

Michael Lang\*

## Die Zuständigkeit der Länder und Gemeinden zur Erlassung allgemeiner Bestimmungen auf dem Gebiet des Abgabenrechts und von Abgabenverfahrensregelungen

- I. Die Verfassungsvorschrift des § 7 Abs 6 F-VG
- II. Die Zuständigkeit zur Regelung der „allgemeinen Bestimmungen“
- III. Die Zuständigkeit zur Regelung des Verfahrens für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben
- IV. Die Zuständigkeit auf dem Gebiet der Beschlussrechtsabgaben
- V. Schlusswort

*Abstract:* Die mit 1. Jänner 2010 in Kraft getretene Vorschrift des § 7 Abs 6 F-VG gibt dem Bundesgesetzgeber die Zuständigkeit zur Regelung der allgemeinen Bestimmungen auf dem Gebiet des Abgabenrechts und des Abgabenverfahrensrechts. Welche Zuständigkeiten nun den Ländern und Gemeinden für die Erlassung von abgabenrechtlichen Vorschriften bleiben, war bereits Gegenstand von Untersuchungen einiger Fachautoren und wird in diesem Beitrag unter Berücksichtigung der aufgeworfenen Argumente nochmals vertieft analysiert.

*Deskriptoren:* Abgabenbehörden; Beschlussrechtsabgaben; Bestimmungen, allgemeine; Kompetenzverteilung; Verfahren; Zuständigkeit.

*Rechtsquellen:* §§ 7 Abs 5, 7 Abs 6, 8 Abs 5 F-VG; Art 11 Abs 2, 11 Abs 5, 15 Abs 9 B-VG; § 9 K-AOG; §§ 1, 4, 26 BAO; §§ 4 Abs 1, 6 Abs 1 Tiroler Kriegsoffer- und Behindertenabgabengesetz; § 9 Kärntner Orts- und NächtigungstaxenG;

### I. Die Verfassungsvorschrift des § 7 Abs 6 F-VG

Seit vielen Jahren habe ich das Vergnügen, gemeinsam mit *Michael Holoubek* Symposien veranstalten zu dürfen, deren Themen an der Schnittstelle zwischen Steuerrecht und den anderen Gebieten

des Verwaltungsrechts angesiedelt sind. Die Steuerrechtswissenschaft profitiert von dieser Zusammenarbeit: *Michael Holoubek* nimmt sich bei diesen Veranstaltungen gelegentlich selbst der einen oder anderen steuerrechtlichen Frage an und deckt dabei regelmäßig deren Bezüge zu anderen Gebieten des Verwaltungsrechts oder zum Verfassungsrecht auf. Meist geht es bei diesen gemeinsamen Fachveranstaltungen und den daraus entstehenden Buchprojekten um Verfahrensrecht. Daher nutze ich die Gelegenheit des runden Geburtstags des Freunds und Jubilars und setze mich mit der Zuständigkeit der Länder und Gemeinden auseinander, Regelungen des materiellen Steuerrechts und des Abgabenverfahrensrechts zu erlassen. Die Neuordnung der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzverteilung durch § 7 Abs 6 F-VG ist Anlass dafür. Diese Verfassungsvorschrift war bereits Gegenstand eines Beitrags bei einem unserer Symposien<sup>1</sup>. Vor allem wirft sie neues Licht auf die auch bei unseren gemeinsamen Fachveranstaltungen häufig diskutierte Frage der Abgrenzung zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht.

Dem Inhalt der am 1. Jänner 2010 in Kraft getretenen Vorschrift des § 7 Abs 6 F-VG haben sich zunächst ausführlicher *Matzinger/Sturmlechner* und in weiterer Folge ich gewidmet<sup>2</sup>. Mit diesen Bei-

\* Frau Mag.<sup>a</sup> *Elisabeth Hütter* danke ich für kritische Anregungen und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur. – Das Manuskript habe ich am 25.5.2012 abgeschlossen.

<sup>1</sup> Vgl. *Kneihls*, Die Zuständigkeit zur Regelung der „allgemeinen Bestimmungen“ der BAO, in: *Holoubek/Lang* (Hrsg), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012) 17 ff.

<sup>2</sup> *Matzinger/Sturmlechner*, Finanzverfassung wider den Faktor 10 – Die einheitliche Bundes-Abgabenordnung – eine Reform durch den Finanzausgleich 2008, ÖHW Jahrgang 49, Heft 1–2, 36 ff.; *Lang*, Die Zuständigkeit zur Abgabengesetzgebung nach § 7 Abs 6 F-VG, in: *Quantschnigg-GedS* (2010) 189 ff.

trägen haben sich sodann – teils zustimmend, teils kritisch – *Kofler*, *Köhler* und *Kneihs* auseinandergesetzt<sup>3</sup>. Ich möchte nun die Gelegenheit nutzen, die von den genannten Autoren ins Treffen geführten Argumente aufzugreifen, und zwar insbesondere vor dem Hintergrund der Frage, welche Zuständigkeiten § 7 Abs 6 F-VG nun den Ländern und Gemeinden bei der Erlassung von Vorschriften des materiellen Abgabenrechts und des Abgabenverfahrensrechts belässt.

## II. Die Zuständigkeit zur Regelung der „allgemeinen Bestimmungen“

§ 7 Abs 6 F-VG hat folgenden Wortlaut: „Die Bundesgesetzgebung regelt die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben“<sup>4</sup>. Aufgrund dieser Verfassungsvorschrift sah sich der Bundesgesetzgeber in der Lage, den Anwendungsbereich der Bundesabgabenordnung auch auf die Landes- und Gemeindeabgaben auszudehnen<sup>5</sup>. Bis dahin scheiterte eine Vereinheitlichung dieser Regelungen verfassungsrechtlich daran, dass der Bundesgesetzgeber zwar die in Art 11 Abs 2 B-VG verankerte Bedarfsmöglichkeit in Anspruch hätte nehmen können, um unter anderem das Verwaltungsverfahren in Angelegenheiten des Abgabewesens zu regeln. Für die in den Landesabgabenordnungen ebenfalls enthaltenen materiell-rechtlichen Regelungen fehlte es aber an einer Zuständigkeit des Bundesgesetzgebers<sup>6</sup>. Die Vorschrift des § 7 Abs 6 F-VG, die der Bundesgesetzgebung nun auch die Zuständigkeit für die Regelung der „allgemeinen Bestimmungen“ einräumt, schuf Abhilfe.

Naheliegende Konsequenz der Übertragung der Zuständigkeit für die Regelung der „allgemeinen Bestimmungen“ an den Bundesgesetzgeber scheint der damit einhergehende Verlust der Kompetenz der anderen Gebietskörperschaften zur Erlassung derartiger Regelungen zu sein. Sofern Länder und Gemeinden Zuständigkeiten auf dem Gebiet des materiellen Rechts haben, reduziert sich diese auf die – verfassungsrechtlich allerdings nicht so bezeichneten – besonderen Bestimmungen. Die Grenzziehung zwischen allgemeinen und besonderen Bestimmungen ist daher nunmehr von entscheidender Bedeutung für die verfassungsrechtlich normierte Zuständigkeitsverteilung auf dem Gebiet des Abgabewesens.

Weitgehende Übereinstimmung besteht, dass für die Interpretation des Begriffs der „allgemeinen Bestimmungen“ zum einen die schon bisher in Art 11 Abs 2 B-VG enthaltene Wortfolge der „allgemeinen Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechts“ und die dazu ergangene Rechtsprechung heranzuziehen sind, und zum anderen die zum Zeitpunkt der Erlassung des § 7 Abs 6 F-VG anwendbaren Regelungen der Bundesabgabenordnung (BAO) und der Landesabgabenordnungen, die ebenfalls „allgemeine Bestimmungen“ enthielten, zu berücksichtigen sind<sup>7</sup>. Viel spricht dafür, dass die Verfasser des § 7 Abs 6 F-VG diese verfassungsgesetzlichen und einfachgesetzlichen Vorschriften vor Augen hatten<sup>8</sup>.

*Köhler* stellt hingegen zusätzlich auch auf die später erlassenen einfachgesetzlichen Regelungen der BAO ab, mit denen der Bundesgesetzgeber die neu erteilte verfassungsrechtliche Ermächtigung in Anspruch nehmen wollte<sup>9</sup>. Er zieht wiederholt die auf Grundlage des § 7 Abs 6 F-VG erlassenen einfachgesetzlichen Regelungen selbst und die dazu verfassten Gesetzesmaterialien heran und geht ausdrücklich davon aus, dass „man in einer Verbindung von Gedanken der Versteinerungstheorie und der Auslegung nach dem Willen des historischen Gesetzgebers auf die der Art nach am 1. Jänner 2010 (dem Inkrafttreten des Kompetenztatbestandes) in der BAO aber auch den LAOs enthaltenen Regelungen abstellen“ muss<sup>10</sup>. An anderer Stelle relativiert er dies etwas, hält im Kern aber an dieser Auffassung fest<sup>11</sup>: Die Erläuterungen zu den einfachgesetzlichen Vorschriften des AbgVRefG können zwar „nur eine Indizwirkung haben [...], weil sie nicht zu den maßgeblichen Verfassungsänderungen angestellt wurden, sondern erst iZm der einfachgesetzlichen Ausführungsregelung, die im vorliegenden Fall nicht uno actu mit der Schaffung der Kompetenzgrundlage erfolgte; auf Grund der zeitnahen Umsetzung kann den Erläuterungen aber wohl eine Bedeutung für die Ermittlung auch des Willens des Verfassungsgesetzgebers zuerkannt werden“. *Kneihs* ist dieser Auffassung überzeugend entgegengetreten<sup>12</sup>. Auch wenn die Verfassungsvorschrift und die einfachgesetzlichen Vorschriften am selben Tag in Kraft traten, liefen die Gesetzgebungsverfahren völlig getrennt, zeitlich versetzt und wurden sogar in verschiedenen Gesetzgebungsperioden abgeschlossen. Es lässt sich kein Hinweis finden, dass der Verfassungsgesetzgeber bereits den konkreten Inhalt der aufgrund der nunmehrigen Zuständigkeit

<sup>3</sup> *Kofler*, § 7 F-VG, in: *Kneihs/Lienbacher* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht (2011); *Köhler*, Zur Neuregelung der Gesetzgebungskompetenz für das Abgabenverfahren nach § 7 Abs 6 F-VG, in: *Mayer-FS* (2011) 189; *Kneihs* (FN 1).

