

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/7/30 89/17/0072

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 30.07.1992

## Index

L34007 Abgabenordnung Tirol;  
L74007 Fremdenverkehr Tourismus Tirol;  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
57/09 Sonstiges Versicherungsrecht;

## Norm

BAO §124;  
BAO §200 Abs1;  
BAO §26 Abs1;  
BAO §26 Abs2;  
BAO §289 Abs1;  
BAO §289 Abs2;  
FremdenverkehrsG Tir 1979 §32 Abs15;  
FremdenverkehrsG Tir 1979 §32 Abs17;  
FremdenverkehrsG Tir 1979 §32 Abs5 litb;  
FremdenverkehrsG Tir 1979 §32 Abs5 litc;  
FremdenverkehrsG Tir 1979 §32 Abs9;  
LAO Tir 1984 §150 Abs1;  
LAO Tir 1984 §214 Abs1;  
LAO Tir 1984 §214 Abs2;  
LAO Tir 1984 §24 Abs1;  
LAO Tir 1984 §24 Abs2;  
LAO Tir 1984 §99;  
VersVG §1;  
VersVG §149;  
VersVG §151;  
VersVG §52;  
VwGG §42 Abs2 Z3 lit a;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Kirschner und die Hofräte Dr. Kramer, Dr. Wetzel, Dr. Puck und Dr. Gruber als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die

Beschwerde des XY-Versicherungsvereins aG in Wien, vertreten durch Dr. D, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Berufungskommission nach § 35 des Tiroler Fremdenverkehrsgesetzes vom 21. 3. 1989, betreffend Pflichtbeiträge zu Fremdenverkehrsverbänden, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bundesland Tirol Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Der Beschwerdeführer ist ein Versicherungsunternehmen mit Sitz in Wien. Er unterhält in Tirol eine Reihe von Betriebsstätten, eine davon auch in N (Osttirol). Der Beschwerdeführer ist weiters Organträger des Organes "XY-Aktiengesellschaft" (vgl. hiezu auch das denselben Beschwerdeführer betreffende hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1987, Zl. 85/17/0007).

Mit Bescheiden vom 2. September 1981, 31. März, 30. Juni und 21. Juli 1982, 15. April und 13. Mai 1983 sowie 29. März, 5. April, 12. April und 25. April 1984 schrieb das Amt der Tiroler Landesregierung dem Beschwerdeführer Beiträge zu den ortszuständigen Fremdenverkehrsverbänden und zum Tiroler Fremdenverkehrsförderungsfonds zur Zahlung vor. Ein Teil der Bescheide vom 2. September 1981, die Bescheide vom 31. März, 30. Juni und 21. Juli 1982 sowie der Bescheid vom 15. April 1983 waren hiebei als "vorläufig" bezeichnet.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer jeweils Berufung.

In seinem im Berufungsverfahren erstatteten Schriftsatz vom 21. Juli 1988 brachte der Beschwerdeführer vor, er sei nicht in der Lage, den beitragspflichtigen Umsatz gemäß § 32 Abs. 9 des Tiroler Fremdenverkehrsgesetzes 1979, LGBl. Nr. 39 (FrVG) zu ermitteln. Dies deshalb, weil nach dem Wortlaut des Gesetzes bei jedem einzelnen Versicherungsvertrag geprüft werden müßte, ob im Zeitpunkt der Fälligkeit des Versicherungsentgeltes der Versicherungsnehmer (bei einer Personenversicherung) seinen Wohnsitz im Bundesland Tirol habe oder sich die versicherte Sache (bei einer Sachversicherung) in Tirol befinde. Tatsächlich gebe es beispielsweise eine Reihe von Versicherungsnehmern, die ihren Wohnsitz nicht in Tirol hätten und trotzdem verwaltungsmäßig in der Landesdirektion des Beschwerdeführers für Tirol geführt würden. Andererseits wäre zum Beispiel die Kraftfahrzeughaftpflichtprämie eines Versicherungsnehmers, der seinen Wohnsitz außerhalb Tirols habe und zum Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Prämie sich zufällig mit seinem Kraftfahrzeug in Tirol befinde, in den beitragspflichtigen Umsatz einzubeziehen. Daraus gehe klar hervor, daß eine gesetzeskonforme Ermittlung des beitragspflichtigen Umsatzes gemäß § 32 Abs. 9 leg. cit. und damit auch eine Erfassung je Fremdenverkehrsverband nicht möglich sei und somit - da das Unternehmen des Beschwerdeführers Betriebsstätten im gesamten Bundesgebiet unterhalte - § 32 Abs. 17 in Verbindung mit Abs. 15 leg. cit. zur Anwendung komme. Es sei daher beim Unternehmen des Beschwerdeführers von den Versicherungsentgelten im gesamten Bundesgebiet auszugehen.

