

# *Unionsrechtliche Vorgaben bei Kommunalabgaben*

*Otto Taucher*\*

UDK 34(497.5):061.1.(4)  
339.923:061.1(4)EU

Pregledni znanstveni rad (review scientific paper)

Prilinjeno: 21. 2. 2011.

Prihvaćeno: 7. 6. 2011.

Mit dem kurz bevorstehenden Beitritt Kroatiens zur EU ist von Kroatien der gesamte unionsrechtliche Rechtsbestand zu übernehmen. Dabei ist von Kroatien auch die Adaptierung seines lokalen Abgabenrechts im Auge zu behalten und zwar von der Verwaltung und den Gerichten, soweit Unionsrecht unmittelbar anwendbar ist, sowie von den legislativen Organen, wenn etwa Richtlinien-Bestimmungen in nationales Recht transformiert werden müssen. Aufgrund der bisherigen nachstehend analysierten und auf lokale Steuern bezogenen EuGH-Judikatur werden somit die staatlichen bzw. gliedstaatlichen Organe (Verwaltung, Gerichte, Gesetzgebung) in Kroatien sowohl die primärrechtlichen Grundfreiheiten betreffend Warenverkehr- und Dienstleistungsfreiheit einschließlich des Beihilfenverbots als auch die sekundärrechtlichen Richtlinien-Bestimmun-

---

\* Univ. Prof. Mag. Dr. Otto Taucher, Professur für Finanzrecht am Institut für Finanzrecht, Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Karl-Franzens Universität Graz (professor of Financial Law at the Faculty of Law, Karl-Franzens University, Graz, Austria; profesor finansijskog prava na Pravnom fakultetu Karl-Franzens Sveučilišta u Grazu, Austrija, email: otto.taucher@uni-graz.at)

gen des Art. 401 MWSt-SySt-RL, des Art. 1 Abs. 2 und 3 Verbrauchsteuer-Syst-RL, des Art. 14 Abfall-RL und des Art. 9 WRRL zu beachten haben.

*Schlüsselwörter:* Kommunalabgabenrecht, lokale Abgaben, Unionsrecht, Primärrecht, Sekundärrecht, Wasserrahmen-RL, Abfall-RL

## I. Vorbemerkungen

In der österreichischen Fachpresse finden sich regelmäßig Berichte über den Fortgang der Beitrittsverhandlungen von Kroatien mit der EU. In diesem Zusammenhang besteht unisono Einstimmigkeit darüber, dass mit ihrem positiven Abschluss bald zu rechnen sein wird.\*\*

Kommt es zum Beitritt Kroatiens zur EU, so ist es unbestritten, dass – nach Maßgabe des Beitrittsvertrages – der gesamte unionsrechtliche Rechtsbestand bzw. die gesamten unionsrechtlichen Rechtsakte von Kroatien im Beitrittszeitpunkt zu übernehmen ist bzw. sind.

Dies gibt mir Gelegenheit, die derzeit relevante EuGH-Judikatur bzw. die derzeit geltenden unionsrechtlichen Rechtsquellen, die das österreichische Kommunalabgabenrecht betreffen, aufzuzeigen und zu analysieren. Dabei hoffe ich davon ausgehen zu dürfen, dass die folgenden Ausführungen zum kommunalabgabenbezogenen (primären und sekundären) Unionsrecht aufgrund der beitriffsbedingten Übernahmeverpflichtung nicht nur in Kroatien, sondern insbesondere auch beim Jubilar, Prof. Dr. Božidar Jelčić, auf Interesse stoßen werden.

Seit dem 1. 1. 1995 (Beitritt Österreichs zur EG) ist eine Betrachtung der gemeindeeigenen Besteuerung in Österreich unvollständig, wenn neben den finanzverfassungs- und BVG-rechtlichen nicht auch die unionsrechtlichen Schranken mitbedacht werden. Mit dem Beitritt zur EG hat nämlich auch eine Erweiterung des Rechtsquellensystems in Österreich stattgefunden, da nunmehr auch Unionsrecht (Primärrecht, Sekundärrecht wie etwa Richtlinien) zur Anwendung gelangt. Dabei ist unbestritten von einem Vorrang i.e.S. und dem Vorrang i.w.S. des Unionsrechts

\*\* Lektura teksta: mr. sc. Irena Horvatić Čajko

vor dem nationalen Recht auszugehen.<sup>1</sup> Der *Vorrang i.e.S.* besteht im *Anwendungsvorrang*, wonach im Kollisionsfall die Bestimmungen des *Unionsrechts* mit unmittelbarer Wirkung jede wie auch immer geartete innerstaatliche Rechtsvorschrift verdrängen. Der *Vorrang i.w.S.* beinhaltet Elemente der »nützlichen Wirkung« (»effet utile«) des *Unionsrechts* und umfasst die Verpflichtung zu unionsrechtskonformer Auslegung nationalen Rechts, grundlegende Rechtsschutzvorgaben (insb. das Recht auf effektiven gerichtlichen Rechtsschutz sowie die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität) und die Staatshaftung. In der täglichen Rechtspraxis bedeutet dies, dass die Verwaltung und die Gerichte der Mitgliedstaaten verpflichtet sind, jene Bestimmungen des österreichischen Rechts unangewendet zu lassen, die mit unmittelbar anwendbarem unionsrechtlichen Bestimmungen nicht in Einklang stehen.<sup>2</sup>

## II. Primärrecht

1. Der Gedanke, dass beim kommunalen Abgabenrecht wegen dessen örtlicher Begrenztheit und lokaler Gegebenheiten die primärrechtlichen Grundfreiheiten per se keine Wirkung entfalten, ist seit dem EuGH-Urteil vom 29. 11. 2001, C-17/00 – offenkundig – als überholt anzusehen.<sup>3</sup>

»Die Einführung einer (Gemeinde)Abgabe auf Parabolantennen verstößt gegen Unionsrecht, wenn nicht gleichzeitig eine vergleichbare Belastung für Kabelempfang geschaffen wird, weil ausländische Fernsehanstalten die Übertragung über Satellit nutzen müssen und durch die Satellitenabgabe

<sup>1</sup> *Obwexer*, Der Vertrag von Lissabon und die Gerichtsbarkeit des öffentlichen Rechts, ÖJZ 2010, 1043.

<sup>2</sup> Dazu auch *Zorn*, Die Auswirkungen des EU-Rechts auf das österreichische Steuerrecht, ÖJZ 1996, 785; *Hagen*, Beschränkung des mitgliedstaatlichen Steuererfindungsrechts durch Art. 33 der 6.MWSt-RL und Art. 3 der System-RL, StuW 2001, 202ff; *Zorn/Twardosz*, Grundrechte der Europäischen Union – Auswirkungen auf das Steuerrecht, ÖStZ 2006, 34 ff und 58 ff; *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006) 37 ff; *Öhlinger/Potacs*, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht (2006) 53 ff; *Stadie*, Umsatzsteuergesetz – Kommentar (2009) 137 ff; *Tipke/Lang*, Steuerrecht<sup>20</sup> (2010) § 2 Rz 47 ff; *Stadler/Arzt*, Temporäre Suspendierung des Anwendungsvorrangs im Unionsrecht? ecolex 2010, 617.

