

1. Abgabenerhebung im Wandel

Regierungen und Verwaltungen sind in ihrer Aufgabenerfüllung mit zunehmend dynamischen und komplexen Herausforderungen konfrontiert, für die traditionelle Muster und Instrumente des staatlichen Handelns nicht mehr ausreichend scheinen. Daher haben sowohl Wissenschaft als auch Praxis nach neuen Antworten für diese Herausforderungen gesucht und dabei sowohl die strukturelle und prozessuale Überwindung bestehender Systemgrenzen als auch die interdisziplinäre theoretische Herangehensweise als Lösung gesehen. Die dafür meistverwendete Bezeichnung „(Public) Governance“ bzw. im normativen Sinn „Good (Public) Governance“ ist allerdings nur ein Überbegriff, der sich für eine neue, aber heterogene, Generation von Staats- und Verwaltungsreformen etabliert hat.¹ Im Mittelpunkt stehen dabei Steuerungs- und Regelungsbeziehungen in komplexen Systemen im Zusammenwirken von staatlichen und nicht staatlichen Akteuren sowie in ganzheitlicher, nicht nur rechtlich orientierter Interpretation. Good Public Governance impliziert ein holistisches, systemorientiertes Verständnis von Regierung und Verwaltung, das eine Gesamtsteuerung der gesellschaftlichen Entwicklung (sozial, kulturell, ökonomisch, ökologisch, rechtlich usw.) unter Einbeziehung der „Zivilgesellschaft“ beinhaltet.

In diesem Verständnis ist der Staat nicht mehr allein bzw. unmittelbar für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben zuständig, sondern verantwortet nur das Ergebnis der ihm zukommenden Aufgaben als Gewährleistungsstaat. Dabei kann der Staat nicht nur unmittelbar selbst agieren, vielmehr ist es auch seine Aufgabe, die Zusammenarbeit verschiedener staatlicher Organe, die Zusammenarbeit staatlicher und privater Akteure sowie die Eigenverantwortung der verschiedenen Gruppen der Zivilgesellschaft (z.B. Bürger, Unternehmen) zu aktivieren und zu koordinieren. Auch wenn dabei Steuerung, Koordination und auch Kontrolle weiterhin elementarer Baustein der staatlichen, durch die Verwaltung ausgeführten Tätigkeit bleiben, so ändert sich doch der Handlungsmodus der Regierungs- und Verwaltungstätigkeit weg von Über- und Unterordnung hin zum Management von Schnittstellen und Interdependenzen, weg von rein formaler Anweisung und Macht hin zu Partizipation und Vertrauen und weg von Ausführung und Durchsetzung hin zu Initialisierung und Moderation. Staat und Verwaltung bleiben für die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben verantwortlich, adressieren aber die Verantwortung und Mitwirkung der übrigen Akteure und können so im Sinne einer effektiven und effizienten Verwaltungsführung die Umsetzungsverantwor-

1 Vgl. Wimmer, Norbert: Dynamische Verwaltungslehre: Ein Handbuch der Verwaltungsreform, 4., neu bearb. Aufl., Wien 2017, S. 81f.; Bovaird, Tony; Löffler, Elke: Understanding public management and governance, in: Bovaird, Tony; Löffler, Elke (Hrsg.): Governance und Public Management, 3rd Edition, New York 2015, S. 5ff.

1. Abgabenerhebung im Wandel

zung in bestimmten Bereichen durch institutionelle Regelungsmechanismen ersetzen.²

