

## La fiscalité environnementale en Autriche



Tina EHRKE-RABEL

Professeure agrégée de droit fiscal, Université de Graz – Autriche

Bien que la taxation environnementale soit considérée comme un instrument important pour le développement durable en Autriche, elle constitue plus une source de revenus pour l'État qu'un véritable instrument d'incitation à un comportement favorable à l'environnement. Ceci est dû aux prérogatives constitutionnelles revendiquant qu'une taxe ou un impôt doit avoir comme objectif principal le financement de l'État. Le système de répartition des compétences entre l'État fédéral autrichien et les « Länder » permet des objectifs non fiscaux dans des lois fiscales uniquement à titre secondaire. Néanmoins, on trouve en Autriche de multiples taxes dites « environnementales ».

*Although in Austria environmental taxation is considered to be an important instrument of sustainable development, it is more a source of revenue for the State than a real instrument to incite eco-friendly behaviour. This is mainly due to constitutional prerogatives: The system of separation of legislative powers between the federal State of Austria and its "Länder" requires tax laws to primarily pursue the objective of State's financing. Incentive purposes can only be a secondary objective of a tax law. Nevertheless there is a wide range of taxes called "environmental" in Austria.*

### I. Notes préliminaires : le rôle de la protection de l'environnement en Autriche et les dépenses environnementales

La protection de l'environnement constitue un but de portée constitutionnelle en droit autrichien. La loi constitutionnelle concernant la protection de l'environnement<sup>1</sup> définit cette dernière comme la préservation de l'environnement naturel constituant la base de la vie humaine des influences nocives. La protection de l'environnement a pour objectif le maintien de la propreté de l'air, des eaux et du sol, l'élimination des déchets, la lutte contre les nuisances sonores et la protection de l'environnement biologique.

En 2012<sup>2</sup>, les dépenses environnementales (taxes non incluses) supportées par les différents acteurs économiques se sont élevées à 11,3 milliards EUR, dont 8,4 % ont été mis à la charge du secteur public, 25,3 % des ménages et 66,3 % des entreprises. Par ailleurs, l'Union européenne a financé 0,3 milliard EUR des dépenses environnementales. 35,7 % des dépenses ont concerné la gestion des déchets, 21,9 % la protection des eaux. Les 42,4 % restant ont été dépensés pour la propreté de l'air et la protection du climat (7,5 %), la protection du paysage et de la faune (6,4 %), la protection et le rétablissement du sol, la protection des eaux souterraines et de l'eau de surface (10,9 %) et la protection contre les bruits et autres nuisances (1,7 %). 15,9 % des

1. Bundesverfassungsgesetz über die Nachhaltigkeit, den Tierschutz, den umfassenden Umweltschutz, die Sicherstellung der Wasser- und Lebensmittelversorgung und die Forschung, BGBl I 111/2013.

2. Dates les plus récentes disponibles.

dépenses ont été utilisées pour la recherche et le développement ainsi que pour la protection contre les rayons nucléaires et pour d'autres activités environnementales.

## II. La fiscalité environnementale en Autriche

### 1. Définition

En Autriche, la taxation environnementale est considérée comme un instrument important pour le développement durable. Son objectif est d'inciter producteurs et consommateurs à limiter ou à réduire la production et la consommation de biens nocifs à l'environnement, mais également à encourager les investissements respectueux de l'environnement<sup>3</sup>. Toutefois, le droit constitutionnel autrichien ne permet pas d'utiliser exclusivement les impôts, taxes ou redevances pour des objectifs non financiers. Un impôt, une taxe ou une redevance doit au contraire avoir pour objectif principal le financement de l'État<sup>4</sup>. Par conséquent, il reste à s'interroger sur le point de savoir si les taxes dites « environnementales » contribuent effectivement à la réalisation de buts écologiques.

La fiscalité environnementale ne constitue pas un terme technique en droit autrichien. Traditionnellement, elle comprend toute taxe ou redevance visant essentiellement ou, au moins partiellement, à protéger l'environnement en s'adressant soit à des situations de fait nocives à l'environnement, soit en établissant des différences de droit pour protéger l'environnement<sup>5</sup>. Les taxes environnementales ayant pour objet de réduire ou effacer un certain comportement nocif à l'environnement constituent de vraies taxes environnementales. Suivant le principe de causalité, elles sont payées par le pollueur. Lorsque ce dernier ne peut être identifié, les taxes sont imputées au collectif<sup>6</sup>. Les taxes environnementales ayant pour objet le prélèvement sur la consommation d'un produit polluant (comme le pétrole par exemple) sont qualifiées de taxes environnementales au sens large du terme<sup>7</sup>. La définition fournie par la doctrine autrichienne n'a pas d'autre but que de créer différentes catégories de taxes environnementales.