<sup>4</sup> BGBl I 103/2007.

<sup>5</sup> BGBl I 20/2009.

<sup>6</sup> RV 228 BlgNr IX. GP 50.

<sup>7</sup> *Matzinger/Sturmlechner* (FN 2) 42 ff; *Köhler* (FN 3) 207 f; *Kneihs* (FN 1) 44 f.

<sup>8</sup> Dazu *Lang* (FN 2) 200 f.

<sup>9</sup> Vgl *Köhler* (FN 3) 207 f.

<sup>10</sup> *Köhler* (FN 3) 207.

<sup>11</sup> *Köhler* (FN 3) 212.

<sup>12</sup> *Kneihs* (FN 1) 29 f.

erlassenen einfachgesetzlichen Regelung mitgedacht hätte<sup>13</sup>.

Übereinstimmung zwischen *Kofler*, *Köhler*, *Kneihs* und mir besteht jedenfalls dahingehend, dass ein und dieselbe Vorschrift in bestimmten Fällen sowohl vom Bundesgesetzgeber als allgemeine Bestimmung als auch vom Landesgesetzgeber im Rahmen dessen materieller Gesetzgebungszuständigkeit erlassen werden kann. Die Voraussetzungen dafür werden aber kontrovers diskutiert: *Köhler* geht davon aus, dass eine „punktueller Abweichung von den entsprechenden Bundesregelungen [...] in der Regel kompetenzrechtlich unbedenklich“ ist<sup>14</sup>. Er bezweifelt, ob der Landesgesetzgeber etwa eine „generell für den Landesbereich“ geltende Regelung erlassen könnte, womit er für den Landesbereich grundsätzlich von der entsprechenden Bundesregelung abweicht<sup>15</sup>: „Dies wird im Hinblick darauf, dass damit der Gedanke der Schaffung einheitlicher Regelungen für eine bestimmte Frage unterlaufen wird, zu verneinen sein.“ *Kneihs* geht offenbar von ähnlichen Überlegungen aus<sup>16</sup>. Er erörtert seine Position am Beispiel der von ihm partiell für verfassungswidrig gehaltenen Vorschrift des § 9 Kärntner Abgaben-Organisationsgesetzes (K-AOG). Diese Norm regelt die Entstehung des Abgabenanspruchs für alle Abgaben „in gleichbleibender Höhe“ abweichend von § 4 BAO. *Kneihs* ordnet diese Regelung deshalb den „allgemeinen Bestimmungen“ zu, da sie nicht für „eine bestimmte, spezifische“ Abgabe, sondern für alle „Abgaben in gleichbleibender Höhe“ eine Abweichung von § 4 BAO festlegt<sup>17</sup>. Wenn der Kärntner Landesgesetzgeber die in § 9 K-AOG enthaltene Regelung nur für eine einzige Abgabe vorschreibt, liegt nach *Kneihs* offenbar noch keine „allgemeine Bestimmung“ vor. Hier stellt sich dann aber die Frage, für wie viele weitere Abgaben der Landesgesetzgeber eine derartige von § 4 BAO abweichende Regelung erlassen darf, ohne die ausschließliche Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes für „allgemeine Bestimmungen“ zu verletzen. Oder hat der Landesgesetzgeber ohnehin die Möglichkeit, solche Regelungen für alle Landesabgaben zu erlassen, solange diese Vorschriften bloß in den einzelnen Steuergesetzen selbst und nicht in einem übergreifenden auf alle Landesabgaben anwendbaren Landesgesetz enthalten sind? Es wäre aber höchst merkwürdig, wenn es auf die Rechtssetzungstechnik ankommt und es einen Unterschied macht, ob der Gesetzgeber eine Anordnung in einer Vorschrift zusammenfasst oder sie auf mehrere Ge-

setze verteilt. Stellt man aber darauf ab, dass diese abweichende Vorschrift nur für eine einzige Abgabe gilt, würde dann die Frage, was denn überhaupt eine einzelne Abgabe sei, verfassungsrechtlich relevant sein: Das Beispiel der Vergütungssteuern zeigt, dass die einzelnen Tatbestände höchst unterschiedlich sind, in verschiedenen Gesetzen geregelt werden können und gelegentlich auch tatsächlich geregelt werden<sup>18</sup>. All diese Überlegungen machen deutlich, dass quantitative Kriterien für die Abgrenzung ungeeignet sind und dem Verfassungsgesetzgeber kaum zugestimmt werden können.

Schwierigkeiten der Abgrenzung zeigen sich anhand der von *Kneihs* selbst bezogenen Position, die auch in sich widersprüchlich ist: Er hält es einerseits für zulässig, dass – unter anderem – „Begriffsbestimmungen“ im Rahmen der „allgemeinen Bestimmungen“ vom Bundesgesetzgeber geregelt werden, geht aber in der Folge davon aus, dass der „Abgabentatbestand und der Abgabensatz [...] stets Gegenstand des besonderen Abgabenrechts“ sind und es daher verfassungswidrig wäre, wenn der Bundesgesetzgeber den Begriff des „Wohnsitzes“ auch für Zwecke anderer als der bundesrechtlich geregelten Abgaben definieren würde. Die Definition des Wohnsitzes in § 26 BAO ist dieser Auffassung zufolge – soweit sie gemäß § 1 BAO auch für Landes- und Gemeindeabgaben anwendbar ist – verfassungswidrig<sup>19</sup>.

Die Rechtsprechung des VwGH muss sich ähnliche Kritik gefallen lassen. Im Erkenntnis vom 28.02.2011, 2010/17/0208 vertrat der Gerichtshof folgende Auffassung: „Regelungen über die Bemessungsgrundlage einer Abgabe müssen im Hinblick auf die inhaltliche Nähe zur Umschreibung des Abgabentatbestandes bzw. der Festlegung der Höhe der Abgabe als solche angesehen werden, die in die Kompetenz des materiellen Abgabengesetzgebers fallen. Sie können daher auch nach § 7 Abs. 6 F-VG nicht vom Bundesgesetzgeber mit Wirkung für Landes- oder Gemeindeabgaben geregelt werden. Dies auch nicht unter Berücksichtigung des Umstandes, dass dem Bundesgesetzgeber auch die Kompetenz zur Erlassung der ‚allgemeinen Bestimmungen‘ zukommt.“ Im konkreten Fall hatte der VwGH den Entgeltbegriff des § 6 Abs 1 Tiroler Kriegsoffer- und Behindertenabgabengesetzes auszulegen<sup>20</sup>, der nach § 4 Abs 1 dieses Gesetzes auch für die Abgabepflicht selbst relevant ist<sup>21</sup>. Wäre es tatsächlich verfassungs-

<sup>18</sup> Dazu *Frank*, Gemeindeabgaben auf Grund freien Beschlussrechtes (2002) 185 ff.

<sup>19</sup> *Kneihs* (FN 1) 45 f.

<sup>20</sup> LGBl Nr 27/1992 in der Fassung LGBl Nr 112/2001, 26/2004 und 76/2006.

<sup>21</sup> § 4 Abs 1 Tiroler Kriegsoffer- und BehindertenabgabeG: „Die Abgabe ist als Kartensteuer zu erheben, wenn zur Teilnahme an der Veranstaltung nur der Inhaber einer entgeltlich erworbenen Eintrittskarte oder

<sup>13</sup> *Kneihs* (FN 1) 29 f.

<sup>14</sup> *Köhler* (FN 3) 206.

<sup>15</sup> *Köhler* (FN 3) 206.

<sup>16</sup> *Kneihs* (FN 1) 47 f.

<sup>17</sup> *Kneihs* (FN 1) 48 Fn 163.

widrig, wenn sich der Bundesgesetzgeber eines Tages entschließen sollte, die Definition des Entgelts des Umsatzsteuerrechts in die BAO zu übernehmen und sie nicht nur für alle anderen Bundesabgaben, sondern auch für die Landes- und Gemeindeabgaben als anwendbar zu erklären? Und wenn man von der Prämisse ausgeht, dass die Anwendbarkeit der derzeit in der BAO enthaltenen Definitionen auf Landes- und Gemeindeabgaben verfassungskonform ist: Worin liegt dann der entscheidende Unterschied zwischen den unbedenklichen Definitionen des Wohnsitzes, des gewöhnlichen Aufenthalts, des Sitzes, Orts der Geschäftsleitung, des Gewerbebetriebs oder der Betriebsstätte einerseits und einer offenbar bedenklichen Definition des Entgelts andererseits? Wonach bestimmt sich die vom VfGH als relevant angesehene „inhaltliche Nähe“ einer Vorschrift „zur Umschreibung des Abgabentatbestandes bzw. der Festlegung der Höhe der Abgabe als solche“, die bewirkt, dass sie nur vom materiell zuständigen Gesetzgeber, nicht aber vom Bundesgesetzgeber im Rahmen seiner Zuständigkeit zur Regelung „allgemeiner Bestimmungen“ erlassen werden darf? Letztlich müssen alle Voraussetzungen des Steuertatbestandes erfüllt sein, um die als Rechtsfolge vorgesehene Steuerpflicht auszulösen. Jede Voraussetzung ist daher auch gleich wichtig.

