

# TE Vwgh Erkenntnis 2018/1/31 Ra 2015/17/0013

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.01.2018

## Index

L00158 LVerwaltungsgericht Vorarlberg;  
L34008 Abgabenordnung Vorarlberg;  
L37308 Aufenthaltsabgabe Fremdenverkehrsabgabe Nächtigungsabgabe  
Ortsabgabe Gästeabgabe Vorarlberg;  
L74008 Fremdenverkehr Tourismus Vorarlberg;  
L94408 Krankenanstalt Spital Vorarlberg;  
001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
14/01 Verwaltungsorganisation;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

AbgabenG VlbG 2010 §5;  
AVG §18 Abs4;  
BAO §1 Abs1;  
BAO §1 Abs2a;  
BAO §272 Abs1;  
BAO §272 Abs2 Z1 lit a;  
BFGG 2014 §12 Abs1;  
B-VG Art135 Abs1;  
FremdenverkehrsG AbgabegruppenV VlbG 1992 §1 Z1;  
FremdenverkehrsG VlbG 1978 §1a;  
LVwGG VlbG 2014 §9;  
SpitalG VlbG 1990 §2 Abs1;  
SpitalG VlbG 1990 §3 lit b;  
SpitalG VlbG 1990 §3 lit f;  
SpitalG VlbG 1990 §3;  
SpitalG VlbG 2005 §3 lit b ;  
SpitalG VlbG 2005 §3 lit d;  
SpitalG VlbG 2005 §3;  
TourismusG VlbG 1998 §2;

TourismusG VlbG 1998 §6;  
TourismusG VlbG 1998 §7 Abs1;  
TourismusG VlbG 1998 §7 Abs2;  
TourismusG VlbG 1998 §7;  
TourismusG VlbG 1998 §8 Abs5;  
TourismusG VlbG 1998 §9 Abs1;  
TourismusG VlbG 1998 §9;

VwRallg;

### **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Holeschofsky, die Hofrätinnen Mag. Dr. Zehetner und Mag.a Nussbaumer-Hinterauer, Hofrat Mag. Brandl sowie Hofrätin Mag. Liebhart-Mutzl als Richterinnen bzw. Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Sowa, über die Revision der R i M BGmbH in S, vertreten durch Dr. Alexa Weixelbaumer und Dr. Robert Weixelbaumer, Rechtsanwälte in 1030 Wien, Reisnerstraße 61, gegen das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts Vorarlberg vom 30. Jänner 2015, LVwG-363- 008/R8-2014, betreffend Vorschreibung des Tourismusbeitrages für das Jahr 2013 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht:

Abgabenkommission der Marktgemeinde Schruns; mitbeteiligte Partei:

Marktgemeinde S in S), zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Land Vorarlberg hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

1 Die mitbeteiligte Marktgemeinde hat sich mit Beschluss der Gemeindevertretung vom 6. Februar 1991 gemäß § 1a Fremdenverkehrsgesetz, LGBl. Nr. 9/1978 idF LGBl. Nr. 5/1991, zur Fremdenverkehrsgemeinde erklärt und ist in die Ortsklasse "A" eingereiht. Mit Verordnung der Gemeindevertretung der mitbeteiligten Marktgemeinde vom 26. April 2013 wurde der Hebesatz für das Jahr 2013 mit 1,26% festgesetzt.

2 Die revisionswerbende Partei betreibt in der mitbeteiligten Marktgemeinde eine Rehabilitationsklinik.

3 Der Bürgermeister der mitbeteiligten Marktgemeinde setzte den Tourismusbeitrag für das Jahr 2013 gegenüber der revisionswerbenden Partei mit Bescheid vom 19. März 2014 gemäß § 12 Abs. 1 Tourismusgesetz, LGBl. Nr. 86/1997, "für den Betrieb der Krankenanstalt samt Cafeteria" auf Basis eines abgabepflichtigen Umsatzes 2011 von EUR 5.203.203,51 betreffend die "Erwerbsausübung Sanatorium u. Cafeteria", Abgabengruppe 3, (Bemessungsgrundlage EUR 2.601.601,75) und eines abgabepflichtigen Umsatzes 2011 von EUR 3.351.823,81 betreffend die "Erwerbsausübung ärztliche/therap. Leistungen", Abgabengruppe 4, (Bemessungsgrundlage EUR 1.005.547,14), somit einer Bemessungsgrundlage von gesamt EUR 3.607.148,90, unter Heranziehung des Hebesatzes von 1,26 % mit insgesamt EUR 45.450,08, zuzüglich eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 1 und 2 Bundesabgabenordnung (BAO) in der Höhe von EUR 909,-- fest.

4 Der dagegen von der revisionswerbenden Partei erhobenen Berufung wurde mit Bescheid vom 30. September 2014 gemäß § 288 Abs. 1 BAO keine Folge gegeben. Die Einleitung des Spruchs dieses Bescheides lautet: "Auf Grund des Beschlusses der Abgabenkommission S vom 23.09.2014 ergeht nachfolgender". In der Begründung des Bescheides (Seite 5) heißt es: "Die Abgabenkommission hat erwogen:" Am Ende enthält der Bescheid die Fertigungsklausel: "Der Bürgermeister:".

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg durch eines seiner Mitglieder als Einzelrichter gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) der Beschwerde der revisionswerbenden Partei keine Folge und bestätigte den Bescheid vom 30. September 2014 mit der Maßgabe, dass es im Spruch des Bescheides des Bürgermeisters der mitbeteiligten Marktgemeinde vom 19. März 2014 statt "Erwerbsausübung Sanatorium u.