Demgegenüber vertrat die Berufungskommission nach § 35 leg. cit. in ihrem Vorhalt vom 22. September 1988 die Auffassung, im vorliegenden Fall sei § 32 Abs. 15 und 17 FrVG nicht anwendbar. Das genannte Gesetz stelle in weiten Bereichen, insbesondere jenen der Gestaltung der Beitragsbemessungsgrundlagen, auf das Umsatzsteuergesetz 1972 ab, welches im Regelfall von einer Sollbesteuerung ausgehe. Es könne kein vertretbarer Grund gesehen werden, in Anwendung des § 32 Abs. 9 FrVG nicht ebenso von den Soll-Einnahmen an Versicherungsentgelten auszugehen und diese allenfalls durch konkrete Ziffern oder Erfahrungssätze an Einnahmefällen zur Summe aus Versicherungsentgelten zu modifizieren. Sollten diese Bemessungsgrundlagen auf Grund von Büchern und Aufzeichnungen nicht eindeutig zu ermitteln sein, müßte im Schätzungsweg vorgegangen werden. Sollte letztere Vorgangsweise eingeschlagen werden müssen, werde um Bekanntgabe aller Daten und Informationen gebeten, um ein möglichst zutreffendes Schätzungsergebnis zu erreichen.

In seinem hiezu erstatteten Schriftsatz vom 20. Oktober 1988 sprach sich der Beschwerdeführer gegen die von der belangten Behörde vorgeschlagene Berechnungsmethode aus. Weiters gab der Beschwerdeführer in diesem Schriftsatz die Versicherungsentgelte der XY-Aktiengesellschaft für die Jahre 1983-1985 sowie die im selben Zeitraum von der genannten Aktiengesellschaft in den einzelnen Betriebsstätten ausbezahlten Lohn- und Gehaltssummen bekannt.

In einem weiteren Vorhalt vom 18. November 1988 ersuchte die belangte Behörde um Bekanntgabe der gesamtösterreichischen Versicherungsentgelte von XY-Versicherungsverein aG UND XY-Aktiengesellschaft (in EINER Gesamtsumme der Jahre 1978-1985). Sollten diese Ziffern Soll-Versicherungsentgelte sein, werde um Bekanntgabe der geschätzten Höhe jährlicher Einnahmehäufungen gebeten. Wenn solche Ziffern oder ein allgemeiner Erfahrungssatz nicht bekanntgegeben würden, gehe die Berufungskommission von einem Abschlagssatz von 2 % aus. Weiters werde der Beschwerdeführer neuerlich eingeladen, die auf Tirol entfallenden Versicherungsentgelte (Soll-Entgelte) der Jahre 1978-1985 bekanntzugeben. Sollte der Beschwerdeführer diesem Ersuchen nicht nachkommen, müßte die Berufungskommission von näher angeführten Schätzdaten ausgehen. Weiters ersuchte die belangte Behörde in diesem Vorhalt um Bekanntgabe von Angaben hinsichtlich der Betriebsstätte in N (Osttirol) sowie von näher bezeichneten Summen der Arbeitslöhne.

Mit Schriftsatz vom 6. Dezember 1988 gab der Beschwerdeführer eine Reihe von Ziffern bekannt, wiederholte im übrigen sein Vorbringen im Schriftsatz vom 21. Juli 1988 und fügte hinzu, die Soll-Entgelte enthielten lediglich die verwaltungsmäßig in der Landesdirektion des Beschwerdeführers für Tirol geführten Bruttoprämienbelastungen, die den erwähnten Erfordernissen in keiner Weise entsprächen. Außerdem enthielten beispielsweise die von der belangten Behörde erwähnten Soll-Prämien aus der Krankenversicherung die Versicherungssteuer von 1 % und vernachlässigten vollständig die vom Beschwerdeführer an die Versicherungsnehmer zurückgewährten Beitragsrückvergütungen.

