

UNIV.-PROF. DR. MICHAEL LANG
1190 WIEN, PETER JORDAN STRASSE 114/9

RECHTSGUTACHTEN

zu finanzverfassungsrechtlichen Fragen der
Gemeindeabgaben

31. 12 .2009

A. Gutachtensauftrag

Ich bin gebeten worden, die nachfolgend erwähnten finanzverfassungsrechtlichen Fragestellungen zur Zuständigkeit zur Regelung von Gemeindeabgaben zu untersuchen. Die Beurteilung der Fragestellungen macht es erforderlich, die finanzverfassungsrechtlichen Gesetzgebungszuständigkeiten systematisch aufzubereiten und vor dem Hintergrund dieser Systematik die einzelnen Fragestellungen zu lösen:

„1. Betreffend Landesgesetzgebung

- Inwieweit können die Länder über die bundesgesetzliche Ermächtigung im FAG hinaus materielle Rechtsetzung vornehmen?

* Determination und Interpretation der finanzausgleichgesetzlichen Ermächtigung

* Erweiterung des Steuertatbestandes über die finanzausgleichgesetzliche Ermächtigung hinaus

* Regelung neuer Steuertatbestände (Steuerfindungsrecht)

- Inwieweit können die Länder für Gemeindeabgaben auf Grund freien Beschlussrechtes (§ 15 FAG 2008) Regelungen treffen

* die sich mit der bundesgesetzlichen Ermächtigung decken

* die hinter der bundesgesetzlichen Ermächtigung zurückbleiben (Befreiungstatbestand) oder

* über die bundesgesetzliche Ermächtigung hinausgehen, aber innerhalb des Abgabekataloges nach § 14 Abs. 1 FAG 2008 erfolgen.

- Inwieweit darf der Landesgesetzgeber ein durch Bundesgesetz geschaffenes Monopol beschneiden, ohne verfassungsrechtliche Grenzen zu durchbrechen; darf der Landesgesetzgeber durch ein Verbot von Veranstaltungen nach dem Glücksspielgesetz aus gesundheitlichen Überlegungen das bundesgesetzlich gewährte Monopol beschneiden?

2. Betreffend Durchführungsverordnungen

- Können die Gemeinden im Rahmen von Durchführungsverordnungen die vorgegebenen landesgesetzlichen Bestimmungen im materiellen, aber auch im formellen Bereich näher ausführen?

- Inwieweit besteht im Rahmen von Durchführungsverordnungen für die Gemeinden ein gewisser „Freiraum“, um beispielsweise bestimmte Befreiungstatbestände im Landesgesetz nicht in ihre Durchführungsverordnung aufzunehmen?

- 3. Betreffend selbständiges Abgabenverordnungsrecht
 - Inwieweit können die Gemeinden materielle Rechtsetzung im Rahmen des freien Beschlussrechtes vornehmen, wie beispielsweise die Abgabenverjährung festlegen oder die Vorlage von Preislisten vorsehen, wenn sie dabei der bundesgesetzlichen Ermächtigung zum freien Beschlussrecht oder dem allenfalls dazwischengeschalteten Landesabgabengesetz nicht widersprechen?
 - Inwieweit können die Gemeinden im Rahmen ihres freien Beschlussrechtes vom Finanzausgleichgesetzgeber bzw. dem Landesgesetzgeber vorgegebene Steuertatbestände näher determinieren oder konkretisieren, wenn etwa
 - * im Finanzausgleichgesetz lediglich der Steuertatbestand Lustbarkeiten (Vergnügungen) vorgesehen ist,
 - * im Landesabgabengesetz als Lustbarkeiten Vorrichtungen zur mechanischen Wiedergabe musikalischer Stücke oder Deklamationen angeführt sind und dieser Begriff sehr allgemein gehalten ist,
 - * im Finanzausgleichgesetz von Lustbarkeiten, im Landesabgabengesetz von Vorrichtungen zur mechanischen Wiedergabe musikalischer Stücke oder Deklamationen, wie etwa Grammophon, Orchestrion etc., die Rede ist und die Gemeinden diesen Steuertatbestand auf Kompaktanlagen, Musikbox „adaptieren“ würden, weil es sich dabei sicherlich auch um derartige Vorrichtungen zur mechanischen Wiedergabe musikalischer Stücke oder Deklamationen handelt.“

B. Rechtliche Beurteilung

I. Die Zuständigkeit der Landesgesetzgebung zur Regelung von Abgaben

Nach der finanzverfassungsgesetzlichen Kompetenzverteilung kommt dem einfachen Bundesgesetzgeber eine besondere Rolle zu: Er ist zuständig, die Erhebung von Abgaben entweder selbst zu regeln oder diese Regelungsbefugnis dem Landesgesetzgeber zuzuweisen. Der Landesgesetzgeber kann die Gesetzgebungsbefugnis für die ihm vom Bund zur Regelung zugewiesenen Abgaben und für die Abgaben, für die er sein finanzverfassungsgesetzlich verbürgtes Abgabenerfindungsrecht in Anspruch nimmt, wahrnehmen (näher Lang, ZfV 2005, 176 mwN). Den Gemeinden kommt an sich – wenn man von den in § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG grundgelegten Abgaben aufgrund freien Beschlussrechts absieht – keine Regelungsbefugnis zu. Sie sind darauf angewiesen, dass der Bund oder die Länder Abgaben erheben, deren Erträge sie entweder ausschließlich den Gemeinden zuweisen oder die sie mit ihnen teilen. Die geschilderte finanzverfassungsrechtliche Situation wird zusammenfassend oft derart umschrieben, dass dem einfachen Bundesgesetzgeber die Kompetenz-Kompetenz zukommt (Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, 5. Aufl, 2006, 165).

Soweit der einfache Bundesgesetzgeber – in der Praxis im Rahmen der befristet erlassenen Finanzausgleichsgesetze – den Ländern Abgaben zur Regelung zuweist, bleibt es den Landesgesetzgebern überlassen, ob sie von diesen bundesgesetzlich eingeräumten Ermächtigungen Gebrauch machen. Sie sind nicht verpflichtet, diese Ermächtigungen auszuschöpfen. Es steht den Ländern auch frei, diese Befugnisse nur teilweise in Anspruch zu nehmen und die ihnen zur Regelung zugewiesenen Abgaben eben zum Teil ungeregelt zu lassen.

Die Länder können aber nicht nur jene Zuständigkeiten in Anspruch nehmen, die ihnen durch ausdrückliche bundesgesetzliche Ermächtigung zugewiesen sind. Ihnen kommt darüber hinaus auch ein verfassungsrechtlich verbürgtes und bundesgesetzlich bestätigtes „Abgabenerfindungsrecht“ zu. Einfachgesetzlich ergibt sich diese Befugnis unbestritten aus der Vorschrift des § 14 Abs 1 FAG, die nur einen taxativen Katalog von „ausschließlichen Landes(Gemeinde)abgaben“ kennt (arg „insbesondere“). Ruppe hat die Auffassung von der verfassungsrechtlichen Fundierung des Abgabenerfindungsrechts der Länder begründet (Ruppe, in: FS Wilburg, 1975, 323 ff). Die Rechtsprechung des VfGH

hat sich nunmehr seiner Position angeschlossen (VfSlg 9804/1983, 11666/1988, 11667/1988, 11727/1988).

Aufgrund des ihnen zustehenden Abgabenerfindungsrechtes können die Landesgesetzgeber Regelungen über Abgaben schaffen, die der Bundesgesetzgeber nicht selbst in Anspruch genommen und auch nicht den Gemeinden, den Ländern und dem Bund selbst – entweder jeweils nur einem Typus dieser Gebietskörperschaften oder zwischen ihnen geteilt – zugewiesen hat. Abgaben, zu deren Erlassung der einfache Bundesgesetzgeber zwar – andere Gebietskörperschaften oder sich selbst – ermächtigt hat, die aber nicht oder nicht mehr geregelt sind, schränken das Abgabenerfindungsrecht der Länder ein (Ruppe, in: Pernthaler, Hrsg, Reform der föderalistischen Finanzordnung, 1994, 43).

Daraus ergibt sich, dass für das Abgabenerfindungsrecht der Länder eine wichtige Grenze in der Gleichartigkeit von Abgaben zu anderen Abgaben liegt, für die eine bundesgesetzliche Ermächtigung vorliegt (Frank, Gemeindeabgaben auf Grund freien Beschlussrechtes, 2002, 388). Landesgesetzgeber dürfen daher nur Abgaben ohne ausdrückliche bundesgesetzliche Ermächtigung „erfinden“, die den ausdrücklich im FAG geregelten Abgaben nicht gleichartig sind. Der VfGH ging dabei zunächst davon aus, dass Gleichartigkeit dann vorliegt, wenn die Bestimmungen der verglichenen Gesetze im Wesentlichen übereinstimmen. Die Gleichartigkeit wurde dabei vor allem an Hand des Kreises der Steuerpflichtigen und den Regelungen über die Bemessungsgrundlage getroffen. Volle Übereinstimmung bei der Steuerbemessung und im Tarif musste nicht gegeben sein (vgl Lang, ZfV 1989, 16 ff). Später nahm der VfGH eine Abgabe von demselben Besteuerungsgegenstand auch dann an, wenn der Gegenstand der einen Abgabe lediglich einen Ausschnitt aus dem Gegenstand der anderen Abgabe bildete. Unterschieden in der Bemessungsgrundlage hat der VfGH lediglich die Bedeutung von unbeachtlichen tarifarischen Verschiedenheiten beigemessen, im Falle der Zinsertragsteuer und der Einkommensteuer eine Objektsteuer einer Subjektsteuer gleichgestellt und wegen des Fehlens inhaltlicher Verschiedenheiten Gleichartigkeit angenommen (näher Ruppe, in: Krejci/Ruppe, Hrsg, Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung, 1992, 68). Die zu einer wirtschaftlichen Sicht der Gleichartigkeit tendierende Rechtsprechung hat damit auch den Spielraum des autonomen Abgabenerfindungsrechts der Länder eingeeengt (so Ruppe, in: Krejci/Ruppe, Hrsg, Rechtsfragen 68).

Neben dem Gleichartigkeitsverbot müssen die Landesgesetzgeber bei der Inanspruchnahme ihres Abgabenerfindungsrechtes auch noch andere verfassungsrechtliche Vorgaben beachten. Dazu zählen das Gebot der Einheit des Wirtschaftsgebietes (§ 8 Abs 4 Teil 1 F-VG), das Verbot der Erhebung von Verbrauchsabgaben, die auch den Verbrauch außerhalb des Geltungsgebiets der Abgaben treffen (§ 8 Abs 4 Teil 2 F-VG), das Berücksichtigungsgebot und der Gleichheitsgrundsatz (Ruppe, in: Pernthaler, Hrsg, Reform der föderalistischen Finanzordnung, 1994, 31). Gelegentlich neigt der VfGH auch dazu, die aus dem Gleichartigkeitsverbot und dem Gleichheitsgrundsatz erwachsenden Anforderungen gleichzusetzen (kritisch Lang, ZfV 1989, 16 ff).

Nach der Rechtsprechung des VfGH zum Berücksichtigungsgebot ist aus dem bundesstaatlichen Prinzip eine Verpflichtung zur wechselseitigen Rücksichtnahme auf die von der gegenbeteiligten Gebietskörperschaft kompetenzmäßig wahrgenommenen Aufgaben zu entnehmen (VfSlg 10292/1984). Der rechtspolitische Gestaltungsspielraum des Landesgesetzgebers ist deshalb insoweit eingeschränkt, als es ihm verwehrt ist, Regelungen zu treffen, die sich als sachlich nicht gerechtfertigte Beeinträchtigungen der Effektivität bundesgesetzlicher Regelungen darstellen (Ruppe, in: Pernthaler, Hrsg, Reform 35 ff). Die Interessen des Bundesgesetzgebers dürfen daher vom Landesgesetzgeber nicht negiert und seine Regelungen nicht unterlaufen werden (Raschauer, in Doralt ua, Hrsg, FS Stoll 225).