Es verwundert daher nicht, dass letztlich auch Köhler für die von mir vertretene und von Matzinger/Sturmlechner bereits angedeutete und von Kofler geteilte Auffassung, hilfsweise auf die in Art 11 Abs 2 B-VG enthaltenen Wertungen zurückzugreifen<sup>22</sup>, Sympathie hat<sup>23</sup>. Über die Frage, ob der zweite Halbsatz des Art 11 Abs 2 B-VG unmittelbar oder zumindest sinngemäß herangezogen werden kann, lässt sich trefflich streiten<sup>24</sup>. Sie ist aber im Ergebnis gar nicht so relevant: Die aufgezeigten Beispiele haben letztlich deutlich gemacht, dass sich die „allgemeinen Bestimmungen“ von den anderen Vorschriften des materiellen Steuerrechts kaum so abgrenzen lassen, dass sich Kriterien finden lassen, die Lösungen im Einzelfall ermöglichen. Köhler hat treffend formuliert, dass die Schwierigkeit der Abgrenzung darin liegt, „dass jegliche materielle Regelung im Grunde eine Gestaltung der jeweiligen Abgabe darstellt“<sup>25</sup>. Daher können sich auch „allgemeine“ Bestimmungen „auf den Abgabentatbestand auswirken“<sup>26</sup>. Klar ist, dass die Anordnung,

eine bestimmte Abgabe zu erheben, letztlich vom materiell zuständigen Abgabengesetzgeber zu treffen ist<sup>27</sup>. In Hinblick auf alle anderen Vorschriften, die den Abgabentatbestand ausmachen, lässt sich aber kein unangreifbares Kriterium finden, um die „allgemeinen Bestimmungen“ von den anderen Vorschriften zu unterscheiden. Dem Verfassungsgesetzgeber kann weder unterstellt werden, die gesetzgeberische Zuständigkeit zur Erlassung von Landes- und Gemeindeabgaben so unklar geregelt zu haben, dass praktisch in jedem Einzelfall keine andere Lösung bleibt, als den VfGH mit der Abgrenzungsentscheidung zu befassen und ihn erst zu nötigen, Kriterien dafür zu entwickeln, noch kann dem Verfassungsgesetzgeber zugestanden werden, die gesetzgeberischen Gestaltungsmöglichkeiten der anderen Gebietskörperschaften wesentlich beschnitten zu haben. Vielmehr ging es ihm primär darum, eine Rechtsgrundlage zu schaffen, um nicht bloß die verfahrensrechtlichen Regelungen, sondern auch die anderen Vorschriften der BAO auf die Landes- und Gemeindeabgaben anwendbar machen zu können. Vor diesem Hintergrund ist es am überzeugendsten, den Begriff der „allgemeinen Bestimmungen“ denkbar weit zu verstehen und damit dem Bundesgesetzgeber die Möglichkeit zu geben, alle Regelungen für Abgabentatbestände der anderen Gebietskörperschaften zu erlassen, soweit mit der Regelung nicht schon auch die Anordnung zur Erhebung der Abgabe verbunden ist<sup>28</sup>.

Diese These verträgt sich mit der Auffassung, wonach dieselben Regelungen, die der Bundesgesetzgeber im Rahmen der „allgemeinen Bestimmungen“ erlassen kann, auch von den anderen Gebietskörperschaften im Rahmen ihrer Zuständigkeit für das materielle Steuerrecht geschaffen werden können. Kneihls hat zutreffend darauf hingewiesen, dass den Bundesgesetzgeber keine Verpflichtung trifft, die Zuständigkeit zur Erlassung allgemeiner Bestimmungen in Anspruch zu nehmen<sup>29</sup>, und Köhler geht – ebenfalls überzeugend – davon aus, dass der Landesgesetzgeber trotz der Zuständigkeit des Bundes zur Erlassung „allgemeiner Bestimmungen“ alle Vorschriften erlassen kann, die zur Erhebung einer bestimmten Abgabe notwendig sind, wenn eine

eines sonstigen entgeltlich erworbenen Beleges berechtigt ist.“

<sup>22</sup> Matzinger/Sturmlechner (FN 2) 44 f; Kofler (FN 3) 45 f; Lang (FN 2) 203.

<sup>23</sup> Köhler (FN 3) 207 Fn 63.

<sup>24</sup> Matzinger/Sturmlechner (FN 2) 42; dafür Lang (FN 2) 206 ff; dagegen Köhler (FN 3) 213.

<sup>25</sup> Köhler (FN 3) 207.

<sup>26</sup> Köhler (FN 3) 207.

<sup>27</sup> Im Erkenntnis v 11.04.2011, 2010/17/0260 erweckt der VfGH allerdings den Eindruck, im Falle von Müllgebühren einer Gemeinde könnten Nachsichtsansuchen auf die BAO gestützt werden und führt dafür ua § 7 Abs 6 F-VG ins Treffen. Ob der VfGH hier die „allgemeinen Bestimmungen“ oder Regelungen über das „Verfahren“ angesprochen sieht, wird nicht deutlich. Die Gewährung von Nachsicht bewirkt im Ergebnis, dass die Anordnung, eine bestimmte Abgabe zu erheben, im Einzelfall wieder rückgängig gemacht wurde.

<sup>28</sup> Dazu Lang (FN 2) 200 ff.

<sup>29</sup> Kofler (FN 3) 44; Kneihls (FN 1) 31 Fn 77.



Bundesregelung fehlt<sup>30</sup>. Auf dem Boden dieser Auffassung ist es nur noch ein kleiner weiterer Schritt, die Zuständigkeit des Landesgesetzgebers zur Erlassung von Regelungen des materiellen Steuerrechts auch dann anzunehmen, wenn der Bundesgesetzgeber selbst Vorschriften dieser Art schon als „allgemeine Bestimmungen“ erlassen hat. Da speziellere Vorschriften den „allgemeinen Bestimmungen“ vorgehen, drängen daher auch die Regelungen der anderen Gebietskörperschaften die „allgemeinen Bestimmungen“ des Bundes im Anwendungsbereich dieser Abgaben wieder zurück. So wie seit Jahrzehnten die „allgemeinen Bestimmungen“ der BAO den Bundesgesetzgeber nicht gehindert haben, erforderlichenfalls präzisierende oder abweichende Regelungen für bestimmte materielle Abgabengesetze zu erlassen, sollen auch die anderen Gebietskörperschaften im Rahmen ihrer Zuständigkeiten für das materielle Steuerrecht nicht abgehalten werden, die notwendigen durch die jeweilige Materie gebotenen Anordnungen zu treffen<sup>31</sup>. Den anderen Gebietskörperschaften bleibt auf diese Weise die Zuständigkeit zur Erlassung materieller Steuergesetze weitgehend erhalten. Lediglich insoweit sind ihnen Schranken gesetzt, als die Zuständigkeit des Bundes zur Erlassung „allgemeiner Bestimmungen“ völlig ausgehöhlt würde. Dies wäre der Fall, wenn die „allgemeinen Bestimmungen“ des Bundes auf diese Weise für die anderen Gebietskörperschaften zu unverbindlichen Musterregelungen würden, denen sie sich durch Verzicht auf eine eigene Regelung nach Belieben bedienen können oder durch eigene Regelungen ersetzen können. Daher bietet es sich an, von den anderen Gebietskörperschaften zu verlangen, dass sie die Erforderlichkeit der Abweichung von der bundesgesetzlich normierten allgemeinen Bestimmung dartun<sup>32</sup>. Dabei wird ihnen ein rechtspolitisches Ermessen zukommen, das aber letztlich vom VfGH nachgeprüft werden kann.

Selbst wenn es die Vorschrift des Art 11 Abs 2 B-VG, die für abweichende landesrechtliche Regelungen genau diese Erforderlichkeit verlangt, gar nicht gäbe, wäre es naheliegend, die Zuständigkeiten des Bundes einerseits und der anderen Gebietskörperschaften andererseits auf diese Weise miteinander in Einklang zu bringen. Auf diese Weise lässt sich nämlich ein Ergebnis erzielen, das kasuistische Abgrenzungen vermeidet, nach denen die kompetenzrechtliche Grundlage vieler Landes- und Gemeindeabgaben zweifelhaft würde, und das außerdem die Zuständigkeit der anderen Gebietskörperschaften zur Regelung des materiellen Steuerrechts nicht gravierend beeinträchtigt. Weder

wollte der Verfassungsgesetzgeber bei der Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG die kompetenzrechtliche Grundlage weiter Bereiche des bestehenden Landes- und Gemeindeabgabenrechts in Zweifel ziehen, noch die Regelungszuständigkeit dieser Gebietskörperschaften für die Zukunft empfindlich beschneiden.

Die in Art 11 Abs 2 oder Art 15 Abs 9 B-VG verlangte „Erforderlichkeit“ ist, genauso wie das nach Art 11 Abs 5 B-VG maßgebende „Bedürfnis“, nur ein zusätzlicher Anhaltspunkt dafür, dass der Bundesverfassung derartige Abwägungen zur Lösung von Zuständigkeitskonflikten nicht fremd sind und stützt daher das hier vertretene Ergebnis zusätzlich. Der Umstand, dass sich der Verfassungsgesetzgeber bei der Schaffung einer Zuständigkeit des Bundes zur Regelung der „allgemeinen Bestimmungen“ mit § 7 Abs 6 F-VG einer eigenen Verfassungsbestimmung bedient hat und sich nicht bloß mit der Erweiterung des Art 11 Abs 2 B-VG begnügt hat, spricht nicht dagegen, die – auch – aus Art 11 Abs 2 B-VG zu gewinnende Wertung fruchtbar zu machen<sup>33</sup>. Schließlich ist der Zusammenhang zwischen § 7 Abs 6 F-VG und Art 11 Abs 2 B-VG schon aufgrund der Rechtsentwicklung zweifellos gegeben. So eindeutig es ist, dass § 7 Abs 6 F-VG die Zuständigkeit des Bundes zur Erlassung „allgemeiner Bestimmungen“ nicht an die Voraussetzung der „Erforderlichkeit“ binden wollte, so wenig spricht dagegen, von den für das materielle Steuerrecht zuständigen anderen Gebietskörperschaften das Vorliegen dieser Voraussetzung zu verlangen, wenn sie die Kompetenz für die Erlassung von Vorschriften in Anspruch nehmen wollen, die sonst zu den vom Bund zu schaffenden „allgemeinen Bestimmungen“ gehören.