Pour l'analyse de la fiscalité environnementale, il semble donc plus approprié de se fonder sur la définition élaborée par l'UE. Une taxe environnementale est une taxe dont l'assiette est une unité physique (ou une approximation d'une unité physique) de quelque chose qui a un impact négatif spécifique et avéré sur l'environnement, et qui est considéré comme une taxe par le SEC 95 (art. 2, § 1, du règlement n° 691/2011/UE<sup>8</sup>). Par référence à cette définition européenne, sont à distinguer des taxes visant l'énergie, les transports, les pollutions et les ressources<sup>9</sup>. Ces taxes portent la définition « *Ökosteuern* » (« taxes écologiques ») en Autriche. Le produit de ces taxes est utilisé pour le financement de l'État et non pour des objectifs purement écologiques, bien que la base imposable soit liée à une situation de fait avec une référence environnementale<sup>10</sup>.

Sont à distinguer de ces taxes dites « écologiques » des taxes dites « d'environnement » (« *Umweltabgaben* ») qui ne constituent pas des taxes environnementales selon la définition internationale, mais qui poursuivent l'objectif d'influencer le comportement de manière comparable aux taxes dites « écologiques ». En droit interne autrichien, les taxes dites « d'environnement » font partie de la fiscalité environnementale. Cette catégorie de taxes représente 33 % du revenu total des taxes comportant un objectif environnemental<sup>11</sup>.

En dehors des taxes comportant un objectif environnemental, la fiscalité autrichienne poursuit des objectifs environnementaux dans un autre domaine : les véhicules émettant 0 % de CO<sub>2</sub>, dont les véhicules entièrement électriques, ouvrent droit à déduction de la TVA, dès lors que leur prix d'acquisition n'est pas supérieur à 40.000 EUR<sup>12</sup>. Cependant la déduction de la TVA pour tout autre véhicule reste en principe interdite<sup>13</sup>. L'introduction de ce droit à déduction a pour objectif de favoriser l'achat de véhicules « *eco-friendly* »<sup>14</sup>.

Le tableau ci-dessous révèle le développement du revenu de taxes environnementales entre 1995 et 2013 :

3. B. PETROVIC, *Umweltgesamrechnung*, Wien, 2014, p. 11.

4. Pour plus de détails, voy. ci-dessous.

5. H.-G. RUPPE, « Verfassungsrechtliche Vorgaben für den Umweltschutz », in *FS Krecji*, II (2001), p. 2077 (2078).

6. H. MORITZ, *Umweltabgaben in Österreich*, 2009, p. 24.

7. *Ibid.*

8. Règlement n° 691/2011/UE du Parlement européen et du Conseil du 6 juillet 2011 relatif aux comptes économiques de l'environnement, *J.O.*, 22 juillet 2011, L 192.