In einem weiteren Schriftsatz vom 21. Dezember 1988 machte der Beschwerdeführer noch geltend, die im Vorhalt vom 18. November 1988 angeführten Versicherungsentgelte enthielten auch Entgelte der Landesdirektion für Kärnten.

Nach einer Reihe von weiteren Vorhalten und Vorhaltsbeantwortungen entschied die belangte Behörde über die genannten Berufungen in Pkt. 1 des Spruches dahin, daß die Beiträge zu den im einzelnen angeführten Fremdenverkehrsverbänden und zum Tiroler Fremdenverkehrsförderungsfonds nach der folgenden Aufstellung "neu berechnet und festgesetzt" wurden. Eine Bezeichnung einzelner Festsetzungen als "vorläufig" erfolgte nicht. Weiters sind bei der Anführung der erstinstanzlichen Bescheide die Daten der das Jahr 1984 betreffenden Beitragsfestsetzungen (mit einer Ausnahme) unrichtig angegeben; auch sind nicht alle vorläufigen Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz als solche bezeichnet.

Mit Pkt. 2 dieses Bescheidspruches wurden die erstinstanzlichen Bescheide betreffend die Vorschreibung von Beiträgen zum Fremdenverkehrsverband Kitzbühel und zum Tiroler Fremdenverkehrsförderungsfonds für 1979 und 1980 behoben, ebenso jene zum Fremdenverkehrsverband Reutte für 1982.

In der Begründung dieses Bescheides wird im wesentlichen ausgeführt, es sei davon auszugehen, daß der Gesetzgeber mit der Regelung des § 32 Abs. 9 FrVG eine tragfähige und praktikable Grundlage für die Ermittlung des steuerbaren Umsatzes bei Versicherungsunternehmen habe schaffen wollen. Es könne dem Gesetzgeber nicht die Schaffung einer schlechtweg unvollziehbaren Rechtsnorm unterstellt werden, was dann der Fall wäre, wenn man den Ausführungen des Beschwerdeführers folgen würde. Die belangte Behörde stehe somit auf dem Standpunkt, daß § 32 Abs. 9 FrVG in Versicherungsunternehmen mit einem auch nur durchschnittlich organisierten Rechnungswesen ohne Schwierigkeiten vollzogen werden könne und daß § 32 Abs. 17 leg. cit. als reine Hilfskonstruktion nicht primär zum Zug kommen könne. Der Beschwerdeführer übersehe nämlich, daß es nach der Anordnung des § 32 Abs. 15 FrVG nicht darauf ankomme, ob ein Beitragspflichtiger aus bestimmten Gründen den auf einzelne Betriebsstätten entfallenden Umsatz nicht bekanntgeben WOLLE, sondern er dies nicht KÖNNE, die objektiven Voraussetzungen dafür also fehlten. Dies sei beim Beschwerdeführer als einem der größten Versicherungsunternehmen in Österreich sicher nicht der Fall und werde auch dadurch unterstrichen, daß bisher alle in Tirol tätigen Versicherungsunternehmen sehr wohl in der Lage gewesen seien, die auf Tirol entfallenden Prämienanteile präzise zu bestimmen. Schließlich werde diese Argumentation des Beschwerdeführers schlüssig dadurch widerlegt, daß er mit Schriftsatz vom 21. Dezember 1988 die auf Tirol entfallenden Versicherungsentgelte der Jahre 1978 bis 1985 selbst "schillinggenau" bekanntgegeben habe. Auf die Überlegung aber, daß es für den Beschwerdeführer vorteilhafter wäre, wegen der überaus starken Lohntangente ihrer Wiener Zentrale der Berechnungsweise nach § 32 Abs. 15 und 17 FrVG den Vorzug zu geben, könne beim eindeutigen Wortlaut des § 32 Abs. 9 FrVG nicht entscheidend Bedacht genommen werden.

Anders sei die Sachlage bei der weiteren Untergliederung auf die einzelnen in Tirol arbeitenden Betriebsstätten zu sehen, weil hier vertretbarerweise davon auszugehen sein werde, daß derart detaillierte Umsatzaufgliederungen nicht

vorlägen und praktisch auch kaum erstellbar seien. Hier sei also, ausgehend vom Tiroler Umsatz, die Aufteilung nach den Rechtsregeln des § 32 Abs. 15 FrVG vorzunehmen, wobei der Beschwerdeführer die jeweils zutreffenden Lohn- und Gehaltssummen bekanntgegeben habe (Gewerbesteuererlegungen würden offenbar nicht für alle in Tirol befindlichen Betriebsstätten vorgenommen), sodaß diese zur Umsatzaufgliederung INNERHALB TIROLS verwendet worden seien.

