

# LU\_GERICHTE 7H 22 61 vom 22. Juni 2023

LU Gerichte, 2023-06-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_7H\\_22\\_61](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_7H_22_61)

FR: LU\_GERICHTE 7H 22 61 du 22 juin 2023

IT: LU\_GERICHTE 7H 22 61 del 22 giugno 2023

## Regeste

Vereinsmitgliederbeiträge als Gegenstand der Billettsteuer. Verletzung des Legalitätsprinzips. Mit der Besteuerung von Vereinsmitgliederbeiträgen gestützt auf Art. 6 Abs. 2 Billettsteuerreglement überschreitet die Stadt Luzern den ihr vorgegebenen Rahmen der Kompetenzdelegation von § 36 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892. | Art. 127 BV; Art. 2 Abs. 2 ZGB; § 36 f. des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892; Art. 3 BStR, Art. 6 BStR, Art. 7 BStR, Art. 10 BStR, Art. 12 BStR. | Verschiedenes

## Volltext

Luzern Kantonsgericht 4. Abteilung 22.06.2023 7H 22 61 (2023 IV Nr. 8)

Vereinsmitgliederbeiträge als Gegenstand der Billettsteuer. Verletzung des Legalitätsprinzips. Mit der Besteuerung von Vereinsmitgliederbeiträgen gestützt auf Art. 6 Abs. 2 Billettsteuerreglement überschreitet die Stadt Luzern den ihr vorgegebenen Rahmen der Kompetenzdelegation von § 36 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892. | Art. 127 BV; Art. 2 Abs. 2 ZGB; § 36 f. des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892; Art. 3 BStR, Art. 6 BStR, Art. 7 BStR, Art. 10 BStR, Art. 12 BStR. | Verschiedenes

Rechtsprechung Luzern Instanz: Kantonsgericht Abteilung: 4. Abteilung Rechtsgebiet: Verschiedenes Entscheiddatum: 22.06.2023 Fallnummer: 7H 22 61 LGVE: 2023 IV Nr. 8 Gesetzesartikel: Art. 127 BV; Art. 2 Abs. 2 ZGB; § 36 f. des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892; Art. 3 BStR, Art. 6 BStR, Art. 7 BStR, Art. 10 BStR, Art. 12 BStR. Leitsatz: Vereinsmitgliederbeiträge als Gegenstand der Billettsteuer. Verletzung des Legalitätsprinzips. Mit der Besteuerung von Vereinsmitgliederbeiträgen gestützt auf Art. 6 Abs. 2 Billettsteuerreglement überschreitet die Stadt Luzern den ihr vorgegebenen Rahmen der Kompetenzdelegation von § 36 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892. Rechtskraft: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Entscheid: Sachverhalt (Zusammenfassung) Der Verein A. \_\_\_\_\_ mit Sitz in Luzern bezweckt im Wesentlichen den Betrieb und die Förderung des A. \_\_\_\_\_. Das A. \_\_\_\_\_ ist Museum und Themenpark. Seine Mittel stammen aus den Jahresbeiträgen seiner Mitglieder, Einnahmen durch den Betrieb des A. \_\_\_\_\_, dem Erlös von museumsverwandten Aktivitäten sowie aus Zuwendungen Dritter. Gemäss den Statuten können dem Verein A. \_\_\_\_\_ natürliche und juristische Personen als Mitglieder beitreten. Die Mitglieder des Vereins können unter anderem das Museum während den ordentlichen Öffnungszeiten unentgeltlich besuchen. Zudem profitieren Mitglieder von Vorzugspreisen für verschiedene Angebot. Der Verein lädt die Mitglieder zum exklusiven Mitgliedertag, inkl. Mitgliederversammlung, ein und stellt ihnen das "A. \_\_\_\_\_ Magazin" sowie den Geschäftsbericht zu. Mit Schreiben vom 17.

September 2019 nahm das Steueramt der Stadt Luzern in Aussicht, zukünftig 60 % der vereinnahmten Mitgliederbeiträge der Billettsteuer zu unterwerfen. Derjenige Teil des Mitgliederbeitrags, welcher auf die Freieintritte entfalle, habe nämlich den Charakter eines Jahresabonnements und unterliege der Billettsteuer. Der Verein habe deshalb 60 % – dieser Prozentsatz entspreche einer zurückhaltenden Schätzung – der vereinnahmten Mitgliederbeiträge zur Berechnungsgrundlage für die Billettsteuer hinzuzuzählen. Am 11. Mai 2021 meldete der Verein seine im ersten Quartal 2021 erwirtschafteten Umsatzzahlen. Den auf diesen Umsätzen berechneten Billettsteuerbetrag bezifferte der Verein auf Fr. \_\_\_\_\_.

Auf diese Meldung hin stellte das Steueramt Luzern fest, dass die (freien) Eintritte von Mitgliedern nicht Eingang in die Berechnung der Billettsteuer gefunden hätten. Es werde daher in der Rechnung für die Billettsteuer des ersten Quartals 2021 ein Akontobetrag von Fr. \_\_\_\_\_ aufgerechnet. Nachdem der Verein diese Rechnung zurückgewiesen hatte, erliess das Steueramt der Stadt Luzern am 7. Juli 2021 eine Veranlagungsverfügung. Zur Begründung wiederholte das Steueramt, dass auch Entgelte für Jahresabonnements Gegenstand der Billettsteuer seien. Aus den Erwägungen: 2. 2.1.

