

■ ÖStZ 2009/534, 273

Abgabengesetzgebung durch die Gemeinde

Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 4. 3. 2009, V 447/08, eine Regelung der Linzer Lustbarkeitsabgabe aufgehoben, weil sie nach Auffassung des Gerichtshofs nicht von der landesgesetzlichen Regelung umfasst war. In der vorliegenden Entscheidung hat der VfGH verlangt, dass die in der Linzer Regelung vorgesehene Steuerpflicht mit einem der beispielhaft genannten Besteuerungstatbestände der landesgesetzlichen Vorschrift korrespondieren muss. In der landesgesetzlich vorgesehenen Generalklausel hat der VfGH offenbar keine hinreichende Deckung für die Regelung der Gemeinde gesehen. Dies wirft die Frage nach der Beurteilung anderer auf Gemeindeebene vorgesehener steuerpflichtiger Tatbestände durch den VfGH auf.

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang
Wirtschaftsuniversität Wien

1. Das Erk des VfGH v. 4. 3. 2009 zur Linzer Lustbarkeitsabgabe

Die Rechtssetzungskompetenz der Gemeinden auf dem Gebiet des Abgabenrechts beschränkt sich im Wesentlichen auf die Beschlussrechtsabgaben: Nach § 7 Abs 5 F-VG kann die Bundesgesetzgebung „Gemeinden ermächtigen, bestimmte Abgaben aufgrund eines Beschlusses der Gemeindevertretung auszuschreiben“. Nach § 8 Abs 5 F-VG kann die Landesgesetzgebung „Gemeinden ermächtigen, bestimmte Abgaben aufgrund eines Beschlusses der Gemeindevertretung zu erheben“, wobei solche Landesgesetze die „wesentlichen Merkmale dieser Abgaben, insbesondere auch ihr zulässiges Höchstausmaß zu bestimmen“ haben.¹⁾

Die Linzer Lustbarkeitsabgabe wird auf Grundlage des § 8 Abs 5 F-VG erhoben. Der Bundesgesetzgeber hat „Lustbarkeitsabgaben (Vergnügungssteuern) ohne Zweckwidmung des Ertrages“ durch Aufnahme in den Katalog des § 15 FAG dem Landesgesetzgeber zur Regelung überlassen und in § 15 Abs 2 FAG gleichzeitig angeordnet, dass es sich um eine „ausschließliche Gemeindeabgabe“ zu handeln hat. Der OÖ Landesgesetzgeber hat diese Abgabe gemäß § 8 Abs 5 F-VG in das freie Beschlussrecht der Gemeinden übertragen.

Der OÖ Landesgesetzgeber hat in § 2 Abs 1 OÖ LustbarkeitsabgabeG geregelt, dass alle „im Gemeindegebiet veranstalteten Lustbarkeiten ... einer Abgabe nach den Bestimmungen dieses Gesetzes“ unterliegen. Als Lustbarkeiten hat er in § 2 Abs 4 Z 5 des Gesetzes beispielhaft auch den „Betrieb von Vorrichtungen zur mechanischen Wiedergabe musikalischer Stücke oder Deklamationen gemäß § 17“ bezeichnet. In § 17 OÖ LustbarkeitsabgabeG ist diese Wendung durch den Klammerausdruck „Klavierspielapparat, Sprechapparat, Photograph, Orchestrion u.a.“ näher erläutert und dafür eine Pauschalabgabe auf den Wert festgelegt.

Die Regelungstechnik der Linzer LustbarkeitsabgabeO der Stadt Linz hat zunächst weitgehend jener des Landesgesetzgebers entsprochen: In § 2 Z 5 der Verordnung wird „der Betrieb von Vorrichtungen zur mechanischen Wiedergabe musikalischer Stücke oder Deklamationen“ zur steuerbaren Lustbarkeit erklärt. § 17 der Verordnung sah dort noch die Wendung „Klavierspielapparat, Sprechapparat, Phonograph, Orchestrion u.ä.“

im Klammerausdruck vor.²⁾ Mit Verordnung des Gemeinderats vom 22. 9. 1983 wurde § 17 Abs 1 so geändert, dass als Vorrichtungen zwar weiterhin „Klavierspielapparat, Sprechapparat, Phonograph, Orchestrion u.ä.“ erwähnt blieben, zusätzlich aber auch „Tonband, Kompaktanlagen, Plattenspieler, Fernseher mit Video“ angeführt wurden.³⁾ Auf diese Weise wurde der Tatbestand den mittlerweile eingetretenen technischen Entwicklungen angepasst. Mit Verordnung vom 18. 12. 1989 wurden in § 17 Abs 1 die offenbar als antiquiert empfundenen Begriffe Klavierspielapparate, Sprechapparate, Phonograph, Orchestrion gestrichen, die modernen Begriffe „Tonband, Kompaktanlagen, Plattenspieler, Fernseher mit Video u.ä.“ unverändert belassen und zusätzlich auch „CD-Player, Musikbox“ angeführt.⁴⁾ Die Worte „Rundfunkempfangsanlage mit zusätzlich betriebenem Verstärker oder Lautsprecher(n)“ wurden schließlich mit ABl 24/92 in § 17 der Verordnung eingefügt. Gleichzeitig wurde die bis dahin vorgesehene Steuerpflicht für „das Halten von Rundfunkempfangsanlagen an öffentlichen Orten in Gast- und Schankwirtschaften“ in § 19 der Verordnung ersatzlos gestrichen. Die Formulierungen des § 2 Abs 4 Z 5 und § 17 Abs 1 Z 2 LustbarkeitsabgabeG, die für die Linzer LustbarkeitsabgabeO ursprünglich Pate gestanden sind, blieben hingegen seit der Stammfassung des OÖ LustbarkeitsabgabeG 1950 über seine 1979 erfolgte Wiederverlautbarung hinweg unverändert.

