

Bundesministerium für Finanzen
Johannes Kepler Universität Linz (Hrsg.)

Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik

**Gedenkschrift
für
Peter Quantschnigg**

Sektionschef Univ.-Doz. Dr Peter Quantschnigg hat das österreichische Steuerrecht in den vergangenen Jahrzehnten maßgeblich mitgeprägt. Die vorliegende Gedenkschrift wird auf Initiative seiner Freunde und Weggefährten im Bundesministerium für Finanzen und an der Johannes Kepler Universität Linz herausgegeben.

Steuerexperten aus dem Kreis der Wissenschaft, der Finanzverwaltung, der Gerichtsbarkeit und der Steuerberatung wollen Peter Quantschnigg mit ihren Beiträgen ein ehrendes Andenken bewahren.

Dem umfassenden Wirken von Peter Quantschnigg entsprechend ist auch das Leitthema mit „Einkommen-, Körperschaftsteuer und Steuerpolitik“ weit gespannt. Der bunt zusammengesetzte Kreis der Autoren garantiert praxisrelevante und wissenschaftlich interessante Beiträge.

Die Herausgeber:

Bundesministerium für Finanzen (BMF)

Johannes Kepler Universität Linz (JKU Linz)

ISBN 978-3-7007-4608-9



BMF | JKU Linz (Hrsg.)

Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik

Gedenkschrift für Peter Quantschnigg



Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik

**Gedenkschrift
für
Peter Quantschnigg**

herausgegeben von
Bundesministerium für Finanzen (BMF)
Johannes Kepler Universität Linz (JKU Linz)

Die LexisNexis-Gruppe weltweit

Australien	LexisNexis, CHATSWOOD, New South Wales
Benelux	LexisNexis Benelux, AMSTERDAM
China	LexisNexis China, PEKING
Deutschland	LexisNexis Deutschland GmbH, MÜNSTER
Frankreich	LexisNexis SA, PARIS
Großbritannien	LexisNexis Butterworths, a Division of Reed Elsevier (UK) Ltd
Hongkong	LexisNexis Hong Kong, HONGKONG
Indien	LexisNexis Butterworths Wadhwa Nagpur, NEU DELHI
Irland	Butterworths (Ireland) Ltd, DUBLIN
Italien	Giuffrè Editore, MAILAND
Korea	LexisNexis, SEOUL
Japan	LexisNexis Japan, TOKIO
Kanada	LexisNexis Canada, MARKHAM, Ontario
Malaysien	Malayan Law Journal Sdn Bhd, KUALA LUMPUR
Neuseeland	LexisNexis NZ Ltd, WELLINGTON
Österreich	LexisNexis Verlag ARD Orac GmbH & Co KG, WIEN
Polen	Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis Ltd., WARSCHAU
Singapur	LexisNexis Singapore, SINGAPUR
Südafrika	LexisNexis Butterworths, DURBAN
Ungarn	HVG-Orac, BUDAPEST
USA	LexisNexis, DAYTON, Ohio

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-7007-4608-9

LexisNexis Verlag ARD Orac GmbH & Co KG, Wien
<http://www.lexisnexis.at>
Wien 2010
Best.-Nr. 92.11.01

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlags reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Fachbuch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung der Herausgeber oder des Verlags ausgeschlossen ist.

Foto Quantschnigg: BMF

Druckerei: Ferdinand Berger & Söhne GesmbH, 3580 Horn, Wiener Straße 80

Die Zuständigkeit zur Abgabengesetzgebung nach § 7 Abs 6 F-VG

Michael Lang*

Gliederung

- I. Die Vereinheitlichung des Abgabenverfahrensrechts
- II. Die Verfassungsrechtslage vor Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG
 1. Die Gesetzgebungszuständigkeiten von Bund, Ländern und Gemeinden
 2. Die Zuständigkeit zur Regelung des Abgabenverfahrensrechts
 3. Die Bedarfskompetenz nach Art 11 Abs 2 B-VG
- III. Die Zuständigkeit der Bundesgesetzgebung nach § 7 Abs 6 F-VG
 1. Die Zuständigkeit der Bundesgesetzgebung zur Regelung des Verfahrensrechts
 2. Die Zuständigkeit der Bundesgesetzgebung zur Regelung der allgemeinen Bestimmungen des Abgabenrechts
 3. Die Bedarfskompetenz nach Art 11 Abs 2 B-VG
- IV. Ergebnisse

I. Die Vereinheitlichung des Abgabenverfahrensrechts

Seit 1. 1. 2010 sind die meisten Regelungen der BAO auch für Landes- und Gemeindeabgaben anzuwenden. Das seit Jahrzehnten angestrebte Ziel der Vereinheitlichung des Abgabenverfahrensrechts konnte endlich verwirklicht werden. Die verfassungsrechtliche Grundlage für die bundesgesetzlich verfügten Änderungen wurde durch die Ergänzung des § 7 F-VG um einen sechsten Absatz geschaffen:¹ „Die Bundesgesetzgebung regelt die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben.“ In diesem Beitrag möchte ich mich mit der Frage beschäftigen, welche Auswirkungen diese neue Zuständigkeit des Bundesgesetzgebers für die finanzverfassungsrechtliche Kompetenzverteilung hat. Dazu werde ich in Abschnitt II die maßgebenden verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen vor Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG beschreiben, um dann in Abschnitt III näher zu untersuchen, welche Zuständigkeiten Bund, Ländern und Gemeinden für die Regelung des Verfahrens und der allgemeinen Bestimmungen nunmehr zukommen und in welchem Verhältnis § 7 Abs 6 F-VG zu den Regelungen des Art 11 Abs 2 B-VG steht.

Das Reformprojekt, für das § 7 Abs 6 F-VG die verfassungsrechtliche Absicherung geschaffen hat, ist unter der Patronanz von *Peter Quantschnigg* gestanden, der als Generalsekretär des BMF die Reform auf den Weg zu bringen hatte.² Nicht nur deshalb möchte ich diesen Beitrag dem zu früh verstorbenen brillanten Steuerexperten widmen: *Peter Quantschnigg* hatte das Steuerrecht in seiner gesamten Breite durchdrungen. Er hatte sich häufig – zB im Rahmen von verfassungsgerichtlichen Verfahren – mit für die meisten Steuerrechtler eher „exotischen“ Rechtsgebieten wie dem Finanzverfassungsrecht zu beschäftigen und auch dabei mit seiner umfassenden Fachkompetenz beeindruckt. Dieser Beitrag zu finanzverfassungsrechtlichen Fragen soll im Rahmen dieser Gedenkschrift die enorme fachliche Breite *Peter Quantschniggs*, die immer mit Tiefgang verbunden war, in Erinnerung rufen.

* Für die Diskussion dieses Manuskripts und für wertvolle Anregungen danke ich *Mag. Josef Bauer*, *Prof. Dr. Christoph Ritz* und *Mag. Lisa Paterno*, *Mag. Elke Aumayr* zusätzlich auch für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

¹ BGBl 1948/45 idF BGBl I 2007/103.

² *Ritz/Ratgeber/Koran*, Abgabenordnung neu (2009) 5. – Projektleiter war *Prof. Dr. Christoph Ritz*.

II. Die Verfassungsrechtslage vor Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG

1. Die Gesetzgebungszuständigkeiten von Bund, Ländern und Gemeinden

Nach der finanzverfassungsgesetzlichen Kompetenzverteilung kommt dem einfachen Bundesgesetzgeber eine besondere Rolle zu: Nach § 3 Abs 1 F-VG regelt die Bundesgesetzgebung „die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge zwischen dem Bund und den Ländern (Gemeinden)“.³ Die §§ 7 und 8 F-VG unterscheiden zwischen „Bundesabgaben“ und „Landesabgaben“.⁴ Bundesabgaben sind jene Abgaben, an deren Ertrag der Bund zumindest mitbeteiligt ist. Sie werden als ausschließliche und geteilte Bundesabgaben bezeichnet. Landesabgaben sind jene Abgaben, deren Ertrag nur Ländern oder nur Gemeinden zukommt oder der zwischen diesen Gebietskörperschaften geteilt wird. § 8 Abs 1 F-VG bezeichnet diese Gruppe auch – terminologisch verwirrend – als „ausschließliche Landes(Gemeinde)abgaben.“⁵ Dem Bundesgesetzgeber steht es zu, eine Abgabe dem Kreis der Bundesabgaben oder der Landesabgaben zuzuordnen. Die für die Bundesabgaben maßgebenden Regelungen werden vom Bundesgesetzgeber selbst erlassen. Mit der Einordnung als Landesabgabe überlässt der Bundesgesetzgeber die Zuständigkeit der Regelung dieser Abgabe den Ländern. Entscheidet sich der Bundesgesetzgeber dafür, eine derartige Abgabe wieder als Bundesabgabe einzuordnen, fällt die Regelungsbefugnis der Länder wieder weg. Dem Bundesgesetzgeber kommt damit die „Kompetenz-Kompetenz“ zu.

Soweit der einfache Bundesgesetzgeber – in der Praxis im Rahmen der befristet erlassenen Finanzausgleichsgesetze⁶ – den Ländern Abgaben zur Regelung zuweist, bleibt es den Landesgesetzgebern überlassen, ob sie von diesen bundesgesetzlich eingeräumten Ermächtigungen Gebrauch machen. Sie sind nicht verpflichtet, diese Ermächtigungen auszu schöpfen. Es steht den Ländern auch frei, diese Befugnisse nur teilweise in Anspruch zu nehmen und die ihnen zur Regelung zugewiesenen Abgaben eben zum Teil ungeregelt zu lassen. Die Länder können aber nicht nur jene Zuständigkeiten in Anspruch nehmen, die ihnen durch ausdrückliche bundesgesetzliche Ermächtigung zugewiesen sind. Ihnen kommt darüber hinaus auch ein „Abgabenerfindungsrecht“ zu. Einfachgesetzlich ergibt sich diese Befugnis unbestritten aus der Vorschrift des § 14 Abs 1 FAG, die nur einen Katalog von „ausschließlichen Landes(Gemeinde)abgaben“ kennt (arg „insbesondere“). *Ruppe* hat die Auffassung von der verfassungsrechtlichen Fundierung des Abgabenerfindungsrechts der Länder begründet.⁷ Die Rsp des VfGH hat sich seiner Position angeschlossen.⁸ Aufgrund

³ Näher *Ruppe*, F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht § 3 Rz 2 ff; *Ruppe*, Finanzverfassung im Bundesstaat (1977) 35 ff; vgl auch schon *derselbe*, Das Abgabenerfindungsrecht der österreichischen Bundesländer, in *Posch et al* (Hrsg), Wertung und Interessenausgleich im Recht, FS für Walter Wilburg (1975) 325.

⁴ Zur Terminologie *Ruppe*, F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht § 7 Rz 4.

⁵ Kritisch zur finanzverfassungsrechtlichen Terminologie: *Ruppe*, F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht § 7 Rz 4.

⁶ ZB derzeit FAG 2008, BGBl I 2007/103.

⁷ Dazu *Ruppe*, Das Abgabenerfindungsrecht der österreichischen Bundesländer, in *Posch et al* (Hrsg), Wertung und Interessenausgleich im Recht, FS für Walter Wilburg (1975) 323 ff; *Ruppe*, Finanzverfassung im Bundesstaat (1977) 40 und 47 ff; *Adamovich/Funk/Holzinger*, Österreichisches Staatsrecht, Band I: Grundlagen (1997) 297; grundsätzlich zustimmend auch *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundes-Verfassungsrecht¹⁰ (2007) Rz 282; weitere Nachweise bei *Ruppe*, § 8 F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht Rz 10; für eine verfassungsrechtliche Garantie des Abgabenerfindungsrechtes außerdem *Ermacora*, Österreichische Verfassungslehre² (1998) 299; *Hengstschläger/Janko*, Der Finanzausgleich im Bundesstaat, in *Schambeck* (Hrsg), Bundesstaat und Bundesrat (1969) 208 f; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesrat, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher* (Hrsg), Steuerrecht Verfassungsrecht Europarecht, FS für Hans Georg Ruppe (2007) 379 ff; kritisch hingegen *Walter*, Österreichisches Bundesverfassungsrecht (1972) 218; ebenso kritisch die seinerzeit bei *Adamovich/Funk*, Verfassungsrecht³ (1985) 180 geäußerte Auffassung.

