

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/2/28 96/17/0252

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.02.2000

## Index

E1E;  
E3L E09301000;  
E6J;  
L37302 Aufenthaltsabgabe Fremdenverkehrsabgabe Nächtigungsabgabe  
Ortsabgabe Gästeabgabe Kärnten;  
L74002 Fremdenverkehr Tourismus Kärnten;  
L74005 Fremdenverkehr Tourismus Salzburg;  
L74006 Fremdenverkehr Tourismus Steiermark;  
L74007 Fremdenverkehr Tourismus Tirol;  
001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
59/04 EU - EWR;

## Norm

11992E177 EGV Art177;  
11997E234 EG Art234;  
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art33 Abs1;  
61961CJ0013 Geus / Bosch VORAB;  
61997CJ0338 Erna Pelzl VORAB;  
B-VG Art7;  
FremdenverkehrsabgabeG Krnt 1994;  
FremdenverkehrsG BeitragsgruppenV Slbg 1986;  
FremdenverkehrsG Slbg 1985 §2;  
FremdenverkehrsG Slbg 1985 §30 Abs1;  
FremdenverkehrsG Slbg 1985 §30;  
FremdenverkehrsG Slbg 1985 §31 Abs2;  
FremdenverkehrsG Slbg 1985 §31 Abs3;  
FremdenverkehrsG Slbg 1985 §31;  
FremdenverkehrsG Slbg 1985 §32 Abs4;  
FremdenverkehrsG Slbg 1985 §32 Abs5;  
FremdenverkehrsG Slbg 1985 §32;

FremdenverkehrsG Slbg 1985 §35 Abs1;

FremdenverkehrsG Slbg 1985 §35;

FremdenverkehrsG Slbg 1985 §39;

FremdenverkehrsG Slbg 1985 §43;

TourismusG Stmk 1992;

TourismusG Tir 1991;

VwGG §38;

VwRallg;

### **Beachte**

Serie (erledigt im gleichen Sinn):99/17/0274 E 28. Februar 2000

### **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hnatek und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Holeschofsky, Dr. Köhler und Dr. Zens als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Zeller, über die Beschwerde der U GmbH, vertreten durch Dr. L, Rechtsanwalt in P, gegen den Bescheid der Salzburger Landesregierung vom 18. Oktober 1995, Zi. 15/11-100/47531/128-1995, betreffend Fremdenverkehrs-Verbandsbeitrag für das Beitragsjahr 1994, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführenden Partei hat dem Land Salzburg Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpften Bescheid wies die belangte Behörde unter anderem die Berufung der beschwerdeführenden Partei gegen den näher angeführten Bescheid des Landesabgabentamtes Salzburg vom 20. Juni 1995 betreffend die Festsetzung des Verbandsbeitrages an den Fremdenverkehrsverband B. für das Beitragsjahr 1994 als unbegründet ab.

Die beschwerdeführende Partei habe ihren Firmensitz in der Stadt Salzburg. Von hier aus erfolge die Leitung und Werbung für das Unternehmen, das einen Versandhandel, eine Form des Einzelhandels, an die fast ausschließlich privaten Abnehmer in ganz Österreich betreibe. Die Einlagerung und die Herausnahme zur Versendung der vielfältigen Waren (u. a. Bekleidung, Schuhe, Sportgeräte, Wohnungseinrichtung, Haushaltsgeräte, Schmuck, Uhren und elektronische Geräte) erfolge im großen Warenlager, das sich auf dem Gebiet der Gemeinde B. befindet. Dort sei entsprechendes Personal für die notwendigen Arbeitsgänge eines Versandhauses bei der Ein- und Auslagerung des erheblichen Warensortiments eingesetzt. Die Abrechnung mit den Kunden erfolge von der Zentrale aus, der Versand direkt vom Lagerhaus in B., die Postaufgabe üblicherweise unter Zuführung mit eigenen Verladefahrzeugen bei einem näher bezeichneten Postamt in Salzburg, teilweise auch durch Direktzustellung oder Abholung vom Lagerhaus.

Nach der hier zu Grunde zu legenden Umsatzsteuererklärung für 1992 habe der steuerpflichtige Jahresumsatz S 2.149.091.032,-- betragen. Darin seien auch jene Umsatzanteile, die für die Betriebsstätte in B. errechnet worden seien, enthalten. Sie seien zur Gänze der Stadt Salzburg zugerechnet worden. Im Wege der Selbstberechnung habe die beitragspflichtige beschwerdeführende Partei demnach den Fremdenverkehrsbeitrag für Salzburg-Stadt mit S 429.818,-- errechnet (entsprechend der Ortsklasse C/6). Für die Betriebsstätte in B. sei am 6. Juni 1994 eine Leermeldung eingebracht worden. Anzumerken sei, dass für den Bereich der Stadt Salzburg nur ein Fremdenverkehrsbeitrag nach dem Tarif des § 43 des Salzburger Fremdenverkehrsgesetzes (SFVG) zu entrichten sei, während in der Gemeinde B. ein Fremdenverkehrsverband bestehe, wodurch sich der Tarifssatz nach den höheren Verbandsbeiträgen des § 39 leg. cit. richte.

Das Landesabgabentamt habe diese Selbstbemessung für das Jahr 1994 nicht anerkannt und mit Bescheid vom 20. Juni 1995 den Verbandsbeitrag für die Betriebsstätte (Lagerhaus) in der Verbandsgemeinde B. in der Höhe von S 483.498,-- festgesetzt.