Die städtische Billettsteuer wurde gestützt auf die Kompetenznorm von § 36 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 (SRL Nr. 652) erlassen. Gemäss Reglement über die Erhebung einer Kultur- und Sportförderungsabgabe der Stadt Luzern vom 20. September 1990 (Billettsteuerreglement [BStR; Systematische Rechtssammlung der Stadt Luzern Nr. 9.2.2.1.1]) erhebt die Stadt Luzern bei entgeltlichen Veranstaltungen eine Abgabe zur Förderung von Kultur und Sport, die sogenannte Billettsteuer (Art. 1 BStR). Nach dem Wortlaut des Reglements, unterliegen alle Veranstaltungen, zu denen der Zutritt gegen ein Eintrittsgeld gewährt wird, wie etwa bei Theatervorstellungen, Kino- und Videovorstellungen, Tanz und Variétévorführungen oder Ausstellungen der Billettsteuer (vgl. Art. 3 BStR). Die Steuer ist ein öffentlich-rechtlicher Anspruch der Stadtgemeinde Luzern gegenüber dem Veranstalter. Dieser hat die Besucher mit einem Steuerbetrag in dem Masse zu belasten, wie er von den einzelnen Eintrittsgeldern steuerpflichtig ist (Art. 4 BStR). Steuerobjekt ist das Eintrittsgeld zu steuerpflichtigen Veranstaltungen (Art. 6 Abs. 1 BStR). Als Eintrittsgeld gilt die gesamte für den Besuch der Veranstaltung in irgendeiner Form zu leistende Vergütung. Einzelnen Teilnehmern gewährter teilweiser oder gänzlicher Erlass des Eintrittspreises hat keinen Einfluss auf den Steuerbetrag; die Steuer wird nach dem vollen Platzpreis berechnet. Wird anstelle oder zusätzlich zu den Billetten und Kontrollzeichen ein Aufschlag auf den Preis für die Konsumation erhoben, so gilt dieser Aufschlag als Eintrittsgeld und ist anhand einer Schätzung festzulegen. Bei Unterhaltungsbetrieben bilden der durchschnittliche Getränkeaufschlag, der Umsatzanteil, die Öffnungszeiten sowie die Betriebsgrösse die Grundlage für die Schätzung (Art. 6 Abs. 2 BStR). Die Steuer beträgt 10 % vom Eintrittsgeld. Der Steuerbetrag wird auf 5 Rappen abgerundet. Die Steuer wird erhoben, soweit der Zutritt zur Veranstaltung von der Zahlung eines Eintrittsgeldes im Sinn von Art. 6 von wenigstens Fr. 1.-- abhängig gemacht wird (Art. 7 Abs. 1 BStR). Eintrittskarten für eine Mehrzahl von zeitlich auseinanderliegenden Veranstaltungen (Abonnements- oder Dauerkarten) werden mit 10 % des Abonnementsbetrages besteuert (Art. 7 Abs. 2 BStR).

2.2. Aufgrund der reglementarischen Ausgestaltung der Kultur- und Sportförderungsabgabe wird die zweckgebundene Abgabe erhoben, wenn drei Voraussetzungen – Veranstaltung, Besuch, Entgelt – erfüllt sind. Steuertatbestand bildet also ein bestimmter Lebensaufwand (Entgelt für Veranstaltungsbesuch). Gegenstand bildet von Gesetzes wegen das Eintrittsgeld zu bestimmten Veranstaltungen. Als Berechnungsgrundlage dient der

Eintrittspreis und das Steuermass ist proportional (10 %) gestaltet. Die Abgabe wird vom Eintrittsgeld abgeschöpft, d.h. vom Besucher der Veranstaltung bezahlt, aber der Anspruch richtet sich gemäss Reglement gegen den Veranstalter. Mit der Veranlagung wird denn auch der Veranstalter zur Entrichtung der bemessenen Abgabeschuld verpflichtet. Ihrer Rechtsnatur nach handelt es sich bei dieser Veranstaltungssteuer um eine Aufwandsteuer (aus Sicht des Konsumenten) oder eine besondere Wirtschaftsverkehrssteuer auf der Erbringung und Inanspruchnahme von bestimmten Dienstleistungen (Höhn/Waldburger, Steuerrecht I, 8. A., 1997, § 29 Rz. 36). In Abgrenzung zu den Kausalabgaben handelt es sich bei der städtischen Kultur- und Sportförderungsabgabe um eine staatlich gegenleistungslose öffentliche Abgabe und ist demnach als Steuer zu qualifizieren, sodass auch die Bezeichnung als Steuer zutrifft.

3. 3.1. Gemäss Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln. Diese verfassungsrechtliche Vorgabe, welche in Lehre und Rechtsprechung auch als "strenges Legalitätsprinzip" bezeichnet wird (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.2.1; BGer-Urteil 2C\_687/2014 vom 28.8.2015 E. 3.2), stellt für Steuern, ungeachtet ob sie vom Bund, Kanton oder einer Gemeinde erhoben werden, erhöhte Anforderungen an die Gesetzmässigkeit. Die Besteuerung setzt in jedem Fall eine rechtssatzmässige und formell-gesetzliche Grundlage voraus (vgl. BGE 139 II 460 E. 2.1). Die Steuernorm hat in inhaltlicher Hinsicht (zumindest) den Kreis der Abgabepflichtigen (Abgabesubjekt), den Gegenstand (Abgabeobjekt) und die Bemessung der Abgabe (Abgabebemessungsgrundlage und Abgabetarif) festzulegen (vgl. BGE 143 II 283 E. 3.5, 143 II 87 E. 4.5, 143 I 220 E. 5.1.1, 142 II 182 E. 2.2.1).

