21. Jahrgang / Dezember 2011 / **Nr. 12**

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang / Lisa Paterno
Internationales Steuerrecht und Besteuerung im Bundesstaat
International Tax Law and Taxation in a Federal System

Stefan Bendlinger
Neuer OECD-Bericht zur Betriebsstättendefinition
New OECD Report on the Definition of Permanent Establishments

Adebiola Bayer
Das neue Update zum UN-Musterabkommen
The New Update of the UN Model Tax Convention

Heinz Jirousek
Besteuerung des Bordpersonals nach dem DBA Schweiz
Taxation of Flight and Ship Crews According to the Tax Treaty with Switzerland

Bernhard Ludwig
Anwendung der DBA-Entlastungsverordnung in der Praxis
Practical Problems with Applying the Double Tax Exemption Regulation

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen
Legal Directives of the Ministry of Finance

Internationale Rechtsprechung
International Court Decisions

Lindeonline
EINFACH ZU RECHT FINDEN

Linde

Michael Lang / Lisa Paterno*)

Internationales Steuerrecht und Besteuerung im Bundesstaat

INTERNATIONAL TAX LAW AND TAXATION IN A FEDERAL SYSTEM

When infra-state bodies enjoy a certain fiscal autonomy, issues of double taxation inevitably arise. In its decision of 23 March 2011, 2011/17/0045, the Austrian Supreme Administrative Court was called upon to answer the question whether the municipality of Vienna is entitled to levy a tax on gambling machines put up and played within its boundaries, even though the related data processor is located in Styria. The reasoning of the Austrian Supreme Administrative Court is focused on the "genuine link" principle according to which the taxation of foreign economic transactions is permitted when a sufficient connection exists between the taxpayer and the taxing states. However, the Court also referred to a 1998 decision of the Austrian Constitutional Court, in which in the context of the limitation of federal tax competences a more complex approach was adopted, linking principles of international tax law with constitutional requirements. This contribution reflects the dogmatic background and justification of this approach and questions whether its application in the case at hand is fruitful.

I. Die Berechtigung des Landes Wien zur Besteuerung „grenzüberschreitender" Sachverhalte auf dem Gebiet der Vergnügungssteuer

Der VwGH hatte jüngst über eine interessante Rechtsfrage auf dem Gebiet der Vergnügungssteuer zu entscheiden:[1]) Es ging um die Erhebung der Wiener Vergnügungssteuer für Spielapparate, die in Wien aufgestellt und bespielt wurden, deren Rechner (CPU) aber in der Steiermark standen und offenkundig über Internet oder Standleitung mit den Spielapparaten verbunden waren.[2]) Der VwGH erachtete es im Ergebnis als unproblematisch, diese Vorgänge der Wiener Vergnügungssteuer zu unterwerfen. Er setzte sich in seiner Entscheidungsbegründung mit der Frage auseinander, inwieweit völkerrechtliche Grundsätze für diese Beurteilung maßgebend sind: *„Der Beschwerdeeinwand, dass eine Besteuerung nur dann zulässig sei, wenn auch die Rechenleistung bei einer derartigen ‚zentralseitigen' Herbeiführung des Spielergebnisses innerhalb der Grenzen des Landes Wien erbracht werde, ist insoweit unzutreffend, als zwar auch der österreichischen Bundesverfassung bzw. dem Finanz-Verfassungsgesetz 1948 Beschränkungen hinsichtlich der Zulässigkeit der Erfassung von Tatbeständen für die Besteuerung durch die Länder zu Grunde liegen (vgl. Art. 9 B-VG über die Geltung der allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechts als Bestandteil des Bundesrechts, woraus sich auch eine Übernahme der völkerrechtlichen Schranken für die Gesetzgebung ergibt, sowie Klaus Vogel, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsnorm, 1963, 429 f.), damit aber die konkret vom Landesgesetzgeber vorgenommene Anknüpfung noch nicht als verfassungswidrig zu qualifizieren ist. Eine Beschränkung der Besteuerungsrechte eines Staates ergibt sich (wie für die Zulässigkeit der Schaffung von Straftatbeständen) zwar aus dem Völkerrecht. Auch dieses steht jedoch einer Anknüpfung an Sachverhalte, die sich außerhalb des Staatsgebietes ereignen, nicht prinzipiell entgegen (Kelsen, Allgemeine Staatslehre, 1925, 139 [und ebenso in den unveränderten Nachdrucken 1966 und 1993]). Es ist zwar keine unbeschränkte Befugnis der Staaten anzunehmen, Sachverhalte, die sich nicht in-*

*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael *Lang* ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law sowie Sprecher des DIBT (Doktorandenkolleg International Business Taxation der WU). Mag. Lisa *Paterno* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an diesem Institut.

[1]) VwGH 28. 3. 2011, 2011/17/0045.

[2]) *o. V.*, VwGH zu den völkerrechtlichen Schranken der Besteuerung, RdW 2011, 623 (623).

nerhalb ihrer Grenzen ereignen, zu besteuern. Dies bedeutet jedoch nicht, dass nicht im Rahmen der vom Völkerrecht gezogenen Grenzen auch an außerhalb des Staatsgebietes sich verwirklichende Sachverhalte im Steuerrecht angeknüpft werden könnte (vgl. allgemein zum Territorialitätsprinzip und zur Zulässigkeit der Anknüpfung an im Ausland verwirklichte Sachverhalte Klaus Vogel, a.a.O., passim, insbesondere 22 ff. – Übersicht über zu den verschiedenen Theorien der Zulässigkeit der Anknüpfung an im Ausland verwirklichte Sachverhalte bei ausreichendem Inlandsbezug –, sowie 100 ff. und 142 ff. – eine Anknüpfung an im Ausland verwirklichte Sachverhalte völkerrechtlich ist nicht jedenfalls unzulässig –, sowie Köhler/Schwarzer, Umweltverträglichkeitsprüfungsgesetz, § 10 UVP-G, Rn. 7; vgl. weiters unter dem Gesichtspunkt, ob eine Betriebsstätte im Ausland im Sinn des Art. 5 des OECD-Musterabkommens entsteht, wenn ein Server ausgelagert wird – also in einem anderen Land als jenem, in dem die Besteuerung erfolgt, betrieben wird – , Thiele, Die internationale Besteuerung des Internet, ÖStZ 1999, 328). Staaten dürfen nur solche Tatbestände besteuern, zu denen sie eine hinreichend enge Beziehung aufweisen (vgl. die Nachweise im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes Slg. 15.395/1998). Diese Grundsätze sind sowohl auf Bundes- als auch auf Landesgesetze anzuwenden, wobei für die Landesgesetzgebung nicht nur die Frage der Erfassung von Sachverhalten mit einem Bezug über das österreichische Staatsgebiet hinaus auftreten kann, sondern auch von Sachverhalten, die einen Bezug zu einem anderen Bundesland aufweisen. Auch hierfür sind nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die völkerrechtlichen Grundsätze hinsichtlich der Zulässigkeit der Anknüpfung anzuwenden (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes Slg. 15.395/1998). Der Einsatz technischer Hilfsmittel, die die Durchführung von Spielen auf Apparaten, die als Spielapparat im Sinn des VGSG zu qualifizieren sind, derart ermöglicht, dass nicht sämtliche erforderlichen technischen Vorgänge an ein und demselben Ort erfolgen, bedeutet nicht, dass das Faktum des Betreibens eines Spielapparats im Sinne des Wiener Vergnügungssteuergesetzes nicht an dem Ort erfolge, an dem das jeweilige Endgerät steht (vgl. analog für den Fall der Anwendung des Glücksspielgesetzes des Bundes im Falle der Erbringung der Rechenleistung auf Malta das hg. Erkenntnis vom 4. November 2009, Zl. 2009/17/0147). Der in der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes geforderte ausreichende inhaltliche Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Abgabennorm ist im vorliegenden Fall durch die Spielmöglichkeit am Terminal im Bundesland Wien vorhanden. Die kompetenzrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerinnen schlagen daher nicht durch."