In seinem Erk v. 4. 3. 2009, V 447/08, nahm der VfGH nun daran Anstoß, dass die Stadt Linz die Tatbestände an die neueren technischen Entwicklungen angepasst hat und hob die Wortfolge „Rundfunkempfangsanlagen mit zusätzlich betriebenem Verstärker oder Lautsprecher(n)“ als gesetzwidrig auf: „Das Landesgesetz umschreibt die steuerpflichtigen Lustbarkeiten nicht nur mit den allgemeinen Formulierungen des § 2 leg.cit., sondern präzisiert diese Tatbestände in weiterer Folge (u.a. in § 17 Abs 1 Z 3 leg.cit.), wenn auch zum Teil mit demonstrativen Aufzählungen. Keine Norm der Finanzverfassung ermächtigt die Gemeinde in einem solchen Fall, bei der Umschreibung der steuerpflichtigen Lustbarkeiten über den vom Landesgesetzgeber gesteckten Rahmen hinauszugehen. Die Grenze der Lustbarkeiten, die der Besteuerung unterworfen werden dürfen (und nach § 1 Abs 1 OÖ LustbarkeitsabgabeG auch unterworfen werden müssen), wird somit durch den Wortlaut der einschlägigen Vorschriften des Landesgesetzes bestimmt, mögen diese auch

1) Ausführlich 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, 175 (175 ff).

2) ABl Linz v. 27. 3. 1950, Sondernummer.

3) Kundmachung an den Amtstafeln vom 29. 9. 1983 – 13. 10. 1983.

4) Stadtsenatsbeschluss vom 18. 12. 1989, nachträgliche Genehmigung durch den Gemeinderat am 18. 1. 1990, Kundmachung an der Amtstafel.

im Fall einer bloß beispielhaften Aufzählung den Gemeinden einen gewissen Spielraum einräumen.“ Der VfGH hat auch darauf hingewiesen, dass die vom Landesgesetzgeber gewählte Formulierung „offensichtlich auf den technischen Stand der Unterhaltungsmusik in den ersten Jahrzehnten des vergangenen Jahrhunderts Bezug nimmt und diesen beispielhaft beschreibt“ und dass der „Landesgesetzgeber ... gewiss nicht gehindert [wäre], einen Tatbestand zu formulieren, der der dynamischen Entwicklung auf diesem Gebiet Rechnung trägt“.

2. Kritische Analyse des Erkenntnisses

Interessant ist, dass sich der VfGH mit jener Regelung des OÖ LustbarkeitsabgabeG, die einen Tatbestand enthält, der als geeignet angesehen werden kann, „der dynamischen Entwicklung auf diesem Gebiet Rechnung zu tragen“, nicht beschäftigt hat: Der VfGH hat zwar zutreffend darauf hingewiesen, dass der mit der Formulierung „insbesondere“ eingeleitete Katalog der steuerpflichtigen Tatbestände des § 2 Abs 4 OÖ LustbarkeitsabgabeG nur als beispielhafte Aufzählung anzusehen ist, die Generalklausel des § 2 Abs 2 aber nicht erwähnt. Nach dieser Regelung sind Lustbarkeiten „Veranstaltungen, welche geeignet sind, die Besucher bzw Benützer zu unterhalten und zu ergötzen. Dies wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Veranstaltung auch gleichzeitig erbauenden Zwecken dient, oder dass der Unternehmer nicht die Absicht hat, eine Lustbarkeit zu veranstalten“.

Offenbar hat der OÖ Landesgesetzgeber die „dynamische Entwicklung“ durchaus vorausgesehen und wollte auch jene Lustbarkeiten erfasst wissen, die 1950 außerhalb der technischen Möglichkeiten gestanden sind. Denn die vom Landesgesetzgeber gewählte Regelungstechnik unterschied sich – zumindest teilweise – von der Systematik, die der von den Reichsministern des Inneren und der Finanzen am 2. 12. 1939 erlassenen „Einundzwanzigste[n] Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in der Ostmark“ zugrundelag.⁵⁾ Diese Verordnung wurde nämlich als Landesgesetz in den Rechtsbestand der Republik Österreich übergeführt,⁶⁾ galt bis Ende 1949 und war somit in Oberösterreich unmittelbarer Vorgänger des OÖ LustbarkeitsabgabeG.⁷⁾ Der heute nach wie vor in Kraft befindliche Katalog des § 2 Abs 4 OÖ LustbarkeitsabgabeG geht nahezu wörtlich auf § 1 Abs 2 der Einundzwanzigsten Verordnung zurück. Bereits damals wurde die Aufzählung mit dem Wort „insbesondere“ eingeleitet und war daher demonstrativ zu verstehen. Im Unterschied zur heute noch geltenden Rechtslage verwendete die Einundzwanzigste Verordnung aber nicht den Begriff „Lustbarkeit“, sondern sprach bloß von „Vergnügungen“. Nach § 1 Abs 1 der Verordnung unterlagen alle „im Gemeindebezirk veranstalteten Vergnügungen [...] einer Steuer nach den Bestimmungen dieser Steuerordnung“. Eine § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG vergleichbare Legaldefinition kannte die Einundzwanzigste Verordnung nicht. Damit war der demonstrative Katalog des § 1 Abs 2 der Verordnung auch stärker Maßstab für jene Veranstaltungen, die nach § 1 Abs 1 als „Vergnügungen“ zu gelten hatten. Der oberösterreichische Landesgesetzgeber löste den Tatbestand der „Lustbarkeit“ hingegen stärker vom demonstrativen Katalog, indem er ihn mit der Legaldefinition des § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG

versah. Damit wurde der im OÖ LustbarkeitsabgabeG geregelte Besteuerungstatbestand auch offener für die Erfassung von Lustbarkeiten, die zum Zeitpunkt der Gesetzwerdung mangels technischer Möglichkeiten noch nicht durchführbar waren: Entscheidend ist nach § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG bloß, dass die Veranstaltungen „geeignet sind, die Besucher bzw Benützer zu unterhalten und zu ergötzen“.

Das Verhältnis zwischen der Generalklausel des § 2 Abs 2 und dem demonstrativen Katalog des § 2 Abs 4 OÖ LustbarkeitsabgabeG hat der VwGH bereits in seinem Erk v. 22. 9. 1999, 97/15/0116, deutlich gemacht: „Nach § 2 Abs. 4 Z. 5 des Oberösterreichischen Lustbarkeitsabgabegesetzes (und § 2 Z. 5 der Lustbarkeitsabgabeordnung der Stadt Linz) gilt der Betrieb von Vorrichtungen zur mechanischen Wiedergabe musikalischer Stücke oder Deklamationen gemäß § 17 von Gesetzes wegen als Lustbarkeit im Sinn des § 2 Abs. 1 leg. cit. Durch die einleitenden Worte ‚Lustbarkeit im Sinne des Abs. 1 sind insbesondere folgende Veranstaltungen:‘ im § 2 Abs. 4 leg. cit. ist klargestellt, dass die in diesem Absatz genannten Veranstaltungen jedenfalls als Lustbarkeiten, die der Abgabe unterliegen, gelten, ohne dass im Fall dieser beispielsweise aufgezählten Veranstaltungen noch geprüft werden müsste, ob sie im Sinne des § 2 Abs. 2 erster Satz leg. cit. geeignet sind, die Besucher bzw. die Benützer zu unterhalten und zu ergötzen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Oktober 1989, 87/17/0209).“ Dies macht deutlich, dass die nicht in § 2 Abs 4 OÖ LustbarkeitsabgabeG beispielhaft genannten Veranstaltungen auch der Steuerpflicht unterliegen: In den Fällen des § 2 Abs 4 OÖ LustbarkeitsabgabeG gilt eine unwiderlegbare Vermutung, dass diese Veranstaltungen geeignet sind, die Besucher und Benützer zu unterhalten oder zu ergötzen, während dies in den anderen von § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG genannten Fällen jeweils gesondert zu prüfen ist.

Der in der Generalklausel des § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG verwendete Begriff der „Veranstaltung“ ist weit zu verstehen. Dies ergibt sich bereits aus der finanzausgleichsgesetzlichen Ermächtigung, an die der Landesgesetzgeber anknüpft. Zwar findet sich keine finanzausgleichsgesetzliche Definition des Begriffes der Lustbarkeit. Der Bundesgesetzgeber hat damit implizit an Regelungen angeknüpft, die schon vor den auf dem Boden des F-VG 1948 erlassenen Finanzausgleichsgesetzen bestanden haben.⁸⁾ Der VwGH hat in VwSlg 200F/1950 die als im Schrifttum besonders prägnant empfundene Definition geprägt,⁹⁾ wonach unter vergnügungssteuerpflichtigen Veranstaltungen „solche zu verstehen sind, die bei den Teilnehmern jedenfalls in irgendeiner Weise Lustgefühle dadurch auszulösen geeignet sind, dass sie entweder den Vergnügungstrieb oder die Schaulust oder aber die Wissbegierde oder höhere Bedürfnisse der Teilnehmer (das Bildungsstreben, das Verlangen nach Erbauung oder seelischer Aufrichtung) befriedigen“. Als Veranstaltung ist dabei nicht unbedingt bloß eine Zusammenkunft mehrerer Personen zu verstehen, sondern auch der Besuch von Räumlichkeiten oder das Aufstellen eines Geldspielapparats.¹⁰⁾ Sowohl § 2 Abs 2 als auch § 2 Abs 4 OÖ LustbarkeitsabgabeG untermauern dieses weite Verständnis des Begriffes der „Veranstaltung“ in der Generalklausel: § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG selbst spricht – auch – von „Benützern“ der „Veranstaltungen“ und § 2 Abs 4 des Gesetzes nennt als „Veranstaltungen“ unter

5) RStBl 1939, 1168 ff.

6) § 17 Abs 2 F-VG 1948.

7) Näher Frank, Gemeindeabgaben auf Grund freien Beschlusses (2002) 190.

8) Näher Frank, Gemeindeabgaben 185 ff.

9) Vgl bereits Wißgott, Der Finanzausgleich im Österreich der Zweiten Republik (1973) 96.

10) Vgl Frank, Gemeindeabgaben 196; vgl auch VfSlg 17343/2004.

anderem den „Betrieb“ bestimmter Vorrichtungen und von Rundfunkempfangsanlagen.