⁸ VfSlg 9804/1983, 11666/1988, 11667/1988, 11727/1988.

des ihnen zustehenden Abgabenerfindungsrechtes können die Landesgesetzgeber Regelungen über Abgaben schaffen, die der Bundesgesetzgeber nicht selbst in Anspruch genommen hat.⁹ Abgaben, zu deren Erlassung der einfache Bundesgesetzgeber zwar andere Gebietskörperschaften oder sich selbst ermächtigt hat, die aber nicht oder nicht mehr geregelt sind, schränken das Abgabenerfindungsrecht der Länder ein.¹⁰

Den Gemeinden kommt an sich keine Gesetzgebungszuständigkeit zu. Sie können zwar unter bestimmten Voraussetzungen vom Ertrag geteilter Bundes- und Landesabgaben profitieren. Die Zuständigkeit zur Regelung dieser Abgaben liegt aber bei der Bundes- oder Landesgesetzgebung. Eine Ausnahme sind die in § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG angesprochenen Abgaben:¹¹ Nach § 7 Abs 5 F-VG kann die Bundesgesetzgebung „Gemeinden ermächtigen, bestimmte Abgaben aufgrund eines Beschlusses der Gemeindevertretung auszusprechen“. Nach § 8 Abs 5 F-VG kann die Landesgesetzgebung „Gemeinden ermächtigen, bestimmte Abgaben aufgrund eines Beschlusses der Gemeindevertretung zu erheben“, wobei solche Landesgesetze die „wesentlichen Merkmale dieser Abgaben, insbesondere auch ihr zulässiges Höchstausmaß zu bestimmen“ haben. Auf dem Gebiet der in § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG angesprochenen Abgaben kommen somit dem Bundesgesetzgeber, dem Landesgesetzgeber und den Gemeindevertretungen Regelungsbefugnisse zu.

2. Die Zuständigkeit zur Regelung des Abgabenverfahrensrechts

Die Gesetzgebungszuständigkeit für das Verfahrensrecht richtet sich nach dem Adhäsionsprinzip: Die im B-VG festgelegte Kompetenz zur Regelung eines ausdrücklich geregelten – meist materiellen – Sachbereichs zieht die Kompetenz zur Regelung weiterer, nicht ausdrücklich angeführter – meist formeller – Bereiche nach sich.¹² Der Grundsatz, dass der jeweilige zur Regelung eines Sachgebiets zuständige Gesetzgeber auch zur Regelung des Verfahrens auf diesem Gebiet berufen ist, findet in der Bestimmung des Art 10 Abs 1 Z 6 B-VG seinen Ausdruck: Sonst wäre es nicht notwendig gewesen, aus dem Begriff des „Strafrechtswesens“ das Verwaltungsstrafverfahren ausdrücklich auszunehmen.¹³

Für das F-VG war – bis zum Inkrafttreten des § 7 Abs 6 F-VG – ebenfalls davon auszugehen, dass die Zuständigkeit zur Regelung des materiellen Abgabenrechts kraft Adhäsion die Gesetzgebungskompetenz für das Abgabenverfahrensrecht einschließt.¹⁴ Die Zuständigkeit zur Regelung des Abgabenverfahrensrechts richtete sich daher grundsätzlich nach § 7 Abs 1 und § 8 Abs 1 F-VG. Demnach war der Bundesgesetzgeber zur Regelung des Verfahrens für die in § 7 Abs 1 F-VG genannten Abgaben berufen, der Landesgesetzgeber zur Regelung des Verfahrens für die in § 8 Abs 1 F-VG genannten Abgaben. Sonderregelungen wie jene des § 11 Abs 2 F-VG für Zuschlagsabgaben stellten diesen Grundsatz nicht infrage¹⁵.

⁹ VfSlg 11667/1988, 14688/1996. Dazu auch *Moritz*, Umweltabgaben in Österreich (1999) 57; *Ruppe*, § 6 F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht Rz 3.

¹⁰ Siehe *Ruppe*, Neue Landesabgaben auf Grund des Abgabenerfindungsrechtes der Länder, in *Pernthaler* (Hrsg), Reform der föderalistischen Finanzordnung (1994) 30 ff.

¹¹ Näher *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, 176; *Ruppe*, F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht § 7 Rz 36; *Ruppe*, F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht § 8 Rz 30.

¹² Vgl *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts (2007) 151 ff; vgl auch VfSlg 3054/1956.

¹³ Vgl *Mayer*, B-VG⁴ (2007) Art 10 B-VG Rz I.6; *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts (2007) 152.

¹⁴ Siehe *Ruppe*, F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht § 1 Rz 7; dazu allgemein VfSlg 3054/1956, 3061/1956.

¹⁵ Vgl *Ruppe*, F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht § 1 Rz 7; zu § 11 Abs 2 F-VG vgl *Ruppe*, F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungs-

Nach Maßgabe der § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG kommt den Gemeinden auch die Gesetzgebungszuständigkeit auf dem Gebiet des Abgabenrechts zu. Nach der überzeugenden Auffassung von *Ruppe* waren die Gemeinden zur Erlassung verfahrensrechtlicher Vorschriften für die Beschlussrechtsabgaben zuständig:¹⁶ Berücksichtigt man, dass nach allgemeinen kompetenzrechtlichen Grundsätzen die Regelung des Verfahrensrechts als Annex der Kompetenz zur Regelung der Sachmaterie angesehen wird, und bedenkt man überdies, dass die der Gemeinde zustehende Besteuerungsermächtigung ohne begleitende verfahrensrechtliche Regelungen nicht genutzt werden könnte, so lässt sich zwanglos das Ergebnis gewinnen, dass auch die Regelung der zur Durchsetzung des Besteuerungsanspruches erforderlichen Anordnungen Sache der Gemeinde war. In der Vergangenheit sind die landesabgabenverfahrensrechtlichen Regelungen weitgehend auch für Beschlussrechtsabgaben anwendbar gewesen. Die Landesgesetzgeber hatten somit ihre ihnen bei der Regelung dieser Abgaben zustehenden Zuständigkeiten auch auf dem Gebiet des Verfahrensrechts ausgeschöpft.

3. Die Bedarfskompetenz nach Art 11 Abs 2 B-VG

Art 11 Abs 2 B-VG sieht eine – jedenfalls vor Inkrafttreten des § 7 Abs 6 F-VG – auch für das Abgabenverfahrensrecht relevante Bedarfskompetenz des Bundesgesetzgebers vor: „Soweit ein Bedürfnis nach Erlassung einheitlicher Vorschriften als vorhanden erachtet wird, werden das Verwaltungsverfahren, die allgemeinen Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechtes, das Verwaltungsstrafverfahren und die Verwaltungsvollstreckung auch in den Angelegenheiten, in denen die Gesetzgebung den Ländern zusteht, insbesondere auch in den Angelegenheiten des Abgabewesens, durch Bundesgesetz geregelt; abweichende Regelungen können in den die einzelnen Gebiete der Verwaltung regelnden Bundes- oder Landesgesetzen nur dann getroffen werden, wenn sie zur Regelung des Gegenstandes erforderlich sind.“

Diese Vorschrift hatte es dem Bund erlaubt, ein einheitliches für die Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden geltendes Verfahrensrecht zu erlassen. Voraussetzung dafür war, dass ein Bedürfnis danach „als vorhanden erachtet wird“. Nach dieser Formulierung unterlag die Inanspruchnahme der Bedarfskompetenz nicht der nachprüfenden Kontrolle des VfGH.¹⁷ Mit der B-VG-Novelle 1974 wurde Art 11 Abs 2 B-VG ergänzt und die Möglichkeit zur Erlassung abweichender Regelungen vorgesehen. Die bis dahin zweifelhafte Kompetenz des Bundesgesetzgebers zur Schaffung von Verfahrensvorschriften, die von einem Bundesgesetz nach Art 11 Abs 2 B-VG abweichen, wurde dadurch ausdrücklich verankert und eine gleichartige Kompetenz für die Länder geschaffen.¹⁸ Allerdings konnten abweichende Vorschriften nur dann erlassen werden, „wenn dies zur Regelung des Gegenstandes erforderlich ist“. Der VfGH hatte gegebenenfalls zu beurteilen, ob diese Voraussetzung vorliegt.¹⁹

Der Inhalt des Begriffs „Verwaltungsverfahren“ in Art 11 Abs 2 B-VG ist unklar. Dementsprechend ist auch umstritten, welche abgabenverfahrensrechtliche Regelungen auf Grundlage dieser Verfassungsvorschrift erlassen hätten werden können. Traditionell wird zwischen materiellem und formellem Recht unterschieden. Das dem formellen Recht zuge-

recht § 11 Rz 8 ff; vgl weiters zu Zweifelsfragen der Auslegung des § 7 Abs 3 F-VG: *Ruppe*, F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht § 7 Rz 12 ff.

¹⁶ *Ruppe*, F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht § 7 Rz 42 ff; vgl weiters § 8 Rz 34 ff.

¹⁷ *Mayer*, B-VG⁴ (2007) 72.

¹⁸ *Mayer*, Die Kompetenzverschiebungen zwischen Bund und Ländern, in *Mayer ua* (Hrsg), Neuerungen im Verfassungsrecht (1976) 13.

¹⁹ Vgl etwa VfSlg 6343/1970, 8945/1980, 10097/1984, 11564/1987; VfGH 11. 3. 1994 B 966, 1089/93.

ordnete Organisationsrecht wird übereinstimmend nicht vom „Verwaltungsverfahren“ des Art 11 Abs 2 B-VG umfasst gesehen.²⁰ *Walter/Mayer* verstehen unter dem Verfahrensrecht im engeren Sinn jene Regelungen, die bestimmen, wie bei der Vollziehung von Normen vorzugehen ist.²¹ *Adamovich/Funk* und *Grabenwarter* weisen darauf hin, dass das Verwaltungsverfahren die Vorgangsweise beim Vollzug von Normen regelt.²² Nach *Raschauer* geht es um die Ordnung von Ermittlungs- und Entscheidungsabläufen.²³ *Stolzlechner* versteht unter dem Verwaltungsverfahren jene Rechtsvorschriften, die das prozessförmige Vorgehen von Verwaltungsorganen bei Erlassung individueller hoheitlicher Entscheidungen regeln.²⁴ *Thienel/Schulev-Steindl* zählen die Regelungen über die von der Vollziehung einzuhaltende Vorgangsweise bei der Erzeugung von hoheitlichen Vollzugsakten zum Verfahrensrecht.²⁵ Die Diskussion um die Verjährungsvorschriften, die gelegentlich zum materiellen Recht,²⁶ gelegentlich zum Verfahrensrecht gezählt werden,²⁷ verdeutlicht, dass kaum lösbare Abgrenzungsfragen unvermeidbar sind.

Anders als im Bereich des Vollstreckungsrechts, wo die Abgabensexekutionsordnung auf Art 11 Abs 2 B-VG gestützt wurde, hat der Bundesgesetzgeber auf dem Gebiet des Abgabenverfahrensrechts die Bedarfskompetenz nie in Anspruch genommen. Dies war auf die erwähnten Abgrenzungsschwierigkeiten zurückzuführen. Abgabenverfahrensrecht und materiell-rechtliche Normen sind auf dem Gebiet des Abgabenrechts „traditionellerweise und nahezu unvermeidlich“ eng miteinander verknüpft und die für den Bund geltenden verfahrensrechtlichen Vorschriften haben häufig Regelungen steuerschuldrechtlichen Inhalts mit umfasst.²⁸ Insoweit eignete sich Art 11 Abs 2 B-VG nicht als Rechtsgrundlage.²⁹

III. Die Zuständigkeit der Bundesgesetzgebung nach § 7 Abs 6 F-VG

1. Die Zuständigkeit der Bundesgesetzgebung zur Regelung des Verfahrensrechts

Der Verfassungsgesetzgeber hat die geschilderten Schwierigkeiten zum Anlass genommen, mit § 7 Abs 6 F-VG eine eigene Verfassungsbestimmung zu schaffen:³⁰ „Die Bundesgesetzgebung regelt die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben.“ Diese Verfassungsvorschrift trat mit 1. 1. 2010 in Kraft: Bundesgesetze aufgrund dieser Bestimmung durften bereits von der Kundmachung des FAG 2008³¹ an erlassen werden, jedoch vor dem 1. 1. 2010 nicht in Kraft treten. Der Bundesgesetzgeber hat von dieser Befugnis Gebrauch gemacht und das Abgabenverwaltungsreformgesetz erlassen,³² mit dem die BAO weitrei-

²⁰ *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (2009) Rz 18 ff; *Thienel/Schulev-Steindl*, Verwaltungsverfahrensrecht (2009) 40 ff.

²¹ *Walter/Mayer*, Verwaltungsverfahrensrecht⁸ (2003) Rz 4.

²² *Adamovich/Funk*, Allgemeines Verwaltungsrecht (1984) 47 f; *Grabenwarter*, Verwaltungsverfahrensrecht und Verwaltungsgerichtsbarkeit (2008) 1.

²³ *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (2009) Rz 18.

²⁴ *Stolzlechner*, Einführung in das öffentliche Recht (2007) Rz 629.

²⁵ *Thienel/Schulev-Steindl*, Verwaltungsverfahrensrecht (2009) 41.

²⁶ *Stoll*, Zuständigkeitsgrenzen- und Verjährungsfristen – Änderungen für Finanzvergehen, die bei Inkrafttreten der FinStrGNov 1985 anhängig waren, WBI 1987, 108.