Cafeteria" und "Erwerbsausübung ärztliche/therap. Leistungen" "Erwerbszweige Sanatorium und Gastgewerbebetrieb aller Art ohne Beherbergungsanteil" sowie "Erwerbszweig Ärzte, einschließlich Hausapotheken" zu lauten habe. Gleichzeitig sprach es aus, dass die Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig sei.

6 Begründend legte das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg seinem Erkenntnis zusammengefasst zugrunde, dass die revisionswerbende Partei in der mitbeteiligten Marktgemeinde eine Rehabilitationsklinik betreibe, dort eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübe und daraus unmittelbar und mittelbar aus dem Aufenthalt von Gästen einen wirtschaftlichen Nutzen ziehe. Die Tätigkeit der revisionswerbenden Partei sei für die Ortsklasse "A" gemäß der Verordnung der Landesregierung über die Festsetzung der Abgabegruppe nach dem Fremdenverkehrsgesetz, LGBl. Nr. 1/1992 idF 69/2012, hinsichtlich der Erwerbszweige "Sanatorien" und "Gastgewerbebetriebe aller Art ohne Beherbergungsanteil" der Abgabegruppe 3 und hinsichtlich des Erwerbszweigs "Ärzte, einschließlich Hausapotheken" der Abgabegruppe 4 zugeordnet. Die Bemessungsgrundlage für die Abgabegruppe 3 betrage EUR 2.601.601,75 und jene für die Abgabegruppe 4 EUR 1.005.547,14, sohin insgesamt EUR 3.607.148,90. Unter Berücksichtigung des Hebesatzes von 1,26 % ergebe sich ein Tourismusbeitrag für das Jahr 2013 von EUR 45.450,08.

Besteuerungsgegenstand der Tourismusbeiträge gemäß dem Vorarlberger Tourismusgesetz (VlbG TourismusG) sei der wirtschaftliche Nutzen, den der selbständig Erwerbstätige unmittelbar oder mittelbar aus dem Aufenthalt von Gästen in Vorarlberg ziehe. Dies sei betreffend die selbständige Erwerbstätigkeit der revisionswerbenden Partei der Fall. Der unmittelbare Nutzen sei jedenfalls dadurch gegeben, dass die revisionswerbende Partei auch von Personen aufgesucht werde, die nicht von den Sozialversicherungsträgern zugewiesen würden. In diesem Tätigkeitsbereich werde sie wie ein sonstiger Beherbergungsbetrieb tätig. Dies treffe auch auf die öffentlich zugängliche Cafeteria zu. Da die revisionswerbende Partei zufolge der auf den Tourismus zurückführenden Hebung der wirtschaftlichen Lage von Seiten der Kunden häufiger in Anspruch genommen werde, als wenn der Tourismus in dieser Region bzw. in Vorarlberg nicht existieren würde, sei sie auch mittelbar am Tourismus interessiert. Ein intakter Tourismus in Vorarlberg führe insgesamt zu einer Erhöhung des Volkseinkommens, wodurch interessierten Personen vermehrt Mittel, die auch bei einem Besuch der revisionswerbenden Partei genützt werden könnten, zur Verfügung stünden. Die revisionswerbende Partei sei daher in Bezug auf Tourismusbeiträge abgabepflichtig.

Nach § 8 Abs. 2 VlbG TourismusG richte sich die Bemessungsgrundlage nach der Zugehörigkeit der jeweiligen Erwerbstätigkeit zu einem bestimmten Erwerbszweig in der VlbG Abgabegruppenverordnung. Wenn - wie im vorliegenden Fall - mehrere Erwerbstätigkeiten ausgeübt würden, für die mehrere Abgabegruppen (Erwerbszweige) zuträfen, sei der Umsatz auf diese aufzuteilen, wobei für jede dieser Erwerbstätigkeiten ein Tourismusbeitrag anfalle. Dafür, welche Teil(erwerbs-)tätigkeiten als eigener Erwerbszweig anzusehen seien, sei in erster Linie die Begriffsbildung der VlbG Abgabegruppenverordnung maßgebend.

Der Begriff "Rehabilitationsklinik" sei sowohl dem VlbG Tourismusgesetz, als auch der VlbG Abgabegruppenverordnung fremd. Der Begriff "Rehabilitation" habe mit dem Begriff "Sanatorium" gemeinsam, dass bei beiden die Genesung des Patienten im Vordergrund stehe. Bereits deshalb sei eine Zuordnung der Tätigkeit der revisionswerbenden Partei zum Erwerbszweig "Sanatorien" der Abgabegruppenverordnung begrifflich gerechtfertigt. Im Übrigen könne der von der revisionswerbenden Partei aus dem Tourismus gezogene Nutzen jedenfalls jenem eines Sanatoriums gleichgesetzt werden. Beim Betrieb einer Rehabilitationsklinik handle es sich einerseits nicht um einen gänzlich neu hervorgekommenen Erwerbszweig, andererseits auch nicht um einen solchen, dessen Geschäfte beinahe gar nicht durch den Tourismus beeinflusst werde. Die Zuordnung der Tätigkeit der revisionswerbenden Partei zu der sich aus dem in § 1 der VlbG Abgabegruppenverordnung normierten Ausnahmetatbestand ergebenden Abgabegruppe 5 würde nicht dem von dieser aus dem Tourismus gezogenen Nutzen entsprechen.