<sup>3</sup> Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Die Gemeinde Watermael-Botsfort (Belgien) hob eine Gemeindeabgabe auf Parabolantennen ein (5.000 BEF), mit der Begründung, die ungezügelte Vermehrung derartiger Antennen im Gebiet der Gemeinde eindämmen zu wollen und auf diese Weise die Qualität der Umwelt zu wahren.

die Empfänger mit zusätzlichen Kosten gegenüber Kabelfernsehen belastet werden.

Eine höhere Abgabenbelastung ausländischer Fernsehausstrahlungen beim inländischen Empfänger gegenüber anderen Übertragungs- und Ausstrahlungstechniken verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit.<sup>4</sup>

2. Im Urteil vom 9. 9. 2004, C-72/03, hat der EuGH die italienische kommunale »Marmorsteuer« als Abgabe mit zollgleicher Wirkung i.S.d. Art. 23 EG (nunmehr Art. 28 ff AEUV) verworfen:<sup>5</sup>

»Eine proportional zum Gewicht einer Ware, nur in einer Gemeinde eines Mitgliedstaats erhobene Abgabe, die auf einer Kategorie von Waren wegen deren Verbringung aus dem Gemeindegebiet lastet, stellt ungeachtet dessen, dass sie auch auf denjenigen Waren lastet, deren Endbestimmungsort innerhalb des betreffenden Mitgliedstaats liegt, eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Ausfuhrzoll im Sinne von Art. 23 EG dar; dadurch wird die Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 ff AEUV) verletzt.

Der Grundsatz der Zollunion, wie er aus Art. 23 EG folgt, gebietet nämlich als solcher, dass der freie Warenverkehr nicht nur im zwischenstaatlichen Handel, sondern darüber hinaus im gesamten Zollunionsgebiet allgemein sichergestellt wird. Auch wenn sich die Art. 23 EG und 25 EG formal nur auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten beziehen, so ist dies bloß darauf zurückzuführen, dass die Verfasser des Vertrages davon ausgegangen waren, dass es innerhalb der Mitgliedstaaten keine Abgaben gebe, die die Merkmale eines Zolles aufweisen würden.«

3. Die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 ff AEUV) sah der EuGH im Urteil 17. 11. 2009, C-169/08, hinsichtlich einer regionalen »Landungssteuer« verletzt, die *nur* von Betreibern bestimmter Transportmittel (Flugzeuge, Freizeitboote) *mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebiets* der Region erhoben wurde:<sup>6</sup>

<sup>4</sup> Nunmehr Art. 56 ff AEUV.

<sup>5</sup> Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Gemeinde Carrara hat auf der Grundlage einer Gemeindeverordnung eine Abgabe auf Marmor erhoben, der in ihrem Gebiet abgebaut und aus dem Gemeindegebiet verbracht wird. Die Abgabe belief sich für Marmorblöcke auf 8.000 ITL/Tonne. Marmor, der im Gemeindegebiet abgebaut und dort auch verwendet wurde, war dagegen von der Abgabe befreit.

<sup>6</sup> Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: In Sardinien wurde eine regionale Landungssteuer von Betreibern von Luftfahrzeugen und Freizeitbooten mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb von Sardinien erhoben, wobei den Steuertatbestand die Landung von Luftfahrzeugen oder Freizeitbooten in Sardinien aus Anlass touristischer Zwecke bildete.

»Die Dienstleistungsfreiheit steht der Steuervorschrift einer regionalen Körperschaft (Art. 56 ff AEUV) entgegen, die eine regionale Steuer auf zu touristischen Zwecken durchgeführte Landungen von zum privaten Transport von Personen bestimmten Luftfahrzeugen und von Freizeitbooten einführt und die nur von Unternehmern mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebietes der Region erhoben wird.«

4. Nicht das Unionsrecht verletzend wertete der EuGH eine kommunale Werbeabgabe (Urteil 17. 2. 2005, C-134/03) und kommunale Abgaben auf Sendetürme, Sendemasten und Antennen für den Mobilfunk (Urteil 8. 9. 2005, C-544/03), weil diese kommunalen Regelungen unterschiedslos sowohl für inländische Dienstleistende als auch für solche aus den anderen Mitgliedstaaten galten und die Erbringung von Dienstleistungen innerhalb eines einzigen Mitgliedstaates in gleicher Weise belastet haben wie die Erbringung von Dienstleistungen zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten.<sup>7</sup>

5. Demgegenüber bestand hinsichtlich des Beihilfenverbots<sup>8</sup> gemäß Art. 87 EG (Art. 107 ff AEUV) schon im Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EG die einhellige Auffassung, dass dieses Verbot (ab 1. 1. 1995) auch beim Kommunalabgabenrecht beachtet werden müsse.<sup>9</sup> Da der Begriff der Beihilfe extensiver zu deuten ist als jener der Subvention, umfasst er nicht nur positive Leistungen wie etwa Geldzuwendungen, sondern auch Maßnahmen, die in unterschiedlichster Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen.<sup>10</sup> Deshalb werden nicht nur Steuerbefreiungen und Steuererleichterungen unter dem Aspekt des

<sup>7</sup> Solche kommunalen Abgaben sind nämlich nicht geeignet, Dienstleistungen, die wegen des Ortes der Niederlassung des Erbringers oder des Empfängers grenzüberschreitenden Charakter haben, zu verhindern, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen.

<sup>8</sup> Vgl. *Rebbahn*, Subventionsrecht, in *Raschauer* (Hrsg.), Grundriss des Österreichischen Wirtschaftsrechts<sup>2</sup> (2003) Rz 814 ff. Weiters *Jaeger*, Beihilfe- und Förderungsrecht, in *Winkler* (Hrsg.), Öffentliches Wirtschaftsrecht (2008) 337 ff.

<sup>9</sup> Vgl. VfGH 12. 4. 1997, G 400/96 und G 44/97 hinsichtlich der Beurteilung der Kommunalsteuerbefreiung für die ÖBB gemäß § 8 Z 1 KommStG als (zulässige) Altbeihilfe.

<sup>10</sup> Vgl. EuGH 15. 3. 1994, C-387/92, *Banco Exterior de España* und 17. 6. 1999, C-295/97, *Piaggio*.

Beihilfenverbots i.S.v. Art. 87 EG (Art. 107 AEUV) geprüft.<sup>11</sup> Seit dem EuGH-Urteil 22. 11. 2001, C-53/00<sup>12</sup> ist nämlich auch eine unterschiedliche steuerliche Behandlung (Belastung) zweier in unmittelbarem Wettbewerb miteinander stehender Wirtschaftssektoren unter dem Aspekt des Beihilfenverbots zu betrachten.

6. Beim (geltenden) österreichischen Kommunalabgabenrecht wurde – jedenfalls bis dato – keine (mögliche) Verletzung primärrechtlicher Bestimmungen (ernsthaft) releviert.<sup>13</sup>

### III. Sekundärrecht

Im kommunalen Abgabenrecht sind diesbezüglich nicht nur die MwSt-SystRL (2006/112/EG) und die Verbrauchsteuer-SystRL (2008/118/EG) angesprochen, sondern (u.a.) auch die RL 2000/60/EG (RL zur Schaffung eines Ordnungssystems im Bereich der Wasserpolitik – WRRL) und die RL 2008/98/EG (RL über Abfälle).