Die Herausforderungen zunehmender Komplexität und Dynamik in Wirtschaft und Gesellschaft treffen auch die Unternehmen, die sowohl gegenüber ihren Anteilseignern als auch gegenüber ihren Beschäftigten und sonstigen Stakeholdern sowie gegenüber der Gesellschaft insgesamt gefordert sind, ihre soziale Verantwortung wahrzunehmen, und das, ohne dabei ihre Wettbewerbsfähigkeit am Markt zu verlieren. Die Antwort der politischen Ökonomie auf diese Entwicklung für die (Mikro-)Ebene der Unternehmen war und ist die Corporate Governance. Diese benennt den Ordnungsrahmen für die Leitung und Kontrolle von Unternehmen, definiert also Strukturen, Regeln und Verhaltensleitlinien für die Steuerung und Kontrolle von Unternehmen.³ Die wesentliche Aufgabe der Corporate Governance besteht darin, durch Transparenz eine Kontrolle der Leitung des Unternehmens durch die verschiedenen Interessengruppen („Stakeholder“) zu ermöglichen. In vielen Ländern wurden deshalb Corporate Governance Kodizes ausgearbeitet, die sich – vor allem, aber nicht nur – an Unternehmen richten, die am Kapitalmarkt notieren.⁴ Derartige Regelwerke, die Grundsätze guter Unternehmensführung festschreiben, werden i.d.R. als sog. Soft Law ausgestaltet, als über gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Verhaltensregeln, die durch die freiwillige Selbstbindung auch eine (rechtliche) Verbindlichkeit entfalten können.⁵

Als Ordnungsrahmen für gute Unternehmensführung enthalten Corporate Governance Kodizes üblicherweise nicht nur Verhaltensregeln für die Organe des Unternehmens, sondern definieren auch Standards für Prozesse und Instrumente der Unternehmensführung und Unternehmenskontrolle. Dazu zählen insbesondere das Risikomanagement, das Compliance-Management, das Interne Kontrollsystem und die Stellung einer Internen Revision.⁶ Aus der Perspektive der Überwachung der Rechtmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit des unternehmerischen Handelns kommt dabei der Corporate Compliance, also dem regelkonformen Verhalten auf allen für ein Unternehmen relevanten Ebenen, eine zentrale Bedeutung zu. Compliance als Regelbefolgung kann sowohl im engeren Sinn als Befol-

2 Vgl. Ritz, Adrian; Thom, Norbert: Public Management – Erfolgreiche Steuerung öffentlicher Organisationen, 6., vollst. überarb. und erw. Aufl., Bern 2019, S. 85f.

3 Vgl. Schmidt, Reinhard H.: Stakeholder-Orientierung, in: Jürgens, Ulrich; Sadowski, Dieter; Schuppert, Gunnar Folke; Weiss, Manfred (Hrsg.): Perspektiven der Corporate Governance: Bestimmungsfaktoren unternehmerischer Entscheidungsprozesse und Mitwirkung der Arbeitnehmer, Baden-Baden 2007, S. 34; Zenke, Ines; Schäfer, Ralf; Brocke, Holger (Hrsg.) Corporate Governance, Berlin 2020, Rn. 2 zu Kapitel 1.

4 Vgl. Schenz, Richard; Eberhartinger, Michael: Die Weiterentwicklung des Österreichischen Corporate Governance Kodex, in Schenz, Richard; Eberhartinger, Michael (Hrsg.): Corporate Governance in Österreich. Zum 10-jährigen Bestehen des Österreichischen Corporate Governance Kodex: Wien 2012, S. 29.

5 Vgl. Krejci, Heinz: Sind Corporate Governance Codes Soft Law? in: Lang, Michael; Schuch, Josef; Staringer, Claus (Hrsg.): Soft Law in der Praxis, Wien 2005, S. 64f.

6 Vgl. Zenke, Ines; Schäfer, Ralf; Brocke, Holger (Hrsg.) Corporate Governance, a.a.O., Rn. 6 zu Kapitel 1.

gung gesetzlicher Bestimmungen (wie z.B. des Gesellschaftsrechts, des Abgabenrechts usw.) als auch im weiteren Sinn als Selbstverpflichtung zur Einhaltung freiwilliger Standards oder sonstiger Richtlinien (z.B. eines Corporate Governance Kodex) und mitunter sogar als Berücksichtigung moralischer Anforderungen definiert werden.⁷

