgesetzgebung nämlich auf die Erlassung einer Gemeindeverordnung angewiesen wäre, könnte sie die von ihr verfügbare Verpflichtung der Gemeinden zur Abgabenerhebung nicht wirksam durchsetzen, und die Sanktion, die Landesregierung mit der Erhebung der Abgabe für die Gemeinde zu betrauen, wäre zahnlos [63]. Selbst dann, wenn also der Bundesgesetzgeber die Abgabe bereits inhaltlich umfassend geregelt hat, können statt der Gemeinde nur die Organe des jeweiligen Landes die Erhebung der Abgabe anordnen und auch durchsetzen. Dies spricht – zumindest dann, wenn man die Befugnis des einfachen Bundesgesetzgebers, die Abgabe in eine ausschließliche Gemeindeabgabe umzuwandeln und sie gleich auch selbst zu regeln, aus den Betrachtungen ausklammert – dafür, den maßgebenden Bezugsrahmen auch für die aufgrund bundesgesetzlicher Ermächtigung erhobenen Beschlußrechtsabgaben der Gemeinden im Gebiet des jeweiligen Bundeslandes zu sehen.

[62] Vgl näher *Lang*, ZfV 2005, 177 f.

[63] Vgl *Ruppe* in *Korinek/Holoubek*, § 8 F-VG Rz 41.

3.3. Die maßgebende Steuerbelastung

Nach der von GA *Geelhoed* entwickelten Auffassung ist bei asymmetrischer Kompetenzaufteilung der von einer nicht mit „wirklicher Autonomie“ ausgestatteten Körperschaft festgesetzte Steuersatz nur dann selektiv, wenn dieser Satz unter dem nationalen Niveau liegt. Dem liegt die Vorstellung zugrunde, daß die Zentralregierung für bestimmte Regionen den Steuersatz selbst festlegt, während sie diese Zuständigkeit für eine oder mehrere andere Regionen – ohne Einräumung „wirklicher Autonomie“ – an die jeweiligen lokalen Regierungen überträgt und dort ein niedriger Steuersatz anwendbar wird. Der Generalanwalt sprach zwar vor dem Hintergrund der von ihm beurteilten Situation vom Steuersatz, doch wird letztlich entscheidend sein, ob die *Steuerbelastung* unter dem nationalen Niveau liegt. Die niedrigere Steuerbelastung kann bei identischer Bemessungsgrundlage ihre Ursache ausschließlich im Steuersatz haben. Sie kann aber auch eine Folge abweichender Regelungen über die Bemessungsgrundlage sein oder auf eine Kombination beider Faktoren zurückgehen.

Für die aufgrund des freien Beschlußrechts der Gemeinden erhobenen Abgaben bedeutet dies, daß in Zeiten asymmetrischer Kompetenzaufteilung jenes Steuerniveau den Beurteilungsmaßstab bildet, das in jenen Gemeinden zum Tragen kommt, für welche die Maßnahmen nach § 8 Abs 6 F-VG gesetzt sind. Dies hat aber zur Konsequenz, daß in jenen Gemeinden regionale Selektivität anzunehmen ist, deren Steuerniveau unter jenem der von den Maßnahmen nach § 8 Abs 6 F-VG betroffenen Gemeinden liegt. Ist das Steuerniveau in diesen den Aufsichtsmaßnahmen unterworfenen Gemeinden selbst unterschiedlich, wird auf jene Gemeinde abzustellen sein, in der das Steuerniveau am Höchsten ist. Diese Vorgangsweise mag unbefriedigend erscheinen, da die Selektivität der Abgabenregelungen der Gemeinden davon abhängt, ob und in welcher Gemeinde das Land gerade Aufsichtsmaßnahmen nach § 8 Abs 6 F-VG gesetzt hat und wie hoch das Steuerniveau in dieser Gemeinde gerade ist. Sie ist aber die unausweichliche Konsequenz, wenn keine „wirkliche Autonomie“ vorliegt.