²⁷ *Ritz*, BAO³ (2005), § 207 Rz 2; vgl auch VwGH 22. 9. 1989, 87/17/0271; 16. 12. 2004, 2004/16/0146, 0147; *Rathgeber*, Änderungen im Verjährungsrecht, SWK 2005, 87.

²⁸ Siehe *Ruppe*, F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht § 1 Rz 8.

²⁹ *Stoll*, BAO, Band I (1994), § 1, 9.

³⁰ BGBl I 2007/103 (FAG 2008).

³¹ BGBl 1948/45 geändert durch BGBl I 2007/103.

³² BGBl I 2009/20.

chend geändert und ihr Anwendungsbereich auf Landes- und Gemeindeabgaben erstreckt wurde. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum FAG 2008 begründen die Notwendigkeit einer eigenen Verfassungsvorschrift wie folgt:³³ „Obwohl dem Bund gemäß Art. 11 Abs. 2 B-VG die Kompetenz zur Regelung eines einheitlichen Abgabeverfahrensrechts zukommt, soweit ein Bedürfnis nach Erlassung einheitlicher Vorschriften als vorhanden erachtet wird, scheiterte die Erlassung einer einheitlichen Abgabenordnung bisher an der engen Verbindung von verfahrensrechtlichen mit allgemeinen materiellrechtlichen Bestimmungen im Abgabenrecht. Mit der nunmehr vorgesehenen Kompetenz der Bundesgesetzgebung, die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben zu regeln, wird die Grundlage für ein einheitliches Abgabeverfahrensrecht geschaffen. Diese Kompetenz ermöglicht der Bundesgesetzgebung, sowohl für alle Abgabenbehörden einheitliche Regelungen zu erlassen als auch unterschiedliche Regelungen für die Abgabenbehörden des Bundes einerseits und für die Abgabenbehörden der Länder und Gemeinden andererseits vorzusehen, um den jeweiligen Erfordernissen der Praxis gerecht werden zu können“.

§ 7 Abs 6 F-VG knüpft an Art 11 Abs 2 B-VG an. Dies lässt darauf schließen, dass der Begriff des Verfahrens in § 7 Abs 6 F-VG jene Regelungen umfasst, die in Hinblick auf das Abgabenrecht vom Begriff des Verwaltungsverfahrens in der – formal nicht geänderten – Vorschrift des Art 11 Abs 2 B-VG abgedeckt waren. Die zu diesem Begriff bestehenden Auslegungsschwierigkeiten wurden so auf § 7 Abs 6 F-VG übertragen. Die Abgrenzung zwischen Verfahrensrecht und materiellem Recht hat aber an Bedeutung verloren: § 7 Abs 6 F-VG umfasst nun auch die Zuständigkeit zur Regelung der „allgemeinen Bestimmungen“.

§ 7 Abs 6 F-VG unterscheidet sich von Art 11 Abs 2 B-VG in mehrfacher Hinsicht.³⁴ Auf den ersten Blick erkennbar ist, dass § 7 Abs 6 F-VG – anders als Art 11 Abs 2 B-VG – nicht als Bedarfskompetenz konzipiert ist: Art 11 Abs 2 B-VG lässt die sonst bestehende Verteilung der Zuständigkeiten zwischen Bund und Ländern unberührt. Die Bundeskompetenz besteht nur soweit, als „ein Bedürfnis nach Erlassung einheitlicher Vorschriften als vorhanden erachtet wird“. Fällt dieses Bedürfnis zu einem späteren Zeitpunkt wieder weg, wird wiederum die ursprünglich bestandene Kompetenzverteilung maßgebend. § 7 Abs 6 F-VG verschiebt hingegen die Zuständigkeit zur Erlassung von Vorschriften über „das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben“ dauerhaft zur Bundesgesetzgebung. Ob und gegebenenfalls inwieweit ein Bedürfnis dafür „als vorhanden erachtet wird“, ist nach § 7 Abs 6 F-VG nicht mehr erheblich. Für den Bund macht dies auf dem Gebiet des Abgabeverfahrens allerdings wenig Unterschied: Die Inanspruchnahme der Bedarfskompetenz des Art 11 Abs 2 erster Halbsatz B-VG unterlag ohnehin nicht der nachprüfenden Kontrolle durch den VfGH. Für die Länder scheinen die Folgen aber gravierend: Der Wortlaut des § 7 Abs 6 F-VG erweckt den Eindruck, dass sie generell die Zuständigkeit zur Regelung des Abgabeverfahrens verloren haben.

Zu prüfen ist, ob die ebenfalls in Verfassungsrang erlassene Übergangsvorschrift des § 17 Abs 3 lit d F-VG an diesem Befund etwas ändern könnte: Nach dieser Vorschrift traten mit 1. 1. 2010 „in den Angelegenheiten [des] § 7 Abs 6 bestehende landesrechtliche Vorschriften außer Kraft“,³⁵ wobei dies unter dem Vorbehalt steht, soweit „die Bundesgesetzgebung nicht anderes bestimmt“. Diese Vorschrift kann aber nicht als permanente Rechtsgrundlage angesehen werden, aufgrund der der Bundesgesetzgeber auch zu einem späteren

³³ 289 BlgNR XXIII. GP, 14.

³⁴ Dazu *Matzinger/Sturmlechner*, Finanzverfassung wider den Faktor 10, Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen 2008, 39 ff.

³⁵ Das Fehlen des Wortes „des“ vor § 7 Abs 6 F-VG dürfte auf einen Redaktionsfehler zurückzuführen sein.

Zeitpunkt noch die Anwendbarkeit landesrechtlicher verfahrensrechtlicher Regelungen anordnen darf: Die Vorschrift regelt das Außerkrafttreten der landesrechtlichen Regelungen mit dem 1. 1. 2010, was darauf schließen lässt, dass die abweichende bundesgesetzliche Vorschrift spätestens zu diesem Zeitpunkt normative Verbindlichkeit erlangt haben muss. Darüber hinaus spricht der Charakter dieser Regelung als Übergangsvorschrift dafür, dass die Zuständigkeit des Bundesgesetzgebers, das Außerkrafttreten einzelner landesrechtlicher Regelungen zu verhindern, mit dem Inkrafttreten des Abgabenverwaltungsreformgesetzes endet. Über die in § 323a Abs 3 BAO³⁶ angesprochenen Fälle hinaus scheint es – zumindest auf den ersten Blick – keine Möglichkeit mehr zu geben, landesrechtliche Verfahrensvorschriften für Landes- und Gemeindeabgaben anzuwenden.³⁷ Mit 1. 1. 2010 treten alle anderen landesrechtlichen Abgabenverfahrensvorschriften ex constitutione (§ 17 Abs 3 lit d F-VG) außer Kraft. Eine ausdrückliche Befugnis, neue landesrechtliche Regelungen auf dem Gebiet des Verfahrensrechts für Landes- oder Gemeindeabgaben zu erlassen, fehlt.

§ 7 Abs 6 F-VG gilt auch für die von den Gemeinden verwalteten Abgaben. Dazu gehören auch die Beschlussrechtsabgaben nach § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG. Nach § 3 Abs 3 lit d BAO sind die Regelungen der BAO dementsprechend ausdrücklich auch für Gemeindeabgaben nach § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG anwendbar. Eine Regelungsbefugnis des Landesgesetzgebers für derartige Abgaben scheint nicht mehr zu bestehen. Soweit sich diese Kompetenz des Landesgesetzgebers im Falle der Gemeindeabgaben nach § 7 Abs 5 F-VG auf die bloß konkretisierenden – aber nicht einschränkenden – Befugnisse des Landesgesetzgebers und im Falle der Gemeindeabgaben nach § 8 Abs 5 F-VG auf die Zuständigkeit des Landesgesetzgebers, mindestens die wesentlichen Merkmale dieser Abgaben zu bestimmen, gestützt hat, entsteht der Eindruck, ihr wäre durch § 7 Abs 6 F-VG derogiert.

Der Wortlaut des § 7 Abs 6 F-VG scheint auch jegliche Zuständigkeiten der Gemeinden zur Erlassung von Verfahrensvorschriften für die Beschlussrechtsabgaben nach § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG auszuschließen. Denn die Zuständigkeit für „das Verfahren für die von den Abgabenbehörden [...] der Gemeinden verwalteten Abgaben“ ist offenbar zur Gänze auf den Bund übergegangen. Berücksichtigt man, dass der Bundesgesetzgeber zwar nunmehr zur Regelung derartiger verfahrensrechtlicher Vorschriften *zuständig*, aber nicht zu ihrer Erlassung *verpflichtet* ist, hätte § 7 Abs 6 F-VG einen weitreichenden Eingriff in die finanzverfassungsrechtlich verbürgten Zuständigkeiten der Gemeinden bewirkt: Eine bloße Ermächtigung nach § 7 Abs 5 F-VG wäre für die Gemeinden bedeutungslos, wenn der

³⁶ IdF Abgabenverwaltungsreformgesetz BGBl I 2009/20.

³⁷ Fraglich könnte sein, ob dann, wenn der Bundesgesetzgeber aufgrund der ihm eingeräumten verfassungsrechtlichen Ermächtigung des § 17 Abs 3 lit d letzter Satz F-VG „anderes bestimmt“, die weiterhin anwendbaren landesrechtlichen Vorschriften als landesgesetzliche oder bundesgesetzliche Regelungen in Geltung stehen. Sind diese Regelungen weiterhin als landesgesetzliche Vorschriften anzusehen, würde dies erklären, warum es zur Verlängerung ihrer Anwendbarkeit über den 1. 1. 2010 hinaus einer gesonderten verfassungsrechtlichen Ermächtigung bedarf. Denn für Zeiträume ab dem 1. 1. 2010 ist die Regelungszuständigkeit für die „allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren“ ohnehin generell beim Bundesgesetzgeber, sodass es keiner gesonderten verfassungsrechtlichen Grundlage bedürft hätte, wenn diese Vorschriften als Bestandteil der Bundesgesetzgebung anzusehen sind. Die Sonderregelung des § 17 Abs 3 lit d letzter Satz F-VG könnte allerdings auch den Sinn haben, die zwar nur regional anwendbaren, aber nunmehr als bundesgesetzliche Vorschriften zu qualifizierenden Regelungen in Hinblick auf andere verfassungsrechtliche Vorgaben – wie jene des Art 4 B-VG über das einheitliche Währungs-, Wirtschafts- und Zollgebiet oder des Gleichheitsgrundsatzes – von vornherein zu immunisieren (so auch *Matzinger/Sturmlechner*, Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen 2008, 47). Ob aber zB der vor dem Hintergrund des Art 4 B-VG anzulegende Prüfungsmaßstab unterschiedlich ist, je nachdem ob die inhaltlich identische Regelung als Landes- oder als Bundesgesetz gilt, ist zu bezweifeln. Dies mag aber in Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz anders sein (vgl *Matzinger/Sturmlechner*, Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen 2008, 47).

Bundesgesetzgeber nicht zugleich auch die Anwendung der von ihm erlassenen verfahrensrechtlichen Vorschriften vorsieht. Vor allem aber bedürfen bestimmte materiell-rechtliche Vorschriften fast immer *spezifischer* verfahrensrechtlicher Regelungen: Wenn eine Gemeinde die ihr Kraft bundesgesetzlicher Ermächtigung eingeräumte Zuständigkeit zur Regelung einer Lustbarkeitsabgabe in Anspruch nehmen möchte und sich im Rahmen ihres Gestaltungsspielraumes dafür entscheidet, Kostümfeste und Maskenbälle zu besteuern, setzt die Erhebung dieser Abgabe sinnvoller- wenn nicht gar notwendigerweise voraus, dass die Gemeinde den Veranstalter verpflichten kann, über die ausgegebenen Karten für jede derartige Veranstaltung einen Nachweis zu führen, der zusammen mit den nicht ausgegebenen Karten der Abgabenbehörde der Gemeinde bei der binnen einer bestimmten Frist stattzufindenden Abrechnung vorzulegen ist.³⁸ Die Zuordnung von Regelungen über die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und die Beweismittel zum Verfahrensrecht ist unbestritten.³⁹ Erlässt der Bundesgesetzgeber mit der Ermächtigung zur Erhebung von Lustbarkeitsabgaben nicht gleich auch die erforderlichen spezifischen verfahrensrechtlichen Regelungen und sollte es der Gemeinde verwehrt sein, derartige Regelungen notfalls selbst zu erlassen, ist sie – um beim Ausgangsbeispiel zu bleiben – faktisch an der Besteuerung von Kostümfesten und Maskenbällen gehindert.