3.2. Die Steuererhebungskompetenz des Gemeinwesens setzt Steuerhoheit voraus. Gemäss § 37 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 bedürfen Steuern, die gestützt auf dieses Gesetz eingeführt werden, zu ihrer Gültigkeit der Genehmigung durch den Regierungsrat. Der Regierungsrat des Kantons Luzern genehmigte das städtische Reglement am 9. April 1991. Dem regierungsrätlichen Genehmigungsbeschluss geht eine Prüfung des kommunalen Erlasses voraus. Eine verweigte Genehmigung ist vom Gericht zu respektieren und der entsprechende Erlass wird als ungültig betrachtet (vgl. BGE 114 II 40 E. 3). Hingegen schliesst eine erteilte Genehmigung die Möglichkeit nicht aus, den Erlass als solchen oder einen darauf gestützten Anwendungsakt in einem Justizverfahren auf seine Kompetenzkonformität hin zu prüfen (vgl. BGE 103 Ia 130 E. 3a). Die Genehmigung durch den Regierungsrat macht den geprüften Erlass nicht zu einem kantonalen Rechtssatz. Deshalb bleibt das Billettsteuerreglement auch nach Genehmigung kommunales Recht.

3.3. Nach Art. 3 BV sind die Kantone souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist. Ausfluss davon stellt die Finanzkompetenz dar, welche die Kantone zur Erhebung aller Steuern berechtigt, die nicht ausdrücklich dem Bund vorbehalten sind. Die Kantone sind grundsätzlich auch befugt, neue Steuern einzuführen, sofern sie dabei die Grundsätze der Besteuerung und die grundrechtlichen Schranken berücksichtigen (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, § 2 S. 19). Die Gemeinden, deren Autonomie gewährleistet ist, haben im Rahmen des kantonalen Rechts Rechtsetzungs- und Entscheidungsbefugnisse (vgl. § 68 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Luzern [KV; SRL Nr. 1]). Das kantonale Recht räumt den Gemeinden punktuell die Befugnis ein, Steuern zu erheben (vgl. etwa die Nachkommenerbschaftssteuer nach den §§ 33-35 des Gesetzes betreffend die teilweise

Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892). 3.4. Mit § 36 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 ermächtigte der Kanton Luzern die Gemeinden, eine besondere Steuer von den Eintrittsgeldern für öffentliche Lustbarkeiten (Theater, Lichtspiele, Zirkus, Konzerte, Tanzanlässe usw.) zu beziehen. Die Steuer darf 10 % des Eintrittspreises nicht übersteigen, muss aber mindestens 10 Rappen für die Vorstellung betragen (§ 36 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892). Die zur Einführung dieser Steuern gefassten Gemeindebeschlüsse bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Genehmigung durch den Regierungsrat (§ 37 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892). Am 20. September 1990 beschloss der Grosse Stadtrat von Luzern den Erlass eines Reglements über die Erhebung einer Kultur- und Sportförderungsabgabe (Billettsteuer). Der Regierungsrat genehmigte sodann den Beschluss mit Entscheid vom 9. April 1991. Es liegt somit eine formell gesetzliche Grundlage vor, welche die Stadt Luzern zur Erhebung einer Billettsteuer ermächtigt. Wie ausgeführt, regelt das Reglement den Abgabebetrag, Gegenstand, Berechnungsgrundlage und Bemessung sowie die Abgabepflicht. Die Erhebung einer Billettsteuer durch die Stadt Luzern gestützt auf das Billettsteuerreglement genügt damit den verfassungsmässigen Anforderungen von Art. 127 Abs. 1 BV. 4. 4.1. Die Stadt Luzern machte mit dem Erlass des Billettsteuerreglements von seiner gesetzlich eingeräumten Kompetenz Gebrauch. Das städtische Reglement umschreibt das Steuerobjekt in Art. 6 BStR (vgl. zum Wortlaut vorne E. 2.1). Die streitbetroffene, mit dem Beschwerdeentscheid bestätigte Veranlagung stützt sich nicht auf den Wortlaut – der Mitgliederbeiträge von Vereinsmitgliedern nicht erwähnt – sondern auf die steueramtliche Auslegung von Art. 6 Abs. 2 BStR. Diese Bestimmung nimmt Bezug auf das Eintrittsgeld als Steuerobjekt (Art. 6 Abs. 1 BStR) und gibt diesem einen eigenen kommunalrechtlichen Gehalt. Der städtische Gesetzgeber erfasst als Gegenstand im Sinn des Eintrittsgeldes, was folgt (Art. 6 Abs. 2 BStR): - die gesamte für den Besuch der Veranstaltung in irgendeiner Form zu leistende Vergütung; - der Platzpreis bei Erlass des Eintrittspreises; - ein anstelle oder zusätzlich zu den Billetten erhobener Aufschlag auf den Preis für die Konsumation. Die kantonale Ermächtigung erlaubt ihrem Wortlaut nach eine besondere Steuer auf Eintrittsgeldern für Lustbarkeiten zu beziehen. Da das städtische Reglement nicht nur Gelder, sondern die erwähnten drei Variationen dazu der Besteuerung unterwirft, ist mit Blick auf die Steuererhebungskompetenz der Normgehalt von § 36 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 durch Auslegung zu ermitteln. 4.2. 4.2.1. Ein steuerrechtlicher Sachverhalt hat zwei Ebenen; der wirtschaftliche Vorgang und dessen privatrechtliches Erscheinungsbild. Der Subsumtion des Steuersachverhalts unter die Steuerrechtsnorm hat im Steuerrecht daher eine Subsumtion des wirtschaftlichen Sachverhalts unter die Normen des Privatrechts voranzugehen. Auszugehen ist von einer Analyse des Steuersachverhaltes unter wirtschaftlichem und unter privatrechtlichem Aspekt. Es geht darum abzuklären, ob das zivilrechtliche Erscheinungsbild dem wirtschaftlichen Vorgang angemessen erscheint oder nicht. Wenn darüber Klarheit besteht, kann die Auslegung der Steuerrechtsnorm folgen, die der Beantwortung der Frage dient, ob der Steuerrechtssatz an das Privatrecht, an wirtschaftliche Gegebenheiten oder aber an keines von beidem anknüpft, womit eine steuersystematische Anknüpfung vorliegt (vgl. zum Ganzen: Locher, Komm. zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11], I. Teil, 2. Aufl. 2019, Vorbemerkungen DBG N 180 ff.). Bei der Auslegung der Steuerrechtsnorm sind zivilrechtliche Begriffe