#### 1. Art. 401 MwSt-SystRL (2006/112/EG)

Ist eine Leistung mit Mehrwertsteuer belastet, so ist eine weitere Abgabenbelastung nicht mehr zulässig, wenn die Abgabe die wesentlichen Merkmale (arg: »Charakter«) einer Mehrwertsteuer aufweist. Nach der

<sup>11</sup> Vgl. etwa die Judikaturhinweise bei *Kreuschitz*, in *Lenz / Borchart* (Hrsg.), EU-Verträge – Kommentar<sup>5</sup> (2009) Rz 34 ff zu Art 107 und *Lang*, *Beschlussrechtsabgaben der Gemeinden als regional selektive Beihilfen?* in *FS Laurer* (2009) 526.

<sup>12</sup> Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Bei den Pharmaherstellern wurde eine Verkaufsabgabe von 2,5 % des Umsatzes an Apotheken erhoben, die aber die Großhändler *nicht* zu entrichten hatten. Diese Abgabe wurde eingeführt, um zur Finanzierung des Caisse nationale d'assurance maladie – der regionalen Krankenkasse – beizutragen und um die Bedingungen des Wettbewerbs zwischen den Vertriebswegen für Arzneimittel auszugleichen, die als verfälscht betrachtet wurden, da die Großhändler gemeinschaftlichen Pflichten unterlagen, die nicht für Pharmahersteller galten. Im Urteil 17. 11. 2009, C-169/08 hat der EuGH zuletzt eine Steuervorschrift einer regionalen Körperschaft, nach der Landungssteuer von bestimmten Flugzeugen und von Freizeitbooten *nur von Unternehmern* mit steuerlichem Wohnsitz *außerhalb des Gebiets* der Region erhoben werden, als eine staatliche Beihilfenmaßnahme zugunsten der in diesem Gebiet ansässigen Unternehmen beurteilt.

<sup>13</sup> Erstmals (implizit) VfGH 27. 11. 1995, B 1648/94 (Getränkesteuerbelastung der Weinhändler gegenüber der Freistellung für Weinproduzenten). Weiters VfGH 12. 4. 1997, G 400/96 und G 44/97.

ständigen Judikatur des EuGH<sup>14</sup> ist eine Mehrwertsteuer durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- die allgemeine Anwendung auf Umsätze, bei denen es um die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen geht,
- ein Steuersatz, der sich proportional zum Preis verhält,
- die Erhebung auf jeder Unternehmerstufe,
- den Vorsteuerabzug und
- die Belastung des Verbrauchs (Konsums).

Der EuGH sieht eine Abgabe auch dann als MwSt-gleichartig an, wenn die für eine Mehrwertsteuer sprechenden Merkmale zwar nicht in allen Punkten vorhanden sind, die Abgabe aber doch die wesentlichen (MwSt-) Merkmale aufweist; der EuGH fordert somit (bloß) ein Überwiegen innerhalb der vorstehend erwähnten Merkmale.

Unter Zugrundelegung dieses Rechtsverständnisses sind vom EuGH die österreichischen Fremdenverkehrsabgaben (Tourismusbeiträge),<sup>15</sup> die belgischen Vergnügungssteuern,<sup>16</sup> die italienische (regionale) Wertschöpfungsabgabe,<sup>17</sup> eine ungarische lokale Unternehmenssteuer<sup>18</sup> und vom VwGH die Wr Vergnügungssteuer<sup>19</sup> als nicht in Widerspruch zu Art. 401 MWSt-SystRL (Art. 33 6.MWStR) stehend angesehen worden.

## 2. Art. 1 Verbrauchsteuer-SystRL (2008/118/EG)<sup>20</sup>

Die Verbrauchsteuern auf Energieerzeugnisse und elektrischen Strom, auf Alkohol und alkoholische Getränke sowie auf Tabakwaren sind durch die Verbrauchsteuer-RLen<sup>21</sup> harmonisiert.

<sup>14</sup> Vgl. Urteil 9. 3. 2000, C-437/97 (betreffend österreichische Getränkesteuer).

<sup>15</sup> EuGH 8. 6. 1999, C-338/97, C-344/97 und C-390/97.

<sup>16</sup> EuGH 19. 3. 1991, C-109/90.

<sup>17</sup> EuGH 3. 10. 2006, C-475/03.

<sup>18</sup> EuGH 11. 10. 2007, C-283/06.

<sup>19</sup> VwGH 31. 10. 2000, 98/15/0033.

<sup>20</sup> Art. 1 der Verbrauchsteuer-SystRL (2008/118/EG) entspricht Art. 3 der Vorgänger-RL (92/12/EWG).

<sup>21</sup> Verbrauchsteuer-SystRL (2008/118/EG), die durch die RLen zu Struktur, Steuersätzen und Verfahren der einzelnen Verbrauchsteuern konkretisiert wird.

Nach Art. 1 Abs. 2 der RL 2008/118/EG sind die MS auch berechtigt, auf diese verbrauchsteuerpflichtigen Waren für besondere Zwecke andere indirekte Steuern zu erheben, sofern diese Steuern in Bezug auf die Bemessungsgrundlage, die Berechnung, die Entstehung des Steueranspruchs und die steuerliche Überwachung mit den unionsrechtlichen Vorschriften über die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer vereinbar sind. Weiters können die MS (indirekte) Steuern auf Dienstleistungen erheben (Abs. 3 leg cit), auch wenn diese in Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren stehen.

Aus der Judikatur des EuGH<sup>22</sup> ist klar erkennbar, dass nationale Getränkesteuern auf *Getränkeliieferungen* im Hinblick auf die Bestimmungen des Abs. 1 leg cit richtlinienwidrig sind, wenn mit der Erhebung einer solchen Steuer auf alkoholhaltige *Waren* keine besondere Zwecksetzung bzw. –widmung verbunden ist.<sup>23</sup> Demgegenüber ist – gestützt auf die Entscheidungsgründe der Rs *Faaborg-Gelting Linien A/S* (EuGH 2. 5. 1996, C-231/94) – eine Besteuerung alkoholhaltiger Getränke mit einer kommunalen Getränkesteuer, deren Ertrag nicht zweckgewidmet ist, im Rahmen einer Bewirtungstätigkeit dann als unionsrechtskonform zu betrachten, wenn die mit dem Getränkeverkauf in Verbindung stehenden gastronomischen Dienstleistungen (ein Bündel von Elementen und Handlungen – von der Zurverfügungstellung einer Infrastruktur mit möbliertem Speisesaal und mit Nebenräumen wie Garderobe, Toiletten usw., Beratung und Information der Kunden hinsichtlich der servierten Getränke, Darbietung der Getränke in einem geeigneten Gefäß, Bedienung bei Tisch, Abdecken der Tische bis zur Reinigung nach dem Verzehr) die Lieferungselemente des Bewirtungsumsatzes in den Hintergrund treten lassen.<sup>24</sup>

Auch der VwGH hat im Erk 31.10.2000, 98/15/0033, die Vergnügungssteuer anlässlich der Veranstaltung von Publikumstanz, erhoben von der

<sup>22</sup> EuGH-Urteil 9. 3. 2000, C-437/97 betreffend österreichische Getränkesteuer und 10.3.2005, C-491/03 betreffend Getränkesteuer der Stadt Frankfurt/Main.

<sup>23</sup> Vgl. EuGH 24.2.2000, C-434/97.