Zwar ist auch auf dem Gebiet der Gerichtsgebühren das Verwaltungsverfahren nur bruchstückweise geregelt. Dies hat dort keineswegs dazu geführt, dass von der Erhebung dieser Gebühren Abstand genommen wurde. Vielmehr hat es die Rsp als geboten erachtet, „mangels besonderer gesetzlicher Regelungen [...] die allgemeinen Grundsätze eines rechtsstaatlichen Verfahrens heranzuziehen“.⁴⁰ Im Falle der meisten Gemeindeabgaben wäre dieser Ansatz aber nicht zielführend: Aus derartigen Grundsätzen lassen sich nicht spezifische Nachweispflichten und noch weniger konkrete Fristenregelungen dafür ableiten. Vor allem aber: Auch dann, wenn die Rsp in die Bresche springt und Verfahrensvorschriften aus rechtsstaatlichen Grundsätzen gewinnt, müssen die auf diese Weise gefundenen Regelungen ebenfalls einem Gesetzgeber zugerechnet werden. Wären aber weder Gemeinde noch Land zur Erlassung derartiger Regelungen zuständig und entspricht es der klaren gesetzgeberischen Intention des Bundes, solche Regelungen gerade nicht zur Verfügung stellen zu wollen, um beispielsweise die Gemeinden an der Erhebung einer bestimmten Ausgestaltungsform der Abgabe zu hindern, ist auch die Heranziehung der Grundsätze eines rechtsstaatlichen Verfahrens zur Lückenfüllung nicht zulässig oder gar geboten.

Wer daher für die Erlassung derartiger verfahrensrechtlicher Regelungen künftig eine ausschließliche Bundesgesetzgebungszuständigkeit annimmt, mutet dem Bundesgesetzgeber nicht nur die Schaffung äußerst detaillierter Regelungen zu, sondern macht es zwingend erforderlich, dass der bisher bestehende Gestaltungsspielraum der Gemeinden bei Abschlussrechtsabgaben, deren Abgabegenstand vom Bundesgesetzgeber bisher nur grob umrissen wurde, nunmehr weitgehend eingeschränkt wird: Der Bundesgesetzgeber müsste seine Vorstellungen von der durch ihn eingeräumten Ermächtigung bereits insoweit präzisieren, als die Ermächtigung zur Erhebung der Abgabe auch die Erlassung der für die von ihm erwünschten oder zumindest von seiner Vorstellungskraft gedeckten Ausgestaltungsmöglichkeiten der Abgabe begleitende verfahrensrechtliche Regelungen voraussetzt. Fehlen für andere denkbare und zulässige Ausgestaltungsmöglichkeiten der Abgabe spezifische verfahrensrechtliche Regelungen auf bundesgesetzlicher Ebene und kann ohne deren Existenz die Steuerpflicht nicht durchgesetzt werden, hätte die Gemeinde nur noch die Wahl, entweder jene Form der Abgabe vorzusehen, für deren Erhebung der Bundesgesetzgeber die

³⁸ Vgl zB § 13 Lustbarkeitsabgabeordnung der Stadt Linz, ABl Nr 8/9 aus 1954 idgF Abl Nr 19/2001, kundgemacht am 20. 9. 2001.

³⁹ Vgl nur *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ (2006) Rz 521 ff.

⁴⁰ Vgl zB VwGH 18. 1. 1990, 89/16/0206.

notwendigen spezifischen verfahrensrechtlichen Regelungen geschaffen hat, oder auf die Ausschreibung der Abgabe zu verzichten.

Noch gravierender wären die Konsequenzen für jene Gemeindeabgaben, die aufgrund landesgesetzlicher Ermächtigung nach § 8 Abs 5 F-VG erhoben werden: Der Bundesgesetzgeber hätte es in der Hand, die Erhebung derartiger Abgaben, die nach § 8 Abs 5 F-VG bloß des gesetzgeberischen Zusammenwirkens des die Ermächtigung erteilenden Landes und der die Ermächtigung ausschöpfenden Gemeinde bedürfen, zur Gänze oder teilweise zu verhindern, indem er entweder überhaupt keine verfahrensrechtlichen Regelungen für Gemeindeabgaben nach § 8 Abs 5 F-VG vorsieht oder die Anwendbarkeit seiner Regelungen nur für bestimmte Gemeindeabgaben anordnet und auch nur für bestimmte Ausgestaltungsmöglichkeiten einer Gemeindeabgabe die zur Durchsetzung der Steuerpflicht erforderlichen spezifischen verfahrensrechtlichen Vorkehrungen trifft. Zwar hat der Bundesgesetzgeber auch dann, wenn man § 7 Abs 6 F-VG unberücksichtigt ließe, bei Gemeindeabgaben nach § 8 Abs 5 F-VG bedeutende Eingriffsmöglichkeiten, indem er etwa eine bestimmte Abgabe als Bundesabgabe bezeichnet und damit auch dann, wenn er diese Abgabe nicht in Anspruch nimmt, sie der Regelung durch den Landesgesetzgeber entzieht und auf diese Weise in Hinblick auf bestimmte Abgaben verhindert, dass die Gemeinden zur Abgabenerhebung ermächtigt werden. Aus diesem Vetorecht des Bundes würde aber faktisch das Erfordernis einer Genehmigung durch den Bund in jedem Einzelfall werden, wenn nur der Bundesgesetzgeber die für die Erhebung einer bestimmten Abgabe erforderlichen spezifischen Verfahrensregelungen erlassen kann. Die Regelung des § 8 Abs 5 F-VG, die den Gemeinden eine Abgabenerhebungskompetenz ermöglichen soll, ohne dass es zwingend des Tätigwerdens des Bundesgesetzgebers bedarf, wäre insoweit ihres Anwendungsbereichs beraubt. Die Unterscheidung zwischen Gemeindeabgaben nach § 7 Abs 5 und nach § 8 Abs 5 F-VG würde weitgehend wegfallen, da es in beiden Fällen im Ergebnis der Erlassung spezifischer verfahrensrechtlicher Vorschriften durch den Bundesgesetzgeber bedürfte, um den Gemeinden die Erhebung der Abgaben, zu der sie durch Bundes- oder Landesgesetzgeber ermächtigt sind, überhaupt erst zu ermöglichen.

Diese Deutung des § 7 Abs 6 F-VG, die zu weitreichenden Konsequenzen in Hinblick auf die Beschlussrechtsabgaben der Gemeinden führen würde, ohne dass sich dafür in den Gesetzesmaterialien ein Anhaltspunkt finden lässt, ist aber keineswegs zwingend. Die Gesetzesmaterialien lassen vielmehr erkennen, dass der Wille des Verfassungsgesetzgebers darauf gerichtet war, eine Bundeszuständigkeit für die Erlassung jener verfahrensrechtlichen Regelungen zu schaffen, die bisher in der Landeszuständigkeit gelegen sind. Die Zuständigkeit der *Gemeinden* sollte durch diese Kompetenzverschiebung zwischen *Landes-* und *Bundesgesetzgebung* nicht beeinträchtigt werden. Dies spricht dafür, weiterhin die Zuständigkeit der Gemeinden zur Regelung der verfahrensrechtlichen Vorschriften der in ihre Gesetzgebungshoheit überwiesenen Abgaben anzunehmen. Soweit der Bundesgesetzgeber oder der Landesgesetzgeber – und hier wird in der Folge noch zu untersuchen sein, wie weit der Landesgesetzgeber nach Erlassung des § 7 Abs 6 F-VG überhaupt noch eine derartige Zuständigkeit besitzen kann – keine zur Erhebung der Abgabe erforderlichen verfahrensrechtlichen Regelungen erlassen hat, kann stattdessen die Gemeinde die Regelung vorsehen: Ist eine Gemeinde nach den § 7 Abs 5 oder § 8 Abs 5 F-VG zur Erhebung einer Abgabe ermächtigt, ist auch anzunehmen, dass ihr die erforderlichen materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Regelungsbefugnisse zukommen, um diese Ermächtigung ausschöpfen zu können.

Wer davon ausgeht, dass § 7 Abs 6 F-VG lediglich die Zuständigkeit der Landesgesetzgebung vermindert und jene der Bundesgesetzgebung erweitert und daher die Kompetenz der Gemeinden zur Regelung des Verfahrensrechts für Gemeindeabgaben nach den § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG unberührt lässt, kann allerdings alleine durch diese Deutung noch nicht

verhindern, dass § 7 Abs 6 F-VG dennoch weitreichende Auswirkungen auf die abgabenrechtliche Kompetenzverteilung hätte: Wäre nämlich die Zuständigkeit zur Erlassung jener verfahrensrechtlicher Regelungen, die zur Erhebung von Abgaben, die in die gesetzgeberische Zuständigkeit der Länder fallen, ausschließlich beim Bundesgesetzgeber angesiedelt, könnte der Bund den Ländern das Recht zur Abgabenerhebung teilweise oder zur Gänze entziehen, indem er die Anwendung der von ihm geschaffenen verfahrensrechtlichen Regelungen nur auf bestimmte Landesabgaben anordnet oder gar für Landesabgaben generell nicht vorsieht. Aus der Zuständigkeit des Bundesgesetzgebers zur Regelung des Abgabenverfahrens ergibt sich nämlich noch keine verfassungsgesetzliche Verpflichtung, für alle Landesabgaben verfahrensrechtliche Vorschriften vorzusehen.

Dieses Ergebnis könnte im Falle jener Abgaben, zu deren Regelung der Bund die Länder ausdrücklich ermächtigt, noch hingenommen werden: Immerhin hängt in diesen Fällen die Zuständigkeit der Länder zur Regelung der Abgabe eben von der Ermächtigung durch den Bund ab, sodass die Abhängigkeit der Länder vom Bund nicht größer wird, wenn der Bundesgesetzgeber auch verfahrensrechtliche Regelungen erlassen und deren Anwendung auf diese Abgaben anordnen muss, um den Ländern zu ermöglichen, die erteilte Ermächtigung sinnvoll in Anspruch zu nehmen. In Hinblick auf die zur Erhebung bestimmter Formen einer Abgabe erforderlichen spezifischen verfahrensrechtlichen Vorschriften würde das Maß an Determinierung der Landesgesetzgebung durch den Bund bei der Ausgestaltung der Abgabe jedenfalls deutlich steigen und der Spielraum der Landesgesetzgebung dementsprechend geringer werden: Wenn nur der Bund spezifische verfahrensrechtliche Regelungen schaffen könnte, setzt dies notwendigerweise voraus, dass der Bundesgesetzgeber bereits eine klare Vorstellung hat, wie die Abgabe, zu deren Regelung er die Länder ermächtigt, auszugestaltet ist. Wenn der Landesgesetzgeber die ihm zur Regelung überlassene Abgabe in einer anderen Form ausgestalten will, wäre ihm dies faktisch verwehrt, wenn dafür die erforderlichen spezifischen verfahrensrechtlichen Regelungen fehlen und ihm keine Zuständigkeit zukäme, diese Regelungen selbst zu schaffen.

Dies sei an einem Beispiel illustriert: Der Bundesgesetzgeber ermächtigt die Länder zur Regelung der Fremdenverkehrsabgaben.⁴¹ Der VfGH hat anerkannt, dass verschiedene Gesichtspunkte bestünden, unter denen aus dem Titel des Fremdenverkehrs Abgaben eingehoben werden können.⁴² Den Ländern ist somit ein erheblicher Gestaltungsspielraum eingeräumt. Voraussetzung ist bloß, dass zwischen dem jeweiligen Besteuerungsobjekt und dem Fremdenverkehr ein bestimmter Konnex bestehen muss.⁴³ Dementsprechend können Fremdenverkehrsabgaben als Abgaben, mit denen Personen, die Fremdenverkehrseinrichtungen in Anspruch nehmen, besteuert werden, ausgestaltet und zB in Form von Ortstaxen, Kurtaxen, Aufenthaltsabgaben erhoben werden. Ebenso ist die Erhebung von Abgaben denkbar, denen tourismusinteressierte Unternehmen unterworfen sind und deren Zweck darin besteht, den von – in touristisch relevanten Bereichen – erwerbswirtschaftlich tätigen Unternehmen lukrierten Fremdenverkehrsnutzen zu erfassen. Schließlich werden Fremdenverkehrsabgaben auch von Ferienwohnungen erhoben. Die denkbaren Ausgestaltungsmöglichkeiten von Fremdenverkehrsabgaben sind also völlig unterschiedlich.⁴⁴ Ihre Erhebung macht dementsprechend jeweils unterschiedliche spezifische verfahrensrechtliche Regelungen erforderlich: Wer eine Ortstaxe schafft und einen ordnungsgemäßen Vollzug sicherstellen will, wird nicht umhin kommen, Meldepflichten des Unterkunftsgebers⁴⁵ und Auskunftspflichten gegenüber

⁴¹ § 14 Abs 1 Z 5 FAG 2008.

⁴² VfSlg 2641/1954, 4398/1963.

⁴³ Vgl *Frank*, Gemeindeabgaben auf Grund freien Beschlussrechtes (2002) 395.

⁴⁴ Näher *Frank*, Gemeindeabgaben auf Grund freien Beschlussrechtes (2002) 395 ff.

⁴⁵ ZB § 5a Kärntner Orts- und NächtigungstaxenG, LGBl 1970/144 idF 2005/97.

