

17. Wirtschaftsverfassung und Finanzverfassung

Michael Lang*

Literatur

Kofler, in: Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (25. Lfg 2020) § 8 F-VG; *Lang*, Die Geldleistung an eine Gebietskörperschaft als Kriterium des finanzverfassungsrechtlichen Abgabebegriffs, FS Schäffer (2006) 411; *Ruppe*, in: Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht III/1 (12. Lfg 2016) § 8 F-VG; *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Umweltabgaben, FS Krejci (2001) 2087; *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in: Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform (1998) 119.

Inhaltsübersicht

I. Wirtschaftssteuerung durch Abgaben	1–4
II. Wirtschaftssteuerung durch Abgaben: Die Bedeutung des finanzverfassungsrechtlichen Abgabebegriffs	5–33
A. Der Begriff der Abgabe	5
B. Zulässige Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers	9
C. Der „Missbrauch“ der Abgabenkompetenz	22
III. Wirtschaftslenkung durch Abgaben: Abgabenspezifische verfassungsrechtliche Schranken	34–60
A. Die Schranken des F-VG	34
B. Die Zulässigkeit der Erhebung einer Abgabe	41
C. Wirtschaftssteuerung durch Abgaben oder durch Regelungen außerhalb des Abgabenrechts?	56
IV. Zusammenfassende Würdigung	61–63

I. Wirtschaftssteuerung durch Abgaben

Steuerrecht ist Wirtschaftsrecht. Steuerrechtliche Vorschriften bestimmen das Handeln der Marktteilnehmer. Auf vielfältige Weise entfalten steuerrechtliche Vorschriften Lenkungswirkungen: Dies gilt bei der Festlegung des Besteue-

* Frau *Stefanie Gombotz*, LL.M. (WU) danke ich für die Literaturrecherche, die kritische Durchsicht und Diskussion sowie die Unterstützung bei der Erstellung des Fußnotenapparats und der Fahnenkorrektur.

rungsgegenstands genauso wie bei der Umschreibung des Kreises der steuerpflichtigen Personen, bei der Bemessungsgrundlage oder beim Tarif. Einige Beispiele sollen dies veranschaulichen: Eine Steuer, die die Geschäftstätigkeit der Banken oder den Tourismus erfasst, belastet diese Branchen, begünstigt damit aber umgekehrt Wirtschaftszweige, die nicht von einer speziellen Steuer erfasst sind. Ist das Halten von Hunden Gegenstand der Besteuerung, kann dies Anreiz sein, stattdessen andere Haustiere anzuschaffen. Eine Steuer, die an die – wie auch immer definierte – Inländereigenschaft der handelnden Personen anknüpft, begünstigt den Geschäftsabschluss zwischen Ausländern. Wird Trinkgeld nicht in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen oder explizit befreit, werden auf diese Weise Dienstnehmer in Branchen, in denen die Zahlung von Trinkgeld üblich ist, gegenüber anderen Dienstnehmern begünstigt. Diese Begünstigung schlägt auch auf die Unternehmen in diesen Branchen durch, die möglicherweise weniger sonstige Gehaltsaufwendungen leisten müssen, um ihren Mitarbeitern dasselbe Nettogehalt wie in anderen Branchen zu ermöglichen. Mindern Fremdkapitalzinsen die einkommen- oder körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage nicht, belastet dies Unternehmen, die sich durch Darlehen finanzieren, im Vergleich zu Unternehmen, die sich überwiegend oder ausschließlich durch Eigenmittel finanzieren. Ein im Vergleich zur Einkommensteuer niedriger Körperschaftsteuersatz stellt einen Anreiz dar, das unternehmerische Engagement im Rahmen einer Körperschaft zu betreiben. Wenn eine im Rahmen der Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft zu erhebende Quellensteuer dazu dient, diesen Vorteil wieder zu beseitigen, kann dies dazu führen, dass Gewinne im Unternehmen belassen und vorerst oder gar nicht an den Anteilseigner ausgeschüttet werden.

- 2 Das zuletzt erwähnte Beispiel zeigt: Steuerrechtliche Vorschriften entfalten immer Lenkungswirkungen. Absolute Steuerneutralität existiert nicht. Steuerneutralität ist relativ: Ein System, das einen niedrigen Körperschaftsteuersatz mit einem niedrigen Kapitalertragsteuersatz auf Ausschüttungen kombiniert, kann dazu führen, dass über Einzelunternehmen und Personengesellschaften getätigte Investitionen den über die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft getätigten Investitionen annähernd gleichgestellt werden. Vergleicht man jedoch bei einer natürlichen Person bloß die diesem Kapitalertragsteuersatz unterliegenden Dividenden mit Einkünften aus einem Dienstverhältnis, werden die ersteren vorteilhafter behandelt.
- 3 Ebenso haben nationale Steuern aber auch auf den internationalen Wettbewerb Einfluss: Wenn ein Staat den Einzelhandel oder Finanztransaktionen einer speziellen Besteuerung unterwirft, wird dies für die betroffenen Marktakteure Anlass sein, über die Verlagerung ihrer Aktivitäten in andere Staaten nachzudenken. Ob und welche – allenfalls über die unionsrechtlichen Vorgaben hinausgehenden – Körperschaftsteuerbefreiungen für laufende Einkünfte und Gewinne aus der Veräußerung ausländischer Beteiligungen ein Staat vorsieht, ist dafür entscheidend, wie er sich als Holdingstandort positio-

niert. Mehr oder weniger großzügige Regelungen über den interperiodischen Verlustausgleich können ausländische Unternehmen, die davon ausgehen, dass sich ihr Investment erst in einigen Jahren rentiert und daher mit Anfangsverlusten rechnen, zu einem wirtschaftlichen Engagement im Inland animieren oder davon abhalten. Ebenso werden Ertragsteuersätze im Vorfeld unternehmerischer Entscheidungen verglichen und für Investitionsentscheidungen ausschlaggebend sein. Somit entfalten auch Regelungen, die im rein nationalen Kontext vom Bemühen des Gesetzgebers um Steuerneutralität gekennzeichnet sind, wirtschaftssteuernde Wirkungen¹.

In diesem Beitrag möchte ich mich bemühen, die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaftssteuerung durch Abgaben aufzuzeigen. Das Thema lässt sich nicht ohne Weiteres eingrenzen. Denn für Abgaben sind die verfassungsrechtlichen Anforderungen, die auch sonst für gesetzliche Regelungen zum Tragen kommen, von Bedeutung. So müssen abgabengesetzliche wie andere gesetzliche Regelungen den grundrechtlichen Vorgaben entsprechen. Ich will mich daher zum einen auf die Spielräume für wirtschaftssteuernde Maßnahmen konzentrieren, die sich aus der kompetenzrechtlichen Zuordnung von gesetzlichen Regelungen unter das Abgabewesen ergeben (Abschnitt II). Denn insoweit die Subsumtion von gesetzlichen Regelungen unter das Abgabewesen die Verfolgung wirtschaftspolitischer Zielsetzungen erlaubt, kann das im Verhältnis zwischen Bund und Ländern auch andere Zuständigkeiten auslösen als dies im Fall einer unter die jeweilige Sachmaterie fallenden Regelung der Fall ist. Die Zuordnung unter das Abgabewesen bringt aber auch spezifische verfassungsrechtliche Schranken für die Wirtschaftssteuerung mit sich. Dabei sind zum einen die verfassungsrechtlichen Vorschriften des F-VG in den Blick zu nehmen, die den „*Wirkungsbereich des Bundes und der Länder auf dem Gebiet des Finanzwesens*“ regeln. Zum anderen gilt es, die spezifisch für Abgaben entwickelten grundrechtlichen Rechtsprechungslinien des VfGH zu beachten (Abschnitt III). All den hier anzustellenden Überlegungen ist gemeinsam, dass aus der Fülle von Regelungen und Rechtsprechungslinien nur einige exemplarisch herausgegriffen werden können, wobei bei der Auswahl auf ihre Bedeutung in der Rechtspraxis Bedacht genommen wird.

4

1 Weiterführend auch *Ruppe*, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten, Gutachten 8. ÖJT (1982) 33 ff.

II. Wirtschaftssteuerung durch Abgaben: Die Bedeutung des finanzverfassungsrechtlichen Abgabenbegriffs

A. Der Begriff der Abgabe

- 5 Auf den ersten Blick scheint der finanzverfassungsrechtliche Begriff der Abgabe den Umstand, dass Abgabenrecht notwendigerweise immer wirtschaftssteuernde Effekte hat, zu ignorieren. Der im F-VG verwendete Ausdruck „Abgabe“ ist nicht explizit verfassungsrechtlich definiert. Der VfGH hat sich allerdings in seiner Rechtsprechung eine Definition zurechtgelegt. Demnach sind Abgaben Geldleistungen, die kraft öffentlichen Rechts zwecks Erzielung von Einnahmen der Gebietskörperschaften zur Deckung ihres Finanzbedarfs auferlegt werden². Als Abgabe qualifizieren somit nur jene Geldleistungen, die zwecks Erzielung von Einnahmen erhoben werden. Werden Geldleistungen aus anderen Motiven erhoben, handelt es sich dieser Definition nach offenbar nicht um eine Abgabe.

Allerdings hat der VfGH schon in VfSlg 4466/1963 im Kontext einer einkommensteuerlichen Regelung akzeptiert, dass der „Gesetzgeber [...] auch andere als rein fiskalische Zwecke verfolgen“ kann, „soferne diese als sachlich anzusehen sind“. Bei der Beurteilung einer Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes führte der Gerichtshof in VfSlg 4708/1964 aus:

„Wenn der Gesetzgeber im Hinblick auf die große wirtschaftliche Bedeutung der Geflügelzucht für die Geflügelhaltung der österreichischen Landwirtschaft eine solche Gleichstellung für die Geflügelzuchtbetriebe verfügte und ihm diese Maßnahme gerechtfertigt erschien, weil die österreichische Landwirtschaft im Rahmen des gemeinsamen Marktes mit anderen hochentwickelten Landwirtschaften in Wettbewerb treten wird, [...], so ist dies nicht unsachlich.“

- 6 Auch wenn diese Aussage vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes getätigt wurde, ist bemerkenswert, dass diese nicht bloß auf die Einnahmenerzielung gerichtete Zielsetzung der Regelung den VfGH nicht veranlasste, die Einstufung der geprüften Umsatzsteuerpflicht als Abgabe in Zweifel zu ziehen. In dieselbe Richtung gehen auch die in VfSlg 5862/1968 gewählten Formulierungen:

„Gemäß § 7 Abs 2 Z 1 lit b UStG 1959 werden einzelne Grundnahrungsmittel gegenüber dem allgemeinen Steuersatz nach § 7 Abs 1 UStG 1959 (bzw den Sonderbestimmungen des § 7 Abs 3 UStG 1959) begünstigt.“

2 Dazu näher: Lang, FS Schäffer, 412; Ruppe, Finanzverfassung und Verfassungsgerichtshof - Funktionswandel der Finanzverfassung?, FS Walter (1991) 588.