<sup>24</sup> Um die Belastung der Budgets der lokalen österreichischen Einheiten (Gemeinden) in Grenzen zu halten, haben die Landesgesetzgeber und schließlich sogar der österreichische Bundesgesetzgeber Rückzahlungssperren errichtet, die eine Rückzahlung der Getränkesteuer auf Getränkeliieferungen nur insoweit vorsehen, als die österreichischen Unternehmer durch die Inrechnungstellung der Getränkesteuer einen Nachteil erlitten haben. Vgl. dazu *Taucher*, Getränkesteuerguthaben aus Bewirtungsumsätzen – Massiver Eingriff in bestehende Rückzahlungsansprüche, SWK 2010, S 627.

Bundeshauptstadt Wien, als richtlinienkonform eingestuft, weil es sich diesbezüglich (doch) um eine Steuer auf Dienstleistungen handelte.<sup>25</sup>

### 3. Art. 9 WRRL (2000/60/EG) und Art. 14 Abfall-RL (2008/98/EG)

Der Umweltschutz zählt zu den gemeinschaftlichen Politiken der EU, dabei besteht eine geteilte Zuständigkeit i.S.v. Art. 4 Abs. 2 lit e AEUV, wodurch die nationalen Handlungskompetenzen wegen des Vorrangs des EU-Rechts determiniert werden. Art. 191 AEUV regelt in diesem Zusammenhang unterschiedliche Aspekte der Umweltschutzpolitik. Die Bestimmung sieht diesbezüglich eine Reihe von Zielen (Abs. 1 leg cit) und Handlungsgrundsätzen (Abs. 2 leg cit) vor, die die rechtssetzende Organe im Rahmen der Umsetzung der nationalen Umweltpolitik zu beachten haben. Zu diesen Handlungsmaximen zählen u.a. neben dem Grundsatz, Umweltbeeinträchtigungen mit Vorrang an ihrem Ursprung zu bekämpfen, auch das *Verursacherprinzip*, welches – verstanden als *Kostenträgungsgrundsatz* – primär durch Einsatz wirtschaftlicher Instrumente erreicht werden soll. Demnach sollen die Kosten zur Vermeidung, Beseitigung und zum Ausgleich von Umweltbelastungen grundsätzlich denjenigen treffen, der sie verursacht hat. Spezifische sekundärrechtliche Vorschriften über das (schon primärrechtlich vorgegebene) Kostenträgungsprinzip – zu erreichen durch entsprechende *Kostenerfassung* (bzw. -ermittlung) sowie *Kostenzurechnung* – sind in den Bestimmungen des Art. 9 der WRRL (2000/60/EG)<sup>26</sup> und des Art. 14 der Abfall-RL (2008/98/EG)<sup>27</sup> zu erblicken.

a) Art. 9 Abs. 1 WRRL betreffend Deckung der Kosten der Wasserdienstleistungen<sup>28</sup> hat u.a. folgenden Wortlaut:

---

<sup>25</sup> Steuergegenstand war nämlich die Veranstaltung von Publikumstanz; die Steuer wurde auch vom Bruttonutzen (die Differenz zwischen Einkaufspreis und Verkaufspreis) *aus der Darreichung* u.a. von alkoholischen Getränken bemessen.

<sup>26</sup> War von den MS bis 31. 12. 2009 in nationales Recht umzusetzen.

<sup>27</sup> Mit dieser RL wurden die RLen 75/439/EWG, 91/689/EWG und 2006/12/EG mit Wirkung vom 12. 12. 2010 aufgehoben (Art. 41 leg cit).

<sup>28</sup> Dazu zählen nach Art. 2 Z 38 lit b leg cit auch Dienstleistungen, die für Haushalte, öffentliche Einrichtungen oder wirtschaftliche Tätigkeiten jeder Art »Anlagen für die Sammlung und Behandlung von Abwasser [zur Verfügung stellen], die anschließend in Oberflächengewässer einleiten«.

»Die Mitgliedstaaten berücksichtigen unter Einbeziehung der wirtschaftlichen Analyse gemäß Anhang III<sup>29</sup> und insbesondere unter Zugrundelegung des *Verursacherprinzips* den Grundsatz der Deckung der Kosten der Wasserdienstleistungen einschließlich umwelt- und ressourcenbezogener Kosten.

Die Mitgliedstaaten sorgen bis zum Jahr 2010 dafür,

- dass die Wassergebührenpolitik *angemessene Anreize* für die Benutzer darstellt, Wasserressourcen effizient zu nutzen, und somit zu den Umweltzielen dieser Richtlinie beiträgt;
- dass die *verschiedenen Wassernutzungen*, die *mindestens* in die Sektoren Industrie, Haushalte und Landwirtschaft *aufzugliedern* sind, auf der Grundlage der gemäß Anhang III vorgenommenen wirtschaftlichen Analyse und unter *Berücksichtigung des Verursacherprinzips* einen angemessenen Beitrag leisten zur Deckung der Kosten der Wasserdienstleistungen.«

b) Art. 14 Abs. 1<sup>30</sup> Abfall-RL betreffend Kosten hat folgenden Wortlaut:

»Gemäß dem Verursacherprinzip sind die Kosten der Abfallbewirtschaftung von dem Abfallersterzeuger oder von dem derzeitigen Abfallbesitzer oder den früheren Abfallbesitzern zu tragen.«

c) Nach den Erwägungsgründen der WRRL und der Abfall-RL sind Art. 9 WRRL und Art. 14 Abs. 1 Abfall-RL Teil eines umfassenden Maßnahmenbündels, mit dem die gemeinschaftliche Umweltpolitik i.S.d. Art. 174 EG

<sup>29</sup> Die wirtschaftliche Analyse muss genügend Informationen in ausreichender Detailliertheit enthalten, damit

a) die einschlägigen Berechnungen durchgeführt werden können, die erforderlich sind, um dem Grundsatz der Deckung der Kosten der Wasserdienstleistungen gemäß Art. 9 unter Berücksichtigung der langfristigen Voraussagen für das Angebot und die Nachfrage von Wasser Rechnung zu tragen (etwa Schätzung der Menge, der Preise und der Kosten im Zusammenhang mit den Wasserdienstleistungen, sowie Schätzung der einschlägigen Investitionen einschließlich der entsprechenden Vorausplanungen);

b) die in Bezug auf die Wassernutzung kosteneffizientesten Kombinationen der in das Maßnahmenprogramm nach Art. 11 WRRL aufzunehmenden Maßnahmen auf der Grundlage von Schätzungen ihrer potentiellen Kosten beurteilt werden können.