II. Die Bedeutung des VfGH-Erkenntnisses

Der VwGH berief sich in seiner Entscheidung vor allem auf das Erkenntnis des VfGH vom 17. 12. 1998, G 15/98, V 9 /98, VfSlg. 15.395/1998: In dem Fall, der dem Erkenntnis zugrunde lag, ging es um eine damals von der Gemeinde Wien vorgeschriebene Ankündigungsabgabe. Die Verordnung des Wiener Gemeinderates sah vor, dass als Ankündigungen auch alle *„fremden Ankündigungen durch Rundfunk (Hörrundfunk und Fernsehrundfunk)"* gelten, *„die von Studios im Gebiet der Stadt Wien ihren Ausgang nehmen"*. Die Abgabe betrug 10 % des vereinnahmten Entgelts. Im damaligen Fall ging es um eine Rundfunksendung, die im Wesentlichen in einem Studio in Wien zusammengestellt, dann aber im Raum von St. Pölten ausgestrahlt wurde. Die Abgabenverwaltung der Stadt Wien ging davon aus, dass den in Wien erlassenen Regelungen das *„Studioprinzip"* und nicht das *„Empfangsprinzip"* zugrunde liegt, weshalb alle Ankündigungen, die von einem Studio in Wien ihren Ausgang nehmen, steuerlich erfasst werden können. Der VfGH erachtete hingegen nur eine am Empfangsprinzip ausgerichtete Ankündigungsabgabe als zulässig:[3]) *„Für den Bereich des Internationalen Steuerrechts wird als Völkergewohnheitsrecht*

[3]) Dazu *Lang/Paterno*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in der föderalen Struktur Österreichs, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 76.

der Grundsatz anerkannt, dass Staaten nur solche Tatbestände besteuern dürfen, zu denen sie eine hinreichend enge Beziehung aufweisen (vgl. z. B. Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 3. Auflage, 1996, Einl. Rz. 7 mit zahlreichen weiteren Nachweisen; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1993, 13; Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Auflage, 1998, § 5 Rz. 14; Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, 3. Auflage, 1996, 287). Gleiches muss grundsätzlich bei der Ausübung von Besteuerungsrechten durch die einzelnen Gebietskörperschaften im Bundesstaat gelten, denen durch die bundesstaatliche Verfassung ganz allgemein die Verpflichtung zur wechselseitigen Rücksichtnahme auferlegt ist und deren Besteuerungshoheit im besonderen durch finanzverfassungsrechtliche Normen bestimmt wird, deren vornehmlicher Zweck die sachgerechte Verteilung und Abgrenzung von Besteuerungsrechten ist."

Zuweisungen von Besteuerungsrechten an Länder oder Gemeinden im Rahmen der Finanzverfassung waren daher nach Auffassung des VfGH stets so zu verstehen, dass die betreffende Gebietskörperschaft bei der Inanspruchnahme der erteilten Ermächtigung, das heißt bei der Formulierung des Steuertatbestands, einen hinreichend inhaltlichen Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Abgabe zu wahren hat. Nichts anderes konnte nach Meinung des Gerichtshofs gelten, wenn ein Bundesland Besteuerungsrechte aufgrund des Abgabenerfindungsrechts selbst in Anspruch nimmt oder solche Besteuerungsrechte den Gemeinden zur Ausschreibung im Rahmen des freien Beschlussrechts überträgt.

Welcher Art der hinreichende Bezug zu sein hat, hängt vom Charakter der Abgabe und ihrem Besteuerungsgegenstand ab. Für den Bereich der Verbrauchsteuern der Länder und Gemeinden ordnet § 8 Abs. 4 F-VG selbst an, dass Verbrauchsabgaben dieser Gebietskörperschaften unzulässig sind, die auch den Verbrauch außerhalb des Geltungsgebiets der Abgabe treffen oder nicht grundsätzlich den gesamten Verbrauch in diesem Geltungsgebiet erfassen. Der VfGH betrachtete diese Norm nicht als abschließende Regelung der Anknüpfungsfrage, sondern lediglich als Präzisierung für den Bereich einer bestimmten Abgabenkategorie. Ebenso wenig konnte nach Auffassung des Gerichtshofs aus § 7 Abs. 4 F-VG der Gegenschluss gezogen werden, dass Länder und Gemeinden bei der Inanspruchnahme ihrer Besteuerungsrechte in der Frage der territorialen Anknüpfung gleichsam vollkommen freie Hand hätten und die Verantwortung für die Vermeidung von Doppelbesteuerungen ausschließlich Aufgabe des Bundesgesetzgebers wäre.