9. Eurostat 2011, p. 12.

10. B. PETROVIC, *Umweltgesamrechnungen*, Wien, 2014, p. 13.

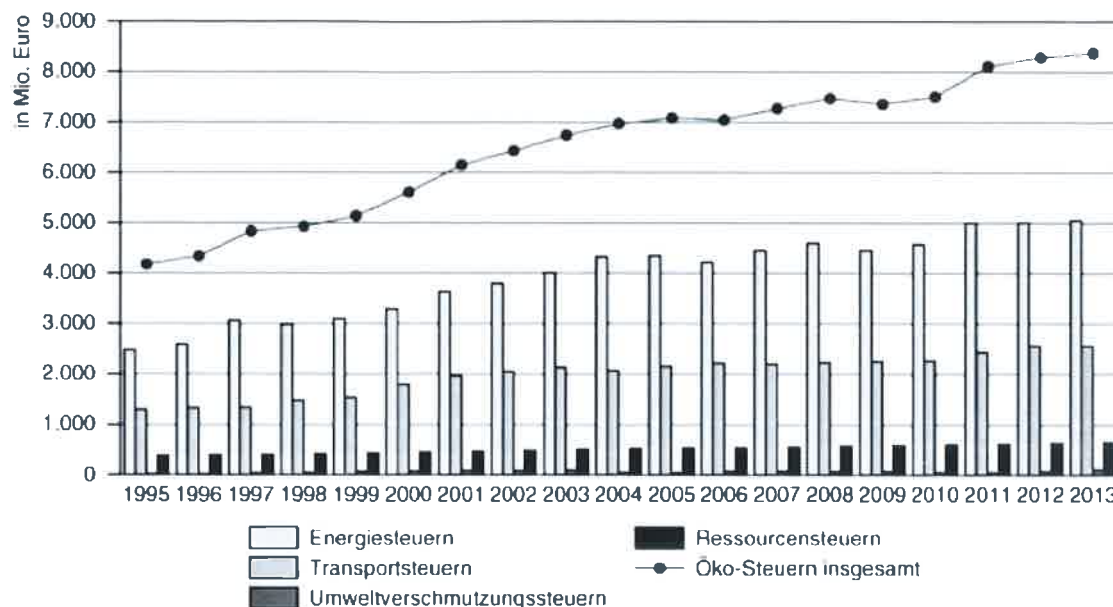
11. *Ibid.*

12. § 12, abs. 2, lit. B, du Code de TVA autrichien.

13. L'interdiction de déduction de la TVA ne s'applique pas aux voitures utilisées comme taxis, en école de conduite ou comme voitures de location.

14. EB RV 684 BlgNR 25. GP, 31.

## Öko-Steuern 1995 bis 2013



Q: STATISTIK AUSTRIA, Öko-Steuern. Erstellt am 09.02.2015, im Auftrag des BMLFUW.

## 2. Vue d'ensemble sur les taxes et redevances environnementales en Autriche

L'Autriche connaît des taxes environnementales dans toutes les catégories figurant dans Eurostat.

Parmi les taxes sur l'énergie, figurent la taxe sur le pétrole (« *Mineralölsteuer* », comportant toutes sortes de dérivés pétroliers comme le diesel, le kérosène et le carburant)<sup>15</sup>, la taxe sur l'électricité (« *Elektrizitätsabgabe* »)<sup>16</sup>, la taxe sur le gaz de pétrole (« *Erdgasabgabe* »)<sup>17</sup> et la taxe sur le charbon (« *Kohleabgabe* »)<sup>18</sup>. Toutes ces taxes sont basées sur la directive 2003/96/CE<sup>19</sup>. Techniquement ces taxes constituent des taxes sur la consommation.

Parmi les taxes sur les transports, figurent la taxe sur les poids lourds (« *Kraftfahrzeugsteuer* »)<sup>20</sup>, les taxes perçues lors de l'immatriculation d'un véhicule par-

ticulier (« *KFZ-Zulassungssteuer* »)<sup>21</sup>, la taxe sur l'assurance pour véhicules particuliers (« *motorbezogene Versicherungssteuer* »)<sup>22</sup>, la taxe prélevée sur la première immatriculation d'un véhicule particulier sur le territoire autrichien (« *Normverbrauchsabgabe* »)<sup>23</sup>. Le tarif de ces quatre taxes varie en fonction de la cylindrée et de la puissance de moteur. Plus ces paramètres sont élevés, plus la taxe est élevée. Elles visent donc toutes à favoriser l'achat de véhicules à faible consommation<sup>24</sup>. La taxe sur l'assurance pour véhicules particuliers et la taxe sur la consommation type constituent des taxes indirectes : le redevable de la première est l'assureur, le redevable de la seconde est le distributeur du véhicule. Les textes législatifs autorisent la répercussion sur le consommateur.

Parmi les taxes sur les transports, figurent, en outre, la redevance sur l'usage des autoroutes (« *Mautgebühren* »)<sup>25</sup> et la taxe sur les vols aériens (« *Flugab-*

15. Cette taxe est réglée dans le Mineralölsteuergesetz, BGBl 201/1996, modifié par BGBl I 71/2003. Son revenu s'élève en 2014 à 4,135 millions EUR.

16. Cette taxe est réglée dans l'Elektrizitätsabgabegesetz, BGBl 2001/1996, modifié par BGBl I 647/2014.

17. Cette taxe est réglée dans l'Erdgasabgabegesetz, BGBl 201/1996, modifié par BGBl I 71/2003.

18. Cette taxe est réglée dans le Kohleabgabegesetz, BGBl 71/2003, modifié par BGBl I 91/2004.

19. Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité.