In VfSlg 10305/1984 hat der VfGH diese Überlegungen auch für das Abgabenrecht fruchtbar gemacht. Die Rechtslage hat sich zwar maßgeblich geändert, zumal das TelekommunikationswegeG an die Stelle des TelegraphenwegeG getreten ist (Art V BGBl I 100/1997) und auch dieses Gesetz mittlerweile außer Kraft getreten ist (§ 132 TelekommunikationsG, BGBl I 70/2003). Die grundsätzlichen Ausführungen des VfGH zum Berücksichtigungsgebot sind – losgelöst von der damals geltenden einfachgesetzlichen Rechtslage – nach wie vor relevant: „Soll die bundesstaatliche Kompetenzverteilung in diesem Fall 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 (vgl. VfSlg. 10292/1984). Der Landesgesetzgeber darf die Anordnung des TelegraphenwegeG, dass die dort näher beschriebenen Leitungsrechte von jedermann ohne Anspruch auf Entgelt zu dulden sind, nicht durch eine Abgabe für jedweden widmungsfremden Gebrauch

öffentlichen Grundes ins Gegenteil verkehren. Er darf diesen Gebrauch daher einer Abgabe nicht unterwerfen.“

Diese Überlegungen können auch umgekehrt zum Tragen kommen. Veranstaltungen dürfen zulässigerweise unter unterschiedlichen Gesichtspunkten geregelt werden. Für Veranstaltungen nach dem GlückspielG kann die diesem Gesetz zugrunde liegende Bundeskompetenz genauso Bedeutung haben wie landesgesetzliche Regelungen, die sich zB auf Jugendschutzpolizeiwesen stützen. Der Landesgesetzgeber kann daher auch zuständig sein, die Teilnahme bestimmter Personen an Veranstaltungen zu untersagen, selbst dann, wenn diese Veranstaltungen sonst bundesgesetzlich geregelt sind oder sogar einen Besteuerungsgegenstand bilden. Allenfalls – und nur – in Extremfällen wäre daran zu denken, dass der Landesgesetzgeber dadurch die Interessen des Abgabengesetzgebers beeinträchtigen könnte. Falls sich die Regelung des Landesgesetzgebers auch bei Berücksichtigung der gegenläufigen Interessen als gerechtfertigt erweist, werden derartige landesgesetzliche Regelungen verfassungsrechtlich zu akzeptieren sein. Dem Landesgesetzgeber wäre es aber verwehrt, die Teilnahme an Veranstaltungen nach dem GlücksspielG zu untersagen, um Gefahren für den allgemeinen Gesundheitszustand der Bevölkerung (Volks Gesundheit) abzuwehren. Derartige Maßnahmen fallen nämlich unter den kompetenztatbestand des Gesundheitswesens, dessen Regelung nach Art 10 Abs 1 Z 12 B-VG Bundessache ist.

II. Die Zuständigkeit der Landesgesetzgebung zur Regelung von Gemeindeabgaben

1. Die Ingerenzmöglichkeiten des Landesgesetzgebers

Dem Landesgesetzgeber steht es offen, die ihm durch das Finanzausgleichsgesetz – ein einfaches Bundesgesetz – zur näheren Regelung überlassenen Abgaben entweder überhaupt nicht in Anspruch zu nehmen oder als ausschließliche Landesabgaben, als zwischen Land und Gemeinden geteilte Abgaben oder als ausschließliche Gemeindeabgaben vorzusehen. Der Finanzausgleichsgesetzgeber listet regelmäßig – wie derzeit in § 14 FAG 2008 – einen Katalog von Abgaben als

„Ausschließliche Landes(Gemeinde)abgaben“ beispielhaft auf. Dem Landesgesetzgeber steht es damit offen, die ihm derart zur Regelung zugewiesenen Abgaben als ausschließliche Gemeindeabgaben auszugestalten.

Einzelne dieser Abgaben sind bereits vom Bundesgesetzgeber als ausschließliche Gemeindeabgaben bezeichnet (§ 14 Abs 2 FAG). In diesen Fällen ist der Spielraum des Landesgesetzgebers eingeschränkt. Der Landesgesetzgeber hat nicht mehr die Möglichkeit, diese Abgaben dennoch als ausschließliche oder geteilte Landesabgaben vorzusehen. Sofern der Landesgesetzgeber diese Abgaben regelt, muss er sie auch als ausschließliche Gemeindeabgaben einstufen. Der Landesgesetzgeber hat aber die Möglichkeit, sich der Regelung dieser Abgaben zu enthalten. Dann können diese Abgaben auch nicht von den Gemeinden selbst geregelt werden. Auf diese Weise hat es der Landesgesetzgeber in der Hand, die Erhebung dieser Abgaben zu verhindern. Folge ist, dass der Landesgesetzgeber die Gemeinden damit auch um den Ertrag dieser Abgaben bringen kann.

Der Landesgesetzgeber kann weiters auch noch das ihm zustehende Abgabenerfindungsrecht zugunsten der Gemeinden verwenden. Er kann die nicht vom Bundesgesetzgeber im Rahmen der finanzausgleichsgesetzlichen Ermächtigungen und auch nicht schon vom Land selbst in Anspruch genommenen Abgaben regeln und zu ausschließlichen Gemeindeabgaben oder auch geteilten Landesabgaben erklären.

In all diesen Fällen muss der Landesgesetzgeber diese Abgaben auch vollständig regeln. Die ausschließlichen Landes(Gemeinde)abgaben, die Zuschläge der Länder (Gemeinden) zu Bundesabgaben und die Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand wie eine Bundesabgabe werden nämlich gemäß § 8 Abs 1 F-VG „durch die Landesgesetzgebung geregelt“. Ausnahmen davon sind bloß die Regelungen des § 7 Abs 3 bis 5 F-VG: Gemäß § 7 Abs 3 F-VG kann die Bundesgesetzgebung die Überlassung von Abgaben davon abhängig machen, dass „die Regelung der Erhebung und Verwaltung dieser Abgaben einschließlich ihrer Teilung zwischen den Ländern und Gemeinden zur Gänze oder hinsichtlich der Grundsätze (Art 12 und 15 B-VG) dem Bund vorbehalten bleibt.“ Nach § 7 Abs 4 F-VG kann die Bundesgesetzgebung grundsätzliche Anordnungen „zur Verhinderung von Doppelbesteuerungen oder sonstigen übermäßigen Belastungen, zur Anpassung solcher Abgaben an die Bestimmungen des zwischenstaatlichen Steuerrechtes, zur Verhinderung von Erschwerungen des Verkehrs oder der wirtschaftlichen Beziehungen im Verhältnis zum Ausland oder zwischen den Ländern und Landesteilen, zur Verhinderung der übermäßigen oder

verkehrserschwerenden Belastung der Benutzung öffentlicher Verkehrswege und Einrichtungen mit Abgaben und zur Verhinderung der Schädigung der Bundesfinanzen treffen“. Lediglich der noch zu erörternde § 7 Abs 5 F-VG sieht eine Gemeindezuständigkeit zur Regelung der Abgabe vor. In allen anderen Fällen muss zwar gegebenenfalls auf die Vorgaben des § 7 Abs 3 und 4 F-VG Bedacht genommen werden, es bedarf aber einer umfassenden landesgesetzlichen Regelung (zu Regelungsmöglichkeiten im Rahmen von Durchführungsverordnungen nach Art 18 Abs 2 B-VG noch weiter unten).

2. Die Regelung von Beschlussrechtsabgaben nach § 7 Abs 5 F-VG durch den Landesgesetzgeber

Dem Bundesgesetzgeber steht es aber auch offen, die Regelungen einzelner Abgaben direkt in die Zuständigkeiten der Gemeinden zu übertragen. Die Rechtsgrundlage dafür liegt in § 7 Abs 5 F-VG: „Die Bundesgesetzgebung kann Gemeinden ermächtigen, bestimmte Abgaben auf Grund eines Beschlusses der Gemeindevertretung auszuschreiben.“ § 5 F-VG nimmt § 7 Abs 5 F-VG ausdrücklich vom dort verankerten finanzverfassungsrechtlichen Legalitätsprinzip aus. Die auf Grundlage des § 7 Abs 5 F-VG erlassene bundesgesetzliche Regelung muss daher die Regelungen der Gemeinde nicht so streng determinieren, wie dies sonst aus Art 18 Abs 2 B-VG abgeleitet wird (Schantl/Welan, ÖJZ 1969, 32; Fröhler/Oberndorfer, Die Gemeinde im Spannungsfeld des Sozialstaates, 1970, 79 f; Wißgott, Der Finanzausgleich im Österreich der Zweiten Republik, 1973, 23 f; Kathollnig, ÖGZ 1975, 127; Horny, Der Finanzausgleich für die Jahre 1985 – 1988, 1985, 144 f; Wolny, Die Gebührenhoheit der Gemeinde, 1986, 46 f; Ruppe, in: Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, Hrsg, Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich, 1991, 354; Mühlberger/Teschl, ÖGZ 1993, 3; Frank, Gemeindeabgaben 69). Die bundesgesetzliche Ermächtigung muss aber zumindest den Umfang der Ermächtigung der Gemeinde erkennen lassen. Die bundesgesetzliche Regelung darf daher nicht so unbestimmt sein, dass sie Grundlage für die Gemeinden sein könnte, beliebige Abgaben zu erfinden (Fröhler/Oberndorfer, Gemeinde 81 f; Kathollnig, ÖGZ 1975, 129; Schnizer, in: Smekal/Theurl, Finanzkraft und Finanzbedarf von Gebietskörperschaften, 1990, 51; Ruppe, in: Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 7 Rz 40). Mitunter kann aber schon die Bezeichnung der Abgabe eine hinreichende Determinierung bewirken, insbesondere wenn mit ihr entweder nach dem Sprachgebrauch oder nach den

derzeit oder früher existierenden abgabenrechtlichen Normen ein spezifisches Verständnis verbunden wird (Fröhler/Oberndorfer, Gemeinde 84 f; Frank, Gemeindeabgaben 70 f; Lang, ZfV 2005, 176). Der Bundesgesetzgeber ist auch nicht verpflichtet, ein Höchstausmaß der Abgabe festzulegen (VfSlg 3550/1958; Taucher, ÖStZ 2002, 568 f; Lang, ZfV 2005, 176).

Allerdings ist fraglich, ob die Befugnis des Bundesgesetzgebers soweit reicht, um die Abgabe so umfassend zu regeln, dass die Gemeindevertretung nur noch das Ob der Abgabenerhebung entscheiden kann. Im Schrifttum wird dies überwiegend verneint (Fröhler/Oberndorfer, Gemeinde 83, Wolny, Die Gebührenhoheit der Gemeinde, 1986, 45; Ruppe, in: Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 7 Rz 40; Frank, Gemeindeabgaben 72). Im Vordergrund stehe die Kompetenz des Landesgesetzgebers nach § 8 Abs 1 F-VG, die Befugnis des Bundesgesetzgebers nach § 7 Abs 5 F-VG müsse demgegenüber eng ausgelegt werden (vgl zB Frank, Gemeindeabgaben 72; kritisch dazu Lang, ZfV 2005, 176).

Die Annahme, dass es überhaupt eine landesgesetzliche Regelungsbefugnis für Gemeindeabgaben gibt, die nach § 7 Abs 5 F-VG den Gemeinden zugewiesen sind, ist nicht unbedingt zwingend. Sie wird meist unter Berufung auf die Vorschrift des § 8 Abs 1 F-VG begründet, die die zentrale finanzverfassungsrechtliche Norm für Zuständigkeiten des Landesgesetzgebers ist (vgl bereits Quell, ÖJZ 1951, 585; weiters Fröhler/Oberndorfer, Gemeinde 81; Wißgott, Finanzausgleich 26; Pernthaler, Österreichische Finanzverfassung, 1984, 127; Horny, Finanzausgleich 142; Schnizer, in Smekal/Theurl, Finanzkraft_ 50 f; Ruppe, in: Krejci/Ruppe, Hrsg, Rechtsfragen 70; derselbe, F-VG § 7 Rz 44; Mühlberger/Teschl, ÖGZ 1993, 4; Taucher, ÖGZ 1996, H 3, 8; derselbe, ZfV 1997, 173). § 8 Abs 1 F-VG gilt aber nur "vorbehaltlich der Bestimmungen des § 7 Abs 3 bis 5". Dieser Vorbehalt trägt durchaus auch ein Verständnis, wonach der Landesgesetzgeber bei Abgaben nach § 7 Abs 5 F-VG überhaupt keine Zuständigkeit habe. Ein Anhaltspunkt dafür, § 7 Abs 5 F-VG möglichst eng und § 8 Abs 1 F-VG möglichst weit zu verstehen, ist nicht ersichtlich. Ein anderes Argument für die landesgesetzliche Zuständigkeit bei der Regelung von Abgaben nach § 7 Abs 5 F-VG liegt in der Vorschrift des § 8 Abs 6 F-VG: Diese Regelung, die nach herrschender Ansicht nicht nur für Gemeindeabgaben nach § 8 Abs 5 F-VG, sondern auch für jene nach § 7 Abs 5 F-VG Bedeutung hat (so bereits VfSlg 2170/1951), sieht vor, dass die Gemeinden unter bestimmten Voraussetzungen auch von der Landesgesetzgebung zur Erhebung bestimmter Abgaben verpflichtet werden können (vgl schon Schantl/Welan, ÖJZ 1969, 32 ff). Diese Möglichkeit zur verpflichtenden Erhebung der Gemeindeabgabe macht nur dann Sinn, wenn die Landesgesetzgebung - im

Falle eines Konflikts mit der Gemeinde - durch präzisierende Regelungen verhindern kann, dass die Gemeindevertretung die Abgabe zwar pflichtgemäß erhebt, aber zB ihre Bemessungsgrundlage aushöhlt. Die Annahme einer Landesgesetzgebungskompetenz trägt diesem Einwand Rechnung (vgl Lang, ZfV 2005, 178).

