jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2002/10/17 2002/17/0033

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.10.2002

Index

E1E;
E3L E09301000;
L34008 Abgabenordnung Vorarlberg;
L37308 Aufenthaltsabgabe Fremdenverkehrsabgabe Nächtigungsabgabe Ortsabgabe Gästeabgabe Vorarlberg;
L74008 Fremdenverkehr Tourismus Vorarlberg;
32/04 Steuern vom Umsatz;
40/01 Verwaltungsverfahren;
59/04 EU - EWR;

Norm

11997E093 EG Art93;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art33;
AbgVG Vlbg 1984 §59 Abs1;
AVG §58 Abs2;
AVG §59 Abs1;
AVG §60;
FremdenverkehrsG Vlbg 1978 §5 Abs1 litb idF 1996/043;
FremdenverkehrsG Vlbg 1978;
TourismusG Vlbg 1978 §5 Abs1 litb;
TourismusG Vlbg 1978;
TourismusG Vlbg 1998 §10 Abs1 litb;
TourismusG Vlbg 1998;
UStG 1994 §1 Abs1 Z1;
UStG 1994 §3a;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Puck und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Holeschofsky, Dr. Köhler und Dr. Zens als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Hackl, über die Beschwerde des Dr. AB, Rechtsanwalt in X, gegen den Bescheid der Vorarlberger Landesregierung vom 3. Oktober 2000, Zl. IIIa-206/191, 192, 193, betreffend Vorschreibung des Tourismusbeitrages für die Jahre 1997, 1998 und 1999 (mitbeteiligte Partei: Stadt X), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Land Vorarlberg Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Noten vom 25. September 1998 teilte der Bürgermeister der mitbeteiligten Stadt X dem Beschwerdeführer mit, er sei seiner gesetzlichen Verpflichtung, die Bemessung und Entrichtung des Tourismusbeitrages für das Jahr 1997 bzw. für das Jahr 1998 selbst vorzunehmen, nicht nachgekommen. Im Wege eines Amtshilfeersuchens habe das Finanzamt X die steuerbaren Umsätze des Beschwerdeführers für das Jahr 1995 mit S 4,140.836,--, für das Jahr 1996 mit S 3,892.789,-- bekannt gegeben. Dem Beschwerdeführer werde Gelegenheit gegeben, sich zu diesem Ermittlungsergebnis zu äußern.

Eine solche Äußerung erfolgte nach der Aktenlage nicht.

Mit Bescheid des Bürgermeisters der mitbeteiligten Stadt X vom 19. Oktober 1998 wurde dem Beschwerdeführer gemäß §§ 7, 8, 10 und 12 Abs. 5 des Vorarlberger Tourismusgesetzes, Wiederverlautbarungskundmachung der Vorarlberger Landesregierung, LGBl. Nr. 86/1997 (im Folgenden: Vlbg TourismusG), sowie der Abgabengruppenverordnung LGBl. Nr. 1/1992 (im Folgenden: AbgGruppenV), der Tourismusbeitrag für das Jahr 1997 mit S 1.441,--

festgesetzt. Mit Bescheid dieser Behörde vom gleichen Tag wurde dem Beschwerdeführer der Tourismusbeitrag für das Jahr 1998 unter Heranziehung derselben Rechtsgrundlagen mit S 1.361,-- festgesetzt.

Begründend führte die belangte Behörde in diesen Bescheiden aus, gemäß § 12 Abs. 5 Vlbg TourismusG habe die Behörde die Abgabe mit Bescheid festzusetzen, wenn der Abgabenschuldner die Abgabe nicht entrichte oder sich die Selbstbemessung als unrichtig erweise. Der Beschwerdeführer habe trotz Aufforderung die in Rede stehende Abgabe nicht selbst bemessen. Die Abgabe sei daher auf Grundlage der vom Finanzamt X für die Jahre 1995 bzw. 1996 bekannt gegebenen Umsatzzahlen bescheidmäßig festzusetzen gewesen.

Für das Jahr 1995 ergebe sich ein steuerbarer Umsatz von S 4,140.836,--, die Bemessungsgrundlage betrage 15 % davon, somit S 621.125,--. Vervielfacht um den Hebesatz für das Jahr 1997 von 2,32 v.T. errechne sich die vorgeschriebene Abgabe.

Für das Jahr 1996 habe der steuerbare Umsatz S 3,892.789,-- betragen. Die Bemessungsgrundlage errechne sich daher mit 15 % hievon, somit mit S 583.918,--. Vervielfacht um den für das Jahr 1998 verordneten Hebesatz von 2,33 v.T. ergebe sich die vorgeschriebene Abgabe.

Der Beschwerdeführer erhob gegen diese Bescheide Berufung. Er verwies darauf, dass er Teile seines Umsatzes nicht im Land Vorarlberg erzielt habe. Es sei ihm freilich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften nicht zumutbar, darüber Aufzeichnungen zu führen, welche Teile seines Umsatzes er außerhalb Vorarlbergs erziele. Er beantrage daher die Schätzung seines "Außerlandanteiles", welcher mit 2/3 seines Umsatzes zu veranschlagen sei. Überdies widerspreche die Erhebung des Tourismusbeitrages der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie.

Mit Note vom 16. September 1999 teilte die erstinstanzliche Behörde dem Beschwerdeführer mit, er sei seiner Verpflichtung, den Tourismusbeitrag für das Jahr 1999 selbst zu bemessen und zu entrichten, nicht nachgekommen. Das Finanzamt X habe die steuerbaren Umsätze des Beschwerdeführers für das Jahr 1997 mit S 3,922.161,-- bekannt gegeben. Es stehe dem Beschwerdeführer frei, sich hiezu zu äußern.

Der Beschwerdeführer erstattete hiezu eine Stellungnahme, in welcher er die erstinstanzliche Abgabenbehörde insbesondere aufforderte bekannt zu geben, unter welchen Voraussetzungen ein konkreter Umsatz eines Rechtsanwaltes als im Land Vorarlberg erzielt anzusehen sei.

Hierauf antwortete der Bürgermeister der mitbeteiligten Stadtgemeinde wie folgt:

"... ob ein Umsatz als im Land Vorarlberg erzielt anzusehen ist, hängt von der Bestimmung des Leistungsorts ab. Hierbei sind die zum Umsatzsteuergesetz 1994 entwickelten Grundsätze betreffend den Ort der Lieferung oder Leistung heranzuziehen. Folgende Fälle sind zu unterscheiden:

a) ist der Empfänger der Rechtsanwaltsleistung ein

Unternehmer, so wird diese dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt; die Leistung muss für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sein. Somit gehören Leistungen für Vorarlberger Unternehmen unabhängig vom Ort des Verfahrens zum abgabepflichtigen Umsatz.

b) ist der Empfänger der Rechtsanwaltsleistung kein

Unternehmer und hat er einen Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet, so wird diese dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Bei Nichtunternehmern mit Wohnsitz in einem Drittlandsgebiet wird die Leistung am Wohnsitz des Nichtunternehmers ausgeführt.