In welcher Form der Betrieb der Rehabilitationsklinik nach den Kriterien des Vorarlberger Spitalgesetzes (VlbG SpitalG) bewilligt worden sei, habe für die Einstufung der Tätigkeit in die VlbG Abgabegruppenverordnung keine Bedeutung, zumal das VlbG SpitalG nach Erlassung der VlbG Abgabegruppenverordnung erlassen worden sei und die revisionswerbende Partei bei der Spitalsbehörde nicht die Errichtung eines Sanatoriums gemäß § 3 lit. d VlbG SpitalG, sondern die Errichtung einer Sonderkrankenanstalt gemäß § 3 lit. b VlbG SpitalG beantragt habe.

Die im Rahmen der "ärztlichen/therapeutischen Leistungen" erbrachte Tätigkeit der revisionswerbenden Partei sei entsprechend der gesetzlichen Vorgaben dem Erwerbszweig "Ärzte, einschließlich Hausapotheken" der VlbG Abgabegruppenverordnung und die im Rahmen der Cafeteria erbrachte Tätigkeit dem Erwerbszweig

"Gastgewerbebetriebe aller Art ohne Beherbergungsanteil" zugeordnet worden. Die Umsätze der Cafeteria stellten einen selbständigen Erwerbszweig dar und seien nicht auf weitere Erwerbszweige aufzuteilen.

Da "Kassapatienten" und "Privatpatienten" keine Erwerbszweige iSd der VlbG Abgabegruppenverordnung seien, sei eine entsprechende Trennung eines Erwerbszweiges nach der Art der Finanzierung in der VlbG Abgabegruppenverordnung nicht vorgesehen. Im Übrigen knüpfe § 10 Abs. 1 VlbG TourismusG an den Umsatzbegriff des Umsatzsteuergesetzes an. Zum Umsatz der revisionswerbenden Partei gehörten jedenfalls alle Lieferungen und Leistungen, die diese im Inland gegen Entgelt ausführe, unabhängig davon, ob die Kunden ihr gegenüber als Kassa- oder Privatpatienten aufträten.

Mit LGBl. Nr. 86/1997 sei das Fremdenverkehrsgesetz als "Gesetz über die Förderung und den Schutz des Tourismus (Tourismusgesetz)" neu kundgemacht worden. Entgegen dem Beschwerdevorbringen hätten sowohl der Beschluss der Gemeindevertretung vom 6. Februar 1991, in welchem sich die mitbeteiligte Marktgemeinde zur Fremdenverkehrsgemeinde erklärt habe, als auch die Verordnung der Landesregierung über die Festsetzung der Abgabegruppen nach dem Fremdenverkehrsgesetz (Abgabegruppenverordnung) auch nach dieser Neukundmachung weiterhin Bestand und würden weiterhin gelten.

Dem Vorbringen, die mitbeteiligte Marktgemeinde habe keine Ausgaben für den Tourismus bzw. nicht in der Höhe der Tourismusbeiträge getätigt, sei entgegen zu halten, dass die Vorschreibung von Tourismusbeiträgen nicht dem strengen Äquivalenzprinzip gehorche. Die Höhe der Tourismusbeiträge hänge nicht von bestimmten Aufwendungen der Gemeinde ab und sei durch diese nicht begrenzt. Schließlich ergebe sich aus der vorgelegten Gegenüberstellung der Einnahmen der Tourismusbeiträge für das Jahr 2013 mit den (vorläufigen) Ausgaben, dass die Einnahmen in keiner Weise zur Deckung der vorläufigen Aufwendungen für das Rechnungsjahr 2013 ausreichten.

Die Änderung des Spruchs des angefochtenen Bescheides diene der Präzisierung, weil die in der bekämpften Entscheidung angeführten Erwerbszweige nicht explizit mit jenen der VlbG Abgabegruppenverordnung übereinstimmten.

Da die revisionswerbende Partei trotz Fälligkeit keine Tourismusbeiträge für das Jahr 2013 abgeführt habe, sei die mitbeteiligte Marktgemeinde berechtigt, einen Säumniszuschlag nach § 217 Abs. 1 und 2 BAO vorzuschreiben.

Entgegen dem entsprechenden Antrag der revisionswerbenden Partei sei im Bereich des Abgabewesens eine Entscheidung im Senat gesetzlich nicht vorgesehen.

Die Revision sei unzulässig, weil keine Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen gewesen sei.

7 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision mit dem Antrag, in der Sache selbst zu entscheiden und das angefochtene Erkenntnis kostenpflichtig dahin abzuändern, dass festgestellt werde, dass die revisionswerbende Partei keinen Tourismusbeitrag für das Jahr 2013 samt Säumniszuschlag zu leisten habe; in eventu das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit, in eventu wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts, in eventu wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften kostenpflichtig aufzuheben. Die mitbeteiligte Marktgemeinde beantragte in ihrer Revisionsbeantwortung, die Revision kostenpflichtig als unzulässig zurückzuweisen, in eventu als unbegründet abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

8 Die Revision ist zu der im Zulässigkeitsvorbringen dargelegten Rechtsfrage, der Zuordnung der Tätigkeit der revisionswerbenden Partei zu dem in § 1 Abs. 1 der VlbG Abgabegruppenverordnung angeführten Erwerbszweig "Sanatorien" zulässig und berechtigt.

9 Die im vorliegenden Fall anzuwendenden Bestimmungen des Vorarlberger Tourismusgesetzes (VlbG TourismusG), LGBl. Nr. 86/1997, lauten wie folgt:

"I. Abschnitt

Allgemeine Bestimmungen

...

§ 2

Erklärung zur Tourismusgemeinde

Gemeinden, in denen der Tourismus von besonderer Bedeutung ist oder die sich die Förderung des Tourismus in besonderem Maße zur Aufgabe machen, können durch Beschluss der Gemeindevertretung zu Tourismusgemeinden erklärt werden.