20. Cette taxe est réglée dans le KFZ-Steuergesetz 1992, BGBl 449/1992, modifié par BGBl I 104/2014. En 2014, son montant s'élève à 51 millions EUR.

21. Taxe réglée dans le Code des droits d'enregistrement, le Gebührengesetz 1957, BGBl 133/1953, § 14, TP 15, modifié par BGBl I 34/2015. Cette taxe a rapporté un revenu de 346 millions EUR en 2014.

22. Taxe réglée dans le Versicherungssteuergesetz 1953, BGBl 133/1953, modifié par BGBl I 34/2015. Elle a rapporté un revenu de 2,026 millions EUR en 2014.

23. Taxe réglée dans le Normverbrauchsabgabegesetz, BGBl 695/1991, modifié par BGBl I 118/2015. Traduite comme « taxe sur la consommation type » par la CJCE, 22 décembre 2010, *Commission c. Autriche*, aff. C-433/09, n° 6. Elle a rapporté un revenu de 424 millions EUR en 2014.

24. CJCE, 29 avril 2004, *Weigel*, aff. C-387/01, n° 32.

25. Taxes réglées dans le Bundesstraßen-Mautgesetz 2002, BGBl 109/2002, modifié par le BGBl I 99/2013.

gabe»)<sup>26</sup>. La redevance sur l'usage des autoroutes est un droit fixe dont la seule variation concerne les poids lourds et les véhicules particuliers. La redevance sur l'usage des autoroutes par véhicules particuliers était de 82,70 EUR pour toute l'année 2015. Le montant de la taxe sur les vols aériens varie selon la distance du vol.

Parmi les taxes sur la pollution figure la taxe sur les déchets dangereux («*Altlastenbeitrag*»)<sup>27</sup>. Il s'agit de la seule taxe environnementale dont le revenu doit être partiellement (à 85 %) utilisé pour le rétablissement du sol pollué à la suite de stockage de déchets. Son montant varie en fonction de la catégorie des déchets et leur poids. Le revenu de cette taxe est relativement faible : en 2014, il était de 54 millions EUR.

Bien qu'elles ne constituent pas des taxes environnementales selon la définition de l'Eurostat, les taxes sur les déchets, sur les eaux de surface et les eaux résiduelles prélevées par les municipalités sont considérées comme des taxes environnementales parce qu'elles atteindraient un objectif d'influence sur le comportement (écologiquement bienvenu) comparable aux vraies taxes environnementales<sup>28</sup>. Il reste pourtant à retenir que ces redevances sont à la base des rémunérations payées pour les services fournis par les municipalités. La loi autorisant les municipalités à prélever ces taxes oblige à calculer leur montant selon le principe de stricte équivalence, à moins que soient poursuivis des objectifs environnementaux. Même dans cette dernière situation, le droit de fixer une redevance supérieure aux coûts de la fourniture de service rendu reste très limité<sup>29</sup>. Les taxes des municipalités sur les déchets, l'eau de surface et les eaux résiduelles ne peuvent donc être que partiellement considérées comme taxes environnementales.

Les taxes sur les ressources autres que les ressources pétrolières sont une partie de la taxe sur le patrimoine immobilier («*Grundsteuer B*» due sur l'imperméabilisation du sol par l'aménagement du territoire)<sup>30</sup> et sur le plan des taxes des Länder<sup>31</sup>, la taxe sur la

pêche (en eau douce)<sup>32</sup>, la taxe sur la chasse («*Jagdabgabe*»), la taxe sur le paysage («*Landschaftsabgabe*»), la taxe sur la protection de la nature («*Naturschutzabgabe*») ou la taxe viennoise sur la protection des arbres («*Wiener Baumschutzabgabe*»).

Le revenu des taxes environnementales s'élève à 8,4 milliards EUR en 2013, soit un peu plus de 10 % du revenu total relevant d'impôts, redevances et taxes nationales en Autriche. Les taxes sur l'énergie et les transports forment la majeure partie, soit 92 %, du revenu total des taxes environnementales<sup>33</sup>.