Zur Klarstellung sei festgehalten, dass der vom Finanzamt mit Schreiben vom 20.8.1999 bekannt gegebene steuerbare Gesamtumsatz die Umsätze aus sonstigen Leistungen gemäß § 3a des Umsatzsteuergesetzes 1994, soweit sie im Inland nicht steuerbar sind, nicht beinhaltet."

Mit Bescheid vom 15. November 1999 schrieb der Bürgermeister der mitbeteiligten Stadtgemeinde dem Beschwerdeführer unter Anführung derselben Rechtsgrundlagen wie in den Bescheiden vom 19. Oktober 1998 den Tourismusbeitrag für das Jahr 1999 mit S 1.412,-- vor.

Die Begründung entspricht jener der Bescheide vom 19. Oktober 1998, wobei in Ansehung der Bemessung ausgeführt wurde, die steuerbaren Umsätze für das Jahr 1997 hätten S 3,922.161,-- betragen. Die Bemessungsgrundlage errechne sich mit 15 % hievon, somit mit S 588.324. Vervielfacht um den Hebesatz für das Jahr 1999 von 2,40 v.T. ergebe sich der vorgeschriebene Abgabenbetrag.

Der Beschwerdeführer erhob auch gegen diesen Bescheid Berufung, wobei er im Wesentlichen die in der Berufung gegen die Bescheide vom 19. Oktober 1998 gebrauchten Argumente wiederholte.

Mit Bescheiden der Abgabenberufungskommission der Stadt X je vom 18. Mai 2000 wurden die Berufungen des Beschwerdeführers gegen die erstinstanzlichen Bescheide vom 19. Oktober 1998 bzw. vom 15. November 1999 als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde aus, auf Grund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. August 1999, Zl. 97/17/0293, stehe fest, dass die Einhebung von Tourismusbeiträgen nach dem Vlbg TourismusG nicht gegen die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie verstoße. Eine Berücksichtigung von Umsätzen außerhalb Vorarlbergs sei vorliegendenfalls auf Grund des § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG ausgeschlossen. Demnach seien Umsätze aus Lieferungen in andere Bundesländer, ausgenommen an Letztverbraucher, oder aus sonstigen Leistungen in anderen Bundesländern ausgenommen, wenn sie in den Aufzeichnungen gemäß § 12 Vlbg TourismusG nachgewiesen seien. Die bloße Glaubhaftmachung derartiger Umsätze ohne Vorlage entsprechender Aufzeichnungen reiche daher zu ihrer Berücksichtigung aus dem Grunde des § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG nicht aus. Deshalb sei auch eine Schätzung eines solchen aus Aufzeichnungen nicht hervorgehenden Umsatzanteiles ausgeschlossen. Da der Beschwerdeführer keine Aufzeichnungen im Sinne des § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG beigebracht habe, sei die Berücksichtigung von außerhalb Vorarlbergs erzielten Umsätzen ausgeschlossen.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer Vorstellung. Darin machte er im Wesentlichen geltend, es sei ihm unzumutbar, die in § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG geforderten buchmäßigen Nachweise zu erbringen. Insbesondere verstoße die namentliche Offenlegung seiner außerhalb Vorarlbergs domizilierten Geschäftskunden gegen deren Geheimhaltungsansprüche.

Mit dem angefochtenen Bescheid der belangten Behörde vom 3. Oktober 2000 wies diese die Vorstellungen des Beschwerdeführers gegen die Berufungsbescheide der Abgabenkommission der Stadt X je vom 18. Mai 2000 als unbegründet ab. Als Rechtsgrundlage ihrer Entscheidung nannte die Vorstellungsbehörde die §§ 7, 10 und 12 Vlbg TourismusG, LGBl. Nr. 86/1997. Begründend führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verfahrensganges sowie der angewendeten Gesetzesbestimmungen aus, § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG setze voraus, dass die sonstigen Leistungen in anderen Bundesländern in Aufzeichnungen gemäß § 12 leg. cit. nachgewiesen seien. Nach den Erläuternden Bemerkungen zu der in Rede stehenden Gesetzesbestimmung ergebe sich, dass als Nachweis in der Regel eine Rechnung über die Lieferung oder sonstige Leistung ausreichend sein werde. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass es sich bei der Erbringung des in Rede stehenden Nachweises über sonstige Leistungen in ein anderes Bundesland um eine materiell rechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung handle. Werde dieser Nachweis nicht

erbracht, sei die Steuerbefreiung zu versagen, auch wenn die Voraussetzungen einer steuerfreien Lieferung oder sonstigen Leistung in ein anderes Bundesland materiell gesehen vorlägen. Entsprechende Aufzeichnungen habe der Beschwerdeführer aber nicht beigebracht. Eine Schätzung sei auf Grund des § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG ausgeschlossen. Umsätze im Verständnis des § 10 Abs. 1 lit. a, c bis g Vlbg TourismusG seien vom Beschwerdeführer trotz Vorhaltes nicht behauptet worden. Da ein Bezug des vorliegenden Sachverhaltes zum Gemeinschaftsrecht nicht erkennbar sei, komme es auch nicht auf die Frage an, ob § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG einen im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften unverhältnismäßigen Buchführungsaufwand aufbürde.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer Beschwerde vor dem Verfassungsgerichtshof. Darin machte er zum einen finanzverfassungsrechtliche Bedenken gegen § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG geltend, wobei er insbesondere die Ausnahme für Lieferungen an Letztverbraucher sowie den Umstand rügte, dass die Ausnahme auf Leistungen in anderen Bundesländern abstelle, anstatt Leistungen in andere Bundesländer auszunehmen. Darüber hinaus erachtete er das in § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG umschriebene Erfordernis, wonach die auszunehmenden Umsätze in den Aufzeichnungen gemäß § 12 leg. cit. nachgewiesen sein müssten für schikanös und damit unsachlich sowie weiters mit dem Anspruch seiner Klienten auf Datenschutz als unvereinbar. Schließlich erachtete er die AbgGruppenV als verfassungswidrig, weil sie Rechtsanwälte unabhängig von der jeweiligen Ortsklasse in die Abgabengruppe 5 einreihe.

Mit Beschluss vom 26. November 2001, B 2170/00-8, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der in Rede stehenden Beschwerde ab.

In der Begründung dieses Ablehnungsbeschlusses heißt es:

"Die Beschwerde behauptet die Verletzung in näher bezeichneten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten. Sie übersieht dabei,

. dass die strittigen Umsätze auf sonstigen Leistungen

beruhen, für die aus § 10 Vbg. TourismusG jedenfalls bei verfassungskonformer Auslegung die verfassungsrechtlich gebotene (vgl. dazu Verfassungsgerichtshof 18. Juni 2001, G 6/01 mwN) Freistellung aller auswärtigen Dienstleistungen abgeleitet werden kann;

. dass es jedenfalls nicht ausgeschlossen ist, den Ort

der Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Fremdenverkehrsabgaben so zu bestimmen, dass eine sachgerechte Zuordnung des Fremdenverkehrsnutzens möglich ist (vgl. auch Verwaltungsgerichtshof 20. Dezember 1996, 96/17/0451);

. dass die Anforderungen an den zu erbringenden

Nachweis unter Berücksichtigung des § 59 des Vbg. AbgabenverfahrensG ebenfalls verfassungskonform so ausgelegt werden können, dass das Land seine finanzausgleichsrechtliche Zuständigkeit nicht überschreitet;

. dass gegen die Einstufung von Rechtsanwälten in die

Abgabengruppe 5 nach der Vbg. Abgabengruppenverordnung im Hinblick auf die zulässige Durchschnittsbetrachtung Bedenken nicht bestehen (vgl. zB VfSlg. 7082/1973, 10.165/1984, 12.419/1990).