...

## II. Abschnitt

### Tourismusbeiträge

#### § 6

##### Ermächtigung zur Einhebung

Gemeinden, die sich gemäß § 2 zu Tourismusgemeinden erklärt haben, sind ermächtigt, zur Deckung ihres Aufwandes für tourismusfördernde Maßnahmen und Einrichtungen Tourismusbeiträge einzuheben.

#### § 7

##### Abgabenschuldner

(1) Abgabepflichtig sind alle Personen, die von einem in der Gemeinde gelegenen Standort aus eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben.

(2) Als Erwerbstätigkeit im Sinne dieses Gesetzes gilt das auf einen wirtschaftlichen Vorteil zielende Verhalten.

...

(4) Die Gebietskörperschaften sind nicht abgabepflichtig im Sinne des Abs. 1.

#### § 8

##### Höhe der Abgabe, Bemessungsgrundlage

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

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

...

Abgabegruppe 3 50 v.H.

Abgabegruppe 4 30 v.H.

Abgabegruppe 5 15 v.H.

...

des abgabepflichtigen Umsatzes des zweitvorangegangenen

Kalenderjahres. ...

(5) Treffen für den Abgabenschuldner mehrere Abgabegruppen zu, so kann der Umsatz auf diese nach einem glaubhaft gemachten Verhältnis aufgeteilt werden.

#### § 9

##### 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 Tourismus unmittelbar oder mittelbar gezogenen Nutzen des einzelnen Erwerbszweiges maßgebend.

(2) Die Einreihung ist für die Gemeinden der Ortsklassen A, B und C gesondert vorzunehmen. ...

...

§ 11

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 Tourismusbeiträge.

...

§ 12

Bemessung und Entrichtung der Abgabe

(1) Der Abgabenschuldner hat jährlich bis spätestens 15. Juni 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. ... Die Abgabe gilt mit der

Entrichtung als festgesetzt.

(2) Die Aufzeichnungen und die Entrichtung der Abgabe für das Jahr, in dem die abgabepflichtige Tätigkeit aufgenommen worden ist, sind im folgenden Jahr durchzuführen.

...

(5) Die Behörde hat die Abgabe mit Bescheid festzusetzen, wenn der Abgabenschuldner die Abgabe nicht entrichtet oder sich die Selbstbemessung als unrichtig erweist. ..."

§ 2 Abs. 1 sowie § 3 lit. a, b und f VlbG Spitalgesetz 1990,

LGB1. Nr. 1/1990, lauten:

"§ 2

Begriffsbestimmungen

(1) Krankenanstalten (Heil- und Pflegeanstalten) sind Einrichtungen, die zur Feststellung des Gesundheitszustandes durch Untersuchung, zur Vornahme operativer Eingriffe, zur Vorbeugung, Besserung und Heilung von Krankheiten durch Behandlung oder zur Entbindung bestimmt sind.

...

§ 3

Betriebsformen

Krankenanstalten sind:

a) Allgemeine Krankenanstalten, das sind Krankenanstalten

für Personen ohne Unterschied des Geschlechts, des Alters oder der

Art der ärztlichen Betreuung;

b) Sonderkrankenanstalten, das sind Krankenanstalten für

die Untersuchung und Behandlung von Personen mit bestimmten Krankheiten oder von Personen bestimmter Altersstufen oder für bestimmte Zwecke;

...

f) Sanatorien, das sind Krankenanstalten, die durch ihre

besondere Ausstattung höheren Ansprüchen hinsichtlich Verpflegung und Unterbringung entsprechen;

..."

§ 3 lit. a, b, und d VlbG Spitalgesetz 2005, LGB1.

Nr. 54/2005 in der Fassung LGB1. Nr. 8/2013, lautet:

"§ 3

Arten von Krankenanstalten

Krankenanstalten können in folgende Arten untergliedert werden:

a) Allgemeine Krankenanstalten, das sind Krankenanstalten

für Personen ohne Unterschied des Geschlechts, des Alters oder der

Art der ärztlichen Betreuung;

b) Sonderkrankenanstalten, das sind Krankenanstalten für

die Untersuchung und Behandlung von Personen mit bestimmten Krankheiten oder von Personen bestimmter Altersstufen oder für bestimmte Zwecke;

...

d) Sanatorien, das sind Krankenanstalten, die durch ihre

besondere Ausstattung höheren Ansprüchen hinsichtlich Verpflegung und Unterbringung entsprechen;

..."

10 In der Verordnung der Vorarlberger Landesregierung über die Festsetzung der Abgabegruppen nach dem Fremdenverkehrsgesetz (VlbG Abgabegruppenverordnung), LGBI. Nr. 1/1992 idF LGBI. Nr. 69/2012, sind unter anderem in § 1 Z 1 unter "Erwerbszweige mit Ausnahme des Handels" genannt: "Ärzte, einschließlich Hausapotheken" (Abgabegruppe 4), "Beherbergungsbetriebe, Beherbergungsanteil in Gastgewerbebetrieben, jeweils einschließlich Frühstück" (Abgabegruppe 2), "Gastgewerbebetriebe aller Art, ohne Beherbergungsanteil (einschließlich Frühstück)" (Abgabegruppe 3), "Kuranstalten" (Abgabegruppe 2), sowie "Sanatorien" (Abgabegruppe 3), jeweils in der hier maßgeblichen Ortsklasse A. Für nicht genannte Erwerbszweige, mit Ausnahme des Handels, gilt, dass diese in allen Ortsklassen in die Abgabegruppe 5 einzureihen sind. Gemäß § 2 der VlbG Abgabegruppenverordnung sind, wenn für den Abgabenschuldner mehrere Erwerbszweige zutreffen, die unterschiedliche Abgabegruppen aufweisen, Aufzeichnungen über die Zurechnung des Umsatzes auf die einzelnen Erwerbszweige und Abgabegruppen zu führen.