Das Zusammenleben von Menschen erfordert die Existenz normativer Regulative, die einerseits das Verhalten von Menschen regeln und andererseits die Grundlage für die Existenz und das Funktionieren gesellschaftlicher Institutionen bilden. In unserer Kultur stellt die Rechtsordnung eines der wichtigsten normativen Regulative dar, wobei die Rechtsordnung nicht nur Rechte und Pflichten feststellt, sondern als „Sollbewusstsein“ handlungsleitend wirkt. Aus rechtlicher Sicht stellt sich die Befolgung von Gesetzen im Allgemeinen – wie auch beispielsweise die Entrichtung von Steuern – daher nicht als Problem dar, weil es über die entsprechenden Rechtsnormen eine vergemeinschaftete „Soll-Vorstellung“ gibt. Auf das Beispiel der Abgabentrachtung umgelegt: Das Gebot der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und damit der Grundsatz der Amtswegigkeit und des Parteienghört sowie der Grundsatz der Offenlegung definieren einen klaren Rahmen für die Abgabenerhebung. Und für die Festsetzung, Einhebung und Einbringung im konkreten Einzelfall kommt eine Fülle von mehr oder weniger klaren verfahrens- und materiellrechtlichen Bestimmungen zur Anwendung, die im Rahmen verfassungsrechtlichen Grundprinzipien handlungsleitend sind.⁸

Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung stoßen aber an ihre Grenzen: Das verfassungsrechtliche Effizienzgebot bzw. der einfachgesetzliche Grundsatz der Verwaltungsökonomie auf der einen Seite und das Recht des Einzelnen auf Schutz seiner Privatsphäre auf der anderen Seite bzw. der daraus abgeleitete Schutz vor unverhältnismäßigen Eingriffen in die Privatsphäre zeigen die rechtlichen Grenzen, aber auch Möglichkeiten auf, wie die Finanzverwaltung gerade in Zeiten zunehmender Demokratisierung staatlicher Verfahren mit partizipativen Verfahren der Abgabenerhebung dem gesetzlichen Auftrag des Abgabenvollzugs in dem genannten Spannungsfeld bestmöglich begegnen kann.⁹

Steuern werden aber (vor allem) deswegen entrichtet, weil es entsprechende gesetzliche Bestimmungen gibt, die die Steuerleistung vorsehen und überdies die Nichteinhaltung ebenfalls aufgrund gesetzlicher Bestimmungen sanktioniert wird. Daher mag es überraschen, dass selbst das Höchstgericht die Steuerehrlichkeit offenbar eher als Ausnahme sieht:¹⁰ *„Der [...] behauptete Erfahrungssatz, das*

7 Vgl. Kreipl, Claudia: Verantwortungsvolle Unternehmensführung, Wiesbaden 2020, S. 131.

8 Vgl. Ehrke-Tabel, Tina in: Doralt, Werner; Ruppe, Hans Georg: Steuerrecht: Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, 8. Aufl., Wien 2019, Tz. 26 und 52ff.

9 Vgl. Gunacker-Slawitsch, Barbara: Amtswegigkeit und Mitwirkung im Abgabenverfahren, Wien 2020, S. 15ff.

10 VwGH 29.5.1996, 93/13/0300.

1. Abgabenerhebung im Wandel

Normale bei einem Menschen' sei ,seine Steuerehrlichkeit', findet in der forensischen Praxis der mit Abgabensachen befaßten Senate des Verwaltungsgerichtshofes keine rechte Bestätigung.“

Die Ursache ist darin zu sehen, dass

- es zwischen Individuum und Gesellschaft nicht nur bedingte Wechselbeziehungen,
- sondern auch Interessendivergenzen gibt und
- in einem rechtspositivistischen Verständnis Recht von Moral getrennt wird.

Mit anderen Worten: Steuerzahlen dient zwar dem Gemeinwohl, mindert aber gleichzeitig den Eigennutzen, und das gilt sowohl für natürliche als auch für juristische Personen. Ob bzw. in welchem Ausmaß der Beitrag zum Gemeinwohl gerechtfertigt ist, ergibt sich nicht aus moralischen Überlegungen, sondern aus den konkreten Gesetzesbestimmungen. Dass sich die gesetzlichen Regelungen des Steuerrechts an bestimmten Prinzipien (z.B. Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit) orientieren, stellt im o.a. Dilemma (Eigennutzen versus Gemeinwohl) ein Korrektiv dar, ohne es aber vollkommen auflösen zu können.¹¹ Wohl auch deswegen hat sich in den letzten Jahren verstärkt eine gesellschaftliche Dynamik entwickelt, die mit hohen Transparenzanforderungen an Unternehmen wie z.B. dem Ertragsteuerinformationsbericht im Rahmen des Country-by-Country-Reporting, dem Informationsaustausch von Finanzkonten über den Common Reporting Standard oder der Meldepflicht von Steuergestaltungen nach der Amtshilferichtlinie DAC 6 die Governance von Unternehmen in Bezug auf ihr steuerliches Verhalten nicht nur in der öffentlichen Diskussion, sondern auch auf der rechtlichen Ebene adressiert.¹²