### 3. Les taxes environnementales en détails

Est soumis à la «*Mineralölsteuer*» tout dérivé de pétrole fabriqué en Autriche ou importé sur le territoire autrichien, ainsi que les carburants et les combustibles. Le tarif de la «*Mineralölsteuer*» varie selon le type du dérivé pétrolier. On distingue le carburant et le diesel et l'adage de carburants biogènes ou non. En général, il s'agit d'un montant fixe dû pour 1000 litres de pétrole. Il peut atteindre jusqu'à 395 EUR pour les 1000 litres. Les déclarations de cette taxe sont à adresser à l'administration des douanes.

La **taxe sur l'électricité** est prélevée sur la livraison d'énergie électrique sur le territoire fiscal autrichien. Est exclue la livraison d'énergie électrique à des producteurs ou revendeurs d'électricité. Elle est également prélevée sur la consommation d'énergie électrique par des producteurs d'électricité. Sont exonérés de la taxe sur l'électricité les producteurs d'électricité à des fins de leur consommation propre si l'électricité produite n'excède pas un certain seuil<sup>34</sup>. La livraison ou la consommation d'électricité à des fins «non énergétiques» est soumise à un remboursement. Ce dernier est réglé dans la loi relative au remboursement de taxes sur l'énergie (*Energieabgabenvergütungsgesetz*)<sup>35</sup>. En fonction de son fait générateur, la taxe est prélevée soit sur l'électricité livrée ou sur celle consommée, calculée en kilowatts/heure. Elle s'élève à 0,015 EUR par kilowatts/heure. Est redevable de la taxe sur l'électricité en fonction de l'événement imposable son fournisseur ou son consommateur. Elle doit être calculée et ac-

26. Taxe réglée dans le *Flugabgabegesetz*, BGBl 111/2010, modifié par BGBl I 13/2014, ayant rapporté un revenu de 100 millions EUR en 2014.

27. Contribution réglée dans le *Altlastensanierungsgesetz*, BGBl 299/1989, modifié par BGBl I 103/2013.

28. B. PETROVIC, *Umweltgesamtrechnungen*, Wien, 2014, p. 5.

29. T. EHRKE-RABEL, *Benützungsgebühren von Gemeindeeinrichtungen, Spektrum der Rechtswissenschaften*, en cours de publication.

30. Taxe réglée dans le *Grundsteuergesetz 1955*, BGBl 149/1955, modifié par BGBl I 34/2010. Cette taxe n'est pas prélevée sur les sols imperméabilisés dans le cadre de l'exercice d'une activité d'agriculture.

31. L'Autriche constituant un État fédéral confère un pouvoir limité de prélèvement autonome (sans autorisation préalable de l'État fédéral) d'impôts et de taxes aux «Länder» (les neuf collectivités de l'État fédéral d'Autriche).

32. Réglée par exemple dans le *Steiermärkisches Fischereigesetz 2000*, stmk LGBl 85/1999, modifié par stmk LGBl 52/2014.

33. B. PETROVIC, *Umweltgesamtrechnung*, Wien, 2014, p. 12.

34. Voy. § 2, point 1a, de la loi relative à la taxe sur l'électricité.

35. BGBl I 1996/797 idF BGBl I 2010/111 (*BudgBG 2011*). Cette loi prévoyant des remboursements de taxes sur l'énergie a été la cible de la CJCE pour des raisons d'aides d'État illicites à deux reprises (voy. CJCE, 5 octobre 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, aff. C-368/04 ; 18 décembre 2008, *Wienstrom*, aff. C-384/07).



quittée par le redevable lui-même et sans intervention préalable de l'administration fiscale jusqu'au 15 du second mois suivant le fait générateur de la taxe (la livraison ou la consommation de l'électricité). Jusqu'au 31 mars de l'année suivante le redevable doit présenter une déclaration annuelle de la taxe sur l'électricité ayant la fonction de résumer les paiements effectués pendant l'année précédente. Si la taxe a été régulièrement payée durant l'année son établissement à la suite de la déclaration annuelle se limite à la constatation de la régularité des paiements. En cas d'irrégularités, le redevable encourt un paiement additionnel et éventuellement des sanctions pénales.

La **taxe sur le gaz** est due sur la livraison de gaz sur le territoire fiscal autrichien à des consommateurs non producteurs ou revendeurs de gaz et sur la consommation de gaz par des producteurs de gaz. Est exonérée la consommation de gaz pour des fins de production, de transport ou de stockage de gaz ou à des fins de production de dérivés pétroliers. Certaines formes de consommation de gaz permettent le remboursement de la taxe sur le gaz sous la loi relative au remboursement de taxes sur l'énergie (*Energieabgabenvergütungsgesetz*). Sont redevables de la taxe sur le gaz le fournisseur ou le consommateur du gaz. Elle s'élève à 0,066 EUR par mètre cube de gaz<sup>36</sup>. L'échéance de la taxe sur le gaz et les obligations déclaratives sont identiques à celles de la taxe sur l'électricité.