Für die Auswahl dieser Grundnahrungsmittel (Getreide, Mehl, Brot, Milch, Milchprodukte usw) waren wirtschaftspolitische Erwägungen, insbesondere auch die Absicht, den Absatz von Milchprodukten gegenüber den Kunstspeisefetten zu fördern, maßgebend. Die Verfolgung derartiger wirtschaftspolitischer Ziele – ungeachtet ob die Maßnahme auch den wirtschaftlich beabsichtigten Erfolg verbürgt – verstößt nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz. Das Verfassungsrecht hat keinen solchen Inhalt, daß dem Gesetzgeber bei der Wahl der Wirtschaftsziele entgegengetreten werden könnte [...]. Das gleiche gilt auch für die vom Gesetzgeber vorgenommenen Differenzierungen zwischen Einzelhandel und Großhandel, bzw zwischen Einzelhändlern mit größerem oder kleinerem Umsatz und die hiebei vom Gesetzgeber festgelegte Grenze zwischen Unternehmen mit kleinerem und größerem Umsatz. Es verletzt nicht den Gleichheitsgrundsatz, wenn der Gesetzgeber verschiedene tatsächliche Gegebenheiten entsprechend unterschiedlich behandelt, denn sie können durch wirtschaftspolitische Erwägungen durchaus sachlicher Art gerechtfertigt werden [...]. Die wirtschaftspolitische Richtigkeit ist vom Verfassungsgerichtshof nicht zu überprüfen.“

Die Abgabeneigenschaft dieses Umsatzsteuertatbestandes wurde nicht in Zweifel gezogen. Von ähnlichen Überlegungen ist die Begründung des VfGH in VfSlg 6030/1969 getragen: **7**

„Wirtschaftspolitische und finanzpolitische Erwägungen sind geeignet, eine solche Differenzierung sachlich zu rechtfertigen. Der Gleichheitssatz erlaubt es – es sei denn, daß eine exzessive Regelung vorliegt – nicht, dem Gesetzgeber wegen der Wahl wirtschaftspolitischer oder finanzpolitischer Ziele entgegenzutreten. [...] Es gibt eine Vielfalt wirtschafts- und finanzpolitischer Erwägungen, die geeignet sind, die im § 17 Abs 6 EStG 1953 liegende Differenzierung sachlich zu begründen. Es ist zB das Ziel, mit Hilfe der Regelung gewisse Spekulationen zu unterbinden, durchaus geeignet, die Sachlichkeit dieser Differenzierung darzutun.“

Zusammenfassend hält der VfGH in VfSlg 10.155/1984 fest, dass auch „*rechtspolitische (wirtschaftspolitische, finanzpolitische, sozialpolitische u dgl.) Erwägungen [...] geeignet [sind], abgabenrechtliche Differenzierungen der verschiedenen Arten der Einkünfte sachlich zu rechtfertigen [...].*“ Die außerhalb der Einnahmenerzielung liegenden Zwecke ändern offenbar nichts an der Qualifikation des jeweiligen Steuertatbestandes als Abgabe im finanzverfassungsrechtlichen Sinn. **8**

B. Zulässige Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers

- 9 Aus dem Blickwinkel eines der genannten Kriterien des finanzverfassungsrechtlichen Abgabebegriffs hat der Gesetzgeber weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten, von ihm erlassene Regelungen auf die Kompetenz des Abgabewesens oder auf andere Kompetenztatbestände zu stützen. Denn das von der Rechtsprechung geforderte Kriterium des Zuflusses der Einnahmen an eine Gebietskörperschaft eröffnet gesetzgeberische Spielräume. Nach der von der Rechtsprechung geprägten finanzverfassungsrechtlichen Abgabedefinition ist – wie bereits dargelegt – entscheidend, dass es sich um Geldleistungen handelt, die kraft öffentlichen Rechts zwecks Erzielung von „*Einnahmen der Gebietskörperschaften*“ zur Deckung deren Finanzbedarfs auferlegt werden. Ausschlaggebend ist daher, ob es sich um Einnahmen von Gebietskörperschaften oder von anderen Körperschaften handelt.
- 10 In VfSlg 15.174/1998 hatte sich der VfGH mit dem Außenhandelsförderungsbeitrag nach dem AußhFBG 1984 zu befassen, der vom Gesetzgeber als ausschließliche Bundesabgabe eingestuft war, dessen Ertrag aber zu 91,5 % der Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft zur Deckung bestimmter Kosten der Außenhandelsförderung zur Verfügung zu stellen war. Der Gerichtshof hatte damals nicht bezweifelt, dass es sich um eine Bundesabgabe handle, obwohl das Aufkommen im genannten Ausmaß einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechts zu überweisen war und obwohl die Verfügung über die Mittel durch die Organe der wirtschaftlichen Selbstverwaltung im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben nach ihrem Ermessen und unter ihrer Verantwortung erfolgte.
- 11 Schon viel früher – im Erkenntnis VfSlg 3961/1961 – hatte der VfGH festgehalten, dass für die Qualifikation als öffentliche Abgabe die Art und der Zweck der Verwendung des beschafften Geldes durch die Gebietskörperschaft unwesentlich ist. Der Umstand, dass der Bund verpflichtet ist, den Abgabenertrag umgehend weiterzuleiten, ändert an der Einordnung als Abgabe nichts:

„Der Ertrag der im Gesetz vorgeschriebenen Geldleistung fließt dem Bund zu, der sie auf seine Rechnung einnimmt. Es handelt sich nicht um Geld, das, den Haushalt des Bundes bloß durchlaufend, für fremde Rechnung eingehoben wird. Der Bund allein verfügt sodann über dieses Geld in Form des Gesetzes. Es gibt keine Norm, die es ihm verbietet, die Verfügung in dieser Form zu treffen.“

- 12 Auch wenn in der gesetzlichen Regelung eine Verfügung über den Ertrag der erhobenen Geldleistung zu erblicken ist, kann dies nichts an der Tatsache ändern, „*dass es sich um eine Geldbeschaffung für den Bund handelt. Darauf – nicht auf den wirtschaftlichen Effekt – kommt es bei der Beurteilung der Frage, ob eine öffentliche Abgabe vorliegt, an.*“

In VSlg 12.843/1991 zum Tiroler AufenthaltsabgabeG betonte der VfGH, dass für eine öffentliche Abgabe wesentlich sei, dass nach dem Inhalt der gesetzlichen Regelung die Geldbeschaffung für eine Gebietskörperschaft „*in der rechtlichen Art der Abgabenerhebung*“ stattfinde. Unwesentlich sei demgegenüber Art und Zweck der Verwendung des beschafften Geldes. Hervorgehoben wurde in diesem Zusammenhang der aus § 6 Abs 1 F-VG 1948 hervorleuchtende Gedanke der Ertragshoheit (Verfügung über den Ertrag im eigenen Haushalt). Angesichts der in dieser Hinsicht klaren und zwingenden verfassungsrechtlichen Anordnung, dass nämlich über den Ertrag der Abgaben hoheitlich verfügt werde, müssten allfällige wirtschaftliche Interessen der Tourismusverbände, denen das Aufkommen aus den Aufenthaltsabgaben letztlich zugute komme, zurücktreten. **13**

In VSlg 16.454/2002 entwickelte der VfGH diese Rechtsprechung weiter und qualifizierte den Kabelrundfunkbeitrag als eigene Abgabe: Er leitete **14**

„aus den Materialien ab, dass der Gesetzgeber mit dem Kabelrundfunkbeitrag die Einführung einer (zusätzlichen) Abgabe erreichen wollte, deren Ertrag ausschließlich dem Bund zustehen soll, wobei der Bund von seiner Ertragshoheit (§ 6 F-VG 1948) durch eine gesetzliche Zweckwidmung (Finanzierung von Zuschüssen der KSVF zur Künstler-Sozialversicherung) Gebrauch gemacht hat. Dieses Ziel ist mit den eingangs erwähnten Gesetzen auch erreicht worden. Daran ändert der Umstand nichts, dass mit der Einhebung der Beiträge der KSVF betraut ist, weil der Fonds in dieser Funktion als betriebenes beliehenes Unternehmen tätig wird, die fraglichen Beiträge somit für den Bund und nicht von vornherein für fremde Rechnung eingehoben werden (vgl. VSlg 3961/1961), mag über den vereinnahmten Ertrag auch (bereits) im Wege einer Zweckbindung verfügt worden sein.“

Er führte weiters an, dass **15**

„es für die Qualifizierung einer Geldleistung als Abgabe im finanzverfassungsrechtlichen Sinn in erster Linie darauf ankommt, ob die Ertragshoheit, d. h. die primäre Verfügungsberechtigung über den Ertrag der Geldleistung, bei einer Gebietskörperschaft liegt. Die primäre Verfügungsberechtigung kann auch in Form einer (vom Träger der Ertragshoheit vorgenommenen) generellen Vorausverfügung, insb einer gesetzlichen Zweckbindung, zum Ausdruck kommen. Die die weitere Mittelverwendung regelnden Vorschriften sind nicht mehr entscheidend“.

Für die Einstufung als Abgabe war also weder die Einhebung der Beiträge durch ein beliehenes Unternehmen noch die vorweg verfügte Verwendung der Erträge in Form von Zuschüssen schädlich. In dieselbe Richtung geht das Erkenntnis VSlg 17.414/2004. Der VfGH akzeptierte die vom Gesetzgeber angestrebte Einstufung der Dienstgeberabgabe als Abgabe im finanzverfassungsrechtlichen Sinn: **16**

„So verschlägt der Umstand nichts, dass mit der Einhebung der Dienstgeberabgabe die Krankenversicherungsträger betraut sind: In dieser Funktion sind die genannten Versicherungsträger nämlich in einem – vom Bund – übertragenen Wirkungsbereich (§ 1 Abs 2 DAG) tätig und daher den zuständigen staatlichen Behörden [...] gegenüber weisungsgebunden [...]. [...] Auch ist es unbedenklich, dass über den Ertrag der Dienstgeberabgabe bereits im Wege einer Zweckwidmung verfügt worden ist: Der Verfassungsgerichtshof hat nämlich schon wiederholt ausgesprochen [...], dass die gesetzliche Zweckwidmung für die rechtliche Qualität einer Geldleistung ohne Bedeutung ist; die Widmung einer Geldleistung für einen bestimmten Zweck kann allein nicht dazu führen, dass die gesetzliche Regelung der Geldleistungspflicht dem aus der Zweckwidmung abzuleitenden Kompetenzbereich zuzuordnen wäre.“

- 17** Umgekehrt hat der VfGH in Konstellationen, in denen der Gesetzgeber die Qualifikation als Abgabe nicht angestrebt hat, schon wiederholt akzeptiert, dass ein Beitrag einem von einer Gebietskörperschaft verschiedenen Rechtsträger zufließt, ohne dass er die Qualifikation als Abgabe in Erwägung gezogen hätte. Ein Beispiel dafür ist VfSlg 10.451/1985. Der VfGH hat die der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter auferlegten Zahlungen an den Ausgleichsfonds der Pensionsversicherungsträger mangels Zufließens an eine Gebietskörperschaft nicht als öffentliche Abgabe im finanzverfassungsrechtlichen Sinn eingestuft:

„Der VfGH versteht die Ausführungen der Antragsteller dahingehend, daß diese selbst einräumen, daß die der BVA nach den angefochtenen Bestimmungen auferlegten Geldleistungen nicht einer Gebietskörperschaft, sondern einem Ausgleichsfonds der Pensionsversicherungsträger beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger zufließen, der – wie schon ausgeführt – ein Sondervermögen des Hauptverbandes darstellt, aus dem Geldbeträge vermöge des § 447g ASVG ausschließlich an Pensionsversicherungsträger fließen. Die Geldleistungen fließen daher nicht dem Bund zu. Daran ändert auch der Umstand nichts, daß bei der Ermittlung des Bundesbeitrages zur Pensionsversicherung [...] die Überweisungen aus dem Fonds an die einzelnen Sozialversicherungsträger für diese als Erträge gelten, daher die Beiträge des Bundes vermindern und für diesen einen wirtschaftlichen Vorteil bedeuten. Die Geldleistungen der BVA [...] fließen trotzdem nur dem Ausgleichsfonds und in weiterer Folge den im § 447g ASVG genannten Pensionsversicherungsträgern zu. Diese Geldleistungen sind daher keine Abgaben iS des F-VG.“

- 18** Allerdings sind die Gestaltungsspielräume des Gesetzgebers auch hier nicht grenzenlos. Gelegentlich setzt sich der VfGH auch über die Intention des Gesetzgebers hinweg. Dies zeigt sich besonders deutlich in VfSlg 5317/1966:

Der VfGH hatte bereits in VfSlg 4398/1963 ausgesprochen, dass die damals erhobenen Fremdenverkehrsförderungsbeiträge nach dem Kärntner Fremdenverkehrsgesetz Abgaben im finanzverfassungsrechtlichen Sinn waren und sie wegen Gleichartigkeit mit der Einkommen- und der Bundesgewerbesteuer als verfassungswidrig aufgehoben. Der Kärntner Landesgesetzgeber hat daraufhin die Errichtung des „Kärntner Fremdenverkehrsfonds“ angeordnet, für den „Beiträge“ eingehoben werden. Die materiell-rechtliche Ausgestaltung des Beitrags hat sich nicht wesentlich geändert. Dies hat den VfGH zu folgender Aussage veranlasst:

„Flöße der Ertrag dieser Beiträge unmittelbar der Gebietskörperschaft Land oder/und Gemeinden zu, so würde es sich um Abgaben handeln und die rechtliche Situation wäre insoweit die gleiche wie im Fremdenverkehrsgesetz, LGBl für Kärnten, Nr 1/1962, deren die Beitragspflicht regelnde §§ 49 und 50 der Verfassungsgerichtshof als verfassungswidrig aufgehoben hat.“

Der VfGH hat dann die Einflussmöglichkeiten des Landes Kärnten auf diesen Fonds näher dargelegt und daraus seine Schlüsse gezogen:

19

„Der Kärntner Fremdenverkehrsförderungsfonds hat somit keine andere Aufgabe, als Beiträge entgegenzunehmen. Die Verwaltung des Fonds obliegt der Landesregierung, die gehalten ist, die Hälfte der Beiträge an die Gemeinden weiterzugeben. Über die restlichen Fondsmittel verfügt die Landesregierung in Wahrheit frei, denn auf die Verwendung der Mittel besteht kein Rechtsanspruch und darum ist der Umstand, daß nur solche Zuwendungen gewährt werden dürfen, die der Fremdenverkehrsverband beantragt, keine materielle Einschränkung ihrer Verfügungsmacht. Die Beiträge entsprechen daher dem Typus einer gemeinschaftlichen Landesabgabe nach § 6 Z.4 lit. a F-VG 1948. Die Beiträge sind in Wahrheit Abgaben, denn der Kärntner Fremdenverkehrsförderungsfonds wurde nicht geschaffen, um eine Verwaltungsaufgabe in mittelbarer Staatsverwaltung zu besorgen. Er hat keine über die Verteilung der bei ihm einlaufenden Geldbeträge hinausgehende Funktion. Er stellt nichts anderes dar als ein Konto, dem Rechtspersönlichkeit allein aus dem Grunde verliehen wurde, um den Umstand, daß die Beiträge in Wahrheit dem Lande Kärnten zufließen, um aus ihnen den Fremdenverkehr zu fördern, nicht sichtbar werden zu lassen. Die Beiträge sind Opfer, die der Allgemeinheit – mit Ausnahme der unselbständig Beschäftigten – auferlegt werden, um Ziele, die im Allgemeininteresse gelegen sind, zu fördern. Die solcherart aufgebrauchten Mittel dürfen nicht auf dem Umweg über einen Fonds mit Rechtspersönlichkeit den Gebietskörperschaften zugeführt werden. Sie sind Mittel des Landes und müssen als Abgaben deklariert werden. Die Regelung des Gesetzes ist ein Einbruch in das System der Finanzverfassung und damit verfassungswidrig.“

- 20 Im Erkenntnis VfSlg 9335/1982 hat der VfGH Pflichtbeiträge, die nach einer landesgesetzlichen Regelung vom Salzburger Fremdenverkehrsförderungs-fonds an Gebietskörperschaften weiterzuleiten waren, anteilig als Abgabe beurteilt. Die

„in VfSlg 5317/1966 dargelegten Gründe, aus denen sich der VfGH veranlasst gesehen hatte, die Abgabenqualität der Beiträge festzustellen, [sind] auch im vorliegenden Fall von Bedeutung – freilich nicht für die Pflichtbeiträge insgesamt, wohl aber für jenen Teil der Erträge aus den Pflichtbeiträgen, die nach § 5 Abs. 1 lit. c des Sbg Fremdenverkehrsförderungs-fondsG an Gebietskörperschaften weiterzuleiten sind. Dieser Teil der Erträge ist nur ein ‚Durchlaufposten‘. Für ihn trifft die Formulierung in VfSlg 5317/1966 zu, dass es sich in Wahrheit nur um ein ‚Konto‘ handelt, das – wie im vorliegenden Fall – dazu dient, um einen Teil der Pflichtbeiträge – wie eine Abgabe – an Gebietskörperschaften weiterzuleiten“.

- 21 Somit zeigt sich, dass der VfGH die vom Gesetzgeber angestrebte Qualifikation einer Geldleistung als Abgabe im Regelfall akzeptiert, wenn der Zufluss zur Gebietskörperschaft sich in vertretbarer Weise argumentieren lässt³. Weder Zweckbindungen noch Vorausverfügungen über den Ertrag der Abgabe noch die Erhebung der Abgabe durch eine beliebige Körperschaft sind schädlich. Umgekehrt nimmt der VfGH im Regelfall auch hin, wenn sich der Gesetzgeber eines anderen Kompetenztatbestandes bedienen möchte und deshalb die Einnahme einer anderen Körperschaft zukommen lässt. Lediglich dann, wenn dieser andere Rechtsträger bloß vorgeschoben ist und es sich nur um ein „Konto“ handelt, von dem die Geldleistung der Gebietskörperschaft weitergeleitet wird, nimmt er dennoch an, dass finanzverfassungsrechtlich eine Abgabe vorliegt. Angesichts des Umstands, dass die Ausführungen in Abschnitt II/A gezeigt haben, dass die Inanspruchnahme der Abgabenkompetenz keineswegs ausschließt, dass der Gesetzgeber wirtschaftspolitische Zielsetzungen verfolgt, ist hervorzuheben, dass der Gesetzgeber im Falle von Regelungen, die – bloß – *auch* der Einnahmenerzielung dienen, weitreichende Spielräume hat, sich auf die Zuständigkeit auf dem Gebiet des Abgabewesens zu stützen.

C. Der „Missbrauch“ der Abgabenkompetenz

- 22 In dem berühmt gewordenen Erk des VfGH VfSlg 10.403/1985 zur Wiener Abgabe auf unvermietete Wohnungen hat der VfGH dem Gesetzgeber allerdings weitere Grenzen aufgezeigt: Der VfGH verwies zunächst auf seine ständige Rechtsprechung, wonach

3 Näher: *Lang*, FS Schäffer, 417 f.

„sich die bundesstaatliche Zuständigkeitsverteilung regelmäßig nicht nach dem Zweck einer Regelung richtet, sondern nach ihrem Gegenstand und Inhalt [...]. An der Einordnung einer Geldleistungsverpflichtung als Abgabe ändert daher auch der Umstand nichts, daß der Gesetzgeber neben fiskalischen Zwecken auch andere Zwecke verfolgt [...]. Daß das in Prüfung stehende Gesetz das Nichtvermieten von Wohnungen verhindern soll, kann folglich für sich allein noch nicht bewirken, daß die Verschreibung einer Geldleistung (teilweise) als Maßnahme des Volkswohnungswesens anzusehen wäre. Selbst wenn der Gesetzgeber die Einhebung dieser Geldleistungen ausschließlich im Hinblick auf den erwarteten Erfolg der Vermietung leerstehender Wohnungen verfügt hat, fließt doch jedenfalls dem Haushalt des Landes ein Ertrag zu, der die Maßnahme als Abgabe iS des Finanzverfassungsrechtes qualifiziert. Wenn das Verhalten der Leistungspflichtigen auch nachhaltig bestimmt wird, so vermag das am Charakter der Abgabe doch nichts zu ändern. Unter den gegebenen Umständen kann der Gerichtshof nicht annehmen, daß die Besteuerung überhaupt zum Versiegen der Steuerquelle führen soll und wird ("Erdrosselungssteuer"). [...] Soweit die im Prüfungsbeschluß dargelegten Bedenken dahin gehen, daß von einem Abgabegesetz nicht mehr die Rede sein könne, erweisen sie sich mithin als unbegründet. Auch die – hilfsweise angestellte – Vermutung, daß der Gesetzgeber finanzverfassungswidrig eine Maßnahme in die Form einer Abgabe gekleidet hat, der dieser Charakter nicht zukommt, hat sich nicht bestätigt.“

Der Umstand, dass der VfGH den finanzverfassungsrechtlichen Abgabecharakter der landesgesetzlichen Regelung bejahte, hinderte ihn nicht, sie dennoch als kompetenzwidrig zu erachten:

23

„Dem Abgabengesetzgeber sind nämlich aus der Sicht der durch die Auswirkungen der Abgabe betroffenen Materie doch gewisse – äußerste – Grenzen gezogen. Wie der VfGH schon im Erk. VfSlg. 3919/1961 ausgesprochen hat, kann sich die Verwendung der Form der Abgabe gegebenenfalls auch als mißbräuchlich erweisen. Ein solcher Mißbrauch der Abgabeform wird jedenfalls auch dann vorliegen, wenn die Abgabe zufolge ihrer besonderen Ausgestaltung so umfassend in eine fremde Materie hineinwirkt, daß sie ungeachtet ihrer Qualifikation als Abgabe zugleich auch als Regelung dieser (fremden) Materie selbst gewertet werden muß. Die aus der übrigen Kompetenzverteilung herausgehobene – und insofern daher neutrale – Zuordnung von Besteuerungsrechten darf offenkundig nicht dazu verwendet werden, diese Kompetenzverteilung schlechthin zu unterlaufen und Regelungen in Angelegenheiten zu treffen, die einem anderen Gesetzgeber vorbehalten sind [...]. Die Auswirkungen einer Abgabe auf dem Gebiet einer fremden Sachmaterie werden freilich nur unter besonderen

Umständen dazu führen, daß das Steuergesetz als Regelung dieser Materie selbst gewertet werden kann. Maßgeblich wird neben dem insoweit- ua. – beachtlichen Zweck die Dichte der Regelung und die Art ihrer Auswirkung im fremden Sachbereich sein. Das vorliegende Gesetz hat diese Grenze aus folgenden Gründen überschritten: Die Absicht des Gesetzgebers war von vornherein ausschließlich darauf gerichtet, die Eigentümer von Wohnungen zur Vermietung zu veranlassen. Das Gesetz belegt das bloße Unterlassen des gewünschten und durch andere Maßnahmen nicht ersetzbaren Verhaltens mit einer hohen Abgabe, die den Eigentümer praktisch in den allermeisten Fällen zwingt, sich der Absicht des Gesetzgebers gemäß zu verhalten. Nur unter ganz außergewöhnlichen Umständen wird er eine Wohnung für einen Betrag leerstehen lassen können, der den erzielbaren Mietzins häufig ganz erheblich übersteigt. [...]. Dazu stellt das Gesetz zur Verwirklichung dieser Absicht in § 4 lit i sogar noch eine besondere Einrichtung zur Verfügung: Die Stadt Wien übernimmt die Vergabe von Wohnungen nach den von ihr aufzustellenden Richtlinien, so zwar, daß schon das Angebot zur Vergabe nach Vertragsbedingungen, die diesen Richtlinien entsprechen, die Abgabefreiheit bewirkt. Die auf längere Sicht aus dieser Abgabe insgesamt zu erwartenden Einnahmen können gegenüber all diesen Auswirkungen unter Berücksichtigung des zur Einhebung der Abgabe notwendigen Verwaltungsaufwandes kaum ins Gewicht fallen. Aus all dem folgt nach Ansicht des VfGH die Richtigkeit der Annahme des Prüfungsbeschlusses, daß die getroffenen Maßnahmen – wenn auch in Gestalt einer Abgabe – einen Übergriff auf das Gebiet der Wohnraumbewirtschaftung darstellen. Ein solcher Übergriff ist dem Landesgesetzgeber aber aus denselben Gründen verwehrt, die – nach dem Rechtssatz VfSlg. 3421/1958 – schon jene Maßnahmen verhindert haben, die im Gesetzesentwurf des Jahres 1958 vorgesehen waren.“

- 24** Die Entscheidung ist aus mehreren Gründen bemerkenswert: Der VfGH ist nicht davon ausgegangen, dass der Gesetzgeber die Abgabekompetenz verlassen hat, sondern hat vielmehr bestätigt, dass nach wie vor eine Abgabe im finanzverfassungsrechtlichen Sinn vorliegt. Dennoch hat er auch bejaht, dass die Regelung auch unter Wohnraumbewirtschaftung fällt. Offenbar ist der VfGH davon ausgegangen, dass beide Kompetenztatbestände gleichzeitig angesprochen sein können. Im konkreten Fall hätte die Vorschrift nur dann nicht gegen die die Kompetenzen von Bundes- und Landesgesetzgeber regelnden Verfassungsnormen verstoßen, wenn nach beiden angesprochenen Kompetenztatbeständen – Abgabewesen und Wohnraumbewirtschaftung – der Landesgesetzgeber zuständig ist. Der Umstand, dass der Landesgesetzgeber sich nur auf die Abgabezuständigkeit stützen hätte können, hat offenbar nicht gereicht.
- 25** Allerdings ist nur „*unter besonderen Umständen*“ davon auszugehen, dass das Steuergesetz als Regelung der Materie selbst verstanden werden muss. Der VfGH nennt hier zum einen den „Zweck“. Dabei kommt es offenbar auf ein subjektives

Kriterium an: Der VfGH spricht vom „*Missbrauch der Abgabeform*“, von der „*Absicht des Gesetzgebers*“ und davon, dass die Kompetenzverteilung nicht „*unterlaufen*“ werden darf. Ein „*Übergriff*“ des Landesgesetzgebers darf nicht stattfinden. Entscheidend ist neben dem subjektiven Kriterium auch, dass die Höhe der Abgabe „*den Eigentümer praktisch in den allermeisten Fällen zwingt, sich der Absicht des Gesetzgebers gemäß zu verhalten.*“ Etwas abstrakter umschreibt der VfGH dieses objektive Kriterium als „*die Dichte der Regelung und die Art ihrer Auswirkung im fremden Sachbereich*“. Der VfGH nimmt aber auch noch eine Abwägung vor: „*Die auf längere Sicht aus dieser Abgabe insgesamt zu erwartenden Einnahmen können gegenüber all diesen Auswirkungen unter Berücksichtigung des zur Einhebung der Abgabe notwendigen Verwaltungsaufwandes kaum ins Gewicht fallen.*“ Offenbar kommt es auch auf die Höhe der Einnahmen an: Wenn die erwartbaren Einnahmen dennoch entsprechend hoch wären, lässt dies wohl darauf schließen, dass sich doch eine erhebliche Zahl von Steuerpflichtigen nicht der Absicht des Gesetzgebers gemäß verhalten, oder eben keine hinreichend deutliche Absicht vorhanden war, die Abgabeform zu missbrauchen. Dabei kann es auch auf den Verwaltungsaufwand ankommen: Offenbar spricht ein in Relation zu den erwarteten Einnahmen hoher Verwaltungsaufwand dafür, dass es dem Gesetzgeber nicht primär um das Fiskalaufkommen ging, sondern dass er die Materie selbst geregelt hat. Dem VfGH schwebt in Hinblick auf Abgabenertrag somit eine bereits um den Aufwand saldierte Betrachtung vor.