In Anbetracht dessen erscheinen die behaupteten Rechtsverletzungen, aber auch die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich, dass die Beschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. Die Sache ist auch nicht von der Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes ausgeschlossen."

Über Antrag des Beschwerdeführers trat der Verfassungsgerichtshof die in Rede stehende Beschwerde mit Beschluss vom 19. Februar 2002, B 2170/00-10, dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

In seiner über Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes ergänzten Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem subjektiven Recht verletzt, nicht ohne Rechtsgrundlage Tourismusbeitrag zahlen zu müssen. Der Beschwerdeführer macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit dem Antrag geltend, ihn aus diesen Gründen aufzuheben.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in welcher sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt. Der Beschwerdeführer erstattete hierauf eine Replik.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 4a, § 4b, § 5 Abs. 1, § 6 Abs. 1 und § 7 Abs. 1 des Vorarlberger Fremdenverkehrsgesetzes, LGBl. Nr. 9/1978, in der Fassung der Novelle LGBl. Nr. 5/1991 (im Folgenden: Vlbg FrVerkG) lauteten (auszugsweise):

"§ 4a

Höhe der Abgabe, Bemessungsgrundlage

(1) Die Höhe des Fremdenverkehrsbeitrages ergibt sich aus der Vervielfachung der Bemessungsgrundlage mit dem Hebesatz.

(2) Die Bemessungsgrundlage des Abgabenschuldners richtet sich danach, in welche Abgabegruppe er auf Grund seiner Zugehörigkeit zu einem bestimmten Erwerbszweig und der Einreihung der Gemeinde in eine von drei Ortsklassen fällt. Sie beträgt für Abgabenschuldner der

...

Abgabegruppe 5 15 v.H.

...

des abgabepflichtigen Umsatzes des zweitvorangegangenen

Kalenderjahres. ...

...

§ 4b

Abgabegruppen, Ortsklassen

(1) Die Erwerbszweige sind durch Verordnung der

Landesregierung in sieben Abgabegruppen einzuteilen. Für die

Einreihung sind

a) das Verhältnis des nach allgemeinen

wirtschaftlichen Erfahrungen von den einzelnen Erwerbszweigen

erzielten Gesamtumsatzes zum wirtschaftlichen Gesamterfolg des

einzelnen Erwerbszweiges sowie

b) das Verhältnis des nach allgemeinen

wirtschaftlichen Erfahrungen von den einzelnen Erwerbszweigen

erzielten wirtschaftlichen Gesamterfolges zu dem aus dem

Fremdenverkehr unmittelbar oder mittelbar gezogenen Nutzen des

einzelnen Erwerbszweiges

maßgebend.

(2) Die Einreihung ist für die Gemeinden der Ortsklassen A, B und C gesondert vorzunehmen. Zur Ortsklasse A gehört eine Gemeinde, in deren Gebiet im zweitvorangegangenen Jahr auf je einen Einwohner mindestens 100 Gästenächtigungen entfielen. Beträgt die Zahl der Nächtigungen mindestens vierzig, so gehört die Gemeinde der Ortsklasse B an. Die übrigen Gemeinden gehören der Ortsklasse C an.

...

§ 5

Abgabepflichtiger Umsatz

(1) Der abgabepflichtige Umsatz ergibt sich aus der Summe der Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein selbstständig Erwerbstätiger im Rahmen seiner Erwerbstätigkeit gegen Entgelt ausführt, sowie dem Eigenverbrauch. Der § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1972 ist sinngemäß anzuwenden. Ausgenommen sind:

...

b) Umsätze aus Lieferungen in andere Bundesländer,

ausgenommen an Letztverbraucher, oder aus sonstigen Leistungen in anderen Bundesländern, wenn sie in den Aufzeichnungen gemäß § 7 nachgewiesen sind; der § 7 Abs. 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes gilt sinngemäß;

...

§ 6

Hebesatz

(1) Die Gemeindevertretung hat durch Verordnung jährlich den Hebesatz festzusetzen. Dieser ergibt sich aus dem veranschlagten Gesamtaufkommen, geteilt durch die Summe der Bemessungsgrundlagen der für das vorangegangene Kalenderjahr zu entrichtenden Fremdenverkehrsbeiträge.

...

§ 7

Bemessung und Entrichtung der Abgabe

(1) Der Abgabenschuldner hat jährlich bis spätestens 31. Mai die Abgabe zu bemessen und an die Gemeinde zu entrichten. Der Abgabenschuldner hat über alle für die Feststellung des abgabepflichtigen Umsatzes erforderlichen Angaben Aufzeichnungen zu führen und diese aufzubewahren. Den Organen der Behörde ist auf Verlangen Einsicht in die Aufzeichnungen zu gewähren. Die Abgabe gilt mit der Entrichtung als festgesetzt."

Diese Regelungen standen bis 31. Oktober 1996 in Kraft. Durch das Gesetz über eine Änderung des Fremdenverkehrsgesetzes, LGBl. Nr. 43/1996, erhielt das Fremdenverkehrsgesetz den Titel "Gesetz über die Förderung und den Schutz des Tourismus (Tourismusgesetz)".

§ 5 Abs. 1 lit. b, nunmehr des Vlbg TourismusG, in der Fassung dieser Novelle lautete:

"§ 5. (1) Der abgabepflichtige Umsatz ergibt sich aus der Summe der Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein selbstständig Erwerbstätiger im Rahmen seiner Erwerbstätigkeit gegen Entgelt ausführt, sowie dem Eigenverbrauch. Der § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994, in der Fassung BGBl. Nr. 21/1995, ist sinngemäß anzuwenden. Ausgenommen sind:

...

b) Umsätze aus Lieferungen in andere Bundesländer,

ausgenommen an Letztverbraucher, oder aus sonstigen Leistungen in anderen Bundesländern, wenn sie in den Aufzeichnungen gemäß § 7 nachgewiesen sind; der § 7 Abs. 1, 2, 4 und 5 des Umsatzsteuergesetzes 1994 gilt sinngemäß;

..."

Durch diese Novelle wurde der § 7 Abs. 1 dahingehend geändert, dass der Abgabenschuldner jährlich bis spätestens 15. Juni die Abgabe zu bemessen und an die Gemeinde zu entrichten hat.

Die Novelle LGBl. Nr. 43/1996 trat am 1. November 1996 in Kraft (vgl. Art. II Abs. 1 dieser Novelle).