Demnach gehe die belangte Behörde bei Ermittlung der AUF TIROL entfallenden Versicherungsentgelte von folgenden Kriterien aus:

- a) Ausgangspunkt seien die mit Schreiben des Beschwerdeführers vom 21. Dezember 1988 bekanntgegebenen, auf Tirol entfallenden Soll-Prämien ohne Versicherungssteuer.
- b) Davon abgezogen würden 21,5 % der gesamtösterreichischen Prämienrückvergütungen (Schreiben des Beschwerdeführers vom 21. Dezember 1988 sowie vom 14. Februar 1989).
- c) Davon abgezogen würden ferner 2 % als Abgeltung nichteinbringlicher Prämienforderungen (Schreiben der belangten Behörde vom 18. November 1988).
- d) Hinzugerechnet würden hingegen 14 % der um 7,5 % Prämienrückvergütung und 2 % Prämienausfall verminderten Entgelte der Landesdirektion Kärnten zur Erfassung der auf den Bezirk Lienz entfallenden Versicherungsentgelte (Schreiben der belangten Behörde vom 12. Jänner 1989 und des Beschwerdeführers vom 20. Jänner sowie vom 14. Februar 1989).

Solcherart würden die als Bemessungsgrundlage dienenden, auf Tirol entfallenden Versicherungsentgelte entsprechend der nachfolgenden Aufschlüsselung berechnet und unter Bedachtnahme auf § 32 Abs. 4 bzw. Abs. 18 FrVG als Grundlage zur weiteren Aufgliederung und Beitragsermittlung herangezogen.

Gegen Punkt 1. dieses Bescheides richtet sich die vorliegende Beschwerde. Nach seinem Vorbringen erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf richtige Berechnung der genannten Beiträge und insbesondere in seinem Recht verletzt, daß die Bemessungsgrundlagen auf die richtige, durch das Gesetz vorgeschriebene Methode der Berechnung und NICHT IM SCHÄTZUNGSWEG ermittelt würden. Weiters erachtet er sich in seinem Recht verletzt, daß "nach Wegfall der Unsicherheit uns belastende vorläufige Bescheide zu endgültigen - und zwar ausdrücklich - erklärt" würden. Der Beschwerdeführer beantragt, den angefochtenen Bescheid in seinem Punkt 1. "wegen Rechtswidrigkeit" (gemeint offenbar: Rechtswidrigkeit seines Inhalts sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften) aufzuheben.

Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Beschwerdeführer und die belangte Behörde erstatteten in der Folge unaufgefordert je einen weiteren Schriftsatz.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Vorweg sei bemerkt, daß die zum Teil unrichtige Anführung der Daten der erstinstanzlichen Bescheide im angefochtenen Bescheid keine ausschlaggebende Bedeutung hat; aus der Anführung des Beitragsjahres, des jeweiligen Fremdenverkehrsverbandes und der Summe ist klar erkennbar, über welchen erstinstanzlichen Bescheid die belangte Behörde jeweils absprechen wollte.

Im Zusammenhang mit dem oben zweitgenannten Beschwerdepunkt wirft der Beschwerdeführer der belangten Behörde in seiner Verfahrensrüge vor, es fehle jedwede Aussage darüber, ob die vorläufigen erstinstanzlichen Bescheide vorläufige (Berufungs-)Bescheide verblieben oder zu endgültigen würden, wobei für ersteres keine Rechtfertigung angegeben sei.

Mit diesem Vorbringen weist der Beschwerdeführer zwar in der Tat auf eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides hin, ohne daß dies jedoch zufolge des diesbezüglich ausdrücklich geltend gemachten Beschwerdepunktes zu einer Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen könnte.