Kontrollorganen vorzusehen.⁴⁶ Wer die Privatzimmervermietung einem Interessentenbeitrag unterwirft, wird gut beraten sein, dem Vermieter vorzuschreiben, die Aufnahme und die Beendigung der Tätigkeit der Privatzimmervermietung binnen einer bestimmten Frist nach der Aufnahme und Beendigung jener Gemeinde, in der diese Tätigkeit ausgeübt wird, schriftlich anzuzeigen und gleichzeitig vorzusehen, dass der Bürgermeister die Interessentenbeitragsstelle und den in Betracht kommenden Tourismus- oder Kurverband von dieser Anzeige zu verständigen hat.⁴⁷ Wäre die Erlassung dieser spezifisch auf die Erhebung einer bestimmten Abgabe zugeschnittenen verfahrensrechtlichen Regelungen dem Bundesgesetzgeber vorbehalten, würde dies den Gestaltungsspielraum des Landesgesetzgebers erheblich einschränken: Die Entscheidung des Bundesgesetzgebers, für bestimmte Formen der Abgabe die erforderlichen verfahrensrechtlichen Vorschriften zu schaffen, ließe dem Landesgesetzgeber nur noch die Möglichkeit, sich für eine dieser Formen zu entscheiden.

Noch einschneidender wären die Konsequenzen für das Abgabenerfindungsrecht der Länder: Wäre die Erlassung verfahrensrechtlicher Vorschriften beim Bundesgesetzgeber monopolisiert, könnte der Bundesgesetzgeber das Abgabenerfindungsrecht der Länder völlig beseitigen, indem er die Anwendung der von ihm erlassenen verfahrensrechtlichen Vorschriften auf jene Landesabgaben beschränkt, zu deren Regelung er ausdrücklich ermächtigt hat. Selbst dann, wenn der Bundesgesetzgeber von sich aus die Anwendung der verfahrensrechtlichen Regelungen für alle Landesabgaben – und damit auch für jene, die die Länder im Rahmen ihres Abgabenerfindungsrechts geschaffen haben – vorsieht, würde das Abgabenerfindungsrecht der Länder erheblich eingeschränkt oder gar beseitigt werden, wenn man die ausschließliche Zuständigkeit des Bundes zur Regelung des Abgabenerfindungsrechts annimmt. Bedarf nämlich die wirksame Erhebung einer von einem Land erfundenen Abgabe spezifischer verfahrensrechtlicher Regelungen, wäre dem Landesgesetzgeber die Regelung dieser Abgabe faktisch nicht möglich, wenn ihm die Erlassung der erforderlichen verfahrensrechtlichen Regelungen verwehrt wäre.

So beruhen die landesgesetzlich vorgesehenen Abgaben für das Abstellen von Fahrzeugen auf öffentlichen Verkehrsflächen auf dem Abgabenerfindungsrecht der Länder.⁴⁸ Wer eine derartige Parkometerabgabe vorschreibt, wird sinnvollerweise deren Überwachung durch besonders ermächtigte Organe vorsehen.⁴⁹ Will der Gesetzgeber den Lenker zur Entrichtung der Abgabe verpflichten, wird er nicht umhin können vorzusehen, dass die Abgabenbehörde vom Zulassungsbesitzer Auskünfte darüber verlangen kann, wem er das Fahrzeug zum fraglichen Zeitpunkt überlassen hat.⁵⁰ Könnten die Länder derartige Regelungen nicht erlassen, wäre ihnen faktisch auch die „Erfindung“ dieser Abgaben verwehrt.

Die Gesetzesmaterialien zu § 7 Abs 6 F-VG lassen bloß erkennen, dass dem Verfassungsgesetzgeber daran gelegen war, dem Bundesgesetzgeber die Inanspruchnahme von Zuständigkeiten auf dem Gebiet des Abgabenerfindungsrechts zu erleichtern. Hinweise darauf, dass der Verfassungsgesetzgeber in das finanzverfassungsrechtliche Kompetenzgefüge grundlegender eingreifen wollte und im Ergebnis auch die materiell-rechtliche Zuständigkeit des Landesgesetzgebers empfindlich beschneiden wollte, lassen sich nicht finden. Wer diese Konsequenz vermeiden will, muss § 7 Abs 6 F-VG eine Deutung beimessen, die den Bundesgesetzgeber zwar zur Regelung des Abgabenerfindungsrechts zuständig macht, parallel dazu aber auch Zuständigkeiten für das Verfahren der Landesabgaben beim Landesgesetzgeber belässt.

⁴⁶ Vgl zB § 11 Kärntner Orts- und NächtigungstaxenG, LGBl 1970/144 idF 2005/97.

⁴⁷ Vgl zB § 39a OÖ Tourismus-G, LGBl 1989/81.

⁴⁸ Siehe *Mayer*, Verfassungsrechtliche Probleme des Wiener Parkometergesetzes, ÖStZ 1975, 153; *Frank*, Gemeindeabgaben auf Grund freien Beschlussrechtes (2002) 460 ff.

⁴⁹ Vgl zB § 5 Abs 1 Wiener ParkometerG, LGBl 2006/9 idF 2007/33.

⁵⁰ ZB § 2 Abs 2 OÖ ParkgebührenG, LGBl 1988/28.

2. Die Zuständigkeit der Bundesgesetzgebung zur Regelung der allgemeinen Bestimmungen des Abgabenrechts

Die Verfassungsvorschrift des § 7 Abs 6 F-VG umfasst aber nicht bloß das „Verfahren“, sondern auch „die allgemeinen Bestimmungen [...] für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben.“ Die Zuständigkeit dafür kommt dem Bundesgesetzgeber zu. Dementsprechend scheint der Landesgesetzgeber auch die Befugnis, „allgemeine Bestimmungen“ der sonst von ihm zu regelnden Abgaben zu erlassen, verloren zu haben. Da der Verfassungsgesetzgeber „das Verfahren“ und die „allgemeinen Bestimmungen“ nebeneinander nennt, ist naheliegend, dass mit den allgemeinen Bestimmungen nur materiell-rechtliche Regelungen gemeint sein können. Diese „allgemeinen Bestimmungen“ von den anderen materiell-rechtlichen Regelungen zu trennen, ist aber nicht ohne Weiteres möglich.⁵¹

Auf die Zuständigkeit der Gemeinden zur Regelung der von § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG erfassten Gemeindeabgaben hat § 7 Abs 6 F-VG jedenfalls keine Auswirkungen. Die Frage nach dem Inhalt der „allgemeinen Bestimmungen“ ist aus diesem Blickwinkel irrelevant. Wenn nämlich § 7 Abs 6 F-VG für die Regelung des Abgabenverfahrens lediglich von der Intention getragen ist, die Zuständigkeiten zwischen Landes- und Bundesgesetzgebung zu verschieben, ist mangels gegenteiliger Anhaltspunkte davon auszugehen, dass dies auch für die parallel geregelten „allgemeinen Bestimmungen“ gilt: Dem Verfassungsgesetzgeber kann nicht unterstellt werden, den Gemeinden die Zuständigkeit zur Regelung allgemeiner Bestimmungen völlig entzogen und damit das freie Beschlussrecht der Gemeinden faktisch völlig beseitigt zu haben. Die Frage, nach welchen Kriterien allgemeine Bestimmungen von den anderen materiell-rechtlichen Regelungen geschieden werden können, stellt sich daher lediglich in Hinblick auf die Landesgesetzgebung, deren Zuständigkeit § 7 Abs 6 F-VG zumindest berührt.

Für die Auslegung relevant könnten die im Zeitpunkt der Erlassung des § 7 Abs 6 F-VG geltenden Fassungen der Bundesabgabenordnung, deren 1. Abschnitt mit der Überschrift „Allgemeine Bestimmungen“ überschrieben ist,⁵² ebenso wie die damals geltenden Landesabgabenordnungen, die regelmäßig auch „allgemeine Bestimmungen“ vorsahen.⁵³ Wenn der Verfassungsgesetzgeber eine Kompetenz normiert, die den Bundesgesetzgeber in die Lage versetzen soll, auch materiell-rechtliche Vorschriften zu erlassen, sprechen daher gute Gründe dafür, dass er mit den materiell-rechtlichen Vorschriften auch jene des 1. Abschnitts der BAO und der entsprechenden Regelungen der Landesabgabenordnungen vor Augen hatte.⁵⁴ Für die BAO ist es nach wie vor und für die Landesabgabenordnungen war es näm-

⁵¹ Vgl auch *Matzinger/Sturmlechner*, Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen 2008, 45.

⁵² Die Regelungen über den Anwendungsbereich der BAO (§§ 1–3a BAO) gehören nach den mit 1. 1. 2010 in Kraft getretenen Änderungen der BAO nunmehr ebenfalls zum 1. Abschnitt der BAO und damit zu den „allgemeinen Bestimmungen“, während die zum Zeitpunkt der Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG anwendbare Fassung der BAO noch vorsah, dass der 1. Abschnitt – und damit auch die „allgemeinen Bestimmungen“ – erst mit § 4 BAO begann.

⁵³ Vgl §§ 3–45 Burgenländische Landesabgabenordnung, LGBl 1963/2 idF LGBl 2007/17; §§ 3–46 Kärntner Landesabgabenordnung, LGBl 1991/128 idF LGBl 2006/2; §§ 3–45 Niederösterreichische Landesabgabenordnung, LGBl 1977/3400 idF LGBl 2004/14; §§ 1–45 Oberösterreichische Landesabgabenordnung, LGBl 1996/107 idF LGBl 2006/42; §§ 1–42 Salzburger Landesabgabenordnung, LGBl 1963/58 idF LGBl 2006/109; §§ 3–45 Steiermärkische Landesabgabenordnung, LGBl 1963/185 idF LGBl 2001/69; §§ 1–46 Tiroler Landesabgabenordnung, LGBl 1984/34 idF LGBl 2004/2; §§ 1–11 Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetz, LGBl 1984/23 idF 2004/6; §§ 3–45 Wiener Abgabenordnung, LGBl 1962/21 idF LGBl 2003/03.

⁵⁴ So auch *Matzinger/Sturmlechner*, Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen 2008, 45.

lich charakteristisch, dass sie neben verfahrensrechtlichen Vorschriften auch Bestimmungen materiell-rechtlichen Inhalts enthalten: In den im 1. Abschnitt der BAO unter der Überschrift „Allgemeine Bestimmungen“ enthaltenen Regelungen geht es um die „Entstehung des Abgabenspruchs“ (Abschnitt A: §§ 4 f BAO), „Gesamtschuld, Haftung und Rechtsnachfolge“ (Abschnitt B: §§ 6 ff BAO), „Abgabenrechtliche Grundsätze und Begriffsbestimmungen“ (Abschnitt C: §§ 20 ff BAO)“, das „Verhältnis zum Ausland“ (Abschnitt D: § 48 BAO) und die „Abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht“ (Abschnitt E: § 48a f BAO). Diese Regelungen sind – mit wenigen Modifikationen⁵⁵ – seit 1. 1. 2010 auch für die Landes- und Gemeindeabgaben maßgebend.

Will man aus diesen Regelungen – und aus den ihnen zu einem guten Teil nachgebildeten Vorschriften der seinerzeitigen Landesabgabenordnungen – ableiten, welche Vorstellungen der Verfassungsgesetzgeber hatte, um die „allgemeinen Bestimmungen“ von den sonstigen – bei Landesabgaben weiterhin in die Zuständigkeit des Landesgesetzgebers fallenden – materiell-rechtlichen Vorschriften abzugrenzen, stößt man auf Schwierigkeiten: Die in den Abschnitten A und B der „allgemeinen Bestimmungen“ enthaltenen Regelungen über Steuerschuldentstehung, Gesamtschuld und Haftung sind traditionellerweise nicht nur in der BAO geregelt, sondern auch in Einzelsteuergesetzen. Die dort vorgesehenen Regelungen präzisieren jene der BAO oder ergänzen sie. Während zB § 6 Abs 1 BAO normiert, dass Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe Leistung schulden, Gesamtschuldner sind, normiert § 9 Z 4 GrESTG, dass bei der Grunderwerbsteuer die am Erwerbsvorgang bezeichneten Personen Steuerschuldner sind. Persönliche Haftungen kommen nicht nur nach Maßgabe der §§ 9–16 BAO zum Tragen, sondern zusätzlich auch nach den in zahlreichen Einzelsteuergesetzen enthaltenen Regelungen. Daraus könnte der Schluss gezogen werden, dass sich die „allgemeinen Bestimmungen“ über Steuerschuld und Haftung dadurch auszeichnen, dass sie für mehr als eine Abgabe Bedeutung haben. Die Regelung des § 4 Abs 1 BAO, wonach der Abgabenspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, macht jedenfalls deutlich, dass in Einzelsteuergesetzen auch Abweichungen von „allgemeinen Bestimmungen“ vorgesehen sein können: Diese Generalklausel gilt nämlich nur, wenn keine spezielleren Regelungen diesen Zeitpunkt bestimmen.⁵⁶

Ähnliches gilt auch für die in Abschnitt C geregelten „allgemeinen Grundsätze“, zu denen die Regelungen über das Ermessen (§ 20 BAO), die wirtschaftliche Betrachtungsweise und den Missbrauch (§ 21 f BAO), Scheingeschäfte (§ 23 BAO) und Zurechnung (§ 24 BAO) gehören: Die Kriterien, die bei der Ermessensübung nach § 20 BAO zum Tragen kommen, ergeben sich überhaupt erst aus den in den Einzelsteuergesetzen enthaltenen Regelungen und den ihnen entnehmbaren Wertungen.⁵⁷ Nach hA gilt die in § 21 BAO angesprochene wirtschaftliche Betrachtungsweise nur für die wirtschaftlich anknüpfenden Besteuerungstatbestände.⁵⁸ Knüpft der Gesetzgeber in einem Einzelsteuergesetz generell oder punktuell zivilrechtlich an, hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise für die Auslegung dieser Regelungen keine Bedeutung.⁵⁹ In diesem Fall ist nach hA weder die Anwendung der im Un-

⁵⁵ ZB §§ 41a, 44 oder 48 letzter Satz BAO.