Sont soumises à la **taxe sur le charbon** la livraison de charbon sur le territoire fiscal autrichien par des producteurs de charbon et sa consommation par des producteurs de charbon. Les producteurs de charbon utilisant cette matière première pour la production de coke, d'énergie électrique ou pour la production de pétrole ont droit à un remboursement de la taxe sur le charbon conformément aux règles de la loi relative au remboursement de taxes sur l'énergie (*Energieabgabenvergütungsgesetz*). Sont redevables de la taxe – en fonction de son fait générateur – le livreur ou le consommateur du charbon. La taxe s'élève à 0,05 EUR par kilogramme de charbon livré ou consommé. L'échéance de la taxe sur le charbon et les obligations déclaratives sont identiques à celles de la taxe sur l'électricité.

Est soumis à la **taxe sur les vols** le départ par avion motorisé d'un passager à partir d'un aéroport autrichien. Un avion motorisé se caractérise par l'utilisation de kérozène ou autre carburant pétrolier pour son fonctionnement. Un aéroport autrichien est

défini comme un aéroport public pour le trafic aérien international. Sont exonérés de la taxe sur les vols : le départ d'enfants de moins de deux ans sans siège particulier dans l'avion, le départ de personnes figurant parmi le personnel de l'avion, le départ pour des raisons d'entraînement ou de parachute, le départ pour des raisons uniquement militaires, humanitaires ou médicales, le départ de personnes en transit, le départ après un atterrissage non projeté et le départ d'avions d'un poids maximal de deux tonnes. La taxe sur le vol est calculée en fonction du placement géographique de l'aéroport par rapport au placement de l'aéroport de destination et le nombre de passagers transportés. Sont distingués les vols à courte, moyenne et longue distance. La taxe varie entre 7 et 35 EUR par passager transporté. Est redevable de la taxe l'exploitant de l'aéronef. L'échéance de la taxe sur le vol et les obligations déclaratives sont identiques à celles de la taxe sur l'électricité.

La **taxe sur poids lourds** est prélevée sur les véhicules immatriculés en Autriche dont le poids est supérieur à 3,5 tonnes. Pour réduire l'évasion de cette taxe, il y a d'autres faits générateurs de la taxe, comme l'utilisation illicite d'un poids lourd en Autriche. Cette taxe connaît un grand nombre d'exonérations comme par exemple des poids lourds utilisés pour les services pompiers ou comme taxis. Est redevable de cette taxe la personne pour laquelle le véhicule est immatriculé. Dans l'hypothèse où un poids lourd circule irrégulièrement sur le territoire autrichien avec une plaque d'immatriculation non autrichienne est redevable de la taxe toute personne conduisant ce véhicule sur le territoire autrichien. La taxe est due pendant la période de l'immatriculation du véhicule jusqu'à la fin de son immatriculation. Elle varie selon la cylindrée et la puissance du véhicule. L'échéance de la taxe sur les camions et les obligations déclaratives sont identiques à celles de la taxe sur l'électricité.

La **taxe sur l'assurance pour véhicules particuliers** (« *motorbezogene Versicherungssteuer* ») est similaire à la taxe sur les poids lourds. Elle est due pour les véhicules d'un poids jusqu'à 3,5 tonnes. Son taux varie également en fonction de la cylindrée et de la puissance. Est redevable de cette taxe l'assureur du véhicule qui répercute la taxe sur son propriétaire. La taxe sur l'assurance pour véhicules particuliers est due par l'assureur qui le prélève avec la prime d'assurance responsabilité civile automobile. Son acquittement peut être mensuel, bi-annuel ou annuel.