Die belangte Behörde bejahte im bekämpften Bescheid die örtliche Beitragspflicht der beschwerdeführenden Partei für ihre Betriebsstätte in B. Die Frage der Aufteilung im Fall der Mitgliedschaft bei mehreren Verbänden (Gemeinden) sei -

ausgehend von den Regelungen des Salzburger Landesgesetzgebers - dahin zu beantworten, dass beim Versandhandel die Aufteilung nach den Lohnsummen sachlich für die Branche gerechtfertigt "und in Parallelität mit bereits immer gehandhabten Steuergesetzen" vorzunehmen sei. Die in der Berufung vorgeschlagene Verteilung nach der Einwohnerzahl der Gemeinde B. im Verhältnis zu Österreich oder Salzburg würde "völlig schiefe Ergebnisse" zur Folge haben.

Die belangte Behörde ging weiters davon aus, dass Versandhandel als Einzelhandel anzusehen sei; wegen der breiten Streuung des Umsatzes dieser Branche sei er nach Ansicht des Bewertungsbeirates und des Landesverordnungsgebers am unteren Ende der Beitragsskala anzusiedeln gewesen, dies unabhängig von der Ortsklasse. Das Fremdenverkehrsinteresse sei daher entsprechend zu reduzieren gewesen. Eine Anpassung auf die niedrige Stufe 7 wäre hingegen nicht angemessen im Hinblick auf Produkt und Wertschöpfung gewesen. In dieser Gruppe befänden sich nach der Salzburger Beitragsgruppenverordnung nur extrem fremdverkehrsferne Unternehmen. Die Einstufungskriterien für den Verordnungsgeber seien durch § 32 SFVG klar umschrieben und erfolgten durch einen (fachkundigen) Bewertungsbeirat.

Die beschwerdeführende Partei erhob gegen diesen Bescheid zunächst eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Sie erachtet sich darin durch eine denkunmögliche Anwendung des § 2 Abs. 1 des SFVG verletzt; die beschwerdeführende Partei habe kein unmittelbares Interesse am Salzburger Fremdenverkehr, auch ein mittelbares Interesse am Fremdenverkehr im Gemeindegebiet von B. sei entgegen der Auffassung der belangten Behörde zu verneinen, da die beschwerdeführende Partei dort keinerlei kaufmännische Tätigkeit ausübe. Es lägen daher die Voraussetzungen für eine Pflichtmitgliedschaft beim Fremdenverkehrsverband B. nicht vor. Die belangte Behörde habe auch keinerlei Feststellungen zum Fremdenverkehr im Gebiet der Gemeinde B. bzw. zum Versandhandel und seinem allfälligen Interesse am Fremdenverkehr getroffen. Dazu komme noch, dass sich die Behörde auf eine gesetzwidrige Verordnung und ein verfassungswidriges Gesetz stütze; die Beschwerdeführerin erziele beinahe ihren gesamten Umsatz außerhalb der Gemeinde B., den überwiegenden Teil ihres Umsatzes jedenfalls außerhalb des Landes Salzburg, dadurch lasse sich ein mittelbares Interesse an der Fremdenverkehrsförderung in der Gemeinde B. sowie im Land Salzburg nicht rechtfertigen. Eine Auswirkung der Entwicklung des Fremdenverkehrs auf den Umsatz der Beschwerdeführerin könne ausgeschlossen werden, selbst wenn man auf das Land Salzburg abstelle. In der Gemeinde B. wohnten 0,984 % der Einwohner des Landes Salzburg und 0,0593 % der österreichischen Bevölkerung, entsprechend den Zahlen der Volkszählung 1991. Ein Nutzen aus dem Fremdenverkehr - dieser sei unabdingbare Voraussetzung für die Pflichtmitgliedschaft - liege nicht vor. Ein Interesse der beschwerdeführenden Partei am Fremdenverkehr und dessen Entwicklung im Bereich der Gemeinde B. bestehe nicht. Dies gelte auch für das Gebiet des Fremdenverkehrsverbandes.

Die beschwerdeführende Partei führt weiters an Hand der Umsatzzahlen ihres Unternehmens und der Anzahl der Nächtigungen in Österreich aus, dass sich ihrer Ansicht nach diese vollkommen unterschiedlich entwickelten. Sie beantragt in diesem Zusammenhang die Einholung des Gutachtens eines Sachverständigen aus dem Bereich der Handelsforschung zum Nachweis dafür, dass sie kein unmittelbares oder mittelbares Interesse an der Entwicklung des Fremdenverkehrs im Bereich der Gemeinde B. habe.

Die beschwerdeführende Partei wendet sich weiters gegen die Annahme, es liege bei ihrem Warenlager in B. eine selbstständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Umsatzsteuergesetz (auf diese Tätigkeit stelle § 2 Abs. 1 des SFVG ab) vor. Das zentrale Warenlager sei weder eine juristische Person noch könne es in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht eigenständig arbeiten. Dem zentralen Warenlager könne auch kein Umsatz zugeordnet werden, da es selbst keinen Umsatz tätige; es würden dort nur Dienstleistungen im Rahmen der internen Organisation der beschwerdeführenden Partei erbracht.

Auch sei das zentrale Warenlager nicht als Betriebsstätte, Sitz oder Standort im Sinne der §§ 24, 25 bzw. 31 Abs. 1 Salzburger Landesabgabenordnung zu qualifizieren.