In der Folge verwies der VfGH dann auf seine Judikatur zu den Fremdenverkehrsabgaben, in der er wiederholt die Auffassung vertreten hat, dass eine Abgabe nur sachlich gerechtfertigt ist, wenn sie sich auf den Nutzen beschränkt, der aus dem Fremdenverkehr im betreffenden Erhebungsgebiet gezogen wird. Auch bei einer Ankündigungsabgabe ging der VfGH davon aus, dass der in territorialer Hinsicht maßgebende hinreichende Bezug aus dem Zweck der Abgabe erschlossen werden kann: Der Zweck von Ankündigungsabgaben überhaupt ist die Besteuerung des mit der Ankündigung erzielbaren Reklamewerts, worunter der VfGH den Nutzen, den der Ankündigende aus der Ankündigung zieht, verstand. Daraus folgte für den VfGH in finanzverfassungsrechtlicher Hinsicht, dass das Besteuerungsrecht der Gemeinde sich bereits vom Steuergegenstand her nur auf den im Erhebungsgebiet entstandenen Reklamewert beziehen darf. Bei einer Gemeindeabgabe, deren Zweck die Besteuerung des Reklamewerts einer Ankündigung ist, ist kein hinreichender Grund ersichtlich, der die Gemeinde berechtigen könnte, Ankündigungen schlechthin nur deswegen zu besteuern, weil sie vom Gebiet der betreffenden Gemeinde ihren Ausgang nehmen, ohne Rücksicht darauf, wo sich der mit der Ankündigung verbundene Reklamewert bildet. Dann führte der VfGH aus: *„Werden für fremde Ankündigungen, deren Reklamewert sich auch außerhalb des Erhebungsgebiets bildet – und dies ist bei überregionalen Rundfunksendungen zweifellos der Fall – einheitliche Entgelte entrichtet, so bedeutet die dargelegte Rechtsauffassung auf bemessungsrechtlicher Ebene, dass*

nur jener Teil des Entgeltes der Steuer unterworfen werden darf, der dem im Erhebungsgebiet entstandenen Reklamewert im Verhältnis zum gesamten Reklamewert entspricht."

Der VfGH verknüpfte in seiner damaligen Entscheidungsbegründung somit Grundsätze des Internationalen Steuerrechts mit konkreten finanzverfassungsrechtlichen Anforderungen.[4]) Die idente Problemlage auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts und in einem Bundesstaat war für den VfGH Anlass, die finanzverfassungsrechtlichen Regelungen, die ihrem Wortlaut nach punktuell die Vermeidung der Doppelbesteuerung ansprechen – wie insbesondere § 7 Abs. 4 und § 8 Abs. 4 F-VG – als beispielhaft zu verstehen und davon auszugehen, dass aus diesen punktuellen Regelungen allgemeine Grundsätze hervorleuchten. Auf diese Weise begründete der VfGH, dass die Regelungen des Finanz-Verfassungsgesetzes schon so zu verstehen sind, dass sie den Gebietskörperschaften die Verpflichtung auferlegen, ihre Zuständigkeiten auf einfachgesetzlicher Ebene jeweils so in Anspruch zu nehmen, dass die Besteuerungshoheiten von vorneherein sachgerecht abgegrenzt sind. Auf Grundlage dieser Annahme legte der VfGH dann in weiterer Folge die im Finanzausgleichsgesetz – dem einfachen Bundesgesetz – enthaltene Ermächtigung, wonach die Gemeinden *„Abgaben von Ankündigungen"* erlassen dürfen, so aus, dass die Regelung – wiederum finanzverfassungskonform verstanden – nur so gedeutet werden kann, dass dieser Ermächtigung das Gebot immanent ist, die Besteuerungshoheit bei Erlassung einer derartigen Abgabe sachgerecht abzugrenzen und daher insbesondere nicht ausschließlich die Besteuerung nach dem Studioprinzip vorzusehen.

Die Begründung des VfGH-Erkenntnisses VfSlg. 15.395/1998 erweist sich somit als vielschichtiger, als dies in der nunmehrigen Entscheidung des VwGH, die sich auf dieses Erkenntnis bezieht, zum Ausdruck kommt. Der VfGH hatte sich keineswegs ausschließlich auf völkerrechtliche Grundsätze berufen.[5]) Daher möchten wir in der Folge sowohl jenem Teil der damaligen Entscheidungsbegründung nachgehen, der – tatsächliche oder vermeintliche – Prinzipien des Internationalen Steuerrechts in den Mittelpunkt stellte, als auch den anderen Überlegungen des VfGH, die an den konkreten finanzverfassungsrechtlichen Anforderungen orientiert waren. Diese Gedankengänge sollen darauf hin überprüft werden, inwieweit sie die vorliegende Entscheidung des VwGH vom 28. 3. 2011, 2011/17/0045, tragen können.

III. Die Bedeutung der völkerrechtlichen Grundsätze

Der VfGH berief sich in seinem Erkenntnis auf das Völkergewohnheitsrecht, das den Grundsatz anerkennt, dass Staaten nur solche Tatbestände besteuern dürfen, zu denen sie eine hinreichend enge Beziehung aufweisen. Tatsächlich wird in der Fachliteratur darauf hingewiesen, dass es zwischen dem besteuernden Staat und dem besteuerten Sachverhalt einen *„genuine link"* geben muss. Ob es sich dabei aber tatsächlich – wie auch im Schrifttum gelegentlich behauptet[6]) – um ein völkergewohnheitsrechtliches Gebot handelt, ist keineswegs gesichert. Vielmehr sind der Erhebung von Steuern oft faktische Grenzen gesetzt:[7]) Sähe ein Staat Steuerpflichten für Konstellationen vor, die keine wie immer geartete sachliche Nähe zu diesem Staat aufweisen, würde die Einhebung dieser Steuern wohl scheitern. In solchen Fällen Steuerpflichten vorzusehen, wäre nicht nur sinnlos, sondern würde die Autorität des Staates letztlich untergraben, wenn ihm die Mittel fehlen, die

[4]) Dazu *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 81.
[5]) Ausführlich *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 76.
[6]) Vgl. *Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm (1965) 101 ff.; *Vogel*, Theorie und Praxis des Internationalen Steuerrechts, DStR 1968, 426 (429); *Rudolf*, Über territoriale Grenzen der Steuergesetze, in *Lutter/Kollhosser/Trusen* (Hrsg.), Recht und Wirtschaft in Geschichte und Gegenwart, Festschrift Bärmann (1975) 769 (782 ff.); *Bayer*, Das Völkerrecht in der Rechtsprechung des BFH, StuW 1981, 61 (69).
[7]) Dazu bereits *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 82.

von ihm erhobenen Ansprüche auch durchzusetzen. Der Rechtskultur wäre es nicht zuträglich, wenn die Steuerzahlung über weite Strecken auf nicht kontrollierbarer Freiwilligkeit beruht oder davon abhängt, dass der Steuerpflichtige gelegentlich in die Hoheitsgewalt des die Steuer vorschreibenden Staates gerät. Es scheint daher kein Zufall zu sein, dass die geforderte hinreichende Nahebeziehung zwischen besteuerndem Staat und besteuertem Sachverhalt oft mit der faktischen Möglichkeit des Staates einhergeht, den erhobenen Besteuerungsanspruch auch im Regelfall durchzusetzen.