Nach herrschender Auffassung kann der Landesgesetzgeber die vom Bundesgesetzgeber unter § 7 Abs 5 F-VG eingeordnete Abgabe insoweit regeln, als dies der Bundesgesetzgeber nicht selbst getan hat (VfSlg 8099/1977; 10738/1998; vgl auch Fröhler/Oberndorfer, Gemeinde 31 f; Ruppe, in Krejci/Ruppe, Hrsg, Rechtsfragen 65 f). Die Landesgesetzgebung darf die vom Bundesgesetzgeber eingeräumte Ermächtigung jedoch nur konkretisieren, nicht aber einschränken (VfSlg 2170/1951; 3550/1959; 4205/1962; 8099/1977; 8188/1977; 10738/1985; 10947/1986; 11273/1987; 11294/1987; 11559/1987; 15583/1999; 17343/2004; VwGH 17.09.2001, 2000/17/0246; vgl auch schon Kathollnig, ÖGZ 1975, 129; Horny, Finanzausgleich 145; Öhlinger, in Doralt ua, Hrsg, Steuern im Rechtsstaat - FS Stoll, 1990, 209; Ruppe, in: Krejci/Ruppe, Hrsg, Rechtsfragen 64 ff; Frank, Gemeindeabgaben 102; Taucher, ÖStZ 2002, 569). Diese Differenzierung ist nicht unproblematisch: Jede Konkretisierung durch den Landesgesetzgeber schränkt letztlich die Befugnisse ein, die der Bundesgesetzgeber nach § 7 Abs 5 F-VG den Gemeinden eingeräumt hat (treffend Hengstschläger/Janko, in: Schambeck, Hrsg, Bundesstaat und Bundesrat, 1997, 214; Frank, Gemeindeabgaben 109). Im Falle einer bestimmten Konkretisierung durch den Landesgesetzgeber bleibt für eine alternative Konkretisierung durch die Gemeinde kein Raum (so auch Ruppe, in: Krejci/Ruppe, Hrsg, Rechtsfragen 66 f).

Die Vorschläge, die im Schrifttum gemacht wurden, um einschränkende Regelungen von konkretisierenden Regelungen zu scheiden, zeigen, welchen Schwierigkeiten diese Abgrenzungsversuche ausgesetzt sind: Nach Ruppe liegt eine unzulässige Einschränkung durch die Landesgesetzgebung vor, wenn sie die der Gemeinde durch die bundesgesetzliche Ermächtigung eingeräumte Möglichkeit der Erschließung von Abgabenerträgen beschneidet (Ruppe, in: Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 7 Rz 44). In Grenzfällen würde daher zu prüfen sein, ob aufgrund der landesgesetzlichen Regelung "die Ertragshoheit der Gemeinde hinter dem zurückbleibt, was bei einer sachgerechten materiellrechtlichen Regelung im Wege einer Gemeindeverordnung zu erwarten gewesen wäre" (Ruppe, in: Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 7 Rz 44). Achatz schlägt hingegen vor, die Grenze der landesgesetzlichen Zuständigkeit dann als überschritten anzunehmen, wenn "die Abgabe nicht mehr wesensmäßig dem Abgabentypus entspricht, für

(den) eine bundesgesetzliche Ermächtigung erteilt worden ist" (Achatz, in: Rebhahn, Hrsg, Beiträge zum Kärntner Landesrecht, 1995, 211). Er lässt auch Einschränkungen der bundesgesetzlichen Ermächtigung in Form von Befreiungstatbeständen zu (Achatz, in: Rebhahn, Hrsg, Beiträge 211). Derartige Befreiungen aufgrund landesgesetzlicher Vorschriften akzeptiert auch Ruppe, wenn sie lediglich der "sachgerechten Abgrenzung des Steuergegenstandes dienen und im Zusammenhang mit der konkreten Abgabe üblicherweise erwartet werden können" (Ruppe, in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 7 Rz 44). Darin liegt aber eine wesentliche Einschränkung gegenüber der von Achatz vertretenen Auffassung, die im Schrifttum weitgehend abgelehnt wird (zB Frank, Gemeindeabgaben 110).

Die Judikatur des VfGH steht expliziten Befreiungstatbeständen in landesgesetzlichen Regelungen hingegen ablehnend gegenüber (VfSlg 2170/1951): Eine landesgesetzliche Regelung, die den Gemeinden daher bloß ermöglicht, eine Lustbarkeitsabgabe „nach den Bestimmungen dieses Gesetzes“ auszuschreiben und einzuheben, wurde vom VfGH als verfassungswidrig aufgehoben. Der Landesgesetzgeber durfte es den Gemeinden daher nicht untersagen, eine Lustbarkeitsabgabe für sportliche Amateurveranstaltungen, bei denen ein Eintrittsgeld erhoben wurde, auszuschreiben.

Dies ist vor dem Hintergrund der Zielsetzung des § 7 Abs 5 F-VG, wonach den Gemeinden Abgabehoheit nicht nur ohne Mitwirkung, sondern sogar gegen den Widerstand des Landesgesetzgebers überlassen werden kann, verständlich und überzeugend. Dementsprechend erachtete es der VfGH als verfassungswidrig, wenn die bundesgesetzliche Ermächtigung, die nicht bloß den Abgabegenstand, sondern auch die Abgabenhöhe umfasst, durch den Landesgesetzgeber insoweit eingeschränkt wird, als er das Ausmaß der Abgabe selbst festsetzt (VfSlg 14975/1997; 15107/1998; 15395/1998; Horny, Finanzausgleich 146).

Im Erk VfSlg 11294/1987 hob der VfGH eine landesgesetzliche Regelung als verfassungswidrig auf, nach der Kanalbenützungsgebühren das Jahreserfordernis für die Instandhaltung und den Betrieb der Kanalanlage einschließlich einer angemessenen Erneuerungsrücklage nicht überschreiten durften. Der VfGH hielt fest, dass „der Landesgesetzgeber nicht berechtigt [ist], die bundesgesetzliche Ermächtigung einzuschränken [...] Dies hat der Landesgesetzgeber im vorliegenden Fall aber getan, indem er der Gemeinde die wesentliche, ihr durch die bundesgesetzliche Ermächtigung eingeräumte Möglichkeit genommen hat,

bestimmte Kosten bei der Vorschreibung zu berücksichtigen, ohne dass die Hereinbringung dieser Kosten auf andere Weise gewährleistet wäre. Der Abs 2 des § 6 Kanalabgabengesetz schränkt das Beschlussrecht der Gemeinde nämlich ausdrücklich auf das Jahreserfordernis für die Instandhaltung und den Betrieb der Kanalanlage einschließlich einer angemessenen Erneuerungsrücklage ein, während [...] nach der Judikatur des VfGH die bundesgesetzliche Ermächtigung zur Ausschreibung von Benützungsgebühren auch berechtigt, im Rahmen von Benützungsgebühren Kosten für die Errichtung der betreffenden Gemeindeeinrichtung in Anrechnung zu bringen.“

Konkretisierende Regelungen darf der Landesgesetzgeber jedoch erlassen. In diesem Zusammenhang hat der VfGH festgehalten, dass Befreiungen dann zulässig sind, wenn sie typischer Bestandteil jener landesgesetzlichen Regelungen waren, die der Gesetzgeber bei der erstmaligen finanzausgleichrechtlichen Einordnung der Abgabe als Beschlussrechtsabgabe vorgefunden hat (so Ruppe, in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 7 Rz 44 FN 70): Die in § 3 Tiroler AnkündigungssteuerG 1975 vorgesehenen Befreiungen waren bereits in 2 Abs 1 Tiroler AnkündigungssteuerG LGBl 21/1948 enthalten. Die „in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem FAG 1948 (-welches als erstes FAG eine Ankündigungsabgabe vorsah -) stehenden Landesgesetze über eine Ankündigungsabgabe [haben] den finanzausgleichsrechtlichen Begriffsinhalt der Abgabe wesentlich geprägt“. Dementsprechend bezeichnete der VfGH den in § 3 Tiroler AnkündigungssteuerG enthaltenen Befreiungskatalog als Regelung, die „der Sache nach eine gleichsam negativ formulierte, abgrenzende Umschreibung der Abgabegenstände enthält“.

Der VfGH hat auch gegen die durch den Landesgesetzgeber verfügte Einschränkung von Erstattungsvorschriften im Falle einer Gemeindeabgabe nach § 7 Abs 5 F-VG keine Bedenken gehabt (VfSlg 16022/2000): „Vorschriften des Inhaltes, dass bereits entrichtete Abgaben trotz rückwirkenden Wegfalles ihrer Rechtsgrundlage nur unter bestimmten Bedingungen erstattet werden, sind Vorschriften des materiellen Steuerrechts, zu deren Erlassung der Landesgesetzgeber somit auf Grund des §8 Abs1 F-VG 1948 im sachlichen Geltungsbereich dieser Norm zuständig ist. Der Verfassungsgerichtshof kann keinen Grund sehen, warum sich diese Zuständigkeit nicht auch auf Abgaben erstrecken sollte, die den Gemeinden durch eine bundesgesetzliche Ermächtigung nach §7 Abs5 F-VG 1948 in das freie Beschlussrecht übertragen worden sind, ist doch eine Einschränkung der vom Bund übertragenen Besteuerungsberechtigung mit einer solchen Regelung gewiss nicht verbunden.“

Überzeugend wird daher vertreten, dass der Landesgesetzgeber die Gemeindevertretung bindende Verjährungsvorschriften vorsehen darf (Frank, Gemeindeabgaben 137 f). Diese Verjährungsvorschriften beschränken zwar letztlich auch den Besteuerungstatbestand, sie dienen aber gleichzeitig auch – um mit Ruppe zu sprechen – der "sachgerechten Abgrenzung des Steuergegenstandes" und können „im Zusammenhang mit der konkreten Abgabe üblicherweise erwartet werden“ (Ruppe, in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 7 Rz 44). Dementsprechend werden vom Landesgesetzgeber erlassene Verjährungsvorschriften verfassungsrechtlich nur dann akzeptabel sein, wenn zB die Verjährungsfristen nicht ungerechtfertigt kürzer bemessen sind als sie der Landesgesetzgeber sonst für Landesabgaben vorsieht und wenn sie – unabhängig davon, was der Landesgesetzgeber sonst vorsieht – nicht so kurz festgesetzt sind, dass sie die Gemeinden an einer ordnungsgemäßen Vollziehung der ihnen zugewiesenen Abgaben hindern (zur Bedeutung von Äquivalenz- und Effektivitätsüberlegungen außerhalb des gemeinschaftsrechtlichen Kontextes vgl Lang, Intertax 2007, 146 ff). Haben daher bei Gemeindeabgaben nach § 7 Abs 5 F-VG weder der Bundes- noch der Landesgesetzgeber Verjährungsvorschriften vorgesehen, kommt den Gemeinden die Befugnis zur Erlassung derartiger Regelungen zu.

Die Grenze zwischen materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Vorschriften ist – wie das Beispiel der Verjährungsvorschriften, die regelmäßig zum materiellen Recht gezählt werden, aber meist in den Verfahrensgesetzen geregelt sind, zeigt – fließend. Für die Erlassung verfahrensrechtlicher Vorschriften ist einerseits die Bedarfskompetenz des Bundes nach Art 11 Abs 2 B-VG zu beachten. Diese Verfassungsvorschrift würde es ermöglichen, „das Verwaltungsverfahren, die allgemeinen Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechtes, das Verwaltungsstrafverfahren und die Verwaltungsvollstreckung auch in den Angelegenheiten, in denen die Gesetzgebung den Ländern zusteht; insbesondere auch in den Angelegenheiten des Abgabewesens, durch Bundesgesetz“ zu regeln. Voraussetzung dafür ist nach dem Verfassungswortlaut, dass „ein Bedürfnis nach Erlassung einheitlicher Vorschriften als vorhanden erachtet wird“. Solange der Bundesgesetzgeber von dieser Kompetenz keinen Gebrauch macht, folgt die Zuständigkeit zur Regelung des Verfahrensrechts dem Adhäsionsprinzip (Mayer, B-VG, 4. Aufl, 2007, 71). Die Kompetenz liegt daher bei jenem Gesetzgeber, dem die materiell-rechtlichen Regelungsbefugnisse zukommen. Da die Landesgesetzgeber im Rahmen ihrer Befugnisse für Gemeindeabgaben nach § 7 Abs 5 F-VG auch materiell-rechtliche Befugnisse haben, haben sie auch die

Möglichkeit, verfahrensrechtliche Anordnungen zu treffen (Frank, Gemeindeabgaben 137).