Der Umstand, dass der Verfassungsgesetzgeber mit der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 in Art 11 Abs 2 B-VG die Wortfolge „insbesondere auch in den Angelegenheiten des Abgabewesens“ nunmehr gestrichen hat<sup>34</sup>, ändert an den hier angestellten Überlegungen nichts: Die „allgemeinen Bestimmungen“ des Abgabenrechts waren in Art 11 Abs 2 B-VG – anders als das Verfahren – niemals ausdrücklich angesprochen. Dem bloßen Wortlaut nach ist sogar das Abgabenverfahren nach wie vor von Art 11 Abs 2 B-VG umfasst, da ja nur die beispielhafte besondere Erwähnung des Abgabenrechts weggefallen ist: Das Abgabenverfahren könnte nach wie vor unter den Begriff des „Verwaltungsverfahrens“ subsumiert werden. Die Intention des Verfassungsgesetzgebers war es aber zu verdeutlichen, dass Art 11 Abs 2 B-VG auf dem Gebiet des Abgabenrechts nicht mehr anwendbar ist. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage halten dazu fest<sup>35</sup>: „Art 11 Abs 2

<sup>30</sup> Köhler (FN 3) 210.

<sup>31</sup> Lang (FN 2) 205; so auch Kofler (FN 3) 45 f.

<sup>32</sup> Lang (FN 2) 205 f.

<sup>33</sup> So offenbar auch Köhler (FN 3) 207 Fn 63.

<sup>34</sup> BGBl 51/2012.

<sup>35</sup> RV 1618 BlgNr XXIV. GP 7.

B-VG ist durch Art 5 des Bundesgesetzes BGBl I Nr 103/1997 hinsichtlich des Verfahren[s] für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben mit 1. Jänner 2010 materiell derogiert worden (siehe heute § 7 Abs 6 F-VG 1948). Die Bezugnahme auf die Angelegenheiten des Abgabewesens in Art 11 Abs 2 B-VG kann daher entfallen.“ All dies hindert aber nicht daran, die nach wie vor Art 11 Abs 2 B-VG und auch anderen Verfassungsvorschriften – wie zB Art 11 Abs 5 und Art 15 Abs 9 B-VG – zugrundeliegenden Wertungen für die Abgrenzung der nach § 7 Abs 6 F-VG verbleibenden Zuständigkeit des Landesgesetzgebers heranzuziehen und dementsprechend nach der Erforderlichkeit der oder dem Bedürfnis für eine von der allgemeinen Bestimmung des Bundes abweichenden Regelung zu fragen.

### III. Die Zuständigkeit zur Regelung des Verfahrens für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben

§ 7 Abs 6 F-VG macht den Bundesgesetzgeber auch zur Regelung des Verfahrens für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben zuständig. Bis zum Inkrafttreten dieser Vorschrift hat sich die Zuständigkeit für das Abgabeverfahrensrecht ausschließlich nach dem Adhäsionsprinzip gerichtet: Die Zuständigkeit zur Regelung des materiellen Abgaberechts hat daher die Gesetzgebungskompetenz für das Abgabeverfahrensrecht eingeschlossen. Der Bundesgesetzgeber konnte Regelungen über das bei der Erhebung von außerhalb seiner materiellrechtlichen Zuständigkeit liegenden Abgaben zu befolgende Verfahren nur im Rahmen seiner Bedarfskompetenz nach Art 11 Abs 2 B-VG erlassen. Dabei war er an die Voraussetzung der Erforderlichkeit gebunden<sup>36</sup>. § 7 Abs 6 F-VG befreit ihn von dieser Schranke und legt die gesamte Zuständigkeit für das „Verfahren“ in seine Hände.

Dies wirft die Frage nach der verbleibenden Zuständigkeit der anderen Gebietskörperschaften auf. Wer dem Landesgesetzgeber nunmehr jede Kompetenz zur Erlassung von abgabenverfahrensrechtlichen Vorschriften abspricht, läuft Gefahr, damit gleichzeitig auch das bisher verfassungsrechtlich garantierte Abgabenerfindungsrecht der Länder zu beseitigen. Materielles Abgaberecht und Verfahrensrecht sind nämlich eng miteinander verwoben. Abgaben können nur erhoben werden, wenn dafür verfahrensrechtliche Regelungen zur Verfügung stehen. Wenn sich der Bundesgesetzgeber daher entschließt, seine Zuständigkeit zur Regelung des Verfahrensrechts auf dem Gebiet der Landesabga-

ben so in Anspruch zu nehmen, dass er die verfahrensrechtlichen Regelungen, deren Erlassung in seine Zuständigkeit fällt, nur für einen abschließend umschriebenen Katalog von Landesabgaben für anwendbar erklärt, nimmt er den Ländern jeden Spielraum, zusätzliche Abgaben zu erfinden<sup>37</sup>: Die Erhebung neu geschaffener Landesabgaben wäre erst dann möglich, wenn der Bundesgesetzgeber seinen Katalog um die neue Abgabe erweitert und auf diese Weise die Erhebung dieser Abgabe billigt. Zwar durften die Länder ihr Abgabenerfindungsrecht auch schon bisher nur in den durch den Bundesgesetzgeber gesetzten Grenzen ausüben. Der Bund kann nämlich eine von den Ländern „erfundene“ Abgabe selbst regeln und damit den Ländern die Zuständigkeit wieder nehmen. Angesichts des Umstands, dass die Zahl möglicher Abgabentypen unendlich groß ist und der Bund daher auch gar nicht im Vorhinein alle denkbaren Felder besetzen kann, konnte der Bund bisher zwar die Zuständigkeit zur Gesetzgebung im Nachhinein wieder an sich ziehen, die Zuständigkeit der Länder durfte aber von Verfassungs wegen nicht von einer vorherigen – expliziten oder impliziten – Genehmigung durch den Bundesgesetzgeber abhängen. Versteht man § 7 Abs 6 F-VG aber so, dass diese Regelung dem Bundesgesetzgeber durch Nicht-Inanspruchnahme seiner Zuständigkeit die Möglichkeit gibt, die anderen Gebietskörperschaften nicht mit dem für die Erhebung bestimmter Abgaben erforderlichen Verfahrensrecht auszustatten, ist dieses Abgabenerfindungsrecht der Länder nicht mehr verfassungsrechtlich garantiert.<sup>38</sup> Zwar ist dieses Refugium des Föderalismus im sonst äußerst bundeslastig ausgestalteten Finanzverfassungsrecht vermutlich nicht Bestandteil des bundesstaatlichen Baugesetzes und dadurch auch nicht der Ingerenz des einfachen Verfassungsgesetzgebers entzogen. Jedoch wäre zu erwarten gewesen, dass sich entsprechende Hinweise in den Gesetzesmaterialien gefunden hätten, wenn der Verfassungsgesetzgeber diese zusätzliche gravierende Änderung der finanzverfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen in Kauf genommen oder gar intendiert hätte.

*Kneihs* räumt ein, dass man dieses Ergebnis bedauern kann, spricht sich aber auch dafür aus, dass diese Bedenken nicht „überbewertet werden“ mögen<sup>39</sup>. Das „institutionelle Gewicht der Länder auch im materiellen Abgaberecht“ wäre finanzverfassungsrechtlich schon zuvor gering gewesen und dem Bundesgesetzgeber dürfe ohne Anlass nicht unterstellt werden, „dass er die neue Verfahrensrechtskompetenz dadurch missbrauchen würde, dass er den Vollzug der Landesabgaben blockiert, indem er

<sup>37</sup> *Lang* (FN 2) 198.

<sup>38</sup> *Kofler* (FN 3) 45.

<sup>39</sup> *Kneihs* (FN 1) 43 f.

<sup>36</sup> *Kofler* (FN 3) 43.

die dafür erforderlichen Verfahrensbestimmungen nicht erlässt“. Vielmehr wäre dem Bundesgesetzgeber zuzutrauen, dass er – wenn er den Ländern eine Abgabe zuweist – ihnen auch deren Erhebung [...] ermöglichen wird.“ Abgesehen davon, dass *Kneihls* hier vernachlässigt, dass es gar nicht bloß um die *Zuweisung* von Besteuerungsrechten geht, sondern eben um das Abgabenerfindungsrecht der Länder, das diese Gebietskörperschaften zumindest vor Inkrafttreten des § 7 Abs 6 F-VG definitionsmäßig eben ohne Zuweisung durch den Bund ausüben konnten, geht er letztlich davon aus, dass der Verfassungsgesetzgeber die verfassungsrechtliche Garantie des Abgabenerfindungsrechts der Länder im Ergebnis beseitigt hat, ohne sich aber mit dem Argument zu beschäftigen, dass sich für eine derartige Absicht keine Hinweise finden lassen<sup>40</sup>.