<sup>30</sup> Als Vorgängerbestimmungen des Art. 14 Abs. 1 der RL 2008/98/EG sind jeweils Art. 11 der RL 75/442/EWG und Art. 15 der RL 2006/12/EG mit jeweils folgendem Wortlaut zu nennen: »Gemäß dem Verursacherprinzip sind die Kosten für die Beseitigung der Abfälle zu tragen von

1. dem Abfallbesitzer, der seine Abfälle einem Sammelunternehmen oder einem Unternehmen i.S.d. Art. 9 übergibt, und/oder

2. den früheren Besitzern oder dem Hersteller des Erzeugnisses, von dem die Abfälle herrühren.«

(Art. 191 AEUV) zur Verfolgung der Ziele der Erhaltung und des Schutzes der Umwelt sowie der Verbesserung ihrer Qualität und der umsichtigen und rationellen Verwendung der natürlichen Ressourcen umgesetzt werden soll. Diese (gemeinschaftliche) Politik soll auf den Grundsätzen der Vorsorge und Vorbeugung, auf dem Grundsatz, Umweltbeeinträchtigungen mit Vorrang an ihrem Ursprung zu bekämpfen, sowie auf dem Verursacherprinzip beruhen.<sup>31</sup> Dabei ist auch der Einsatz wirtschaftlicher Instrumente vorzusehen. Da Einigkeit darüber besteht, dass das Verursacherprinzip als Kostenträgungsgrundsatz zu deuten ist,<sup>32</sup> hat nach dem Erwägungsgrund 38 der WRRL die Erfassung bzw. Ermittlung und Zurechnung der »Kosten der Wassernutzung einschließlich umwelt- und ressourcenbezogener Kosten im Zusammenhang mit Beeinträchtigungen oder Schädigungen der aquatischen Umwelt« dem Verursacherprinzip entsprechend zu erfolgen.

d) Im Urteil 16. 7. 2009, C-254/08, hat der EuGH (erstmalig) zu Fragen einer verursachungsgerechten Kostentragung nach Art. 15 der RL 2006/12/EG,<sup>33</sup> d.h. zur Frage der Kostenerfassung und -ermittlung sowie der Kostenzurechnung in Bezug auf Abfallgebühren(-abgaben) Stellung genommen.

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Nach der von der Gemeinde (in Italien) erlassenen Verordnung umfasst die Abfallgebühr einen Festbetrag, der zur Deckung der wesentlichen Kosten der Abfallbeseitigung[leistungen] dient und anhand der Fläche der genutzten oder im Besitz befindlichen Räumlichkeiten festgelegt wird. Sie umfasst darüber hinaus einen variablen Teil, der sich nach der Menge der tatsächlich abgegebenen Abfälle richtet. Im Rechtsmittelverfahren machte eine Hotelkette geltend, dass die (undifferenziert) durch die VO geregelten Abgaben- bzw. Gebührensätze für Hotelbetriebe unverhältnismäßig belastender seien als für Wohnhäuser. Die Abgabensätze berücksichtigen nämlich weder die Auslastung der Zimmer noch das Vorhandensein von Bewirtungsdienstleistungen, die zu einem höheren Abfallaufkommen führen könnten, oder den saisonabhängigen Charakter des Hotelgewerbes und den Umfang der für die Erbringung von (Hotel)Dienstleistungen vorhandenen und daher nicht bewohnten Flächen.

<sup>31</sup> Erwägungsgrund 11 der WRRL.

<sup>32</sup> Vgl. Breier, in Lenz/Borchardt (Hrsg.), Art. 191 Anm. 17.

<sup>33</sup> Art. 15 der RL 2006/12/EG entspricht inhaltlich Art. 14 der RL 2008/98/EG.

Der EuGH ließ sich bei der Urteilsfindung von folgenden Überlegungen leiten:<sup>34</sup>

In einer Situation (wie der des Ausgangsverfahrens), in der die Besitzer von Abfällen diese einem Sammelunternehmen übergeben, sind nach Art. 15 lit a RL 2006/12/EG die Kosten für die Beseitigung der Abfälle gemäß dem Verursacherprinzip von den Abfallbesitzern zu tragen. Diese finanzielle Verpflichtung obliege den Abfallbesitzern, weil sie zur Erzeugung der Abfälle beigetragen haben.<sup>35</sup> Was die Finanzierung der Kosten für die Bewirtschaftung und Beseitigung von Siedlungsabfällen angehe, müssen die MS, da es sich um eine Dienstleistung handelt, die kollektiv einer Gesamtheit von »Besitzern« erbracht wird, nach Art. 15 lit a RL 2006/12/EG grundsätzlich dafür sorgen, dass alle Nutzer dieser Dienstleistung in ihrer Eigenschaft als »Besitzer« i.S.v. Art. 1 leg cit kollektiv die Gesamtkosten für die Beseitigung dieser Abfälle tragen.

Die MS, an die die RL 2006/12/EG gerichtet ist, seien zwar hinsichtlich dieses in Bezug auf die Tragung der Kosten für die Abfallbeseitigung zu erreichenden Ziels gebunden, aber nach Art. 249 EG<sup>36</sup> frei in der Wahl der Form und der Mittel, die sie einsetzen, um dieses Ziel zu erreichen.<sup>37</sup> Beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts gebe es aber keine auf der Grundlage von Art. 175 EGV<sup>38</sup> erlassene Regelung, nach der den MS eine konkrete Methode zur Finanzierung der Kosten für die Beseitigung von Siedlungsabfällen vorgeschrieben wäre, so dass diese Finanzierung nach Wahl des betreffenden MS sowohl durch eine Abgabe als auch durch eine Gebühr oder in anderer Weise sichergestellt werden kann.

Jedoch sei in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass es einerseits häufig schwierig und auch kostspielig ist, die exakte Menge der von jedem »Besitzer« zur Sammlung gegebenen Siedlungsabfälle zu ermitteln. Unter diesen Umständen könne der Rückgriff auf Kriterien es ermöglichen, die zum einen auf die Erzeugungskapazität der »Besitzer«, berechnet nach Maßgabe der Fläche der von ihnen genutzten Immobilien sowie deren Zweckbestimmung, und/oder zum anderen auf die Art der erzeugten Abfälle gestützt sind, die Kosten für die Beseitigung dieser Abfälle zu ermitteln und sie auf die verschiedenen »Besitzer« zu verteilen, da diese beiden Parameter unmittelbaren Einfluss auf die Höhe der genannten Kosten haben können.

<sup>34</sup> Rz 44 – 55.

<sup>35</sup> Vgl. Urteil v. 24. 6. 2008, *Commune de Mesquer*, C-188/07, Slg 2008, I-4501, Rz 77.

<sup>36</sup> Entspricht Art. 288 AEUV.

<sup>37</sup> Vgl. Urteil 24. 6. 2008, C-188/07, Rz 80.

<sup>38</sup> Entspricht Art. 192 AEUV.

Aus diesem Blickwinkel kann eine innerstaatliche Regelung, die zur Finanzierung der Bewirtschaftung und Beseitigung von Siedlungsabfällen eine Abgabe vorsehe, die auf der Grundlage der geschätzten Menge anfallender Abfälle und nicht auf der Grundlage der Menge der tatsächlich erzeugten und zur Sammlung gegebenen Abfälle berechnet wird, beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht als Verstoß gegen Art. 15 lit a RL 2006/12/EG angesehen werden.

Andererseits wird das Verursacherprinzip den MS nicht verbieten, *je nach Gruppe der anhand ihrer jeweiligen Kapazität, Siedlungsabfälle zu erzeugen, bestimmten Nutzer den Beitrag jeder dieser Gruppen zu den notwendigen Gesamtkosten für die Finanzierung des Systems der Bewirtschaftung und Beseitigung von Siedlungsabfällen zu variieren.*

Im Ausgangsverfahren ergebe sich hinsichtlich der Berechnung der Abfallabgabe, dass die Hotelbetriebe eine Gruppe von »Besitzern« darstellen und – nach Ansicht der (»beschwerdeführenden«) Hotelkette – ungünstiger behandelt werden als Privatpersonen. Hierzu sei festzustellen, dass sich bei der Berechnung einer Abgabe für die Abfallbeseitigung eine finanzielle *Differenzierung zwischen Gruppen von Nutzern* der Dienstleistung der Sammlung und Beseitigung von Siedlungsabfällen als geeignet erweisen kann, um das Ziel der verursachergerechten Finanzierung der Dienstleistung zu erreichen. Dabei ist zwischen Hotelbetrieben und Privatpersonen anhand objektiver Kriterien – wie ihre Kapazität, Abfälle zu erzeugen, oder die Art der erzeugten Abfälle – zu unterscheiden.