Gelegentlich wird die Voraussetzung des *„genuine link"* auch mit dem vom IGH entschiedenen *Nottebohm*-Fall in Verbindung gebracht:[8]) Herr *Nottebohm* war ursprünglich deutscher Staatsbürger, der seit 1905 in Guatemala gelebt hat und dort wirtschaftlich aktiv war. Zum Zeitpunkt des Ausbruchs des Zweiten Weltkriegs bemühte er sich darum, die liechtensteinische Staatsbürgerschaft zu erwerben, wobei er zu Liechtenstein mit Ausnahme von gelegentlichen Besuchen bei seinem dort lebenden Bruder bis dahin keine weiteren Beziehungen hatte. Kurz nach Ausbruch des Zweiten Weltkriegs wurde ihm tatsächlich die liechtensteinische Staatsbürgerschaft verliehen, was zum Verlust der deutschen Staatsbürgerschaft führte. Herr *Nottebohm* hoffte dadurch, in Guatemala der Internierung und der Beschlagnahme seines Vermögens, die ihm sonst als deutscher Staatsbürger gedroht hätte, zu entgehen. Diese Hoffnung erfüllte sich nicht: Er wurde in die USA gebracht, dort als Angehöriger eines gegnerischen Staates interniert, und Guatemala hat seine Vermögensgüter eingezogen. Herr *Nottebohm* übersiedelte dann nach seiner Freilassung tatsächlich nach Liechtenstein, und Liechtenstein leitete beim IGH ein Verfahren gegen Guatemala ein und berief sich dabei darauf, dass Liechtenstein für seinen Staatsbürger das diplomatische Schutzrecht in Anspruch nehmen kann. Der IGH kam dann in seiner 1955 ergangenen Entscheidung zum Ergebnis, dass die Nahebeziehung von Herrn *Nottebohm* zu Liechtenstein nicht eng genug war, dass Guatemala akzeptieren müsste, dass Liechtenstein das diplomatische Schutzrecht für Herrn *Nottebohm* ausüben darf.

Die Entscheidung und ihre Übertragbarkeit auf das Steuerrecht sind aus mehreren Gründen problematisch:[9]) Zum einen dürfte atmosphärisch mitgespielt haben, dass Herr *Nottebohm* nationalsozialistischer Sympathisant gewesen sein soll.[10]) Dies ist zwar in Hinblick auf die zu beurteilende Rechtsfrage irrelevant, dürfte aber der Bereitschaft der Richter, der Position von Herrn *Nottebohm* zum Durchbruch zu verhelfen, abträglich gewesen sein. Weiters ist es in der Konstellation in Wahrheit um ein Umgehungsproblem gegangen: Es war offensichtlich, dass Herr *Nottebohm* vor allem deshalb an der liechtensteinischen Staatsbürgerschaft interessiert war, um die ihm sonst als Deutschem drohenden Konsequenzen in Guatemala zu vermeiden. Zwar halten wir es für zutreffend, dass der IGH den Fall unter Anwendung allgemeiner Regelungen des Völkergewohnheitsrechts und nicht unter Berufung auf eine spezifische völkerrechtliche Missbrauchsdoktrin entschieden hat,[11]) doch mag die Entscheidung letztlich auch von der kaum verhüllten Absicht Herrn *Nottebohms*, den Konsequenzen der deutschen Staatsbürgerschaft zu entgehen, mitgeprägt sein. Vor allem aber hat der IGH im *Nottebohm*-Fall keineswegs die Auffassung vertreten, dass die Nahebeziehung zwischen Liechtenstein und Herrn *Nottebohm* nicht hinreichend genug gewesen wäre, um Herrn *Nottebohm* die liechtensteinische Staatsbürgerschaft zu verleihen. Im Gegenteil: Der Internationale Gerichtshof hat ausdrücklich anerkannt, dass Herr *Nottebohm* in rechtskonformer Weise zum liechtensteinischen Staatsbürger geworden ist. Der IGH hat Liechtenstein lediglich verweigert, das diplomatische Schutzrecht für Herrn *Nottebohm* gegen Guatemala in Anspruch zu nehmen, da

[8]) So z. B. *Rudolf*, Territoriale Grenzen, in *Lutter/Kollhosser/Trusen*, FS Bärmann, 783 (FN 72). Zu diesem Argument bereits *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 81.
[9]) Dazu ausführlich *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 81 f.
[10]) So zumindest *Kunz*, The Nottebohm Judgment (Second Phase), American Journal of International Law 1960, 540.
[11]) *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 81.

die Nahebeziehung von Herrn *Nottebohm* zu Guatemala – wo er sich seit 1905 aufgehalten hatte und wesentliches Vermögen besaß – noch viel intensiver war. Wenn man daher die völkergewohnheitsrechtlich gegebene Zulässigkeit, jemandem die Staatsbürgerschaft zu verleihen, mit der völkergewohnheitsrechtlichen Zulässigkeit, einen bestimmten Bürger oder einen bestimmten Sachverhalt zu besteuern, auf eine Ebene stellt, lässt sich aus der *Nottebohm*-Entscheidung überhaupt keine Einschränkung zur Besteuerung ableiten.[12])

All diese Überlegungen zeigen, dass aus völkergewohnheitsrechtlichen Postulaten nichts für die Abgrenzung von Besteuerungszuständigkeiten zwischen Staaten zu gewinnen ist. Eine „hinreichende Nahebeziehung" ist zumindest immer dann gegeben, wenn der Staat unter Einsatz hoheitlicher Gewalt die von ihm erhobenen Besteuerungsansprüche durchsetzen kann. Schon aus diesem Grund eignen sich derartige „Grundsätze" nicht dafür, zur Begrenzung von Besteuerungskompetenzen von Gebietskörperschaften im Bundesstaat herangezogen zu werden.

IV. Die finanzverfassungsrechtlichen Anforderungen

Der VwGH erweckt in seinem Erkenntnis vom 28. 3. 2011, 2011/17/0043, den Eindruck, dass es ihm nur auf die *„völkerrechtlichen Grundsätze"* ankommt. Der VfGH, auf den sich der VwGH wiederholt berufen hat, war sich offenbar aber in seinem Erkenntnis VfSlg. 15.395/1998 der hier aufgezeigten Schwächen einer derartigen Argumentation bewusst. Der VfGH hat sich nicht auf das Völkergewohnheitsrecht alleine berufen, sondern seine Überlegungen auf weitere verfassungsrechtliche Erwägungen gestützt. Allerdings darf nicht übersehen werden, dass für den VfGH die Parallele zwischen den Besteuerungsrechten nach Völkergewohnheitsrecht einerseits und der Ausübung von Besteuerungsrechten durch die einzelnen Gebietskörperschaften im Bundesstaat andererseits schon entscheidend war. Offenbar aufgrund dieser Parallele sah sich der VfGH in der Lage, unter Anführung einiger weiterer – in der Folge noch näher darzulegender – vager Grundsätze die punktuellen Regelungen des Finanzverfassungsrechts als beispielhaft zu verstehen und daraus einen allgemeinen Grundsatz der *„sachgerechten Verteilung und Abgrenzung von Besteuerungsrechten"* abzuleiten, der letztlich dann dazu führt, dem Finanzausgleichsgesetzgeber zu unterstellen, mit der Ankündigungsabgabe von vorneherein das Empfangsprinzip und nicht das Studioprinzip mitgedacht zu haben.[13]) Der VfGH bediente sich im Erkenntnis VfSlg. 15.395/1998 somit auch deshalb zusätzlich finanzverfassungsrechtlicher Überlegungen, weil es ihm auch um die *„sachgerechte Verteilung"* von Besteuerungsrechten ging, während der VwGH im Erkenntnis vom 28. 3. 2011, 2011/17/0045, nur die Grenzen des Besteuerungsrechts einer Gebietskörperschaft ausloten wollte.