Es sei weiters sachlich nicht gerechtfertigt, Umsätze, die in anderen Bundesländern erzielt würden in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Es seien vielmehr - entgegen der Ansicht der belangten Behörde - nur diejenigen Umsätze (Betriebsergebnisse) heranzuziehen, die mit Kunden im Gebiet der Gemeinde B., allenfalls mit solchen mit Sitz im Land Salzburg, gemacht worden seien, wobei diese aber letztlich dann wieder anteilig zwischen der Stadt Salzburg und der Gemeinde B. aufzuteilen seien. Nur eine derartige Regelung sei verfassungskonform. Dies zeige

etwa § 29 Abs. 4 des Stmk. Tourismusgesetzes 1992. Auch nach § 5 Abs. 1 lit. a des Kärntner Fremdenverkehrsgesetzes 1994 werde nur auf den im Bundesland Kärnten erzielten Umsatz abgestellt. Da das Salzburger Fremdenverkehrsgesetz eine solche Beschränkung nicht kenne, liege darin eine verfassungsrechtlich unzulässige Ungleichbehandlung.

Die subsidiäre Berechnungsmethode gemäß § 31 Abs. 2 SFVG, nach der eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne zueinander erfolgen solle, sei untauglich, um das Interesse eines Beitragspflichtigen an der Förderung des Fremdenverkehrs in einem bestimmten Gebiet festzustellen. Eine sachgerechte Aufteilung hätte sich an Kriterien wie der Einwohnerzahl oder den Nächtigungen zu orientieren.

Weiters sei es als Verstoß gegen das Grundrecht auf Eigentum und das auf Gleichheit verfassungswidrig, dass die Regelung des § 32 Abs. 4 SFVG nicht auch für den Versandhandel Gültigkeit besitze. Es sei sachlich nicht gerechtfertigt, diese Regelung nur für den Großhandel, nicht aber für den Versandhandel anzuwenden.

Die Ermächtigung zu einer Beitragsgruppenverordnung, die durch die Salzburger Landesregierung zu erlassen sei (§ 32 Abs. 1 und 2 SFVG), verstoße insbesondere deswegen gegen die verfassungsgesetzlich gewährleisteten Grundrechte auf Eigentum und auf Gleichheit, weil die Verordnungsermächtigung an einer Unbestimmtheit leide, die massiv gegen Art. 18 B-VG verstoße. Die im § 32 Abs. 2 SFVG angeführten Kriterien reichten nicht aus, eine entsprechende Beitragsgruppenverordnung zu erlassen; der Gesetzgeber hätte die Kriterien für das Vorliegen und das Fehlen von unmittelbarem und mittelbarem Interesse festlegen müssen.

Auch die Beitragsgruppenverordnung vom 18. Februar 1986, LGBI. Nr. 24, in der Fassung LGBI. Nr. 94/1992, sei gesetzwidrig. Wäre nämlich der Versandhandel in dieser Verordnung nicht enthalten, so hätte die belangte Behörde jedenfalls erkennen müssen, dass auch beim Fremdenverkehrsverband B. für die beschwerdeführende Partei keine Pflichtmitgliedschaft bestehe, da sie in dieser Verordnung nicht erwähnt sei. Nach der Beitragsgruppenverordnung sei der Versandhandel in allen drei Ortsklassen in die Beitragsgruppe 6 eingereiht worden; dies entspreche nicht dem Gleichheitssatz, der Verordnungsgeber habe eine unsachliche Unterscheidung vorgenommen. Eine Unsachlichkeit liege auch insoweit vor, als ein Versandhandelsunternehmen, das seinen Umsatz nur zu einem äußerst geringen Teil im Gebiet der Stadt Salzburg bzw. der Gemeinde B. erziele, zumindest denselben Anspruch hätte, in die Beitragsgruppe 7 eingereiht zu werden, wie dies beispielsweise Bergbaubetriebe, Erzeuger von chemischen Waren und Präparaten, Erzeugung von technischen Gasen, Gießereiunternehmungen, Landmaschinenbauer etc. hätten. Auch der in der Beitragsgruppe angeführte Dünge- und Futtermittelhändler erziele seinen Umsatz ausschließlich im unmittelbaren Einzugsbereich seines Betriebes, weshalb eine mittelbare Förderung der Dünge- und Futtermittelhändler durch den Fremdenverkehr mit Sicherheit in größerem Maß gegeben sei, als dies beim Versandhandel der Fall sei. Entscheidend für die Einordnung könne nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes bzw. der dazu gehörigen Beitragsgruppenverordnung nur sein, ob ein Unternehmen fremdenverkehrsfern oder fremdenverkehrsnahe sei.

Darüber hinaus verstoße der umsatzabhängige Fremdenverkehrsbeitrag gegen Art. 33 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie; auch darin sei eine qualifizierte Gesetzesverletzung zu sehen.

Mit Beschluss vom 27. Februar 1996, B 3678/95-6, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung ab.

Soweit in der Beschwerde die Verletzung in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums gerügt würde, wären diese Rechtsverletzungen nach den Beschwerdebehauptungen zum erheblichen Teil nur die Folge einer unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes; soweit die Beschwerde aber verfassungsrechtliche Fragen tatsächlich berühre, lasse ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (VfSlg. 8528/1979 sowie zuletzt Verfassungsgerichtshof vom 14. Dezember 1994, B 2160/93, mit weiteren Hinweisen) die behaupteten Rechtsverletzungen, die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe. Für das Beitragsjahr 1994 könne die für Österreich erst mit dem EU-Beitritt verbindliche Sechste Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern von vornherein nicht relevant sein.