Somit spricht nichts dagegen, den Betrieb von „Rundfunkempfangsanlagen mit zusätzlich betriebenen Verstärker oder Lautsprecher(n)“ als „Veranstaltung“ von der Generalklausel des § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG erfasst zu sehen, sodass die vom VfGH in den Vordergrund gestellte Frage, ob der Betrieb derartiger Anlagen auch unter den demonstrativen Katalog des § 2 Abs 4 Z 5 OÖ LustbarkeitsabgabeG fällt, nicht von Bedeutung sein sollte: Wenn daher die Linzer LustbarkeitsabgabeO den Betrieb anderer Vorrichtungen als jener, die in § 2 Abs 4 Z 5 und im Klammerausdruck des § 17 Abs 1 Z 2 ausdrücklich genannt sind, der Steuerpflicht unterwirft, kann sie sich dabei unmittelbar auf § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG stützen. Voraussetzung dafür ist bloß, dass der Betrieb dieser Vorrichtungen – ebenfalls – geeignet ist, „zu unterhalten und zu ergötzen“. Dem Betrieb einer Rundfunkempfangsanlage „mit zusätzlich betriebenen Verstärker oder Lautsprecher(n)“ wird diese Eignung nicht abgesprochen werden können. Allenfalls könnte – unter Hinweis auf das bereits erwähnte VwGH-Erk v. 22. 9. 1999, 97/15/0116 – gefordert werden, dass beim Betrieb der nicht ausdrücklich schon in § 17 OÖ LustbarkeitsabgabeG genannten Vorrichtungen die Linzer LustbarkeitsabgabeO so zu verstehen ist, dass der Umstand, dass der Betrieb derartiger Vorrichtungen geeignet ist, „zu unterhalten und zu ergötzen“, *im Einzelfall* zusätzlich zu prüfen ist. Wenn dieser Betrieb aber – wie in § 17 Abs 1 Linzer LustbarkeitsabgabeO verlangt – „an öffentlichen Orten, in Gast- und Schankwirtschaften sowie in sonstigen jedermann zugänglichen Räumen“ erfolgt, wird dessen Eignung, zu unterhalten und zu ergötzen, kaum geleugnet werden können.

Über die Gründe, die den VfGH davon abgehalten haben, sich näher mit der Generalklausel des § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG auseinanderzusetzen, kann nur spekuliert werden. Der VfGH könnte deshalb davor zurückgeschreckt sein, die landesgesetzliche Ermächtigung unmittelbar auf § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG zu stützen, weil auf Grundlage dieser Auffassung die landesgesetzliche Regelung Gefahr laufen würde, der finanzverfassungsgesetzlichen Vorgabe des § 8 Abs 5 F-VG nicht zu entsprechen. Nach dieser finanzverfassungsgesetzlichen Regelung muss die landesgesetzliche Ermächtigungsvorschrift die „wesentlichen Merkmale“ der Gemeindeabgabe regeln und insbesondere ihr „zulässiges Höchstausmaß“ bestimmen. Auf den ersten Blick scheinen nämlich zahlreiche der in den §§ 7 ff OÖ LustbarkeitsabgabeG enthaltenen Detailregelungen an die in § 2 Abs 4 OÖ LustbarkeitsabgabeG genannten Lustbarkeiten anzuknüpfen (zB § 10 Abs 2, Z 2, 3 und 4; § 16 Abs 1; § 17, § 19). Daraus könnte geschlossen werden, dass es für die nicht von § 2 Abs 4 OÖ LustbarkeitsabgabeG erfassten Lustbarkeiten an der geforderten Regelung über die „wesentlichen Merkmale“ und das „zulässige Höchstausmaß“ fehlt.

Zu einer derartigen Befürchtung besteht aber kein Anlass. Das OÖ LustbarkeitsabgabeG lässt sich ohne weiteres mit den Vorgaben des § 8 Abs 5 F-VG in Einklang bringen: Zum einen enthält zB § 14 OÖ LustbarkeitsabgabeG einen Maßstab, der das „Ausmaß der Pauschalabgabe im allgemeinen“ – so die Überschrift zu dieser Vorschrift – regelt: „Für die Höhe der Pauschalabgabe ist der Charakter und das voraussichtliche Bruttoerträgnis der Lustbarkeitsveranstaltung, die Anzahl der Mitwirkenden, die voraussichtliche Zahl und Größe der für die Lustbarkeit zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten (Flächen, Plätze), die Dauer der Lustbarkeit, bei Lustbarkeiten in

Gastlokalitäten auch der Speise- und Getränkepreis, stets aber insbesondere das Erträgnis der Kartenabgabe bei gleichen oder ähnlichen Lustbarkeiten in Betracht zu ziehen“. Zum anderen weist die in § 14 OÖ LustbarkeitsabgabeG geforderte Bezugnahme auf „gleiche oder ähnliche Lustbarkeiten“ auch den Weg dahin, die Tatbestände des § 2 Abs 4 OÖ LustbarkeitsabgabeG als ausdrücklich geregelte Hauptanwendungsfälle des Gesetzes anzusehen, denen andere Lustbarkeiten nach Maßgabe ihrer Ähnlichkeit für Zwecke der näheren inhaltlichen Ausgestaltung der Abgabe zuzuordnen sind. Diese Auslegung vermeidet die sonst zu befürchtende Verfassungswidrigkeit des § 2 Abs 2 und des Wortes „insbesondere“ in § 2 Abs 4 OÖ LustbarkeitsabgabeG.