Der VfGH sah die völkergewohnheitsrechtlichen Anforderungen parallel zur *„Ausübung von Besteuerungsrechten durch die einzelnen Gebietskörperschaften im Bundesstaat […], denen durch die bundesstaatliche Verfassung ganz allgemein die Verpflichtung zur wechselseitigen Rücksichtnahme auferlegt ist".* Der Gerichtshof zitierte hier nicht ausdrücklich Judikatur, spielte aber offenbar auf seine eigene Rechtsprechung an, wonach Bund und Länder bei der Ausübung ihrer Kompetenzen eine Rücksichtnahmeverpflichtung trifft.[14]) Diese Verpflichtung hat der VfGH allerdings bis dahin nur im Verhältnis zwischen Bund und Ländern zueinander angenommen, nicht aber im Verhältnis zwischen den einzelnen Ländern oder zwischen den einzelnen Gemeinden. Inhaltlich ist der VfGH dabei aber auch nur so weit gegangen, dass er ein „*Torpedierungsverbot*" angenommen

[12]) So bereits *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 82.
[13]) Dazu *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 82.
[14]) VfGH 23. 6. 1989, B 1719/88, VfSlg. 12.105/1989; 14. 10. 1993, B 282/92 u. a., VfSlg. 13.586/1993; 5. 10. 1998, G 117/98, VfSlg. 15.281/1998; 25. 6. 1999, G 256/98, VfSlg. 15.552/1998; 9. 3. 2005, G 137/04, VfSlg. 17.497/2005.

hat.[15]) Weiter gehen auch die Abstimmungserfordernisse zwischen Bund und Ländern nicht. Im Erkenntnis vom 7. 12. 1984, B 43/83, VfSlg. 10.305/1984, hat der VfGH diesen Gedanken für das Abgabenrecht fruchtbar gemacht: *„Soll die bundesstaatliche Kompetenzverteilung […] nicht zu einem unerträglichen Gegeneinander von Bund und Ländern führen, dann muss die allgemeine abgabenrechtliche Regelung des Landes auf die besondere Anordnung des Materiengesetzgebers Bund Rücksicht nehmen."* Im konkreten Fall ging es um das vom Bundesgesetzgeber erlassene Telegraphenwegegesetz, wonach bestimmte Leitungsrechte von jedermann unentgeltlich zu dulden seien. Daher dürfe die Landesgesetzgebung diese bundesgesetzliche Regelung nicht durch Erhebung einer Abgabe auf Leitungen gerade ins Gegenteil verkehren. Wenngleich der Gedanke der Übertragung der Rücksichtnahmepflicht vom Verhältnis zwischen Bund und Ländern auch auf das Verhältnis zwischen den Ländern und zwischen den Gemeinden durchaus etwas für sich hat, ist es auch hier wiederum alles andere als naheliegend, das bloß für Extremfälle maßgebende „Torpedierungsverbot" als generelle Anordnung einer Doppelbesteuerung vermeidenden Abgrenzung von Besteuerungsrechten im Bundesstaat zu verstehen.[16])

Als konkrete finanzverfassungsrechtliche Vorschriften hatte der VfGH § 7 Abs. 4 und § 8 Abs. 4 F-VG angeführt. § 7 Abs. 4 F-VG enthält eine Ermächtigung des Bundesgesetzgebers, *„hinsichtlich der Landes-(Gemeinde)abgaben Bestimmungen zur Verhinderung von Doppelbesteuerungen"* zu erlassen. Die Bedeutung dieser Kompetenz der Bundesgesetzgebung ist nicht völlig klar, es geht aber wohl primär um jene Doppelbesteuerung, die sich aus der Ausübung der Abgabenhoheit auf Landes- und Gemeindeebene zwischen diesen Gebietskörperschaften ergibt. Für den VfGH ist die Regelung des § 7 Abs. 4 F-VG insoweit relevant: *„Ebensowenig kann nach Auffassung des Gerichtshofes aus § 7 Abs. 4 F-VG der Gegenschluss gezogen werden, dass Länder und Gemeinden bei der Inanspruchnahme ihrer Besteuerungsrechte in der Frage der territorialen Anknüpfung gleichsam vollkommen freie Hand hätten und die Verantwortung für die Vermeidung von Doppelbesteuerungen ausschließlich Aufgabe des Bundesgesetzgebers wäre."* Dem VfGH ist zuzustimmen, dass die den Bundesgesetzgeber ermächtigende Regelung des § 7 Abs. 4 F-VG keineswegs ausschließt, dass auch die Landesgesetzgeber und die Gemeinden bei der Ausübung der ihnen zustehenden Regelungskompetenz bemüht sein können, die Doppelbesteuerung zu vermeiden.[17]) Es wäre ja geradezu absurd, aus § 7 Abs. 4 F-VG abzuleiten, dass die Länder und die Gemeinden ihre Abgabenkompetenz so ausüben müssten, dass Doppelbesteuerung zwangsläufig die Folge ist. Der Umstand, dass § 7 Abs. 4 F-VG klarerweise den Ländern und Gemeinden keineswegs verbietet, von vorneherein ihre Besteuerungsrechte eng abzugrenzen, lässt aber noch nicht darauf schließen, dass gerade diese Vorschrift die Länder und Gemeinden *verpflichten* würde, dies zu tun. Dem klaren Wortlaut nach richtet sich die Vorschrift an den Bundesgesetzgeber, und ihre Existenz verdeutlicht, dass der Finanzverfassungsgesetzgeber davon ausgeht, dass die Länder und Gemeinden in offenbar verfassungsrechtlich zulässiger Weise die ihnen zugewiesenen Besteuerungsrechte so ausüben können, dass Doppelbesteuerung mitunter die Folge ist. § 7 Abs. 4 F-VG lässt sich daher bestenfalls so interpretieren, dass diese Vorschrift nicht ausschließt, dass andere finanzverfassungsrechtliche Regelungen die Länder und Gemeinden bei der Ausübung ihrer Besteuerungshoheit einschränken. Es würde aber zu weit führen, in § 7 Abs. 4 F-VG eine Grundlage für die Verpflichtung von Ländern und Gemeinden zu sehen, selbst der Doppelbesteuerung vorzubeugen.[18])

[15]) VfGH 23. 6. 1987, G 137/86 u. a., VfSlg. 11.393/1987; vgl. weiters *Raschauer*, Anmerkung zu VfGH 23. 6. 1987, G 137, 182 und 183/86, ÖZW 1988, 30.
[16]) Dazu *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 83.
[17]) Dazu *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 83.
[18]) So schon *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 83.