1.1. Problemstellung

Steuern betreffen alle Bürger, sei es als Steuerzahler (wie bei der Einkommensteuer) oder als Steuerträger (wie bei der Umsatzsteuer) und sie beeinflussen mehr oder weniger stark wirtschaftliche und persönliche Dispositionen. Besteuerung ist also im modernen Staat ein Massenphänomen¹³, was aber nicht nur für die alltägliche Steuererhebung gilt, sondern auch für grundsätzliche Fragen. Das vor allem rund um Wahlen übliche Wechselbad von steuerlichen Maßnahmen zeigt deutlich die Grenzen der Steuerpolitik auf und macht klar, dass es neue Wege braucht, um Wirtschaft und Steuern zu steuern. Auf der einen Seite eine Senkung der Abgabenquote insbesondere im Hinblick auf den Wirtschaftsstand-

11 Vgl. Kirchhof, Paul: Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, Steuer und Wirtschaft, 1996, S. 3ff.; Tipke, Klaus: Besteuerungsmoral und Steuermoral, Wiesbaden 2000, S. 5ff.

12 Wakounig, Svetlana: Public CbC-Reporting: Wie geheim sollen Steuerdaten sein? in: Lang, Michael; Haunold, Peter: Transparenz und Informationsaustausch, Wien 2017, S. 33.

13 Vgl. Kirchmayr, Sabine, in: Doralt, Werner; Ruppe, Hans Georg: Steuerrecht: Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 12. Aufl., Wien 2019, S. 1, Tz. 1.

ort zu fordern und auf der anderen Seite verbesserte Leistungen des Staates im Bereich Bildung, soziale Wohlfahrt, öffentliche Sicherheit oder Verkehr und Infrastruktur zu verlangen, gehört zwar zum politischen Alltag, ist gleichzeitig aber auch dessen Dilemma – und das nicht nur in Zeiten ökonomischer Restriktionen. Der Versuch, mit neuen Gesetzen den Abgabebetrag zu verhindern sowie Besteuerungslücken zu schließen, ist nachvollziehbar, greift angesichts der großen Herausforderungen aber zu kurz. Vielmehr erfordert eine zukunftstaugliche Lösung die offene und kritische Diskussion zum Thema Steuergerechtigkeit sowie die Suche nach sachgerechten Besteuerungsprinzipien und zeitgemäße Erhebungsformen um am Ende des Tages mit geänderter Einstellung und verändertem Verhalten das Gemeinwohl des Staates durch Steuern sinnvoll sicherstellen zu können.¹⁴ Es verwundert daher nicht, dass die Diskussion um die Rolle der Steuern in der Gesellschaft nicht nur Politiker, Wirtschaftswissenschaftler und Juristen beschäftigt, sondern auch Philosophen. Eine radikale Antwort hat der deutsche Philosoph Peter Sloterdijk formuliert, eine Antwort, die als Paradigma einer sozial verantwortungsvollen, stakeholderorientierten Unternehmensführung ebenso interpretiert werden kann wie als Postulat eines neuen Staatsverständnisses:

Ich möchte meine konfliktträchtige These noch einmal erläutern, wonach in einer demokratischen Gesellschaft Steuern aus Zwangserhebungen in freiwillig erbrachte Bürger-spenden für das Gemeinwesen umgewandelt werden müssten – für eine Anfangszeit zu einem bescheidenen Prozentsatz, später progressiv in höheren Proportionen. Nur eine solche Transformation, behaupte ich, könnte die in Routinen mechanisierter Solidarität erstarrte Gesellschaft reanimieren und einen neuen Hauch von Gemeinwesenbewußtsein in die selbstbezüglich gewordenen Funktionssysteme tragen.¹⁵