11 Die revisionswerbende Partei bestreitet zunächst die Abgabepflicht gemäß VlbG TourismusG. Sie erziele ausschließlich aus dem Betrieb des Unternehmens Reha-Klinik M, deren Leistungsangebot sich auf orthopädische, kardiologische und neurologische Rehabilitation beschränke, Umsätze. In der VlbG Abgabegruppenverordnung seien ausdrücklich "Sanatorien", nicht jedoch "allgemeine Krankenanstalten" und "Sonderkrankenanstalten" bzw. Synonyme hierfür genannt. Sanatorien seien eine Sonderform von Krankenanstalten, die sich gemäß § 3 lit. d VlbG Spitalgesetz von allgemeinen Krankenanstalten und Sonderkrankenanstalten durch ihre besondere Ausstattung, um höheren Ansprüchen hinsichtlich Verpflegung und Unterbringung zu entsprechen, unterscheiden. Bei allgemeinen Krankenanstalten und Sonderkrankenanstalten iSd § 3 VlbG Spitalgesetz komme es hingegen nicht auf eine besondere Ausstattung an. Diese dienen ausschließlich der ärztlichen Betreuung von Personen. Der Ordnungsgeber habe von den im VlbG Spitalgesetz definierten Betriebsformen einer Krankenanstalt nur die Sonderform des Sanatoriums als Erwerbszweig in § 1 VlbG Abgabegruppenverordnung genannt und es diesbezüglich für möglich gehalten, dass diese Betriebsform Nutzen aus dem Tourismus ziehen könne. Da allgemeine Krankenanstalten bzw. Sonderkrankenanstalten keinen Nutzen aus dem Tourismus ziehen könnten, habe der Ordnungsgeber bewusst diese Betriebsformen nicht aufgenommen, obwohl diese zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung gesetzlich definiert gewesen seien. Bei einer Rehabilitationsklinik handle es sich um eine Sonderkrankenanstalt iSd § 3 lit. b VlbG Spitalgesetz. Die revisionswerbende Partei ziehe tatsächlich keinen Nutzen aus dem Tourismus, weil die behandelten Patienten vom jeweiligen Sozialversicherungsträger zugewiesen würden, über die Zuweisung somit nicht der Patient, sondern der Sozialversicherungsträger entscheide.

Im Fall der Annahme einer Abgabepflicht sei der Betrieb einer Rehabilitationsklinik keinem in § 1 der VlbG Abgabegruppenverordnung erwähnten Erwerbszweig zuzuordnen, sondern unter den Auffangtatbestand dieser Bestimmung in die Abgabegruppe 5 einzureihen.

12 Gemäß § 6 VlbG TourismusG sind Gemeinden, die sich gemäß § 2 leg.cit. zu Tourismusgemeinden erklärt haben, ermächtigt, zur Deckung ihres Aufwandes für tourismusfördernde Maßnahmen und Einrichtungen Tourismusbeiträge einzuheben. Die Abgabepflicht ist in § 7 Abs. 1 VlbG TourismusG dahin geregelt, dass alle Personen, die von einem in der Gemeinde gelegenen Standort aus eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, abgabepflichtig sind. Als Erwerbstätigkeit im Sinne dieses Gesetzes gilt das auf einen wirtschaftlichen Vorteil zielende Verhalten (Abs. 2). Von der Abgabepflicht sind gemäß § 7 Abs. 4 leg.cit. ausschließlich die Gebietskörperschaften befreit. Der Vorarlberger Landesgesetzgeber geht somit davon aus, dass alle in einer Tourismusgemeinde ansässigen selbständig erwerbstätigen Personen zumindest einen gewissen mittelbaren oder unmittelbaren Nutzen aus dem Tourismus ziehen.

13 Es besteht kein Zweifel daran, dass die revisionswerbende Partei mit dem Betrieb einer Rehabilitationsklinik in der mitbeteiligten Marktgemeinde eine Erwerbstätigkeit iSd § 7 Abs. 2 VlbG TourismusG ausübt. Da es sich bei den in der von der revisionswerbenden Partei betriebenen Rehabilitationsklinik betreuten Patienten nicht ausschließlich um solche handelt, die von einzelnen Sozialversicherungen zugewiesen werden, in der Rehabilitationsklinik auch Begleitpersonen von Patienten beherbergt werden und die Rehabilitationsklinik über eine öffentlich zugängliche Cafeteria verfügt, kann die revisionswerbende Partei bereits deshalb aus dem Tourismus einen unmittelbaren Nutzen ziehen. Im Übrigen kommt der revisionswerbenden Partei zumindest ein mittelbarer Nutzen aus dem Tourismus auch daraus zu, dass Sozialversicherungsträger bei der Zuweisung von Versicherten deren Wünsche im medizinischen und organisatorischen Rahmen soweit möglich berücksichtigen und dabei der Standort einer Rehabilitationsklinik in einer touristisch ansprechenden Umgebung von Vorteil ist.