grundsätzlich im zivilrechtlichen Sinn zu verstehen (vgl. Urteil 2A.40/1998 vom 10.8.1998 E. 4c/bb). Die zivilrechtlichen Anknüpfungen werden im Zusammenhang mit der Steuerumgehung aber relativiert. Grundsätzlich ist jedermann frei, sich wirtschaftlich so zu betätigen, dass eine möglichst geringe Steuerlast anfällt (vgl. Urteil 2C\_1145/2014 vom 1.10.2015 E. 3.1), wird der Bogen jedoch überspannt und ein allzu ausgefallener Sachverhalt konstruiert, der an sich die Voraussetzungen der Steuerbarkeit nicht erfüllt, wirtschaftlich indessen mit dem steuerbaren identisch ist, so gilt die Schwelle zur unzulässigen Steuerersparnis als überschritten. Der Stellenwert einer Steuerumgehung hängt entscheidend von der Anknüpfung des Rechtssatzes ab, namentlich ob eine privatrechtliche, wirtschaftliche oder steuersystematische Anknüpfung vorliegt (vgl. zum Ganzen: Locher, a.a.O., Vorbemerkungen DBG N 180 ff.). Liegt bei einer privatrechtlichen Anknüpfung eine Inkongruenz zwischen privatrechtlichem Erscheinungsbild und wirtschaftlichem Gehalt einer Rechtsgestaltung vor, ist grundsätzlich das privatrechtliche Kleid massgebend. Davon abstrahiert werden darf nur im Falle einer Simulation oder einer Steuerumgehung. Letztere ist gegeben, wenn ein ernstlich gewolltes Geschäft vorliegt, das nicht unter die Steuerrechtsnorm fällt, zufolge besonderer Umstände eine Subsumtion aber gleichwohl gerechtfertigt erscheint. In einem solchen Falle liegt eine unechte Lücke im Steuergesetz vor. Sofern die Voraussetzungen des offenbaren Rechtsmissbrauchs gemäss Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB; SR 210) erfüllt sind, darf ausnahmsweise normberichtigend eingeschritten werden. (vgl. zum Ganzen: Locher, a.a.O., Vorbemerkungen DBG N 184). Anders liegen die Verhältnisse, wenn sich eine Steuernorm direkt an den wirtschaftlichen Gegebenheiten anknüpft. Das Problem der Steuerumgehung stellt sich nur, wenn nach der ratio legis an das Privatrecht angeknüpft wird; denn wenn ohnehin die wirtschaftlichen Gegebenheiten massgebend sind, braucht es kein Instrument, welches dies ausnahmsweise ermöglicht. Auf der anderen Seite ist auch bei wirtschaftlicher Anknüpfung der Anwendungsbereich der fraglichen Norm lege artis auszuloten (vgl. zum Ganzen: Locher, a.a.O., Vorbemerkungen DBG N 186 und 188).

4.2.2. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der massgeblichen Norm. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden, wobei alle Auslegungselemente zu berücksichtigen sind (Methodenpluralismus). Dabei kommt es namentlich auf den Zweck der Regelung, die dem Text zugrunde liegenden Wertungen sowie auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Im Abgaberecht im Allgemeinen und im Steuerrecht im Besonderen, das der steuerpflichtigen Person gewichtige – und im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht periodische – finanzielle Lasten auferlegt, kommt dem Gesetzmässigkeitsprinzip eine wesentliche Bedeutung zu. Die Auslegung hat sich stärker als in anderen Rechtsbereichen am Gesetzeswortlaut zu orientieren. Der Gesetzeswortlaut bildet für die steuerpflichtige Person die alleinige Richtschnur, aus der sie die finanziellen Folgen im Abgabebereich herleiten kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. zum DBG, 3. Aufl. 2016, VB zu Art. 109 - 121 DBG N 21). Das hat zur Folge, dass auf dem Auslegungsweg (namentlich durch Analogieschluss) weder neue Steuertatbestände noch neue Verfahrenspflichten geschaffen werden dürfen. Es ist daher unstatthaft, steuerbegründende Normen über den möglichen Wortsinn hinaus (also ausdehnend) auszulegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu Art. 109 - 121 DBG N 33).