La « *Normverbrauchsabgabe* » (« taxe sur la consommation type ») est prélevée sur la livraison, l'acqui-

<sup>36</sup> Un mètre cube est un mètre cube de gaz à une température de 0 degrés et à une pression de 1,01325 bar.

tion intracommunautaire ou la première immatriculation d'un véhicule particulier ou d'un motocycle sur le territoire autrichien. La taxe est due sur le prix (TVA exclue) du véhicule, en dépit d'un prix sur sa valeur courante. Le taux varie en fonction de la cylindrée et de la puissance lorsqu'il s'agit d'une moto. Pour les voitures, le taux varie en fonction des émissions de CO<sub>2</sub>. Est redevable de la taxe sur la consommation type l'entrepreneur livrant ou faisant acquisition du véhicule ou la personne au nom de laquelle l'immatriculation est effectuée. L'échéance et les obligations déclaratives sont les mêmes qu'en matière de TVA.

### III. Prérogatives constitutionnelles concernant la fiscalité environnementale

La Constitution autrichienne porte certaines limites à l'introduction de taxes environnementales. Celles-ci relèvent d'une part des droits fondamentaux conférés par la constitution, plus particulièrement du principe d'égalité vu comme une interdiction de l'arbitraire (1), d'autre part des principes de répartition de compétences entre l'État fédéral et les « Länder » (2).

#### 1. Le principe d'égalité

Le principe d'égalité interdit au législateur de promulguer des actes législatifs sans justification objective<sup>37</sup>. Par conséquent, la Cour constitutionnelle autrichienne contrôle la justification objective d'une loi, tout en indiquant qu'il ne lui incombe pas d'évaluer l'utilité ou l'efficacité d'une loi. Le principe d'égalité n'interdit pourtant pas au législateur de poursuivre ses objectifs politiques de la manière qui lui semble la plus appropriée<sup>38</sup>.

Il convient de distinguer entre les limites conférées par le principe d'égalité lors de la création d'une nouvelle taxe et celles concernant la non-imposition de certaines situations comparables à celles imposées.

Lors de la création d'une nouvelle taxe dont les contours ne sont pas légalement définis et dont les effets et conséquences sont difficiles à évaluer, la marge d'appréciation attribuée au législateur est plus large. La Cour constitutionnelle se contente d'évaluer si la loi en question est complètement inappropriée par rapport à son objectif ou si elle produirait des

effets arbitraires<sup>39</sup>. Elle distingue clairement entre les arguments de politique et ceux de droit. Dans ses choix politiques, le législateur ne connaît en principe pas de restrictions constitutionnelles à moins qu'elles mènent à une infraction des droits de l'homme. Néanmoins, toute nouvelle taxe doit être objectivement justifiée<sup>40</sup>. Ruppe<sup>41</sup> reconnaît trois objectifs justifiés : la capacité contributive, l'équivalence et l'influence sur les comportements. Le prélèvement d'un impôt sur un groupe de personnes spécifiques peut être justifié par une capacité contributive exceptionnelle de ce groupe, le principe d'équivalence fait référence au fait qu'un comportement particulier ou une situation particulière crée des coûts particuliers pour le public ou qu'un bien public constitue un avantage particulier à certains individus. Une loi influence sur le comportement de ses assujettis si elle vise à prohiber ou à intensifier certains comportements pour des raisons d'intérêt public. La taxation du biodiesel à un taux beaucoup plus faible que celle du diesel est par exemple justifiée par des raisons de protection de l'environnement<sup>42</sup>.

Les taxes environnementales actuellement prélevées en Autriche sont basées sur une combinaison de différents objectifs : la taxe sur le pétrole est justifiée par des raisons de capacité contributive (imposition du revenu non-existential) et des raisons d'influence sur le comportement (réduction de la consommation de biens nocifs à l'environnement). Les taxes sur le transport sont fondées d'une part sur des réflexions de capacité contributive et d'équivalence. Les limites posées à ces justifications se trouvent au point où une taxe traite de manière inégale des situations égales ou vice versa.

En ce qui concerne la différenciation entre les motifs d'imposition, est en conformité avec le principe d'égalité la taxation du biodiesel à un taux bas et son imposition lorsque le biodiesel est produit et utilisé dans l'agriculture. Cette différence peut être justifiée par relation des coûts (élevés) relatifs au prélèvement d'une taxe sur le biodiesel dans l'agriculture et le revenu (très faible) à récupérer<sup>43</sup>.

37. Cour constitutionnelle autrichienne (Verfassungsgerichtshof), VfSlg 11.369/1987, 12.151/1989, 12.833/1991, 13.011/1992, 19.598/2011. Voy. plus en détails : T. EHRKE-RABEL, W. DORALT, H.-G. RUPPE, *Steuerrecht II*, 7<sup>e</sup> éd., 2013, n° 56.