Die von *Köhler* vertretene Auffassung versucht hingegen dem Einwand, dass dem Verfassungsgesetzgeber nicht ohne Not unterstellt werden kann, die verfassungsrechtliche Garantie des Abgabenerfindungsrechts der Länder beseitigt zu haben, Rechnung zu tragen<sup>41</sup>. Er führt die nach der Rechtsprechung des VfGH der Bundesverfassung innewohnende Rücksichtnahmepflicht ins Treffen, wonach es dem Gesetzgeber der einen Gebietskörperschaft verboten ist, „die vom Gesetzgeber der anderen Gebietskörperschaft wahrgenommenen Interessen zu negieren und dessen gesetzliche Regelungen damit zu unterlaufen“. *Köhler* spricht aber zutreffend von einer „Weiterentwicklung dieser Überlegungen“<sup>42</sup> und räumt damit selbst ein, dass sich die von ihm angenommene Verpflichtung des Bundes, die Länder mit den verfahrensrechtlichen Grundlagen zur Erhebung der von ihnen „erfundenen“ Abgaben auszustatten, nicht auf das bisher vom VfGH aus der Bundesverfassung abgeleitete Berücksichtigungsgebot zurückführen lässt<sup>43</sup>. Eine *Verpflichtung* des Bundesgesetzgebers, eine ihm verfassungsrechtlich zukommende Zuständigkeit auch *in Anspruch zu nehmen*, ist meilenweit von

einem bloßen „Torpedierungsverbot“ entfernt, das der VfGH bisher judiziert hat<sup>44</sup>. Dies lässt sich am Beispiel des Erkenntnisses VfSlg 10.305/1984 illustrieren, in dem der VfGH dieses Torpedierungsverbot für das Abgabenrecht fruchtbar gemacht hat<sup>45</sup>. Im konkreten Fall ging es um das vom Bundesgesetzgeber erlassene Telegraphenwegegesetz, wonach bestimmte Leitungsrechte von jedermann unentgeltlich zu dulden sind. Die Landesgesetzgebung dürfe diese bundesgesetzliche Regelung nicht durch Erhebung einer Abgabe auf Leitungen gerade ins Gegenteil verkehren. Der VfGH hat somit die Erlassung einer Regelung durch den Gesetzgeber der anderen Gebietskörperschaft, nicht aber deren Unterlassung gerügt. Aus § 7 Abs 6 F-VG eine *Verpflichtung* des Bundes zur Erlassung verfahrensrechtlicher Anordnungen anzunehmen, fällt angesichts des bloß kompetenzrechtlichen Charakters der Vorschrift schwer.

*Köhler* führt zusätzlich ins Treffen, dass sich aus der Rechtsprechung auch ergäbe, dass bei Fehlen entsprechender verfahrensrechtlicher Regelungen die Verwaltungsbehörden die allgemeinen Grundsätze eines rechtsstaatlichen Verfahrens anzuwenden hätten<sup>46</sup>. Einschlägig ist vor allem die schon von mir erwähnte Rechtsprechung des VwGH zu den Gerichtsgebühren<sup>47</sup>: Der Umstand, dass dort das Verfahren nur bruchstückhaft geregelt war, hat den VwGH keineswegs veranlasst, von der Erhebung der Abgaben Abstand zu nehmen, sondern stattdessen „mangels besonderer gesetzlicher Regelungen [...] die allgemeinen Grundsätze eines rechtsstaatlichen Verfahrens heranzuziehen“<sup>48</sup>. Diese Rechtsprechung ist vor dem Hintergrund jener Regelungen, zu der sie ergangen ist, überzeugend: Wenn der Bundesgesetzgeber die materiell-rechtliche *und* die verfahrensrechtliche Zuständigkeit zur Regelung einer Materie hat, wird wohl davon auszugehen sein, dass er seine eigene materiell-rechtliche Anordnung zur Erhebung einer Abgabe nicht ins Leere laufen lassen wollte, weshalb ihm zuzusinnen ist, die Anwendbarkeit von verfahrensrechtlichen Regelungen, die aus allgemeinen Grundsätzen gewonnen werden können, zumindest zu billigen. Wenn aber der

<sup>40</sup> *Lang* (FN 2) 199.

<sup>41</sup> *Köhler* (FN 3) 209.

<sup>42</sup> *Köhler* (FN 3) 209.

<sup>43</sup> VfSlg 2.447/1952; 3.163/1957; 4.486/1963; 7.138/1973; 8.831/1980; 10.292/1984; 10.305/1984; 12.105/1989; 12.465/1990; 13.586/1993; 14.403/1996; 15.281/1998; 15.552/1999; 16.125/2001; 17.478/2005; 18.096/2007; 1.12.2011, GZ G74/11, V63/11; 6.03.2012, GZ B1109/10; vgl zu den gleichheitsrechtlichen Argumentationsmustern dieser Rechtsprechung *Davy*, Zur Bedeutung des bundesstaatlichen Rücksichtnahmegebotes für Normenkonflikte (Schluß), ÖJZ 1986, 298; *Mayer*, Neue Wege der Kompetenzinterpretation, ÖJZ 1986, 513; *Novak*, Bundesstaatliche Rücksichtnahme, in: *Koja-FS* (1998) 357 (363 ff); *Pernthaler*, Kompetenzverteilung in der Krise, Schriftenreihe des Instituts für Föderalismusforschung Bd 46 (1989) 65; *Bußjäger*, Bundesstaat und Gleichheitsgrundsatz, JBl 2007, 296.

<sup>44</sup> VfSlg 15.281/1998, 17.854/2006, 18.096/2007.

<sup>45</sup> Dazu *Lang/Paterno*, Internationales Steuerrecht und Besteuerung im Bundesstaat, SWI 2011, 525 f.

<sup>46</sup> *Köhler* (FN 3) 209.

<sup>47</sup> *Lang* (FN 2) 196.

<sup>48</sup> ZB VwGH 29.10.1970, 1071/70; 03.10.1979, 2020/78; 16. 6. 1980, 321, 581/80; 03.02.1984, 83/17/0199; 11.06.1987, 86/16/0063; 11.06.1987, 86/16/0096; 03.09.1987, 86/16/0188; 14.01.1988, 86/16/0159; 19.05.1988, 87/16/0140; 30.03.1989, 88/16/0186; 18.01.1990, 89/16/0206; 08.03.1990, 90/16/0023; 24.05.1991, 90/16/0081; 31.10.1991, 90/16/0227; 22.10.1992, 91/16/0107; 09.09.1993, 92/16/0067; 9. 11.2000, 99/16/0349; 19.09.2001, 2001/16/0275; 30.01.2008, 2007/16/0187; 22.02.2012; 2011/16/0216.



Landesgesetzgeber seine bloß materiell-rechtliche Zuständigkeit in Anspruch nimmt, hilft die Überlegung nicht weiter, dass er gegen die Anwendung verfahrensrechtlicher Vorschriften, die die Erhebung der Abgabe ermöglichen, nichts einzuwenden hätte. Die aus allgemeinen Grundsätzen abzuleitenden verfahrensrechtlichen Regelungen könnten nämlich nur dem zu ihrer Erlassung zuständigen Bundesgesetzgeber zuzurechnen sein<sup>49</sup>. Wenn aber dieser Gesetzgeber gerade *nicht* von seiner Zuständigkeit Gebrauch machen wollte und er von Verfassungen wegen frei ist, sich zu verweigern, dann kann dem Bundesgesetzgeber die Erlassung dieser Regelungen auch nicht „aus allgemeinen Grundsätzen“ unterstellt werden<sup>50</sup>. Dass der VwGH auf dem Gebiet des Gebührenrechts allgemeine *rechtsstaatliche* Grundsätze ersatzweise heranzog, hat somit keineswegs zur Folge, dass das Rechtsstaatsprinzip oder eine andere Verfassungsvorschrift den Bundesgesetzgeber *verpflichten* würde, im Bereich des Landesabgabenrechts verfahrensrechtliche Regelungen zu schaffen.

<sup>49</sup> Lang (FN 2) 196.

<sup>50</sup> Vgl aber VwGH 10.08.2010, 2010/17/0078: „Da in den Materialien und den zitierten Literaturstellen nicht näher der Frage nachgegangen wird, inwiefern eine Regelung, die die Durchführung der mündlichen Verhandlung im Berufungsverfahren zum Gegenstand hat, eine organisationsrechtliche Regelung darstellt (sodass sie auch nach § 7 Abs. 6 F-VG idF BGBl I Nr 103/2007 vom Landesgesetzgeber geregelt werden könnte), und sich insofern keine Regelungskompetenz des Landesgesetzgebers ergibt, erscheine eine zumindest teilweise Anwendung des § 284 BAO im Verfahren betreffend Landesabgaben nicht von vornherein ausgeschlossen. Eine Heranziehung des § 284 BAO wäre aber nun dann auch im Verfahren betr. Landesabgaben – entgegen dem erklärten Willen des Gesetzgebers – zumindest im Wege der Analogie geboten, wenn sich bei Fehlen der entsprechenden Regelung eine echte Lücke ergäbe. Da dies jedoch nicht der Fall ist, besteht keine Notwendigkeit einer Interpretation der BAO entgegen dem aus den Materialien ersichtlichen Willen.“ Der VwGH erachtet es somit offenbar als zumindest möglich, dass auch dann eine im Wege der Analogie zu schließende Lücke vorliegt, wenn der zur Regelung des Verfahrens zuständige Bundesgesetzgeber bewusst von seiner Zuständigkeit nicht Gebrauch gemacht hat. Im Ergebnis könnte damit dem Bundesgesetzgeber die Erlassung einer Regelung auch dann zugestanden werden, wenn er die gegenteilige Absicht verfolgte. Überzeugend hingegen schon Puck, Zur Anwendbarkeit des AVG (im Besonderen auf die Fristenberechnung) und zum Instanzenzug im Verfahren vor den Notariatskammern, NZ 1978, 187 (200): „Die Anwendung eines allgemeinen Verfahrensgrundsatzes setzt auf der Seite des zu ergänzenden Verfahrensrechts voraus, dass dieses überhaupt einer Ergänzung zugänglich ist. [...] Eine Ergänzung ist selbstverständlich unzulässig, wenn die für unvollständig erachtete Verfahrensregelung gar nicht unvollständig ist, sondern eine beabsichtigte Nichtregelung darstellt. Bringt dies der Gesetzgeber zum Ausdruck oder lässt sich dies erschließen, so ist die Heranziehung allgemeiner Verfahrensgrundsätze unzulässig.“