Die vom VfGH gewählte Begründung lässt erkennen, dass für den VfGH ausschlaggebend war, dass der Landesgesetzgeber das *Halten* von Rundfunkempfangsanlagen in einem anderen demonstrativen Tatbestand des § 2 Abs 5 OÖ LustbarkeitsabgabeG ausdrücklich angesprochen hat. Deshalb könne nicht davon ausgegangen werden, „dass der Landesgesetzgeber die Gemeinden dazu ermächtigen wollte, den Betrieb solcher Rundfunkempfangsanlagen (sei es auch unter besonderen Voraussetzungen) zusätzlich einer Abgabe nach Anzahl der Apparate zu unterwerfen.“

Unbestritten ist, dass das Landesgesetz auch dazu ermächtigt, das bloße Halten von Rundfunkempfangsanlagen der Steuerpflicht zu unterwerfen. Ursprünglich hat die Stadt Linz von dieser Ermächtigung auch Gebrauch gemacht. Erst mit der Novelle zur LustbarkeitsabgabeO ABl 24/92 wurde die Steuerpflicht für „das Halten von Rundfunkempfangsanlagen an öffentlichen Orten in Gast- und Schankwirtschaften“ in § 19 der Verordnung gestrichen und stattdessen der Betrieb von „Rundfunkempfangsanlagen mit zusätzlich betriebenen Verstärker oder Lautsprecher(n)“ der Steuerpflicht unterworfen. Damit wurde die Steuerpflicht enger gefasst und gleichzeitig auch näher an die eigentliche „Lustbarkeit“ herangeführt. Der in der Legaldefinition des § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG zum Ausdruck kommende Gesetzeszweck, das zu besteuern, was geeignet ist, „zu unterhalten und zu ergötzen“, wird dadurch besser als im Falle einer auf das bloße „Halten“ derartiger Anlagen erstreckten Steuerpflicht verwirklicht. Denn eine auf das bloße „Halten“ gestützte Steuerpflicht kann nur als unwiderlegbare Vermutung verstanden werden, dass der Steuerpflichtige die Vorrichtung auch betreibt und würde der Abgabenbehörde bloß den Nachweis sparen, dass die Vorrichtung auch tatsächlich betrieben wurde. Zusätzlich hat die Stadt Linz den Betrieb derartiger Anlagen nur dann der Steuerpflicht unterworfen, wenn sie mit „zusätzlich betriebenen Verstärker oder Lautsprecher(n)“ ausgestattet sind. Damit hat sie von vorneherein ausgeschlossen, dass der Betrieb einfacher Rundfunkempfangsanlagen, die nicht mit Verstärkern oder Lautsprecher ausgestattet sind und daher zB dem bloßen Informationsbedürfnis des Schankpersonals dienen, deren Betrieb aber nicht zur Unterhaltung in der „Gast- und Schankwirtschaft“ schlechthin geeignet ist, ebenfalls besteuert werden können. Die Annahme, dass hingegen der an öffentlichen Orten etc erfolgende Betrieb von Rundfunkempfangsanlagen „mit zusätzlich betriebenen Verstärker oder Lautsprecher(n)“ üblicherweise geeignet ist, „zu unterhalten und zu ergötzen“ und damit der Vorgabe des § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG zu entsprechen, ist nicht von der Hand zu weisen.

Im Ergebnis hat die Stadt Linz somit in Hinblick auf die Rundfunkempfangsanlagen die ihr als Gemeinde nach § 8 Abs 5

F-VG erteilte landesgesetzliche Ermächtigung nicht zur Gänze, sondern nur zum Teil ausgeschöpft: Der „Betrieb“ einer derartigen Anlage setzt nämlich ihr „Halten“ voraus. Wer eine Anlage *betreibt*, muss sie auch *halten*. Der VfGH ist ebenfalls davon ausgegangen, dass das bloße „Halten“ des Apparats der weitere Tatbestand wäre. Statt dem „Halten“ von Rundfunkempfangsanlagen hat die Stadt Linz – gestützt auf die Legaldefinition der Lustbarkeit in § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG – bloß deren „Betrieb“ der Steuerpflicht unterworfen, und dies nur unter der Voraussetzung, dass diese Anlage mit zusätzlich betriebenen Verstärker oder Lautsprecher ausgestattet ist. Im Falle einer landesgesetzlichen Ermächtigung nach § 8 Abs 5 F-VG steht es einer Gemeinde frei, die Ermächtigung nur zum Teil auszuschöpfen, indem sie zB Befreiungstatbestände vorsieht.¹¹⁾ Im Erk v. 26. 1. 1996, 92/17/0188 hat der VwGH – allerdings ohne dass nach § 8 Abs 6 F-VG eine Verpflichtung zur Besteuerung bestanden hat – festgehalten: „Es erscheint nun nicht rechtswidrig, wenn im Falle einer Ermächtigung zur Erhebung bestimmter Abgaben nach § 8 Abs. 5 F-VG [...], die Verordnung der Gemeinde eine dem Sachlichkeitsgebot entsprechende weitere Ausnahme von der Zahlung der Abgabe normiert, sofern dadurch nicht in den Kernbereich der durch den Landesgesetzgeber bestimmten wesentlichen Merkmale der Abgabe, zu denen auch die Bezeichnung des Steuerpflichtigen gehört, eingegriffen wird, was jedoch bei einer geringfügigen Erweiterung von Ausnahmen nicht der Fall ist.“ Ist es der Gemeinde gestattet, sachlich begründete Ausnahmen vorzusehen, muss es ihr auch möglich sein, den Tatbestand aufgrund sachlicher Erwägungen von vorneherein enger zu fassen. Ob der Normsetzer den Tatbestand zunächst weiter fasst und dann eine Befreiung vorsieht, oder ihn von vorneherein enger fasst, ist bloß eine Frage der Regelungstechnik¹²⁾ und kann auf die verfassungsrechtliche Beurteilung keinen Einfluss haben.