Gemäß § 150 Abs. 1 erster Satz der Tiroler Landesabgabenordnung, LGBl. Nr. 34/1984 (TLAO), kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle ist, wenn die Ungewißheit beseitigt ist, die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine

endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewißheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlaß, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Gemäß § 214 Abs. 1 erster Satz TLAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern die Berufung nicht gemäß § 209 zurückzuweisen ist, immer in der Sache selbst zu entscheiden. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde als Abgabenbehörde zweiter Instanz nach dem Wortlaut ihres Spruches die dort näher genannten Beiträge "folgendermaßen neu berechnet und festgesetzt". Sie hat es hiebei auch in jenen Fällen, in denen die Abgabenbehörde erster Instanz die Abgaben lediglich vorläufig festgesetzt hatte, unterlassen, ihre Neufestsetzung gleichfalls als "vorläufig" zu bezeichnen. Die Bezeichnung des Bescheides als "vorläufig" bildet einen Bestandteil des Spruches (vgl. Reeger-Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Seite 665; Stoll, BAO Handbuch, Seite 472; weiters die hg. Erkenntnisse vom 3. Juni 1977, Zl. 1005/76, und vom 20. Februar 1992, Zl. 90/16/0170). Entgegen der von ihr in ihrer Gegenschrift vertretenen Auffassung hat daher die belangte Behörde sehr wohl auch in jenen Fällen endgültige Abgabenfestsetzungen getroffen, in denen die von der ersten Instanz erfolgte Festsetzung lediglich eine vorläufige war. Hiebei ist es ohne Bedeutung, daß die belangte Behörde bei der Aufzählung der von ihrer Entscheidung erfaßten erstinstanzlichen Bescheide nicht alle vorläufigen Bescheide der ersten Instanz als solche bezeichnet hat.

Nun ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 200 Abs. 1 BAO (§ 150 Abs. 1 TLAO) im Zusammenhalt mit § 289 Abs. 1 und 2 BAO (§ 214 Abs. 1 und 2 TLAO) nicht berechtigt, einen VORLÄUFIGEN Abgabenbescheid der ersten Instanz in eine ENDGÜLTIGE Abgabenfestsetzung abzuändern (Erkenntnisse vom 19. Jänner 1955, Slg. Nr. 1091/F, und vom 23. Oktober 1987, Zl. 86/17/0150). Hiedurch wurde jedoch der Beschwerdeführer - wie bereits angedeutet - in seinen vom Beschwerdepunkt umfaßten Rechten nicht verletzt. Eine von ihm gewünschte AUSDRÜCKLICHE Erklärung der erstinstanzlichen vorläufigen Bescheide zu endgültigen hatte zufolge der Neufestsetzung nicht zu erfolgen; im übrigen entspricht jedoch die tatsächlich erfolgte endgültige Festsetzung in den genannten Fällen genau dem, was der Beschwerdeführer nach seinem Vorbringen anstrebt.

Die im Beschwerdefall maßgebenden Bestimmungen des Tiroler Fremdenverkehrsgesetzes 1979 idF. VOR der Novelle LGBl. Nr. 16/1991 lauten:

"§ 1

Errichtung

(1) Zur Wahrung, Förderung und Vertretung der örtlichen Belange des Fremdenverkehrs können durch Verordnung der Landesregierung für bestimmt abzugrenzende Gebiete die Unternehmer (§ 2 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBl. Nr. 223), die auf Grund ihrer Tätigkeit wirtschaftlich unmittelbar oder mittelbar am Fremdenverkehr interessiert sind, zu einem Fremdenverkehrsverband zusammengeschlossen werden. Diese Unternehmer sind Pflichtmitglieder des Fremdenverkehrsverbandes.

...

§ 32

Berechnung der Beträge

...

(3) Der Beitrag des einzelnen Pflichtmitgliedes ist nach einem Promillesatz der Grundzahl zu berechnen.

(4) Die Grundzahl ist ein Prozentsatz des in dem dem Verschreibungszeitraum drittvorangegangenen Kalenderjahr erzielten beitragspflichtigen Umsatzes (Abs. 5 und 7 bis 11) ...

(5) Der beitragspflichtige Umsatz ist, soweit in den Absätzen 7 bis 11 nicht anderes bestimmt ist, die Summe der steuerbaren Umsätze im Sinne des § 1 des Umsatzsteuergesetzes 1972 ...

...

(9) Bei den Versicherungsunternehmen ist der beitragspflichtige Umsatz die Summe der Versicherungsentgelte aus Versicherungsverhältnissen, bei denen im Zeitpunkt der Fälligkeit des Versicherungsentgeltes entweder der Versicherungsnehmer seinen Wohnsitz in Tirol hat oder die versicherte Sache sich in Tirol befindet.