Durch die Novelle LGBl. Nr. 84/1997 erhielt § 5 Abs. 1 lit. d Vlbg TourismusG folgende Fassung:

"d) Umsätze aus sonstigen Leistungen gemäß § 3a des Umsatzsteuergesetzes 1994, in der Fassung BGBl. Nr. 21/1995, soweit sie im Inland nicht steuerbar sind;"

Durch die Wiederverlautbarungskundmachung der Vorarlberger Landesregierung, LGBl. Nr. 86/1997, wurde das Tourismusgesetz neu kundgemacht. Die Bestimmungen der §§ 4a, 4b, 5, 6 und 7 Vlbg TourismusG in der Fassung vor dieser Wiederverlautbarungskundmachung tragen in der Fassung dieser Kundmachung die Paragraphenbezeichnung

§ 8, § 9, § 10, § 11 und § 12.

Nach § 1 der Vlbg AbgGruppenV sind Rechtsanwälte in allen drei Ortsklassen in die Abgabegruppe 5 eingereiht.

Im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Novelle LGBl. Nr. 5/1991 im Jänner 1991 stand das UStG 1972 in der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 281/1990 in Kraft. § 3 Abs. 11 UStG 1972 in dieser Fassung lautete:

"§ 3. ...

...

(11) Eine sonstige Leistung wird im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird oder wenn der Unternehmer eine Handlung im Inland oder einen Zustand im Inland duldet oder eine Handlung im Inland unterlässt. ..."

§ 1 Abs. 1 Z 1 und § 3a Abs. 5, 9 lit. a und b, 10 und 12 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663/1994 (in der Fassung dieses Gesetzes nach der Novelle BGBl. Nr. 21/1995; im Folgenden:

UStG 1994), lauten:

"§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein

Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens

ausführt. ...

...

§ 3a. ...

...

(5) Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach Maßgabe

und in der Reihenfolge der folgenden Absätze.

...

(9) Die im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen werden

ausgeführt:

a) Ist der Empfänger ein Unternehmer, so wird die

sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist statt dessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend;

b) ist der Empfänger kein Unternehmer und hat er

keinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet ausgeführt;

...

(10) Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 sind:

...

3. die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als

Rechtsanwalt, ...

...

(12) In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung."

§ 59 Abs. 1 und § 80 Abs. 1 des Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetzes, Wiederverlautbarungskundmachung der Vorarlberger Landesregierung, LGBl. Nr. 23/1984 (im Folgenden: Vlbg AbgVerfG), lauten:

"§ 59

Ergänzungspflicht

(1) Auf Verlangen der Behörde haben die Abgabepflichten und die Personen, die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichtet sind, in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 54) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

...

§ 80

Schätzung der Grundlagen

für die Abgabenverwaltung

(1) Soweit die Behörde die Grundlagen für die Abgabenverwaltung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind."

Der Beschwerdeführer macht zunächst geltend, dass der angefochtene Bescheid fälschlich (für das Jahr 1997) als Rechtsgrundlage (nur) das Vlbg TourismusG in der Fassung der Wiederverlautbarungskundmachung der Vorarlberger Landesregierung, LGBl. Nr. 86/1997, anführe. Dabei verkenne die belangte Behörde, dass das Vlbg TourismusG im Abgabenjahr 1997 bis zum Inkrafttreten der Novelle LGBl. Nr. 84/1997 am 10. Dezember 1997 (in welcher Fassung das Gesetz sodann wiederverlautbart wurde) in der Fassung der Novelle LGBl. Nr. 43/1996 in Kraft gestanden sei.

Die Auffassung des Beschwerdeführers, dass die belangte Behörde in Ansehung des Abgabenjahres 1997 eine unrichtige Rechtsgrundlage ihres Bescheides zitierte, ist zutreffend. Unrichtig ist jedoch seine Auffassung, wonach schon dieser Umstand für sich allein genommen zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides zu führen hätte. Gemäß § 81 Abs. 2 Vlbg AbgVerfG haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung zu enthalten. Demgegenüber ist dieser Bestimmung keine dem § 59 AVG vergleichbare Anordnung enthalten, wonach der Bescheidspruch auch die angewendeten Gesetzesbestimmungen zu enthalten habe. Selbst zu § 59 Abs. 1 AVG vertritt der Verwaltungsgerichtshof jedoch in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, die Anführung einer unzutreffenden Rechtslage stelle einen Begründungsmangel dar, welcher nur im Falle seiner Wesentlichkeit zur Aufhebung des Bescheides zu führen hat. Der Bescheid ist somit nicht schon dann rechtswidrig, wenn er die tragende Rechtsnorm nicht oder teilweise unrichtig angibt, sondern nur dann, wenn eine solche überhaupt nicht vorhanden ist, also keine Norm den Bescheidinhalt trägt. Die Anführung einer falschen Rechtslage stellt einen Begründungsmangel dar, der im Falle der Wesentlichkeit zur Aufhebung des Bescheides führt. Wesentlich ist ein solcher Verfahrensmangel dann, wenn er den Verwaltungsgerichtshof an der Überprüfung des angefochtenen Bescheides auf seine Rechtmäßigkeit oder aber den Bescheidadressaten an der Verfolgung seiner Rechte vor dem Verwaltungsgerichtshof hindert (Walter/Thienel, Die österreichischen Verwaltungsverfahrensgesetze I2, E. 209, 211 und 213 zu § 59 AVG sowie E. 157 zu § 60 AVG). Die Rechtslage vor und nach Inkrafttreten der Novelle LGBl. Nr. 84/1997 unterschied sich in Ansehung der hier strittigen Berechnung des beitragspflichtigen Umsatzes lediglich dadurch, dass nach Inkrafttreten der genannten Novelle aus dem Grunde des § 5 Abs. 1 lit. d Vlbg TourismusG in der Fassung dieser Novelle auch Umsätze aus sonstigen Leistungen gemäß § 3a des Umsatzsteuergesetzes 1994, in der Fassung BGBl. Nr. 21/1995, auszunehmen sind, wenn sie im Inland nicht steuerbar sind. Fand aber eine Berechnung des abgabepflichtigen Umsatzes selbst in der (für den Abgabepflichtigen günstigeren) Rechtslage nach Inkrafttreten der Novelle LGBl. Nr. 84/1997 ihre Deckung, so verletzte eine Vorschreibung in gleicher Höhe auch dann keine subjektiven Rechte des Abgabepflichtigen, wenn richtigerweise die Rechtslage vor Inkrafttreten dieser Novelle anzuwenden war. Das Beschwerdevorbringen und die oben dargelegten Erwägungen zeigen, dass durch die unvollständige Zitierung der Rechtslage durch die belangte Behörde weder der Beschwerdeführer an der Verfolgung seiner Rechte noch der Verwaltungsgerichtshof an der Überprüfung des angefochtenen Bescheides gehindert war.