In ihrer - ergänzten - Beschwerde erachtet sich die beschwerdeführende Partei vor dem Verwaltungsgerichtshof durch den Bescheid der belangten Behörde vom 18. Oktober 1995 in ihrem Recht auf eine sachliche und fehlerfreie Entscheidung auf Festsetzung des Verbandsbeitrages nach dem Salzburger Fremdenverkehrsgesetz, insbesondere durch die gesetzwidrige Anwendung näher angeführter Paragrafe in Verbindung mit der Ortsklassenverordnung, LGBI. Nr. 43/1991, und der Beitragsgruppenverordnung, LGBI. Nr. 24/1986, in der geltenden Fassung verletzt. Sie führt dazu unter teilweiser Wiederholung ihres Vorbringens vor dem Verfassungsgerichtshof aus, sie habe kein unmittelbares Interesse am Salzburger Fremdenverkehr, aber auch ein mittelbares Interesse sei zu verneinen. Sie übe im Gebiet der Gemeinde B. keinerlei kaufmännische Tätigkeit aus. Die belangte Behörde habe keinerlei Feststellungen zum Fremdenverkehr im Gebiet der Gemeinde B. und auch keine Feststellungen zum Versandhandel und seinem allfälligen Interesse am Fremdenverkehr generell und insbesondere in der Gemeinde B. getroffen.

Das Salzburger Fremdenverkehrsgesetz gehe unmissverständlich davon aus, dass ein Konnex zwischen der Betriebsstätte und dem erzielten Umsatz bestehen müsse; wenn daher der Umsatz eines Unternehmensteiles in dem Gebiet einer Gemeinde nicht bloß nicht feststellbar sei, sondern feststehe, dass dieser Unternehmensteil in der Gemeinde keinerlei Umsätze erzielt, so fehle es an diesem für die Feststellung einer Beitragspflicht wesentlichen Zusammenhang. Das zentrale Warenlager der beschwerdeführenden Partei sei kein selbstständiger Unternehmensteil, sondern nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich, insbesondere aber organisatorisch im Gesamtunternehmen eingegliedert. Es liege daher keine selbstständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit vor. Aus diesem Grunde sei auch keine Betriebsstätte gegeben. Aus diesen Gründen werde auch eine Pflichtmitgliedschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 SFVG nicht begründet. Zum Nachweis dafür, dass die beschwerdeführende Partei generell kein unmittelbares oder mittelbares Interesse an der Entwicklung des Fremdenverkehrs habe, werde die Einholung des Gutachtens eines Sachverständigen aus dem Bereich der Handelsforschung beantragt.

Im Übrigen sei - im Hinblick auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung - von der Anwendbarkeit des EU-Rechtes auszugehen. Deshalb verstoße - wie in der Folge weiter ausgeführt wird - die Regelung des Fremdenverkehrsbeitrages gegen Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Umsatzsteuer-Richtlinie.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift mit dem Antrag, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

In ihrer Stellungnahme zur Gegenschrift der belangten Behörde, eingelangt beim Verwaltungsgerichtshof am 6. Dezember 1996, verweist die beschwerdeführende Partei zur Frage der Pflichtmitgliedschaft im Fremdenverkehrsverband auf das unmittelbare oder mittelbare Interesse am Fremdenverkehr, das in Bezug auf die betreffende Gemeinde vorliegen müsse. Auch seien ihrer Ansicht nach die Lösungen nach dem Stmk. Tourismusgesetz 1992 bzw. dem Kärntner Fremdenverkehrsgesetz 1994 sachgerechter. Weiter liege kein Unternehmen beim Warenlager der Beschwerdeführerin in B. vor, ebenso wenig wie eine Betriebsstätte. Die beschwerdeführende Partei stellt in diesem Zusammenhang nochmals den Antrag auf Einholung eines Gutachtens eines Sachverständigen aus dem Bereich der Handelsforschung zum Nachweis dafür, dass sie kein unmittelbares oder mittelbares Interesse an der Entwicklung des Fremdenverkehrs habe.

Die belangte Behörde erstattete hierauf eine Gegenäußerung, die am 22. Jänner 1997 beim Verwaltungsgerichtshof einlangte. In dieser tritt sie dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei entgegen und führt aus, dass an der Einholung eines Gutachtens eines Sachverständigen aus dem Bereich der Handelsforschung vor dem Hintergrund der ständigen Judikatur beider Gerichtshöfe öffentlichen Rechts keine Notwendigkeit bestünde. Hinweise dafür, dass - wie die beschwerdeführende Partei dies auch anklingen habe lassen - noch zu klären sei, ob die Mittel tatsächlich für den Fremdenverkehr verwendet würden, seien im Verwaltungsverfahren nicht hervorgekommen; es sei daher von einer gesetzmäßigen Mittelverwendung auszugehen.

In einem weiteren Schriftsatz, eingelangt beim Verwaltungsgerichtshof am 22. Februar 1999, verweist die beschwerdeführende Partei insbesondere darauf, dass sowohl nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wie auch nach der des Verfassungsgerichtshofes ein inhaltlicher Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Abgabe zu wahren sei; dies bedeute, dass Umsätze, die außerhalb des Gebietes der Gemeinde B., der Stadt Salzburg "respektive dem Land Salzburg" erzielt würden, außer Anschlag zu bleiben hätten.