Nicht übersehen werden soll aber, dass der Landesgesetzgeber die Erlassung von Regelungen, die die bundesgesetzliche Ermächtigung konkretisieren, mit der landesgesetzlichen Ermächtigung von Gemeinden nach § 8 Abs 5 F-VG verbinden kann und auf diese Weise gegebenenfalls auch in der Lage ist, die bundesgesetzlich erteilte Ermächtigung im Ergebnis zu erweitern (dazu Ruppe, in: Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG, § 8 Rz 34). Vor diesem Hintergrund ist nicht einmal ausgeschlossen, dass der Landesgesetzgeber die bundesgesetzlich geregelte Abgabenhöhe erweitert (ausdrücklich Ruppe, in: Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG, § 8 Rz 34). Zu beachten sind dabei aber die anderen verfassungsrechtlichen und insbesondere finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben, wie zB das Gleichartigkeitsverbot des § 8 Abs 3 F-VG (näher Ruppe, in: Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG, § 8 Rz 34).

3. Die Bedeutung des § 7 Abs 6 F-VG für die Zuständigkeit des Landesgesetzgebers nach § 7 Abs 5 F-VG

Zu beachten ist allerdings die jüngere Rechtsentwicklung: Der Verfassungsgesetzgeber hat in das Finanzausgleichsgesetz 2008 eine eigene Verfassungsbestimmung eingefügt, die § 7 F-VG um einen sechsten Absatz ergänzt (BGBl I 103/2007): „Die Bundesgesetzgebung regelt die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben.“ Diese Verfassungsvorschrift trat zwar erst mit 1. 1. 2010 in Kraft, Bundesgesetze auf Grund dieser Bestimmung dürfen bereits von der Kundmachung des FAG 2008 an erlassen werden, durften jedoch auch vor dem 1. 1. 2010 nicht in Kraft treten. Der Bundesgesetzgeber hat von dieser Befugnis bereits Gebrauch gemacht und das Abgabenverwaltungsreformgesetz erlassen (BGBl I 20/2009). Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum FAG 2008 begründen die Notwendigkeit einer eigenen Verfassungsvorschrift wie folgt (289 BlgNR XXIII. GP, 14): „Obwohl dem Bund gemäß Art. 11 Abs. 2 B-VG die Kompetenz zur Regelung eines einheitlichen Abgabenverfahrensrechts zukommt, soweit ein Bedürfnis nach Erlassung einheitlicher Vorschriften als vorhanden erachtet wird, scheiterte die Erlassung einer einheitlichen Abgabenordnung bisher an der engen Verbindung

von verfahrensrechtlichen mit allgemeinen materiellrechtlichen Bestimmungen im Abgabenrecht. Mit der nunmehr vorgesehenen Kompetenz der Bundesgesetzgebung, die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben zu regeln, wird die Grundlage für ein einheitliches Abgabenverfahrensrecht geschaffen. Diese Kompetenz ermöglicht der Bundesgesetzgebung, sowohl für alle Abgabenbehörden einheitliche Regelungen zu erlassen als auch unterschiedliche Regelungen für die Abgabenbehörden des Bundes einerseits und für die Abgabenbehörden der Länder und Gemeinden andererseits vorzusehen, um den jeweiligen Erfordernissen der Praxis gerecht werden zu können.“ Offenbar wurde Art 11 Abs 2 B-VG als Kompetenzgrundlage für bundesgesetzlich zu erlassende Regelungen nicht als ausreichend erachtet, da der allgemeine Teil der bisher in der BAO enthaltenen Regelungen auf Grundlage dieser nur für das Verfahrensrecht maßgebenden Kompetenz nicht auf Landes- und Gemeindeabgaben ausgedehnt werden konnte und Art 11 Abs 2 B-VG nur auf den Bedarf nach „einheitlicher“ Regelungen zugeschnitten ist, während der Bundesgesetzgeber auch den Bedarf nach zwar von ihm erlassenen, aber von den für die Bundesabgaben verschiedenen Regelungen für Landes- und Gemeindeabgaben sah. Die mit Wirksamkeit vom 1. 1. 2010 geänderten Regelungen der Bundesabgabenordnung sind nunmehr ausdrücklich auch auf Gemeindeabgaben nach § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG anwendbar (§ 3 Abs 3 lit d BAO idF BGBl I 20/2009).

Dies bedeutet, dass der Landesgesetzgeber die Zuständigkeit, das Verfahrensrecht auf dem Gebiet der Landes- und Gemeindeabgaben zu regeln, mit Wirksamkeit vom 1. 1. 2010 verloren hat. Fraglich könnte sein, ob die ebenfalls in Verfassungsrang erlassene Übergangsvorschrift des § 17 Abs 3 lit d F-VG etwas an diesem Befund ändert: Nach dieser Vorschrift traten mit 1. 1. 2010 „in den Angelegenheiten § 7 Abs 6 bestehende landesrechtliche Vorschriften außer Kraft“, wobei dies unter dem Vorbehalt steht, soweit „die Bundesgesetzgebung nicht anderes bestimmt“. Diese Vorschrift dürfte aber nicht als permanente Rechtsgrundlage angesehen werden können, aufgrund der der Bundesgesetzgeber auch zu einem späteren Zeitpunkt noch die Anwendbarkeit landesrechtlicher verfahrensrechtlicher Regelungen anordnen darf. Vielmehr spricht der Übergangscharakter dieser Regelung dafür, dass diese Zuständigkeit des Bundesgesetzgebers mit dem Inkrafttreten des Abgabenverwaltungsreformgesetzes endet. Über die vor dem 1. 1. 2010 in § 323a Abs 3 BAO (idF Abgabenverwaltungsreformgesetz BGBl I 20/2009)

angesprochenen Fälle hinaus scheint es – zumindest auf den ersten Blick – keine Möglichkeit mehr zu geben, weitere landesrechtliche Verfahrensvorschriften für Landes- und Gemeindeabgaben anzuwenden. Die anderen bis zum 1. 1. 2010 anwendbaren landesrechtlichen Verfahrensvorschriften traten mit diesem Zeitpunkt ex constitutione (§ 17 Abs 3 lit d F-VG) außer Kraft. Eine Befugnis, neue landesrechtliche Regelungen auf dem Gebiet des Verfahrensrechts für Landes- oder Gemeindeabgaben zu erlassen, fehlt.

Die Verfassungsvorschrift des § 7 Abs 6 F-VG regelt aber nicht bloß das „Verfahren“, sondern auch „die allgemeinen Bestimmungen [...] für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben.“ Dementsprechend verliert der Landesgesetzgeber auch die Befugnis, „allgemeine Bestimmungen“ der sonst von ihm normierbaren Abgaben zu erlassen. Der Wortlaut spricht generell von den „von den Abgabenbehörden [...] der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben“, sodass auch die Beschlussrechtsabgaben nach § 7 Abs 5 F-VG erfasst sein werden. Die „allgemeinen Bestimmungen“ von den anderen materiell-rechtlichen Regelungen zu trennen, ist nicht ohne Weiteres möglich. Für die Auslegung relevant könnte die im Zeitpunkt der Erlassung des § 7 Abs 6 F-VG geltende Fassung der Bundesabgabenordnung sein, deren 1. Abschnitt mit der Überschrift „Allgemeine Bestimmungen“ überschrieben ist. Wenn der Verfassungsgesetzgeber eine Kompetenz normiert, die den Bundesgesetzgeber in die Lage versetzen soll, auch materiell-rechtliche Vorschriften zu erlassen, sprechen gute Gründe dafür, dass er mit den materiell-rechtlichen Vorschriften auch jene der BAO vor Augen hatte. Analysiert man die in der BAO enthaltenen Regelungen, so geht es dort um die „Entstehung des Abgabenanspruchs“ (§§ 4 f BAO), „Gesamtschuld, Haftung und Rechtsnachfolge“ (§§ 6 ff BAO), „Abgabenrechtliche Grundsätze und Begriffsbestimmungen“ (§§ 20 ff BAO)“ und das „Verhältnis zum Ausland“ (§ 48 BAO) und um die „Abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht“. Tatsächlich sind diese Regelungen – mit wenigen Modifikationen (zB § 41 a, § 44 oder § 48 letzter Satz BAO) – ab 1. 1. 2010 auch für die Landes- und Gemeindeabgaben maßgebend. Will man aus diesen Regelungen ableiten, welche Vorstellungen der Verfassungsgesetzgeber vor Augen hatte, um die „allgemeinen Bestimmungen“ von den anderen – weiterhin durch den Landesgesetzgeber normierbaren – materiell-rechtlichen Vorschriften abzugrenzen, stößt man auf Schwierigkeiten: Ist bei den „allgemeinen Grundsätzen“, zu denen wohl die Regelungen über das Ermessen (§ 20 BAO), die wirtschaftliche Betrachtungsweise und den Missbrauch (§ 21 f BAO), Scheingeschäfte (§ 23 BAO) und Zurechnung (§ 24 BAO) gehören,

schon dem Wortlaut nach klar nachvollziehbar, dass es sich dabei auch um „allgemeine Bestimmungen“ handelt, so ist dies bei den „Begriffsbestimmungen“ kaum einsichtig. Der Grund für die allgemeine Regelung dieser Vorschriften in der BAO liegt darin, dass es sich durchwegs um Begriffe handelt, die für mehrere Bundesabgaben relevant sind. Der Gesetzgeber verzichtet aus Gründen legislativer Zweckmäßigkeit, diese Begriffe in jedem Abgabengesetz, in dem sie verwendet werden, gesondert zu definieren. All diese Begriffe betreffen aber durchaus Details der jeweiligen materiell-rechtlichen Regelungen – wie dies zB bei den Begriffen der Angehörigen (§ 25 BAO), des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts (§ 26 BAO), des Sitzes und des Ortes der Geschäftsleitung (§ 27 BAO), des Gewerbebetriebs (§ 28 BAO) oder der Betriebsstätte (§ 29 BAO) der Fall ist – und unterscheiden sich von ihrer Bedeutung her nicht von anderen Begriffen, die in einem Einzelsteuergesetz definiert sind. Der Begriff des Dienstverhältnisses, der – bloß – in § 47 Abs 2 EStG definiert ist, ist für die steuerrechtliche Rechtsanwendung nicht weniger bedeutend als der Begriff des Gewerbebetriebes, dessen Definition sich in § 28 BAO findet. Einzelne dieser Begriffe – wie zB jener des Gewerbebetriebs – sind zB auch sowohl im allgemeinen Teil der BAO als auch im Einzelsteuergesetz definiert (§ 28 BAO, § 23 EStG). Eng verzahnt sind aber seit jeher auch die Regelungen über Steuerschuldentstehung und der Haftung betroffen, die sowohl in der BAO als auch – teilweise abweichend – in Einzelsteuergesetzen geregelt sind (vgl zB §§ 8 ff GrESTG; §§ 9 ff KVG). Die Aufgabe, bei derartigen Regelungen zwischen „allgemeinen Bestimmungen“ und sonstigen materiell-rechtlichen Regelungen zu unterscheiden, scheint kaum lösbar.

Berücksichtigt man die Gesetzesmaterialien, so erkennt man, dass ein Grund für die Schaffung einer Bundesgesetzgebungskompetenz für die „allgemeinen Bestimmungen“ offenbar in „der engen Verbindung von verfahrensrechtlichen mit allgemeinen materiellrechtlichen Bestimmungen im Abgabenrecht“ gelegen war (289 BlgNR XXIII. GP, 14). Die Ausdehnung der Zuständigkeit auf die „allgemeinen Bestimmungen“ wurde offenbar deshalb vorgenommen, um die Abgrenzung zwischen den Verfahrensvorschriften und den materiell-rechtlichen Vorschriften in Grenzbereichen nicht erforderlich zu machen. Eine Intention der Gesetzesverfasser war es somit, die mit den verfahrensrechtlichen Vorschriften eng verzahnten Regelungen des materiellen Steuerrechts in die Bundeszuständigkeit zu verlagern. Dies könnte jedenfalls für Verjährungsvorschriften Bedeutung haben, die in der BAO nicht unter den „allgemeinen Bestimmungen“ geregelt waren und sind.