Der Beschwerdeführer macht weiters unter Bezugnahme auf das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 1996, Zl. 96/17/0451, geltend, dass er in den Jahren, deren beitragspflichtiger Umsatz gemäß § 4a Abs. 2 Vlbg TourismusG für die gegenständlichen Abgabenjahre maßgeblich gewesen sei, nämlich in den Jahren 1995, 1996 und 1997, nicht in der Lage gewesen sei, die vom Vlbg TourismusG geforderten Aufzeichnungen so zu führen, dass sie der - ihm in den

genannten Jahren ja noch unbekannten - für das jeweilige Abgabenjahr dann relevanten Rechtslage entsprochen hätten. Der Beschwerdeführer verweist in diesem Zusammenhang auf die durch die Novellen LGBl. Nr. 43/1996 bzw. LGBl. Nr. 84/1997 eingetretenen Rechtsänderungen.

Soweit die Argumentation auf die Ausnahmebestimmung des § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG abzielt, wäre sie jedenfalls nur dann stichhaltig, wenn sich durch die Novellierung des (damaligen) § 5 Abs. 1 lit. b Vlbg FrVerkG durch das Landesgesetz LGBl. Nr. 43/1996 eine Änderung des Regelungsgehaltes dieser Gesetzesbestimmung ergeben hätte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Auslegung des § 5 Abs. 1 lit. b Vlbg FrVerkG in der Fassung der Novelle LGBl. Nr. 5/1991 im hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 1996, Zl. 96/17/0451, ausgesprochen, dass auch ohne ausdrücklichen Verweis auf § 3 Abs. 9 und Abs. 11 UStG 1972 die Lösung der Frage, welche Tätigkeiten des Rechtsanwaltes im Einzelfall "sonstige Leistungen in anderen Bundesländern" darstellen, durch Interpretation möglich sei. Sodann heißt es in diesem Erkenntnis:

"Die Vertretungshandlung eines Rechtsanwaltes stellt eine sonstige Leistung dar, die im Zeitpunkt ihrer Vollendung als ausgeführt gilt. Vertritt ein Rechtsanwalt etwa einen Klienten in einem Prozess, so ist seine Vertretungsleistung erst mit dessen Beendigung erbracht. Eine Aufspaltung der auf den gesamten Prozess abzielenden Vertretungshandlung in einzelne Leistungen wäre mit dem auch für sonstige Leistungen geltenden umsatzsteuerrechtlichen Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung nicht vereinbar. Stellt sich nun die Frage, ob eine somit als Gesamtheit zu betrachtende Vertretungsleistung eines Rechtsanwaltes in einem bestimmten Bundesland erbracht wurde, so ist im Einzelfall zu prüfen, wo der Schwerpunkt (wesentliche Teil) seiner Tätigkeit erbracht wurde, was bei Dienstleistungen dort angenommen wird, wo die entscheidenden Bedingungen für den Erfolg gesetzt werden (vgl. hiezu Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer II, 374, 376, 408a)."

Insoweit sich § 5 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG in der Fassung der Novelle LGBl. Nr. 43/1996 (und damit der wiederverlautbarte § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG) auf sonstige Leistungen bezieht (dem Verweis auf Absätze des § 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 kommt nur im Zusammenhang mit Lieferungen Bedeutung zu), unterscheidet sich der Wortlaut dieser Gesetzesbestimmung nicht von § 5 Abs. 1 lit. b Vlbg FrVerkG in der Fassung der Novelle LGBl. Nr. 5/1991.

Im Hinblick auf die Änderung der Verweisung in § 5 Abs. 1 zweiter Satz Vlbg FrVerkG durch die in Rede stehende Novelle vom Umsatzsteuergesetz 1972 auf das Umsatzsteuergesetz 1994 in der Fassung BGBl. Nr. 21/1995 könnte die Auffassung vertreten werden, die Bestimmung des Ortes einer sonstigen Leistung sei nach den Regelungen des Umsatzsteuergesetzes 1994 in der Fassung BGBl. Nr. 21/1995 betreffend den Leistungsort vorzunehmen. Würde man dieser - von der erstinstanzlichen Abgabenbehörde vertretenen - Rechtsauffassung folgen, so wäre in Ansehung der hier in Rede stehenden sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt für die Frage, ob eine Leistung innerhalb oder außerhalb Vorarlbergs erbracht wurde, aus dem Grunde des § 3a Abs. 10 Z 3 UStG 1994 nach den Kriterien des § 3a Abs. 9 lit. a und b sowie Abs. 12 leg. cit. vorzugehen.

Dieses Regelungssystem ist nach herrschender Auffassung im Bereich des Umsatzsteuerrechtes wie folgt auszulegen:

"Nach § 3a Abs. 9 ist in bestimmten Fällen für den Ort der sonstigen Leistung maßgebend, wo der Empfänger der Leistung sein Unternehmen betreibt. Die hiefür in Betracht kommenden sonstigen Leistungen sind in § 3a Abs 10 angeführt. Hängt die Bestimmung des Leistungsorts davon ab, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist (§ 3a Abs 9 lit a), so kommt es darauf an, dass die Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt ist. Es sind folgende Fälle zu unterscheiden:

1. Ist der Empfänger der sonstigen Leistung ein

Unternehmer, so wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der

Empfänger sein Unternehmen betreibt (das ist dort, wo sich die

Leitung des Unternehmens befindet).

2. Ist der Empfänger der sonstigen Leistung kein

Unternehmer und hat er keinen Wohnsitz oder Sitz im Gebiet der

Europäischen Union, so wird die sonstige Leistung an seinem

Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet ausgeführt.

3. Ist der Empfänger der sonstigen Leistung kein

Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, so wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Insoweit verbleibt es bei der Regelung des § 3a Abs 12, sofern nicht § 3a Abs 9 lit c zur Anwendung kommt."

(vgl. hiezu Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, III, 27)

Ein Abstellen auf diese Kriterien zur Beurteilung der Frage, ob eine sonstige Leistung in anderen Bundesländern im Verständnis des § 5 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG in der Fassung der Novelle LGBl. Nr. 43/1996 (und somit im Verständnis des § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG) vorliegt, ist jedoch aus folgenden Gründen ausgeschlossen:

Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Auffassung des Verfassungsgerichtshofes in seinem in diesem Verfahren gefassten Ablehnungsbeschluss vom 26. November 2001, B 2170/00, wonach die Auslegung der hier in Rede stehenden Gesetzesbestimmung verfassungskonform unter Beachtung der in seinem Erkenntnis vom 18. Juni 2001, G 6/01, festgelegten Kriterien erfolgen kann (und daher auch zu erfolgen hat).

In dem zitierten Erkenntnis hat der Verfassungsgerichtshof nähere Bestimmungen des Landesgesetzes vom 12. Oktober 1989 über den Tourismus in Oberösterreich, LGBl. für Oberösterreich Nr. 81/1989, als verfassungswidrig aufgehoben.