Zu all dem kommt, dass diese Überlegungen gar nicht nur auf jene Konstellationen zutreffen, in denen der Bundesgesetzgeber – um mit *Kneihls* zu sprechen – seine „Verfahrensrechtskompetenz dadurch missbrauchen würde, dass er den Vollzug der Landesabgaben blockiert, indem er die dafür erforderlichen Verfahrensbestimmungen nicht erlässt“<sup>51</sup>. Vielmehr bedarf es mitunter spezifischer verfahrensrechtlicher Regelungen, die für eine bestimmte Abgabe maßgeschneidert sind, um überhaupt den Vollzug dieser Abgaben zu ermöglichen. Zwar regelt auch die Bundesabgabenordnung die abgabenbehördlichen Ermittlungspflichten und die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, doch bedürfen diese allgemeinen Regelungen oft einer materienspezifischen Ergänzung. Hängt die Erlassung dieser Regelungen vom Bundesgesetzgeber ab, kann sich dieser nicht damit begnügen, die Anwendung „seiner“ Regelungen auf Landesabgaben vorzusehen, sondern müsste selbst in Hinblick auf die spezifischen Abgaben aktiv werden und maßgeschneiderte Regelungen schaffen. So macht die Erhebung einer Fremdenverkehrsabgabe in Form einer Ortstaxe beispielsweise nur dann Sinn, wenn präzise Meldepflichten des Unterkunftsgebers und dazu korrespondierende Prüfungspflichten durch Kontrollorgane vorgesehen sind<sup>52</sup>. Hätte § 7 Abs 6 F-VG dem Landesgesetzgeber die Möglichkeit aus der Hand geschlagen, derartige Pflichten der Steuerpflichtigen und der Behörden vorzusehen, würde die Erhebung einer solchen Abgabe letztlich davon abhängen, dass der *Bundesgesetzgeber* selbst diese Anordnungen trifft.

Regelungen, wie sie beispielsweise derzeit in den § 9 ff Kärntner Orts- und NächtigungstaxenG vorgesehen sind<sup>53</sup>, müssten dann vom Bund selbst erlassen werden und wären als landesgesetzliche Vorschriften verfassungswidrig: Der Unterkunftsgeber ist verpflichtet, der Gemeinde jede Ankunft und Abreise, die mit einer Nächtigung verbunden ist, innerhalb von 48 Stunden nach der Ankunft oder Abreise zu melden. Die Gemeinden haben dafür Sorge zu treffen, dass die Meldung auch mit Telefax und im Wege automationsunterstützter Datenübertragung erfolgen kann. Die Kontrollorgane, deren Bestellung detailliert geregelt ist, sind berechtigt, die ordnungsgemäße und vollständige Beachtung der Meldepflicht sowie die Einhebung der Nächtigungstaxe zu überprüfen. Die Unterkunftsgeber haben diesen Organen auf Verlangen die der Bemessung der Abgabe und Beachtung der Meldepflicht dienlichen Nachweise vorzulegen und alle Auskünfte zu erteilen. Im Rahmen einer Kontrolle dürfen Betriebs-

<sup>51</sup> *Kneihls* (FN 1) 43 Fn 138.

<sup>52</sup> Lang (FN 2) 198 f.

<sup>53</sup> LGBl 1970/144 idF 2012/06.



angehörige über die Handhabung der Meldepflicht im Betrieb als Auskunftspersonen befragt werden. Die Kontrollen haben unter möglicher Hintanhaltung von Störungen des Geschäftsbetriebes zu erfolgen. Werden von den Kontrollorganen Mängel bei der Pflicht zur Meldung oder bei der Einhebung oder Abfuhr der Nächtigungstaxe festgestellt, ist das Organ verpflichtet, diesen Umstand auch der Gemeinde mitzuteilen.

*Köhler* hat vor dem Hintergrund solcher Beispiele die Auffassung vertreten, dass „Meldepflichten eines Unterkunftgebers“ und „Auskunftspflichten gegenüber Kontrollbehörden“ Regelungen wären, die dem materiellen Recht und nicht dem Verfahrensrecht zuzuordnen wären<sup>54</sup>. Nach *Köhler* ist entscheidend, dass es sich bei diesen Vorschriften um „Verpflichtungen der Abgabepflichtigen“ handelt<sup>55</sup>. Ebenso geht *Kneihs* davon aus, dass „Vorschriften, die das Verhalten der Abgabepflichtigen reglementieren“, zum materiellen Recht gehören<sup>56</sup>. Auf dem Boden dieser Auffassung liegt es nahe, Verpflichtungen des Abgabepflichtigen dem materiellen Recht zuzu-

rechnen und Verpflichtungen der Abgabenbehörden zum Verfahrensrecht zu zählen.

Die Diskussion zu § 7 Abs 6 F-VG erweckt gelegentlich den Eindruck, als gäbe es eine *allgemein* gültige Grenze zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht. Eine derartige Auffassung verkennt aber, dass sich die Frage der Zuordnung von Regelungen zum materiellen Recht und zum Verfahrensrecht einerseits auf dem Gebiet der Rechtstheorie, andererseits auf dem Gebiet des positiven Rechts stellt. Auch wenn Normsetzer bei dieser Unterscheidung mitunter an die rechtstheoretische Diskussion anknüpfen, sind diese beiden Ebenen auseinanderzuhalten<sup>57</sup>. Vor allem gibt es auch nicht *die* positivrechtliche Abgrenzung schlechthin. Vielmehr ist diese Frage vor dem Hintergrund jener Normen, nach denen die Unterscheidung zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht rechtlich relevant ist, jeweils gesondert zu beantworten. Entscheidend ist hier daher die Vorschrift des § 7 Abs 6 F-VG, die das „Verfahren“ tatbestandlich anspricht.

Bei der Auslegung des Verfahrenstatbestandes des § 7 Abs 6 F-VG ist einerseits der Zusammenhang dieser Vorschrift zu Art 11 Abs 2 B-VG zu berücksichtigen, der das Verwaltungsstrafverfahren zum Kompetenztatbestand macht<sup>58</sup>. Andererseits darf aber auch nicht vernachlässigt werden, dass § 7 Abs 6 F-VG an den finanzverfassungsrechtlichen Abgabebegriff anknüpft und der Verfassungsgesetzgeber von den zum Zeitpunkt der Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG bestehenden Regelungen der BAO und der Landesabgabenordnungen geprägt war. Vor diesem Hintergrund ist der Vorschrift kaum zu unterstellen, zwischen den Vorschriften, die das Verhalten der Abgabenbehörde, und jenen, die das Verhalten der Abgabepflichtigen reglementieren, zu unterscheiden: Dies würde darauf hinauslaufen, dass der Landesgesetzgeber beispielsweise bei Regelung der Ortstaxe zwar die Meldepflichten des Unterkunftgebers vorsehen dürfte, die Kontrollpflichten der Behörden aber nur vom Bundesgesetzgeber angeordnet werden dürfen. Der Umstand, dass den Kontrollorganen der Behörden Auskunft zu geben ist, müsste wiederum – wie *Köhler* auch explizit festhält – vom Landesgesetzgeber angeordnet werden<sup>59</sup>. Eine solche Kompetenzzersplitterung wäre nicht bloß unpraktikabel, sondern würde bedeuten, dass die Erhebung einer solchen Abgabe präziser Regelungen bedarf, die zwischen Bundes- und Landesgesetzgeber inhaltlich abgestimmt werden müssten, und daher die Regelung derartiger Landesabgaben nicht nur im Grundsatz, sondern auch im Detail

<sup>54</sup> *Köhler* (FN 3) 210.

<sup>55</sup> *Köhler* (FN 3) 205 f.

<sup>56</sup> *Kneihs* (FN 1) 43 Fn 136: Lediglich „ganz allgemeine verfahrensrechtliche Mitwirkungspflichten“, die „auch ohne spezifische Anordnung auf Grundlage der BAO bestehen“, ordnet *Kneihs* dem Verfahrensrecht zu. Allerdings enthält die BAO keineswegs bloß „ganz allgemeine“ verfahrensrechtliche Mitwirkungspflichten, sondern vielfach äußerst spezifische den Abgabepflichtigen treffende Anordnungen: So haben zB „Inhaber von Betrieben, die nach den Verbrauchsteuervorschriften der amtlichen Aufsicht unterliegen“, gemäß § 142 BAO nicht nur „die dem Überwachungszweck dienenden Einrichtungen unentgeltlich beizustellen“, sondern auch „zu gestatten, dass verbrauchsteuerpflichtige Gegenstände oder Stoffe, die zu deren Herstellung bestimmt sind, sowie Waren, die verbrauchsteuerpflichtige Gegenstände enthalten oder enthalten können, als Proben unentgeltlich entnommen werden können“. Diese Regelung zeigt auch anschaulich, wie nahe die Vorschriften über das Verhalten des Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde bei einander liegen können oder es sich gar um eine bloße Frage der Formulierung des Gesetzestextes handelt: Die Verpflichtung des Abgabepflichtigen, „Einrichtungen unentgeltlich beizustellen“ und die unentgeltliche Entnahme „von Proben zu gestatten“, setzt eine Berechtigung der Abgabenbehörde voraus, die Beistellung dieser Einrichtung und die unentgeltliche Entnahme dieser Proben zu verlangen, die in bestimmten Konstellationen als Folge der Ermessensbindung der Behörde auch zu einer Verpflichtung werden kann. Der Gesetzgeber hätte – statt der gewählten Vorgangsweise – daher auch entsprechende Rechte der Abgabenbehörde ausdrücklich anordnen können und die unausgesprochene Konsequenz wäre die derzeit in § 142 BAO normierte „Hilfeleistung bei Amtshandlungen“ (so die Überschrift des Abschnitts 2/C/5 der BAO) gewesen. Der Inhalt der gesetzlichen Anordnungen für den Abgabepflichtigen und die Abgabenbehörde hätte sich nicht geändert, die Regelung hätte sich aber nach außen hin an die Abgabenbehörde gerichtet.

<sup>57</sup> *Thienel/Schulev-Steindl*, *Verwaltungsverfahrenrecht*<sup>5</sup> (2009) 41 f.