Mit einem weiteren Schriftsatz, eingelangt beim Verwaltungsgerichtshof am 10. Mai 1999, verweist die beschwerdeführende Partei neuerlich darauf, dass die in einem anderen Fremdenverkehrsverband bzw. Bundesland erwirtschafteten Umsätze nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden dürften. Davon ausgehend erachtet sie die Wortfolge "... die Summe

der im zweitvorangegangenen Jahr erzielten steuerbaren Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 des UStG ..." im § 35 Abs. 1 des SFVG als verfassungswidrig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Mit hg. Erkenntnis vom 11. November 1998, Zl.96/04/0035, wurde über eine Beschwerde der auch hier beschwerdeführenden Partei gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 5. Juli 1995 betreffend die Frage der Pflichtmitgliedschaft der beschwerdeführenden Partei beim Fremdenverkehrsverband und die damit verbundene Beitragspflicht hinsichtlich ihres Warenlagers entschieden. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis u. a. ausgeführt:

"Die zum normativen Gehalt des Tatbestandes des § 2 Abs. 1 SFVG dargelegte Rechtsansicht der Beschwerdeführerin ist verfehlt. Nach Wortlaut und Aufbau dieser Bestimmung ist nur hinsichtlich der Frage, wer als Unternehmer anzusehen ist, die Bestimmung des § 2 Umsatzsteuergesetz 1972 anzuwenden. Erst nach Klärung dieses Tatbestandsmerkmals ist zu fragen, ob der auf diese Weise ermittelte Unternehmer über einen örtlichen Bezug zu einer Gemeinde des Bundeslandes Salzburg verfügt oder nicht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. März 1990, Zlen. 89/17/0246, u.a.). Dass die Beschwerdeführerin ein Unternehmer im Sinne des § 2 Umsatzsteuergesetz 1972 ist und ihren Sitz im Bundesland Salzburg hat, ist im Beschwerdefall völlig unbestritten. Entgegen der

Ansicht der Beschwerdeführerin ist das in ... bestehende Warenlager

ausschließlich unter dem Gesichtspunkt eines (weiteren) örtlichen Bezuges zu einer Gemeinde des Bundeslandes Salzburg als Betriebsstätte zu beurteilen. Dass ein Unternehmer Pflichtmitglied auch mehrerer Fremdenverkehrsverbände sein kann, ergibt sich unter anderem aus § 31 Abs. 2 SFVG.

....

Vor diesem rechtlichen Hintergrund kann im Beschwerdefall selbst nach dem Beschwerdevorbringen aber nicht zweifelhaft sein, dass das in B. bestehende Warenlager der Beschwerdeführerin als Betriebsstätte zuzurechnen ist und solcherart die Beschwerdeführerin den erforderlichen örtlichen Bezug (auch) zur

Gemeinde ... hat.

Die Beschwerdeführerin zeigt mit ihrem Einwand, sie sei am 'Fremdenverkehr in der Gemeinde ...' nicht interessiert, keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, stellt doch der Tatbestand des § 2 SFVG nicht auf ein Interesse am Fremdenverkehr in einer Gemeinde, sondern im Land Salzburg ab. Wirtschaftlich mittelbar oder unmittelbar am Fremdenverkehr interessiert ist, wer mittelbar oder unmittelbar wirtschaftliche Vorteile aus dem Fremdenverkehr im Land Salzburg zieht. Dies ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann der Fall, wenn durch die Fremden in einem Bereich eine Hebung der wirtschaftlichen Lage eintritt, die wieder auf andere Geschäftszweige belebend wirkt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1994, Zlen. 92/17/0062, u.a.).

Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie im Beschwerdefall davon ausgegangen ist, dass der Fremdenverkehr im Land Salzburg eine Belebung der Wirtschaftstätigkeit der gesamten Bevölkerung in diesem Land bewirkt, sodass davon ausgegangen werden muss, dass auch ein Teil der von den Versandhauskunden erzielten Einnahmen durch den Fremdenverkehr induziert ist und der Beschwerdeführerin somit ein mittelbarer Fremdenverkehrsnutzen erwächst. Die Beschwerdeführerin ist daher im Sinne des § 2 Abs. 1 SFVG am Fremdenverkehr mittelbar interessiert (vgl. insoweit sinngemäß auch das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1995, Zl. 94/17/0001). Nach der auf Grund des § 32 SFVG erlassenen Beitragsgruppenverordnung wurde der Versandhandel in eine eigene Beitragsgruppe eingereiht. Der Salzburger Landesgesetzgeber geht daher davon aus, dass diese Berufsgruppe zu den Pflichtmitgliedern gehört und das Betreiben des Versandhandels ein (mittelbares) Interesse des Unternehmers im Sinne des § 2 Abs. 1 zweiter Satz SFVG begründet. Dass demgegenüber etwa nach allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen davon auszugehen wäre, die Berufsgruppe des Versandhandels erziele ausnahmslos keinen Nutzen aus dem Fremdenverkehr, ist für den Verwaltungsgerichtshof auch vor dem Hintergrund des

Beschwerdevorbringens nicht zu finden. Bedenken dagegen, die Einreihung des Versandhandels in eine Beitragsgruppe der Beitragsgruppenverordnung sei sachlich nicht gerechtfertigt, sind beim Verwaltungsgerichtshof nämlich schon deshalb nicht entstanden, weil auch bei Kunden des Versandhandels ein entsprechendes Einkommensniveau vorauszusetzen ist, welches im Land Salzburg aber nicht zuletzt (auch) durch florierenden Fremdenverkehr gewährleistet wird, sodass auch für den Versandhandel ein mittelbares Interesse am Fremdenverkehr besteht (vgl. sinngemäß auch das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 1995, Zl. 94/17/0179).

Es war somit nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde bescheidmäßig festgestellt hat, dass die Beschwerdeführerin auf

Grund ihrer in der Gemeinde ... bestehenden Betriebsstätte (auch)

Pflichtmitglied des Fremdenverkehrsverbandes ... ist ..."

Zur Frage der Pflichtmitgliedschaft der beschwerdeführenden Partei (einschließlich der in diesem Zusammenhang gegebenen Anwendung der Beitragsgruppenverordnung) und damit der Abgabepflicht für ihre Betriebsstätte in B. sowie zur Frage der Beziehung von Sachverständigen im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof wird auf dieses Erkenntnis verwiesen.

Soweit die beschwerdeführende Partei Bedenken gegen die Regelung des Salzburger Fremdenverkehrsgesetzes im Hinblick auf die Gemeinschaftsrechtsordnung, insbesondere auf Art. 33 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie äußert, ist ihr wie folgt zu erwidern:

Der Verfassungsgerichtshof hat bereits in seinem Ablehnungsbeschluss darauf hingewiesen, dass für das Beitragsjahr 1994 die für Österreich erst mit dem EU-Beitritt verbindliche Sechste Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern von vornherein nicht relevant sein kann.

Selbst wenn man aber der abweichenden Ansicht der beschwerdeführenden Partei folgen wollte, ist sie darauf zu verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Beschlüssen vom 12. August 1997 und vom 27. Oktober 1997 dem EuGH gemäß Art. 177 EGV (nunmehr Art. 234 EG) die Frage vorgelegt hat, ob eine Regelung, wie sie das Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz 1994, LGBI. Nr. 59/1994, das Stmk. Tourismusgesetz 1992, LGBI. Nr. 55 in der geltenden Fassung, und das Tiroler Tourismusgesetz 1991 betreffend die Fremdenverkehrsabgabe bzw. Tourismusabgabe enthalten, der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie, 77/388/EWG, widerspricht.

Mit Urteil vom 8. Juni 1999 in den verbundenen Rechtssachen C-338/97, C-344/97 und C-390/97, Pelzl u. a., Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG u. a., und STUAG Bau-Aktiengesellschaft, hat der EuGH ausgesprochen, dass die genannte Richtlinie einer Abgabe, wie sie in den erwähnten inländischen Rechtsvorschriften vorgesehen ist, nicht entgegensteht.

Der Gerichtshof sah in diesem Urteil als wesentliche Merkmale der Mehrwertsteuer an: Allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält; Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze; Abzug der aus den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beiträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, sodass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird.

Die Abgabe nach den der Vorlage zu Grunde liegenden Landesgesetzen belaste aber den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie kommerzielle Umsätze nicht so, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend sei. Es sei kein Abzug der zuvor bereits erhobenen Beiträge vorgesehen, sodass sich die Abgaben nicht nur auf den Mehrwert auf einer bestimmten Produktions- und Vertriebsstufe, sondern auf den Gesamtumsatz der abgabepflichtigen Unternehmen beziehen. Weiters würden die Abgaben nicht in einer für die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise auf den Endverbraucher abgewälzt. Auch wenn man davon ausgehen könne, dass ein Unternehmen, das an den Endverbraucher verkaufe, bei seiner Preisbildung die in seine Kosten eingeflossene Abgabe berücksichtige, so hätten doch nicht alle Unternehmen die Möglichkeit, die Belastung in dieser Weise oder in vollem Umfang abzuwälzen. Überdies sei es, da sich die Tourismusabgaben - mit bestimmten Befreiungen - nach dem jährlichen Gesamtumsatz

bemessen, nicht möglich, den Betrag der bei jedem einzelnen Verkauf oder jeder einzelnen Dienstleistung auf den Kunden abgewälzten Abgabe genau zu bestimmen; die Voraussetzung der Proportionalität dieses Betrages zu den Preisen, die der Abgabepflichtige als Gegenleistung erhalte, sei daher nicht erfüllt.

Insgesamt folgerte der Gerichtshof daraus, dass die Tourismusabgaben keine Verbrauchsteuern seien, die der Endverbraucher des Produktes zu tragen hätte, sondern Abgaben auf die Tätigkeit der Unternehmen, die vom Tourismus betroffen seien.

Die im Beschwerdefall zu beurteilende Regelung der Fremdenverkehrsabgabe in Salzburg entspricht in den wesentlichen Grundzügen jener in den Ländern Kärnten, Steiermark und Tirol. Es liegen keine für die Beurteilung, ob die Fremdenverkehrsabgabe als Abgabe mit dem "Charakter von Umsatzsteuern" anzusehen ist, relevanten Unterschiede vor (vgl. zu den Verbandsbeiträgen nach dem Salzburger Fremdenverkehrsgesetz 1996 etwa das hg. Erkenntnis vom 30. August 1999, Zl. 97/17/0157).

Durch den Europäischen Gerichtshof wurde daher mit dem genannten Urteil vom 8. Juni 1999 in den verbundenen Rechtssachen C-338/97, C-344/97 und C-390/97 auch die hier von der beschwerdeführenden Partei aufgeworfene Frage beantwortet.

Gemäß § 30 Abs. 1 SFVG, LGBI. Nr. 94/1985, haben die Pflichtmitglieder eines Fremdenverkehrsverbandes an diesen für jedes Kalenderjahr (Beitragszeitraum) Verbandsbeiträge zu entrichten. Dieser Verbandsbeitrag ist gemäß § 31 Abs. 1 leg. cit. an den Fremdenverkehrsverband zu entrichten, innerhalb dessen Gebiet der Sitz, Standort oder die Betriebsstätte (§§ 24 und 25 LAO) gelegen ist, in der die Tätigkeit ausgeübt wird, die gemäß § 2 Abs. 1 die Pflichtmitgliedschaft begründet. Abs. 2 leg. cit. lautet auszugsweise wie folgt:

"(2) Ist ein Unternehmer Pflichtmitglied mehrerer Fremdenverkehrsverbände, so ist der Verbandsbeitrag für jeden Fremdenverkehrsverband getrennt zu berechnen und zu entrichten. Lässt sich der im Gebiet der einzelnen Fremdenverkehrsverbände erzielte Umsatz nicht feststellen, so sind die Anteile der einzelnen Fremdenverkehrsverbände am Umsatz nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne zu berechnen, die auf die einzelnen Standorte bzw. Betriebsstätten nach dem Kommunalsteuergesetz 1993 entfallen. ..."

Abs. 2 leg. cit. ist sinngemäß anzuwenden, wenn ein Pflichtmitglied im Gebiet eines oder mehrerer Fremdenverkehrsverbände und in anderen Bundesländern Betriebsstätten unterhält (§ 31 Abs. 3 leg. cit.).

§ 32 SFVG regelt die Einteilung in Beitragsgruppen; zur Berechnung der Verbandsbeiträge werden danach die Berufsgruppen der Pflichtmitglieder in Beitragsgruppen (1 bis 7) eingeteilt. Die Einreichung der einzelnen Berufsgruppen in die Beitragsgruppen hat die Landesregierung durch Verordnung zu treffen (Beitragsgruppenverordnung). Die Einreichung ist gesondert für die einzelnen Ortsklassen (§ 34) vorzunehmen. Sie hat in sieben Gruppen zu erfolgen (vgl. Abs. 1 leg. cit.).

Nach Abs. 2 des § 32 SFVG ist für die Einreichung in Beitragsgruppen das Verhältnis des von der einzelnen Berufsgruppe nach allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen aus dem Fremdenverkehr mittelbar oder unmittelbar erzielten Erfolges zum entsprechenden Gesamterfolg aller Berufsgruppen unter Beachtung der branchentypischen Umsatzstruktur (eigene Wertschöpfung) maßgebend.

Die Abs. 3, 4 und 5 des § 32 leg. cit. lauten (auszugsweise) wie folgt:

"(3) Werden Leistungen einer Berufsgruppe in der Regel in nicht nur geringfügigem Umfang in anderen Bundesländern erbracht, so ist dies durch die Einreichung in eine höhere Beitragsgruppe so zu berücksichtigen, dass die Zugrundelegung auch des daraus erzielten Umsatzes für die Beitragsberechnung durch diese Einreichung ausgeglichen wird. Umsätze, die von einer Betriebsstätte des Unternehmers außerhalb des Landes Salzburg aus erbracht werden, bleiben bei der Ermittlung des beitragspflichtigen Umsatzes außer Anschlag.

(4) Für beitragspflichtige Lieferungen von Großhändlern oder Erzeugern an die im Abs. 5 bezeichneten Abnehmer in anderen Bundesländern gilt die nach der Beitragsgruppenordnung festgesetzte Beitragsgruppe mit der Maßgabe, dass der Beitragspflichtige zur Berechnung seiner Beitragspflicht auch folgende Berechnungsart wählen kann: Der Berechnung wird die um eine Stufe niedrigere Beitragsgruppe zu Grunde gelegt, und vom Umsatz werden jene Teile abgezogen, die in ein anderes Bundesland erbracht worden sind. Sämtliche solche Umsätze sind in den Rechnungsbüchern nachzuweisen und in der Beitragserklärung bekannt zu geben, wenn diese Berechnungsart gewählt wird.

(5) Großhändler im Sinne der Berufsgruppeneinstufung der Beitragsgruppenordnung sind jene Handelsbetriebe, die ausschließlich oder überwiegend Gegenstände an andere Unternehmer zur Verwendung in deren Unternehmen, und zwar zur gewerblichen Weiterveräußerung, zur gewerblichen Herstellung anderer Gegenstände oder zur Bewirkung gewerblicher oder beruflicher Leistungen liefern. ..."

Der beitragspflichtige Umsatz ist nach § 35 Abs. 1 SFVG die Summe der im zweitvorangegangenen Jahr erzielten steuerbaren Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 UStG. (Die weiters in den lit. a bis f angeführten Ausnahmen sind auf den Beschwerdefall nicht anzuwenden.)

Nach der Anlage zur Beitragsgruppenverordnung, LGBI. Nr. 24/1986, in der Fassung LGBI. Nr. 94/1992, zählt der Versandhandel in allen Ortsklassen (A, B und C) in die Berufsgruppe 6.

Die belangte Behörde hat - wie zuvor schon die Abgabenbehörde erster Instanz (vgl. S. 12 des erstinstanzlichen Bescheides) - als beitragspflichtigen Umsatz im Sinne des § 35 Abs. 1 SFVG den Gesamtumsatz der beschwerdeführenden Partei aus dem Jahr 1992 herangezogen. Dies zu Recht.

Zwar führt nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (vgl. das Erkenntnis vom 24. Juni 1998, G 2/97 = Slg. Nr. 15.215, mit weiteren Nachweisen) die Einbeziehung von außerhalb eines Bundeslandes erzielten Umsätzen in die Bemessungsgrundlage zu einem sachlich nicht gerechtfertigten Ergebnis, weil dies nicht in einem sachgerechten Verhältnis zu dem aus dem Fremdenverkehr im entsprechenden Bundesland gezogenen Nutzen steht.

Das hier durch Gesetz und Verordnung geschaffenen System wird jedoch diesem Gesichtspunkt gerecht (so wohl auch der Verfassungsgerichtshof in seinem diesen Beschwerdefall betreffenden Ablehnungsbeschluss).

Auszugehen ist zunächst davon, dass - unbestritten - der der Abgabenbemessung zu Grunde gelegte Umsatz von Betriebsstätten im Land Salzburg aus erwirtschaftet wurde; Umsätze, die nicht von im Lande Salzburg gelegenen Betriebsstätten erzielt worden wären (und deren Einbeziehung nach der erwähnten Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes jedenfalls verfassungswidrig wäre) wurden daher der Abgabenbemessung nicht zu Grunde gelegt. Zu prüfen bleibt, ob Umsätze aus Lieferungen an Kunden, die keine weitere Beziehung zum Land Salzburg aufweisen, für die Abgabenbemessung auf die hier geschehene Weise herangezogen werden dürfen.

Nach der bereits erwähnten Bestimmung des § 32 Abs. 2 SFVG ist für die Einreihung in die Beitragsgruppen der zur erlassenden Beitragsgruppenverordnung der nach allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen aus dem Fremdenverkehr mittelbar oder unmittelbar erzielte Erfolg zum entsprechenden Gesamterfolg aller Berufsgruppen unter Beachtung der branchentypischen Umsatzstruktur maßgebend. Im Einklang mit der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist in diesem Zusammenhang davon auszugehen, dass hier der im Land Salzburg aus dem Fremdenverkehr erzielte Erfolg maßgebend ist. Bei der Einreihung durch den Verordnungsgeber in Beitragsgruppen musste daher den Vorgaben des Gesetzes in § 32 leg. cit. in dem angeführten Sinn Rechnung getragen werden. Ausgehend davon, dass als beitragspflichtiger Umsatz der steuerbare Umsatz im Sinn des UStG 1972 anzusehen ist, war (auch) beim Versandhandel durch Einreihung in die Beitragsgruppe mit der ihr im Gesetz zugeordneten Beitragshöhe (Promillesatz) dem Umstand Rechnung zu tragen, dass bei branchentypischer Betrachtung nur ein entsprechender Bruchteil des Gesamtumsatzes als ein zumindest mittelbar aus dem Fremdenverkehr in Salzburg erzielter Erfolg anzusehen ist. Dass durch die Zuordnung in die Beitragsgruppe 6 (0,6 %) diesen Vorgaben des Gesetzes nicht entsprochen worden sei, vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen.

Wenn die beschwerdeführende Partei auf die besondere Behandlung des Großhandels verweist, so ist ihr zu entgegnen, dass der Versandhandel nicht unter § 32 Abs. 4 SFVG fällt; der Versandhandel wendet sich nicht an den in § 32 Abs. 5 SFVG näher umschriebenen Abnehmerkreis, der wiederum für die Einreihung in den Großhandel ausschlaggebend ist.

Da sich Großhandel einerseits und Versandhandel, der sich typischerweise an Endverbraucher wendet, andererseits wesentlich voneinander unterscheiden, war der Gesetzgeber zu der von der Beschwerdeführerin angestrebten Gleichbehandlung unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes nicht verpflichtet (vgl. hiezu die auf den Seiten 23 und 24 der Gegenschrift der belangten Behörde im verfassungsgerichtlichen Verfahren für die unterschiedliche Behandlung angeführten Argumente). Es verbietet sich deshalb auch eine Anwendung des § 32 Abs. 4 SFVG auf den Fall des Versandhandels im Wege der Analogie.

Bedenken gegen die erwähnten generellen Normen sind beim Verwaltungsgerichtshof nicht entstanden, zumal aus dem Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes zu entnehmen ist, dass auch bei diesem entsprechende Bedenken nicht aufgetaucht sind.

Gegen die von den Abgabenbehörden vorgenommene Aufteilung des Umsatzes durch Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für 1992 (vor Inkrafttreten der Kommunalsteuer) hegt der Verwaltungsgerichtshof gleichfalls keine Bedenken, geht es doch bei der Aufteilung zwischen mehreren Betriebsstätten nicht um die Frage, welcher Umsatz heranzuziehen ist, sondern darum, wie die Erzielung des Umsatzes den einzelnen Betriebsstätten im Zweifel zuzurechnen ist. Hiefür erscheint aber die gewählte Lösung nicht unsachlich.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 416/1994.

Wien, am 28. Februar 2000

#### **Gerichtsentscheidung**

EuGH 61997J0338 Erna Pelzl VORAB

#### **Schlagworte**

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Analogie Schließung von Gesetzeslücken VwRallg3/2/3

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

ECLI:AT:VWGH:2000:1996170252.X00

#### **Im RIS seit**

11.07.2001

#### **Zuletzt aktualisiert am**

16.12.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

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