Nicht nur die wirtschafts- und gesellschaftspolitische Dimension von Steuern ist mit großen Fragestellungen konfrontiert, auch die Herausforderungen für den alltäglichen Vollzug von Abgabengesetzen nehmen zu: Der Zuwachs an Aufgaben durch immer komplexere und immer schneller geänderte Abgabengesetze auf der einen Seite und immer knapper werdende Ressourcen (Budget, Personal, Infrastruktur) aufgrund der Konsolidierungszwänge der öffentlichen Haushalte auf der anderen Seite stellen nicht nur die österreichische Finanzverwaltung vor ein Dilemma.¹⁶ Mit weniger (Ressourcen) mehr (Wirkungen, Einnahmen) zu erzielen, bedeutet für den Vollzug, dass das alte Rezept vom „mehr desselben“ nicht mehr funktioniert und daher das „Verwaltungshandeln neu zu denken“ ist.¹⁷

14 Vgl. Kirchhof, Paul: Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, *Steuer und Wirtschaft*, a.a.O., S. 3ff.; Tipke, Klaus: *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, a.a.O., S. 5ff.

15 Sloterdijk, Peter: *Die nehmende Hand und die gebende Seite – Beiträge zu einer Debatte über die demokratische Neubegründung von Steuern*, 1. Aufl., Berlin 2010, S. 10.

16 Vgl. Welenczyk, Marek: Introduction, *Tax Tribune*, Issue 28, Budapest: 2011, S. 2 zum Thema der 15. Generalversammlung der IOTA („Achieving More with Less“) im Juli 2011; zur Ressourcensituation der österreichischen Finanzverwaltung vgl. u.a. Rechnungshof: *Risikomanagement in der Finanzverwaltung*, Bund 2014/14, *Umsatzsteuer bei internationalen digitalen B2C-Dienstleistungen*, Bund 2021/28.

17 Vgl. Müller, Eduard: *Good Governance und Steuermoral*, *ÖStZ* 8/2011, S. 191.

1. Abgabenerhebung im Wandel

Das gilt, obwohl oder vielleicht sogar, weil sich seit dem Beginn der 1990er Jahre in vielen Staaten Reform- und Reorganisationsbestrebungen mit dem Ziel der Modernisierung öffentlicher Einrichtungen und neuen Formen der Verwaltungsführung durchgesetzt haben. So markierte die New-Public-Management-Strömung (inklusive der wirkungsorientierten Verwaltungsführung) den Übergang von einer rechtswissenschaftlich ausgelegten Verwaltungslehre hin zu einer betriebswirtschaftlich orientierten Interpretation. Die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung hängen von gesellschaftspolitischen Entwicklungen und Wertungen ab und sind somit dem Wandel der Zeit ausgesetzt.¹⁸ Daher ist es nur konsequent, wenn die betriebswirtschaftliche Fokussierung des New Public Management mit ihrer Gefahr der eingeengten Perspektive ebenfalls einem Wandel in Richtung einer Integration anderer Wissenschaftsdisziplinen wie der Politikwissenschaft, der Volkswirtschaft, der Soziologie, der Verhaltensökonomie und der Psychologie unterliegt. Dieser Herausforderung muss sich auch eine Finanzverwaltung stellen, wenn sie in einem dynamischen und komplexen Umfeld ihrem gesetzlichen Auftrag der Abgabenerhebung gerecht werden will.

Durchaus vergleichbar stellt sich das Dilemma für die Unternehmen dar. Auf der einen Seite stehen sie in Zeiten niedrigen Wirtschaftswachstums und weiter zunehmender Globalisierung unter einem hohen Wettbewerbs- und Innovationsdruck der letztlich auch in einen Kostendruck mündet. Auf der anderen Seite sind sie mit einer hohen Steuerquote und aufgrund von tendenziellen Überregulierungen mit hohen Compliance-Kosten konfrontiert. Dazu kommt noch, dass Medienberichte über Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerrländer oder über aggressive Steuerplanungsmodelle den (moralischen) Druck der öffentlichen Meinung spürbar erhöht haben.