In seiner Entscheidung VfSlg 11.143/1986 hat der VfGH aber bereits wenig später die Grenzen der durch VfSlg 10.403/1985 begründeten Rechtsprechung deutlich gemacht:

26

„In der Tat verwehrt es die Bundesverfassung dem jeweils zur Erlassung eines Abgabengesetzes kompetenten Gesetzgeber grundsätzlich nicht, durch Verheißungen von Steuerbegünstigungen auf die Disposition der Steuerpflichtigen Einfluß zu nehmen, soweit dadurch der verfassungsgesetzliche Rahmen nicht verletzt und die Abgabeform nicht mißbraucht wird (vgl. Erk. VfSlg. 10.403/1985). Der VfGH hat mehrfach ausgesprochen, daß der Gesetzgeber die Gestaltungsfreiheit hat, mit steuerrechtlichen Vorschriften auch andere als fiskalische Zwecke zu verfolgen (vgl. VfSlg. 4466/1963, 8457/1978 ua.). In seinem Erk. VfSlg. 10.403/1985 hat der Gerichtshof unter Hinweis auf Ruppe, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten, Verhandlungen des Achten Österreichischen Juristentages Graz 1982, 81 ff., dargelegt, daß ein Mißbrauch der Abgabeform dann vorliegt, wenn die Abgabe zufolge ihrer besonderen Ausgestaltung so umfassend in eine fremde Materie hineinwirkt, daß sie ungeachtet ihrer Qualifikation als Abgabe zugleich auch als Regelung dieser (fremden) Materie selbst gewertet werden muß. Die Kompetenz zur Erlassung eines Abgabengesetzes dürfe nicht dazu verwendet werden, die Kompetenzverteilung zu unterlaufen und Regelungen in Angelegenheiten zu treffen, die einem anderen Gesetzgeber vorbehalten sind.“

Im vorliegenden Fall ist diese dem Abgabengesetzgeber gezogene Grenze nach Auffassung des VfGH nicht überschritten. Der VfGH verkennt nicht, daß die zu prüfenden Vorschriften – wie häufig Ausnahme- und Begünstigungsbestimmungen im Abgabenrecht – eine wirtschaftssteuernde Funktion haben.“

27 Der VfGH gestand zu, dass

„die Investitionsbegünstigungen, deren Inanspruchnahme für bestimmte Investitionsvorhaben von der Bescheinigung der energiewirtschaftlichen Zweckmäßigkeit durch den Bundesminister für Handel, Gewerbe und Industrie abhängig gemacht wird, zweifellos eine Größenordnung erreichen, die die Investitionsentscheidung erheblich mit beeinflusst. Dennoch handelt es sich (noch) nicht um wirtschaftslenkende Regelungen im eigentlichen Sinn: Entscheidend für die Zuordnung einer Regelung ist, ob sich die Norm – systematisch gesehen – als integrierender Teil der abgabenrechtlichen Regelung der Sachmaterie erweist oder ‚ob sie dem betreffenden Sachbereich wesentlich näher steht und nur rechtstechnisch in das Kleid einer Abgabennorm geschlüpft ist‘ (Ruppe aaO, 87). Daß es sich im vorliegenden Fall in diesem Sinne gar nicht um eine Steuerbegünstigung, sondern in Wahrheit um die Regelung der Materie selbst handle, also jene Grenze überschritten wäre, die der VfGH dem Abgabengesetzgeber in seiner Entscheidung zur Wr. Wohnungsabgabe (VfSlg. 10.403/1985) gezogen hat, kann der VfGH aber trotz ihrer investitionsbeeinflussenden Funktion insbesondere im Hinblick auf die Art und die Intensität ihrer Auswirkung, die neben anderen Kriterien für diese Grenzziehung zu beachten sind, nicht finden: Es ist nämlich die Regelung nicht von einer derartigen Intensität, daß sie den Steuerpflichtigen wirtschaftlich zu einem bestimmten Verhalten geradezu zwingt, also eine Wirkung entfaltet, wie sie einem hoheitlichen Gebot oder Verbot entspricht, und auf diese Weise im Umweg über ein Abgabengesetz die Regelung der Materie selbst bewirkt.“

28 Der VfGH konzentrierte sich in diesem Erkenntnis auf die „*Art und Intensität*“ der Auswirkung der Regelung. Da die Regelung den Steuerpflichtigen nicht „*wirtschaftlich zu einem bestimmten Verhalten geradezu zwingt, also eine Wirkung entfaltet, wie sie einem hoheitlichen Gebot oder Verbot entspricht*“ brauchte er sich daher mit den „*anderen Kriterien für diese Grenzziehung*“ nicht zu beschäftigen. Daher ist nicht auszuschließen, dass es nach wie vor der in VfSlg 10.403/1985 postulierten „*Missbrauchsabsicht*“ des Gesetzgebers bedarf. Allerdings spricht auch viel dafür, dass der VfGH bei entsprechend eindeutiger Wirkung der Regelung davon ausgeht, dass diese Absicht bereits indiziert ist: Er betont, dass die Vorschrift mangels Intensität auch nicht „*im Umweg über ein Abgabengesetz die Regelung der Materie selbst bewirkt*“.

In VfSlg 11.864/1988 hat der VfGH diese Rechtsprechung bestätigt und dabei auch noch am Beispiel der Regelungen des Stärkegesetzes und des Ausgleichs-abgabegesetzes über die Abschöpfungsbeträge und der Ausgleichsabgabe ausgesprochen, dass dies auch für Abgaben gilt, bei denen es sich um Zölle handelt:

29

„Gerade für Zölle ist es zunehmend typisch, daß ihr primärer Zweck im Schutz bestimmter Zweige der inländischen Wirtschaft liegt, während der fiskalische Zweck demgegenüber in den Hintergrund treten kann. Es kann auch keine Rede davon sein, daß durch die geschilderten Vorschriften über Abschöpfungen und Ausgleichsabgaben nach dem Stärkegesetz und dem Ausgleichsabgabegesetz die allgemeine bundesstaatliche Kompetenzverteilung wegen der Dichte der Regelungen und der Art ihrer Auswirkung im fremden Sachbereich schlechthin unterlaufen würde, wie dies für die in VfSlg. 10.403/1985 geprüften gesetzlichen Maßnahmen zutrif. Von einem Mißbrauch der Abgabeform, um Regelungen in Angelegenheiten zu treffen, die anderen Gesetzgebern vorbehalten sind, könnte nämlich entsprechend den Überlegungen, die der VfGH in VfSlg. 10.403/1985 und im 11143/1986, angestellt hat, nur dann die Rede sein, wenn die fragliche Regelung ‚dem betreffenden Sachbereich wesentlich näher steht und nur rechtstechnisch in das Kleid einer Abgabennorm geschlüpft ist‘ [...]. Das, bestimmte Zweige der inländischen Wirtschaft schützende und Wettbewerbsverzerrungen hintanhaltende Wesen des Abschöpfungsbetrages nach dem Stärkegesetz und der Ausgleichsabgabe nach dem Ausgleichsabgabegesetz ist jedoch, wie bereits dargetan, vom gleichen Grundgedanken getragen wie die verfassungsrechtlich zweifellos als Abgaben zu betrachtenden und als solche vom Bund gem. Art 10 Abs 1 Z 2 B-VG gesetzlich zu regelnden starren Schutzzölle. Die Weiterentwicklung der Agrarzölle in Gestalt der verfeinerten, elastischen Regelungen eines Abschöpfungssystems, das flexibel genug ist, um existenzbedrohende Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden und einen Preisausgleich zur Sicherung möglichst einheitlicher Preise beim grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr zu erzielen, ist im Rahmen des Kompetenztatbestandes des Art 10 Abs 1 Z 2 B-VG ("Zollwesen") prinzipiell zulässig. Der Bund ist keineswegs verfassungsrechtlich gezwungen, zum Schutz der Wirtschaft vor Billigimporten das auf Preis- und Qualitätsunterschiede nur unzulänglich Rücksicht nehmende System starrer Zölle aufrecht zu erhalten. Insofern betrachtet der VfGH den Abschöpfungsbetrag nach dem Stärkegesetz und die Ausgleichsabgabe nach dem Ausgleichsabgabegesetz als eine intrasystematische Weiterentwicklung des ‚Zollwesens‘, im Sinne des Art 10 Abs 1 Z 2 B-VG, die nicht verfassungswidrig ist.“

Ebenso hat er – entgegen seinen im Prüfungsbeschluss aufgeworfenen Bedenken – in VfSlg 14.597/1996 auch die Salzburger Zapfsäulenabgabe nicht als

30

Regelung der Materie, sondern als bloße Abgabe beurteilt. Die dem Abgabengesetzgeber gezogene Grenze war im vorliegenden Fall nicht überschritten:

„Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes knüpfen daran an, daß die in Prüfung gezogene Vorschrift auch ein umweltpolitisches Ziel verfolgt. Der damit erzielte Effekt ist aber nicht einer Regelung der Materie gleichzuhalten. Das Verfahren hat nämlich gezeigt, daß je nach dem Typ der Zapfsäule und deren technischem Standard unter Berücksichtigung der konkreten Gegebenheiten für die Nachrüstung mit Gaspendelleitungen erheblich unterschiedliche Kosten anfallen können. Des weiteren ist zu bedenken, daß nicht umrüstbare Zapfsäulen (sei es, weil eine Nachrüstung technisch nicht möglich ist, oder weil dies aufgrund längeren Gebrauchs nicht mehr wirtschaftlich ist) durch solche mit Gaspendelleitungen zu ersetzen wären. In diesem Fall kann davon ausgegangen werden, daß die Kosten solcher Investitionen (umgelegt auf den Zeitraum der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer) jährlich die Abgabe erheblich übersteigen würden, sodaß bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise kein zwingender Anreiz zur Vornahme der Investition gegeben ist.

Ob und inwieweit tatsächlich Um- und Nachrüstungen vorgenommen werden, hängt sohin von verschiedenen Umständen ab. Es ist dem Gesetzgeber zuzugestehen, daß nicht von vornherein klar war, in welchem Umfang und in welchem Zeitpunkt Steuerpflichtige Maßnahmen zur Vermeidung der Abgabe ergreifen würden. Tatsächlich kam der Abgabe, wie aus den zugeflossenen bzw. vorgeschriebenen Beträgen ersichtlich ist, eine gewisse fiskalische Bedeutung zu.