Für Auslegungszwecke könnte auch die Parallele des Wortlauts des § 7 Abs 6 F-VG zu einer Formulierung des Art 11 Abs 2 B-VG von Bedeutung sein. § 7 Abs 6 F-VG ist ja auch deshalb geschaffen worden, weil Art 11 Abs 2 B-VG keine praktikable Kompetenzgrundlage für die Erlassung von bundesgesetzlichen Regelungen abgegeben hat. Daher ist es naheliegend anzunehmen, dass die Ähnlichkeit der Formulierungen in § 7 Abs 6 F-VG und Art 11 Abs 2 B-VG nicht völlig zufällig ist. Art 11 Abs 2 B-VG spricht im Zusammenhang mit dem Verwaltungsstrafrecht ebenfalls von den „allgemeinen Bestimmungen“, die von der Bedarfskompetenz des Bundes erfasst wären. Besondere Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechts sind von dieser Zuständigkeit nicht erfasst. Dementsprechend darf die Normierung von Straftatbeständen und Strafdrohungen nicht auf Art 11 Abs 2 B-VG gestützt werden (VfSlg 5910/1969). Bezogen auf das materielle Steuerrecht könnte dies bedeuten, dass Besteuerungstatbestände selbst nicht zu den „allgemeinen Bestimmungen“ im Sinne des § 7 Abs 6 F-VG zählen. Gerade Definitionen von Begriffen, die für einzelne Steuertatbestände konstitutiv sind, haben naturgemäß tatbestandliche Bedeutung für die Regelung von Steuerpflichten. Diese Definitionen haben klarerweise aber alleine – also ohne Verweis auf sie im jeweiligen Besteuerungstatbestand – keine Relevanz. Definitionen und insbesondere die Regelungen über das Steuerschuldverhältnis und die Haftung in der BAO haben – im Verhältnis zu den bundesgesetzlich geregelten Einzelsteuergesetzen – subsidiären Charakter: Bei der Schaffung von Einzelsteuergesetzen werden gesonderte Regelungen über Steuerschuld und Haftung erlassen, wenn die Regelungen der BAO nicht als zweckmäßig erachtet werden oder der Konkretisierung bedürfen. Sonst werden diese Fragen legislativ nicht angesprochen, was die automatische Anwendbarkeit der Regelungen der BAO nach sich zieht. Wenn man davon ausgeht, dass die Normierung von Steuertatbeständen genauso wenig zu den „allgemeinen Bestimmungen“ nach § 7 Abs 6 F-VG gehört wie die Normierung von Straftatbeständen zu den „allgemeinen Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechts“ nach Art 11 Abs 2 B-VG, muss es dem Landesgesetzgeber an sich freistehen, die Besteuerungstatbestände zu erlassen und die dazu erforderlichen steuerschuld- und haftungsrechtlichen Regelungen auch selbst zu schaffen und eigene Definitionen zu kreieren. Sieht er keine Notwendigkeit dazu, sind automatisch die „allgemeinen Bestimmungen“ der Bundesabgabenordnung maßgebend. Damit hat es der Landesgesetzgeber weitgehend in der Hand, darüber zu entscheiden, wie weit er sich der bundesgesetzlichen Regelungen bedienen möchte. Die bundesrechtlichen Vorschriften der BAO haben daher auf dem Gebiet des materiellen Steuerrechts nur subsidiären Charakter. Die Abgrenzung zwischen den „allgemeinen

Bestimmungen“ des materiellen Landes- und Gemeindeabgabenrechts und den anderen Bestimmungen wird daher über weite Strecken vom Landesgesetzgeber vorgenommen, der darüber entscheidet, wie weit er auf die „allgemeinen“ bundesrechtlichen Bestimmungen zurückgreift. Der Landesgesetzgeber hat damit auch die Möglichkeit, über den Anwendungsbereich der vom Bundesgesetzgeber geschaffenen Regelungen zu entscheiden.

Allerdings darf nicht übersehen werden, dass der Verfassungsgesetzgeber intendiert hat, der Rechtszersplitterung Einhalt zu bieten. Daher kann die Bedeutung der bundesgesetzlich erlassenen Regelungen nicht bloß darin liegen, unverbindliche Musterregelungen geschaffen zu haben, deren sich der Landesgesetzgeber beliebig bedienen kann, aber nicht muss. Der Landesgesetzgeber wird daher nicht willkürlich eigene materiell-rechtliche Regelungen in Bereichen erlassen können, für die der Bundesgesetzgeber bereits Grundsätze aufgestellt oder Definitionen vorgesehen hat. Wenn der Landesgesetzgeber von vorgegebenen bundesrechtlichen Regelungen abweicht, ist dies nur zulässig, wenn dies aus dem Blickwinkel der zu schaffenden Steuertatbestände zumindest zweckmäßig, wenn nicht sogar geboten erscheint. Lässt sich keine Rechtfertigung für eine abweichende Regelung finden, steht die landesgesetzliche Regelung nicht mit § 7 Abs 6 F-VG in Einklang.

Dies sei an einem Beispiel erläutert: § 2 Abs 3 des Kärntner ZweitwohnsitzabgabeG (ZWAG, LGBl 84/2005) definiert – weitgehend in inhaltlicher Übereinstimmung mit § 26 BAO – den Begriff des Wohnsitzes, den eine Person dort begründet, „wo sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benützen wird“. Abweichend zu § 26 BAO findet sich in § 2 Abs 4 ZWAG aber auch eine Definition der für § 2 Abs 3 ZWAG maßgebenden „Wohnung“: „Als Wohnungen gelten eingerichtete, also für Wohnzwecke entsprechend ausgestattete Räumlichkeiten, die vom Inhaber ohne wesentliche Veränderung zur Deckung eines, wenn auch nur zeitweiligen Wohnbedarfes verwendet werden können.“ Soweit und solange dieser Begriff der Wohnung der Rechtsprechung zu § 26 BAO entspricht, ist dies jedenfalls unproblematisch: Die bloße Wiederholung einer „allgemeinen Bestimmung“ des Steuerrechts ist unbedenklich (so die Rechtsprechung zur Wiederholung einer Bestimmung eines Bedarfsgesetzes nach Art 11 Abs 2 B-VG in einem Landesgesetz: VfSlg 4458/1963). Sollte sich aber herausstellen, dass diese Definition der Wohnung dazu führt, dass der Wohnsitzbegriff des § 2 Abs 3 ZWAG von § 26 BAO inhaltlich abweicht, wird eine derartige Regelung dann nicht gegen § 7 Abs 6 F-VG verstoßen, wenn sich die Zweckmäßigkeit dieser Abweichung vor

dem Hintergrund der Zielsetzungen des Kärntner Zweitwohnsitzabgabegesetzes rechtfertigen lässt.

Vor diesem Hintergrund soll nunmehr nochmals die nach § 7 Abs 6 F-VG scheinbar ausschließlich dem Bundesgesetzgeber zukommende Kompetenz zur Erlassung von Regelungen über das „Verfahren“ der Landes- und Gemeindeabgaben in den Blick genommen werden. Zwar wäre es einfacher, verfahrensrechtliche Regelungen von materiell-rechtlichen Regelungen zu unterscheiden als zwischen den „allgemeinen Bestimmungen“ und den anderen materiellen Steuervorschriften zu differenzieren. Eine detailliertere Analyse zeigt aber, dass es wenig Sinn macht, § 7 Abs 6 F-VG so zu verstehen, dass der Landesgesetzgeber überhaupt keine Möglichkeit zur Erlassung von Verfahrensvorschriften mehr hat. Bestimmte materiell-rechtliche Vorschriften bedürfen nämlich sinnvollerweise spezifischer verfahrensrechtlicher Vorschriften: Führt der Rechtssetzer eine Regelung über eine Parkgebührenabgabe ein, kann es erforderlich sein, Auskunftspflichten vom Zulassungsbesitzer vorzusehen. Wer eine Ortstaxe schafft und einen ordnungsgemäßen Vollzug sicherstellen will, wird nicht umhin kommen, Meldepflichten des Unterkunftsgebers (zB § 5a Kärnter Orts- und NächtigungstaxenG, LGBl 144/1970 idF 97/2005) und Auskunftspflichten gegenüber Kontrollorganen (vgl zB § 11 Kärnter Orts- und NächtigungstaxenG, LGBl 144/1970 idF 97/2005) vorzusehen. Bundesgesetzliche Regelungen über das Verfahren werden derartige speziell auf bestimmte Abgaben zugeschnittene Vorschriften schon aus Gründen der legislatischen Praktikabilität nicht vorsehen können. Vor allem aber kann der Bundesgesetzgeber aufgrund des Abgabenerfindungsrechts der Länder gar nicht vorhersehen, welche Abgaben vom Landesgesetzgeber künftig geschaffen werden und welche spezifischen verfahrensrechtlichen Anordnungen sich als zweckmäßig erweisen könnten. Würde man in diesen Fällen darauf beharren, dass auch spezifische, auf eine bestimmte Abgabe zugeschnittene verfahrensrechtliche Regelungen nur vom Bundesgesetzgeber erlassen werden dürfen, wäre die Schaffung einer neuen Abgabe durch den Landesgesetzgeber davon abhängig, dass der Bundesgesetzgeber bereit wäre, die erforderlichen verfahrensrechtlichen Regelungen zu erlassen. Das Abgabenerfindungsrecht der Länder wäre dann im Ergebnis beseitigt, da die Schaffung spezifischer verfahrensrechtlicher Regelungen einer Genehmigungsbefugnis des Bundesgesetzgebers gleich käme. Will man nicht annehmen, dass der Verfassungsgesetzgeber mit der Schaffung des § 7 Abs 6 F-VG das Abgabenerfindungsrecht der Länder beseitigt hat – und für eine derartige Annahme besteht kein Anhaltspunkt –, muss man daher auch verfahrensrechtliche

Vorschriften in landesgesetzlichen Regelungen zulassen, soweit sie aufgrund der jeweiligen materiell-steuerrechtlichen Regelungen geboten oder zumindest erforderlich sind.

Vor diesem Hintergrund bietet es sich an, die Vorschrift des Art 11 Abs 2 letzter Halbsatz B-VG auch für die von § 7 Abs 6 F-VG erfassten Zuständigkeiten weiterhin als anwendbar zu erachten. Demnach kann der Landesgesetzgeber abweichende Regelungen vorsehen, wenn dies der Gegenstand erforderlich macht.

Was bedeutet nun die ab 1. 1. 2010 beginnende Wirksamkeit der verfassungsgesetzlichen Regelung des § 7 Abs 6 F-VG und des einfachgesetzlichen Regelungen des Abgabenverwaltungsreformgesetzes (BGBl I 20/2009) für die in diesem Abschnitt einleitend beschriebene Befugnis des Landesgesetzgebers, auch bei Gemeindeabgaben nach § 7 Abs 5 F-VG zwar keine einschränkenden, aber doch konkretisierende Regelungen zu erlassen? Nach der hier begründeten Auffassung, die allerdings klarerweise noch keine unmittelbare höchstgerichtliche Bestätigung für sich ins Treffen führen kann, sind die Auswirkungen auf dem Gebiet des materiellen Steuerrechts gering: Der Landesgesetzgeber kann weiterhin die bundesgesetzliche Ermächtigung konkretisieren. Über die in der Bundesabgabenordnung nun enthaltenen „allgemeinen Bestimmungen“ darf er sich sogar hinwegsetzen, wenn eine abweichende Regelung in Hinblick auf den Regelungsgegenstand erforderlich ist. Für die Verfahrensvorschriften wird Ähnliches gelten: Die in der BAO enthaltenen Regelungen werden vom Landesgesetzgeber konkretisiert und – wenn erforderlich oder zweckmäßig – adaptiert werden können. Dies sei an einem Beispiel verdeutlicht: Selbst wenn man in der Verfassungsbestimmung Art II BGBl 384/1986, die eine Reaktion auf die zum Gleichheitsgrundsatz – und nicht zu Kompetenzfragen – ergangene Rechtsprechung des VfGH darstellt (VfSlg 10505/1985), keine kompetenzrechtliche Grundlage für die Landesgesetzgebung sieht (anders aber Frank, Gemeindeangaben 477 f), dürfte es zulässig sein, wenn die Landesgesetzgeber in den von ihnen erlassenen Regelungen über die Parkgebühren eine Verpflichtung für Zulassungsbesitzer vorsehen, darüber Auskunft zu geben, wem er das Fahrzeug zum fraglichen Zeitpunkt überlassen hat (zB 2 Abs 2 OÖ ParkgebührenG, LGBl 28/1988). Dabei handelt es sich zwar um eine verfahrensrechtliche Vorschrift, deren Erlassung aber aus dem Blickwinkel der Parkgebührenregelungen wenn nicht geboten, so zumindest zweckmäßig ist.

4. Die Regelung von Beschlussrechtsabgaben nach § 8 Abs 5 F-VG durch den Landesgesetzgeber

Landesgesetzliche Zuständigkeit besteht auch nach § 8 Abs 5 F-VG: Der Landesgesetzgeber selbst kann ebenfalls Abgaben in das freie Beschlussrecht der Gemeinde übertragen. Dabei kann es sich einerseits um Regelungen handeln, die der Bundesgesetzgeber im Finanzausgleichsgesetz zwar angesprochen, aber nicht selbst in § 15 FAG 2008 in das freie Beschlussrecht der Gemeinden übertragen hat. Nicht alle der in § 14 Abs 2 FAG 2008 zu „ausschließlichen Gemeindeabgaben“ erklärten Abgaben sind vom Bundesgesetzgeber auch nach § 7 Abs 5 F-VG zu „Gemeindeabgaben auf Grund freien Beschlussrechtes“ erklärt worden. Bei diesen Abgaben hat es der Landesgesetzgeber in der Hand, ob er die Regelung dieser Abgaben gar nicht vornimmt, sie abschließend – also zur Gänze – vornimmt oder sie in das freie Beschlussrecht der Gemeinden nach § 8 Abs 5 F-VG überträgt (vgl. Frank, Gemeindeabgaben 388 zum Beispiel der Zweitwohnsitzabgaben). Bei jenen in § 14 Abs 1 FAG 2008 zu ausschließlichen „Landes (Gemeinde)abgaben“ erklärten Abgaben, die nicht auch von § 14 Abs 2 FAG 2008 erfasst sind, bleibt es dem Landesgesetzgeber überlassen, diese Ermächtigung gar nicht auszuschöpfen oder diese Abgaben als ausschließliche oder geteilte Landesabgaben oder als ausschließliche Gemeindeabgaben zu erlassen und gegebenenfalls nach § 8 Abs 5 F-VG in das freie Beschlussrecht der Gemeinden zu überführen (Frank, Gemeindeabgaben 430 zum Beispiel der Wiener Ortstaxe, bei der es sich um eine ausschließliche Gemeindeabgabe handelt, die allerdings nicht in das freie Beschlussrecht übertragen wurde). Andererseits kann es sich um Abgaben handeln, die finanzausgleichsrechtlich überhaupt nicht angesprochen sind und die der Landesgesetzgeber im Rahmen seines ihm finanzverfassungsrechtlich verbürgten Abgabenerfindungsrechts schafft und gleichzeitig den Gemeinden nach § 8 Abs 5 F-VG überträgt.