Als Ergebnis dieser Entwicklungen wird in Unternehmen das Handeln, das nicht mehr auf bloßes Gewinnstreben ausgerichtet ist, sondern auch gesellschaftliche Verantwortung und Nachhaltigkeit umfasst, zum neuen Paradigma. Dies birgt aber naturgemäß das Risiko einer selbstreferenzierten Eigendynamik in sich, auch wenn die Zeiträume dieser Entwicklungen lang erscheinen mögen: Beispiele wie neue Berichts- bzw. Offenlegungspflichten zur Erhöhung der Transparenz und Verfolgung ökologischer und sozialer Aspekte von Unternehmen in der EU und OECD¹⁹ oder zur Gewährleistung der Transparenz von Steuerdaten in einzelnen Staaten²⁰ zeigen aber, dass trotz teilweise heftiger und vor allem jahre-

18 Vgl. Wimmer, Norbert: Dynamische Verwaltungslehre: Ein Handbuch der Verwaltungsreform, a.a.O., S. 74ff.

19 Vgl. Richtlinie 2022/2464/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen; OECD: Review of the G20/OECD Principles of Corporate Governance, <https://www.oecd.org/corporate/review-oecd-g20-principles-corporate-governance.htm> (21.12.2022).

20 Vgl. EU will Unternehmen zu mehr Steuer-Offenheit zwingen, <http://de.reuters.com/article/companies/News/idDEBEE94M04820130523> (23.5.2013); Steuertransparenz – Neue EU-Regeln für Unternehmen

langer Diskussionen der politische Druck auf Unternehmen in diese Richtung bestehen bleibt.

1.2. Von Public und Corporate Governance zu Tax Governance

Das gegenständliche Buch soll sich basierend auf insbesondere rechtlichen, wirtschaftlichen und psychologischen Forschungserkenntnissen zunächst folgenden Themen widmen:

- Darstellung des Diskussionsstandes zum Thema Good (Public) Governance und Übertragung auf österreichische Verhältnisse,
- Aufarbeitung der aktuellen Forschung zum Thema Tax Compliance und Abgabemoral und Analyse sowie Bewertung der österreichischen Situation,
- Analyse der Auswirkungen des österreichischen Abgabenrechts und Abgabenvollzugs auf Tax Compliance und Abgabemoral.

Auf dieser Grundlage werden in weiterer Folge die rechtlichen Grundlagen, organisatorischen Rahmenbedingungen sowie die Möglichkeiten und Grenzen von

- Corporate Governance im Allgemeinen,
- Verhaltenskodizes und Corporate Governance Kodizes im Besonderen sowie
- die Elemente derartiger Kodizes (Compliance-Management, Risikomanagement, Internes Kontrollsystem)

dargestellt, um daraus

- Rahmenbedingungen und Eckpunkte für Tax Governance sowie
- Inhalte für einen Tax Governance Kodex

abzuleiten. Zielsetzung ist also die Entwicklung von sog. Soft Law als Gestaltungs- und Steuerungsinstrument für den Umgang mit Steuern in Unternehmen im Allgemeinen bzw. die Erhöhung der Tax Compliance im Besonderen. Das Wechselspiel von Soft Law mit klassischem („hartem“) Steuerrecht wird dabei nicht nur aus rechtlicher, sondern auch aus verwaltungswissenschaftlicher, betriebswirtschaftlicher sowie verhaltensökonomischer und psychologischer Perspektive beleuchtet.

ab 2023, <https://www.wienerzeitung.at/nachrichten/wirtschaft/international/2106766-Neue-EU-Regeln-fuer-Unternehmen-ab-2023.html> (3.6.2021).

2. Umfeld der Abgabenerhebung

Die angestrebte ganzheitliche Betrachtung der Abgabenerhebung verlangt eine einleitende Analyse der verwendeten Begrifflichkeiten. Der Fokus liegt einerseits auf Maßnahmen im Vollzug des Steuerrechts und auf den daraus resultierenden Auswirkungen auf die Tax Compliance und andererseits auf Corporate-Governance-Maßnahmen und die Corporate Compliance. Dieser Brückenschlag erfordert einen interdisziplinären Zugang, dementsprechend liegt der Kontext der Definitionen nicht nur im öffentlichen Recht, sondern auch in den Wirtschaftswissenschaften, den Politikwissenschaften und der Psychologie.