<sup>58</sup> *Kneihs* (FN 1) 41.

<sup>59</sup> *Köhler* (FN 3) 210.

vom Konsens beider Normsetzer getragen sein muss. Gerade der Vollzug des Abgabenrechts ist von einem kaum trennbaren Zusammenspiel zwischen der Ermittlungspflicht der Behörde und der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen getragen, die einander ergänzen. Lehre und Rechtsprechung gehen daher auch davon aus, dass sich diese Verpflichtungen wie kommunizierende Gefäße verhalten und immer dann, wenn die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde kleiner werden, die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen auch ohne explizite gesetzliche Anordnung entsprechend ansteigen<sup>60</sup>. Die in der BAO enthaltenen Regelungen sind seit mehr als 50 Jahren von diesem Zusammenspiel getragen, weshalb es schwerfällt, gerade dem Verfassungsgesetzgeber, der diese Regelungen der BAO vor Augen hatte, zu unterstellen, mit seiner Anordnung zwischen den Pflichten der Behörde und jenen des Steuerpflichtigen im Ermittlungsverfahren künstlich zu trennen und unterschiedlich kompetenzrechtlich zuzuordnen.

Geht man davon aus, dass dem Verfassungsgesetzgeber nicht zugesonnen werden kann, die Zuständigkeit der Erlassung der für den Vollzug materiell-rechtlicher Abgabentatbestände der Länder erforderlichen Regelungen zwischen Bundes- und Landesgesetzgeber aufgespalten zu haben, so ist zu klären, ob diese Regelungen in ihrer Gesamtheit vom Bund oder vom Land zu erlassen sind. Für die Zuständigkeit des Landes spricht, dass die materielle Abgabekompetenz ausgehöhlt würde, wenn die Länder nicht zumindest die Gelegenheit hätten, die für den Vollzug der von ihnen zu regelnden Abgaben unerlässlichen Regelungen zu erlassen. Für die Zuständigkeit des Bundes spricht, dass die ihm verfassungsrechtlich zugewiesene Kompetenz zur Regelung des Verfahrens bedeutungslos wäre, wenn er trotz der Vorschrift des § 7 Abs 6 F-VG überhaupt nicht zuständig ist, Anordnungen für den Vollzug des Abgabenrechts zu erlassen. All dies zeigt, dass sich weder die Annahme einer ausschließlichen Bundeskompetenz noch jene einer weiterhin bestehenden ausschließlichen Zuständigkeit des Abgabengesetzgebers für den Vollzug der von ihm zu regelnden Abgabe mit den erwähnten verfassungsrechtlichen Grundlagen verträglich ist.

Somit stellen sich ganz ähnliche Schwierigkeiten wie bei der Abgrenzung zwischen den „allgemeinen Bestimmungen“ und den anderen abgabenspezifischen materiell-rechtlichen Regelungen. Genau so wie sich die allgemeinen Bestimmungen nicht trennscharf von besonderen Bestimmungen unter-

scheiden lassen, können die Vorschriften, die das „Verfahren“ regeln, von den anderen Regelungen, deren Erlassung zum Vollzug der spezifischen materiell-rechtlichen Abgabentatbestände unerlässlich sind, nicht säuberlich auseinander gehalten werden. Angesichts des Umstands, dass § 7 Abs 6 F-VG die Zuständigkeit für die „allgemeinen Bestimmungen“ genauso wie für das „Verfahren“ regelt, bietet es sich an, in ähnlicher Weise vorzugehen: Der für das „Verfahren“ zuständige Bundesgesetzgeber kann einerseits die für den Vollzug von Abgabenvorschriften notwendigen Regelungen in beliebiger Detailliertheit erlassen und dabei auch auf die Besonderheiten spezifischer Abgaben eingehen, selbst wenn die materiell-rechtliche Zuständigkeit nicht bei ihm liegt. Den Bundesgesetzgeber trifft jedoch keine Verpflichtung zur Inanspruchnahme dieser Zuständigkeit. Soweit der Bund für solche Regelungen keinen Bedarf sieht und die Erlassung dieser Regelungen aber unerlässlich ist, damit die vom materiell-rechtlich zuständigen Gesetzgeber geschaffenen Abgaben vollzogen werden können, bleibt dieser Gesetzgeber auch zur Erlassung dieser Regelungen zuständig. Wer – wie Köhler – in Betracht zieht, bei der Abgrenzung der Kompetenz des für die Erlassung der materiell-rechtlichen Vorschriften berufenen Gesetzgebers von der Kompetenz des die „allgemeinen Bestimmungen“ regelnden Bundesgesetzgebers die „Wertung, die aus Art 11 Abs 2 B-VG zu gewinnen wäre“, heranzuziehen<sup>61</sup>, sollte keine Schwierigkeiten haben, diese Wertung auch für die Abgrenzung zwischen der Zuständigkeit für die materiell-rechtlichen Vorschriften und das „Verfahren“ heranzuziehen. Dementsprechend ist der für das materiell-rechtliche Abgabenrecht zuständige Gesetzgeber frei, an die Stelle des seine Kompetenz nicht in Anspruch nehmenden Bundesgesetzgebers zu treten oder die von ihm erlassenen verfahrensrechtlichen Regelungen durch spezifischere Vorschriften zu verdrängen, wenn dies „zur Regelung des Gegenstandes erforderlich ist“, dies also für die Erhebung der Abgabe „unerlässlich“ ist<sup>62</sup>.

Der von Kneihls vorgetragene Einwand, dass die bundesstaatliche Kompetenzverteilung auf strikte Trennung der Kompetenzen hin angelegt ist und konkurrierende Zuständigkeiten daher „nach Möglichkeit vermieden“ werden<sup>63</sup>, verfährt demgegenüber nicht. Sollte dieser Befund für die vor Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG bestehende Verfassungsrechtslage zutreffend sein, ist erst zu erweisen, ob dies auch für § 7 Abs 6 F-VG zutrifft. Die Überlegungen zu den „allgemeinen Bestimmungen“ haben

<sup>60</sup> Dziurdz/Prillinger, „Briefkastengesellschaften“ und die Grenzen steuerlicher Gestaltung, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht (2009) 95.

<sup>61</sup> Köhler (FN 3) 207 Fn 63.

<sup>62</sup> VfSlg 11.564/1987; 14.153/1995; 15.351/1998; 16.460/2002.

<sup>63</sup> Kneihls (FN 1) 43.

bereits gezeigt, dass ein- und dieselbe Anordnung mitunter vom Bund und vom Land getroffen werden kann. Selbst nach der von *Kneihs* bezogenen Position kann dieselbe materiell-rechtliche Vorschrift als „allgemeine Bestimmung“ für mehrere Abgaben und als besondere Bestimmung für eine einzelne Abgabe vorgesehen werden<sup>64</sup>. Wenn diese konkurrierende Zuständigkeit zwischen „allgemeinen Bestimmungen“ und anderen materiell-rechtlichen Vorschriften bestehen kann, spricht auch nichts dagegen, dasselbe Konkurrenzproblem zwischen dem „Verfahren“ und den materiell-rechtlichen Vorschriften zu sehen und allfällige Abgrenzungsfragen genauso zu lösen.

#### IV. Die Zuständigkeit auf dem Gebiet der Beschlussrechtsabgaben

Die hier vorgeschlagene Interpretation des § 7 Abs 6 F-VG lässt die Zuständigkeitsverteilung auf dem Gebiet der Beschlussrechtsabgaben der Gemeinden unberührt: Die dem Bundesgesetzgeber übertragene Zuständigkeit, „allgemeine Bestimmungen“ auch für die von den Abgabenbehörden der Gemeinden verwalteten Abgaben zu erlassen, ändert nichts an der Befugnis der Länder und der Gemeinden, im Rahmen ihrer Befugnisse materiell-rechtliche Vorschriften zu erlassen. Im Falle der Gemeindeabgaben nach § 7 Abs 5 F-VG darf der Landesgesetzgeber nach wie vor die Regelungen des Bundes konkretisieren, aber nicht einschränken<sup>65</sup>. Bei Gemeindeabgaben nach § 8 Abs 5 F-VG ist der Landesgesetzgeber weiterhin zuständig, mindestens die wesentlichen Merkmale dieser Abgaben zu bestimmen<sup>66</sup>. Wenn die Zuständigkeit des Bundes zur Regelung der „allgemeinen Bestimmungen“ den Landesgesetzgeber nicht daran hindert, an Stelle fehlender bundesgesetzlicher Normen eigene Vorschriften zu erlassen oder bestehende bundesgesetzliche Vorschriften „soweit erforderlich“ zurückzudrängen, gilt dies auch für die Zuständigkeit der Länder für die Beschlussrechtsabgaben.

Gleiches gilt für die Zuständigkeit für jene Regelungen, die für den Vollzug dieser Beschlussrechtsabgaben unerlässlich sind. Die Zuständigkeit des Bundes zur Regelung des „Verfahrens“ hat nichts daran geändert, dass die Länder weiterhin die Möglichkeit haben, die für den Vollzug der Beschlussrechtsabgaben erforderlichen Vorschriften zu erlassen<sup>67</sup>. Derartige Normen können vom Landesgesetzgeber

wie zuvor im Rahmen seiner Adhäsionskompetenz geschaffen werden. Eingeschränkt ist diese Zuständigkeit nur durch die aus Art 11 Abs 2 B-VG oder aus den hinter dieser Vorschrift stehenden Wertungen ableitbaren Erforderlichkeitsprüfung. Für die Beschlussrechtsabgaben nach § 7 Abs 5 F-VG ergibt sich aber auch dadurch keine Änderung, denn die zulässigen konkretisierenden Regelungen werden wohl immer auch „erforderlich“ sein und bei den unzulässigen einschränkenden Regelungen wird es auch an dieser Voraussetzung fehlen.