[...] Entscheidend für die kompetenzrechtliche Zuordnung einer Regelung ist, ob sich die Norm – systematisch gesehen – als integrierender Teil der abgabenrechtlichen Regelung erweist oder ‚ob sie dem betreffenden Sachbereich wesentlich näher steht und nur rechtstechnisch in das Kleid einer Abgabennorm geschlüpft ist‘ (Ruppe, aaO, 87). Geht man nun von einer Durchschnittsbetrachtung aus, so handelt es sich beim ZapfsäulenabgabeG noch nicht um eine wirtschaftslenkende Regelung im eigentlichen Sinn. Die Regelung ist nämlich nicht von einer solchen Intensität, daß sie den Steuerpflichtigen wirtschaftlich zu einem bestimmten Verhalten geradezu zwingt, sohin eine Wirkung entfaltet, wie sie einem hoheitlichen Gebot oder Verbot entspricht und auf diese Weise im Umweg über ein Abgabengesetz die Regelung der Materie selbst bewirkt. Sollte die Abgabe auch ein Anreiz für ein bestimmtes Verhalten der Leistungspflichtigen sein, so handelt es sich bei der vom Landesgesetzgeber getroffenen Regelung noch nicht um einen Mißbrauch der Abgabenform. Der Verfassungsgerichtshof findet daher, daß es sich im vorliegenden Fall um eine Abgabenregelung und nicht um eine Regelung der Materie selbst handelt. Es sind also jene Grenzen noch nicht überschritten, welche die Verfassung dem Abgabengesetzgeber zieht.“

Wiederum war für den VfGH entscheidend, dass die Abgabe „eine gewisse fiskalische Bedeutung“ hatte. Bei „einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise [war] kein zwingender Anreiz zur Vornahme der Investition gegeben“. Die Regelung hat keine Wirkung entfaltet, „wie sie einem hoheitlichen Gebot oder Verbot entspricht und auf diese Weise im Umweg über ein Abgabengesetz die Regelung der Materie selbst bewirkt“. Aus diesem Grund handelte es sich bei der „getroffenen Regelung noch nicht um einen Mißbrauch der Abgabenform“. Dementsprechend prüfte der VfGH das subjektive Kriterium nicht näher. **31**

In seiner Entscheidung VfSlg 16.378/2001 zum Wiener AnzeigenangabeG spielt das subjektive Kriterium ebenso wenig eine Rolle: Der Gerichtshof hatte sich mit dem in der Beschwerde vorgebrachten Vorwurf zu beschäftigen, die Verschreibung eines Steuersatzes von 40 vH auf sog. „Pornoanzeigen“ sei eine kompetenzwidrige und damit verfassungsrechtlich unzulässige Lenkungsmaßnahme. **32**

„Nach der ständigen Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ist es dem Gesetzgeber [...] nicht verwehrt, mit einer primär fiskalisch orientierten Abgabe auch Lenkungszwecke zu verfolgen (z.B. VfSlg. 4466/1963, 5859/1968 u.a.). Eine Überziehung der Abgabenkompetenz hat der Gerichtshof nur in jenen Fällen angenommen, in denen eine abgabenrechtliche Regelung so umfassend in eine fremde Materie hineinwirkte, daß sie als Regelung dieser Materie selbst gewertet werden mußte. Entscheidend sind hierbei Zweck und Dichte der Regelung und das Ausmaß ihrer Einwirkung im fremden Sachbereich (vgl. VfSlg. 10.403/1985, ferner VfSlg. 11.143/1986 sowie 14.597/1996). Daß eine Besteuerung der hier in Rede stehenden Anzeigen mit einem Steuersatz von 40 vH diese Grenze überschreiten würde, kann der Gerichtshof nicht finden, handelt es sich doch lediglich darum, daß eine bestimmte, als unerwünscht angesehene Art der Werbung einer Abgabenbelastung unterworfen wird, nicht aber – auch nicht im Effekt – darum, daß die beworbene Tätigkeit inhaltlich geregelt würde.“

Bisher hat der VfGH jedenfalls nur in seiner Entscheidung VfSlg 10.403/1985 zur Wiener Abgabe auf unvermietete Wohnungen die Anwendung eines weiteren Kompetenztatbestandes neben dem des Abgabewesens bejaht. Wenn man die durch die Folgejudikatur weiterentwickelten Standards auf den seinerzeitigen Ausgangsfall anwendet, stellt sich rückblickend auch für diesen Fall die Frage, ob die abgabenrechtliche Regelung tatsächlich so umfassend in die fremde Materie hineingewirkt hat, „daß sie als Regelung dieser Materie selbst gewertet werden mußte“. Mit den vom VfGH später geprägten „Zwischenformeln“⁴ hätte er auch bei der seinerzeitigen Wiener Abgabe auf unvermietete Wohnungen zum Ergebnis kommen können, dass es sich bloß um eine Abgabe handelt und nicht auch noch der Kompetenztatbestand des Volkswohnungs- **33**

4 Zum Begriff *Lerche*, „Systemverschiebung“ und verwandte verfassungsgerichtliche Argumentationsformeln, FS Zeidler Bd 1 (1987) 557 ff.

wesens maßgebend ist. Die vom VfGH gewählte Konstruktion, in diesem Fall zwei Kompetenztatbestände anwendbar zu erachten, den des Abgabewesens aber letztlich für die Kompetenzverteilung als bedeutungslos anzusehen, ist auch wenig überzeugend. Ob das Erkenntnis zur Wiener Abgabe auf unvermietete Wohnungen aufgrund der jüngeren Rechtsprechung des VfGH überholt ist, oder ob es sich bei dieser Konstellation um einen Extremfall handelt, der auch heute vom VfGH als Regelung der Materie selbst gewertet würde, macht wenig Unterschied: Diese Rechtsprechungslinie zeigt, dass der Gesetzgeber weitgehende Spielräume hat, auf dem Gebiet des Abgabenrechts auch andere politische Ziele als jene der bloßen Einnahmenerzielung zu verfolgen.

III. Wirtschaftslenkung durch Abgaben: Abgabenspezifische verfassungsrechtliche Schranken

A. Die Schranken des F-VG

- 34** Die kompetenzrechtliche Einordnung einer Abgabe eröffnet dem Gesetzgeber aber nicht nur Möglichkeiten, wirtschaftspolitische Zielsetzungen mit zu verfolgen, sondern er ist dadurch auch Restriktionen unterworfen. Bestimmte verfassungsrechtliche Vorgaben kommen nämlich nur für Regelungen zum Tragen, die in den Anwendungsbereich des F-VG fallen. Dazu gehören die in § 8 Abs 4 F-VG enthaltenen Gebote. Demnach dürfen „*Abgaben der Länder (Gemeinden), die die Einheit des Währungs-, Wirtschafts- und Zollgebiets verletzen oder in ihrer Wirkung Zwischenzöllen oder sonstigen Verkehrsbeschränkungen gleich kommen*“, nicht erhoben werden. Dabei handelt es sich allerdings um eine Schranke, die auch außerhalb des Abgabenrechts in ähnlicher Form besteht und dort in Art 4 B-VG positiviert ist⁵. Bei der Auslegung des § 8 Abs 4 F-VG ist jedenfalls zu berücksichtigen, dass diese Regelung verschiedene Abgabenhöhen voraussetzt. Eine länderweise oder kommunal unterschiedliche Besteuerung ist daher aus der Perspektive der Einheit des Wirtschaftsgebietes nicht zu beanstanden⁶.
- 35** Der VfGH hat in seiner – allerdings nicht zu § 8 Abs 4 F-VG, sondern zu Art 4 B-VG und darüber hinaus auch nicht zu einer abgabenrechtlichen Regelung ergangenen – Entscheidung VfSlg 4940/1965 dem Gebot der Einheit des Wirtschaftsgebietes weitreichende Bedeutung beigemessen:

„Es dürfen weder für den Verkehr von Personen noch für den Warenverkehr innerhalb des Bundesgebietes Verkehrsbeschränkungen welcher Art immer eingeführt werden. Daher wäre jedes Gesetz, das den Inlandverkehr behindert oder erschwert oder mit Abgaben belegt, verfassungswidrig.“

⁵ Ruppe, § 8 F-VG, Rz 23.

⁶ Kofler, § 8 F-VG, Rz 16.

Dies hat die Frage aufgeworfen, ob nach diesem Maßstab überhaupt noch Straßenmauten zulässig sind. Die schon in der Ersten Republik ergangene Rechtsprechung des VfGH hat sie im Lichte des Art 4 B-VG ausdrücklich als zulässig erklärt⁷. Da sich der VfGH in VfSlg 4940/1965 weder mit seiner früheren Rechtsprechung auseinandergesetzt noch ausdrücklich Mauten als nunmehr unzulässig erwähnt hat, wird in der Literatur davon ausgegangen, dass der VfGH in VfSlg 4940/1965 nicht im Sinne gehabt hat, die Erhebung von Mauten auszuschließen⁸. Dafür spricht auch, dass § 7 Abs 4 F-VG den Bundesgesetzgeber ermächtigt, „*Regelungen zur Verhinderung der übermäßigen oder verkehrerschwerverendenden Belastung der Benutzung öffentlicher Verkehrswege und Einrichtungen mit Abgaben*“ zu treffen⁹. Dies scheint die Zulässigkeit der Erhebung von Mauten vorauszusetzen. Sind Mauten zulässig, dürften umso weniger Abgaben, die allgemein die Nutzung von Verkehrswegen oder die dafür erforderlichen Transport- oder Betriebsmittel – wie KfZ oder Mineralöl – besteuern, im Lichte des § 8 Abs 4 F-VG bedenklich sein¹⁰.

Dennoch werden von *Ruppe* Abgabenbelastungen, deren erklärter Zweck die Eindämmung des Verkehrs ist und die in Hinblick auf ihre Höhe auch geeignet erscheinen, diese Beschränkung zu bewirken, unter dem Blickwinkel des § 8 Abs 4 F-VG als „nicht unproblematisch“ gehalten. *Kofler* weist darauf hin, dass in diesen Fällen wohl bereits eine Regelung der Sachmaterie und gar keine Abgabe mehr vorliegt – wenn man an dieser Stelle die Diskussion um den Missbrauch der Abgabenform ausblendet. Genau genommen würde dies bedeuten, dass nach der – hier allerdings kritisch gewürdigten – Rechtsprechung zur Wiener Abgabe auf unvermietete Wohnungen neben der Abgabenkompetenz auch eine Inanspruchnahme der Zuständigkeit nach der Sachmaterie erfolgt¹¹. Allerdings ist dann Art 4 B-VG maßgeblich, der vergleichbare Vorgaben enthält. § 8 Abs 4 F-VG kann zudem nur auf Landes- und Gemeindeabgaben anwendbar sein. Die von *Ruppe* angeführte frühere Straßenbenützungsabgabe kann daher ebenso wenig im Lichte des § 8 Abs 4 F-VG, sondern nur im Lichte des Art 4 B-VG bedenklich sein. Warum aber die – auch gravierende – Besteuerung bestimmter Verkehrswege oder Beförderungsmittel, die die Nutzung dieser Verkehrswege oder Beförderungsmittel unattraktiv machen oder sogar faktisch ausschließen, die Nutzung anderer Verkehrswege oder Beförderungsmittel aber zulassen und damit indirekt fördern, der Einheit des Wirtschaftsgebiets abträglich sein soll, ist nicht einsichtig. Es würde zu weit gehen, § 8 Abs 4 F-VG als umfassende verfassungsrechtlich verbürgte Mobilitätsgarantie zu verstehen.

7 VfSlg 778/1932, 1036/1928.

8 *Ruppe*, § 8 F-VG, Rz 25.

9 *Kofler*, § 8 F-VG, Rz 17.

10 *Ruppe*, § 8 F-VG, Rz 25.

11 VfSlg 10.403/1985.

- 38** Zusätzliche Beschränkungen finden sich in § 8 Abs 4 F-VG für Verbrauchsabgaben der Länder und Gemeinden: Wenn sie den Verbrauch außerhalb des Geltungsgebiets der Abgaben treffen und nicht grundsätzlich den gesamten Verbrauch in diesem Geltungsgebiet erfassen, sind sie unzulässig. Bedient sich der Gesetzgeber seiner abgabenrechtlichen Kompetenz, um Verbrauchsabgaben zu erlassen, muss er daher auch diesen Vorgaben folgen.
- 39** Die Bedeutung der Vorschrift geht aber über Verbrauchsabgaben hinaus¹²:

„Der Verfassungsgerichtshof betrachtet diese Norm nicht als abschließende Regelung der Anknüpfungsfrage, sondern lediglich als Präzisierung für den Bereich einer bestimmten Abgabekategorie.“ Dementsprechend hat der VfGH für den Bereich der Fremdenverkehrsabgaben (Interessentenbeiträge), bei denen der Besteuerungsgegenstand der Fremdenverkehrsnutzen ist¹³, wiederholt die Auffassung vertreten, dass eine solche Abgabe sachlich nur gerechtfertigt ist, wenn sie sich auf den Nutzen beschränkt, der aus dem Fremdenverkehr im betreffenden Erhebungsgebiet gezogen wird¹⁴. Bei der Ankündigungsabgabe sind die "Ankündigungen" der Steuergegenstand, worunter jede Art von Mitteilung zu verstehen ist, die öffentlich erfolgt, somit jede Verbreitung von Botschaften, die geeignet sind, die jeweiligen Adressaten über Umstände und Tatsachen zu informieren: „Wird eine Abgabe auf einen solchen Steuergegenstand nicht vom Bund erhoben, sondern den Ländern oder – wie dies derzeit der Fall ist – den Gemeinden in das freie Beschlußrecht übertragen, so muß dem Steuergegenstand eine Zuordnung zu einem bestimmten Erhebungsgebiet entnommen werden können. Der Verfassungsgerichtshof geht davon aus, daß der in territorialer Hinsicht maßgebende hinreichende Bezug im vorliegenden Fall aus dem Zweck der Abgabe erschlossen werden kann. Der Zweck von Ankündigungsabgaben überhaupt ist die Besteuerung des mit einer Ankündigung erzielbaren Reklamewertes [...], das ist der Nutzen, den der Ankündigende aus der Ankündigung zieht [...]. Daraus folgt in finanzverfassungsrechtlicher Hinsicht, daß das Besteuerungsrecht der Gemeinde sich bereits vom Steuergegenstand her nur auf den im Erhebungsgebiet entstandenen Reklamewert beziehen darf. Bei einer Gemeindeabgabe, deren Zweck die Besteuerung des Reklamewertes einer Ankündigung ist, ist kein hinreichender Grund ersichtlich, der die Gemeinde berechtigen könnte, Ankündigungen schlechthin nur deswegen zu besteuern, weil sie vom Gebiet der betreffenden Gemeinde ihren Ausgang nehmen, und ohne Rücksicht darauf, wo sich der mit der Ankündigung verbundene Reklamewert bildet.“