Zu berücksichtigen ist aber, dass § 1 OÖ LustbarkeitsabgabeG die Gemeinden zur Einhebung einer Abgabe für die Veranstaltung von Lustbarkeiten *verpflichtet*. Die in der Linzer LustbarkeitsabgabeO gewählte Vorgangsweise steht mit dieser Vorgabe nicht im Widerspruch. Wenn der Landesgesetzgeber die Gemeinden nach § 8 Abs 6 F-VG zur Erhebung einer Abgabe verpflichtet, schließt dies nicht aus, dass die Gemeinden den Besteuerungsgegenstand konkretisieren können.¹³⁾ Solange es nicht auch zur nach § 8 Abs 6 F-VG möglichen „Ersatzvornahme“ durch das Land kommt und die Landesregierung den Steuersatz festlegt,¹⁴⁾ bleibt es den Gemeinden nach § 8 Abs 5 F-VG unbenommen, den Umfang der Abgabe im Rahmen des zulässigen Höchstausmaßes eigenständig zu bestimmen. Dies schließt nicht aus, dass die Gemeindeverordnung die Steuerpflicht enger zieht als dies nach der landesgesetzlichen Ermächtigung möglich wäre. Im konkreten Fall bestehen dagegen wohl auch deshalb keine Bedenken, da die von der Gemeindeverordnung gewählte Vorgangsweise dem aus § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG zum Ausdruck kommenden Ziel noch besser entspricht, als wenn schon das bloße „Halten“ der Vorrichtungen zur Steuerpflicht führen würde.

Dem VfGH ist zuzustimmen, dass eine gleichzeitige Besteuerung des Haltens und des Betriebs von Rundfunkempfangsanlagen durch eine Gemeinde nicht in Betracht käme. Es wäre wohl gesetzlich nicht gedeckt, *sowohl* das „Halten“ *als auch* den „Betrieb“ *derselben* Anlage der Steuerpflicht zu unterwerfen. Würde die landesgesetzliche Ermächtigung nämlich so zu verstehen sein, dass zweifache Besteuerung vorgesehen werden könnte, wäre sie mit den Vorgaben des Gleichheitsgrundsatzes nicht in Einklang zu bringen. Will man vor diesem Hintergrund der landesgesetzlichen Regelung ein verfassungskonformes Verständnis beimessen, kann sie – entgegen der vom VfGH offenbar vertretenen Auffassung – so verstanden werden, dass es der konkretisierenden Regelung der Gemeinde bedarf, die sich dafür entscheiden muss, in welchen Fällen sie an das „Halten“ und in welchen Fällen an den „Betrieb“ einer Vorrichtung die Steuerpflicht knüpft.

Wenn eine Gemeindeverordnung die Steuerpflicht nicht auf einen einzelnen der in § 2 Abs 4 OÖ LustbarkeitsabgabeG genannten Tatbestände stützt, sondern – bloß – auf die generelle Definition des § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG, stellt sich allerdings die Frage, welche Regelungen des OÖ LustbarkeitsabgabeG als Vorgaben für die nähere Bestimmung der Bemessungsgrundlage und des Steuertarifs heranzuziehen sind. Für diese Zwecke kann wiederum auf die demonstrative Aufzählung des § 2 Abs 4 OÖ LustbarkeitsabgabeG zurückgegriffen und geprüft werden, welchem der dort genannten Lustbarkeiten der Besteuerungstatbestand am ehesten entspricht. Knüpft die Gemeindeverordnung die Steuerpflicht an den „Betrieb“ bestimmter Vorrichtungen, ist es naheliegend, auf die für die den Betrieb der in § 2 Abs 4 Z 5 OÖ LustbarkeitsabgabeG genannten Vorrichtungen geltenden Regelungen sinngemäß zurückzugreifen. Dieser Tatbestand ist auch deshalb passend, da die in § 2 Abs 4 Z 5 OÖ LustbarkeitsabgabeG verwiesene Regelung des § 17 OÖ LustbarkeitsabgabeG jene Vorrichtungen beispielhaft nennt, deren Betrieb nach der 1950 (Inkrafttreten des OÖ LustbarkeitsabgabeG) oder schon 1940 (Inkrafttreten der Einundzwanzigsten Verordnung) maßgebenden Anschauung als geeignet gegolten hat, „zu unterhalten und zu ergötzen“. Der Umstand, dass auf diese Weise der „Betrieb“ von Rundfunkempfangsanlagen einer anderen Bemessungsgrundlage und einem anderen – gegebenenfalls auch höheren – Tarif unterworfen werden kann als deren bloßes „Halten“, ist die Konsequenz, wenn die Gemeindeverordnung die Steuerpflicht an den – näher an der Lustbarkeit liegenden – „Betrieb“ der Vorrichtung knüpft. In Hinblick auf das aus § 14 Abs 1 OÖ LustbarkeitsabgabeG erfließende – und in Hinblick auf das Verhältnis von Pauschalabgabe zu Kartenabgabe – ausdrücklich ausgesprochene – Gebot, bei der Festsetzung des Tarifs „das Erträgnis [...] bei gleichen oder ähnlichen Lustbarkeiten in Betracht zu ziehen“, wäre es zudem nicht mit Ziel und Zweck des Gesetzes in Einklang zu bringen, wenn für den Betrieb von „Tonband, Kompaktanlagen, Plattenspieler, Fernseher mit Video, CD-Player, Musikbox, Rundfunkempfangsanlagen mit zusätzlich betriebenen Verstärker oder Lautsprecher(n)“ nicht zumindest jene Steuertarife vorgesehen werden können, die nach § 17 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG selbst für den Betrieb von „Klavierapparat, Sprechapparat, Phonograph, Orchestrion“ maßgebend sein können. Schließlich ist die Eignung des Betriebs von Tonbändern, Kompaktanlagen etc zur Unterhaltung nicht geringer einzustufen als die des Betriebs von Klavierapparaten, Sprechapparaten etc. Ebenso wenig wird das „Erträgnis“ bei den erstgenannten Lustbarkeiten geringer als bei den