4.2.3. Vorliegend ist zunächst der Gehalt von "Eintrittsgeldern für öffentliche Lustbarkeiten" gemäss § 36 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 aufgrund des Wortlauts zu ermitteln. Der kantonale Gesetzgeber

konkretisiert den Begriff der "öffentlichen Lustbarkeiten" mittels beispielhafter Aufzählung in § 36 Abs. 1 (Theater, Lichtspiele, Zirkus, Konzerte und Tanzanlässe usw.; vgl. vorne E. 2.1). Die nicht abschliessende Aufzählung im kantonalen Recht erlaubt ohne Weiteres die im städtischen Billettsteuerreglement erwähnten Ausstellungen (Art. 3 Ziff. 7) zu den Lustbarkeiten zu zählen. Das Reglement erweist sich insofern als ermächtigungskonform. Der Begriff der Eintrittsgelder wird im kantonalen Gesetz nicht weiter ausgeführt. Es ist folglich zunächst auf den allgemeinen Sprachgebrauch abzustellen, um den Wortsinn zu ergründen. Grundsätzlich wird Eintrittsgeld bzw. Eintritt als eine "zu entrichtende Gebühr für den Besuch oder die Besichtigung von etwas" umschrieben (Duden, Das Bedeutungswörterbuch, Zürich 1985, S. 213 [zu "Eintritt"]). Die Präposition "für" bezeichnet hier einen unmittelbaren Gegenwert für den Besuch oder die Besichtigung. Dies deckt sich auch im dem traditionellen Verständnis in der Lehre, die den Eintritt als das Besuchen von Veranstaltungen unter Entrichtung eines Entgelts umschreibt (m.w.H.: Höhn/Waldburger, a.a.O., § 29 Rz. 34). Als Eintrittsgeld ist damit der direkt aus dem Besuch oder der Besichtigung resultierende liquide Geldzufluss zu verstehen. Teilweise wird in diesem Zusammenhang von direktem Eintrittsgeld gesprochen (Leutloff, Public Viewing im Urheber- und Lauterkeitsrecht, 2015, S. 68 ff.). Damit knüpft der kantonale Gesetzgeber für das Besteuerungsrecht an einen wirtschaftlichen Vorgang an, schränkt aber die der Besteuerung unterworfenen Sachverhalte mit dem Wortlaut ein. 4.2.4. Die Veranlagungsverfügung des Steueramts der Stadt Luzern vom 7. Juli 2021 hält das Folgende fest: Steuerobjekt der Billettsteuer ist das Eintrittsgeld zu steuerpflichtigen Veranstaltungen (Art. 6 Abs. 1 BStR). Als Eintrittsgeld gilt die gesamte für den Besuch der Veranstaltung in irgendeiner Form zu leistende Vergütung. Einzelnen Teilnehmern gewährter teilweiser oder gänzlicher Erlass des Eintrittspreises hat keinen Einfluss auf den Steuerbetrag (Art. 6 Abs. 2 BStR). Auch Entgelte für Jahresabonnemente gelten als Eintrittsgelder, unabhängig von deren Bezeichnung. Neben Art. 6 Abs. 1 BStR stützt sich die Besteuerung der Mitgliederbeiträge auf zwei Tatbestandsvarianten von Art. 6 Abs. 2 BStR; namentlich die Variante betreffend die gesamte für den Besuch der Veranstaltung in irgendeiner Form zu leistende Vergütung sowie betreffend den Platzpreis bei Erlass des Eintrittspreises. Die Kompetenzkonformitätsprüfung beschränkt sich auf diese zwei Tatbestandsvarianten von Art. 6 Abs. 2 BStR. 4.2.5. Der kommunale Gesetzgeber leitet den Absatz 2 der Steuergegenstandsregelung von Art. 6 BStR ein mit der Wendung "Als Eintrittsgeld gilt ...". Grammatikalisch betrachtet zeigt diese Wortwahl, dass der Steuergegenstand von Abs. 1 in Abs. 2 um einen Gehalt ergänzt wird, der ohne die (unwiderlegbar formulierte) gesetzliche Vermutung im Sinn des Geltens mit dem Geldflussbegriff der umgangssprachlich mit dem Begriff des Eintrittsgelds verbunden ist, nicht ohne Weiteres zum Steuergegenstand nach Abs. 1 gehörte. Deutlich wird die Erweiterung, indem der kommunale Gesetzgeber in Art. 6 Abs. 2 BStR einleitend die gesamte für den Besuch der Veranstaltung in irgendeiner Form zu leistende Vergütung erfasst und damit den Geldzufluss um Gegenleistungen in anderer Form zum Gegenstand der Steuer macht. Infrage kommen damit alle Leistungen, namentlich diejenigen, welche unter die Dienstleistungen oder Vorteilsgewährungen fallen, aber den Stand der liquiden Mittel beim Veranstalter nicht unmittelbar erhöhen. Da Abs. 1 lediglich von Eintrittsgeld spricht, handelt sich somit um einen zusätzlichen Steuertatbestand, der am Synallagma von Leistung (Veranstaltung) und nicht in Geldform erfolgter Gegenleistung (wie in Art. 3 BStR umschrieben) anknüpft und jede Gegenleistung wie ein Eintrittsgeld im Sinn von Art. 6 Abs. 1 BStR der Billettsteuer unterwirft. Die von § 36 des Gesetzes betreffend die

teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 gewährte kantonale Ermächtigung zur kommunalen Besteuerung erfasst aber, wie erwogen, allein das Eintrittsgeld als den direkt aus dem Besuch oder der Besichtigung resultierenden liquiden Geldzufluss. Im öffentlichen Abgaberecht im Allgemeinen und im Steuerrecht im Besonderen ist es ausgeschlossen, neue Steuertatbestände über den Wortsinn hinaus zu schaffen. An dieses Ausdehnungsverbot haben sich auch die Gemeinden zu halten, wenn ihnen die Kompetenz zur Erhebung von Abgaben oder Steuern beschränkt auf den gesetzlich definierten Gegenstand erteilt wurde. Insoweit Gegenleistungen für "Lustbarkeiten", die nicht in Form von Geldzuflüssen erfolgen, mit Art. 6 Abs. 2 BStR der Besteuerung unterworfen werden, erweist sich der städtische Steuertatbestand, jedenfalls insoweit, als die Steuerumgebungsvoraussetzungen nicht vollständig gegeben sind (vgl. E. 4.2.7), als kompetenzwidrig. 4.2.6. Gemäss Art. 6 Abs. 2 gilt auch als Eintrittsgeld im Sinn von Abs. 1, wenn einzelnen Teilnehmern ein teilweiser oder gänzlicher Erlass des Eintrittspreises gewährt wird. In diesem Fall wird die Steuer nach dem vollen Platzpreis berechnet. Da die von § 36 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 gewährte kantonale Ermächtigung allein erlaubt, das Eintrittsgeld als liquiden Geldzufluss der kommunalen Billettsteuer zu unterwerfen und das städtische Reglement mit der Erlassbesteuerung die Billettsteuer dann erheben will, wenn dem Veranstalter kein Geld zufließt, schafft der kommunale Gesetzgeber einen weiteren Steuertatbestand, ohne dass dafür eine Kompetenz besteht; vorbehalten bleibt auch hier die Steuerumgehung (vgl. E. 4.2.7).

4.2.7. In den Fällen der beiden Tatbestandsvarianten, die nicht liquide Abgeltungen des Eintrittspreises erfassen wollen, ist das privatrechtliche Kleid der Rechtsbeziehung zwischen dem Veranstalter und dem Teilnehmer grundsätzlich massgebend (vgl. E. 4.2.1.). Davon abstrahiert werden darf nur im Falle einer Simulation oder einer Steuerumgehung. Letztere ist gegeben, wenn ein ernstlich gewolltes Geschäft vorliegt, das nicht unter die Steuerrechtsnorm (hier mangels Geldflusses) fällt, zufolge besonderer Umstände eine Besteuerung aber gleichwohl gerechtfertigt erscheint. Eine Steuerumgehung liegt gemäss ständiger Rechtsprechung nur dann vor, wenn die vom Steuerpflichtigen gewählte zivilrechtliche Gestaltung ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht gemäss ist (objektives Element), und anzunehmen ist, dass er diese Wahl missbräuchlich getroffen hat in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (subjektives Element), und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (effektives Element; zum Ganzen: BGE 138 II 239 E. 4.1; LGVE 2006 II Nr. 25 E. 3a, 1991 II Nr. 14 E. 1, 1984 II Nr. 14 E. 2). Eine Steuerumgehung kommt damit nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, wenn eine Rechtsgestaltung vorliegt, die – abgesehen von den steuerlichen Aspekten – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (vgl. BGE 142 II 399 E. 4.2). Da die von § 36 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 gewährte kantonale Ermächtigung allein erlaubt, das Eintrittsgeld im Einklang mit der bestehenden Rechtsprechung zur Steuerumgehung zu erheben und das städtische Reglement mit der Besteuerung von nicht in Geldform erfolgten Abgeltungen (z. B. Dienstleistungen oder Vorteilsgewährungen) und mit der Erlassbesteuerung die Billettsteuer erheben will, ohne eine Umgehungsabsicht des