Wenn die Zuständigkeit der Landesgesetzgebung durch § 7 Abs 6 F-VG nicht eingeschränkt ist, wird dies auch für die Beschlussrechtskompetenz der Gemeinden selbst zu gelten haben. Den Gemeinden ist schon bisher die Zuständigkeit zugekommen, die erforderlichen materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Regelungen für Beschlussrechtsabgaben nach § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG zu erlassen. In den Fällen des § 7 Abs 5 F-VG hat sich dies daraus ergeben, dass bei den vom Bund zugewiesenen Beschlussrechtsabgaben der Gemeinden die Länder zwar das Recht zur Konkretisierung, aber nicht die Verpflichtung dazu haben. Ein von seiner Zuständigkeit *nicht* Gebrauch machender Landesgesetzgeber hätte die den Gemeinden erteilte Ermächtigung zur Erhebung dieser Abgabe torpedieren können. Daher ist den Gemeinden auch die Zuständigkeit zugekommen, die materiell-rechtlichen Vorschriften, die für die Erhebung der Abgabe notwendig sind, genauso wie die für den Vollzug erforderlichen Vorschriften zu regeln. Die in § 8 Abs 5 F-VG genannte Befugnis der Länder, mindestens die wesentlichen Merkmale dieser Abgaben festzusetzen, setzt geradezu die Befugnis der Gemeinden voraus, die unerlässlichen weiteren Regelungen selbst vorzusehen. § 7 Abs 6 F-VG lässt die Zuständigkeiten der Gemeinden unberührt. Jedes andere Ergebnis würde die Zuständigkeit zur Regelung der Beschlussrechtsabgaben durch die Gemeinden selbst beseitigen oder zumindest wesentlich beeinträchtigen<sup>68</sup>.

Während *Kneihs* dieser Position im Wesentlichen folgt<sup>69</sup>, vertritt *Köhler* die gegenteilige Auffassung<sup>70</sup>: Die Gemeinden hätten die Zuständigkeit zur Erlassung ergänzender Verfahrensbestimmungen auf dem Gebiet der Beschlussrechtsabgaben durch § 7 Abs 6 F-VG verloren<sup>71</sup>: „Ob eine Gemeindekompetenz ohne begleitende verfahrensrechtliche Regelung nicht genutzt werden könnte bzw. ob es für den Bundesgesetzgeber beschwerlich ist, die erforderlichen Regelungen ad hoc nach Bedarf zu schaffen,

<sup>64</sup> *Kneihs* (FN 1) 48 f.

<sup>65</sup> *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, 177.

<sup>66</sup> *Lang* (FN 54) 178.

<sup>67</sup> *Lang* (FN 2) 197; präzisierend dazu *Kneihs* (FN 1) 38 f.

<sup>68</sup> Vgl auch *Kofler* (FN 3) 46.

<sup>69</sup> *Kneihs* (FN 1) 38 f.

<sup>70</sup> *Köhler* (FN 3) 211 f.

<sup>71</sup> *Köhler* (FN 3) 211 f.



wäre vor der Erlassung des § 7 Abs 6 F-VG zu bedenken gewesen.“ *Köhler* beruft sich vor allem darauf, dass den Verfassern des § 7 Abs 6 F-VG die Notwendigkeit der Erlassung von Spezialregelungen durch den Bundesgesetzgeber bewusst war<sup>72</sup>.

Die relevanten Passagen der Erläuterungen zur Regierungsvorlage lauten wie folgt<sup>73</sup>: „Mit der nunmehr vorgesehenen Kompetenz der Bundesgesetzgebung, die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben zu regeln, wird die Grundlage für ein einheitliches Abgabenverfahrensrecht geschaffen. Diese Kompetenz ermöglicht es 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.“ Entgegen der von *Köhler* vertretenen Auffassung lassen diese Formulierungen nicht erkennen, dass dem Verfassungsgesetzgeber daran gelegen gewesen wäre, die Zuständigkeit der Gemeinden zur Erhebung der Abgaben nach § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG erheblich zu beeinträchtigen: Die Erläuterungen sprechen bloß die Zuständigkeit des Bundes an, ohne dass ihnen entnommen werden könnte, dass die Verfasser erhebliche Zuständigkeitsverluste der Länder und Gemeinden vor Augen hatten. Die wiedergegebene Passage lässt sich ohne Weiteres mit der hier vertretenen Auffassung, dass Ländern und den von ihrer Beschlussrechtskompetenz Gebrauch machenden Gemeinden Annexkompetenzen hätten, die sie bei Erforderlichkeit in Anspruch nehmen können, in Einklang bringen. Weiters stellen die Erläuterungen die Regelungen für die Abgabenbehörden des Bundes den Regelungen für die Abgabenbehörden der Länder und Gemeinden *generell* gegenüber („einerseits“, „andererseits“), was gerade nicht vermuten lässt, dass es hier um individuelle verfahrensrechtliche Regelungen für einzelne Gemeindeabgaben gehen sollte. Schließlich sind die Beschlussrechtsabgaben lediglich ein Teil jener Abgaben, die durch die Abgabenbehörden der Gemeinden zu vollziehen sind. Dass die Verfasser der Erläuterungen an dieser Stelle deutlich machen wollten, dass gerade die Beschlussrechtskompetenz der Gemeinden durch § 7 Abs 6 F-VG leiden sollte, ist nicht ersichtlich.

Die von *Köhler* ins Treffen geführten Gesetzesmaterialien eignen sich daher nicht als Argument dafür, den Gemeinden die Zuständigkeit abzusprechen, nach § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG die ergän-

zenden materiell-rechtlichen und für den Vollzug dieser Abgaben erforderlichen Regelungen zu erlassen. Im Gegenteil: Hätte der Verfassungsgesetzgeber die Zuständigkeitsverteilung nach den §§ 7 Abs 5 und 8 Abs 5 F-VG wesentlich verändern wollen oder gar im Sinne gehabt, diese Vorschriften partiell oder zur Gänze leer laufen zu lassen, wäre zu vermuten gewesen, dass die Verfasser des Entwurfs einen entsprechenden Hinweis in die Erläuterungen aufgenommen hätten. Das Schweigen der Entwurfsverfasser spricht daher dafür, dass die Zuständigkeit der Gemeinden unberührt bleiben sollte.

## V. Schlusswort

*Köhler* ist in seiner Forderung beizupflichten, dass „§ 7 Abs 6 F-VG [...] in seinen Konsequenzen ernst genommen werden“ sollte<sup>74</sup>. Damit ist aber noch nichts gewonnen. Die entscheidende Frage ist nämlich, worin die Konsequenzen des § 7 Abs 6 F-VG liegen. Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass der Verfassungsgesetzgeber dem Bundesgesetzgeber zwar die Möglichkeit geben wollte, den Anwendungsbereich der von ihm erlassenen allgemeinen Bestimmungen und der Verfahrensvorschriften auch auf Landes- und Gemeindeabgaben zu erstrecken. Daraus folgt aber nicht, dass die zur Regelung von Abgaben zuständigen Normsetzer der Länder und Gemeinden von diesen Vorschriften nicht abweichen dürfen: Sie dürfen eigene Regelungen schaffen, wenn dies zur Inanspruchnahme ihrer materiell-rechtlichen Zuständigkeit erforderlich ist. Für die Annahme einer darüber hinausgehenden weitreichenden Verschiebung der Zuständigkeit zur Abgabenregelung von Ländern und Gemeinden zum Bund, die auf eine Beseitigung des Abgabenerfindungsrechts der Länder und eine erhebliche Beschränkung der Zuständigkeit der Gemeinden zur Regelung von Beschlussrechtsabgaben hinausläuft, lassen sich keine Anhaltspunkte finden. Die von *Kneih*s und *Köhler* aufgebauten Gegenpositionen sind erheblichen Einwänden ausgesetzt und die Auseinandersetzung mit ihnen verdeutlicht, dass es keine überzeugende Alternative zu der hier dargelegten Auffassung gibt. Entgegen dem Vorwurf *Köhlers* ist die von mir favorisierte Auslegung somit keineswegs primär von „Zweckmäßigkeitüberlegungen“ oder vom Bemühen getragen, unpraktikable Ergebnisse zu vermeiden<sup>75</sup>. Wenn das hier dargelegte Ergebnis *zusätzlich* auch Anforderungen der Praxis gerecht wird, lässt sich daraus aber zumindest kein Einwand gewinnen. Im Gegenteil: Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des § 7 Abs 6 F-VG ging es den Gesetzesverfassern da-

<sup>72</sup> *Köhler* (FN 3) 211 f.

<sup>73</sup> RV 289 BlgNr XXIII. GP 14.

<sup>74</sup> *Köhler* (FN 3) 214.

<sup>75</sup> *Köhler* (FN 3) 214.



rum, dem einfachen Gesetzgeber die Möglichkeit zu geben, „den jeweiligen Erfordernissen der Praxis gerecht werden zu können“<sup>76</sup>. Die Praktikabilität des hier vertretenen Auslegungsergebnisses kann daher auch auf rechtsdogmatischer Ebene zu seiner Bestätigung ins Treffen geführt werden. Gerade in so einem Fall hat die nach *Michael Holoubek* bei der Auslegung generell zu treffende Annahme Bedeutung: „Der Gesetzgeber“ – und wohl erst recht der Verfassungsgesetzgeber – „will grundsätzlich ‚vernünftige‘ Regelungen“<sup>77</sup>.

**Korrespondenz:** Univ.-Prof. Dr. Dr.h.c. Michael Lang, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien, Althanstraße 39–45, A-1090 Wien; michael.lang@wu.ac.at

<sup>76</sup> RV 289 BlgNr XXIII. GP 14.

<sup>77</sup> *Holoubek*, Gedanken zur Auslegungslehre, in: *Mayer-FS* (2011) 139 (150).

## JusPortal.at



- **hier** können Sie diesen Beitrag kommentieren
- **hier** finden Sie Vorschauen unserer juristischen Zeitschriftenartikel
- **hier** gibt es: News, Expertenforen, Neuerscheinungen und Zeitschriften, ...