Die Regelung des § 8 Abs 5 F-VG sieht ausdrücklich vor, dass solche "Landesgesetze ... die wesentlichen Merkmale dieser Abgaben, insbesondere auch ihr zulässiges Höchstausmaß bestimmen" müssen. Die Regelung durch die Landesgesetzgebung muss einen entsprechenden Mindestinhalt haben, der nach herrschender Ansicht über den vom Bundesgesetzgeber verlangten Mindestinhalt nach § 7 Abs 5 F-VG hinausgehen muss (dazu Ruppe, ÖJT 1976 I/1/B, 81; derselbe, in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 8 Rz 35; Horny, Finanzausgleich 146; Wolny, Gebührenhoheit 45; Öhlinger, in Doralt ua, Hrsg, Stoll-FS 207 f, 210;

Taucher, ZfV 1997, 171; VfSlg 3853/1960; 5244/1966; Mühlberger/Teschl, ÖGZ 1993, 4 verweisen auf VfSlg 8188/1977 und stellen fest, dass sich die jüngere Rsp mit der Festsetzung des Abgabenhöchstsatzes begnüge). Eine nach § 7 Abs 5 F-VG erteilte bundesgesetzliche Ermächtigung muss daher zB nicht das zulässige Höchstausmaß der Abgabe bestimmen, die landesgesetzliche Ermächtigung nach § 8 Abs 5 F-VG hingegen schon. Nach Ruppe gehören neben dem ausdrücklich geforderten „zulässigen Höchstausmaß“ zu den nach § 8 Abs 5 F-VG zumindest zu regelnden „wesentlichen Merkmalen“ einer Abgabe der Besteuerungsgegenstand, die Bemessungsgrundlage und die Regelung der Steuerschuldnerschaft, nicht aber die persönlichen und sachlichen Steuerbefreiungen, die Form der Entrichtung oder der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld (Ruppe, in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 8 Rz 35). Diese auf § 8 Abs 5 F-VG gestützten landesgesetzlichen Vorschriften sind nicht jenem strengen Bestimmtheitsgebot unterworfen, das sonst für Abgabengesetze gilt (vgl zB VfSlg 14523/1996).

Auch bei Abgaben nach § 8 Abs 5 F-VG stellt sich die Frage, ob der Landesgesetzgeber bereits eine umfassende Regelung treffen darf. Sieht man – sogar – bei Abgaben nach § 7 Abs 5 F-VG eine Befugnis des Landesgesetzgebers zur umfassenden Regelung der Abgabe, zu der die Gemeinden bundesgesetzlich ermächtigt wurden, wäre nicht einzusehen, dem Landesgesetzgeber diese Befugnis bei jenen Abgaben abzusprechen, zu deren Erhebung er selbst ermächtigen darf. Der Zusammenhang zu § 8 Abs 6 F-VG legt auch hier nahe, dass die Befugnis der Landesgesetzgebung zur Ersatzvornahme auch eine umfassende Regelungskompetenz des Landesgesetzgebers voraussetzt, da sonst § 8 Abs 6 F-VG von einer Gemeinde, die nicht die zur Abgabenerhebung erforderlichen Regelungen erlässt, unanwendbar gemacht werden könnte (Ruppe, in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § Rz 36; Frank, Gemeindeabgaben 89). Nach der Rechtsprechung des VfGH ist der Landesgesetzgeber zwar verpflichtet, nach § 8 Abs 5 F-VG das zulässige Höchstausmaß der Abgabe zu regeln, es bleibt ihm jedoch verwehrt, die Gemeinde darüber hinaus bei der Festlegung des Abgabensatzes zu beschränken (VfSlg 11294/1987; 15107/1998; VwGH 18.03.2002, 2002/17/0015, 21.01.2004, 2001/16/0526; Taucher, ÖGZ 1996, H 3, 11 f; Taucher, ZfV 1997, 176).

Der Landesgesetzgeber kann seine Kompetenzen nach § 7 Abs 5 F-VG und § 8 Abs 5 F-VG auch verbinden: Er kann eine bundesgesetzlich erteilte Ermächtigung präzisieren und den Gegenstand der Abgabe gleichzeitig unter Berufung auf § 8 Abs 5 F-VG erweitern (Ruppe, in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 8 Rz 34). Um diese Kompetenz nach § 8 Abs 5 F-VG aber überhaupt in Anspruch nehmen zu

können, bedarf es entweder einer bundesgesetzlichen Ermächtigung oder aber der Inanspruchnahme des – von der Rechtsprechung des VfGH unter Berufung auf Argumente von Ruppe aus § 8 Abs 3 F-VG abgeleiteten (VfSlg 3033/1956; 9804/1983, 11.666/1988, 11667/1988, 11727/1988; 15395/1998; VwGH 17.12.2001, 99/17/0264; 26.02.2003, 2002/17/0350; Ruppe, in: Wilburg-FS 323 ff; derselbe, in Pernthaler, Hrsg, Reform 30 ff; Mühlberger/Teschl, ÖGZ 1993, 5 f; Achatz, in Rebhahn, Beiträge 212 ff; Taucher, ÖGZ 1996, H 3, 9; derselbe, ÖGZ 1998, H 11, 6, 12) – Abgabenerfindungsrechts der Länder.

Vor diesem Hintergrund ist auch die Vorschrift des § 15 Abs 3 FAG 2008 zu verstehen, wonach die Ermächtigung der Gemeinden, durch Beschluss der Gemeindevertretung die in dieser Vorschrift aufgelisteten Abgaben auszuschreiben „vorbehaltlich weiter gehender Ermächtigungen durch die Landesgesetzgebung“ erfolgt. Im Schrifttum ist darauf hingewiesen worden, dass diese finanzausgleichsgesetzliche Regelung keine konstitutive Bedeutung hat (Ruppe, in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 8 Rz 33; Frank, Gemeindeabgaben 103 ff). Die Formulierung stellt lediglich die der Landesgesetzgebung gemäß § 8 Abs 1 und 5 F-VG zukommende Befugnis klar, Gemeindeabgaben in das freie Beschlussrecht der Gemeinden zu übertragen (Frank, Gemeindeabgaben 104). Dem Landesgesetzgeber bleibt es daher unbenommen, auch andere Abgaben – wie die kraft Abgabenerfindungsrecht geschaffenen – den Gemeinden zu überlassen (Ruppe, in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 8 Rz 33). Diese Formulierung des Einleitungssatzes des § 15 Abs 3 FAG 2008 dient daher der Bekräftigung des Abgabenerfindungsrechts der Länder (Mühlberger, System 29 f), das allerdings ohnehin verfassungsrechtlich garantiert ist.

5. Die Bedeutung des § 7 Abs 6 F-VG für die Zuständigkeit des Landesgesetzgebers nach § 8 Abs 5 F-VG

Zu untersuchen bleibt, welche Bedeutung die mit BGBl I 103/2007 geschaffene Verfassungsvorschrift des § 7 Abs 6 F-VG auf die Zuständigkeit des Landesgesetzgebers zur Regelung von freien Beschlussrechtsabgaben gemäß § 8 Abs 5 F-VG hat. Dem eindeutigen Wortlaut nach ist diese Regelung auch auf Gemeindeabgaben nach § 8 Abs 5 F-VG anwendbar. Zwar könnte die systematische Stellung dieser Vorschrift in § 7 F-VG an ihrer Relevanz für die Anwendung des § 8 Abs 5 F-VG zweifeln lassen, doch darf zum einen die

systematische Stellung einer Vorschrift im Gefüge des Finanz-Verfassungsgesetzes nicht überbewertet werden. Schließlich hat zB auch die in § 8 Abs 6 F-VG enthaltene Regelung nicht nur für die Gemeindeabgaben nach § 8 Abs 5 F-VG sondern auch jene nach § 7 Abs 5 F-VG Bedeutung (so bereits VfSlg 2170/1951; Mühlberger/Teschl, ÖGZ 1993, 9; Wißgott, Finanzausgleich 28; Wolny Gebührenhoheit 53; Lang, ZfV 2005, 178). Zum anderen aber macht der legislative Standort der Regelung in § 7 Abs 6 F-VG durchaus Sinn, da § 7 F-VG generell die Gesetzgebungszuständigkeit der Länder umschreibt. Somit sprechen auch keine systematischen Argumente gegen die Anwendung des § 7 Abs 6 F-VG auf Gemeindeabgaben nach § 8 Abs 5 F-VG.

§ 3 Abs 3 lit d BAO (idF BGBl I 20/2009) erwähnt auch auf einfachgesetzlicher Ebene ausdrücklich alle Abgaben regelnden oder sichernden „auf Grund des freien Beschlussrechtes ergangene Beschlüsse der Gemeindevertretungen (§ 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 des Finanz-Verfassungsgesetzes 1948)“. Damit ist klar, dass auch der einfache Bundesgesetzgeber mit Wirksamkeit vom 1. 1. 2010 von seiner Zuständigkeit, das Verfahren und die allgemeinen Bestimmungen dieser Abgaben zu regeln, Gebrauch macht. Die zu § 7 Abs 5 F-VG angestellten Überlegungen gelten hier sinngemäß: Nach der hier begründeten Auffassung sind die eine Beschlussrechtsabgabe nach § 8 Abs 5 F-VG regelnden Vorschriften an sich in der Bundesabgabenordnung enthalten, soweit es sich um Verfahrensrecht und um die „allgemeinen Bestimmungen“ des jeweiligen materiellen Steuerrechts handelt. Der Landesgesetzgeber kann aber konkretisierende und auch abweichende Regelungen erlassen, wenn sich dies vor dem Hintergrund der von ihm zu erlassenden materiell-rechtlichen Regelungen geboten oder zumindest zweckmäßig erweist.

Die bisher angestellten Überlegungen zeigen, dass dem Landesgesetzgeber sowohl nach § 7 Abs 5 F-VG als auch nach § 8 Abs 5 F-VG zwar die Befugnis zukommt, eine der Gemeinde überlassene Abgabe umfassend zu regeln. Im Falle von nach § 7 Abs 5 F-VG erteilten Ermächtigungen des Bundesgesetzgebers darf dies der Landesgesetzgeber insoweit, als die bundesgesetzliche Regelung dafür Platz lässt. Umgekehrt ist der Landesgesetzgeber aber nicht zur umfassenden Regelung verpflichtet. Vielmehr kann er bei Abgaben nach § 7 Abs 5 F-VG entweder überhaupt keine Regelung erlassen oder sich aber auf bestimmte Präzisierungen beschränken. Bei Abgaben nach § 8 Abs 5 F-VG kann er sich auf die Ermächtigung zur Abgabenerhebung und die Regelung der wesentlichen Merkmale, einschließlich des Höchstmaßes der Abgabe, beschränken. Die Befugnis der Gemeindevertretung hängt demnach davon ab, inwieweit der

Landesgesetzgeber von seinen Kompetenzen zur umfassenden Regelung Gebrauch gemacht hat. Wenn sich der Landesgesetzgeber zunächst bei Ausübung seiner Befugnisse beschränkt und erst zu einem späteren Zeitpunkt entschließt, präzisierende oder gar umfassende Regelungen zu erlassen, beschneidet er damit eine zunächst von ihm der Gemeindevertretung zugestandene Kompetenz. Umgekehrt wachsen die Befugnisse der Gemeindevertretung zur Normsetzung nach § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG, wenn der Landesgesetzgeber von ihm ursprünglich erlassene präzisierende oder umfassenden Inhalt habende Regelungen wieder zurücknimmt oder sich – im Falle des § 8 Abs 5 F-VG – auf die Normierung der Mindestanforderungen beschränkt.