2.1. Public Governance und Good Governance

Die zunehmende Komplexität, in der Staaten und Unternehmen agieren, hat traditionellen Verständnis- und Handlungsmustern – spontanen Ordnungen im Hayek'schen Sinne ebenso wie autoritären Planungsstrukturen – die Grenzen der Machbarkeit aufgezeigt. In diesem Umfeld hat sich mit dem Begriff Governance ein im Regelfall politisch legitimiertes, vielschichtiges und meist rechtlich inartikulierte Steuerungs- und Regelsystem herausgebildet, das im Kontext des Managements von Staaten und Organisationen die Komplexität durch die Neugestaltung geeigneter Prozesse bewältigen soll.²¹ Mit Public Governance bzw. (im normativen Sinn) Good (Public) Governance hat sich als Folge dieser Entwicklungen ein Überbegriff für eine neue Generation von Staats- und Verwaltungsreformen herauskristallisiert,²² mit dem im komplexen Zusammenspiel von staatlichen und nicht staatlichen Akteuren die diversen Interaktionen zwischen Steuerung und Kooperation beschrieben werden.

In sehr allgemeiner Form geht es um die Analyse und Gestaltung von Prozessen und Strukturen zur generellen Verbesserung der Problemlösungsfähigkeiten und -kompetenzen von öffentlichen institutionellen und interaktiven Arrangements unter besonderer Hinwendung zur Außen-Binnenperspektive.²³

Good (Public) Governance hinterlegt ein ganzheitliches, systemorientiertes Verständnis von Regierung und Verwaltung und geht vom Postulat einer gesamtgesellschaftlichen Steuerung der gesellschaftlichen und ökonomischen Entwicklung mit starker Aktivierung der Zivilgesellschaft aus. Auf der Maßnahmenebene stehen als Hebel

21 Vgl. Dimmel, Nikolaus; Pichler, Wolfgang: Einleitung, in Dimmel, Nikolaus; Pichler, Wolfgang (Hrsg.): Governance – Bewältigung von Komplexität in Wirtschaft, Gesellschaft und Politik: Frankfurt 2009, S. 8ff.

22 Vgl. Bovaird, Tony; Löffler, Elke: Understanding public management and governance, in: Bovaird, Tony; Löffler, Elke (Editors): Public Management and Governance, a.a.O., S. 3ff.

23 Budäus, Dietrich; Hilgers, Dennis: Public Corporate Governance, in: Hommelhoff, Peter; Hopt, Klaus J.; von Werder, Axel (Hrsg.): Handbuch Corporate Governance, 2. Aufl., Stuttgart 2009, S. 759.

dazu Regelsysteme bzw. interaktive Arrangements (Kooperation, Konsultation, Information), organisationsübergreifendes Denken und Arbeiten (interorganisatorische Perspektiven) sowie kollektive Interaktionen (Netzwerke und Kooperationen statt Hierarchie und Wettbewerb) zur Verfügung.²⁴ Die von internationalen Institutionen (insbesondere Weltbank, OECD, Kommission der Europäischen Gemeinschaft) definierten Kriterien für Good Governance weisen mit den Schwerpunkten Offenheit, Partizipation, Verantwortlichkeit, Effektivität und Kohärenz sowie Gesetzesbefolgung und ethische Verantwortung weitgehende Übereinstimmung auf. Auch aus der holistischen Perspektive des Governance-Ansatzes geht es nicht nur um Freiwilligkeit und Kooperation, sondern auch um normative Anforderungen, die aber nicht nur einseitig mit der Brille des Staates bewertet werden, sondern auch die Perspektive des Bürgers einschließen. Diese zweite Seite der Governance-Medaille bringt u.a. die EU-Grundrechtecharta in Art. 41 (Recht auf eine gute Verwaltung) zum Ausdruck: Danach hat jede Person ein Recht darauf, „dass ihre Angelegenheiten von den Organen, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union unparteiisch, gerecht und innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden“.²⁵ Der dahinter stehende Grundgedanke ist die Demokratisierung auch des Verwaltungsalltages.

War der Reformansatz des New Public Management noch fast ausschließlich betriebswirtschaftlich ausgerichtet, so zeigt sich Good Public Governance eher interdisziplinär mit einem politikwissenschaftlichen Anspruch, wie nachstehende Gegenüberstellung zeigt.