14 Das Landesverwaltungsgericht hat somit zu Recht die Abgabepflicht der revisionswerbenden Partei gemäß § 7 Abs. 1 und 2 VlbG TourismusG bejaht. Dem steht der Umstand, dass in § 1 der von der Vorarlberger Landesregierung gemäß § 4b VlbG Fremdenverkehrsgesetzes (VlbG FremdenverkehrsG), LGBl. Nr. 9/1978 idF LGBl. Nr. 5/1991 (nunmehr § 9 Abs. 1 VlbG TourismusG), erlassenen VlbG Abgabegruppenverordnung lediglich der Erwerbszweig "Sanatorien", nicht jedoch jener der "Krankenanstalten" oder "Sonderkrankenanstalten", insbesondere solcher für medizinische Rehabilitation, angeführt sind, bereits deshalb nicht entgegen, weil § 1 der VlbG Abgabegruppenverordnung für jene Erwerbszweige mit Ausnahme des Handels, die nicht ausdrücklich genannt sind, vorsieht, dass diese in allen Ortsklassen in die Abgabegruppe 5 einzureihen sind.

15 Das im Zeitpunkt des Inkrafttretens der VlbG Abgabegruppenverordnung, LGBl. Nr. 1/1992, geltende VlbG Spitalgesetz 1990, LGBl. Nr. 1/1990, definierte in § 2 Abs. 1 den Begriff "Krankenanstalten" als Einrichtungen, die zur Feststellung des Gesundheitszustandes durch Untersuchung, zur Vornahme operativer Eingriffe, zur Vorbeugung, Besserung und Heilung von Krankheiten durch Behandlung oder zur Entbindung bestimmt sind, und in § 3 lit. f den Begriff "Sanatorien", wie auch § 3 lit. d des derzeit geltenden VlbG Spitalgesetzes 2005, LGBl. Nr. 54/2005 in der Fassung LGBl. Nr. 8/2013, als Krankenanstalten, die durch ihre besondere Ausstattung höheren Ansprüchen hinsichtlich Verpflegung und Unterbringung entsprechen. Gemäß § 3 lit. a VlbG Spitalgesetz 1990, nunmehr VlbG Spitalgesetz 2005, sind "Allgemeine Krankenanstalten" Krankenanstalten für Personen ohne Unterschied des Geschlechts, des Alters oder der Art der ärztlichen Betreuung und gemäß § 3 lit. b leg.cit. "Sonderkrankenanstalten" Krankenanstalten für die Untersuchung und Behandlung von Personen mit bestimmten Krankheiten oder von Personen bestimmter Altersstufen oder für bestimmte Zwecke. Der Unterschied zwischen "Allgemeinen Krankenanstalten" und "Sonderkrankenanstalten" einerseits und "Sanatorien" andererseits liegt somit darin, dass Letztere gegenüber anderen Krankenanstalten durch ihre Ausstattung höheren Ansprüchen ausschließlich hinsichtlich Verpflegung und Unterbringung, nicht jedoch in Bezug auf die medizinische Versorgung entsprechen.

Dieses aus dem zum Zeitpunkt der Erlassung der VlbG Abgabegruppenverordnung geltenden VlbG Spitalgesetz 1990 abgeleitete Verständnis des Begriffs "Sanatorien" ist auch für den in der VlbG Abgabegruppenverordnung für - den entsprechenden Erwerbszweig - verwendeten Begriff "Sanatorien" maßgeblich, zumal der wirtschaftliche Nutzen aus dem Tourismus, den ein in der VlbG Abgabegruppenverordnung genannter Erwerbszweig aus dem Tourismus zieht und der durch die Einreihung der Erwerbszweige in verschiedene Abgabegruppen gemäß den in § 9 Abs. 1 VlbG TourismusG (vormals § 4b VlbG Fremdenverkehrsgesetz) normierten Grundsätzen abgebildet ist, für eine Krankenanstalt mit einer hinsichtlich Verpflegung und Unterbringung höheren Ansprüchen genügenden Ausstattung größer ist, als bei "Allgemeinen Krankenanstalten" oder "Sonderkrankenanstalten".

16 Wesentlich dafür, ob eine Krankenanstalt zum Erwerbszweig "Sanatorien" zu zählen ist und somit gemäß



VlbG Abgabegruppenverordnung in die Abgabegruppe 3 fällt, ist daher, ob ihre Ausstattung hinsichtlich Verpflegung und Unterbringung höheren Ansprüchen genügt. Das Landesverwaltungsgericht hat dazu in Bezug auf die von der revisionswerbenden Partei betriebene Rehabilitationsklinik keine Feststellungen getroffen. Allein der Umstand, dass den Begriffen "Sanatorium" und "Rehabilitation" das Ziel der Genesung des Patienten gemeinsam ist, kann die Zuordnung der von der revisionswerbenden Partei betriebenen Rehabilitationsklinik zum Erwerbszweig "Sanatorien" der VlbG Abgabegruppenverordnung nicht rechtfertigen, weil jeder Krankenanstalt grundsätzlich der Zweck der Besserung des Gesundheitszustandes kranker Patienten zukommt. Wenn der Ordnungsgeber mit dem Begriff "Sanatorien" unabhängig von ihrer Ausstattung lediglich Einrichtungen zum Zweck der Genesung der Patienten hätte bezeichnen wollen, wäre die Verwendung des Begriffs "Krankenanstalten" naheliegender gewesen.

17 Ob die von der revisionswerbenden Partei betriebene Rehabilitationsklinik zu Recht dem Erwerbszweig "Sanatorien" iSd VlbG Abgabegruppenverordnung, zugerechnet und in die Abgabegruppe 3 eingeordnet wurde, kann mangels hinreichender Feststellungen des Landesverwaltungsgerichts zur konkreten Ausstattung hinsichtlich Verpflegung und Unterbringung nicht abschließend rechtlich beurteilt werden. Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher bereits aufgrund dieses sekundären Feststellungsmangels als inhaltlich rechtswidrig.