11) So *Ruppe*, § 8 F-VG, in Korinek/Holoubek, Bundesverfassungsrecht Rz 37.

12) Vgl *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, 1971, 28 ff; *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung, 1972, 104; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75.

13) Vgl aber VwGH 26. 1. 1996, 92/17/0188.

14) Dazu *Ruppe*, § 8 F-VG, in Korinek/Holoubek, Rz 42 FN 84.

letztgenannten sein. Dieser Aspekt ist nicht zu unterschätzen, zumal die Vorgabe des § 14 OÖ LustbarkeitsabgabeG für die Tariffestsetzung durch die Gemeinden nach der Rechtsprechung des VfGH auch sonst von großer Bedeutung ist.¹⁵⁾

3. Offene Fragen

Die vom VfGH angeführten Gründe für die Aufhebung der Steuerpflicht des Betriebs von Rundfunkempfangsanlagen in der LustbarkeitsabgabeO überzeugen somit nicht völlig. Von Bedeutung ist aber, dass für den VfGH offenbar vor allem ausschlaggebend war, dass die Besteuerung des Haltens von Rundfunkempfangsanlagen im OÖ LustbarkeitsabgabeG ausdrücklich geregelt ist und der Gerichtshof daraus geschlossen hat, dass dieser Umstand den Gemeinden verwehrt, sich alternativ dazu zur Besteuerung des Betriebs derartiger Anlagen als ermächtigt zu erachten. Vermutlich hat der VfGH aus diesem Grund die Generalklausel des § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG, von der der Betrieb von Rundfunkempfangsanlagen mit zusätzlich betriebenem Verstärker oder Lautsprecher“ an öffentlichen Orten, in Gast- und Schankwirtschaften sowie in sonst jedermann zugänglichen Räumen wohl erfasst wäre, nicht weiter berücksichtigt.

Dies kann Konsequenzen für die Beurteilung der Frage haben, ob die Steuerpflicht des Betriebs der anderen in der Linzer LustbarkeitsabgabeO erwähnten Vorrichtungen landesgesetzlich gedeckt ist: Schließlich ist auch der Betrieb von Tonbändern, Kompaktanlagen, Plattenspielern, Fernsehern mit Video, CD-Playern und Musikboxen in § 17 OÖ LustbarkeitsabgabeG nicht ausdrücklich erwähnt. Im Unterschied zu den Rundfunkempfangsanlagen ermächtigt der Landesgesetzgeber aber auch nicht explizit zur Besteuerung des bloßen Haltens derartiger Vorrichtungen. Das vom VfGH als ausschlaggebend erachtete Argument, wonach die Ermächtigung zum *Halten* von Rundfunkempfangsanlagen die gleichzeitige Besteuerung des *Betriebs* dieser Anlagen ausschließt, kann daher für die anderen genannten Vorrichtungen nicht ins Treffen geführt werden. Der VfGH sollte daher keine Schwierigkeiten haben, die Steuerpflicht des Betriebs von Tonbändern, Kompaktanlagen, Plattenspielern, Fernsehern mit Video, CD-Playern und Musikboxen „an öffentlichen Orten, in Gast- und Schankwirtschaften sowie in sonst jedermann zugänglichen Räumen“ unter die Generalklausel des § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG zu subsumieren.

15) Vgl VfSlg 12115/1989.