12 VfSlg 15.395/1998.

13 ZB VfSlg 4398/1963, 4945/1965, 5146/1965, 8937/1980 ua.

14 VfSlg 5995/1969, 6205/1970.

¹⁵ All diese zusätzlichen Vorgaben schließen nicht aus, dass der Gesetzgeber – etwa bei der Gestaltung des Tarifs – auch weitere wirtschaftssteuernde Zielsetzungen berücksichtigt, schränken aber faktisch seinen Gestaltungsspielraum ein, wenn er sich der Abgabenkompetenz bedient. **40**

B. Die Zulässigkeit der Erhebung einer Abgabe

Der Wirtschaftslenkung durch Abgaben sind aber auch Grenzen durch spezifisch abgabenrechtliche Judikaturlinien auf dem Gebiet der Grundrechte gesetzt. In der Rechtsprechung des VfGH spielt der Gleichheitsgrundsatz eine dominierende Rolle. Auf dieser verfassungsrechtlichen Grundlage hat der Gerichtshof im Laufe der Jahre erkennen lassen, dass der Gesetzgeber nicht völlig frei ist, jeden beliebigen Lebenssachverhalt der Besteuerung zu unterwerfen. Dies hat er schon in VfSlg 6755/1972 anhand der Wiener Dienstgeberabgabe erläutert: Der Gesetzgeber **41**

„ist im Rahmen seiner Zuständigkeit grundsätzlich frei, den Gegenstand einer Abgabe zu bestimmen. Er ist aber insoweit verfassungsgesetzlich gebunden, als er [...] auch dem Gleichheitsgebot dadurch entsprechen muß, daß die Regelung in sich, insbesondere die Abgrenzung des Abgabegegenstandes, nicht unsachlich sein darf. Die Art der Regelung ist daher einer Prüfung am Gleichheitssatz zugänglich [...]. Grundsätzlich steht es dem Gesetzgeber auch frei, nur bestimmte Gruppen der Bevölkerung mit einer Abgabepflicht zu belasten; er handelt damit im Rahmen rechtspolitischer Erwägungen. Der Gesetzgeber ist dabei nur gehalten, die Abgrenzung des Kreises der Abgabepflichtigen so vorzunehmen, daß darin nicht eine sachfremde Differenzierung liegt [...]. Wenn nun der Gesetzgeber ein Schulden der Arbeitskraft des in Wien beschäftigten Dienstnehmers gegenüber dem Dienstgeber einer Abgabe unterzieht, ist dies eine Maßnahme der Rechtspolitik, die – außer im Falle eines Exzesses – nicht am Gleichheitssatz gemessen werden kann [...]“.

Ein weiteres Beispiel ist das zur Bankensonderabgabe ergangene Erkenntnis VfSlg 10.001/1984. Der VfGH ging davon aus, dass eine auf Kreditunternehmen beschränkte Abgabe nur dann dem Gleichheitsgrundsatz entspricht, wenn sich eine sachliche Rechtfertigung dafür findet, gerade Kreditunternehmen gesondert zu belasten: **42**

„Kreditunternehmungen nehmen eine – aus ihrer besonderen wirtschaftlichen Funktion [...] erklärable – spezifische rechtliche Sonderstellung

¹⁵ VfSlg 15.395/1998.

ein, wie sie sich insbesondere in der extrem restriktiven wirtschaftsverwaltungsrechtlichen Regelung des Zugangs zum Markt, in der wettbewerbsmäßigen Stellung, die den Kreditunternehmungen durch das Kartellrecht und das Kreditwesenrecht eingeräumt ist, und in der von der Bundesregierung ins Treffen geführten indirekten Förderung der Kreditwirtschaft durch die Sparförderung und die Konstruktion der Subventionsverwaltung dokumentiert. Die für Kreditunternehmungen geltenden Sondervorschriften bewirken in ihrer Summe eine derartige rechtliche Sonderstellung, daß sie eine unterschiedliche steuerliche Behandlung in der Weise, wie sie die in Prüfung gezogene Regelung vorsieht, nach Ansicht des VfGH zu rechtfertigen vermag.“

- 43** Der VfGH hat damit seine Bereitschaft unterstrichen, die Abgrenzung des Besteuerungsgegenstandes am Gleichheitsgrundsatz zu messen, ohne aber überzeugend darzulegen, warum gerade diese Begründung die Schlechterstellung des Bankensektors rechtfertigt¹⁶. Verhältnismäßigkeitsüberlegungen fehlen in dieser Entscheidung.
- 44** Auch im Erkenntnis VfSlg 11.296/1987 zu Verwaltungsabgaben betont der VfGH die Bedeutung gleichheitsrechtlicher Überlegungen: „*Ein Verhalten nur deswegen zu besteuern, weil dafür eine behördliche Bewilligung erforderlich ist, würde jeder sachlichen Rechtfertigung entbehren*“. Daraus ergibt sich, dass die Besteuerung eines bestimmten Sachverhaltes einer sachlichen Rechtfertigung bedarf¹⁷.
- 45** Der Maßstab, den der VfGH bei seiner gleichheitsrechtlichen Prüfung anlegt, ist mitunter grob. Das zeigt sich im Erkenntnis VfSlg 19.598/2011 zur Stabilitätsabgabe. Der VfGH hielt fest, dass für den Bankensektor – vor allem in Form des BWG – nach wie vor ein spezifisches rechtliches Regime gelte und sich dieser hinsichtlich seiner wirtschaftlichen Bedeutung und Funktionen „*markant*“ von anderen Sektoren der Volkswirtschaft unterscheide:

„Der VfGH kann es dahin gestellt sein lassen, ob diese rechtliche und wirtschaftliche Sonderstellung für sich allein auch heute eine steuerliche Sonderbehandlung des Bankensektors rechtfertigen würde. Die Materialien zum StabAbgG begründen die Stabilitätsabgabe nämlich nicht mit der rechtlichen und wirtschaftlichen Sonderstellung des Bankensektors, sondern weisen auf die besondere Rolle hin, die speziell die Banken in der Finanzkrise des Jahres 2008 gespielt haben. Zur Bewältigung dieser Krise habe die Republik Österreich umfangreiche, den Staatshaushalt erheblich belastende Bankenhilfspakete, Konjunkturpakete und andere Maßnahmen

¹⁶ *Ruppe*, in: ÖJK, Gutachten 8. ÖJT, 125.

¹⁷ So auch *Ruppe*, in: ÖJK, Gutachten 8. ÖJT, 125.

ergreifen müssen, die in besonderem Maße den Banken zugute gekommen seien. Wenn der Gesetzgeber im Hinblick darauf die Banken durch eine spezielle Abgabe an der Finanzierung der zur Bewältigung der Krise eingeleiteten bzw. durchgeführten Maßnahmen beteiligen will, kann der VfGH das nicht als unsachlich erkennen. Ebenso wenig stößt es auf Bedenken, wenn der Gesetzgeber mit einer solchen Steuer (auch) das Ziel verfolgt, die Finanzmarktstabilität zu verbessern bzw. die finanziellen Mittel für entsprechende künftige Staatsleistungen zu gewinnen. Ob eine Ausweitung der persönlichen Steuerpflicht auf andere Bereiche des Finanzsektors verfassungsrechtlich in Betracht käme, braucht der VfGH dabei nicht zu untersuchen. Verfassungsrechtlich geboten ist eine solche Ausweitung angesichts des dargelegten Hintergrundes nicht.

Auf der anderen Seite ist es verfassungsrechtlich auch nicht geboten – und auch mit vernünftigen Aufwand gar nicht möglich –, innerhalb des Bankensektors zwischen ‚guten‘ und ‚bösen‘ Kreditunternehmungen zu unterscheiden. Die Stabilitätsabgabe ist keine Strafe für eine riskante Geschäftsabgabe; sie ist auch kein Äquivalent für die ‚Systemrelevanz‘ eines Kreditinstituts. Ihre Aufgabe ist es, einen Sektor der Volkswirtschaft zu belasten, von dem nach den jüngsten Erfahrungen qualifizierte Risiken ausgehen (können) und für den bereits der Staat durch Intervention und den Einsatz öffentlicher Mittel eintreten musste, um auf diesem Wege finanzielle Mittel für den Staatshaushalt zu gewinnen, die einerseits der Abdeckung der Kosten bereits in die Wege geleiteter Maßnahmen und andererseits der Vorsorge für künftige Krisenfälle dienen sollen. Dass die Stabilitätsabgabe dafür untauglich wäre und dies nicht leisten kann, wird auch von der bf. Gesellschaft nicht behauptet. Der VfGH kann auch nicht finden, dass das Anknüpfen an die (modifizierte) Bilanzsumme von vornherein unsachlich wäre. Es ist dies eine Bemessungsgrundlage, die die Geschäftstätigkeit einer Bank in geeigneter Weise abbildet und die auch in anderen Ländern als Bezugsgröße für einschlägige Bankenabgaben gewählt wurde bzw. diskutiert wird [...].“

Für den VfGH war entscheidend,

46

„dass der Gesetzgeber im Hinblick auf den konkreten Anlass für die Einführung und Ausgestaltung der Stabilitätsabgabe Neuland betreten musste. Die getroffene Regelung hält sich dabei offenbar im Rahmen dessen, was auf internationaler Ebene diskutiert wird bzw. bereits in anderen Ländern realisiert ist. Bei einer solchen Situation ist der rechtspolitische Spielraum des Gesetzgebers wenigstens im gegenwärtigen Zeitraum ein größerer als bei einer Abgabe, deren rechtliche Konturen schon fest umrissen sind und deren Wirkungen und Konsequenzen sich bereits ohne Schwierigkeiten ermitteln lassen. Dass die vom Gesetzgeber getroffene Regelung überhaupt untauglich wäre oder zu sachfremden, willkürlichen Ergebnissen führen würde, kann der VfGH nicht erkennen.“

527

- 47** Ein strengerer Maßstab scheint – zumindest bei oberflächlicher Betrachtung – einer anderen Judikaturlinie des VfGH zugrundezuliegen: In VfSlg 10.827/1996 hat der VfGH die Doppelbelastung der Zinsertragsteuer und der Einkommensteuer als gleichheitswidrig angesehen. § 6 F-VG war nicht Rechtsgrundlage, spielte in dieser Entscheidung aber dennoch eine Rolle: Um die Doppelbelastung zu konstatieren, stützte sich der VfGH auf die zur Gleichartigkeit von Abgaben bestehende Rechtsprechung des VfGH. Bei seiner Begründung – dem Fehlen einer Rechtfertigung für diese Doppelbelastung – bewegte sich der Gerichtshof wiederum in ausschließlich gleichheitsrechtlichen Bahnen. Der VfGH gelangte in gleichheitskonformer Interpretation zum Ergebnis, dass die Zinsertragsteuer auf die Einkommensteuer anzurechnen war. Die Erhebung einer Zinsertragsteuer als eigenständige Abgabe zusätzlich zur Einkommensteuer wäre somit gleichheitswidrig gewesen.
- 48** In VfSlg 15.980/2000 zur erhöhten Mindestkörperschaftsteuer für Versicherungsunternehmen wies der VfGH auf diese Judikaturlinie hin und versuchte zu begründen, warum hier kein Anwendungsfall vorliegt: *„Aber auch in jenen Fällen, in denen auf der Ebene der Versicherungsnehmer Steuerpflicht gegeben ist, kommt es offensichtlich nicht zu einer (allenfalls verfassungswidrigen; vgl. VfSlg. 10.827/1986) Doppelbesteuerung, unterliegt dieser Steuerpflicht doch erst der um die Steuerbelastung des Versicherungsunternehmens gekürzte Betrag.“* Im Erk VfSlg 16.379/2001 erachtete der VfGH die OÖ Standortabgabe und den bundesgesetzlich geregelten Altlastenbeitrag zwar gleichartig und dementsprechend aus den in § 6 F-VG gelegenen Gründen als verfassungswidrig, bezog sich dabei aber nicht zusätzlich auch auf den Gleichheitsgrundsatz. Dies findet allerdings darin seine Erklärung, dass sich die Doppelbelastung aus gesetzlicher Regelungen zweier verschiedener Gesetzgeber ergibt und schon deshalb kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vorliegen kann.
- 49** Immerhin hat der VfGH die Reichweite dieser Judikaturlinie begrenzt, wenngleich es besser gewesen wäre, er hätte sie auch explizit aufgegeben. Es geht zu weit, strengere Anforderungen an die Rechtfertigung einer Abgabe zu stellen, wenn sie sich als gleichartig zu einer bestehenden Abgabe erweist. Es wäre auch nicht einzusehen, bei Abgaben, die gleichartig zur Einkommen- oder Umsatzsteuer sind, andere Standards anzulegen als bei anderen Abgaben¹⁸. Bei der gleichheitsrechtlichen Prüfung der Zinsertragsteuer hätte der VfGH daher nicht den Fokus auf die partielle Gleichartigkeit dieser Abgabe mit der Einkommensteuer legen sollen, sondern auf die Frage, ob es gerechtfertigt ist, bestimmte Zinseinkünfte einer zusätzlichen Steuerbelastung zu unterwerfen, die bei anderen Einkünften nicht vorgesehen ist.