In der Begründung dieses Erkenntnisses hat der Verfassungsgerichtshof Folgendes ausgeführt:

"Wie der Gerichtshof schon im Prüfungsbeschluss dargelegt hat, berücksichtigt § 35 Abs3 leg.cit. Leistungen, die in anderen Bundesländern erbracht werden, das heißt, deren Leistungsort außerhalb Oberösterreichs liegt, primär derart, dass in pauschaler Weise eine Einreihung in eine höhere Beitragsgruppe vorgenommen wird (und somit ein niedrigerer Beitragssatz zu entrichten ist; Satz 1). Diese Technik setzt jedoch voraus, dass die Leistungen einer ganzen Berufsgruppe in nicht nur geringfügigem Umfang in anderen Bundesländern erbracht werden. Fehlt diese Voraussetzung oder wurde trotz Vorliegens dieser Voraussetzung die Einreihung in die höhere Beitragsgruppe nicht vorgenommen, dann werden auswärtige Umsätze nur unter den Voraussetzungen des Satzes 2 dieser Bestimmung aus der Bemessungsgrundlage ausgeklammert, nämlich dann, wenn sie von einer Betriebsstätte des Tourismusinteressenten außerhalb Oberösterreichs aus erbracht werden.

§ 35 Abs 4 leg.cit. hingegen befasst sich mit beitragspflichtigen Lieferungen 'in andere Bundesländer', somit - wie sich auch aus dem Verweis auf § 7 UStG 1994 ergibt - mit Lieferungen, deren Leistungsort zwar in Oberösterreich liegt, deren Bestimmungsort (Abnehmer) sich aber außerhalb dieses Bundeslandes befindet. Der Versuch der O.ö. Landesregierung, diese Bestimmung auf sämtliche Leistungen (also auch auf Dienstleistungen) zu erstrecken, und die daraus (im Wege einer verfassungskonformen Interpretation) gezogene Schlussfolgerung, dass ohnehin schon nach der geltenden Rechtslage auswärtige Umsätze generell von der Bemessungsgrundlage des Tourismusbeitrages abgezogen werden können bzw. abzuziehen sind, vermag nicht zu überzeugen.

Ihm steht zunächst der eindeutige Wortlaut der Bestimmung entgegen, die von Lieferungen spricht. In einem an das UStG 1994 anknüpfenden Gesetz kann, wenn nicht zwingende Gründe in eine andere Richtung weisen, nicht davon ausgegangen werden, dass der umsatzsteuerlich auf Gegenstände bezogene Begriff der Lieferung auch Dienstleistungen (sonstige Leistungen) umfasst. Gerade der Verweis auf § 7 UStG 1994, wo die Ausfuhrlieferung geregelt ist (eine Norm, die auf Dienstleistungen auch nicht sinngemäß übertragbar ist, weil sie den körperlichen Export eines Gegenstandes voraussetzt), bestätigt aber, dass auch das O.ö. Tourismus-Gesetz hier von Lieferungen im umsatzsteuerlichen Verständnis spricht. Dazu kommt, dass selbst bei der von der O.ö. Landesregierung vertretenen extensiven Auslegung dieser Bestimmung keineswegs das von ihr vertretene Ergebnis einer völligen Freistellung aller auswärtigen Umsätze erreicht wäre; es wären nämlich (nach Abs 4 leg.cit.) lediglich Umsätze abzuziehen, die 'in andere Bundesländer' erfolgen, nicht aber jene, die (von vornherein) ihren Leistungsort außerhalb Oberösterreichs haben.

Für diese gilt aber - wie erwähnt - auf Grund des § 35 Abs 3 leg.cit., dass sie nur dann aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden, wenn sie von einer Betriebsstätte des Tourismusinteressenten außerhalb Oberösterreichs aus erbracht werden. Dass für diese Einschränkung sachliche Gründe bestehen, konnte der Gerichtshof in seinem Prüfungsbeschluss (vorläufig) nicht finden; auch die O.ö. Landesregierung hat solche Gründe nicht vorgebracht. Sie gesteht nämlich zu, dass die auswärtigen Umsätze aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden wären, meint aber,

dass dies schon durch eine verfassungskonforme Interpretation der geltenden Rechtslage erreichbar wäre. Diese Annahme beruht jedoch auf einer - wie gezeigt - unzutreffenden Auslegung des § 35 Abs 4 leg.cit..

Ein solches verfassungskonformes Ergebnis lässt sich aber erzielen, wenn die in Prüfung gezogenen Worte in Satz 2 des § 35 Abs 3 O.ö. Tourismus-Gesetz beseitigt werden, weil dann gesichert ist, dass alle Umsätze, die ihren Leistungsort außerhalb des Bundeslandes Oberösterreich haben, von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können."

Das im bereits zitierten hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 1996, Zl. 96/17/0451, erzielte Auslegungsergebnis entspricht, wie auch der im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ergangene Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 26. November 2001, B 2170/00, erkennen lässt, diesen Kriterien. Demgegenüber würde - wie der Beschwerdeführer zutreffend erkennt - ein Abstellen auf das Verständnis des Leistungsortes im Regelungssystem des § 3a Abs. 9 lit. a und b, Abs. 10 und 12 UStG 1994 den (finanz-)verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht entsprechen. Dies zeigt sich jedenfalls schon daran, dass bei Abstellen auf diese Bestimmungen des UStG 1994 im Falle der Erbringung einer Leistung an einen Empfänger, der kein Unternehmer ist, jedoch seinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, wenn auch nicht in Vorarlberg, hat, die Leistung jedenfalls am Sitz des Rechtsanwaltes, also in Vorarlberg, als erbracht gälte, und zwar unabhängig davon, wo der Rechtsanwalt tatsächlich tätig wurde (wo also sein "Leistungsort" im Verständnis des vorzitierten Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes lag).

Da § 5 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG in der Fassung der Novelle LGBl. Nr. 43/1996 (und damit auch § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG) nicht ausdrücklich auf die Bestimmungen betreffend den Leistungsort im Umsatzsteuergesetz 1994 verweist, zwingt nichts dazu, diese Bestimmung dergestalt auszulegen, dass ihr ein verfassungswidriger Inhalt unterstellt würde.

Der Verwaltungsgerichtshof geht daher davon aus, dass die in Rede stehende Gesetzesbestimmung auch nach der Novelle LGBl. Nr. 43/1996 weiterhin im Lichte des hg. Erkenntnisses vom 20. Dezember 1996, Zl. 96/17/0451, und damit losgelöst vom Begriff des Leistungsortes nach dem Umsatzsteuergesetz 1994, auszulegen ist.

Zum gleichen Ergebnis führt in Ansehung außerhalb Österreichs (also nicht in anderen Bundesländern im Verständnis des § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG) erbrachter sonstiger Leistungen die gemäß § 10 Abs. 1 zweiter Satz Vlbg TourismusG gebotene, gleichfalls im Lichte der Verfassungskonformität vorzunehmende, sinngemäße Anwendung des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994. Nur Umsätze aus sonstigen Leistungen, die im Inland (also in Österreich) im Rahmen eines Unternehmens gegen Entgelt ausgeführt werden, kommen überhaupt für die Bemessung des Tourismusbeitrages in Betracht. Bei sinngemäßer (und nicht etwa unmittelbarer) Anwendung des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (eine sinngemäße Anwendung des § 3a leg. cit. ist demgegenüber nicht angeordnet) ist bei Beurteilung der Frage, ob eine Leistung als innerhalb oder außerhalb Österreichs erbracht gilt, gleichfalls nicht nach § 3a Abs. 9 lit. a und b, Abs. 10 und 12 UStG 1994 vorzugehen, sondern nach den oben dargelegten Auslegungsregeln.

