

# TE Lvwg Erkenntnis 2019/7/4 LVwG-363-3/2019-R10

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 04.07.2019

## Entscheidungsdatum

04.07.2019

## Norm

TourismusG Vlbg 1997 §7Abs1  
TourismusG Vlbg 1997 §7 Abs2  
TourismusG Vlbg 1997 §7 Abs3  
TourismusG Vlbg 1997 §10 Abs1  
UStG 1994 §19 Abs1

## Text

Im Namen der Republik!

### Erkenntnis

Das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg hat durch sein Mitglied Dr. Wischenbart über die Beschwerde der M P SAG, FL-E, vertreten durch Allgäuer & Partner – Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Feldkirch, gegen den Beschluss der Abgabenkommission der Landeshauptstadt B vom 18.12.2018, ausgefertigt mit Bescheid der Abgabenkommission der Landeshauptstadt B vom 19.12.2018, zu Recht erkannt:

Gemäß § 279 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) wird der Beschwerde Folge gegeben und der angefochtene Bescheid behoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG) eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig.

### Begründung

1. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung der M P S AG, FL-E, gegen den Bescheid des Bürgermeisters der Landeshauptstadt B vom 19.06.2018 über die Vorschreibung eines Tourismusbeitrages für die Jahre 2012 bis 2018 in Höhe von insgesamt 1.280,40 Euro abgewiesen.
2. Gegen diesen Bescheid hat die Beschwerdeführerin rechtzeitig, Beschwerde eingebracht. In dieser bringt sie im Wesentlichen vor, es werde die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend begehrt, dass die Tourismusbeiträge der M P S AG der Jahre 2012 bis 2018 mit null Euro festgesetzt würden. Zur Begründung werde auf das Schreiben vom 07.05.2018 verwiesen. Aus diesem gehe hervor, dass ihrerseits der Rechtsansicht der Landeshauptstadt B nicht gefolgt werden könne. Beide Schreiben würden der gegenständlichen Beschwerde noch einmal beigelegt. Mit Bescheid vom 19.06.2018 übertrage die Behörde den Regelungsgehalt des § 4

Kommunalsteuergesetz weiterhin zwanglos in den Bereich des Tourismusgesetzes, ohne diese Zulässigkeit zu begründen. Das seitens der Landeshauptstadt B gewünschte Ergebnis lasse sich aus dem Tourismusgesetz jedoch nicht ableiten. Der Grundtatbestand des § 7 Abs 1 Tourismusgesetz sei im konkreten Fall mangels Vorliegen des Tatbestandselementes „Standort“ nicht erfüllt. Der Regelungszusammenhang des § 7 Tourismusgesetzes erzwinge, dass unter Standort iSd § 7 Abs 3 Tourismusgesetz nur jener des Abgabepflichtigen verstanden werden könne. Bei der Arbeitskräfteüberlassung werde seitens des Arbeitskräftegestellers/Abgabepflichtigen jedoch am Beschäftigungsstandort unmittelbar kein Standort im Sinne des Tourismusgesetzes begründet. Es bestehe somit keine Verpflichtung zur Entrichtung eines Tourismusbeitrages.

In ihrem Schreiben vom 07.05.2018 führte die Beschwerdeführerin aus:

Es werde der Rechtsansicht der Landeshauptstadt B in Bezug auf den Regelungsgehalt des § 7 des Gesetzes über die Förderung und den Schutz des Tourismus (Tourismusgesetz) nicht gefolgt. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH habe der Gesetzgeber den Begriff der Betriebsstätte für den Bereich der Kommunalsteuer eigenständig definiert. Dasselbe gelte für den Bereich des seinerzeitigen Fremdenverkehrsgesetzes und für den Bereich des Tourismusgesetzes. Dies ergebe sich eindeutig aus den Erläuterungen zu Z 2 zum Gesetz über eine Änderung des Fremdenverkehrsgesetzes.

Unbestritten sei, dass eine Arbeitskräfteüberlassung am Ort des Beschäftigerbetriebes eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Abs 1 und 3 Kommunalsteuergesetz habe. Ihre Hinweise auf die diesbezügliche Judikatur des VwGH seien richtig. Allerdings würde der Regelungsgehalt des § 4 Kommunalsteuergesetz zwangsläufig in den Bereich des Vorarlberger Tourismusgesetzes übertragen, wo doch der VwGH für den Bereich der Kommunalsteuer und der Vorarlberger Landesregierung für den Bereich des Tourismusgesetzes jeweils einen eigenen Betriebsstättenbegriff postulieren würden. Diese Übertragung sei unzulässig. Systematisch sei entscheidend, dass § 4 Abs 1 Kommunalsteuergesetz auch eine Einrichtung als Betriebsstätte des Unternehmens werte, die mittelbar der unternehmerischen Tätigkeit diene. Genau diese Regelung fehle im Tourismusgesetz und könne auch nicht im Wege einer Analogie ergänzt werden. Bei Erlassung des Tourismusgesetzes sei das Kommunalsteuergesetz bereits vier Jahre in Kraft gewesen. Das Tatbestandselement mittelbar sei in der Stammfassung des § 4 Abs 1 Kommunalsteuergesetz vorkommend. Der Landesregierung und in weiterer Folge dem Gesetzgeber wären die Vorlage zur Verfügung gestanden, wenn dasselbe gewollt gewesen wäre wie bei der Kommunalsteuer. Der Betriebsstättenbegriff des § 4 Kommunalsteuergesetz sowie die darauf Bezug nehmende Judikatur des VwGH seien im gegenständlichen Fall somit irrelevant.

Das seitens der Landeshauptstadt B gewünschte Ergebnis müsse also aus dem Tourismusgesetz selbst ableitbar sein. § 7 Abs 1 Tourismusgesetz normiere den Grundtatbestand des Abgabenschuldners. Demnach handle es sich beim Abgabenschuldner um eine Person, die von einem in der Gemeinde gelegenen Standort aus eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübe. Die beiden in diesem Grundtatbestand verwendeten Tatbestandselemente Standort und Erwerbstätigkeit würden in den unmittelbar anschließenden Abs 2 und 3 geregelt. Der Regelungszusammenhang erzwinge, dass Standort im Sinne des § 7 Abs 3 Tourismusgesetz nur der Standort des Abgabepflichtigen verstanden werden könne. Was ein anderer Standortbegriff seitens der Landesregierung gemeint gewesen sein könnte, ergebe sich zumindest nicht aus den Materialien. Der Gesetzgeber selbst habe auch keinen von der Regierungsvorlage abweichenden Standortbegriff normiert. Es lasse sich also aus dem verba legalia nicht ableiten, dass es sich beim Standort im Sinne des § 7 Abs 3 Tourismusgesetz nicht um jenen des Abgabepflichtigen handeln müsse, weil eine Passivleistung zwar im Sinne des § 7 Abs 2 Tourismusgesetz zweifelsfrei als Erwerbstätigkeit zu werten sei, aber eben, wenn überhaupt, nur mittelbar in der Betriebsstätte des Beschäftigerbetriebes ausgeübt werde. Ohne das Tatbestandselement der Mittelbarkeit in § 7 Tourismusgesetz seien Arbeitskräfteüberlassungen vom Tourismusgesetz nicht erfasst. Leihpersonal sei der Betriebsstätte des Arbeitskräfteüberlassers funktionell zugehörig. Anders wären die Ausführungen der Bundesregierung in den Materialien zur Novellierung des § 4 Kommunalsteuergesetz nicht verständlich, wenn dort als Hintergrund für die seinerzeit angestrebte Gesetzesänderung darauf hingewiesen werde, dass die funktionelle Zugehörigkeit von Arbeitnehmern zur Betriebsstätte des entsendenden Überlassers erst bei einer länger andauernden Arbeitskräfteüberlassung nicht mehr existiere. Ihr Hinweis, dass das Tourismusgesetz keine in § 4 Abs 3 vergleichbare Regelung enthalte, sei richtig und gehe allerdings wie dargestellt deshalb ins Leere, weil der Grundtatbestand des § 7 Tourismusgesetz die Betriebsstätte des Arbeitskräftegestellers nicht hergebe. Nur der Vollständigkeit halber werde bestätigt, dass die Tätigkeit eines Arbeitskräfteüberlassers als Erwerbstätigkeit im Sinne des § 7 Abs 2 Tourismusgesetz zu werten sei. Zwar führe die Verwendung des Wortes Verhalten in der im Jahre 1990

erfolgten Novellierung des § 4 Abs 2 Fremdenverkehrsgesetz zu keiner Klarstellung, wie dies die Materialien nahelegen wollten, sondern vielmehr zu einer Gesetzesänderung, dies sei im gegenständlichen Zusammenhang allerdings unbedeutend, weil ohnehin anerkannt sei, dass auch eine Passivleistung unter den Begriff Verhalten zu subsumieren sei. Es fehle also lediglich die Erfüllung des Tatbestandselementes Standort im Sinne des § 7 Abs 3 Tourismusgesetz. De lege lata könnte dieser Tatbestand von einem Personalgesteller genauso wenig verwirklicht werden, wie zum Beispiel von einem Leasingunternehmen, das eine Maschine an einen in B domizilierten Unternehmer zur Verwendung in dessen in B gelegener Betriebsstätte verlease.

In ihrem Schreiben vom 20.12.2017 brachte die Beschwerdeführerin vor:

Gemäß §§ 7 und 12 des Tourismusgesetzes seien alle Personen zur Errichtung von Tourismusbeiträgen verpflichtet, die von einem in der Gemeinde gelegenen Standort aus eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausüben würden. Um einen Standort im Sinne dieses Gesetzes handle es sich gemäß § 7 Abs 3 Tourismusgesetz bei jeder festen örtlichen Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit diene. Nach dem Willen des Gesetzgebers würden aber auch jene selbstständig Erwerbstätigen erfasst, die an einem bestimmten Ort keine eigenen Geschäftseinrichtungen unterhalten würden, sondern sich der Einrichtung eines Dritten bedienen würden. Nach ihrer Auffassung würde bei der Arbeitskräfteüberlassung am Beschäftigungsort kein Standort im Sinne des Tourismusgesetzes begründet, da es sich bei der Arbeitskräfteüberlassung um eine Passivleistung handle, bei der der jeweilige Beschäftiger bestimme, wo die Arbeitskraft eingesetzt werde und welche Arbeiten diese zu verrichten habe. Der Beschäftiger bediene sich der eigenen Einrichtung, um seine eigenen Geschäftsaktivitäten zu entfalten. Dass am Ort der Beschäftigung der überlassenen Arbeitskräfte kein Standort des Arbeitskräfteüberlassers begründet werde, ergebe sich auch daraus, dass im Tourismusgesetz keine den § 4 Abs 3 Kommunalsteuergesetz vergleichbare Bestimmung zu finden sei.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in ständiger Judikatur zur Kommunalsteuerpflicht von Arbeitskräfteüberlassern ausgeführt, dass der Überlasser auch am Ort der Beschäftigung eine kommunalsteuerrechtliche Betriebsstätte begründe. Er habe dazu insbesondere ausgeführt, dass eine Betriebsstätte des Arbeitskräfte überlassenden Unternehmens nicht bloß dort sei, wo die in der Verwaltung des Überlassers tätigen Dienstnehmer agieren würden, sondern auch dort, wo die an Dritte überlassenen Dienstnehmer tätig würden, nämlich in der in Betracht kommenden Betriebsstätte des Beschäftigers der überlassenen Dienstnehmer. Die faktische Verfügungsmacht über die Anlage oder Einrichtung des Unternehmens, welches die überlassenen Dienstnehmer beschäftige, werde demnach vom die Arbeitskräfte überlassenden Unternehmen durch seine Arbeitskräfte an Ort und Stelle ausgeübt, weil Arbeitsrichtung im Unternehmen des Beschäftigers ohne faktischen Zugriff auf dessen Anlagen oder Einrichtungen regelmäßig ohnehin nicht möglich sei. Dem rechtlichen Element der Verfügungsmacht werde schon dadurch ausreichend entsprochen, dass das die überlassenen Arbeitnehmer beschäftigende Unternehmen sich mit dem Tätigwerden der Arbeitnehmer des Arbeitskräfteüberlassers in seinen Anlagen und Einrichtungen einverstanden erklärt habe, worauf Arbeitskräfteüberlassung schließlich beruhe.

### 3. Folgender Sachverhalt steht fest:

Die Beschwerdeführerin ist eine Firma, die private Arbeitsvermittlung und Personalverleih für alle Berufssparten vornimmt. Der Sitz der Firma ist in Liechtenstein, Estraße in FL-E. Laut Handelsregisterauszug des Fürstentums Liechtenstein ist die Firma im Handelsregister des Fürstentums Liechtenstein unter der Registernummer XX als Aktiengesellschaft seit 27.12.2005 eingetragen. Die M P S AG in E hat Arbeitskräfte für diverse Tourismusbetriebe in B vermittelt und an dortige Tourismusbetriebe überlassen. Nunmehr hat die Stadt B Tourismusabgabe in Höhe von insgesamt 1.280,40 Euro für den Abgabezitraum 2012 bis 2018 festgesetzt. Die Festsetzung der Tourismusabgabe für die M P S AG in E begründet die Stadt B damit, dass durch die Überlassung der Arbeitskräfte an Arbeitgeber im Tourismusbereich in der Stadt B ein Standort der Beschwerdeführerin begründet worden ist. Dazu zieht die Stadt B den Betriebsstättenbegriff des Kommunalsteuergesetzes heran.

4. Dieser Sachverhalt wird auf Grund des durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens, insbesondere auf Grund des Handelsregister-Auszuges des Fürstentums Liechtenstein, sowie des Akteninhaltes des vorgelegten Aktes als erwiesen angenommen. Die Frage, ob ein Standort in B begründet worden ist, stellt eine Rechtsfrage dar. Die belangte Behörde hat diese Frage gelöst, indem sie den Begriff der „Betriebsstätte“ des Kommunalsteuergesetzes herangezogen hat.

Dazu ist Folgendes zu sagen:

5. Gemäß § 6 Gesetz über die Förderung und den Schutz des Tourismus (Tourismusgesetz), LGBl.Nr. 86/1997 idF LGBl.Nr. 79/2017, sind Gemeinden, die sich gemäß § 2 zu Tourismusgemeinden erklärt haben, ermächtigt, zur Deckung ihres Aufwandes für tourismusfördernde Maßnahmen und Einrichtungen Tourismusbeiträge einzuheben.

Nach § 7 Tourismusgesetz gilt Folgendes:

(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.

(3) Standort im Sinne dieses Gesetzes ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit dient. Als Standorte gelten insbesondere auch Warenlager, Taxistandplätze und Baustellen, an denen mehr als zwölf Monate gearbeitet wurde oder voraussichtlich gearbeitet wird.

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

In § 8 Tourismusgesetz wird die Höhe der Abgabe und die Bemessungsgrundlage festgelegt:

(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 seiner Zugehörigkeit zu einem bestimmten Erwerbszweig und der Einreihung der Gemeinde in eine von drei Ortsklassen fällt. Sie beträgt für Abgabenschuldner der

Abgabegruppe 1 90 v.H.

Abgabegruppe 2 70 v.H.

Abgabegruppe 3 50 v.H.

Abgabegruppe 4 30 v.H.

Abgabegruppe 5 15 v.H.

Abgabegruppe 6 10 v.H.

Abgabegruppe 7 5 v.H.

des abgabepflichtigen Umsatzes des zweitvorangegangenen Kalenderjahres. Weicht der Veranlagungszeitraum nach dem Umsatzsteuergesetz vom Kalenderjahr ab (Wirtschaftsjahr), so ist Bemessungsgrundlage der Hundertsatz des abgabepflichtigen Umsatzes, der im zweitvorangegangenen Veranlagungszeitraum erzielt worden ist. Als Veranlagungszeitraum im Jahr des Überganges gilt das Jahr bis zum Beginn des Wirtschaftsjahres.

(3) Bemessungsgrundlage für das Jahr, in dem die abgabepflichtige Tätigkeit aufgenommen worden ist, ist der im Abs. 2 festgelegte Hundertsatz des in diesem Kalenderjahr erzielten abgabepflichtigen Umsatzes. Für das zweite und dritte Jahr ist Bemessungsgrundlage der Hundertsatz des im ersten Kalenderjahr erzielten abgabepflichtigen Umsatzes, erhöht um den Betrag, der nach allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen bei einer ganzjährig ausgeübten Tätigkeit erzielt worden wäre.

(4) Für das Jahr, in dem die abgabepflichtige Tätigkeit endet, ist der abgabepflichtige Umsatz der im zweitvorangegangenen Kalenderjahr im gleichen Zeitraum erzielte abgabepflichtige Umsatz.

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

Gemäß § 10 Abs 1 Tourismusgesetz ergibt sich der abgabepflichtige Umsatz aus der Summe der Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein selbständig 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 davon sind unter anderem:

Nach lit. a): Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z. 1 bis 6, 9 lit. a und b sowie 12 und der Art. 6 Abs. 1 bis 3 des Anhanges zu § 29 Abs. 8 des Umsatzsteuergesetzes 1994, in der Fassung BGBl. Nr. 21/1995;

Nach lit b): Umsätze aus Lieferungen in andere Bundesländer, ausgenommen an Letztverbraucher, oder aus sonstigen Leistungen in anderen Bundesländern, wenn sie in den Aufzeichnungen gemäß § 12 nachgewiesen sind; der § 7 Abs. 1, 2, 4 und 5 des Umsatzsteuergesetzes 1994 gilt sinngemäß;

Nach lit c): Umsätze aus Lieferungen in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union im Sinne der Versandhandelsregelung gemäß Art. 3 Abs. 3 bis 7 des Anhangs zu § 29 Abs. 8 des Umsatzsteuergesetzes 1994, in der Fassung BGBl. Nr. 21/ 1995;

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

.....

6.1. Die M P S AG in E, Liechtenstein, erzielt Umsätze aus der Überlassung von Arbeitskräften an Vorarlberger Unternehmen. Im gegenständlichen Fall wurden Arbeitskräfte an B Tourismusbetriebe überlassen und stellen nach dem Umsatzsteuergesetz eine sonstige Leistung dar. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 07.10.2010, 2009/17/0178 festgestellt hat, ist als Leistungsort – unabhängig vom Leistungsempfänger – der Ort der Erbringung der sonstigen Leistung zu verstehen.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 Umsatzsteuergesetz unterliegen der Umsatzsteuer die folgenden Umsätze: Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

Gemäß § 19 Abs 1 Umsatzsteuergesetz ist Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung. Bei sonstigen Leistungen und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist. Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

6.2. Im gegenständlichen Fall war zu prüfen, ob die M P S AG einen Standort in Vorarlberg durch die Überlassung der Arbeitskräfte an Vorarlberger Unternehmen hat. Dazu muss der Standort – Begriff des Tourismusgesetzes hergenommen werden. In den Erläuternden Bemerkungen zu § 7 Tourismusgesetz, Blg 36/1990 25.LT wird zum Begriff „Standort“ wie folgt ausgeführt:

„Da der Begriff Standort im Fremdenverkehrsgesetz einen besonderen Inhalt hat, ist eine Begriffsbestimmung erforderlich. Feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen, die der Ausübung der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen, sind vor allem Orte, an denen sich die Geschäftsleitung befindet, aber auch Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Ein- und Verkaufsstellen, Büros, Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen. Um Auslegungsschwierigkeiten zu vermeiden, erwähnt das Gesetz als Standort im Sinne des Fremdenverkehrsgesetzes ausdrücklich die Warenlager und Taxistandplätze: Als Standort gelten weiters Baustellen, an denen mehr als 12 Monate gearbeitet wurde oder voraussichtlich gearbeitet wird. ....“

Auch der VfGH hat in seiner Entscheidung vom 16.10.1968, G 22/67 zum Tiroler Fremdenverkehrsgesetz festgestellt, dass die Förderung des Fremdenverkehrs im Vordergrund steht und daher die Leistung des Pflichtbeitrages an die Einrichtungen am Ort des Fremdenverkehrs orientiert sein muss. Es darf also nur der Umsatz zur Berechnung des Tourismusbeitrages herangezogen werden, der in einem sachlich gerechtfertigten Zusammenhang zum wirtschaftlichen Nutzen aus dem Fremdenverkehr besteht.

7.1. Die Stadt B beruft sich bei der Festsetzung der Tourismusbeiträge für die Beschwerdeführerin auf das Kommunalsteuergesetz. Die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer sind die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Im Gegensatz dazu nimmt das Tourismusgesetz als Bemessungsgrundlage gemäß § 8 die abgabepflichtigen Umsätze des zweitvorangegangene Kalenderjahres eines Unternehmens her und verweist auf § 1 des Umsatzsteuergesetzes. Es ist daher verfehlt, wenn für die Bestimmung des Standortes die Regeln des

Kommunalsteuergesetzes herangezogen werden, da die Bemessungsgrundlage des Kommunalsteuergesetzes mit jener des Tourismusbeitrages, der auf die Umsätze im Sinne des UStG 1994 abstellt, nicht vergleichbar ist und somit auch dadurch kein Standort in B begründet wird.

Die M P S AG hat ihren Sitz in Liechtenstein und ist dort steuerpflichtig. Durch die Überlassung der Arbeitskräfte an Unternehmen in B begründet die MSE P S AG keinen Standort im Sinne des Tourismusgesetzes. Vielmehr handelt es sich bei der Überlassung von Arbeitskräften umsatzsteuerrechtlich um eine sonstige Leistung, deren Umsatzsteuerschuld für das Gestellungsentgelt für die überlassenen Arbeitskräfte im Inland steuerbar und steuerpflichtig ist und die Steuerschuld auf den inländischen Beschäftiger übergeht. Dieser hat die Umsatzsteuer selbst zu berechnen und darf auch die selbstberechnete Umsatzsteuer im selben Voranmeldungszeitraum als Vorsteuer abziehen. Gemäß § 3a Abs 6 UStG ist die Personalgestellung eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs 5 Z 1 und 2 UStG ausgeführt wird, wird dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Überlässt also ein ausländischer Unternehmer Arbeitskräfte an einen inländischen Unternehmer, kommt es nach § 19 Abs 1 erster Teilstrich UStG 1994 zum Übergang der Steuerschuld auf den inländischen Leistungsempfänger. Der ausländische Unternehmer schuldet die Umsatzsteuer nicht und muss in Österreich auch keine Umsatzsteuererklärung einreichen.

7.2. Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin aus der bloßen Überlassung von Arbeitskräften an Betriebe in B keinen wirtschaftlichen Nutzen aus dem Fremdenverkehr. Diesen Nutzen ziehen die Beschäftiger der überlassenen Arbeitskräfte, die für die jeweiligen Betriebe ihre Leistung erbringen. Gemäß § 7 Abs 1 des Tourismusgesetzes sind alle Personen abgabepflichtig, die von einem in der Gemeinde gelegenen Standort aus eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausüben. Nach Abs 2 dieser Bestimmung gilt als Erwerbstätigkeit im Sinne dieses Gesetzes das auf einen wirtschaftlichen Vorteil zielende Verhalten.

Gemäß § 2 Tourismusgesetz können Gemeinden, in denen der Tourismus von besonderer Bedeutung ist oder die sich die Förderung des Tourismus in besonderem Maße zur Aufgabe machen, durch Beschluss der Gemeindevertretung zu Tourismusgemeinden erklärt werden. Dabei sind diese Gemeinden gemäß § 6 Tourismusgesetz ermächtigt, wenn sie sich gemäß § 2 zu Tourismusgemeinden erklärt haben, zur Deckung ihres Aufwandes für tourismusfördernde Maßnahmen und Einrichtungen Tourismusbeiträge einzuhaben. Besteuerungsgegenstand der Tourismusbeiträge ist somit der wirtschaftliche Nutzen, den der selbstständig Erwerbstätige aus dem Aufenthalt von Gästen in Vorarlberg zieht.

Die in § 7 Tourismusgesetz vorgegebene Durchschnittsbetrachtung, wonach alle Personen abgabepflichtig sind, die von einem in der Gemeinde gelegenen Standort aus eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausüben, ohne dass im Einzelfall geprüft wird, ob der selbstständig Erwerbstätige unmittelbar oder mittelbar aus dem Aufenthalt von Gästen einen Vorteil erzielt, hält der Verfassungsgerichtshof für unbedenklich. Im Erkenntnis Slg.Nr. 7082/1973 vertritt er die Auffassung, dass der Fall, dass ein Unternehmer aus dem Fremdenverkehr keinen Vorteil ziehe, eine für das Wirtschaftsleben keineswegs charakteristische, sondern im Gegenteil atypische Erscheinung sei; dazu komme noch, dass die Behauptung, es läge in concreto eine solche Ausnahme vor, wiederum nur in seltenen Fällen eindeutig verifiziert werden kann. Die aus Gründen der Verwaltungsökonomie zweckmäßige, ja vielfach sogar unerlässliche Durchschnittsbetrachtung rechtfertige die Außerachtlassung derart atypischer Fälle (vgl ua VwGH 23.09.1988, ZI 86/17/0086).

7.3. Voraussetzung für die rechtswirksame Vorschreibung eines Tourismusbeitrages ist die im Einzelfall festzustellende Tatsache, dass die betreffende Person durch eine selbstständige Erwerbstätigkeit unmittelbar oder mittelbar aus dem Aufenthalt von Gästen einen wirtschaftlichen Nutzen zieht (vgl VwGH 23.09.1988, 86/17/0086). Besteuerungsobjekt bei der Tourismusabgabe ist der vom Gesetzgeber angenommene spezielle Fremdenverkehrs- bzw Tourismusnutzen. Ausschlaggebend ist, dass durch eine selbstständige Erwerbstätigkeit unmittelbar oder mittelbar aus dem Aufenthalt von Gästen einen wirtschaftlichen Nutzen zieht (vgl VwGH 23.09.1988, 86/17/0086). Die Verknüpfung der Abgabepflicht mit dem aus dem Fremdenverkehr gezogenen Nutzen ist dann sachlich gerechtfertigt, wenn sich die Abgabenbelastung verhältnismäßig an diesem aus dem Fremdenverkehr gezogenen Nutzen orientiert (vgl VfGH 04.10.2000, B 1871/99 mwH).

Die M P S AG hat aufgrund des oben Gesagten in Vorarlberg keinen Standort im Sinne des Tourismusgesetzes. Sie ist in Österreich nicht umsatzsteuerpflichtig, da bei Personalgestellung eines ausländischen Gestellers an inländischen

Unternehmen die Umsatzsteuerpflicht nach § 19 UStG an den Leistungsempfänger, also an die Beschäftiger, die in Bregenz Umsätze aus der Beschäftigung der überlassenen Arbeitskräfte erwirtschaften und den unmittelbaren und mittelbaren Nutzen aus dem in B stattfindenden Tourismus ziehen, übergeht. Eine Heranziehung des Komunalsteuergesetzes dafür, einen Standort für die Bemessungsgrundlage zu konstruieren ist daher nicht zulässig, da das Tourismusgesetz schon eine vollkommen andere Bemessungsgrundlage heranzieht als das Komunalsteuergesetz und daher mit diesem nicht vergleichbar ist.

In diesem Sinne ist die MP S AG mit Sitz in Liechtenstein in Österreich nicht Tourismusabgabepflichtig. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

8 . Die Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

### **Schlagworte**

Tourismusbeitrag, Standort, Personalleasing, Firmensitz im Ausland

### **Anmerkung**

Revision wurde vom Verwaltungsgerichtshof (20.10.2021, Ra 2019/13/0104) als unbegründet abgewiesen.

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

ECLI:AT:LVWGVO:2019:LVwG.363.3.2019.R10

### **Zuletzt aktualisiert am**

16.11.2021

**Quelle:** Landesverwaltungsgericht Vorarlberg LVwg Vorarlberg, <http://www.lvwg-vorarlberg.at>

© 2026 JUSLINE

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

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