Auch wenn die vorgenommene finanzielle Differenzierung nicht über das zur Erreichung dieses Finanzierungsziels Erforderliche hinausgehen darf, verfügen die zuständigen nationalen Behörden auf diesem Gebiet beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts über ein weites Ermessen in Bezug auf die Festlegung der Modalitäten für die Berechnung einer solchen Abgabe. Somit ist es Sache des vorlegenden Gerichts, anhand der ihm unterbreiteten *tatsächlichen* und *rechtlichen* Gesichtspunkte zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Abfallabgabe dazu führt, dass bestimmten »Besitzern«, hier den Hotelbetrieben, gemessen an der Menge oder der Art der von ihnen voraussichtlich erzeugten Abfälle offensichtlich unverhältnismäßig hohe Kosten auferlegt werden.

Aus diesen Gründen ist nach dem EuGH-Urteil 16. 7. 2009, C-254/08,

»Art. 15 lit a RL 2006/12/EG über Abfälle dahin auszulegen, dass er beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts einer innerstaatlichen Regelung nicht entgegensteht, die zur Finanzierung einer Dienstleistung der Bewirtschaftung und Beseitigung von Siedlungsabfällen eine Abgabe vorseht, die auf der Grundlage der geschätzten Menge der von den Nutzern dieser Dienstleistung herrührenden Abfälle und nicht auf der Grundlage der

Menge der von ihnen tatsächlich erzeugten und zur Sammlung gegebenen Abfälle berechnet wird.

Es ist jedoch Sache des vorliegenden Gerichts, anhand der ihm unterbreiteten tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkte zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Abgabe für die Beseitigung fester interner Siedlungsabfälle dazu führt, dass bestimmten »Besitzern«, hier den Hotelbetrieben, gemessen an der Menge oder der Art der von ihnen voraussichtlich erzeugten Abfälle offensichtlich unverhältnismäßig hohe Kosten auferlegt werden.«

e) Nach der Abfall-RL<sup>39</sup> sind die Kosten der Abfallbeseitigung zwischen dem Abfallbesitzer, der den Abfall einem Sammelunternehmen übergibt, und / oder den früheren (Abfall)Besitzern oder dem Hersteller des Erzeugnisses, von dem die Abfälle herrühren, aufzuteilen.<sup>40</sup> Damit wird nach dem Wortlaut der RL 2006/12/EG eine verursachergerechte Kostenzuteilung bzw. -zurechnung erreicht. Die RL 2006/12/EG verschweigt sich aber – enthält somit keine Vorstrukturierung – hinsichtlich der *Weiterverteilung bzw. -zuteilung* (sogenannte Unterverteilung) der Abfallbeseitigungskosten (etwa) *innerhalb der Kategorie* »Abfallbesitzer, die den Abfall einem Sammelunternehmen übergeben«. In diesem Zusammenhang hat jedoch der EuGH im Urteil 16. 7. 2009, C-254/08, unmissverständlich zum Ausdruck gebracht – offensichtlich geleitet von der primärrechtlichen (Art. 191 Abs. 2 AEUV) Zielvorgabe, die Umweltpolitik der Union verfolge betreffend die hier zu erörternde Fragestellung die Grundsätze der Vorsorge und Vorbeugung, sowie das Verursacherprinzip – dass eine undifferenzierte (Weiter)Verteilung bzw. (Weiter)Zuteilung der Kosten der Abfallbeseitigung innerhalb der Gruppe »Abfallbesitzer, die den Abfall einem Sammelunternehmen übergeben«, zu grob und zu wenig selektiv erscheine, um das Verursacherprinzip im Lichte der Ziele der Umweltpolitik der Union (Art. 191 Abs. 2 AEUV) – somit im Verständnis, die Umwelt umsichtig zu schonen – zu verwirklichen. Bei der Kostenzurechnung, d.h. bei der Weiterverteilung innerhalb der Kategorie »letzter Abfallbesitzer« sind nämlich nach Auffassung des EuGH zusätzlich – anhand objektiver Kriterien – noch weitere *Benutzergruppen* zu bilden.

<sup>39</sup> Im EuGH-Urteil 16. 7. 2009, C-254/08 war die Abfall-RL 2006/12/EG relevant.

<sup>40</sup> Gemäß der Folge-RL, der RL 2008/98/EG, sind die Kosten der Abfallbewirtschaftung von dem Abfallerzeuger oder von dem derzeitigen Abfallbesitzer oder dem früheren Abfallbesitzern zu tragen.

f) Eine solche (weitergehende) Differenzierung ist in Art. 9 Abs. 1 WRRL (2000/60/EG) (schon) *explizit verankert*, d.h. *vorstrukturiert* worden: Bei der Zurechnung der Kosten der (Ab)Wasserdienstleistungen ist nämlich *zumindest* zwischen den *Benutzerkategorien Industrie, Haushalte und Landwirtschaft* zu differenzieren. Darüber hinaus sind die Gebühren- bzw. Abgabensätze so zu gestalten, dass sie auch ein *angemessenes »Anreizsystem«* schaffen, um die Wasserressourcen effizient zu nutzen.

g) Bedenkt man nun, dass die Judikatur der österreichischen Höchstgerichte bisher Gebühren- und Abgabensätze, d.h. *Verteilungsmaßstäbe* bzw. *Zuteilungsregeln* betreffend Kosten von Abfall- und Abwasserentsorgungsanlagen,

- die undifferenziert an die Verbrauchsmenge des Nutz- bzw. Frischwasserzuflusses<sup>41</sup> anknüpfen,<sup>42</sup>
- die von der Größe der Bauplätze bzw. der anschlusspflichtigen Gebäude, von Baumassen oder Wohn(nutz)flächen,<sup>43</sup> ja sogar von Teilen unbebauter Flächen<sup>44</sup> ausgehen,
- bei denen die Anzahl der angeschlossenen Spülklosetts tatbestandsmäßig relevant sind<sup>45</sup> und
- die die Größe der Wohnfläche bzw. alternativ die Anzahl der Personen<sup>46</sup> (Haushaltsgröße)<sup>47</sup> als rechtserheblich betrachten,

als (sachlich) unbedenklich bzw. als nicht rechtswidrig beurteilt hat, so muss diese österreichische Höchstgerichtsjudikatur als mit Art. 9 WRRL (2000/60/EG) und Art. 14 Abfall-RL (2008/98/EG) in Widerspruch stehend gedeutet werden.<sup>48</sup> Dieser Judikatur ist nämlich – *bislang* – eine

<sup>41</sup> Abzüglich der Wassermenge, welches nicht in den Kanal gelangt.

<sup>42</sup> VwGH 10. 6. 2002, 2002/17/0002; weiters VfGH 28. 2. 2002, V 64, 65/01, Slg 16.456.

<sup>43</sup> VfGH 28. 2. 2002, V 64, 65/01, Slg 16.456.