An diesem Ergebnis vermögen auch die von der belangten Behörde ins Treffen geführten Gesetzesmaterialien nichts zu ändern. Eine nach dem Wortlaut zulässige verfassungskonforme Auslegung einer Norm ist nämlich jener anhand der Gesetzesmaterialien vorzuziehen, wenn letztere zu einem verfassungswidrigen Ergebnis führen würde.

Der Beschwerdeführer vertritt seinerseits die Auffassung, aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht wäre es geboten, jene Umsätze aus der Bemessungsgrundlage auszunehmen, deren wirtschaftlicher Entstehungsgrund außerhalb Vorarlbergs liege. Diesem Kriterium werde weder ein Vorgehen nach dem Sitz des Leistungsempfängers noch nach dem Schwerpunkt der Tätigkeit (welche nach dem hier vertretenen Auslegungsergebnis maßgeblich ist) gerecht. Dem ist Folgendes zu erwidern:

Zunächst gilt, dass das vom Beschwerdeführer als verfassungsrechtlich geboten erachtete Auslegungsergebnis im insofern klaren Wortlaut des § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG keine Deckung fände. Unter "sonstigen Leistungen in anderen Bundesländern" können nicht in Vorarlberg erbrachte sonstige Leistungen verstanden werden, die ihre wirtschaftliche Ursache in Vorgängen in anderen Bundesländern hatten. Auch muss eine in Vorarlberg von einem Unternehmer gegen Entgelt ausgeführte sonstige Leistung dem, sei es auch nur sinngemäß anzuwendenden § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 subsumiert werden, auch wenn sie ihre wirtschaftliche Ursache im Ausland haben mag.

Insofern der Beschwerdeführer aber mit diesem Vorbringen eine Verfassungswidrigkeit der in Rede stehenden

Gesetzesbestimmungen (auch in der hier vertretenen Auslegung) geltend machen will, ist ihm zu entgegnen, dass es nach der wiedergegebenen Judikatur des Verfassungsgerichtshofes auf das vom Beschwerdeführer vorgeschlagene Kriterium nicht ankommt, sondern vielmehr auf den Ort der Erbringung der sonstigen Leistung. Nur solche Umsätze, deren Leistungsort im oben aufgezeigten Verständnis außerhalb Vorarlbergs liegt, sind demnach in individueller Betrachtung schon bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Demgegenüber können alle sonstigen Unterschiede in Ansehung der Rückführbarkeit eines konkreten Umsatzes auf den Fremdenverkehr in einem bestimmten Bundesland (hier also Vorarlberg) in typisierender Betrachtung bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage branchenspezifisch erfasst werden (vgl. in diesem Zusammenhang das zum Salzburger Fremdenverkehrsgesetz, LGBl. Nr. 94/1985, ergangene hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2000, Zl. 96/17/0252, bzw. das zum Tiroler Tourismusgesetz, LGBl. Nr. 24/1991, ergangene hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2001, Zl. 2001/17/0155).

Aus dem Vorgesagten folgt aber, dass sich die Kriterien, nach denen der Beschwerdeführer Aufzeichnungen gemäß § 7 Abs. 1 Vlbg FrVerkG bzw. gemäß § 12 Abs. 1 Vlbg TourismusG zu führen hatte, durch die Novelle LGBl. Nr. 43/1996 nicht geändert haben. In Ansehung der Ersichtlichmachung, ob eine sonstige Leistung in anderen Bundesländern erbracht wurde, trat damit am 1. November 1996 keine Änderung ein.

Die zeitnahe Führung der gemäß § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG relevanten Aufzeichnungen war daher, anders als der Beschwerdeführer meint, sehr wohl möglich. Auch eine Unzumutbarkeit, Aufzeichnungen, aus denen die im hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 1996 angeführten Kriterien hervorgehen, zu führen, ist dem Verwaltungsgerichtshof nicht erkennbar, zumal die hiefür relevanten Umstände in den von Rechtsanwälten regelmäßig geführten Handakten bei typisierender Betrachtung ohnedies festgehalten werden. Im Übrigen erscheint die Offenlegung der Identität der Klienten (falls diese überhaupt der anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen sollte) in derartigen Aufzeichnungen nicht zwingend erforderlich.

Da der Beschwerdeführer aber unstrittig im Verwaltungsverfahren keine wie immer gearteten Aufzeichnungen vorlegte, konnte die belangte Behörde zu Recht vom Fehlen der diesbezüglichen Voraussetzung gemäß § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG ausgehen. Insoweit kann auch von einer Unzumutbarkeit der Nachweiserbringung im Verständnis des § 59 Abs. 1 zweiter Satz Vlbg AbgVerfG keine Rede sein. Eine Schätzung des diesbezüglichen Anteiles im Verständnis des § 80 Abs. 1 Vlbg AbgVerfG ist im Hinblick auf die als lex specialis einzustufende Bestimmung des § 10 Abs. 1 lit. b Vlbg TourismusG gleichfalls ausgeschlossen.

Anderes könnte freilich in Ansehung der durch die Novellen LGBl. Nr. 43/1996 bzw. LGBl. Nr. 84/1997 erfolgten Änderungen der Ausnahmebestimmungen der übrigen Buchstaben des § 5 Abs. 1 Vlbg FrVerkG (TourismusG) bzw. des § 10 Abs. 1 Vlbg TourismusG gelten. Insoweit sich durch diese Novellierungen der Regelungsgehalt gegenüber dem § 5 Abs. 1 Vlbg FrVerkG in der Fassung LGBl. Nr. 5/1991 geändert hätte und auf diese Umstände bei Führung der Aufzeichnungen seinerzeit noch keine Rücksicht hätte genommen werden können, stünde insoweit einer Anwendung des § 59 Abs. 1 zweiter Satz Vlbg AbgVerfG nichts entgegen, zumal die übrigen Buchstaben des § 10 Abs. 1 Vlbg TourismusG auch einen Nachweis in Aufzeichnungen gemäß § 12 leg. cit. gar nicht verlangen. Dass die Abgabenbehörden der mitbeteiligten Stadt X im vorliegenden Fall Umsätze nach den übrigen Buchstaben des § 10 Abs. 1 letzter Satz Vlbg TourismusG zu Unrecht in die Bemessungsgrundlage einbezogen hätten, hat der Beschwerdeführer aber nicht behauptet, geschweige denn im Verständnis des § 59 Abs. 1 zweiter Satz Vlbg AbgVerfG glaubhaft gemacht.

Der Beschwerdeführer erachtet das Vlbg TourismusG ferner als gemeinschaftsrechtswidrig, weil es ihn gegenüber Mitbewerbern in Gemeinden Vorarlbergs, die keine Fremdenverkehrsgemeinden seien (und daher keine Tourismusbeiträge einheben), diskriminiere. Auch würden hiedurch innerhalb des nationalen Wirtschaftsgebietes "neue Zäune" gezogen.