18 Unstrittig ist, dass es sich bei der von der revisionswerbenden Partei betriebenen Rehabilitationsklinik um eine Krankenanstalt handelt. Als solche umfasst sie neben der Beherbergung und Verköstigung der Patienten auch deren ärztliche bzw. therapeutische Behandlung und zwar in Bezug auf eine Rehabilitationsklinik im Rahmen der medizinischen Rehabilitation. Diese dort erbrachten ärztlichen und therapeutischen Leistungen sind im Sinne der Einheitlichkeit der Leistung von der Unterbringung und Verköstigung nicht abgesondert zu betrachten und können nicht dem in § 1 VlbG Abgabegruppenverordnung genannten Erwerbszweig "Ärzte, einschließlich Hausapotheken", eingereiht in die Abgabegruppe 4 der hier maßgeblichen Ortsklasse A, zugeordnet werden. Es ist auch der wirtschaftliche Nutzen eines im Tourismusort ansässigen Arztes vom Tourismus weder vergleichbar mit einem Sanatorium iSd VlbG Spitalgesetzes, dessen Patienten dort unter anderem wegen der höheren Ausstattung Unterkunft nehmen, noch mit einer Sonderkrankenanstalt gemäß VlbG Spitalgesetz, deren Patienten überwiegend von den Sozialversicherungen zugewiesen werden.

19 Demnach belastete das Landesverwaltungsgericht, soweit es den Umsatzteil betreffend der ärztlichen und therapeutischen Behandlungen dem Erwerbszweig "Ärzte, einschließlich Hausapotheken", Abgabegruppe 4, zuordnete, das angefochtene Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

20 Demgegenüber ist dem Landesverwaltungsgericht insofern zu folgen, als die öffentlich zugängliche Cafeteria der Rehabilitationsklinik dem Erwerbszweig "Gastgewerbebetriebe aller Art, ohne Beherbergungsanteil (einschließlich Frühstück)", einzureihen in die Abgabegruppe 3, zuzuordnen ist. Sollte das Landesverwaltungsgericht im fortzusetzenden Beschwerdeverfahren zu dem Ergebnis gelangen, dass aufgrund der zu ergänzenden Feststellungen für die von der revisionswerbenden Partei betriebene Rehabilitationsklinik die Abgabegruppe 5 und hinsichtlich der darin öffentlich zugänglichen Cafeteria die Abgabegruppe 3 zutrifft, ist gemäß § 8 Abs. 5 VlbG TourismusG der Umsatz auf diese beiden Abgabegruppen aufzuteilen.

21 Zum Vorbringen der revisionswerbenden Partei, der Berufungsbescheid vom 30. September 2014 sei dem Bürgermeister und nicht der gemäß § 5 VlbG Abgabengesetz, LGBl. Nr. 56/2009, zur Entscheidung über Berufungen in Gemeindeabgabenangelegenheiten zuständigen Abgabenkommission zuzurechnen, ist festzuhalten, dass bei der Erlassung von Bescheiden durch Kollegialorgane, deren Bescheide regelmäßig nicht durch das Kollegialorgan selbst ausgefertigt werden, die bloße Beisetzung der Funktionsbezeichnung des Ausfertigenden noch nicht zur Annahme berechtigt, dass dieser den Bescheid als monokratisches Organ im eigenen Namen erlassen hat, auch wenn er in dieser Funktion im Übrigen (sachlich oder funktionell in anderen Angelegenheiten) behördliche Aufgaben wahrzunehmen hat (vgl. VwGH 31.7.2006, 2005/05/0370, sowie 7.10.2005, 2003/17/0294). Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang bei Bescheiden von Gemeindeorganen dann eine Zurechnung zu dem den Bescheid fertigenden Bürgermeister vorgenommen, wenn im Bescheid jeglicher Hinweis fehlte, dass er auf einem Beschluss des Kollegialorganes beruhte (vgl. VwGH 3.10.1996, 96/06/0111, 7.10.2005, 2003/17/0294, sowie grundsätzlich VwGH 11.3.1983, 82/17/0068). Angesichts dessen, dass die Abgabenkommission der mitbeteiligten Marktgemeinde in der Einleitung des Spruchs des Berufungsbescheides vom 30. September 2014 genannt und auf deren Beschluss vom 23. September 2014 Bezug genommen wurde, und im Hinblick auf die in der Begründung gewählte Formulierung: "Die Abgabenkommission hat erwogen:" ist ausreichend klargestellt, dass es sich beim Berufungsbescheid vom

30. September 2014 um eine Entscheidung der dafür zuständigen Abgabenkommission der mitbeteiligten Marktgemeinde handelt, weshalb das Verwaltungsgericht diesen zu Recht der Berufungsbehörde zugerechnet hat.

22 Ebenso wenig ist der revisionswerbenden Partei darin zu folgen, dass es an einem gemäß § 6 VlbG TourismusG für die Einhebung von Tourismusbeiträgen erforderlichen Beschluss der Gemeindevertretung der mitbeteiligten Marktgemeinde gemäß § 2 VlbG TourismusG zur Erklärung zur Tourismusgemeinde mangle. Mit dem Gesetz über die Änderung des Fremdenverkehrsgesetzes, LGBl. Nr. 5/1991, wurde dem Fremdenverkehrsgesetz, LBGl. Nr. 9/1978, folgender § 1a eingefügt:

"§ 1a Erklärung zur Fremdenverkehrsgemeinde

Gemeinden, in denen der Fremdenverkehr von besonderer Bedeutung ist oder die sich die Förderung des Fremdenverkehrs in besonderem Maße zur Aufgabe machen, können durch Beschluß der Gemeindevertretung zu Fremdenverkehrsgemeinden erklärt werden."