	(New) Public Management	(Good) Public Governance
Inhalte	Neues Steuerungsmodell Unternehmen Verwaltung Dezentralisierung Bürokratiekritik Schlanker Staat	Bürger-/Zivilgesellschaft Sozialkapital Neue Aufgabenteilung Gewährleistungsstaat Aktivierender Staat
Probleme	Bürokratieversagen Steuerungslücken Organisierte Unverantwortlichkeit	Gesellschaftsversagen Fragmentierung Externe Effekte
Ziele	Effizienz Kundenorientierung Qualität	Soziale, politische und administrative Kohäsion Beteiligung und Engagement

24 Vgl. Benz, Arthur; Dose, Nikolai: Governance, in: Benz, Arthur; Dose, Nikolai (Hrsg.): Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen, a.a.O., S. 25.

25 Amtsblatt der Europäischen Union vom 14.12.2007, C 303, Artikel 41.

2. Umfeld der Abgabenerhebung

	(New) Public Management	(Good) Public Governance
Analyse-fokus	Einzelne Organisationen Binnensteuerung Ergebnisorientierung Privatisierung, Outsourcing	Koordination öffentlicher und gesellschaftlicher Akteure Kombination von Steuerungsformen Netzwerkmanagement

Abbildung 1: (New) Public Management und (Good) Public Governance [Quelle: vgl. Schedler, Kuno; Siegel, John Philipp: Strategisches Management in Kommunen, Düsseldorf: 2005, S. 60]

Auch in Österreich gab bzw. gibt es einige Praxisbeispiele für New-Public-Management-Reformen und ebenso hat der Good-Public-Governance-Ansatz zumindest Einzug in die Verwaltungsreform-Diskussion gehalten:²⁶

Good Governance oder Public Governance wird als Beitrag zu einer verstärkten politischen Steuerung der Aufgabenerfüllung, zu demokratischer Beteiligung von Bürgern, zu mehr Transparenz und zum Gewinnen neuer Partnerschaften definiert.

Während im New Public Management die Bürger vor allem als Kunden verstanden werden, geht es bei Public Governance auch um ihre aktive Einbeziehung sowie um Kooperationen u.a. bei der Planung (z.B. Priorisierung der Zuordnung finanzieller Ressourcen), bei der Leistungserbringung (z.B. Kooperationsmodelle) und bei der Evaluation (z.B. Befragungen). Transparenz und Beteiligung von Bürgern und Interessenvertretungen sind die beiden Eckpfeiler von (Good) Public Governance, und zwar im Sinne einer Verantwortung für die Qualität der Leistungen und die Effektivität der Aufgabenerfüllung (Bedarfserfüllung, Problemlösung). Darüber hinaus werden auch Themen wie Diversität (aktive Einbeziehung statt Benachteiligung von Gruppen aus Gründen des Geschlechts, der Rasse, des Alters usw.), Nachhaltigkeit (ökonomische, soziale und ökologische Auswirkungen des staatlichen Handelns in einer längerfristigen Zeitspanne) mitberücksichtigt. Gemessen wird (Good) Public Governance letztlich an der Kohärenz i.S.d. Übereinstimmung zwischen Politik und den tatsächlich gesetzten staatlichen Handlungen.

Die Verfolgung dieser ersten Diskussionen ist aber, abgesehen von Bildungsaktivitäten der Verwaltungsakademie des Bundes sowie Einzelinitiativen (siehe im Folgenden zu Good Public Governance der Finanzverwaltung) ins Stocken geraten. Auf internationaler Ebene hat die OECD mit ihrem Policy Framework im Jahr 2020 die Dynamik wieder verstärkt.²⁷

26 <http://www.bka.gv.at/site/6362/default.aspx> (17.09.2012) bzw. https://www.oeffentlicherdienst.gv.at/verwaltungsinnovation/strategie_konzepte/index.html (16.10.2021); vgl. weiters Austrian Development Agency: Good Governance Anleitungen zur strategischen Umsetzung der Leitlinien der OEZA, Wien 2011.

27 OECD: Policy Framework on Sound Public Governance: Baseline Features of Governments that Work Well, Paris 2020.