Die in § 1 OÖ LustbarkeitsabgabeG vorgesehene Verpflichtung der Gemeinden zur Erhebung einer Lustbarkeitsabgabe wurde vom VfGH zwar erwähnt, aber nicht weiter problematisiert. Da die Steuerpflicht nach Auffassung des Gerichtshofs gar nicht von der landesgesetzlichen Ermächtigung gedeckt war, konnte die Stadt Linz im konkreten Fall auch nicht zur Besteuerung verpflichtet sein. Die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Gemeinden vom Landesgesetzgeber zur Besteuerung auf Grundlage des § 8 Abs 6 F-VG verpflichtet werden können, ist im Schrifttum umstritten und wurde bereits am 14. 12. 1949 im OÖ Landtag bei der Beratung über den Entwurf des OÖ LustbarkeitsabgabeG kontrovers diskutiert.¹⁶⁾ Nach § 8 Abs 6 F-VG muss eine derartige Besteuerungspflicht einer Gemeinde „zur Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung des Gleichgewichts oder zur Deckung bestimmter Erfordernisse im Haushalt der Gemeinde erforderlich“ sein. Während die Voraussetzung der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung des Gleichgewichts im Haushalt immerhin so interpretierbar ist, dass das Haushaltsgleichgewicht unmittelbar bedroht oder bereits gestört sein muss,¹⁷⁾ scheint die alternative Voraussetzung der Erforderlichkeit „zur Deckung bestimmter Erfordernisse im Haushalt der Gemeinden“ nahezu beliebige Interpretationsspielräume zu eröffnen.¹⁸⁾ Ob dies allerdings so weit geht, dass der Landesgesetzgeber *alle Gemeinden* seines Bundeslandes *seit 1950 ununterbrochen* zur Erhebung einer bestimmten Abgabe verpflichten kann – wie im Falle der Lustbarkeitsabgabe geschehen –, ist eine andere Frage.

16) Vgl die Debattenbeiträge von Abg. Roschall, Abg. Zamponi, LR Breitwieser und LH Gleibner, Kurzschriftlicher Bericht der oö LT-Verhandlungen, XVII. Gesetzgebungszeit, Dritte Sitzung, Seite 3 ff.

17) Ruppe, in Korinek/Holoubek, § 8 F-VG, Rz 43; siehe auch VfSlg 2324/1952.

18) Vgl Lang, Beschlussrechtsabgaben der Gemeinden als regional selektive Beihilfen?, in: Jabloner/Lucius/Schramm (Hrsg), Theorie und Praxis des Wirtschaftsrechts, 2009, in Druck.



Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, Wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law der WU und Vorsitzender des Academic Committee der European Association of Tax Law Professors (EATLP).

Impressum:

Herausgeber und Verleger (Medieninhaber): LexisNexis Verlag ARD ORAC GmbH & Co KG, 1030 Wien, Marxergasse 25, Tel. 534 52-0, Fax DW 140 (Redaktion) – Geschäftsführung: Mag. Peter Davies, MBA – Abbonentenservice: DW 5555, Fax DW 141 – Anzeigen: Wolfgang Kreissl (E-Mail: wolfgang.kreissl@lexisnexis.at, DW 1116, Fax DW 148) – Derzeit gilt Anzeigenpreisliste Stand Jänner 2009 – Verlags- und Herstellungsort: Wien – Die Zeitschrift erscheint zweimal im Monat – Einzelheftpreis 2009: € 13,-; Jahresabonnement 2009: € 239,- inkl. 10 % MWSt bei Vorauszahlung; Preisänderungen vorbehalten – Ab 50 Abonnements an eine Adresse 25 % Rabatt – Bankverbindungen: Postsparkasse 710610; Raiffeisenlandesbank 494.849 – Abbestellungen sind nur zum Jahresabschluss möglich, wenn sie spätestens 1 Monat vorher bekannt gegeben werden – Druck: Prime Rate GmbH, Megyeri út 53, H-1044 Budapest.

Verlagsrechte: Die in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm, Aufnahme in eine Datenbank oder auf Datenträger oder auf andere Verfahren – reproduziert oder in eine von Maschinen, insbesondere Datenverarbeitungsanlagen, verwendbare Sprache übertragen werden. Das gilt auch für die veröffentlichten Entscheidungen und deren Leitsätze, wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung redigiert, erarbeitet oder bearbeitet wurden und daher Urheberrechtsschutz genießen. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Beiträgen oder Teilen daraus als Einzelkopie hergestellt werden.

Mit der Einreichung seines Manuskriptes räumt der Autor dem Verlag für den Fall der Annahme das übertragbare, zeitlich und örtlich unbeschränkte ausschließliche Werknutzungsrecht (§ 24 UrhG) der Veröffentlichung in dieser Zeitschrift, einschließlich des Rechts der Vervielfältigung in jedem technischen Verfahren (Druck, Mikrofilm etc) und der Verbreitung (Verlagsrecht) sowie der Verwertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, einschließlich des Rechts der Vervielfältigung auf Datenträgern jeder Art, der Speicherung in und der Ausgabe durch Datenbanken, der Verbreitung von Vervielfältigungsstücken an die Benutzer, der Sendung (§ 17 UrhG) und sonstigen öffentlichen Wiedergabe (§ 18 UrhG) in allen Sprachen ein.

Mit der Einreichung von Beiträgen von Arbeitsgruppen leistet der Einreichende dafür Gewähr, dass die Publikation von allen beteiligten Autoren genehmigt wurde und dass alle mit der Übertragung sämtlicher Rechte an den Verlag einverstanden sind.

Mit dem vom Verlag geleisteten Honorar ist die Übertragung sämtlicher Rechte abgegolten. Aufgrund der Honorierung erlischt die Ausschließlichkeit des eingeräumten Verlagsrechts nicht mit Ablauf des dem Jahr des Erscheinens des Beitrags folgenden Kalenderjahres (§ 36 UrhG). Für die Verwertung durch Datenbanken gilt dieser Zeitraum keinesfalls.

Trotz sorgfältigster Bearbeitung erfolgen alle Angaben ohne Gewähr. Eine Haftung des Verlages und der Autoren ist ausgeschlossen.