Steuerpflichtigen nachweisen zu müssen, schafft der kommunale Gesetzgeber weitere Steuertatbestände, ohne dass dafür eine Kompetenz besteht. 4.3. Aufgrund dieses Auslegungsergebnisses überschreitet die Stadt Luzern mit den vorliegend für die Besteuerung der Mitgliederbeiträge angewendeten Tatbestandsvarianten von Art. 6 Abs. 2 BStR den ihr in § 36 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 vorgegebenen Rahmen der Kompetenzdelegation. Sie stützt sich beim Veranlagungsentscheid vom 7. Juli 2021 – der die Grundlage für den Einspracheentscheid bildet – auf eine kompetenzwidrige und damit ungenügende kommunale Rechtsgrundlage. Dies stellt eine Verletzung des Legalitätsprinzips dar (vgl. vorne E. 3.1.). 4.4. 4.4.1. Die Veranlagungsverfügung des Steueramts der Stadt Luzern vom 7. Juli 2021 stützt sich neben dem kompetenzwidrigen Art. 6 Abs. 2 BStR auch auf dessen Abs. 1 (vgl. vorne E. 4.2.4). Es ist zu prüfen, ob Mitgliederbeiträge im Sinn von Art. 71 ZGB i.V.m. Art. 4 der Statuten des Vereins A. \_\_\_\_\_ gestützt auf Art. 6 Abs. 1 BStR der Billettsteuer unterworfen werden können, wenn der Begriff des Eintrittsgelds im Sinn von § 36 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 und damit kompetenzkonform ausgelegt wird (vgl. E. 4.2.3). Gemäss städtischer Praxis umfasst das Eintrittsgeld in Art. 6 BStR jährlich geleistete Beiträge an den Veranstalter. Darunter fallen auch Jahresgebühren, die ein Vereinsmitglied an den Verein entrichtet, sofern die Jahresgebühr eine wesentliche Gegenleistung für die freien Eintritte darstellt. Die auf freie Eintritte entfallende Teile der Jahresgebühren der Vereinsmitglieder unterliegen der Billettsteuer. Diese Handhabung ergibt sich aus der städtischen Auslegung von Art. 6 BStR, die auf dem Protokoll "Praxis zur Auslegung des Reglements über die Erhebung einer Kultur- und Sportförderungsabgabe" des Stadtrats beruht. Der kantonale Gesetzgeber verwendet in § 36 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 ausschliesslich den Begriff des Eintrittsgelds. Vereinsmitgliederbeiträge werden nicht erwähnt. Wenn in Geld geleistete Vereinsmitgliederbeiträge, wenn auch nur anteilmässig, dem Eintrittsgeld gemäss Art. 6 Abs. 1 BStR gleichgesetzt werden, erfolgt dies in einer über den Wortlaut hinausgehenden Auslegung. Die Gleichsetzung von Anteilen an Vereinsmitgliederbeiträgen mit Eintrittsgeld im Sinn des Billettsteuerreglements erweitert den Gegenstand, welcher der Besteuerung unterworfen ist, mit einem zusätzlichen Billettsteuergegenstand, der vom Wortlaut und Wortsinn des Eintrittsgeldes nicht mehr erfasst wird. Selbst wenn, wie hier, die Vereinsmitgliedschaft die Nutzung der Vereinsanlagen ohne zusätzliche Abgeltung erlaubt, und dem Mitgliedschaftsbeitrag kalkulatorisch ein Wertanteil für die Nutzung der Vereinsachen zugeteilt werden könnte, widerspricht dessen steuerliche Behandlung als Eintrittsgeld, dem Ausdehnungsverbot (vgl. vorne E. 4.2.2.), das einer teleologisch motivierten Erweiterung des der Besteuerung unterworfenen Gegenstands entgegensteht. Die Unterwerfung finanzieller Mitgliedschaftsbeiträge unter das Billettsteuerreglement käme dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige damit bewusst eine Umgehung der Billettsteuer bezwecken wollte. Dafür müssten die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung erfüllt sein (vgl. vorne E. 4.2.7.). Nach den unbestrittenen Ausführungen der Beschwerdeführerin bezahlen die Vereinsmitglieder des Vereins A. \_\_\_\_\_ seit der Vereinsgründung im Jahr \_\_\_\_\_ Mitgliedschaftsbeiträge. Der freie Zutritt für Mitglieder zum Gelände und zu Teilen der Ausstellung des A. \_\_\_\_\_ besteht seit dieser Zeit. Die Billettsteuerpflicht besteht erst mit dem Inkrafttreten des entsprechenden Billettsteuerreglements im Jahr 1992. Es ist deshalb nicht ersichtlich, aus welchen Gründen auf eine Umgehungsabsicht der Beschwerdeführerin geschlossen werden könnte. Eine

Steuerungsumgehung in der Form der Erhebung des Eintrittsgelds über die vorgeschobene Konstruktion einer Vereinsmitgliedschaft kommt hier nicht in Frage. Vielmehr geht es darum, dem Mitglied die Teilhabe am Vereinszweck und an den Anlagen des Vereins A. \_\_\_\_\_ zu verschaffen.