Mit Art. I Z 2 des Gesetzes über die Änderung des Fremdenverkehrsgesetzes, LGBl. Nr. 43/1996, wurde das Fremdenverkehrsgesetz, LGBl. Nr. 9/1978 idF LGBl. Nr. 5/1991, dahin geändert, dass es im ganzen Gesetz jeweils statt "Fremdenverkehr" in der jeweiligen grammatikalischen Form oder Zusammensetzung "Tourismus" zu lauten hat. Durch die Wiederverlautbarungskundmachung der Vorarlberger Landesregierung, LGBl. Nr. 86/1997, wurde das Tourismusgesetz neu kundgemacht. Die Bestimmung des § 1a des VlbG Tourismusgesetz in der Fassung vor dieser Wiederverlautbarungskundmachung trägt in der Fassung der Wiederverlautbarungskundmachung die Paragraphenbezeichnung § 2. Demnach ist die mitbeteiligte Marktgemeinde auf Basis des weiterhin gültigen Beschlusses ihrer Gemeindevertretung vom 6. Februar 1991, womit die mitbeteiligte Marktgemeinde gemäß § 1a VlbG. Fremdenverkehrsgesetz, LGBl. Nr. 9/1978 idF LGBl. Nr. 5/1991, zur Fremdenverkehrsgemeinde erklärt wurde, berechtigt, gemäß § 6 VlbG TourismusG, LGBl. Nr. 86/1997, Tourismusbeiträge einzuheben. Eines eigenen Beschlusses gemäß § 2 VlbG TourismusG, LGBl. Nr. 86/1997, bedurfte es nicht.

23 Dem Vorbringen fehlender Feststellungen dazu, ob bzw. welchen Aufwand die mitbeteiligte Marktgemeinde für tourismusfördernde Maßnahmen und Einrichtungen getätigt habe, im Hinblick auf die Bestreitung der revisionswerbenden Partei im Beschwerdeverfahren, dass die mitbeteiligte Marktgemeinde überhaupt einen solchen Aufwand, der den eingehobenen Tourismusbeiträgen gegenüberstehe, trage, ist entgegen zu halten, dass das Landesverwaltungsgericht sehr wohl - wenngleich im Rahmen der rechtlichen Beurteilung (Punkt 5.7. Seite 14) - diesbezüglich gegenseitige Feststellungen traf.

24 Gemäß Art. 135 Abs. 1 B-VG erkennen die Verwaltungsgerichte durch Einzelrichter; im Gesetz über das Verfahren der Verwaltungsgerichte oder in Bundes- oder Landesgesetzen kann jedoch vorgesehen werden, dass die Verwaltungsgerichte durch Senate entscheiden, deren Größe durch das Gesetz über die Organisation des Verwaltungsgerichtes festgelegt wird. Beim Tourismusbeitrag gemäß § 6 VlbG TourismusG handelt es sich um eine durch die Abgabenbehörde der Gemeinde zu erhebende Gemeindeabgabe, sodass gemäß §§ 1 Abs. 1 und 2a BAO die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes als maßgebliches Verfahrensgesetz im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht zur Anwendung kommen. Die Entscheidung des Landesverwaltungsgerichts Vorarlberg über die Beschwerde der revisionswerbenden Partei durch Senat setzt nach § 272 Abs. 1 BAO voraus, dass dies durch Bundes- oder Landesgesetz vorgesehen ist. Anders als etwa zu § 12 Abs. 1 Bundesfinanzgerichtsgesetz (BFGG), BGBl. I Nr. 14/2013, wonach das Bundesfinanzgericht durch Einzelrichterinnen und Einzelrichter und durch Senate entscheidet, entscheidet das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg gemäß § 9 Abs. 1 VlbG Landesverwaltungsgerichtsgesetz, LGBl. Nr. 19/2013, grundsätzlich durch Einzelmitglied, sofern gesetzlich nicht eine Entscheidung durch Senat vorgesehen ist. Das VlbG TourismusG enthält aber keine diesbezügliche Regelung. Das Landesverwaltungsgericht hat daher trotz Antrags der revisionswerbenden Partei in ihrer Beschwerde, gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO durch Senat zu entscheiden, zu Recht durch Einzelrichter über die Beschwerde entschieden. Der entsprechende Einwand in der Revision ist daher unberechtigt.

25 Aufgrund fehlender, für die Einordnung zum Erwerbszweig "Sanatorien" gemäß § 1 Z 1 VlbG Abgabegruppenverordnung erforderlicher Feststellungen zur Ausstattung der von der revisionswerbenden Partei betriebenen Rehabilitationsklinik betreffend Verpflegung und Unterbringung sowie der gesonderten Zuordnung des Umsatzteiles betreffend der ärztlichen und therapeutischen Behandlungen zum Erwerbszweig "Ärzte, einschließlich Hausapotheken", Abgabegruppe 4, erweist sich das angefochtene Erkenntnis als inhaltlich rechtswidrig.

26 Das Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

27 Von der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 4 VwGG abgesehen werden.

28 Der Ausspruch über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014, BGBl. II Nr. 518/2013.

Wien, am 31. Jänner 2018

#### **Schlagworte**

Individuelle Normen und Parteienrechte Auslegung von Bescheiden und von Parteierklärungen VwRallg9/1

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2018:RA2015170013.L00

#### **Im RIS seit**

01.03.2018

#### **Zuletzt aktualisiert am**

27.04.2018

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)