⁵⁶ Dazu Ritz, BAO³ (2005) § 4 Rz 4; Stoll, BAO, Band 1 (1994) § 4; vgl zum Verhältnis § 4 Abs 1 BAO und § 19 UStG auch Matzinger/Sturmlechner, Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Hauswesen 2008, 44.

⁵⁷ Ritz, BAO³ (2005) § 20 Rz 5.

⁵⁸ Näher Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 117 ff; Lang, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 174; Lang, Der Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65 ff.

⁵⁹ Siehe Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 117 ff; Ritz, BAO³ (2005) § 21 Rz 8 und 9; Stoll, BAO, Band 1 (1994) § 21; vgl ua VwGH 3. 3. 1966, 774/65; 19. 3. 1982, 981/90; 10. 3. 1988, 87/16/106.

terabschnitt über die wirtschaftliche Betrachtungsweise enthaltenen Missbrauchsvorschrift noch jene über das wirtschaftliche Eigentum möglich.⁶⁰ Die Einzelsteuergesetze können somit Vorschriften enthalten, deren Inhalt von den „allgemeinen Grundsätzen“ der BAO abweicht. Die „allgemeinen Grundsätze“ der BAO sind daher nicht als für die Einzelsteuergesetze ausnahmslos maßgebende Regelungen zu verstehen, sondern als Leitgedanken, die in der Mehrheit oder zumindest vielen einzelnen materiell-rechtlichen Regelungen ihren Niederschlag gefunden haben, von denen der zur materiell-rechtlichen Regelung zuständige Gesetzgeber aber auch abweicht.

Dies zeigt sich auch bei den in den §§ 25 ff BAO enthaltenen Begriffsbestimmungen: Der Grund für die Regelung dieser Vorschriften in der BAO liegt darin, dass es sich durchwegs um Begriffe handelt, die für mehrere Abgaben relevant sind. Der Gesetzgeber verzichtet aus Gründen legistischer Zweckmäßigkeit, diese Begriffe in jedem Abgabengesetz, in dem sie verwendet werden, gesondert zu definieren. All diese Begriffe betreffen aber durchaus Details der jeweiligen materiell-rechtlichen Regelungen – wie dies zB bei den Begriffen der Angehörigen (§ 25 BAO), des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts (§ 26 BAO), des Sitzes und des Ortes der Geschäftsleitung (§ 27 BAO), des Gewerbebetriebs (§ 28 BAO) oder der Betriebsstätte (§ 29 BAO) der Fall ist – und unterscheiden sich von ihrer Bedeutung her nicht von anderen Begriffen, die in einem Einzelsteuergesetz definiert sind: Der Begriff des Dienstverhältnisses, der – bloß – in § 47 Abs 2 EStG definiert ist, ist für die steuerrechtliche Rechtsanwendung nicht weniger relevant als der Begriff des Gewerbebetriebes, dessen Definition sich in § 28 BAO – und damit in den allgemeinen Bestimmungen der BAO – findet. Einzelne dieser Begriffe – wie zB jener des Gewerbebetriebs – sind zB auch gleichlautend sowohl in den allgemeinen Bestimmungen der BAO als auch in einem Einzelsteuergesetz definiert.⁶¹ Der Begriff der Betriebsstätte ist ebenfalls sowohl in der BAO als auch in Einzelsteuergesetzen definiert, allerdings mit unterschiedlichem Inhalt, wenn man die Definition des § 29 Abs 2 lit c BAO, wonach es bei Bauausführungen auf eine sechsmonatige Frist ankommt, mit der Definition des § 81 EStG vergleicht, nach der bereits eine einmonatige Bauausführung ausreichend sein kann, um von einer Betriebsstätte zu sprechen, oder diese Begriffe gar den abkommensrechtlichen Definitionen gegenüberstellt, die völlig unterschiedliche Fristen – bis zu vierundzwanzig Monate⁶² – für Bauausführungen vorsehen.

In den Vorschriften der „allgemeinen Bestimmungen“ findet sich mit § 48 BAO auch eine Zuständigkeit des BMF, um bei Abgabepflichtigen, die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen, Entlastungsmaßnahmen zu setzen. Diese Vorschrift dient als eigenständige Grundlage für die Erlassung von Verordnungen und Bescheiden, ohne dass es dazu der Anwendung anderer – besonderer – Bestimmungen bedarf. Die Vorschrift des § 48 BAO ist insoweit eine „allgemeine“ Regelung, als sie für mehrere Abgaben gilt. Die „allgemeine Bestimmung“ des § 48 BAO schließt aber nicht aus, dass es in Einzelsteuergesetzen inhaltlich von § 48 BAO verschiedene Regelungen geben kann, die ebenfalls die Vermeidung der Doppelbesteuerung zum Ziel haben. Die Vorschrift des § 6 Abs 3 ErbStG, die zum Zeitpunkt der Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG noch anwendbar war, stellt dies unter Beweis.

Die §§ 48a und 48b BAO sind wiederum nach der Systematik der BAO zwar „allgemeine Bestimmungen“, haben aber verfahrensrechtlichen Inhalt. Sie regeln die „abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht“. Mit dem Wortlaut des § 7 Abs 6 F-VG lässt sich die Vorstellung, dass verfahrensrechtliche Regelungen ebenfalls zu den allgemeinen Bestimmungen der BAO gehören können, nicht ohne Weiteres in Einklang bringen. § 7 Abs 6 F-VG unterschei-

⁶⁰ ZB VwGH 12. 9. 2001, 99/13/0167; zu § 24 BAO: *Ritz*, BAO³ (2005) § 24 Rz 5; *Stoll*, BAO, Band 1 (1994) § 24, *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ (2006) Rz 442 ff.

⁶¹ § 28 BAO; § 23 EStG.

⁶² Art 5 Abs 2 lit g DBA Österreich – Ungarn, BGBl 1976/52.

det nämlich zwischen den „allgemeinen Bestimmungen“ und Regelungen über „das Verfahren“. Geht man davon aus, dass sich der Inhalt der beiden Begriffe nicht überschneidet, kann der Verfassungsgesetzgeber mit den „allgemeinen Bestimmungen“ des § 7 Abs 6 F-VG offenbar nur jene „allgemeine Bestimmungen“ der BAO vor Augen gehabt haben, die nicht auch verfahrensrechtlichen Inhalt haben.

Die Gesetzesmaterialien machen deutlich, dass ein Grund für die Schaffung einer Bundesgesetzgebungskompetenz für die „allgemeinen Bestimmungen“ offenbar in „der engen Verbindung von verfahrensrechtlichen mit allgemeinen materiellrechtlichen Bestimmungen im Abgabenrecht“ gelegen war.⁶³ Die Ausdehnung der Zuständigkeit der Bundesgesetzgebung auf die „allgemeinen Bestimmungen“ wurde offenbar auch deshalb vorgenommen, um die Abgrenzung zwischen den Verfahrensvorschriften und den materiell-rechtlichen Vorschriften in Grenzbereichen entbehrlich zu machen. Eine Intention der Gesetzesverfasser war es somit, die mit den verfahrensrechtlichen Vorschriften eng verzahnten Regelungen des materiellen Steuerrechts in die Zuständigkeit des Bundesgesetzgebers zu verlagern. Dies könnte jedenfalls auch für Verjährungsvorschriften Bedeutung haben, die zwar in der BAO nicht unter den „allgemeinen Bestimmungen“ geregelt sind, sondern in jenen Vorschriften der BAO enthalten sind, die primär Verfahrensrecht betreffen. Zählt man sie – was umstritten ist⁶⁴ – nicht zum Verfahrensrecht, sondern zum materiellen Recht, könnten sie als „allgemeine Bestimmungen“ gemäß § 7 Abs 6 F-VG gedeutet und ihre Regelung aus diesem Grund in die Bundesgesetzgebungszuständigkeit fallen. Sonst ergibt sich dieselbe Konsequenz aufgrund der Subsumtion unter den Verfahrensbegriff des § 7 Abs 6 F-VG.

Für Auslegungszwecke könnte auch die Parallele des Wortlauts des § 7 Abs 6 F-VG zu einer Formulierung des Art 11 Abs 2 B-VG von Bedeutung sein: § 7 Abs 6 F-VG ist nämlich auch deshalb geschaffen worden, weil Art 11 Abs 2 B-VG keine praktikable Kompetenzgrundlage für die Erlassung von bundesgesetzlichen Regelungen abgegeben hat. Daher ist es naheliegend anzunehmen, dass die Ähnlichkeit der Formulierungen in § 7 Abs 6 F-VG und Art 11 Abs 2 B-VG nicht völlig zufällig ist: Art 11 Abs 2 B-VG spricht im Zusammenhang mit dem Verwaltungsstrafrecht ebenfalls von den „allgemeinen Bestimmungen“, die von der Bedarfskompetenz des Bundes erfasst sind. Besondere Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechts sind von dieser Zuständigkeit nicht erfasst. Dementsprechend darf die Normierung von Straftatbeständen und Strafdrohungen nicht auf Art 11 Abs 2 B-VG gestützt werden.⁶⁵ Bezogen auf das materielle Steuerrecht könnte dies zur Folge haben, dass auch Besteuerungstatbestände selbst nicht zu den „allgemeinen Bestimmungen“ iSd § 7 Abs 6 F-VG gehören.⁶⁶ Die dargelegten „allgemeinen Bestimmungen“ der BAO können zwar für vielfältige Besteuerungstatbestände *Bedeutung* haben, auf sie *alleine* kann aber keine Steuerpflicht gestützt werden. Dies gilt selbst für die Vorschrift des § 48 BAO, die als Rechtsgrundlage für Entlastungen von in Steuertatbeständen geregelten Steuerpflichten dient und daher nur dann relevant ist, wenn der Gesetzgeber an anderer Stelle einen Besteuerungstatbestand vorgesehen hat. Wenn daher im Bericht des Finanzausschusses zum Abgabenverwaltungsreformgesetz, aus dem nicht auf die Intention des Verfassungsgesetzgebers bei der Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG einige Zeit zuvor geschlossen werden kann, davon ausgegangen wird, dass zu den „allgemeinen Bestimmungen“ des § 7 Abs 6 F-VG auch die

⁶³ 289 BlgNR XXIII. GP, 14.

⁶⁴ Für die Zuordnung zum Verfahrensrecht: *Ritz*, BAO³ (2005) § 207 Rz 2; vgl auch VwGH 22. 9. 1989, 87/17/0271; 16. 12. 2004, 2004/16/0146, 0147; *Rathgeber*, Änderungen im Verjährungsrecht, SWK 2005, 87; anders jedoch *Stoll*, Zuständigkeitsgrenzen- und Verjährungsfristen-Änderungen für Finanzvergehen, die bei Inkrafttreten der FinStrGNov 1985 anhängig waren, WBI 1987, 108.

⁶⁵ VfSlg 5910/1969.

⁶⁶ Ähnlich auch *Matzinger/Sturmlechner*, Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen 2008, 43, die davon ausgehen, dass „insb. Regelungen des Steuertatbestandes und des Steuerschuldners“ nicht „allgemeine Bestimmungen“ sein können.

„Bestimmungen über Nebenansprüche (zB Zwangsstrafen, Ordnungsstrafen, Verspätungszuschläge, Stundungszinsen und Säumniszuschläge)“ gehören,⁶⁷ dann ist die dort vertretene Auffassung zumindest nicht selbstverständlich: Einerseits können sich aus diesen Regelungen zusätzliche finanzielle Belastungen der Steuerpflichtigen ergeben. Ihnen kommt daher die Wirkung von Besteuerungstatbeständen zu. Soweit die Nebenansprüche andererseits aber vom Bestand des eigentlichen Angabenanspruchs abhängen und mit dessen Wegfall nicht mehr zum Tragen kommen, können sie auch als Regelungen angesehen werden, auf die alleine keine Steuerpflicht gestützt werden kann und die daher noch unter die „allgemeinen Bestimmungen“ fallen.