4.4.2. Die Schranken der Besteuerung von Mitgliederbeiträgen als Eintrittsgeld ergeben sich nicht allein aus dem abgaberechtlichen Legalitätsprinzip. Steuerobjekt der städtischen Billettsteuer bildet von Gesetzes wegen das Eintrittsgeld (Art. 6 Abs. 1 BStR). Um die Feststellung der geschuldeten Steuer zu ermöglichen, schuf der kommunale Gesetzgeber die Grundlagen für ein gemischtes Veranlagungsverfahren, das Elemente des Selbstveranlagungsverfahrens mit demjenigen des amtlichen Veranlagungsverfahrens verknüpft: Nach Art. 9 BStR ist der Veranstalter verpflichtet, die Veranstaltungen spätestens drei Tage vor Beginn der ersten Vorstellung dem Billettsteueramt anzuzeigen. Die gedruckten Eintrittskarten sind gleichzeitig, unter Einschluss des Lieferscheines, zur Kontrolle vorzulegen. Reglementkonformes Verhalten erfordert, dass der Veranstalter selbst seine Steuerpflicht erkennen und von sich aus die Veranstaltung anzeigen und Eintrittskarten vorlegen muss. Hierhin gehört, dass das Billettsteueramt den Veranstaltern die Verwendung von Eintrittskarten (Billette, Abzeichen usw.) vorschreiben kann. Sodann muss der Veranstalter die Steuer mit dem Verkauf der Eintrittskarten oder auf andere Weise vom Besucher einzuziehen (vgl. Art. 10 Abs. 1 BStR). Die Realisierbarkeit der Überschuss-Rückerstattung setzt nach der reglementarischen Regelung, wonach ein zu viel bezogener Steuerertrag aufgrund der Abrechnung nach durchgeführten Veranstaltungen dem Veranstalter zurückerstattet wird (vgl. Art. 10 Abs. 3 BStR), voraus, dass der Veranstalter die Bemessungsgrundlagen selbst in Form einer Abrechnung bekannt geben muss. Das Billettsteueramt überprüft die Angaben des Veranstalters. Dabei ist der Veranstalter verpflichtet, dem Billettsteueramt wahrheitsgetreu Auskunft zu erteilen, auf Verlangen die Bücher und sonstige Unterlagen über die Einnahmen aus den Veranstaltungen zur Einsichtnahme vorzulegen sowie den berechtigten Beamten jederzeit freien Eintritt zu den Kassen und Veranstaltungen zu gewähren (vgl. Art. 12 BStR). Das Billettsteuerveranlagungsverfahren auf Feststellung der Billettsteuerforderung beruht demnach auf einem gesetzmässigen Zusammenwirken von Billettsteueramt und Veranstalter. Wenn nun als steuerbegründende Tatsachen Mitgliederbeiträge von Vereinsmitgliedern anteilsweise als Eintrittsgeld erfasst wären, müsste der Steuersachverhalt, für den Fall, dass wie hier ein Veranstalter seine Steuerpflicht verkannte, durch die amtlichen Untersuchung des Billettsteueramtes erstellt werden. Dabei müsste sich die Steuerbehörde auf die Auskunftspflicht nach Art. 12 BStR berufen. Indessen wäre der Steuersachverhalt durch die einzureichenden Geschäftsbücher und sonstige Unterlagen über die Einnahmen aus den Veranstaltungen von vornherein nicht geeignet, den auf die von Vereinsmitgliedern konsumierten Eintritt zu Lustbarkeitszwecken zu ermitteln. Weder das Handelsrecht noch andere Rechnungslegungsnormen verlangen deren Erfassung und das Billettsteuerrecht kennt keine darüberhinausgehende Rechenschaftspflicht. Das Verfahrensrecht muss erlauben, das materielle Recht zu verwirklichen. Materielles und formelles Recht müssen vom Gesetzgeber deshalb zusammen gedacht und aufeinander abgestimmt werden (vgl. Burckhardt, Einführung in die Rechtswissenschaft, Zürich 1939, S. 127). Da das gemischte Billettsteuerveranlagungsverfahrensrecht nach dem Gesagten aber die Ermittlung der nach Auffassung der Vorinstanzen als Eintrittsgelder zu besteuern den Anteilen an Mitgliederbeiträgen nicht mit darauf abgestimmten Verfahrensrechten und -pflichten ermöglicht, zeigt aus systematischer Sicht, dass der Gesetzgeber sie von vornherein nicht

zum Steuerobjekt der Billettsteuer im Sinn von Art. 6 Abs. 1 BStR zählt. 4.4.3. Anzuführen bleibt schliesslich, dass Vereine verfassungsrechtlich vor staatlichen Eingriffen geschützt sind. Gemäss Art. 23 BV ist die Vereinigungsfreiheit gewährleistet. Alle Eingriffe in die Vereinigungsfreiheit benötigen nach Art. 36 BV eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage. Einschränkungen der Vereinigungsfreiheit müssen durch ein legitimes Eingriffsinteresse (öffentliches Interesse oder Schutz Grundrechtlicher Dritter) gerechtfertigt sein. Schliesslich muss der Eingriff geeignet, erforderlich und zumutbar sein. Der Gebrauch des Vereinsvermögens, vor allem aber der Vereinsanlagen, der Vereinsgegenstände und der Einrichtungen des Vereins durch die Vereinsmitglieder im Rahmen ihrer Benutzungsrechte ist grundsätzlich nur dann öffentlichen Abgaben unterworfen, wenn deren Grundlagen den Anforderungen von Art. 36 BV genügen. Mit der Unterwerfung der Mitgliederbeiträge unter die Billettsteuer erfolgt ein Eingriff in das Vermögen des Vereins. Die Rechtmässigkeit eines solchen Eingriffs in die Vereinsfreiheit scheitert allerdings bereits, wie erwogen, an der fehlenden, genügenden gesetzlichen Grundlage. 4.5. Aufgrund dieser Erwägungen ist es dem Kantonsgericht gestützt auf die geltende gesetzliche Grundlage verwehrt, etwa in teleologischer Ausdehnung des Wortlauts Mitgliederbeiträge als Eintrittsgeld im Sinn von § 36 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 zu erfassen. Es wird gegebenenfalls Sache des Gesetzgebers sein, eine gesetzliche Grundlage zu schaffen, welche die Besteuerung von wirtschaftlich auf den Eintritt in Museen entfallende Anteile von Vereinsmitgliederbeiträgen erlaubt.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.