Diesem Vorbringen ist Folgendes zu entgegnen:

Gemäß Art. 93 EG (= ehemals Art. 99 EG-Vertrag) erlässt der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes innerhalb der in Art. 14 gesetzten Frist notwendig ist. Die Harmonisierung der indirekten Steuern stellt somit einen Prozess dar, der

durch die Gemeinschaft zwar in Angriff genommen, jedoch bislang noch nicht abgeschlossen wurde. Die Fremdenverkehrsabgaben blieben von dieser Harmonisierung, insbesondere auch von der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie, 77/388/EWG, unberührt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. August 1999, Zl. 97/17/0293). Auch aus Art. 33 der

6. Umsatzsteuerrichtlinie lässt sich ableiten, dass die Mitgliedstaaten berechtigt sind, alle Steuern, die - wie die Fremdenverkehrsabgabe - nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten und einzuführen. Art. 93 EG (und damit in Einklang stehend die zitierte Richtlinie) nimmt es daher ganz offenkundig in Kauf, dass in dem noch nicht von der Harmonisierung erfassten Bereich der Abgaben in den Mitgliedstaaten auch (indirekte) Steuern in unterschiedlicher Höhe existieren. Dadurch bedingte Wettbewerbsnachteile sind daher als Folge unterschiedlicher Standortbedingungen infolge unterbliebener Harmonisierung der Abgaben auf diesem Gebiet aus der Sicht des Gemeinschaftsrechtes offenkundig hinzunehmen.

Das vom Beschwerdeführer dagegen ins Treffen geführte Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften Maria Simitzi, verbundene Rechtssachen C-485/93 und C-486/93, vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern. In diesem Urteil hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften ausgesprochen, dass eine Abgabe, die ein Mitgliedstaat auf aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführte Waren wegen deren Einführung in eine zum Hoheitsgebiet des erstgenannten Mitgliedstaats gehörende Region nach Maßgabe ihres Warenwerts erhebt, eine Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Einfuhrzoll darstelle. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass diese Abgabe ebenfalls auf aus einem anderen Teil des Hoheitsgebietes desselben Staates in diese Region verbrachte Waren erhoben wird. Die den Gegenstand dieses Verfahrens bildende Abgabe für die Einfuhr von Waren in eine bestimmte Region (Griechenlands) ist mit dem Tourismusbeitrag nach dem Vlbg TourismusG nicht vergleichbar.

Der Beschwerdeführer vertritt weiters unter Hinweis auf die Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften Futura Participations SA und Singer (Rs C-250/95) und Gabalfrisa SL u. a., verbundene Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98, die Auffassung, die ihm durch das Vlbg TourismusG auferlegte Aufzeichnungspflicht sei nach der Judikatur des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften schikanös und daher unzulässig. Dem ist entgegen zu halten, dass die Einhebung der Tourismusabgabe nach dem Vlbg TourismusG im Falle des Beschwerdeführers keinen den genannten Urteilen vergleichbaren gemeinschaftsrechtlichen Bezugspunkt aufweist, zumal weder die den Gegenstand des erstgenannten Urteiles bildende Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43 EG (= ehemals Art. 52 EG-Vertrag) berührt ist, noch eine von der Harmonisierung bereits erfasste Abgabe, wie das vom zweitgenannten Urteil betroffene gemeinsame Mehrwertsteuersystem vorliegt.

Schließlich macht der Beschwerdeführer eine Unsachlichkeit der AbgGruppenV geltend, indem er beanstandet, dass Rechtsanwälte in allen drei Ortsklassen der Abgabegruppe 5 zugeordnet seien, was bewirke, dass sich die Bemessungsgrundlage unabhängig von der Intensität des Fremdenverkehrs in der jeweiligen Sitzgemeinde mit 15 v.H. des abgabepflichtigen Umsatzes errechne. Damit werde - so der Beschwerdeführer - der Fremdenverkehrsnutzen nicht korrekt abgebildet.

Mit diesem Vorbringen vermag der Beschwerdeführer beim Verwaltungsgerichtshof, ebenso wenig wie schon beim Verfassungsgerichtshof, Bedenken gegen die Gesetzmäßigkeit bzw. die Verfassungsmäßigkeit der diesbezüglichen Einordnung in der AbgGruppenV zu erwecken. Zum einen ist ihm entgegen zu halten, dass der Fremdenverkehrsnutzen eines Rechtsanwaltes bei typisierender Betrachtung zu einem nicht unbeträchtlichen Anteil auch auf die durch den Fremdenverkehr in Vorarlberg, soweit er außerhalb seiner Sitzgemeinde stattfindet, induzierte Prosperität zurückzuführen ist. Zum anderen werden bei typisierender Betrachtung die Fremdenverkehrsaufwendungen je Einwohner in Fremdenverkehrsgemeinden der Ortsklasse A höher sein als solche in Fremdenverkehrsgemeinden der Ortsklasse B bzw. C. Da aber der Hebesatz gemäß § 11 Abs. 1 Vlbg TourismusG unter Beachtung näherer Einschränkungen aus dem veranschlagten Gesamtaufkommen, geteilt durch die Summe der Bemessungsgrundlagen der für das vorangegangene Kalenderjahr zu entrichtenden Fremdenverkehrsbeiträge zu ermitteln ist, wird sich in aller Regel für Fremdenverkehrsgemeinden der Ortsklasse C ein geringerer Hebesatz ergeben als für solche der Ortsklasse A oder B, sodass ein Rechtsanwalt, der seinen Sitz in einer Gemeinde der Ortsklasse A oder B hat, bei typisierender Betrachtung trotz des gleichen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage anzuwendenden Prozentsatzes infolge des höheren Hebesatzes bei gleichem abgabepflichtigem Umsatz einen höheren Fremdenverkehrsbeitrag zu entrichten haben wird. Insgesamt ist daher eine Unsachlichkeit der diesbezüglichen Bestimmungen der AbgGruppenV nicht zu erkennen.

Aus den dargelegten Erwägungen ergibt sich, dass der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten weder wegen der geltend gemachten noch wegen einer vom Verwaltungsgerichtshof aus eigenem aufzugreifenden Rechtswidrigkeit verletzt worden ist.

Die Beschwerde war infolgedessen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der gemäß ihrem § 3 Abs. 2 anzuwendenden Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 501/2001.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte aus dem Grunde des§ 39 Abs. 2 Z 6 VwGG Abstand genommen werden, weil die Schriftsätze des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen ließen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt. Art. 6 Abs. 1 MRK steht dem in der gegenständlichen Abgabensache nicht entgegen.

Soweit Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes zitiert wurden, die in der Amtlichen Sammlung der Erkenntnisse und Beschlüsse dieses Gerichtshofes nicht veröffentlicht sind, wird auf Art. 14 Abs. 4 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtshofes, BGBl. Nr. 45/1965, hingewiesen.

Wien, am 17. Oktober 2002

Schlagworte

Inhalt des Spruches Allgemein Angewendete GesetzesbestimmungBegründungspflicht und Verfahren vor dem VwGH Begründungsmangel als wesentlicher Verfahrensmangel

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:2002170033.X00

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at