Dieselben Schwierigkeiten stellen sich auch dann, wenn keine Maßnahmen nach § 8 Abs 6 F-VG gesetzt werden und man – wie hier vorgeschlagen – nicht zwischen asymmetrischer und symmetrischer Kompetenzaufteilung unterscheidet, sondern in beiden Fällen dieselben Voraussetzun-

gen aufstellt und nur bei „wirklicher Autonomie“ der Gemeinden deren Gebiet als Bezugsrahmen akzeptiert. Bei fehlender „wirklicher Autonomie“ sind für die jeweilige Abgabe die Regelungen in jener Gemeinde als Maßstab heranzuziehen, die das höchste Steuerniveau vorsehen. Senkt diese Gemeinde das Steuerniveau, kann dies für andere Gemeinden die Selektivität ihrer Regelungen beseitigen oder aber die Regelungen anderer Gemeinden – wenn die dort vorgesehene Steuerbelastung höher ist – übernehmen diese Maßstabsfunktion.

Diese Schwierigkeiten ließen sich vermeiden, würde man als Vergleichsmaßstab in jenen Fällen, in denen Bundes- oder Landesgesetzgeber – wie dies nach § 8 Abs 5 F-VG sogar verpflichtend vorgesehen ist – das zulässige Höchstausmaß der Abgabe bestimmt haben, jene bundes- oder landesgesetzliche Regelung heranziehen. Als selektiv wären dann die Beschlußrechtsabgaben jener Gemeinden anzusehen, die die Ermächtigung nicht zur Gänze ausschöpfen und in denen die Steuerbelastung daher unter diesem Höchstausmaß liegt. Im Beihilferecht kommt es allerdings auf die tatsächlichen Wirkungen der Maßnahmen, nicht auf den Unterschied zwischen effektiver und maximal möglicher Steuerbelastung an. Wenn daher keine Gemeinde die Ermächtigung bis zum Höchstausmaß ausgeschöpft hat, besteht auch kein Anlaß, in der Differenz zwischen der tatsächlichen Steuerbelastung und dem möglichen Höchstausmaß der Abgabe einen beihilferechtlich relevanten Vorteil zu sehen.

4. Ausblick

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, daß es zu kurz greift, die Zuständigkeit der Gemeinden im Rahmen der ihnen erteilten Ermächtigung zur Ausschreibung von Beschlußrechtsabgaben nach § 7 Abs 5 F-VG und § 8 Abs 5 F-VG generell als Fall symmetrischer Kompetenzaufteilung zu verstehen [64] und daraus abzuleiten, daß diese Abgaben von vorneherein nicht dem Verdacht ausgesetzt sind, als regional selektive Maßnahmen angesehen zu werden [65]. Machen nämlich Landesgesetzgebung und Landesregierung von den ihnen nach

[64] So offenbar *Jaeger*, RIW 2007, 125; ausführlich *Jaeger*, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben Rz 256.

[65] Vgl *Jaeger*, RIW 2007, 125, der aber jedoch vorsichtig davon spricht, daß bloß „prima facie“ keine Selektivität gegeben wäre.

§ 8 Abs 6 F-VG zustehenden Befugnissen Gebrauch und verpflichten sie eine oder mehrere Gemeinden zur Abgabenerhebung, wandelt sich dadurch die symmetrische in eine asymmetrische Kompetenzaufteilung. Regelungen einzelner Gemeinden, die sich im Vergleich zu den Gemeinden, deren Beschlußrechtsabgabe nach § 8 Abs 6 F-VG unmittelbar vom Land geregelt wird, als vorteilhaft erweisen, sind nur dann jedenfalls vom Selektivitätsvorwurf ausgenommen, wenn den Gemeinden in Hinblick auf diese Abgabe „wirkliche Autonomie“ zukommt. Während die institutionelle und die finanzielle oder wirtschaftliche Autonomie der Gemeinden kaum bestreitbar ist, erweist sich die prozedurale Autonomie der Gemeinden vor allem vor dem Hintergrund der nach § 8 Abs 6 F-VG möglichen Maßnahmen als äußerst zweifelhaft. In Konstellationen, in denen eine auf Grundlage des § 7 Abs 5 F-VG oder des § 8 Abs 5 F-VG erhobene Gemeindeabgabe im Vergleich zur Steuerbelastung in einer anderen Gemeinde, die nach § 8 Abs 6 F-VG zur Erhebung der Steuer in höherem Ausmaß verpflichtet ist, vorteilhaft ist, ist daher der Verdacht regionaler Selektivität nicht ohne weiteres auszuräumen. Wenn der VwGH in solchen Fällen Bescheide, mit denen Gemeindeabgaben vorgeschrieben werden, zu überprüfen hat, trifft ihn daher als Höchstgericht die Verpflichtung, beim EuGH eine Vorabentscheidung einzuholen.