18 Vgl auch *Achatz*, Die Auswahl von Besteuerungsgegenständen – verfassungsrechtliche Aspekte, ÖStZ 2020, 534 (538 f).

Auch die Rechtstechnik sollte keinen Einfluss auf die verfassungsrechtliche Beurteilung haben. Es wäre höchst unbefriedigend, wenn die Einführung einer allgemeinen Energiesteuer mit selektiven Steuerbefreiungen einer stringenteren sachlichen Begründung bedürfte als die Einführung mehrerer selektiver voneinander abweichender Steuern auf einzelne Energieträger¹⁹. Klarerweise ist die Suche nach den relevanten Vergleichspaaren immer schwierig²⁰ und bedarf letztlich der gerichtlichen Wertentscheidung. Der dabei anzulegende Maßstab sollte aber nicht von der vom einfachen Gesetzgeber gewählten Regelungstechnik abhängen.

In VfSlg 19.412/2011 verdeutlichte der VfGH, dass es bei der Rechtfertigung der Abgabenerhebung nicht auf das Verhältnis von Abgabenertrag und Erhebungsaufwand ankommen kann, wie der VfGH in seinem Prüfungsbeschluss in VfSlg 11.190/1986 zum letztlich aufgehobenen Haupttatbestand des § 1 GrEStG aber noch angedeutet hatte:

„Ein allgemeines verfassungsrechtliches ‚Effizienzgebot für Abgaben‘, wie es die antragstellenden Kreditinstitute behaupten, ist nicht anzunehmen. Eine aus legitimen rechtspolitischen Gründen erhobene Abgabe wird nicht deswegen verfassungswidrig, weil ihr Ertrag im Verhältnis zum Erhebungsaufwand gering ist. Auch die von den antragstellenden Kreditinstituten zitierten Aussagen im Prüfungsbeschluss, der dem GrESt-Erkenntnis VfSlg. 11.190/1986 zugrunde lag, besagen nichts Gegenteiliges; sie wurden im Enderkenntnis im Übrigen nicht mehr aufgegriffen. Ein die Kreditinstitute belastender Erhebungsaufwand mag zwar daher an sich unsachlich sein oder einen verfassungswidrigen Eingriff in das Eigentum bilden, die Verfassungswidrigkeit wird aber nicht allein dadurch bewirkt, dass der Erhebungsaufwand in einem Missverhältnis zum Ertrag der eingehobenen Abgabe steht.“

Interessant ist, dass dieses Kriterium in der schon geschilderten älteren Rechtsprechung des VfGH zum kompetenzrechtlichen Abgabebegriff und seinem möglichen „*Missbrauch*“ – noch – eine Rolle gespielt hat²¹.

Sieht man in der Beurteilung der Zulässigkeit der Erhebung einer Abgabe eine gleichheitsrechtliche Frage, die sich strukturell von anderen gleichheitsrechtlichen Fragen nicht unterscheidet, müssen auch die sonst maßgebenden Standards zum Tragen kommen. Geht man zusätzlich davon aus, dass sich eine scheinbar isolierte Sachlichkeitsprüfung letztlich als lediglich gedanklich verkürzte Vergleichbarkeitsprüfung erweist²², geht es darum, ob der Abgaben-

19 Dazu Ruppe, FS Krejci, 2087; Achatz, ÖStZ 2020, 538.

20 Dazu Achatz, ÖStZ 2020, 538.

21 VfSlg 10.403/1985.

22 So schon Gassner, Ist das Bilanzsteuerrecht verfassungskonform? in: Ruppe (Hrsg), Finanzverfassung und Rechtsstaat (2007) 37 ff.

gegenstand so abgegrenzt ist, dass es sich rechtfertigen lässt, warum bestimmte Sachverhalte von der Abgabe erfasst sind, während andere vergleichbare Sachverhalte von ihr befreit oder gar nicht erst einbezogen wurden. Ob dabei tatsächlich nur bestimmte Rechtfertigungsgründe – wie jene der Leistungsfähigkeit oder der Äquivalenz – herangezogen werden dürfen²³, mag vor dem Hintergrund gleichheitsrechtlicher Prüfungsmaßstäbe, nach denen an sich jeder vernünftige Grund in Betracht kommt²⁴, zweifelhaft sein. Unbestritten ist jedenfalls, dass die Verhaltenslenkung ein anerkannter Rechtfertigungsgrund ist²⁵.

- 54** In diesem Lichte ist die Judikatur des VfGH zum Sicherheitsbeitrag, den Flugplatzhalter für Flugpassagiere entrichten müssen und aus dessen Aufkommen die Kosten von Sicherheitskontrollen auf Flughäfen finanziert werden, positiv hervorzuheben: Der VfGH sah keine Bedenken, dass für die Erbringung behördlicher Leistungen Abgaben eingehoben werden dürfen²⁶. Damit hat er deutlich gemacht, dass die Erhebung einer Abgabe einer Rechtfertigung bedarf²⁷. In einem weiteren Erkenntnis hat der VfGH die auf diese Weise vorgenommene gleichheitsrechtliche Prüfung um Verhältnismäßigkeitsüberlegungen ergänzt²⁸. Für ihn war entscheidend, dass bei der Festsetzung der Abgabe *„nicht nur auf die mit den Sicherheitskontrollen zusammenhängenden Kosten, sondern auch auf den aus den betreffenden Maßnahmen resultierenden Nutzen namentlich der Passagiere, aber auch der Luftbeförderungsunternehmen Bedacht genommen werden darf“*.
- 55** Ein weiteres Beispiel ist die schon erwähnte Entscheidung des VfGH in VfSlg 16.378/2001 zum Wiener AnzeigenangabeG: Der Gerichtshof hatte sich mit dem in der Beschwerde vorgebrachten Vorwurf zu beschäftigen, die Verschreibung eines Steuersatzes von 40 vH auf sog Pornoanzeigen wäre verfassungswidrig: *„Nach der ständigen Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ist es dem Gesetzgeber [...] nicht verwehrt, mit einer primär fiskalisch orientierten*

23 So aber *Ruppe*, in: ÖJK, Gutachten 8. ÖJT, 126 f; *Ruppe*, FS Krejci, 2085 f.

24 Näher *Holoubek*, Die Sachlichkeitsprüfung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes, dargestellt an der jüngeren Judikatur des Verfassungsgerichtshofes insbesondere im Wirtschaftsrecht, ÖZW 1991, 72 (74 ff); vgl auch schon *Korinek*, Gedanken zur Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitsgrundsatz nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes, FS Melichar (1983) 48 f.

25 *Ruppe*, FS Krejci, 2085 f; *Achatz*, ÖStZ 2020, 537; *Lang/Pacher*, Das Wohlverhaltensgesetz aus rechtspolitischer und verfassungsrechtlicher Sicht – Teil II einer kritischen Analyse der neuen Rechtsvorschriften, SWK 2021, 433 (449 f); die Bedeutung der Rechtfertigungsprüfung wird wohl auch in Zukunft insbesondere in Zusammenhang mit einer möglichen CO₂-Besteuerung eine (erhebliche) Rolle spielen; siehe dazu *Damberger*, CO₂-Steuern: eine rechtliche Einordnung möglicher Ausgestaltungsoptionen in Österreich (2021) 179 ff.

26 VfSlg 13.659/1993.

27 So auch *Ruppe*, FS Krejci, 2085.

28 VfSlg 14.868/1997.

Abgabe auch Lenkungszwecke zu verfolgen (z.B. VfSlg. 4466/1963, 5859/1968 u.a.).“ Daher kann auch „eine bestimmte, als unerwünscht angesehene Art der Werbung einer Abgabenbelastung unterworfen“ werden. Ob es sich dabei – wie hier – um einen höheren Steuersatz auf die als unerwünscht angesehene Art der Werbung handelt, oder zusätzlich zu einer allgemeinen Anzeigenabgabe eine weitere Abgabe auf „Pornoanzeigen“ erhoben wird, sollte nach den hier angestellten Überlegungen für die verfassungsrechtliche Beurteilung keinen Unterschied machen.

C. Wirtschaftssteuerung durch Abgaben oder durch Regelungen außerhalb des Abgabenrechts?

Die Rechtsprechung des VfGH zu den Managergehältern hat eine weitere Facette der Diskussion zur Frage, ob und inwieweit der Gesetzgeber Lenkungsziele im Abgabenrecht berücksichtigen darf, in das Blickfeld gerückt²⁹. Gegenstand der verfassungsgerichtlichen Prüfung war die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Gehaltsaufwendungen³⁰. Die entscheidenden Passagen in der Begründung des VfGH lauten wie folgt:

56

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes liegt es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, im Steuerrecht neben fiskalischen auch andere Zwecke zu verfolgen (vgl. zB VfSlg 10.403/1985, 14.597/1996 mwN). Es steht dem Gesetzgeber somit auch frei, im Steuerrecht Anreize für eine Verhaltenslenkung der Steuerpflichtigen zu setzen, sofern er sich dabei nicht von vornherein völlig ungeeigneter Mittel bedient (vgl. dazu Ruppe, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in: Österreichische Juristenkommission [Hrsg.], Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform, 1998, 119 [126]).

29 Vgl dazu *Fiebinger/Kienast*, Gehälter von Topmanagern und der VfGH, *ecolex* 2014, 1089; *Lachmayer*, Verfassungsrechtliche Aspekte des Abzugsverbots für Managementvergütungen und freiwillige Abfertigungen, in: *Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), *Abzugsverbote im Konzern* (2014) 78; *Mechtler/Pinetz*, Managergehälter: VfGH prüft nur den Vertrauensschutz, *RdW* 2014, 486; *Raab/Renner*, Verfassungskonformität der eingeschränkten Abzugsfähigkeit von Managergehältern?, *BFGjournal* 2014, 339; *Staringer*, Verfassungsfragen des Abzugsverbot für Managergehälter, *ÖStZ* 2014, 369; *Staringer*, Der VfGH denkt: Das Abzugsverbot für Managergehälter lenkt. Keine Red' davon! *ÖStZ* 2015, 81; *Zorn*, Zurückweisung eines Individualantrages auf Aufhebung von Bestimmungen des EStG und KStG betreffend Managergehälter, *ÖStZ* 2015, 541.