Folglich stand die Regelung des § 8 Abs. 4 F-VG im Mittelpunkt der weiteren vom VfGH angestellten Überlegungen: Nach dieser Vorschrift sind *„Verbrauchsabgaben der Länder (Gemeinden), die auch den Verbrauch außerhalb des Geltungsgebietes der Abgaben treffen oder nicht grundsätzlich den gesamten Verbrauch in diesem Geltungsgebiet erfassen, […] unzulässig"*. Die dem Wortlaut nach nur die *„Verbrauchsabgaben"* treffende Regelung sieht der VfGH offenbar bloß beispielhaft: *„Der Verfassungsgerichtshof betrachtet diese Norm nicht als abschließende Regelung der Anknüpfungsfrage, sondern lediglich als Präzisierung für den Bereich einer bestimmten Abgabenkategorie."* Ob allerdings die Regelung des § 8 Abs. 4 F-VG tatsächlich tauglich ist, um ein generelles Doppelbesteuerung ausschließendes Gebot zur Abgrenzung von Besteuerungshoheiten zu postulieren, ist fraglich.[19]) Die sonstige Rechtsprechung des VfGH zu § 8 Abs. 4 F-VG kreist wesentlich um die Interpretation des Begriffs der *„Verbrauchsabgaben"*[20]), was darauf hindeutet, dass der VfGH sonst nicht geneigt ist, dieser Regelung generellen Charakter beizumessen. Ebenso darf nicht übersehen werden, dass § 8 Abs. 4 F-VG bei Verbrauchsabgaben nicht nur vorschreibt, dass der Verbrauch *„außerhalb des Geltungsgebiets der Abgabe"* nicht getroffen werden darf, sondern auch, dass die Verbrauchsabgabe *„grundsätzlich den gesamten Verbrauch in diesem Geltungsgebiet erfassen"* muss. In der Terminologie des Internationalen Steuerrechts würde dies also nicht nur auf ein Verbot der Doppelbesteuerung, sondern auch ein Verbot der doppelten Nichtbesteuerung hinauslaufen.[21]) Diese weitreichende Schlussfolgerung hat der VfGH aber in diesem Erkenntnis nicht gezogen: So hat er keine Bedenken dagegen gehabt, dass die vom Wiener Gemeinderat erlassene Ankündigungsabgabe neben dem – vom VfGH in verfassungskonformer Interpretation gewonnenen – Empfangsprinzip auch das Studioprinzip verankert und somit nicht alle Ankündigungen, die ihren Reklamewert in Wien entfalten, von der Abgabe erfasst sind. Somit ist auch § 8 Abs. 4 F-VG eine fragwürdige Rechtsgrundlage für die vom VfGH getroffenen Annahmen.

Schließlich hat sich der VfGH nicht nur auf die finanzverfassungsrechtlichen Regelungen, sondern auch auf den Gleichheitsgrundsatz berufen: Der VfGH hat seine Rechtsprechung zu den Fremdenverkehrsabgaben angeführt, in deren Rahmen der VfGH *„wiederholt die Auffassung vertreten [hat], dass eine solche Abgabe sachlich nur gerechtfertigt ist, wenn sie sich auf den Nutzen beschränkt, der aus dem Fremdenverkehr im betreffenden Erhebungsgebiet gezogen wird"*.[22]) Tatsächlich spielt der Gleichheitsgrundsatz in der Rechtsprechung des österreichischen Verfassungsgerichtshofs eine große Rolle.[23]) Daher ist es auch nicht überraschend, wenn der VfGH aus dem als allgemeines Sachlichkeitsprinzip verstandenen Gleichheitsgrundsatz auch Schranken für die Gesetzgebungsbefugnisse der Länder und Gemeinden auf dem Gebiet des Abgabenrechts ableitet. Allerdings würde es wohl auch vor dem Hintergrund dieses Verständnisses zu weit gehen, aus dem Gleichheitsgrundsatz abzuleiten, dass im Hinblick auf bestimmte Abgaben nur eine ganz bestimmte Ausgestaltungsmöglichkeit dem Gleichheitsgrundsatz entspricht. Auch bei der Ankündigungsabgabe oder der Vergnügungssteuer wäre nicht einsichtig, dass nur die Wahl *eines* bestimmten Anknüpfungspunkts der Abgabe den Anforderungen des Gleichheitsgrundsatzes entsprechen würde. Der Umstand, dass es der Verfassungsgesetzgeber in § 7 Abs. 4 F-VG für notwendig erachtete, den Bundesgesetzgeber ausdrücklich zur Erlassung von Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu ermächtigen, spricht jedenfalls dagegen, dass sich aus einer anderen verfassungsgesetz-

[19]) So bereits *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 84.
[20]) VfGH 17. 3. 1955, V 32/54, VfSlg. 2.796/1955; 14. 10. 1958, B 67/59, VfSlg. 3.417/1958; 14. 10. 1961, G 28/60, VfSlg. 4.048/1961.
[21]) Dazu *Lang*, Double Non Taxation, General Report, IFA, Cahiers de droit fiscal international, Volume 89a (2004) 73.
[22]) VfGH 27. 6. 1969, G 1, 5, 10, 11/69, VfSlg. 5.995/1969; 23. 6. 1970, B 370 bis 376/69, VfSlg. 6.205/1970.
[23]) Vgl. *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz (2008) 205 ff.; *Berka*, Grundrechte (1999) 487.

lichen Vorschrift – dem Gleichheitsgrundsatz – ergibt, dass eine derartige Doppelbesteuerung von vorneherein immer unzulässig ist.[24])