Die Möglichkeit der Landesorgane, durch Maßnahmen nach § 8 Abs 6 F-VG eine symmetrische Kompetenzaufteilung in eine asymmetrische Kompetenzaufteilung umzuwandeln, zeigt auch, wie ähnlich die Fälle symmetrischer und asymmetrischer Kompetenzaufteilung sind und wie wenig es gerechtfertigt ist, an diese Unterscheidung weitreichende Konsequenzen zu knüpfen. Daher wäre der EuGH gut beraten, die von ihm bereits für Fälle asymmetrischer Kompetenzaufteilung verwendeten Kriterien für „wirkliche Autonomie“ auch in Konstellationen symmetrischer Kompetenzaufteilung anzuwenden.

Literaturverzeichnis

Arhold, Steuerhoheit auf regionaler oder lokaler Ebene und der europäische Beihilfenbegriff, EuZW 2006, 717.

Armesto, The ECJ's Judgment regarding the Tax Autonomy of the Basque Country, European Taxation 2009, 11.

Berchtold, Gemeindeaufsicht, in Fröhler / Oberndorfer (Hrsg), Das österreichische Gemeinderecht² (1994) 27.

Birkenmaier, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung (2007).

Heidenbauer, Selektivität im Lichte regionaler Autonomie: Die Dimension des Bezugsrahmens steuerlicher Beihilfen, in Jaeger (Hrsg), Jahrbuch Beihilferecht 09, (2009) 307.

Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006).

Jaeger, Ende der „Organisationsblindheit“ der Gemeinschaft im Beihilferecht: Keine automatische Selektivität regionaler Steuermaßnahmen, RIW 2007, 120.

Korinek / Holoubek (Hrsg), Bundesverfassungsrecht, 3. Lfg (2000).

Lang, Die Kompetenzen von Bund, Ländern und Gemeinden bei der Regelung der Gemeindeabgaben aufgrund freien Beschlußrechts nach § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG, ZfV 2005, 175.

Lang, Die Landesabgabenrechtlichen Rückzahlungssperren im Lichte des Getränkesteuer-Urteils des EuGH vom 2.10.2003, C-147/01, ÖStZ 2003, 462.

Lang, Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen im Lichte des Urteils Meilicke, IStR 2007, 235.

Luja, Tax-related difficulties of State aid rules, in Lang / Vanistendael (Hrsg), Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law (2007) 83.

Luja, Fiscal Autonomy, Investment Funds and State Aid: A Follow-Up, European Taxation 2009, 369.

Neuhofer, Gemeindegebiet und Gemeindebewohner, in Fröhler / Oberndorfer (Hrsg), Das österreichische Gemeinderecht² (1994) 21.

Neuhofer, Gemeinderecht² (1998).

Rossi-Maccanico, Gibraltar and the Unsettled Limits of Selectivity in Fiscal Aids, EStAL 2009, 63.

Schantl / Welan, Besteuerungsverpflichtung und Besteuerungsermächtigung der Gemeinden im System des Finanzausgleichs, ÖJZ 1969, 31.

Stein, Bestimmtheit von Regionalbeihilfen (2006).

Stein, Regionale Steuersenkungen auf dem Prüfstand des Beihilfenrechts – Das EuGH-Urteil Portugal/Kommission („Azoren“), EWS 2006, 493.

Sutter, The Influence of the European State Aid Rules on National Tax Policy, in Andersson / Eberhartinger / Oxelheim (Hrsg), National tax Policy in Europe: To be or not to be? (2007) 121.

Taboada, State Aid and Autonomous Regions: The ECJ's Ruling in the Basque Country Case, Bulletin for International Taxation 2009, 225.

Waldhoff, Finanzautonomie und Finanzverfassung in gestuften Rechtsordnungen, VVDStRL 2007, 216.

Walter / Mayer / Kuzsko-Stadlmayer, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007).