30 VfSlg 19.933/2014.

Ausweislich der Erläuterungen zum AbgÄG 2014 soll mit der Versagung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von € 500.000,- pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, ein Lenkungseffekt bewirkt werden. Ziel ist es, Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts zu stärken (vgl. RV 24 BlgNR 25. GP, 8). Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber nicht entgegenreten, dass die Verringerung des Einkommensgefälles in Unternehmen zwischen den Führungskräften und den übrigen Dienstnehmern dem Grunde nach ein in seinem rechtspolitischen Gestaltungsspielraum liegendes sozial- und gesellschaftspolitisches Ziel ist, das einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip rechtfertigt. Der Bundesregierung ist zuzustimmen, dass die durch den Steuergesetzgeber getroffenen Maßnahmen zur beabsichtigten Verhaltenslenkung von Unternehmen einen gelinderen Eingriff darstellen, als unmittelbare Beschränkungen der Vertragsfreiheit für die Unternehmen mit sich bringen würden. Der Verfassungsgerichtshof erachtet somit die vom Gesetzgeber vorgesehene Beschränkung der Abzugsfähigkeit für Aufwendungen für das Entgelt für Arbeits- und Werkleistungen, soweit es den im Gesetz näher bestimmten Betrag übersteigt, dem Grunde nach als sachlich gerechtfertigt. Der Verfassungsgerichtshof kann auch nicht erkennen, dass die in den angefochtenen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Körperschaftsteuergesetzes 1988 vorgesehenen Regelungen über das Abzugsverbot von vornherein ungeeignet sind, dieses Ziel zu erreichen.“

- 57 In diesem Erkenntnis spielen vor allem Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsüberlegungen eine Rolle. Auf Rechtfertigungsebene betont der VfGH den „*rechtspolitischen Gestaltungsspielraum*“ des Gesetzgebers: Die Verringerung des Einkommensgefälles in Unternehmen zwischen den Führungskräften und den übrigen Dienstnehmern wird vom Gerichtshof als legitimes „*sozial- und gesellschaftspolitisches Ziel*“ akzeptiert, das einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip rechtfertigt. Die Entscheidung lässt nicht erkennen, ob und welche anderen sozial- und gesellschaftspolitischen Ziele nicht im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegen würden und unter welchen Voraussetzungen der VfGH dem Gesetzgeber in anderen Fällen „*entgegenreten*“ würde. *Staringer* bringt die Problematik auf den Punkt, wenn er fragt, ob ein Einkommensgefälle zwischen Männern und Frauen durch ein Abzugsverbot für „Männergehälter“ (soweit diese über Frauengehälter hinausgehen) bekämpft werden kann, ob mit einem Abzugsverbot für „Altengehälter“ (soweit diese die Gehälter für Junge übersteigen) für Generationengerechtigkeit gesorgt werden darf, oder ob mit einem Steuerzuschlag für über dem Durchschnittseinkommen liegende „*Akademikergehälter*“ die „*Bildungsgerechtigkeit*“ erhöht werden darf³¹. Zweifelsohne birgt diese Recht-

31 *Staringer*, ÖStZ 2014, 369; *Staringer*, ÖStZ 2015, 91.

sprechung die Gefahr, dass auch mit fadenscheinigen Begründungen die Gleichheitsprüfung im Steuerrecht unterlaufen werden kann³². Selbst wenn man – um nochmals mit *Staringer* zu sprechen³³ – die Büchse der Pandora durch diese Entscheidung nicht so weit geöffnet sieht, dass praktisch jede Ungleichmäßigkeit der Besteuerung auf diese Weise in Kauf genommen werden muss, scheint der in dieser Entscheidung zum Ausdruck kommende Spielraum des Gesetzgebers, wirtschafts- und gesellschaftspolitische Maßnahmen im Kleide steuerrechtlicher Vorschriften umzusetzen, weitreichend.

Dazu kommt, dass der VfGH auch bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung einen sehr großzügigen Maßstab anlegt: Es genügt für ihn, dass er „nicht erkennen“ kann, dass die Regelungen über das Abzugsverbot „von vornherein ungeeignet sind, dieses Ziel zu erreichen“. Unter welchen Voraussetzungen der VfGH erkennen würde, dass Regelungen „von vornherein“ zur Zielerreichung „ungeeignet“ sind, bleibt offen. Im konkreten Fall hat mittlerweile eine Studie gezeigt, dass die Regelungen offenbar doch ungeeignet waren, das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel zu erreichen³⁴: Die vom VfGH als verfassungskonform akzeptierten Vorschriften bewirkten nicht, dass die Kluft zwischen Manager- und anderen Dienstnehmergehältern geringer wurde. Solche Studien lassen sich klarerweise erst durchführen, nachdem die Regelung bereits in Kraft getreten ist. Interessant ist, was dies für die verfassungsrechtliche Beurteilung der Regelung bedeutet. In seinem Erkenntnis VfSlg 5862/1968 zeigte sich der VfGH insoweit großzügig, als er es in Hinblick auf die Verfolgung wirtschaftspolitischer Ziele als nicht entscheidend ansah, „ob die Maßnahme auch den wirtschaftlich beabsichtigten Erfolg verbürgt“. Legt man einen etwas strengeren Maßstab an, lässt sich auch argumentieren, dass die seinerzeit angenommene Rechtfertigung weggefallen ist. Eine gesetzliche Vorschrift muss nicht nur zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens, sondern auch zu jedem beliebigen späteren Zeitpunkt den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechen³⁵. Sobald dies nicht mehr der Fall ist, invalidiert die Regelung. Der konkrete Fall ist allerdings etwas anders gelegen: Die Studie hat nicht bloß aufgezeigt, dass die Regelung im Laufe der Zeit ihre Eignung verloren hat, das gesetzgeberische Ziel zu erreichen, sondern bewiesen, dass die Regelung von Vorneherein dazu ungeeignet war. Der VfGH ist daher – wenn man der Studie folgt – mit seiner Einschätzung *von Anfang an* falsch gelegen. Ob

58

32 Ähnlich *Staringer*, ÖStZ 2014, 369 ff.

33 *Staringer*, ÖStZ 2014, 369; *Staringer*, ÖStZ 2015, 91.

34 *Bornemann/Jacob/Sailer*, Do Corporate Taxes Affect Executive Compensation? (2019), verfügbar unter SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3403486> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3403486> (Zugriffsdatum: 30.11.2021).

35 Dazu *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014, 58 (67).

diese Fehleinschätzung der res iudicata-Wirkung der seinerzeitigen Entscheidung des VfGH entgegensteht, ist eine spannende Frage³⁶.

- 59 In einem anderen Aspekt der Verhältnismäßigkeitsprüfung ist dem VfGH hingegen zumindest bei oberflächlicher Betrachtung zuzustimmen: Der Gerichtshof geht davon aus, dass „*die durch den Steuergesetzgeber getroffenen Maßnahmen zur beabsichtigten Verhaltenslenkung von Unternehmen einen gelinderen Eingriff darstellen, als unmittelbare Beschränkungen der Vertragsfreiheit für die Unternehmen mit sich bringen würden.*“ Stellt man die Legitimität des vom Gesetzgeber verfolgten Ziels außer Streit und blendet man aus, dass sich die Maßnahme zur Zielerreichung letztlich doch nicht als geeignet erwiesen hat, stellt es sicherlich den gelinderen Eingriff dar, wenn der Gesetzgeber bloß die steuerlichen Abzugsmöglichkeiten von Managergehältern einschränkt und nicht die Höhe der Gehälter selbst beschränkt. Diese Überlegung unterstreicht nochmals die verfassungsrechtlich zulässigen Möglichkeiten des Gesetzgebers, über das Steuerrecht wirtschafts- und gesellschaftspolitische Zielsetzungen zu verfolgen. Viel interessanter ist es aber, was dies für Vorschriften außerhalb des Abgabenrechts bedeutet: Hat dies zur Konsequenz, dass der Gesetzgeber eine Zielsetzung wie die Verringerung der Kluft zwischen Manager- und anderen Dienstnehmergehältern *nur* über das Abgabenrecht verfolgen darf, weil eine unmittelbare Beschränkung der Vertragsfreiheit nicht der gelindeste Eingriff wäre? Oder allgemeiner formuliert: Gibt es wirtschafts-, gesellschafts- und andere rechtspolitische Zielsetzungen, die zwar nicht ausschließlich auf die Einnahmenerzielung gerichtet sind, die der Gesetzgeber aber dennoch nur über das Steuerrecht verfolgen kann und gar nicht unmittelbar durch Inanspruchnahme der Kompetenz zur Regelung der Materie selbst? Liest man die Entscheidung in diesem Lichte, hätte sie zur Konsequenz, dass es der Gleichheitsgrundsatz erforderlich macht, wirtschafts-, gesellschafts- und andere politische Maßnahmen über das Steuerrecht zu setzen, weil dem Gesetzgeber aus Verhältnismäßigkeitsgründen der Weg verschlossen wäre, dies auf anderem Wege zu verwirklichen. Dies hieße aber auch, dass die Regelung durch den Materiengesetzgeber immer dann zulässig sein könnte, wenn der abgabenrechtliche Weg verschlossen wäre. Dies könnte dann der Fall sein, wenn der Gesetzgeber die Körperschaftsteuer gänzlich abschaffen würde, was wohl auch verfassungsrechtlich zulässig wäre. Denn dann gäbe es auch nicht mehr die Möglichkeit des „*gelinderen Eingriffs*“ im Wege der steuerrechtlichen Regelung, weil auch der – vermeintliche – Lenkungseffekt eines Abzugsverbots wegfallen würde. Folgt man der Begründung des VfGH innewohnenden Logik, könnte sich unter diesen Umständen wiederum die unmittelbare Beschränkung der Vertragsfreiheit als gleichheitsrechtlich zulässig erweisen, weil es dann keinen anderen „gelinde-

36 Zur Rechtskraft von VfGH-Entscheidungen *Unger*, Die Rechtskraft von Normprüfungserkenntnissen, in: Holoubek/Lang (Hrsg), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (2010) 335.

ren Eingriff“ zur Erreichung des vom VfGH als im rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers liegenden Ziels geben würde.

Ob der VfGH diese weitreichenden Konsequenzen seiner Aussagen tatsächlich mitbedacht hat, kann aber bezweifelt werden. Viel naheliegender ist es, dass der Hinweis auf den „gelinderen Eingriff“ durch die steuerrechtliche Regelung unglücklich gewählt wurde. Der VfGH hätte auf diese Begründungslinie besser verzichtet. Denn es wäre doch zu weit hergeholt, wenn der VfGH die Verringerung von Managergehältern als legitimes rechtspolitisches Ziel ansieht, ihm gleichzeitig zu unterstellen, dass er eine unmittelbare Beschränkung der Vertragsfreiheit zur Erreichung dieses Ziels dennoch als unzulässig ansehen würde. Dem Erkenntnis kann aber jedenfalls entnommen werden, dass der VfGH weitreichende Möglichkeiten sieht, über das Steuerrecht Wirtschaftssteuerung vorzunehmen.

60

IV. Zusammenfassende Würdigung

Steuerrecht wirkt immer wirtschaftssteuernd. „Neutrale“ Regelungen, die bloß der Einnahmenerzielung dienen und nicht zumindest Anreize auslösen oder umgekehrt hemmend wirken, gibt es nicht. Selbst scheinbar völlig neutrale nationale steuerliche Regelungen machen bestimmte Verhaltensweisen im globalen Vergleich mehr oder weniger attraktiv. Der Steuergesetzgeber kann gar nicht vermeiden, dass seine Regelungen verhaltenssteuernd wirken.

61

Der Gesetzgeber kann aber auch bewusst Steuergesetze schaffen, die neben der Generierung von Einnahmen auch wirtschaftspolitischen und anderen Zielsetzungen dienen. Er bleibt dabei in der verfassungsrechtlichen Abgabenkompetenz. Nur in Extremfällen sind auch die für die jeweilige Sachmaterie relevanten Kompetenzvorschriften angesprochen. Über weite Strecken hat er es in der Hand, durch die konkrete Ausgestaltung der Regelung innerhalb oder außerhalb der Abgabenkompetenz zu handeln. Bleibt er innerhalb der Abgabenkompetenz, bedarf der gewählte Besteuerungsgegenstand einer sachlichen Rechtfertigung. Der VfGH legt dabei aber keinen strengen Prüfungsmaßstab an. Die Rechtsprechung zu den Managergehältern wirft sogar die Frage auf, ob der Gesetzgeber sich in manchen Fällen sogar des Abgabenrechts bedienen muss, um bestimmte wirtschafts- oder gesellschaftspolitische Ziele zu verfolgen, da ihm eine unmittelbare Regelung der Materie gleichheitsrechtlich verschlossen bleiben könnte.

62

Die Verfolgung wirtschaftspolitischer Zielsetzungen im Wege des Abgabenrechts ist vor allem für den Bundesgesetzgeber attraktiv. Ihm kommt finanzverfassungsrechtlich die Kompetenz-Kompetenz zu. Durch einfachgesetzliche Vorschriften kann er Abgabegenstände für sich in Anspruch nehmen und bei deren Regelung auch wirtschaftspolitische Zielsetzungen auf Gebieten verfolgen, in denen ihm für die Regelung der Sachmaterie die Zuständig-

63

keit fehlen würde. Umgekehrt kann es auch Konstellationen geben, in denen Länder und Gemeinden entweder aufgrund bundesgesetzlicher Ermächtigung oder aufgrund ihres verfassungsrechtlich verbürgten Abgabenerfindungsrechts wirtschaftspolitische Akzente in von ihnen erlassenen abgabenrechtlichen Vorschriften regeln, die außerhalb des Abgabenrechts der bundesgesetzlichen Regelung bedürfen. Daher kann sich das Abgabenrecht auch aus diesem Grund als wirkungsvolles Instrument der Wirtschaftspolitik in Bereichen erweisen, für die dem jeweiligen Gesetzgeber sonst die Zuständigkeit fehlen würde.