<sup>44</sup> VfGH 3. 7. 1965, G 27/64, V 38/64, Slg 5022.

<sup>45</sup> VwGH 15. 12. 1989, 89/17/0133.

<sup>46</sup> VwGH 10. 5. 2010, 2009/17/0088; VfGH 28.2.2002, V 64, 65/01, Slg 16.456.

<sup>47</sup> Wobei vier Personen bei einem Einfamilienhaus mit 120m<sup>3</sup> unterstellt werden.

<sup>48</sup> In diese Richtung schon *Taucher*, Aktuelle Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde als Steuergläubiger, RFG 2010, 67 (72).

(finanzielle)<sup>49</sup> *Differenzierung zwischen Gruppen von Nutzern*, die Entsorgungsdienstleistungen beziehen, *fremd*, obwohl sich anhand objektiver Kriterien – wie etwa die Art der abgegebenen Abfälle, der Verschmutzungsgrad der Abwässer, zeitlich konzentrierter Anfall von Abwässern etc. – eine unterschiedlich hohe Kostenverursachung bei den einzelnen Benutzerkategorien ausmachen lässt. Durch diese – nicht danach differenzierende – Judikaturlinie der österreichischen Höchstgerichte haben somit *bestimmte Benutzergruppen Kosten zu übernehmen (zu tragen), die sie nicht verursacht haben*,<sup>50</sup> so dass insoweit keine Deckung mit dem in Art. 191 Abs. 2 AEUV bzw. in Art. 9 WRRL und Art. 14 Abfall-RL verankerten Verursacherprinzip gegeben ist.

h) Nach der Judikatur der österreichischen Höchstgerichte sind bisher auch Mindestsätze als (sachlich) unbedenklich bzw. als nicht rechtswidrig beurteilt worden, wie etwa

- ein pauschalierter Wasserbrauch i.H.v. 120m<sup>3</sup> pro Spülklosett,<sup>51</sup> oder
- Pauschalgebühren, die von umweltbewussten Gemeindegürgern<sup>52</sup> bzw. von Ferienhaus- und Zweitwohnungsbesitzern<sup>53</sup> erhoben werden,

ohne die jeweiligen *tatsächlichen (Verbrauchs)Gegebenheiten* zu berücksichtigen. Auch in diesem Fall liegt es auf der Hand, dass dadurch bestimmten Benutzergruppen, gemessen an der Menge und/oder der Art der von ihnen verursachten Entsorgungskosten, *unverhältnismäßig* hohe Gebühren- und Abgabenbelastungen auferlegt worden sind bzw. werden.<sup>54</sup> Somit ist die österreichische Höchstgerichtsjudikatur auch in diesen Fällen als mit Art. 9 WRRL (2000/60/EG) und Art. 14 Abfall-RL (2008/98/EG)

<sup>49</sup> Nach Maßgabe von Tarifsätzen.

<sup>50</sup> Zu denken ist in diesem Zusammenhang etwa an die Benutzergruppe »Privatohaushalte« im Verhältnis zur Gruppe »Gewerbetreibende bzw. Industrie«, weil etwa betreffend Abwasser letztere höhere Verschmutzungsgrade (andere Verschmutzungspartikelzusammensetzungen und / oder größere Verschmutzungskonzentrationen) aufweist.

<sup>51</sup> VwGH 15. 12. 1989, 89/17/0133; 23. 4. 2009, 2006/17/0041.

<sup>52</sup> VwGH 19. 3. 2001, 2000/17/0215.

<sup>53</sup> VwGH 23. 4. 2009, 2008/17/0180; weiters VwGH 10. 5. 2010, 2009/17/0088 hinsichtlich der Annahme, dass ein Einfamilienhaus mit mindestens vier Bewohnern belegt sei.

<sup>54</sup> So EuGH 16. 7. 2009, C-254/08.

in Widerspruch stehend anzusehen. Nach dem vom EuGH entwickelten Rechtsverständnis dieser Richtlinien-Bestimmungen sind nämlich tarifliche Mindest(gebühren)sätze jeweils (im Einzelfall) dahingehend zu hinterfragen, ob nicht durch solche Mindestsätze bestimmten Benutzerkategorien, gemessen an der Menge und/oder Art des (abgegebenen) Mülls bzw. der Abwässer, im Hinblick auf den (allgemeinen) Gleichheitssatz<sup>55</sup> »offensichtlich unverhältnismäßig hohe Kosten auferlegt werden.«<sup>56</sup>

## IV. Resümee

Wie schon eingangs erwähnt, hat Kroatien im Zuge des bevorstehenden Beitritts zur EU den gesamten unionsrechtlichen Rechtsbestand zu übernehmen. Bei der diesbezüglichen Adaptierung der nationalen (steuerrechtlichen) Bestimmungen darf dabei das lokale, kommunale Abgaberecht nicht außer Bedacht gelassen werden, um Streitigkeiten zwischen den Abgabenschuldern und (kommunalen) Abgabengläubigern hinsichtlich der Deutung unionsrechtlicher Bestimmungen von vornherein zu unterbinden, die sich – wie in Österreich betreffend die lokale Getränkesteuer<sup>57</sup> – dann über einige Jahre hinziehen könnten.<sup>58</sup>

<sup>55</sup> Vgl. *Zorn/Twardosz*, ÖStZ 2006, 34 (58 ff).

<sup>56</sup> EuGH 16. 7. 2009, C-254/08, Rz 57.

<sup>57</sup> Vgl. dazu illustrativ *Taucher*, Getränkesteuer – the never-ending story I (RFG 2009 20), II (RFG 2009, 130), III (RFG 2010, 17) und IV (RFG 2010, 110).

<sup>58</sup> So wurde in Österreich 2000 die Getränkesteuer im Hinblick auf das EuGH-Urteil 9. 3. 2000, C-437/97 abgeschafft, die Rechtsfragen betreffend Rückzahlung der unionsrechtswidrig erhobenen Getränkesteuer (1. 1. 1995 bis 9. 3. 2000) sind bis jetzt noch nicht restlos geklärt – vgl. zuletzt VwGH 27. 1. 2011, 2010/16/0154.

## UNIONSRECHTLICHE VORGABEN BEI KOMMUNALABGABEN

### Die Zusammenfassung

*Ab dem Beitritt Kroatiens zur EU wäre eine rechtliche Betrachtung der lokalen Steuern in Kroatien unvollständig, wenn nicht auch das Unionsrecht mit bedacht werden würde. Von den exekutiven Organen (Verwaltung, Gerichte) sind im Kollisionsfall die unionsrechtlichen Bestimmungen, die i.S.d. Rechtsprechung des EuGH hinreichend bestimmt sind, unmittelbar anzuwenden und verdrängen somit jede wie auch immer geartete nationale Regelung. Demgegenüber kommt den legislativen Organen (Gesetz- und Verordnungsgeber) die Aufgabe zu, (fristgerecht) in erster Linie die i.S.d. EuGH-Judikatur nicht unmittelbar anwendbaren Richtlinien-Bestimmungen in nationales Recht zu transformieren.*