III. Die Zuständigkeit der Gemeinden zur Regelung von Gemeindeabgaben

1. Die Beschlussbefugnisse der Gemeinden nach § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG

Die Regelungen des F-VG teilen die Gesetzgebungsbefugnisse zwischen Bund und Ländern, wobei dem Bundesgesetzgeber die dominante Position zukommt. Normsetzungsbefugnisse der Gemeinden sind die in § 7 Abs 5 F-VG und § 8 Abs 5 F-VG angesprochenen Ausnahmen. Ausgeübt werden die Befugnisse vom Gemeinderat, der die in § 7 Abs 5 F-VG und § 8 Abs 5 F-VG angesprochene Gemeindevertretung bildet (Frank, Gemeindeabgaben 121). Der Gemeinderat hat sich bei der Wahrnehmung seiner Normsetzungsbefugnisse der Verordnung zu bedienen (Ruppe, in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 5 Rz 4). Die rechtliche Einordnung dieser Verordnung wurde im Fachschrifttum ausführlich diskutiert (vgl auch Kathollnig, ÖGZ 1975, 126 ff; Horny, Finanzausgleich 145 ff; Mühlberger/Teschl, ÖGZ 1993, 6 f; Ruppe, in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 5 Rz 4). Im Mittelpunkt stand dabei die Frage, mit welchem der sonst in der Rechtsordnung vorgesehenen Verordnungstypen die von den Gemeinden nach § 7 Abs 5 F-VG und § 8 Abs 5 F-VG erlassenen Verordnungen am ehesten vergleichbar sind. Entscheidend ist, dass es sich um Verordnungen nach Art 139 B-VG handelt, denn nur dann greifen die verfassungsrechtlich vorgesehenen Kontrollmechanismen (Frank, Gemeindeabgaben 172 f; Hattenberger, ZfV 2001, 548). Im Unterschied zu Verordnungen nach Art 18 Abs 2 B-VG bedürfen sie nicht so strenger Determinierung (Neisser/Schantl/Welan, ÖJZ 1971, 652; Aichreiter,

Österreichisches Verordnungsrecht I, 1988, 624; Öhlinger, in: Doralt ua, Hrsg, Stoll-FS 210; Hattenberger, ZfV 2001, 567). Dies wird auch durch den in § 5 F-VG enthaltenen Vorbehalt deutlich. Die Verfassungsvorschriften des § 5 F-VG oder des § 7 Abs 5 F-VG und des § 8 Abs 5 F-VG reichen als alleinige Grundlage zur Erlassung der Verordnung nicht aus: Es bedarf im Falle des § 7 Abs 5 F-VG einer bundesgesetzlichen und im Falle des § 8 Abs 5 F-VG einer landesgesetzlichen Ermächtigung. Die Verordnungen können den Spielraum auffüllen, der den Gemeinden nach Erlassung der bundes- und landesgesetzlichen Vorschriften bleibt.

Die Normsetzungsbefugnis der Gemeinden ist heute dem Grunde nach nicht mehr umstritten (Vgl bereits VfSlg 5156/1965; 5359/1966; 5559/1967; 7227/1973; 10738/1985; 14642/1996; 15395/1998; 15583/1999; VwGH 21.01.2004, 2001/16/0526; Schantl/Welan, ÖJZ 1969, 32; Fröhler/Oberndorfer, Gemeinde 85; Wißgott, Finanzausgleich 23 f; Kathollnig, ÖGZ 1975, 127; Horny, Finanzausgleich 146; Wolny, Gebührenhoheit 46 f; Mühlberger/Teschl, ÖGZ 1993, 6; Taucher, ÖGZ 1996, H 3, 5; derselbe, ZfV 1997, 170; Frank, Gemeindeabgaben 61 f.): Sie leitet sich im Falle des § 7 Abs 5 F-VG aus Ziel und Zweck der Vorschrift ab, dass den Gemeinden die Erhebung von Abgaben auch dann ermöglicht werden soll, wenn dies beim Landesgesetzgeber nicht auf Sympathie trifft. Geht man davon aus, dass der Bundesgesetzgeber jedenfalls die Abgabe nicht umfassend regeln muss - möglicherweise gar nicht umfassend regeln darf -, bedarf es der Annahme einer ergänzenden Normsetzungsbefugnis der Gemeinde, um dieser Zielsetzung gerecht zu werden (Mühlberger/Teschl, ÖGZ 1993, 3; Lang, ZfV 2005, 179). Ähnlich setzt auch § 8 Abs 5 F-VG eine ergänzende Normsetzungsbefugnis der Gemeinden voraus, da der Landesgesetzgeber nur die wesentlichen Inhalte der Abgabe, zu deren Erhebung er die Gemeinden ermächtigt, vorgeben muss. Die Normsetzungsbefugnis der Gemeinden umfasst auch verfahrensrechtliche Regelungen (Lang, ZfV 2005, 179; ebenso schon Mühlberger, System des kommunalen Abgabenrechts, 1993, 28; Frank, Gemeindeabgaben 136 f; Ruppe in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 7 Rz 42; aM Kathollnig, ÖGZ 1975, 127 f; Fröhler/Oberndorfer, Gemeinde 86; Wißgott, Finanzausgleich 24 f). Denn schon nach allgemeinen Grundsätzen wird die Regelung des Verfahrensrechts als Annex der Kompetenz zur Regelung der Sachmaterie angesehen. Dies bedeutet aber auch, dass auch der Bundes- und der Landesgesetzgeber im Rahmen ihrer Befugnis zur Regelung der Sachmaterie auch verfahrensrechtliche Anordnungen treffen dürfen (Lang, ZfV 2005, 179; anders Kathollnig, ÖGZ 1975, 127 f).

In jedem Fall hängt die Regelungsbefugnis der Gemeinde somit vom Inhalt der jeweiligen bundes- und landesgesetzlichen Regelungen ab (VwGH 23. 4. 2004, 2001/1770151): Hat sich der Landesgesetzgeber bei bundesgesetzlichen Ermächtigungen nach § 7 Abs 5 F-VG eigener Regelungen enthalten, kann die Gemeindeverordnung die Regelungen treffen, die nicht vom Bundesgesetzgeber selbst getroffen wurden. Entschließt sich der Landesgesetzgeber, von der ihm zustehenden – die bundesgesetzliche Ermächtigung präzisierenden – Regelungsbefugnis Gebrauch zu machen, schränkt dies die Normsetzungsbefugnis der Gemeinden entsprechend weiter ein. Die durch bundes- und landesgesetzliche Vorschriften angeordneten Regelungen dürfen aber nicht soweit gehen, dass sie Gemeinden auch zur Abgabenerhebung verpflichten. Diese Kompetenz bleibt der Gemeinde als Verordnungsgeber vorbehalten und kann nur nach Maßgabe des § 8 Abs 6 F-VG beschränkt werden. Der Bundes- und der Landesgesetzgeber haben es aber auch in der Hand, die den Gemeinden zustehenden Befugnisse zu erweitern, indem sie die mit der Ermächtigung nach § 7 Abs 5 F-VG oder § 8 Abs 5 F-VG verbundenen inhaltlichen Vorgaben wieder zurücknehmen, sofern nicht - im Falle des § 7 Abs 5 F-VG - der Landesgesetzgeber selbst den durch eine Zurücknahme von bundesgesetzlichen Regelungen entstandenen Freiraum füllt.

Soweit weder der Bundes- noch der Landesgesetzgeber abschließende Regelungen erlassen haben, können die Gemeinden durch Verordnungen nach § 7 Abs 5 F-VG und § 8 Abs 5 F-VG diese Freiräume füllen. Dies gilt für materiell-rechtliche wie verfahrensrechtliche Vorschriften. Ob aber ein derartiger Freiraum vorliegt, ist Sache der Interpretation der bundes- oder landesgesetzlichen Regelungen. Die von den Gemeinden erlassenen Verordnungen dürfen nicht Ziel und Zweck der bundes- oder landesgesetzlichen Regelungen konterkarieren. Wenn daher der Landesgesetzgeber deutlich erkennbar eine abschließende Regelung schaffen wollte, wird nicht davon ausgegangen werden können, dass die Gemeindevertretung eine näher ausführende Verordnung erlassen kann, auch wenn diese Verordnungsregelung dem Wortlaut der landesgesetzlichen Vorschrift nicht entgegensteht.

Aus diesem Grund kann die Frage, ob dem Steuerpflichtigen die Vorlage von Preislisten durch Verordnung aufgetragen werden kann, nicht generell beantwortet werden. Dies hängt zunächst davon ab, ob die Vorlage derartiger Listen vor dem Hintergrund der relevanten Abgabe für die Ermittlung der Steuerpflicht überhaupt relevant sein kann. Ist dies der Fall und sehen die bundes- oder landesgesetzlichen verfahrensrechtlichen Vorschriften eine Kombination von amtswegiger Sachverhaltsermittlung und Mitwirkungspflicht des steuerpflichtigen

vor, so spricht nichts dagegen, einzelne Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen näher zu konkretisieren. Dabei wird aber zu beachten sein, dass eine Gemeindeverordnung, die nur bestimmte Beweismittel zulässt, den gesetzlichen Vorgaben widersprechen würde, wenn sich aus ihnen der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel ergäbe. Ebenso wäre darauf zu achten, dass eine für das Ermittlungsverfahren gesetzlich vorgezeichnete Balance zwischen Amtswegigkeit und Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht zB einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen verschoben wird.

Der Spielraum der Gemeinde soll auch an einem anderen Beispiel erläutert werden: § 2 Abs 2 OÖ LustbarkeitsabgabeG sieht vor, dass als Lustbarkeiten „Veranstaltungen, welche geeignet sind, die Besucher bzw Benutzer zu unterhalten und zu ergötzen“ der Vergnügungssteuer unterworfen werden können. Der Katalog ausdrücklich genannter Tatbestände ist bloß demonstrativ. Daher steht es den Gemeinden auch frei, den nicht im Gesetz ausdrücklich genannten Betrieb von Tonbändern, Kompaktanlagen, Plattenspielern, Fernsehern mit Video, CD-Playern oder Musikboxen an öffentlichen Orten, in Gast- und Schankwirtschaften sowie in sonst jedermann zugänglichen Räumen zu besteuern (ausführlich Lang, ÖStZ 2009, 277). Das Erk des VfGH v. 4. 3. 2009, V 447/08 steht dem meiner Auffassung nach nicht entgegen, da dieses Erkenntnis einen Sonderfall betraf: Wenn der Gesetzgeber das Halten von Rundfunkempfangsanlagen ausdrücklich als Besteuerungstatbestand bezeichnet, dann darf die Gemeinde nicht statt dessen den Betrieb dieser Anlagen der Steuerpflicht unterwerfen (Lang, ÖStZ 2009, 275).

Konkretisierungsspielräume hat der VfGH auch in VfSlg 12689/1991 deutlich gemacht. Der finanzausgleichsrechtliche Kompetenztatbestand der „Lustbarkeitsabgaben (Vergnügungssteuern)“ deckt nach Auffassung des VfGH sowohl eine Steuer auf das Anmieten von Programmträgern für Videospiele, Videofilmen, Schmalfilmen oder auf sonstigen Bildträgern aufgezeichneten Filmen“ ab wie auch die Abgabe derartiger Filme durch den Unternehmer. Der Anmietende kann daher genau so wie der Unternehmer als Steuerschuldner bezeichnet werden. Soweit eine derartige Vergnügungssteuer als Gemeindeabgabe nach § 8 Abs 5 F-VG ausgestaltet wäre, spricht mE nichts dagegen, den hier dem Landesgesetzgeber eingeräumten Gestaltungsspielraum den Gemeinden selbst zuzugestehen.

2. Die Erlassung von Durchführungsverordnungen der Gemeinden nach Art 18 Abs 2 B-VG

Gemeindeorgane sind allerdings nicht nur nach Maßgabe der §§ 7 Abs 5 F-VG und § 8 Abs 5 F-VG mit der Ausschreibung (§ 7 Abs 5 F-VG) oder Erhebung (§ 8 Abs 5 F-VG) von Gemeindeabgaben befasst. Sie kommen auch als vollziehende Organe in Betracht. Maßgebende kompetenzrechtliche Grundlage dafür ist § 11 Abs 3 F-VG: „Die übrigen Abgaben der Länder (Gemeinden) werden vorbehaltlich der Bestimmung des § 7 Abs. 3 grundsätzlich durch Organe jener Gebietskörperschaften bemessen und eingehoben, für deren Zwecke sie ausgeschrieben werden. Die Landesgesetzgebung bestimmt, inwieweit Landesabgaben von Organen der Gemeinden (Gemeindeverbände) und Gemeindeabgaben von Organen des Landes (der Gemeindeverbände) zu bemessen und einzuhoben sind.“ Die Zuständigkeitsverteilung ist somit bei Landes- und Gemeindeabgaben an der Ertragshoheit orientiert (Ruppe, in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 11 Rz 2). Die Verfassungsrechtslage ist aber – zugunsten des Bundes und der Länder – so flexibel, dass sich der Bund bei bestimmten für die Zwecke der Gemeinden erhobenen Abgaben die Vollziehung vorbehalten kann und die Länder entscheiden können, ob sie mit der Vollziehung von Landesabgaben die Gemeinden und mit der Vollziehung von Gemeindeabgaben Landesorgane betrauen. Fehlt es an einer derartigen bundes- oder landesgesetzlichen Regelung, bleibt die Regelung über die Ertragshoheit maßgebend: Demnach sind Gemeindeabgaben – im Falle von fehlenden anderslautenden landes- oder bundesgesetzlichen Regelungen – von den Gemeindeorganen zu vollziehen. Dies gilt für Beschlussrechtsabgaben nach § 7 Abs 5 oder § 8 Abs 5 F-VG in gleicher Weise wie für andere ausschließliche Gemeindeabgaben.