V. Die Bedeutung der finanzausgleichsrechtlichen Rahmenbedingungen

Somit zeigt sich, dass die eigentliche Rechtsgrundlage für die vom VfGH angesprochenen Anforderungen wohl weder im Völkergewohnheitsrecht noch im Finanzverfassungsrecht oder im Gleichheitsgrundsatz liegt, sondern in der Umschreibung der finanzausgleichsrechtlichen Ermächtigung.[25]) Im Fall des VfGH-Erkenntnisses VfSlg. 15.395/1998 hätte es daher ausschließlich um die Interpretation des finanzausgleichsrechtlichen Tatbestands der *„Abgaben auf Ankündigungen"* gehen sollen. Letztlich liegt der Entscheidung des VfGH offenbar die Annahme zugrunde, dass der Bundesgesetzgeber bei der Ermächtigung zur Regelung dieser Abgaben mitgedacht hat, dass im Hinblick auf die Rundfunkwerbung nur das Empfangsprinzip in Betracht kommt, nicht aber das Studioprinzip. Ob es methodisch haltbar war, die bundesgesetzlich erteilte Ermächtigung inhaltlich derart restriktiv zu verstehen, ist eine andere Frage.[26]) Jedenfalls ist dies ausschließlich eine Frage der Auslegung der bundesgesetzlichen Regelung des Finanzausgleichsgesetzes. Die vom VfGH ins Treffen geführte Parallele zwischen den Grundsätzen des Internationalen Steuerrechts und der Aufteilung von Besteuerungshoheiten im Bundesstaat gibt aber jedenfalls keine zusätzliche Stütze für dieses Ergebnis ab. Genauso wenig kann diese vermeintliche Parallele erweisen, dass die finanzverfassungsrechtlichen Regelungen von vorneherein so zu verstehen wären, dass die ihre Befugnisse ausübenden Gebietskörperschaften auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung Bedacht nehmen müssen.

Der VwGH hatte sich bereits in seinem Erkenntnis vom 22. 12. 2005, 2004/15/0063, mit den Grenzen der territorialen Besteuerung auf dem Gebiet der Vergnügungssteuer zu beschäftigen: In diesem Fall ging es um die der Linzer Lustbarkeitsabgabe unterliegenden Tanzschifffahrten auf der Donau.[27]) Obgleich der Einstieg der Passagiere an der Anlegestelle in Linz erfolgt, erstreckt sich die Veranstaltung insoweit zu einem beträchtlichen Teil auch auf andere Gemeinden, als das Schiff das Stadtgebiet bereits nach kurzer Zeit verlässt, in den Bereich zahlreicher anderer Gemeinden gelangt und dann wieder zurück nach Linz fährt. Der VwGH verwies in seiner Entscheidung einerseits ebenfalls auf VfSlg. 15.395/1998 und folgerte aus diesem Erkenntnis: *„Bei der Ausübung von Besteuerungsrechten durch die einzelnen Gebietskörperschaften im Bundesstaat, denen durch die bundesstaatliche Verfassung ganz allgemein die Verpflichtung zur wechselseitigen Rücksichtnahme auferlegt ist und deren Besteuerungshoheit im besonderen durch finanzverfassungsrechtliche Normen bestimmt wird, deren vornehmlicher Zweck die sachgerechte Verteilung und Abgrenzung von Besteuerungsrechten ist, gilt: Eine Gebietskörperschaft darf nur solche Tatbestände besteuern, zu denen sie eine hinreichend enge Beziehung aufweist. Zuweisungen von Besteuerungsrechten an Länder oder Gemeinden im Rahmen der Finanzverfassung sind daher stets so zu verstehen, dass die betreffende Gebietskörperschaft bei der Inanspruchnahme der erteilten Ermächtigung, das heißt bei der Formulierung des Steuertatbestandes, einen hinreichenden inhaltlichen Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Abgabe zu wahren hat. Nichts anderes würde gelten, wenn ein Bundesland Besteuerungsrechte auf Grund des Abgabenerfindungsrechtes selbst in Anspruch nimmt oder solche Besteuerungsrechte den Gemeinden zur Ausschreibung im Rahmen des freien Beschlussrechtes überträgt (§ 8 Abs. 5 F-VG)."*

[24]) Dazu bereits *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 84.
[25]) So bereits *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 84.
[26]) Kritisch schon *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 84.
[27]) Dazu *Lang/Paterno*, Spektrum der Rechtswissenschaften 2011, 85 f.

Andererseits stellte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 22. 12. 2005, 2004/15/0063, aber auch auf die Regelungen selbst ab: *„Bei der hier beschwerdegegenständlichen Lustbarkeitsabgabe ist Steuergegenstand die Veranstaltung einer Lustbarkeit. Wird eine Abgabe auf einen solchen Steuergegenstand den Gemeinden in das freie Beschlussrecht übertragen, so muss dem Steuergegenstand eine Zuordnung zu einem bestimmten Erhebungsgebiet entnommen werden können. Der in territorialer Hinsicht maßgebende hinreichende Bezug kann im vorliegenden Fall aus dem Zweck der Abgabe erschlossen werden. Demnach darf sich das Besteuerungsrecht der Gemeinde bereits vom Steuergegenstand her nur auf im Erhebungsgebiet veranstaltete Vergnügungen beziehen. Unzulässig wäre die Erfassung eines Aufwandes, der durch die Inanspruchnahme einer Vergnügung außerhalb des Geltungsgebietes der Abgabe entsteht. Bei einer Gemeindeabgabe, deren Zweck die Besteuerung der Veranstaltung einer Vergnügung ist, ist kein hinreichender Grund ersichtlich, der die Gemeinde berechtigen könnte, Veranstaltungen schlechthin nur deswegen zu besteuern, weil sie vom Gebiet der betreffenden Gemeinde ihren Ausgang nehmen, und ohne Rücksicht darauf, wo im weiteren diese Vergnügung veranstaltet wird. Werden für Vergnügungen, die zum Teil innerhalb zum Teil außerhalb des Erhebungsgebietes veranstaltet werden, einheitliche Entgelte entrichtet, so bedeutet die dargelegte Rechtsauffassung auf bemessungsrechtlicher Ebene, dass nur jener Teil des Entgeltes der Steuer unterworfen werden darf, der dem im Erhebungsgebiet veranstalteten Teil der Vergnügung im Verhältnis zur gesamten Vergnügungsveranstaltung entspricht."*