Die bisher angestellten Überlegungen haben somit gezeigt, dass dem Verfassungsgesetzgeber des § 7 Abs 6 F-VG unterstellt werden kann, bei der Verwendung des Begriffs „allgemeine Bestimmungen“ von den unter die gleichlautende Überschrift fallenden Regelungen des 1. Abschnitts der zum Zeitpunkt der Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG bestehenden Fassung der BAO und den entsprechenden Vorschriften der seinerzeit in Kraft gewesenen Landesabgabenordnungen geprägt gewesen zu sein. Dies bedeutet aber nicht, dass der Verfassungsgesetzgeber an den konkreten Inhalt der damals geltenden §§ 4–48b BAO oder der vergleichbaren landesabgabenrechtlichen Regelungen angeknüpft hat und diese Regelungen durch Verwendung der Wortfolge „allgemeine Bestimmungen“ in den *Verfassungsrang* gehoben hätte. Hätte der Verfassungsgesetzgeber dies bezwecken wollen, wäre es nahe gelegen, eine statische Verweisung auf die damals geltenden Regelungen der BAO oder der landesgesetzlichen Regelungen vorzusehen. Die in den §§ 4 – 48b BAO und in den seinerzeitigen Landesabgabenordnungen enthaltenen „allgemeinen Bestimmungen“ geben vielmehr beispielhaft davon Zeugnis, welche Regelungsinhalte der Verfassungsgesetzgeber mit dieser Wortfolge gemeint haben könnte. Die Analyse der Regelungen hat allerdings zum Ergebnis gehabt, dass die „allgemeinen Bestimmungen“ der seinerzeit geltenden Fassung der BAO nur wenige Gemeinsamkeiten aufweisen. Nichts anderes gilt für die entsprechenden Regelungen der damaligen Landesabgabenordnungen. Der Bundesgesetzgeber dürfte daher bei der Erlassung der „allgemeinen Bestimmungen“ weitreichenden Spielraum haben. Die Zuständigkeit zur Regelung der „allgemeinen Bestimmungen“ reicht jedoch nicht so weit, dass sie auch die eigenständige Normierung von Besteuerungstatbeständen abdeckt. Der Besteuerungstatbestand selbst darf sich nämlich nicht aus den allgemeinen Bestimmungen alleine ergeben, sondern muss vom Materiengesetzgeber – gegebenenfalls unter explizitem oder implizitem Verweis auf die vom Bundesgesetzgeber festgelegten „allgemeinen Bestimmungen“ – selbst festgelegt werden. Keine der im 1. Abschnitt der seinerzeit maßgebenden Fassung der BAO oder der entsprechenden Regelungen der Landesabgabenordnungen enthaltenen Regelungen sah nämlich eine Steuerpflicht vor, die unabhängig von den in den Einzelsteuergesetzen enthaltenen Regelungen zum Tragen kam. Selbst § 48 BAO erlangt nur vor dem Hintergrund von in anderen Gesetzen geregelten Besteuerungstatbeständen Bedeutung. Die Beachtung der Parallele zu den „allgemeinen Bestimmungen“ des Verwaltungsstrafrechts bestätigt, dass selbständige Besteuerungstatbestände nicht zu den „allgemeinen Bestimmungen“ gehören können. Weiters hat die Untersuchung der „allgemeinen Bestimmungen“ der seinerzeit maßgebenden Fassung der BAO deutlich gemacht, dass die Existenz „allgemeiner Bestimmungen“ keineswegs ausschließt, in den Einzelsteuergesetzen Abweichungen davon vorzusehen. Wer dieses Verständnis für die Deutung des Begriffs der „allgemeinen Bestimmungen“ des § 7 Abs 6 F-VG fruchtbar machen will, gelangt zum Ergebnis, dass die Regelung „allgemeiner Bestimmungen“ durch den Bundesgesetzgeber keineswegs bedeuten muss, dass der die Abgabe regelnde Landesgesetzgeber nicht davon abweichen darf. Der zur Regelung der Landesabgabe zuständige Gesetzgeber kann sogar Vorschriften erlassen, die mit den „allgemeinen Bestimmungen“ im Widerspruch stehen. Er

⁶⁷ 65 BlgNR XXIV. GP, 1.

ist somit nicht verpflichtet, sich bei Normierung der Steuerpflichten der „allgemeinen Bestimmungen“ der BAO zu bedienen.

In eine etwas andere Richtung gehen offenbar die Überlegungen von *Matzinger/Sturmlechner*.⁶⁸ Sie sprechen nämlich davon, dass der Verfassungsgesetzgeber mit den „allgemeinen Bestimmungen“ einen unbestimmten Begriff verwendet, der „vom einfachen Gesetzgeber erst präzisiert werden muss. Soweit sich aus dem Rechtsbestand daher nicht eindeutig ableiten lässt, ob eine Regelung ‚traditionellerweise‘ als allgemeiner Teil angesehen wird, bleibt es dem einfachen Bundesgesetzgeber überlassen, die genauen Grenzen zu ziehen.“ Dies erweckt den Eindruck, dass der Bundesgesetzgeber die Kompetenz-Kompetenz hätte und der Landesgesetzgeber nur in jenen Bereichen Regelungen erlassen dürfte, in denen der Bundesgesetzgeber seine Zuständigkeit zur Erlassung „allgemeiner Bestimmungen“ nicht oder noch nicht in Anspruch genommen hat, und der Landesgesetzgeber vor allem keine von den bundesgesetzlich erlassenen „allgemeinen Bestimmungen“ abweichende Regelungen erlassen dürfte. Denn „allgemeine Bestimmungen“ könnten nur vom Bundesgesetzgeber geschaffene Vorschriften sein. Dies steht allerdings zu dem auch von *Matzinger/Sturmlechner* selbst ins Treffen geführten historischen Befund im Widerspruch, an den § 7 Abs 6 F-VG anknüpft und demzufolge die in Einzelsteuergesetzen enthaltenen Regelungen auch von den „allgemeinen Bestimmungen“ abweichen können.⁶⁹ Wer das Verhältnis der „allgemeinen Bestimmungen“ der BAO zu den Einzelsteuergesetzen als für das Verständnis des Begriffs der „allgemeinen Vorschriften“ des § 7 Abs 6 F-VG prägend ansieht, wird anerkennen, dass die in § 7 Abs 6 F-VG genannten „allgemeinen Bestimmungen“ auch vom Landesgesetzgeber – soweit er für das materielle Steuerrecht zuständig ist – erlassen werden können: So wie sich Vorschriften, die den Inhalt sonst in der BAO enthaltener allgemeiner Bestimmungen umfassen, auch in den bundesgesetzlichen Einzelsteuergesetzen gefunden haben – und nach wie vor finden – und diese Regelungen auch von den allgemeinen Bestimmungen der BAO abweichen, schließt § 7 Abs 6 F-VG nicht die Erlassung derartiger Regelungen durch den Landesgesetzgeber aus. Somit sprechen die besseren Gründe dafür, dass dem Landesgesetzgeber ebenfalls die Zuständigkeit zur Erlassung „allgemeiner Bestimmungen“ zukommen kann und die in § 7 Abs 6 F-VG normierte Zuständigkeit des Bundesgesetzgebers entgegen dem ersten Anschein doch keine ausschließliche Kompetenz sein kann. Die „allgemeinen Bestimmungen“ des Landesgesetzgebers können jene des Bundesgesetzgebers sogar zurückdrängen.⁷⁰

Die Bedeutung der bundesgesetzlich erlassenen „allgemeinen Bestimmungen“ kann sich allerdings nicht darin erschöpfen, unverbindliche Musterregelungen geschaffen zu haben, derer sich der Landesgesetzgeber völlig undeterminiert bedienen *kann*, aber nicht *muss*. Der Landesgesetzgeber wird daher nicht nach Belieben eigene materiell-rechtliche Regelungen in Bereichen erlassen können, für die der Bundesgesetzgeber bereits „allgemeine Bestimmungen“ festgelegt hat. Will sich der Landesgesetzgeber nicht der vom Bundesgesetzgeber vorgegebenen „allgemeinen Bestimmungen“ bedienen, sondern davon abweichen, kann dies nur unter besonderen Voraussetzungen zulässig sein. Sonst bliebe dem Bundesgesetzgeber auf Grundlage des § 7 Abs 6 F-VG im Ergebnis gar keine Zuständigkeit, da die Anwendbarkeit der von ihm erlassenen Vorschriften völlig im Belieben des Landesgesetzgebers stünde.

⁶⁸ *Matzinger/Sturmlechner*, Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen 2008, 45.

⁶⁹ Dazu *Matzinger/Sturmlechner*, Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen 2008, 44.

⁷⁰ Zu einer Derogation der bundesgesetzlichen Regelung durch den Landesgesetzgeber kann es aber nicht kommen: Wenn die abweichende landesgesetzliche Regelung wegfällt, kann die zurückgedrängte bundesgesetzliche Regelung wieder anwendbar werden. Zu den Wirkungen der Suspension und der Derogation vgl *Wiederin*, Bundesrecht und Landesrecht (1995) 51 ff, zu Art 11 Abs 2 B-VG *Wiederin*, Bundesrecht und Landesrecht (1995) 90 ff.

Dies sei an einem Beispiel erläutert: § 2 Abs 3 des Kärntner ZweitwohnsitzabgabeG⁷¹ definiert – weitgehend in inhaltlicher Übereinstimmung mit § 26 BAO – den Begriff des Wohnsitzes, den eine Person dort begründet, „wo sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benützen wird“. Abweichend zu § 26 BAO findet sich in § 2 Abs 4 ZWAG aber auch eine Definition der für § 2 Abs 3 ZWAG maßgebenden „Wohnung“: „Als Wohnungen gelten eingerichtete, also für Wohnzwecke entsprechend ausgestattete Räumlichkeiten, die vom Inhaber ohne wesentliche Veränderung zur Deckung eines, wenn auch nur zeitweiligen Wohnbedarfes verwendet werden können.“ Soweit und solange dieser Begriff der Wohnung der Rsp zu § 26 BAO entspricht, ist dies jedenfalls unproblematisch: Die bloße Wiederholung einer „allgemeinen Bestimmung“ des Steuerrechts ist unbedenklich.⁷² Sollte sich herausstellen, dass diese Definition der Wohnung dazu führt, dass der Wohnsitzbegriff des § 2 Abs 3 ZWAG von § 26 BAO inhaltlich abweicht, bedeutet dies noch nicht zwingend, dass der Landesgesetzgeber durch § 2 Abs 3 ZWAG die Zuständigkeit des Bundesgesetzgebers zur Regelung der „allgemeinen Bestimmungen“ verletzt hat. Unter besonderen Voraussetzungen kann der Landesgesetzgeber nämlich von einer Vorschrift der „allgemeinen Bestimmungen“ abweichen. Der dabei heranzuziehende Maßstab ist allerdings noch aufzudecken.

3. Die Bedarfskompetenz nach Art 11 Abs 2 B-VG

An dieser Stelle soll nochmals der Blick auf die Bedarfskompetenz des Art 11 Abs 2 B-VG gerichtet werden. Der Wortlaut des Art 11 Abs 2 B-VG ist mit der Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG nicht geändert worden. Der Anwendungsbereich des Art 11 Abs 2 B-VG ist weiter als jener des § 7 Abs 6 F-VG, da er über das Abgabenverfahrensrecht hinausgeht und auch andere Gebiete des Verwaltungsverfahrens, die allgemeinen Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechtes, das Verwaltungsstrafverfahren und die Verwaltungsvollstreckung erfasst.⁷³ Auf dem Gebiet des Abgabenverfahrens hat jedenfalls Art 11 Abs 2 *erster Halbsatz* B-VG seine Bedeutung verloren: Nach § 7 Abs 6 F-VG ist der Bundesgesetzgeber generell zur Regelung auch des Verfahrens der Landes- und Gemeindeabgaben zuständig. Die Annahme einer Bedarfskompetenz des Bundesgesetzgebers setzt aber das Fehlen einer Bundesgesetzgebungszuständigkeit voraus. Nach dem klaren Wortlaut des § 7 Abs 6 F-VG besteht dieser Mangel aber nicht. Der Vorschrift des Art 11 Abs 2 *erster Halbsatz* B-VG ist auf dem Gebiet des Abgabenverfahrensrechts daher durch § 7 Abs 6 F-VG derogiert.⁷⁴

Die hier angestellten Überlegungen haben aber auch gezeigt, dass dem Verfassungsgeber nicht zugesonnen werden kann, durch Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG die Zuständigkeit des Landesgesetzgebers zur Regelung des Verfahrensrechts völlig beseitigt zu haben. Der Bundesgesetzgeber ist nicht verpflichtet, sondern nur berechtigt, das Verfahren der Landesabgaben zu regeln: Wenn der Bundesgesetzgeber die Anwendung der BAO auf Landesabgaben nicht anordnet, könnte die Einstufung von Abgaben als Landesabgaben durch den Bundesgesetzgeber bedeutungslos werden, sollte der Landesgesetzgeber selbst über keine Zuständigkeit zur Erlassung verfahrensrechtlicher Regelungen verfügen. Vor allem aber: Wer das bisher verfassungsrechtlich fundierte Abgabenerfindungsrecht der Länder durch § 7 Abs 6 F-VG nicht als beseitigt erachtet, muss eine Zuständigkeit des Landes-

⁷¹ ZWAG, LGBl 2005/84.