Die Vollziehung der Abgaben, die von den Gemeinden kraft freien Beschlusses erhoben werden, fällt in den eigenen Wirkungsbereich der Gemeinden. Die dem eigenen Wirkungsbereich zugehörigen Angelegenheiten werden nach Art 118 Abs 4 B-VG von den Gemeinden frei von Weisungen besorgt. Oberstes Gemeindeorgan ist der Gemeinderat. Ihm sind der Bürgermeister, die Mitglieder des Gemeindevorstandes und allfällige andere Gemeindeorgane verantwortlich (näher Frank, Gemeindeabgaben 138). Die Regelungen über den innergemeindlichen Instanzenzug sind durch Landesgesetz zu treffen (Art 115 Abs 2 Satz 1 B-VG). Der Bürgermeister ist als Abgabenbehörde erster Instanz befugt,

über die erhobene Berufung mit Berufungsvorentscheidung zu entscheiden. Der Gemeinderat ist nicht bloß im Instanzenzug übergeordnetes Organ, sondern auch sachlich in Betracht kommende Oberbehörde (Frank, Gemeindeabgaben 138). Bei Städten mit eigenem Statut ist zur Entscheidungen über Berufungen in Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches oft eine eigene Berufungskommission zuständig, die damit die Aufgaben des Gemeinderats übernimmt. Diese Regelungen dürften sich die für Wien geltende Vorschrift des Art 111 B-VG zum Vorbild genommen haben (Frank, Gemeindeabgaben 140).

Für alle Verwaltungsbehörden gilt, dass sie auf Grund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungsbereiches Verordnungen erlassen dürfen. Diese Befugnis gilt auch für Gemeindeorgane, die Abgabengesetze zu vollziehen haben und daher als Verwaltungsbehörde tätig sind. Diese Befugnis ergibt sich unmittelbar aus Art 18 Abs 2 B-VG. Einer ausdrücklichen Ermächtigung in einer anderen Vorschrift bedarf es daher gar nicht mehr (vgl Ruppe, in Korinek/Holoubek, Hrsg, F-VG § 5 Rz 3). Die Verordnung ist „auf Grund der Gesetze“ zu erlassen. Gesetze im formellen Sinn – wie bundes- oder landesgesetzliche Regelungen – kommen damit jedenfalls als Grundlage einer Durchführungsverordnung in Betracht. Nichts anderes gilt aber für Gesetze im materiellen Sinn. Daher kann eine Durchführungsverordnung ihre Grundlage in einer anderen Verordnung haben (vgl ausführlich Aichreiter, Verordnungsrecht, Band 2, 1051 ff; vgl weiters Rill, in: Rill/Schäffer, B-VG Art 18 Rz 12). Der Umstand, dass Gemeinschaftsrecht nicht als Grundlage einer Verordnung in Betracht kommt, hat andere Gründe (VfSlg 15354/1998). Daher spricht nichts dagegen, wenn ein zur Vollziehung einer auf Grundlage eines Beschlusses einer Gemeindevertretung erhobenen Gemeindeabgabe berufenes Gemeindeorgan eine Durchführungsverordnung erlässt.

Nach Hackl kommt jeder Behörde die Befugnis, Durchführungsverordnungen zu erlassen, hinsichtlich jener Gesetze zu, „bezüglich derer ihr die Befugnis entweder ausdrücklich durch einfachgesetzliche Verordnungsermächtigung eingeräumt ist oder bezüglich derer ihr die Vollziehung mittels Bescheid oder Akt unmittelbarer (verwaltungs)behördlicher Befehls- und Zwangsgewalt zukommt“ (Hackl, in: Ermacora ua, Hrsg, Allgemeines Verwaltungsrecht, Antoniolii-FS, 1979, 184). Die Rechtsprechung des VfGH ist hier etwas großzügiger: Den Umstand, dass das BMF eine die Einkünftebestände des EStG präzisierende Verordnung („Liebhaberei-Verordnung“, Stammfassung BGBl 322/1990) erlassen hatte, hat der VfGH nicht problematisiert, obwohl das BMF auf Grundlage der Einkünftebestände des EStG keine Individualrechtsakte erlässt und auch zugunsten des BMF keine generelle einfachgesetzliche Verordnungsermächtigung im EStG (vgl zB aber §

103 EStG) existiert (VfSlg 12943/1991, dies kann allerdings auch daran gelegen sein, dass diese Frage auch vom antragstellenden VfGH nicht releviert wurde).

Eine Verordnung muss dann auch alle Voraussetzungen erfüllen, die von der Rechtsprechung des VfGH aus Art 18 Abs 2 B-VG abgeleitet werden.

Durchführungsverordnungen dürfen gesetzliche Regelungen nur präzisieren (VfSlg 11547/1987). Die Erlassung von Regelungen, die nicht schon im Gesetz (im materiellen Sinn) ihre Grundlage haben, ist unzulässig. Noch weniger dürfen derartige Verordnungen mit gesetzlichen Regelungen in Widerspruch stehen. Fraglich könnte sein, ob es dem Gesetzgeber schlechthin verwehrt wäre, den Vollzug von Regelungen von der Erlassung „dazwischentretender Verordnungen abhängig zu machen. Dies wird nicht generell verneint (Rill, in Rill/Schäffer, B-VG Art 18 Rz 30). Maßgebend ist wohl die hinreichende Determinierung. Daher werden auch abgabenrechtliche Regelungen zulässig sein, die die konkrete Tariffestsetzung – entsprechende Determinierung vorausgesetzt – dem Verordnungsgeber überlassen. Zurückhaltend wird im Fachschrifttum auch die Frage beurteilt, ob es dem Verordnungsgeber zusteht, unbestimmte Gesetzesbegriffe näher zu präzisieren (Hackl, in: Ermacora ua, Hrsg, Antonioli-FS 185; ablehnend Rill, in Rill/Schäffer, B-VG Art 18 Rz 84). Der VfGH scheint dies jedoch zuzulassen, wie das Beispiel der Liebhaberei-Verordnung zeigt (VfSlg 12943/1991). Der VfGH ging davon aus, „dass Durchführungsverordnungen sich auf die Konkretisierung des Gesetzes für bestimmte Fallgruppen beschränken können, dass sie die Abgrenzung der Fallgruppen aber auch nicht willkürlich vornehmen dürfen, sondern ihren Geltungsbereich nach sachlichen Merkmalen abgrenzen müssen.“

Geht man davon aus, dass der Verordnungsgeber bestehende Steuertatbestände auch präzisieren darf, dann spricht auch nichts dagegen, dass dann, wenn der Gesetzgeber zB bei der Gebrauchsabgabe vorsieht, dass auch Unternehmen, an denen die Gemeinde zu mehr als 50 % beteiligt ist, der Gebrauchsabgabe unterliegen, der Verordnungsgeber anordnet, dass darunter unmittelbare wie mittelbare Beteiligungen fallen. Er könnte dann eben Fallgruppen bilden und darlegen, wie zB im Falle von mehrstufigen Konzernen oder Konzernen, wo Personengesellschaften zwischengeschaltet sind, das Beteiligungsausmaß zu ermitteln ist.

Ob der Spielraum zur Erlassung von Durchführungsverordnungen nach Art 18 Abs 2 B-VG anders als jener zur Erlassung von Verordnungen nach § 7 Abs 5 F-VG oder § 8 Abs 5 F-VG ist, hängt in erster Linie davon ab, wie die bundes- und

landesgesetzlichen Regelungen beschaffen sind. Nehmen Bundes- und Landesgesetzgeber gemeinsam oder alleine eine vollständige Regelung der Abgabe vor, sodass sich die Gemeindevertretung auf den Beschluss der Ausschreibung beschränken kann, wird für Verordnungen auf Grundlage des § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG einerseits und für jene auf Grundlage des Art 18 Abs 2 B-VG derselbe Maßstab zum Tragen kommen. Die zuständigen Gemeindeorgane können zwar unterschiedlich sein, sie können aber nur die bereits auf gesetzlicher Ebene vorgezeichneten Tatbestände präzisieren und dabei die gesetzlich vorzufindenden Wertungen berücksichtigen. Nehmen Bundes- und Landesgesetzgeber keine vollständige Regelung der Abgabe oder des zu ihrer Erhebung erforderlichen Verfahrens vor, muss die Gemeindevertretung gleichzeitig mit der Ausschreibung der Abgabe die fehlenden Regelungen beschließen. Die Gemeindevertretung hat daher auch dann eine Verordnung zu erlassen, wenn den bundes- oder landesgesetzlichen Regelungen keine inhaltliche Determinierung dafür zu entnehmen ist. Die Gemeindeverordnung darf folglich – anders als es eine Durchführungsverordnung nach Art 18 Abs 2 B-VG dürfte – Spielräume frei auffüllen, soweit allerdings bundes- und landesgesetzliche Regelungen bestimmte Richtungsentscheidungen – explizit oder implizit – vorgeben, muss sich die Gemeindeverordnung auch im Rahmen dieser Bandbreite bewegen und darf nicht den gesetzlichen Wertungen widersprechen.

3. Die Auswirkungen des § 7 Abs 6 F-VG

Zu untersuchen bleibt, welche Auswirkungen die mit 1. 1. 2010 wirksam werdende Vorschrift des § 7 Abs 6 F-VG auf die bisher angestellten Überlegungen haben wird. Nach dieser Verfassungsvorschrift soll die „Bundesgesetzgebung [...] die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben“ regeln. Naheliegende Schlussfolgerung könnte daher sein, dass für die Regelung des Verfahrens durch Gemeindeverordnung nach § 7 Abs 5 F-VG und § 8 Abs 5 F-VG kein Raum bleibt.

Diese Schlussfolgerung wäre aber aus mehreren Gründen voreilig: Zum einen konnte bereits gezeigt werden, dass bestimmte materiell-rechtliche Vorschriften sinnvollerweise nach spezifischen verfahrensrechtlichen Vorschriften verlangen. Die hier ins Treffen geführten Argumente stellen unter Beweis, dass der

Landesgesetzgeber trotz der Regelung des § 7 Abs 6 F-VG nach wie vor eine Befugnis hat, jene verfahrensrechtlichen Anordnungen zu treffen, die in den bundesabgabenrechtlichen Regelungen nicht enthalten sind, deren Erlass aber in Hinblick auf eine bestimmte Abgabe geboten oder zumindest zweckmäßig ist. Wenn aber der Landesgesetzgeber nach wie vor über eine eingeschränkte Zuständigkeit verfügt, verfahrensrechtliche Anordnungen zu treffen, spricht nichts dagegen, diese Zuständigkeit auch den Gemeinden auf Grundlage des § 7 Abs 5 F-VG oder des § 8 Abs 5 F-VG zuzugestehen, soweit der Landesgesetzgeber diese Regelungen nicht selbst erlässt.

Zum anderen hat – wie ebenfalls dargelegt – jede Verwaltungsbehörde die Möglichkeit, Durchführungsverordnungen auf Grundlage des Art 18 Abs 2 B-VG zu erlassen. Dies gilt auch für die mit der Vollziehung der Gemeindeabgaben befassten Gemeindeorgane. Genauso wie die zuständigen Gemeindeorgane die materiell-rechtlichen Regelungen auf diesem Wege präzisieren können, steht ihnen diese Möglichkeit auch in Hinblick auf die verfahrensrechtlichen Vorschriften zu. Da § 7 Abs 6 F-VG diese aus Art 18 Abs 2 B-VG erwachsende Befugnis der Abgabenbehörden unberührt lässt, werden Gemeindeorgane auch weiterhin die Möglichkeit haben, in den Grenzen, die eine Durchführungsverordnung zulässt, auch verfahrensrechtliche Regelungen zu erlassen. Wenn aber Gemeindeorganen eine derartige Befugnis schon nach Art 18 Abs 2 B-VG zukommt, spricht nichts dagegen, ihnen diese Befugnis auf Grundlage der §§ 7 Abs 5 und 8 Abs 5 F-VG im selben Umfang ebenfalls zuzugestehen (was nach Maßgabe der gemeinderechtlichen Vorschriften eine Zuständigkeit der Gemeindevertretung begründen könnte, während die Zuständigkeit zur Erlassung von Durchführungsvorschriften nach Art 18 Abs 2 B-VG auch bei anderen Gemeindeorganen liegen kann).

Wien, am 31. 12. 2009

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang