

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/12/20 96/17/0451

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.12.1996

## Index

L34008 Abgabenordnung Vorarlberg;  
L37308 Aufenthaltsabgabe Fremdenverkehrsabgabe Nächtigungsabgabe  
Ortsabgabe Gästeabgabe Vorarlberg;  
L74008 Fremdenverkehr Tourismus Vorarlberg;  
001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
30/01 Finanzverfassung;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/04 Steuern vom Umsatz;  
40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

AbgVG VlbG 1984 §27 Abs3 lit a;  
AVG §58 Abs2;  
BAO §93 Abs3 lit a;  
B-VG Art18;  
FremdenverkehrsbeitragsHebesatzV Bregenz 1991;  
FremdenverkehrsbeitragsV Bregenz 1991;  
FremdenverkehrsG VlbG 1978 §1a idF 1991/005;  
FremdenverkehrsG VlbG 1978 §3 idF 1991/005;  
FremdenverkehrsG VlbG 1978 §4a Abs2 idF 1991/005;  
FremdenverkehrsG VlbG 1978 §4a Abs3 idF 1991/005;  
FremdenverkehrsG VlbG 1978 §4a idF 1991/005;  
FremdenverkehrsG VlbG 1978 §5 Abs1 idF 1991/005;  
FremdenverkehrsG VlbG 1978 §5 idF 1991/005;  
FremdenverkehrsG VlbG 1978 §6 idF 1991/005;  
FremdenverkehrsG VlbG 1978 §7 Abs1 idF 1991/005;  
FremdenverkehrsG VlbG 1978 §7 Abs2 idF 1991/005;  
FremdenverkehrsG VlbG 1978 §7 idF 1991/005;  
F-VG 1948 §8 Abs5;  
UStG 1972 §1 Abs1 Z1;  
UStG 1972 §3 Abs11;

UStG 1972 §3 Abs9;

VwRallg;

### **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hnatek und die Hofräte Dr. Puck, Dr. Höfinger, Dr. Köhler und Dr. Zens als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Fegerl, über die Beschwerde des Dr. W, Rechtsanwalt in B, gegen den Bescheid der Vorarlberger Landesregierung vom 13. September 1993, Zl. IIIa-206/116, betreffend Fremdenverkehrsbeitrag für das Jahr 1991 (mitbeteiligte Partei: Landeshauptstadt Bregenz), zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Land Vorarlberg hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.920,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

### **Begründung**

Mit dem am 19. Dezember 1991 zugestellten Bescheid des Bürgermeisters der mitbeteiligten Landeshauptstadt vom 13. Dezember 1991 wurde dem Beschwerdeführer gemäß den §§ 4, 4a, 4b, 5, 6 und 7 Abs. 5 des Vorarlberger Fremdenverkehrsgesetzes, Anlage zur Wiederverlautbarungskundmachung der Vorarlberger Landesregierung, LGBl. Nr. 9/1978 (im folgenden: FvKG), in der Fassung der Novelle LGBl. Nr. 5/1991 und der Abgabengruppenverordnung, LGBl. Nr. 11/1991, der Fremdenverkehrsbeitrag für das Jahr 1991 mit S 679,-- vorgeschrieben. Ausgehend von einem steuerbaren Umsatz für das Jahr 1989 in der Höhe von S 2,434.738,62 errechnete sich für die Abgabengruppe 5, der der Beschwerdeführer zuzurechnen sei, eine Bemessungsgrundlage von 15 von Hundert dieses Betrages, somit von S 365.210,--. Der Hebesatz betrage aufgrund der Verordnung der Stadtvertretung der Landeshauptstadt Bregenz vom 9. Juli 1991 1,86 von Tausend dieser Bemessungsgrundlage, woraus sich eine Abgabe von S 679,-- ergebe.

Eine dagegen vom Beschwerdeführer erhobene Berufung wurde mit Bescheid der Abgabenkommission der Landeshauptstadt Bregenz vom 13. Mai 1992 als unbegründet abgewiesen. Über Vorstellung des Beschwerdeführers wurde dieser Bescheid mit Bescheid der belangten Behörde vom 17. März 1993 aufgehoben und zur neuerlichen Entscheidung an die mitbeteiligte Landeshauptstadt zurückverwiesen. Die Vorstellungsbehörde äußerte die die Aufhebung tragende Rechtsansicht, bereits die Beschlußfassung der Abgabenkommission habe aufgrund einer ausreichenden Entscheidungsbegründung zu erfolgen. Eine Nachholung dieser Begründung in der Ausfertigung des Bescheides sei der Abgabenkommission nicht zurechenbar. Aus dem Protokoll der Abgabenkommission seien keinerlei Feststellungen oder Abwägungen ersichtlich, wie diese zu ihrer Entscheidung gekommen sei.

Mit dem im zweiten Rechtsgang ergangenen Bescheid der Abgabenkommission der Landeshauptstadt Bregenz vom 24. Juni 1993 wurde der Berufung des Beschwerdeführers neuerlich keine Folge gegeben.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wurde die Vorstellung des Beschwerdeführers gegen diesen Berufungsbescheid als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung dieses Bescheides heißt es unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum sinngemäß anzuwendenden § 7 Abs. 1 und 2 UStG 1972 im wesentlichen, daß Umsätze aus Lieferungen in andere Bundesländer, ausgenommen an Letztverbraucher, oder aus sonstigen Leistungen in anderen Bundesländern nur dann bei Bestimmung des abgabepflichtigen Umsatzes auszunehmen seien, wenn sie in den Aufzeichnungen gemäß § 7 FvKG nachgewiesen seien. Den vom Gesetz geforderten buchmäßigen Nachweis habe der Beschwerdeführer nicht erbracht. Er habe vielmehr wiederholt ausdrücklich erklärt, dazu nicht bereit zu sein. Die Gemeindeabgabenbehörden hätten daher bei der Abgabefestsetzung vom vollen Umsatz des Beschwerdeführers auszugehen gehabt, ohne eventuell in anderen Bundesländern erwirtschaftete Umsätze ausnehmen zu können. Hinsichtlich der Berechnung der Abgabe der Höhe nach wiederholt die belangte Behörde im wesentlichen die Ausführungen der erstinstanzlichen Gemeindebehörde.

Unter anderem die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluß vom 14. Juni 1994, B 1843/93-10 und B 1844/93-10, ab. Mit Beschluß vom 29. August 1994, B 1843/93-13 und

B 1844/93-13, wurde (unter anderem) diese Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung abgetreten.

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren erachtet sich der Beschwerdeführer wie folgt in seinen Rechten verletzt:

"\* Recht, keinen Fremdenverkehrsbeitrag bezahlen zu müssen

\* Recht auf richtige Festsetzung des Fremdenverkehrsbeitrags

\* Recht auf ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren \* Recht auf nachvollziehbare Gesetzeslage."

Er beantragt, den angefochtenen Bescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit Beschluß vom 26. April 1996, Zl. A 23/96-1, stellte der Verwaltungsgerichtshof an den Verfassungsgerichtshof den Antrag, in der Verordnung der Stadtvertretung der Landeshauptstadt Bregenz vom 9. Juli 1991 über die Festsetzung des Hebesatzes für das Jahr 1991, kundgemacht an der Amtstafel der Landeshauptstadt Bregenz am 16. Juli 1991, den Satz:

"Für das Jahr 1991 wird der Hebesatz für die Fremdenverkehrsbeiträge gemäß § 6 leg. cit. mit 1,86 von Tausend der Bemessungsgrundlagen festgesetzt."

als gesetzwidrig aufzuheben.

Mit Erkenntnis vom 7. Oktober 1996, V 67/96-10, wies der Verfassungsgerichtshof diesen Antrag ab.

Die diesbezügliche Entscheidungsbegründung des Verfassungsgerichtshofes lautet auszugsweise wie folgt:

"Der Gesetzgeber ging also davon aus, daß im ersten Jahr der Ermittlung der Fremdenverkehrsbeiträge nach der neuen Berechnungsmethode die hierzu erforderlichen Daten noch nicht vorliegen, sondern zuerst von den Fremdenverkehrsgemeinden ermittelt werden müssen. Art. II Abs. 1 der Novelle 1991 sollte dazu die entsprechende gesetzliche Grundlage bieten. Allerdings ist der antragstellende Verwaltungsgerichtshof im Recht, wenn er meint, diese Bestimmung sei so formuliert, daß sie nur jene Gemeinden, die sich bereits zu Beginn des Jahres 1991 durch Verordnung zu Fremdenverkehrsgemeinden erklärt und beschlossen hatten, Fremdenverkehrsbeiträge einzuheben, zu letzterem ermächtigte. Danach würde all jenen Gemeinden, die erst nach dem 31. März 1991 von der Ermächtigung, Fremdenverkehrsbeiträge einzuheben, Gebrauch machen möchten, die Ermächtigung fehlen, die zur Erlassung einer Verordnung zur Festsetzung des Hebesatzes erforderlichen Entscheidungsgrundlagen gesetzmäßig zu ermitteln und mithin auch den Hebesatz festzusetzen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes sind bei Ermittlung des Inhaltes einer gesetzlichen Regelung alle der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen. (Erst wenn auch nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden noch nicht beurteilt werden kann, wozu das Gesetz die Verwaltungsbehörde ermächtigt, verletzt die Regelung die in Art. 18 B-VG enthaltenen rechtsstaatlichen Erfordernisse) (vgl. VfSlg. 4139/1962, 5923/1969, 5993/1969, 7163/1973, 7521/1975, 8209/1977, 8395/1978, 11.499/1987, VfGH 7.3.1996, G 72/95 u.a. Zlen).

Eine solche Nutzung aller Auslegungsmöglichkeiten ist auch bei Beurteilung der Gesetzmäßigkeit einer Verordnung geboten und liegt hier umso näher, als die allein am Wortlaut orientierte Auslegung des Art. II Abs. 1 der mehrfach zitierten Novelle LGBl. 5/1991 diese Bestimmung als unsachlich und somit im Sinne des Art. 7 Abs. 1 B-VG iVm. Art. 2 StGG als gleichheitswidrig erscheinen ließe. Es wäre nämlich nicht einzusehen, warum ab 1991 nur bestimmte Gemeinden, nämlich solche, die schon bis dahin Fremdenverkehrsbeiträge eingehoben hatten, solches auch weiterhin dürften, andere aber davon ausgeschlossen würden. Auch das Erfordernis, eine Gesetzesbestimmung gegebenenfalls einer - soweit möglich - verfassungskonformen Auslegung zuzuführen (vgl. VfSlg. VfSlg. 12.469/1990, 13.336/1993, 13.805/1994), legt es deshalb nahe, folgendes mitzubedenken:

Weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn der übrigen Bestimmungen der Novelle 1991 bzw. des FremdenverkehrsG insgesamt noch aus den Materialien geht die Absicht des Gesetzgebers hervor, die Möglichkeit zur Einhebung von Fremdenverkehrsbeiträgen zeitlich zu befristen bzw. überhaupt für die Zukunft auszuschließen.

Vielmehr ist - im Ergebnis in Übereinstimmung mit der Vorarlberger Landesregierung - Art. II Abs. 1 der Novelle zum FremdenverkehrsG, LGBL. 5/1991, dahingehend zu verstehen, daß er auch auf nicht ausdrücklich erfaßte Sachverhalte, wie jenen, der dem Antrag des Verwaltungsgerichtshofes zugrundeliegt, analog anzuwenden ist.

Die Landeshauptstadt Bregenz hat sich mit Beschluß der Stadtvertretung vom 10. Juni 1991 gemäß § 1a FremdenverkehrsG zur Fremdenverkehrsgemeinde erklärt und gleichzeitig beschlossen, aufgrund der Bestimmung des § 3 leg.cit. Fremdenverkehrsbeiträge einzuheben (s. die Verordnung der Stadtvertretung der Landeshauptstadt Bregenz vom 10. Juni 1991 über die Erklärung zur Fremdenverkehrsgemeinde und über die Einhebung von Fremdenverkehrsbeiträgen). Sodann wurde mit Verordnung der Stadtvertretung der Landeshauptstadt Bregenz vom 9. Juli 1991 - somit nach dem 31. März 1991 - der Hebesatz für das Jahr 1991 mit 1,86 von Tausend der Bemessungsgrundlagen festgesetzt. Für die Ermittlung der erforderlichen Daten zur Berechnung des Hebesatzes war die Bestimmung des Art. II Abs. 1 der Novelle zum FremdenverkehrsG, LGBL. 5/1991, insofern sinngemäß heranzuziehen, als die Abgabepflichtigen binnen vergleichbarer Frist jenen Umsatz bekanntzugeben hatten, der (unter sinngemäßer Anwendung des Art. I) für die Beitragsbemessung des vorangegangenen Kalenderjahres maßgebend gewesen wäre."

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§§ 1a, 3, 4, 4a, 5, 6 und 7 FvKG, in der Fassung des Art. I Z. 1 bis 4 der Novelle LGBL. Nr. 5/1991, lauten auszugsweise:

"§ 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.

...

§ 3

Ermächtigung zur Einhebung

Gemeinden, die sich gemäß § 1a zu Fremdenverkehrsgemeinden erklärt haben, sind ermächtigt, zur Deckung ihres Aufwandes für fremdenverkehrsfördernde Maßnahmen und Einrichtungen Fremdenverkehrsbeiträge einzuheben.

§ 4

Abgabenschuldner

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

...

§ 4a

Höhe der Abgabe, Bemessungsgrundlage

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

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

Sie beträgt für Abgabenschuldner der

...

Abgabengruppe 5 15 v.H.

...

des abgabepflichtigen Umsatzes des zweitvorangegangenen

Kalenderjahres. ...

(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.

...

§ 5

Abgabepflichtiger Umsatz

(1) Der abgabepflichtige Umsatz ergibt sich 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 1972 ist sinngemäß anzuwenden.

Ausgenommen sind:

a)

...

b)

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

c) ...

§ 6

Hebesatz

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

(2) Das veranschlagte Gesamtaufkommen darf die Summe der Beträge, die unter Zugrundelegung der Ergebnisse des dem Beitragszeitraum zweitvorangegangenen Jahres zu ermitteln sind aus

a)

der Anzahl der Gästenächtigungen in der Gemeinde, vervielfacht mit der Hälfte des in diesem Zeitraum für die Gästetaxe gemäß § 11 Abs. 3 höchstzulässigen Betrages;

b)

dem Fünfzigfachen des Getränkesteuerertrages je Einwohner, deren Zahl sich nach dem jeweils letzten Volkszählungsergebnis bestimmt;

c)

0,5 v.H. des Ertrages an gemeindeeigenen Steuern mit Ausnahme der Getränkesteuer zuzüglich 0,5 v.H. der Ertragsanteile der Gemeinden an den gemeinschaftlichen Bundesabgaben und der von der Landesregierung nach einem festen Schlüssel verteilten Bedarfszuweisungen,

nicht überschreiten.

§ 7

Bemessung und Entrichtung der Abgabe

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

die Aufzeichnungen zu gewähren. Die Abgabe gilt mit der Entrichtung als festgesetzt.

(2) Die Aufzeichnungen und die Entrichtung der Abgaben 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 Abgaben nicht entrichtet oder sich die Selbstbemessung als unrichtig erweist. ..."

Art. II der Novelle LGBl. Nr. 5/1991 lautet wie folgt:

"Übergangsbestimmungen, Inkrafttreten

(1) Zur Berechnung des Hebesatzes für das Jahr 1991 haben die Abgabenschuldner bis spätestens 31. März 1991 der Gemeinde jenen Umsatz bekanntzugeben, der, unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des Art. I, für die Beitragsbemessung des Jahres 1990 maßgebend gewesen wäre.

(2) Der Art. I Z. 1 bis 4 tritt am 1. Jänner 1991 in Kraft. Auf die zu diesem Zeitpunkt noch anhängigen Verfahren sind die bisher geltenden Vorschriften anzuwenden."

Das LGBl. Nr. 5/1991 wurde am 25. Jänner 1991 herausgegeben.

Die Verordnung der Stadtvertretung der Landeshauptstadt Bregenz vom 10. Juni 1991 über die Erklärung zur Fremdenverkehrsgemeinde und über die Einhebung von Fremdenverkehrsbeiträgen lautet:

"Die Landeshauptstadt Bregenz hat sich mit Beschluß der Stadtvertretung vom 10.6.1991 gemäß § 1a Fremdenverkehrsgesetz, LGBl. Nr. 9/1978, i.d.F. LGBl. Nr. 5/1991, zur Fremdenverkehrsgemeinde erklärt und gleichzeitig beschlossen, aufgrund der Bestimmung des § 3 leg. cit. Fremdenverkehrsbeiträge einzuheben."

Diese Verordnung wurde an der Amtstafel der mitbeteiligten Landeshauptstadt vom 11. Juni 1991 bis 26. Juni 1991 angeschlagen.

Die Verordnung der Stadtvertretung der Landeshauptstadt Bregenz vom 9. Juli 1991 über die Festsetzung des Hebesatzes für das Jahr 1991 lautet:

"Die Landeshauptstadt Bregenz hat sich mit Beschluß der Stadtvertretung vom 10. Juni 1991 gemäß § 1a Fremdenverkehrsgesetz, LGBl. Nr. 9/1978, i.d.F. LGBl. Nr. 5/1991, zur Fremdenverkehrsgemeinde erklärt und gleichzeitig beschlossen, aufgrund der Bestimmungen des § 3 leg. cit. Fremdenverkehrsbeiträge einzuheben.

Für das Jahr 1991 wird der Hebesatz für die Fremdenverkehrsbeiträge gemäß § 6 leg. cit. mit 1,86 von Tausend der Bemessungsgrundlagen festgesetzt."

Diese Verordnung wurde vom 10. Juli 1991 bis 25. Juli 1991 an der Amtstafel der mitbeteiligten Landeshauptstadt angeschlagen.

Eingangs ist festzuhalten, daß der Verwaltungsgerichtshof nicht die in der Beschwerde vorgebrachten Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der von der belangten Behörde angewendeten Gesetzesbestimmungen teilt. Er sieht sich daher auch nicht zur Stellung eines diesbezüglichen Überprüfungsantrages nach Art. 140 B-VG veranlaßt.

Im Rahmen seiner Bedenken gegen die angewendeten generellen Normen regt der Beschwerdeführer im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zunächst an, § 5 Abs. 1 lit. b FVKG beim Verfassungsgerichtshof "wegen Unklarheit (Unsachlichkeit)" anzufechten.

Soweit in diesem Zusammenhang vom Beschwerdeführer zunächst eine verfassungswidrige "dynamische Verweisung" erblickt wird, verkennt dieser, daß die Verweisungsbestimmung in der von ihm zitierten Norm vom Verwaltungsgerichtshof gar nicht anzuwenden ist. § 5 Abs. 1 lit. b verweist ausschließlich auf § 7 Abs. 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes (1972). Diese Vorschriften definieren jedoch den Begriff der Ausfuhrlieferung und sind daher auf die hier gegenständlichen sonstigen Leistungen gar nicht anzuwenden.

Beim Verwaltungsgerichtshof bestehen aber auch nicht die Bedenken des Beschwerdeführers unter dem Gesichtspunkt einer nach Art. 18 Abs. 1 B-VG nicht ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit der "sonstigen Leistungen in anderen Bundesländern".

Der Beschwerdeführer übersieht in diesem Zusammenhang, daß bei Ermittlung des Inhaltes eines Gesetzes alle zur Verfügung stehenden (Auslegungs-)Möglichkeiten auszuschöpfen sind: Nur wenn sich nach Heranziehung aller Interpretationsmethoden immer noch nicht beurteilen läßt, was im konkreten Fall rechtens ist, verletzt eine Norm die im Art. 18 B-VG statuierten rechtsstaatlichen Erfordernisse.

Durch den Verweis auf § 1 Abs. 1 Z. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1972 in § 5 Abs. 1 FvKG (diese Verweisungsbestimmung ist verfassungskonform dahingehend auszulegen, daß nicht auf die jeweils gültige Fassung dieser bundesgesetzlichen Bestimmung verwiesen wird; § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 stand im Zeitpunkt des Inkrafttretens des FvKG in seiner Stammfassung in Geltung) ist klaggestellt, daß das FvKG an den Begriff der "sonstigen Leistungen" im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1972 anknüpft. Auch ohne

- ausdrücklichen - Verweis auf § 3 Abs. 9 und Abs. 11 UStG 1972 ist die Lösung der Frage, welche Tätigkeiten des Rechtsanwaltes im Einzelfall "sonstige Leistungen in anderen Bundesländern" darstellen, durch Interpretation möglich.

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

Aber auch unter den Gesichtspunkten, die der Beschwerdeführer im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof vorgetragen hat und auf die er sich im verwaltungsgerichtlichen Verfahren beruft, bestehen beim Verwaltungsgerichtshof keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der angewendeten Gesetzesbestimmungen.

In dem Umstand, daß es durch §§ 1a, 3 FvKG nach Auffassung des Beschwerdeführers im Belieben der Gemeinden steht, sich die Förderung des Fremdenverkehrs im besonderen Maße zur Aufgabe zu machen und damit zur Einhebung von Fremdenverkehrsbeiträgen ermächtigt zu sein, vermag der Verwaltungsgerichtshof keine Verfassungswidrigkeit erblicken. Dem Landesgesetzgeber steht es aus dem Grunde des § 8 Abs. 5 F-VG nämlich frei, einer Gemeinde das Recht zur Erhebung einer Abgabe einzuräumen, ohne daß er sie dazu verpflichten müßte.

Die Darlegungen des Beschwerdeführers, wonach der Fremdenverkehr in Bregenz nicht von besonderer Bedeutung sei, gehen schon deshalb ins Leere, weil es für die Erklärung zur Fremdenverkehrsgemeinde hinreicht, daß sich die betreffende Gemeinde die Förderung des Fremdenverkehrs in besonderem Maße zur Aufgabe macht. Dieser Willensentschluß kann auch gleichzeitig mit der Erlassung der diesbezüglichen Verordnung gefaßt werden.

Der Beschwerdeführer ist auch insoweit nicht im Recht, als er darauf verweist, der angefochtene Bescheid befasse sich nicht mit der wesentlichen Frage, auf welchem Weg die Stadt Bregenz "die Summe der Bemessungsgrundlagen" für den Fremdenverkehrsbeitrag festgestellt habe. Der geltend gemachte Begründungsmangel stellt offenbar auf die Hebesatzverordnung der Landeshauptstadt Bregenz ab. Damit geht die Verfahrensrüge aber ins Leere, weil sich die Pflicht der Abgabenbehörde zur Begründung ihres Bescheides - wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 21. Mai 1992, Zlen. 89/17/0199, 0200, vom 30. April 1993, Zl. 93/17/0069, und vom 18. Juni 1993, Zl.92/17/0253) - nicht auf die Darlegung der für den Ordnungsgeber bei Erlassung der Verordnung bestimmend gewesenen Faktoren erstreckt. Da der festgesetzte Hebesatz Verordnungscharakter aufweist, stellt es weder eine inhaltliche Rechtswidrigkeit noch einen Begründungsmangel dar, wenn in den gemeindebehördlichen Abgabenbescheiden die für diese Berechnung maßgebenden Faktoren nicht dargestellt werden.

Gemäß § 32 Abs. 1 des Vorarlberger Gemeindegesetzes, LGBl. Nr. 40/1985, bedürfen Verordnungen der Gemeindeorgane zu ihrer Rechtswirksamkeit der öffentlichen Kundmachung. Diese hat, soweit nichts anderes bestimmt ist, durch Anschlag an der Amtstafel zu erfolgen. Die Kundmachungsfrist beträgt zwei Wochen. Soweit nichts anderes bestimmt ist, treten solche Verordnungen der Gemeinden mit Beginn des auf die Kundmachung folgenden Tages in Kraft. § 32 Abs. 3 leg. cit. bestimmt, daß Verordnungen der Gemeinden, wenn für eine Gemeinde ein Amtsblatt (Gemeindeblatt) besteht, auch in diesem kundzumachen sind, wobei durch eine Unterlassung einer solchen

Kundmachung aus dem Grunde des § 32 Abs. 4 leg. cit. das Inkrafttreten der Verordnung nicht berührt wird. Aufgrund dieser Gesetzeslage erfolgte die Kundmachung der Verordnungen der mitbeteiligten Landeshauptstadt vom 10. Juni 1991 und vom 9. Juli 1991 ordnungsgemäß.

Aufgrund des vorzitierten Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes ist auch von der Gesetzmäßigkeit der Verordnung vom 9. Juli 1991 über die Festsetzung des Hebesatzes für das Jahr 1991 auszugehen; auf dem Boden der Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses, denen sich der Verwaltungsgerichtshof insoweit anschließt, steht auch fest, daß für das Jahr 1991 in der mitbeteiligten Landeshauptstadt Abgabepflicht nach dem FvKG bestand.

Die Abgabenbehörden der mitbeteiligten Landeshauptstadt und auch die belangte Behörde gingen davon aus, daß in Anwendung des § 4a Abs. 2 FvKG für die Bemessung der Abgabe für das Jahr 1991 der nach den Bestimmungen des Abgabenverfahrensrechtes zu ermittelnde gesamte Umsatz des Jahres 1989 maßgeblich sei. Dieser Beurteilung stehen jedoch nachstehende Erwägungen entgegen:

Durch § 6 Abs. 1 und 2 FvKG wird die Gemeindevertretung ermächtigt, das jährliche Gesamtaufkommen bis zu einer Höchstgrenze zu veranschlagen, welche nach jahresweise zu berechnenden Kriterien zu ermitteln ist und daher auch offensichtlich das für ein ganzes Jahr zu veranschlagende Gesamtaufkommen begrenzen soll.

Die Stadtvertretung der mitbeteiligten Landeshauptstadt hat nun von dieser Ermächtigung mit ihrer Verordnung vom 9. Juli 1991 für das Jahr 1991 Gebrauch gemacht und den Hebesatz mit 1,86 von Tausend der Bemessungsgrundlagen festgesetzt. Die Erklärung der mitbeteiligten Landeshauptstadt zur Fremdenverkehrsgemeinde und der Beschluß, Fremdenverkehrsbeiträge einzuheben, war jedoch erst am 12. Juni 1991 in Kraft getreten. Damit hat die Stadtvertretung das Gesamtaufkommen für das Rumpffjahr 1991 innerhalb einer für ein Gesamtjahr festgelegten Höchstgrenze veranschlagt. Dem Umstand, daß für das Jahr 1991 nur der Bedarf eines Rumpffjahres gegeben ist und die Abgabepflicht erst am 12. Juni 1991 in Kraft trat, ist daher bei der Festsetzung des Hebesatzes im Rahmen des § 6 FvKG nicht Rechnung getragen worden. Damit ergibt sich aber das Erfordernis, BEI DER ERMITTLUNG DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE zu berücksichtigen, daß die mitbeteiligte Landeshauptstadt sich lediglich für einen Teil des Jahres 1991 die Förderung des Fremdenverkehrs in besonderem Maße zur Aufgabe gemacht hat.

Zu bedenken ist weiters, daß § 5 Abs. 1 lit. b FvKG Umsätze aus Lieferungen in andere Bundesländer, ausgenommen an Letztverbraucher, oder aus sonstigen Leistungen in anderen Bundesländern, wenn sie in den Aufzeichnungen gemäß § 7 nachgewiesen sind, vom abgabepflichtigen Umsatz ausnimmt. Im Hinblick auf das Inkrafttreten des § 5 FvKG am 1. Jänner 1991, bzw. der Abgabepflicht in der mitbeteiligten Landeshauptstadt am 12. Juni 1991 bestand für Unternehmer, die ihre selbständige Erwerbstätigkeit von Bregenz aus ausübten, weder die Verpflichtung noch die Veranlassung, zeitnahe Aufzeichnungen im Sinne des § 7 Abs. 1 FvKG, insbesondere solche, aus denen die Erbringung sonstiger Leistungen in anderen Bundesländern hervorgeht, für das Jahr 1989 zu führen. Die Anwendung des § 5 Abs. 1 lit. b FvKG wäre daher für das Beitragsjahr 1991 überhaupt nur möglich, wenn Buchhaltungs- oder Aufzeichnungspflicht nach anderen Gesetzesbestimmungen bestand oder Aufzeichnungen ohne eine solche Verpflichtung geführt wurden. Andernfalls wäre nur eine Rekonstruktion aufgrund anderer Indizien möglich. Dem Gesetzgeber kann aber nicht zugesonnen werden, er habe mit § 5 Abs. 1 lit. b FvKG eine derartige Regelung treffen wollen.

Aus diesen Erwägungen liegt es nahe, das Jahr, in dem sich die Gemeinde zur Fremdenverkehrsgemeinde erklärt, aus der Sicht des Abgabepflichtigen so zu behandeln, wie jenes, in dem dieser die abgabepflichtige Tätigkeit aufnimmt, also das Entstehen der Abgabepflicht für eine bestimmte Tätigkeit der Aufnahme einer abgabepflichtigen Tätigkeit gleichzuhalten.

Damit ist § 4a Abs. 3 FvKG auf das Rumpffjahr, in dem die Erklärung zur Fremdenverkehrsgemeinde erfolgt, sinngemäß dahingehend anzuwenden, daß die Bemessungsgrundlage für dieses Jahr der im § 4a Abs. 2 FvKG festgelegte Hundertsatz des in DIESEM Kalenderjahr erzielten abgabepflichtigen Umsatzes ist, wobei unter dem "abgabepflichtigen Umsatz" lediglich jener zu verstehen ist, der nach Inkrafttreten der Abgabepflicht in diesem Kalenderjahr erzielt wurde. Die Gleichsetzung des Eintrittes der Abgabepflicht mit der Aufnahme einer abgabepflichtigen Tätigkeit führt auch zur Anwendung der Regelung des § 7 Abs. 2 FvKG, wonach die Entrichtung der Abgabe für das Jahr, in dem sich die Gemeinde zur Fremdenverkehrsgemeinde erklärt, im folgenden Jahr durchzuführen ist. Die Anwendung des § 7 Abs. 1



FVKG hingegen würde im vorliegenden Fall zum denkunmöglichen Ergebnis führen, daß die Abgabe für das Jahr 1991 bis spätestens 31. Mai dieses Jahres zu bemessen und an die Gemeinde zu entrichten wäre, obwohl die Abgabepflicht erst am 12. Juni 1991 einsetzte.

Aufgrund dieser Erwägungen wäre daher richtigerweise zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für das Jahr 1991 die vom Beschwerdeführer zwischen 12. Juni 1991 und 31. Dezember 1991 erzielten abgabepflichtigen Umsätze heranzuziehen. Zur Selbstbemessung und zur Entrichtung der Abgabe für das Jahr 1991 wäre der Beschwerdeführer aus dem Grunde des § 7 Abs. 2 in Verbindung mit § 7 Abs. 1 FVKG bis 31. Mai 1992 verpflichtet gewesen.

Indem die Berufungsbehörde in Verkennung dieser Rechtslage ihrer Abgabebemessung den Hundertsatz des gesamten abgabepflichtigen Umsatzes des Jahres 1989 zugrundelegte, belastete sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Berufungsbescheid überdies deshalb rechtswidrig ist, weil die Berufungsbehörde, die gemäß § 123 Abs. 2 des Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetzes, Anlage zur Wiederverlautbarungskundmachung der Vorarlberger Landesregierung, LGBl. Nr. 23/1984, hier in der Sache selbst zu entscheiden hatte, wobei sie zufolge der Anordnung des § 121 Abs. 4 leg. cit. auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die ihr im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangten, Bedacht zu nehmen hatte, die im Hinblick auf den Entrichtungstermin 31. Mai 1992 verfrühte Abgabenvorschreibung der erstinstanzlichen Behörde ungeachtet des in den Spruch des erstinstanzlichen Bescheides gemäß § 81 Abs. 2 letzter Satz des Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetzes aufgenommenen Hinweises, wonach die Abgabenschuldigkeit bereits vor der Festsetzung durch die erstinstanzliche Behörde eingetreten sei, vollinhaltlich bestätigte. Die Lösung dieser Frage hängt wohl davon ab, ob diesem Hinweis dergestalt normativer Charakter zukommt, daß damit bindend festgestellt wurde, die Fälligkeit der Abgabenschuldigkeit sei bereits vor Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides eingetreten, sodaß diese Frage in einem Streit über den Fälligkeitstag, dem verrechnungstechnisch Bedeutung zukäme und in einem damit verbundenen Verfahren zur Erlassung eines Feststellungsbescheides hierüber (vgl. hiezu Stoll, BAO II, 2082) nicht mehr releviert werden könnte.

Anzumerken ist noch, daß der im vorliegenden Erkenntnis vertretenen Rechtsmeinung eine auch den Verwaltungsgerichtshof bindende ausdrücklich geäußerte tragende Rechtsansicht in der Begründung des in Rechtskraft erwachsenen aufhebenden Vorstellungsbescheides vom 17. März 1993 nicht entgegensteht.

Der angefochtene Vorstellungsbescheid ist inhaltlich rechtswidrig, weil die belangte Behörde die Vorstellung des Beschwerdeführers ungeachtet der oben aufgezeigten Rechtswidrigkeit des Berufungsbescheides abgewiesen hat. Er war daher aus dem Grunde des § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994. Gegenstand der vorliegenden Entscheidung ist lediglich die ursprünglich zu Zl. 94/17/0375, nunmehr zu Zl. 96/17/0451 protokollierte Beschwerde. Hiefür steht Schriftsatzaufwand in der Höhe von S 12.500,- zu. An Stempelgebührenaufwand waren lediglich S 360,- für die Einbringung der Beschwerdeergänzung in dreifacher Ausfertigung sowie von S 60,- für die Vorlage des angefochtenen Bescheides in einfacher Ausfertigung zuzusprechen.

#### **Schlagworte**

Begründung Allgemein Begründungspflicht Beweiswürdigung und Beweismittel Allgemein Verordnungen Verhältnis  
Verordnung - Bescheid VwRallg4

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

ECLI:AT:VWGH:1996:1996170451.X00

#### **Im RIS seit**

11.07.2001

**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)