38. Cour constitutionnelle autrichienne, VfSlg 11.369/1987.

39. Cour constitutionnelle autrichienne, VfSlg 19.598/2011, 1022 (1024); VfGH, 9 décembre 2014, G 136/2014-25, n° 185, en se référant à H.-G. RUPPE, « Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht », in *Österreichische Juristenkommission, Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform*, 1998, p. 119 (126).

40. Cour constitutionnelle autrichienne, VfSlg 13.659/1993 et VfSlg 14.868/1997.

41. H.-G. RUPPE, « Verfassungsrechtliche Vorgaben für Umweltabgaben », in *FS Krejci*, II (2001), p. 2077 (2085).

42. Cour constitutionnelle autrichienne, VfSlg 13.718/1994.

43. Cour constitutionnelle autrichienne, VfSlg 13.718/1994.

## 2. Limites relevant de la répartition des compétences dans l'État fédéral

En Autriche, les compétences du législateur sont réparties entre l'État fédéral et les « Länder » suivant un catalogue précis dans la Constitution. Chaque acte législatif fait par une entité publique doit donc relever de sa propre compétence. Les compétences de prélever des taxes, impôts, droits et redevances ne figurent pas dans la Constitution, mais sont fondées sur une loi constitutionnelle à part<sup>44</sup> autorisant l'État fédéral à régler la répartition des compétences en matière fiscale par une loi simple, le *Finanzausgleichsgesetz*. Cette dernière est, en principe, votée pour une durée de cinq ans seulement<sup>45</sup>.

Relèvent de la compétence en matière fiscale seulement les taxes, impôts, droits et redevances fiscales définies par la jurisprudence comme contributions financières (1), payées à une collectivité territoriale (le « Bund »<sup>46</sup>, les « Länder »<sup>47</sup> ou les « Gemeinden »<sup>48</sup>) (2), sur une base légale de droit public (3), visant la collecte de revenus pour les collectivités territoriales (4)<sup>49</sup>. Un prélèvement qui ne comporte pas tous ces éléments ne relève pas de la matière fiscale et n'est

par conséquent pas compris dans le *Finanzausgleichsgesetz*.

La jurisprudence constitutionnelle a été particulièrement préoccupée par l'exigence constitutionnelle de poursuivre un but fiscal. Bien que les taxes, impôts, droits et redevances fiscales puissent aussi avoir un objectif non fiscal<sup>50</sup>, la réglementation ne doit ni avoir pour effet de complètement empêcher la taxation<sup>51</sup> ni avoir pour effet de régler la matière (environnementale) elle-même<sup>52</sup>. Est considéré comme abus de compétence une taxe ou un impôt dont la réglementation est tellement détaillée qu'elle règle une matière autre que la taxe ou l'impôt<sup>53</sup>. Une taxe environnementale à un taux aussi élevé ne constituerait plus une taxe relevant de la compétence du législateur fiscal et serait par conséquent contraire à la Constitution bien que l'objectif environnemental serait atteint par l'élimination du fait générateur de la taxe. Ceci démontre le conflit qui existe entre la qualification d'un prélèvement de taxe ou d'impôt et l'objectif environnemental qu'une taxe ou un impôt peut poursuivre.

44. Finanz-Verfassungsgesetz 1948.

45. Le *Finanzausgleichsgesetz* actuel date pourtant de 2008. Sa validité a été prolongée jusqu'à la fin de l'année 2016.

46. Il s'agit de l'État fédéral.

47. En Autriche, il y a neuf « Länder » qui sont, dans leurs surfaces, comparables aux départements français.

48. Il s'agit des municipalités.

49. Par exemple, VfSlg 1465/1932, 3919/1961, 14.597/1996.

50. VfSlg 4466/1963, 8457/1978, 9750/1983, 10.403/1985, 14.597/1996; VfGH, 9 décembre 2014, G 136/2014-25, n° 185.

51. VfSlg 4466/1963, 4708/1964, 5368/1966, 8457/1978.

52. VfSlg 14.597/1996.

53. H.-G. RUPPE, « Verfassungsrechtliche Vorgaben für den Umweltschutz », in *FS Krecji*, II (2001), p. 2077 (2089); H.-G. RUPPE, *Gutachten 8. Österreichischer Juristentag*, 1979, p. 81; VfSlg 10.403/1985, 11.143/1986, 14.597/1996.