Die Begründung des VwGH in seinem Erkenntnis vom 28. 3. 2011, 2011/17/0045, wäre überzeugender gewesen, wenn der Gerichtshof ebenfalls Ziel und Zweck der Regelungen in den Mittelpunkt gestellt hätte. Möglicherweise hätte schon eine Interpretation der finanzausgleichsrechtlichen Ermächtigungstatbestände gezeigt, dass sich auf dem Gebiet der Vergnügungssteuer das Besteuerungsrecht einer Gebietskörperschaft *„bereits vom Steuergegenstand her nur auf im Erhebungsgebiet veranstaltete Vergnügungen beziehen"* und daher nur Abgaben von der finanzausgleichsrechtlichen Ermächtigung gedeckt sind, die solcherart ausgestaltet sind. Der VwGH hat bereits in seiner früheren Rechtsprechung herausgearbeitet, dass für die Vergnügungssteuerpflicht entscheidend ist, dass die Veranstaltung *„bei den Teilnehmern jedenfalls in irgendeiner Art Lustgefühle dadurch auszulösen geeignet [ist], dass sie entweder den eigentlichen Vergnügungstrieb oder die Schaulust oder aber die Wissbegierde oder höhere Bedürfnisse der Teilnehmer […] befriedigt"*.[28]) All dies weist auf den Ort hin, wo die Spielgeräte aufgestellt sind. Vor diesem Hintergrund wäre dann auch klar gewesen, dass die Erbringung der Rechnerleistung in der Steiermark die Erhebung der Wiener Vergnügungssteuer nicht hindern kann. Umgekehrt hätte dies auch bedeutet, dass keine Gebietskörperschaft an die auf ihrem Gebiet erbrachte Rechnerleistung Vergnügungssteuerpflicht knüpfen kann. Eine sachgerechte Abgrenzung der Besteuerungsrechte wäre gewährleistet.

Die vom VwGH gewählte Begründung lässt hingegen offen, ob andere Gebietskörperschaften die Erbringung der Rechnerleistung auf ihrem Gebiet zum Anlass nehmen können, diese Vorgänge ebenfalls der Vergnügungssteuer zu unterwerfen. Durch die Erbringung der Rechnerleistung könnte nämlich ebenfalls eine „*hinreichende Nahebeziehung*" vermittelt werden. Immerhin ist diese Leistung ausschlaggebend für das Spielergebnis. Wer alleine auf eine *„hinreichende Nahebeziehung"* abstellt, nimmt Doppelbesteuerung in Kauf. Auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts stehen die Staaten gerade deshalb vor der politischen Notwendigkeit, unilaterale oder bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu setzen.

[28]) VwGH 21. 2. 1950, 1361/47, VwSlg. 200F/1950. Ausführlich *Frank*, Gemeindeabgaben auf Grund freien Beschlussrechts (2002) 193 ff.

VI. Würdigung

Wer sich mit Internationalem Steuerrecht beschäftigt, ist auf den ersten Blick angenehm berührt, wenn die auf diesem Gebiet maßgebenden Grundsätze auch für die Abgrenzung der Besteuerungsrechte zwischen den Gebietskörperschaften fruchtbar gemacht werden. Eine genauere Analyse zeigt aber, dass diese Grundsätze nicht taugen, um im Bundesstaat sinngemäß herangezogen zu werden. Bereits das VfGH-Erkenntnis VfSlg. 15.395/1998 stand auf tönernen Füßen. Wenn der VwGH in seiner nunmehrigen Entscheidung vom 28. 3. 2011, 2011/17/0045, neuerlich auf diese Rechtsprechung zurückgreift, bewegt er sich damit keineswegs auf gefestigtem Boden. Der VwGH sollte sich bei der Beurteilung der Frage, welche territorialen Grenzen der Abgabengesetzgebung der Länder und Gemeinden gesetzt sind, auf die Interpretation der im jeweiligen Fall maßgebenden bundes- und landesgesetzlichen Regelungen, die zur Besteuerung ermächtigen, konzentrieren. Deren Interpretation zeigt dann, ob und in welchem Umfang die Doppelbesteuerung von vorneherein ausgeschlossen ist, oder sie zwar zulässig ist, aber gleichzeitig Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erforderlich sind, oder aber sogar die Doppelbesteuerung ein- und desselben Vorgangs durch zwei oder mehrere Gebietskörperschaften hingenommen wird. Jeder Abgabentyp ist daher gesondert zu untersuchen. Schranken für den Finanzausgleichsgesetzgeber und den vom Abgabenerfindungsrecht Gebrauch machenden Landesgesetzgeber ergeben sich nicht aus der sinngemäßen Anwendung tatsächlicher oder vermeintlicher Grundsätze des Internationalen Steuerrechts, sondern allenfalls aus dem Gleichheitsgrundsatz: Die Rechtsprechung des VfGH zu den Fremdenverkehrsabgaben, wonach *„eine solche Abgabe sachlich nur gerechtfertigt ist, wenn sie sich auf den Nutzen beschränkt, der aus dem Fremdenverkehr im betreffenden Erhebungsgebiet gezogen wird“*,[29]) weist dabei den Weg.

[29]) VfGH 27. 6. 1969, G 1, 5, 10, 11/69, VfSlg. 5.995/1969; 23. 6. 1970, B 370 bis 376/69, VfSlg. 6.205/1970.

EuGH gewährt Ersatz des immateriellen Schadens bei Ausfall eines Fluges

„Annullierung“ bedeutet nicht bloß, dass das betreffende Flugzeug überhaupt nicht startet, sondern umfasst auch den Fall, dass dieses Flugzeug gestartet ist, aber anschließend, aus welchen Gründen auch immer, zum Ausgangsflughafen zurückkehren musste, und die Fluggäste auf andere Flüge umgebucht wurden. Der Begriff *„weiter gehender Schadensersatz“* (in österreichischer Terminologie: Schadenersatz) ist dahin auszulegen, dass er es dem nationalen Gericht ermöglicht, unter den Voraussetzungen des Übereinkommens zur Vereinheitlichung bestimmter Vorschriften über die Beförderung im internationalen Luftverkehr oder des nationalen Rechts Ersatz für den wegen der Nichterfüllung des Luftbeförderungsvertrags entstandenen Schaden, einschließlich des immateriellen Schadens, zu gewähren. Hingegen kann der Begriff *„weiter gehender Schadensersatz“* dem nationalen Gericht nicht als Rechtsgrundlage dafür dienen, ein Luftfahrtunternehmen zu verurteilen, den Fluggästen, deren Flug verspätet war oder annulliert wurde, die Kosten zu erstatten, die ihnen durch die Verletzung der diesem Unternehmen obliegenden Unterstützungs- und Betreuungspflichten entstanden sind; diese Kosten können als sich unmittelbar aus der einschlägigen VO (EG) Nr. 261/2004 ergebender Ausgleichsanspruch geltend gemacht werden (EuGH 13. 10. 2011, Rs. C-83/10, *Aurora Sousa Rodríguez u. a./Air France SA*).

BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO!

SWI-Jahresabo 2012
(Heft 1–12)
Print & Online
EUR 215,–

Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: **office@ lindeverlag.at**

☐ Ex. **SWI-Jahresabonnement,** Print & Online **2012** (Heft 1–12) **EUR 215,–**

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandspesen. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden): Firma:

Vorname: Nachname:

Straße: PLZ:

Telefon: Fax:

E-Mail: Newsletter: ☐ ja ☐ nein

Datum: Unterschrift:

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356