*Der Gedanke, dass beim Kommunalabgabenrecht wegen dessen örtlichen Gegebenheiten und lokaler Begrenztheit die primärrechtlichen Grundfreiheiten per se keine unmittelbaren Wirkungen zu entfalten vermögen, ist aufgrund der ständigen EuGH-Judikatur als überholt zu bezeichnen. Als einschlägig sind in diesem Zusammenhang das EuGH-Urteil 9. 9. 2004, C-72/03 betreffend Warenverkehrsfreiheit (Art. 28ff AEUV), sowie die EuGH-Urteile 29. 11. 2001, C-17/00; 17. 2. 2005, C-134/03; 8. 9. 2005, C-544/03 und 17. 11. 2009, C-169/08 betreffend Dienstleistungsfreiheit (Art. 56ff AEUV) zu nennen. Auch das Beihilfenverbot nach Art. 107ff AEUV entfaltet unmittelbare Wirkung hinsichtlich des lokalen Abgabenrechts.*

*Als hinreichend bestimmt und damit unmittelbare Wirkung entfaltend sind auch die (sekundärrechtlichen) Bestimmungen des Art. 401 MWSt-SystRL (2006/112/EG), des Art. 1 Abs. 2 und 3 Verbrauchsteuer-SystRL (2008/118/EG) und des Art. 14 AbfallRL (2008/98/EG) – EuGH 16.7.2009, C-254/08 – zu nennen.*

*Um Fragen betreffend Staatshaftung wegen legislativer Versäumnisse von vornherein nicht aufkommen zu lassen, sind die in Art. 9 WWRL verankerten Gebote – über die Gebührengestaltung angemessene Anreize für eine effiziente Abwasser- bzw. Wassernutzung zu schaffen sowie eine verursachergerechte Kostenzuteilung bzw. -zurechnung »zumindest« auf die Verursacher- bzw. Benutzergruppen »Industrie, Haushalte und Landwirtschaft« zu erreichen – von den legislativen Organen in Kroatien in deren nationales Recht (umgehend) einzubetten. Der Inhalt des Art. 9 WRRL (2000/60) EG scheint nämlich nicht so hinreichend bestimmt zu sein, um i.S.d. Rechtsprechung des EuGH unmittelbare Wirkung entfalten zu können.*

*Schlüsselwörter: Kommunalabgabenrecht, lokale Abgaben, Unionsrecht, Primärrecht, Sekundärrecht, Wasserrahmen-RL, Abfall-RL*

## LOKALNI POREZI I PRAVO EUROPSKE UNIJE

### Sažetak

Od trenutka pristupanja Europskoj uniji svako pravno razmatranje lokalnih poreza u Hrvatskoj bilo bi nepotpuno ako se ne bi uzimalo u obzir i pravo Europske unije. U slučaju nepodudarnosti nacionalnog prava s odredbama koje proizlaze iz prava Unije i iscrpno su definirane u skladu sa sudskom praksom Europskog suda pravde, provedbeni organi (uprava, sudovi) moraju izravno primijeniti te odredbe. Zato ne ostaje prostor ni za kakvu nacionalnu regulativu. Suprotno tome, zakonodavstvo ima zadatak (u predviđenom roku) transformirati u nacionalni pravni sustav prije svega one odredbe direktiva koje se u skladu sa sudskom praksom Europskog suda pravde ne primjenjuju izravno. Na temelju stalne sudske prakse Europskog suda pravde zastarjela je zamisao da u slučaju zakona o komunalnim davanjima, zbog njihove lokalne ograničenosti i mjesnih okolnosti, temeljne slobode koje proizlaze iz primarnog prava same po sebi ne mogu imati izravni učinak. U tom kontekstu kao bitne treba navesti presudu Europskog suda pravde C-72/03 (2004.) koja se odnosi na slobodu prometa robe (čl. 28ff Ugovora o načinu rada Europske unije) te presude C-17/00 (2001.), C-134/03 (2005.), C-544/03 (2005.) i C-169/08 (2009.) koje se odnose na slobodu pružanja usluga (čl. 56ff tog Ugovora). Zabrana subvencija i drugih državnih poticaja prema čl. 107ff Ugovora također ima izravan učinak vezano za zakone o lokalnim davanjima. Dostatno su definirane odredbe s izravnim učinkom (sekundarnog prava) sadržane u čl. 401. Sistemske smjernice o porezu na dodanu vrijednost (2006/112/EG), u čl. 1/2. i 1/3. Sistemske smjernice o trošarinama te u čl. 14. Smjernice o upravljanju otpadom (2008/98/EG; Europski sud pravde C-254/08, 2009.). Da bi se od početka isključila pitanja o odgovornosti države zbog propusta u hrvatskom zakonodavstvu, ono treba u nacionalno pravo (žurno) integrirati odredbe definirane čl. 9. Okvirne direktive o vodama koje se odnose na određivanje naknada, i to tako da budu poticaj za učinkovito korištenje voda i otpadnih voda, te na postizanje cilja da se troškovi dodjeljuju odnosno zaračunavaju pravično s obzirom na to tko proizvodi koliko otpadnih voda, kao što su primjerice skupine korisnika poput industrije, domaćinstava, poljoprivrede. Čini se da sadržaj čl. 9. Okvirne direktive o vodama nije tako iscrpno definiran da bi slijedom sudske prakse Europskog suda pravde mogao imati izravan učinak.

Ključne riječi: lokalno porezno pravo, lokalni porezi, pravo Europske unije, primarno pravo, sekundarno pravo, Okvirna direktiva o vodama, Smjernica o upravljanju otpadom

## LOCAL TAXES AND THE EUROPEAN COMMUNITY LAW

## Summary

When Croatia completes its accession to the European Union, it will be necessary to consider the community law of the Union in the course of any debate about Croatian local taxes. In case of incompatibility of national laws with the provisions based on the community law that are extensively defined by the case law of the European Court of Justice, national implementation bodies (public administration, courts) must apply these provisions directly. Thus, there is no room for any national legislation. Contrary to that, national legislature has to transfer (within the stipulated deadlines) into the national legal system primarily those directives and their provisions that are not applied directly, in accordance with the case law of the European Court of Justice. Case law of the European Court of Justice has confirmed the obsolescence of the idea that because local tax acts are territorially limited, they are exempted from direct applicability of the primary European law. With regard to that, it is important to mention the decision of the European Court of Justice C-72/03 (2004) on the free transport of goods (Article 28ff of the Treaty on the Functioning of the European Union (Lisbon Treaty)) and decisions C-17/00 (2001), C-134/03 (2005), C-544/03 (2005) and C-169/08 (2009) on the freedom of service provision (Article 56ff of the Treaty). Prohibition of subsidies and other state grants according to Article 107ff of the Treaty also has direct impact on local tax acts. Directly applicable provisions (provisions of secondary law) contained in Article 401 of the VAT Directive (2006/112/EG), Articles 1/2 and 1/3 of the Excise Tax Directive, and Article 14 of the Waste Management Directive (2008/98/EG; European Court of Justice C-254/08, 2009) are already well defined. In order to prevent the issues of state's responsibility due to omissions in Croatian legislation, Croatian legislators must integrate the provisions defined in Article 9 of the Water Framework Directive related to determination of utility charges into national law. This ought to be done in a manner that would stimulate efficient water and wastewater management and that would provide for fair distribution of the charges. Depending on the quantity of produced wastewater, there should be different groups of consumers – industry, agriculture, households, etc. It appears that Article 9 of the Water Framework Directive is not defined in so many details that it could be directly applicable following the decisions of the European Court of Justice.

Key words: local tax law, local taxes, the EU Community law, primary law, secondary law, Water Framework Directive, Waste Framework Directive