⁷² So die Rsp zur Wiederholung einer Bestimmung eines Bedarfsgesetzes nach Art 11 Abs 2 B-VG in einem Landesgesetz: VfSlg 4458/1963.

⁷³ Vgl auch *Matzinger/Sturmlechner*, Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen 2008, 42.

⁷⁴ So auch *Matzinger/Sturmlechner*, Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen 2008, 42, die allerdings für das Abgabenverfahren von einer *gänzlichen* Derogation des Art 11 Abs 2 B-VG durch § 7 Abs 6 F-VG ausgehen.

gesetzgebers annehmen, eine fehlende bundesgesetzliche verfahrensrechtliche Regelung für diese Abgaben gegebenenfalls ganz oder teilweise zu substituieren. Die Annahme einer weiterhin bestehenden Zuständigkeit des Landesgesetzgebers zur Regelung des Abgabenverfahrens ist somit naheliegend.

Für die Annahme einer derartigen Zuständigkeit des Landesgesetzgebers lässt sich auch ein Anhaltspunkt im Wortlaut der maßgebenden Verfassungsbestimmungen finden: Geht man nämlich davon aus, dass § 7 Abs 6 F-VG für das Abgabenverfahren lediglich der Vorschrift des Art 11 Abs 2 *erster Halbsatz* B-VG derogiert, kann der *letzte Halbsatz* des Art 11 Abs 2 B-VG weiterhin auch als Zuständigkeitsvorschrift für das sonst unter § 7 Abs 6 F-VG fallende Abgabenverfahren angesehen werden. Demnach könnten abweichende Regelungen in Landesgesetzen dann getroffen werden, wenn sie „zur Regelung des Gegenstandes erforderlich sind“. Für diese Deutung spricht auch, dass es dem Verfassungsgesetzgeber bei der Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG in erster Linie darum ging, die Erlassung bundesgesetzlicher Regelungen an der Grenzlinie zwischen Verfahrensrecht und materiellem Abgabenrecht für die Landes- und Gemeindeabgaben zu erleichtern und dem Bundesgesetzgeber zu ermöglichen, der kompetenzrechtlichen Enge des auf das bloße Verfahrensrecht zugeschnittenen Art 11 Abs 2 *erster Halbsatz* B-VG zu entrinnen. Es ging nicht notwendigerweise darum, dem Landesgesetzgeber jede Kompetenz zu nehmen. Das Erfordernis, von den bundesgesetzlichen Regelungen abweichende landesgesetzliche Vorschriften zu erlassen, kann sich im Anwendungsbereich des § 7 Abs 6 F-VG genauso stellen wie in jenen Materien, die nach wie vor von Art 11 Abs 2 *erster Halbsatz* B-VG erfasst sind und die der Bundesgesetzgeber regeln darf, soweit ein Bedürfnis nach Erlassung einheitlicher Vorschriften als vorhanden erachtet wird. Art 11 Abs 2 *letzter Halbsatz* B-VG eignet sich aber nicht nur dazu, für die aus den genannten systematischen und teleologischen Erwägungen naheliegende subsidiäre Zuständigkeit des Landesgesetzgebers auf dem Gebiet des Abgabenverfahrensrechts eine Verfassungsrechtsgrundlage abzugeben, sondern gibt auch den Maßstab ab, nach dem beurteilt werden kann, ob eine konkrete landesgesetzliche verfahrensrechtliche Regelung kompetenzrechtlich gedeckt ist: Sie muss „zur Regelung des Gegenstandes erforderlich sein“.

Dieselbe Überlegung könnte auch der Befugnis des Landesgesetzgebers, Abweichungen von den „allgemeinen Bestimmungen“ des Bundesgesetzgebers vorzusehen, Schranken setzen. Einerseits hat der Bundesgesetzgeber nämlich einen weitreichenden Spielraum, welche „allgemeine Bestimmungen“ er erlässt. Andererseits zeigt die in der BAO und in den Landesabgabenordnungen zum Zeitpunkt der Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG anzutreffende gesetzgeberische Praxis, dass der Materiengesetzgeber jene „allgemeinen Bestimmungen“ erlassen darf, für die entweder der Bundesgesetzgeber seine Zuständigkeit nicht in Anspruch genommen hat oder die von den bundesgesetzlich erlassenen „allgemeinen Bestimmungen“ abweichen. Die Vorschrift des § 7 Abs 6 F-VG wäre aber ihres Sinnes entleert, wenn die „allgemeinen Bestimmungen“ des Bundes zu unverbindlichen Musterregelungen für den die Landesabgaben regelnden Landesgesetzgeber verkommen würden. Daher liegt es nahe, auch derartige landesgesetzliche Abweichungen nur dann als zulässig anzusehen, „wenn sie zur Regelung des Gegenstandes erforderlich sind“. Diese aus Art 11 Abs 2 *letzter Halbsatz* entnommene Wertung könnte angesichts des engen Zusammenhangs zwischen Art 11 Abs 2 B-VG und § 7 Abs 6 F-VG auch für die Auslegung der zuletzt erwähnten Vorschrift als maßgebend erachtet werden.⁷⁵

⁷⁵ So offenbar auch *Matzinger/Sturmlechner*, Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen 2008, 44, die ohne nähere Begründung von der Bedeutung des Art 11 Abs 2 *letzter Satz* B-VG ausgehen.

Aufgrund dieses Zusammenhangs zwischen Art 11 Abs 2 B-VG und § 7 Abs 6 F-VG könnte der letzte Halbsatz des Art 11 Abs 2 B-VG aber auch *unmittelbar* herangezogen werden: § 7 Abs 6 F-VG durchbricht nicht nur für das Abgabenverfahrensrecht die Voraussetzungen des Art 11 Abs 2 erster Halbsatz B-VG und erleichtert die Schaffung eines bundesgesetzlich geregelten Abgabenverfahrensrechts, das auch für Landes- und Gemeindeabgaben anwendbar ist, indem diese Vorschrift diese Bundeskompetenz auch auf die Schaffung „allgemeiner Bestimmungen“ für Landes- und Gemeindeabgaben erstreckt. Die in § 7 Abs 6 F-VG geregelte Zuständigkeit des Bundesgesetzgebers zur Erlassung „allgemeiner Bestimmungen“ steht daher in engem Zusammenhang zur Bedarfskompetenz des Art 11 Abs 2 erster Halbsatz B-VG. Wenn man Art 11 Abs 2 letzter Halbsatz B-VG für die auf Grundlage des § 7 Abs 6 F-VG geschaffenen Regelungen über „das Verfahren“ als anwendbar erachtet, spricht auch nichts dagegen, die landesgesetzlich vorgenommene Regelung von Abweichungen von den in § 7 Abs 6 F-VG angesprochenen „allgemeinen Bestimmungen“ kompetenzrechtlich ebenfalls auf Art 11 Abs 2 letzter Halbsatz B-VG zu stützen.

Daran knüpft sich die Frage, ob dies wiederum zur Konsequenz hat, dass selbst der Bundesgesetzgeber abweichende Regelungen nur dann erlassen dürfte, wenn dies „zur Regelung des Gegenstandes erforderlich“ ist. Im Anwendungsbereich des Art 11 Abs 2 B-VG gilt diese Vorgabe für den Bundesgesetzgeber jedenfalls und die Erforderlichkeit der Durchbrechung der Einheitlichkeit könnte gegebenenfalls vom VfGH überprüft werden. Landes- und Bundesgesetzgeber sollen nach Art 11 Abs 2 letzter Halbsatz B-VG bewusst gleichbehandelt werden. Die Gesetzesmaterialien zu § 7 Abs 6 F-VG lassen aber auf die Intention schließen, den Bundesgesetzgeber von diesen Fesseln völlig zu befreien:⁷⁶ „Diese Kompetenz ermöglicht der Bundesgesetzgebung, sowohl für alle Abgabenbehörden einheitliche Regelungen zu erlassen als auch unterschiedliche Regelungen für die Abgabenbehörden des Bundes einerseits und für die Abgabenbehörden der Länder und Gemeinden andererseits vorzusehen, um den jeweiligen Erfordernissen der Praxis gerecht werden zu können.“ Davon, dass der Bundesgesetzgeber bei Erlassung unterschiedlicher Regelungen einer Erforderlichkeitskontrolle unterliegen soll, ist nämlich nicht die Rede. Eine Deutung, die nur die einheitlichen bundesgesetzlichen Vorschriften von § 7 Abs 6 F-VG erfasst ansieht und auch jede bundesgesetzliche Abweichung davon nur nach Maßgabe des Art 11 Abs 2 letzter Halbsatz B-VG zulässt, würde die Rechtslage genauso interpretieren, wie wenn der Verfassungsgesetzgeber § 7 Abs 6 F-VG gar nicht geschaffen und den Anwendungsbereich des Art 11 Abs 2 B-VG bloß um die „allgemeinen Bestimmungen [...] für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben“ erweitert hätte. Dem Umstand, dass sich der Verfassungsgesetzgeber nicht zur Gänze des Konzepts des Art 11 Abs 2 B-VG bedient hat, ist Rechnung zu tragen.⁷⁷

⁷⁶ 289 BlgNR, XXIII. GP, 14.

⁷⁷ Im Ergebnis auch *Matzinger/Sturmlechner*, Zeitschrift der Gesellschaft für das öffentliche Haushaltswesen 2008, 41; vgl auch die Erläuterungen zum Entwurf eines Gesetzes über die Neuregelung der Abgabenverwaltung in Kärnten und über die Anpassung der betreffenden landesrechtlichen Vorschriften (Zl.-2V-LG-577/12-2009), die § 7 Abs 6 F-VG und der Bedarfskompetenz des Art 11 Abs 2 B-VG völlig unterschiedliche Bedeutung beimessen: „Dass die (seitens des Landes Kärnten an sich begrüßte) Änderung im Rahmen des Finanz-Verfassungsgesetzes 1948 erfolgte und nicht – wie angestrebt – im Rahmen der Bedarfsgesetzgebungskompetenz des Art 11 Abs 2 B-VG, ist jedoch föderalismuspolitisch als ‚Unfall‘ zu betrachten, da die gewählte Form der Umsetzung des politischen Willens den Landesgesetzgeber mehr beschränkt als zur Erreichung des Zieles notwendig gewesen wäre.“

IV. Ergebnisse

- a) § 7 Abs 6 F-VG schafft für jene Fälle, in denen das Abgabenverfahrensrecht bisher vom Landesgesetzgeber geregelt werden konnte, eine *Zuständigkeit des Bundesgesetzgebers*. Die *Zuständigkeit der Gemeinde* zur Erlassung der zur Erhebung der Gemeindeabgaben nach den § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG erforderlichen Verfahrensvorschriften und der allgemeinen Bestimmungen ist durch § 7 Abs 6 F-VG nicht beeinträchtigt.
- b) § 7 Abs 6 F-VG derogiert auf dem Gebiet des Abgabenverfahrensrechts der in Art 11 Abs 2 *erster Halbsatz* B-VG für diese Materie vorgesehenen Bedarfskompetenz. Der Bundesgesetzgeber kann nunmehr verfahrensrechtliche Vorschriften auf dem Gebiet der Landes- und jener Gemeindeabgaben vorsehen, für die er bisher nicht zuständig war. Ein Bedürfnis nach der Erlassung einheitlicher Vorschriften ist nicht mehr erforderlich. Art 11 Abs 2 *letzter Halbsatz* B-VG ist aber nach wie vor anwendbar: Der Landesgesetzgeber kann weiterhin verfahrensrechtliche Vorschriften erlassen, wenn dies zur Regelung des Gegenstandes erforderlich ist.
- c) § 7 Abs 6 F-VG ermöglicht dem Bundesgesetzgeber auch, allgemeine Bestimmungen auf dem Gebiet des den Ländern zur Regelung vorbehaltenen materiellen Abgabenrechts zu erlassen. Der Bundesgesetzgeber hat weitgehend freie Hand, die „allgemeinen Bestimmungen“ festzulegen. § 7 Abs 6 F-VG gibt dem Bundesgesetzgeber aber nicht die Kompetenz, ohne Mitwirkung des Landesgesetzgebers eigene Besteuerungstatbestände auf dem Gebiet des Landesabgabenrechts zu schaffen.
- d) Der Landesgesetzgeber hat die Möglichkeit, in seinen Steuergesetzen die „allgemeinen Bestimmungen“ entweder mangels bundesgesetzlicher Regelungen selbst festzulegen oder von den vom Bundesgesetzgeber geregelten „allgemeinen Bestimmungen“ abzuweichen, wenn dies zur Regelung des Gegenstandes erforderlich ist. Art 11 Abs 2 *letzter Halbsatz* B-VG ist unmittelbar oder zumindest sinngemäß anzuwenden.