...

(15) Der Pflichtbeitrag ist an den Fremdenverkehrsverband zu entrichten, innerhalb dessen Gebietes die Betriebsstätte ... für die Ausübung der die Pflichtmitgliedschaft begründenden Tätigkeit gelegen ist. Ist eine Person Pflichtmitglied mehrerer Fremdenverkehrsverbände und kann sie den im Gebiet der einzelnen Fremdenverkehrsverbände erzielten Umsatz nicht nachweisen, so ist der für die Berechnung der Grundzahlen zur Ermittlung des Beitrages an den einzelnen Fremdenverkehrsverband maßgebliche Umsatz (Abs. 4) nach dem vom zuständigen Finanzamt ermittelten prozentuellen Anteil vom Gewerbesteuermeßbetrag zu berechnen. Wird im Gewerbesteuermeßbescheid und Zerlegungsbescheid nicht für alle Betriebsstätten ein Zerlegungsanteil ausgewiesen oder wird eine Gewerbesteuerzerlegung nicht durchgeführt, so ist der für die Ermittlung des Beitrages zum einzelnen Fremdenverkehrsverband maßgebliche Umsatz nach dem Verhältnis zu berechnen, in dem die Summe der Arbeitslöhne, die an die in allen Betriebsstätten beschäftigten Arbeitnehmer bezahlt worden sind, zu der Summe der Arbeitslöhne steht, die an die in der Betriebsstätte im Gebiet des jeweiligen Fremdenverkehrsverbandes beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind ...

...

(17) Absatz 15 gilt sinngemäß, wenn ein Pflichtmitglied im Gebiet eines oder mehrerer Fremdenverkehrsverbände und in anderen Bundesländern Betriebsstätten unterhält.

..."

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 147 Abs. 1 TLAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Nach Abs. 3 dieser Gesetzesstelle ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 99 TLAO haben die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen - unbeschadet der Bestimmungen des § 98 - jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

Der Beschwerdeführer vertritt die Auffassung, das FrVG enthalte eine sondergesetzliche, vorrangige Regelung, die im Beschwerdefall jede Schätzung ausschließe. Sei eine Person Pflichtmitglied mehrerer Fremdenverkehrsverbände und könne sie den im Gebiet der einzelnen Fremdenverkehrsverbände erzielten Umsatz nicht nachweisen, dann sei der vom Gesetz vorgeschriebene Weg der Berechnung zu gehen und es sei für eine Schätzung kein Platz. Im Beschwerdefall lasse sich die Berechnung nach der zweiten, vom Gesetzgeber subsidiär vorgesehenen Methode (gemeint: des § 32 Abs. 15 in Verbindung mit Abs. 17 FrVG) einwandfrei durchführen, sodaß eine Schätzung gesetzlich nicht gedeckt sei. Die durch § 149 TLAO eingeräumte Schätzungsbefugnis sei lediglich subsidiär. Der Beschwerdeführer habe keinerlei wie immer geartete gesetzliche Aufzeichnungspflichten verletzt. Er sei (ohne Verletzung gesetzlicher Pflichten) nicht in der Lage, die im Gebiet der einzelnen Fremdenverkehrsverbände bzw. im Gebiet des Landes Tirol erzielten Umsätze (Prämien-Engelte) nachzuweisen (aufzuschlüsseln). Damit sei die erste Voraussetzung für die Berechnung im Weg des § 32 Abs. 15 FrVG gegeben; da der Beschwerdeführer auch außerhalb Tirols tätig sei und innerhalb Tirols mehrere Betriebsstätten betreibe, sei auch die zweite Voraussetzung (in Verbindung mit Abs. 17 des § 32 FrVG) erfüllt.

Mit diesen Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf.

Wie der Beschwerdeführer selbst zugesteht, setzt die im § 32 Abs. 15 FrVG genannte Berechnungsmethode insbesondere voraus, daß die Person den im Gebiet der einzelnen Fremdenverkehrsverbände (bzw., im Fall des Abs.

17 der genannten Gesetzesstelle, in den einzelnen Bundesländern) erzielten Umsatz nicht nachweisen KANN. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren zwei Gründe dafür genannt, weshalb ihm der genannte Nachweis nicht möglich sei: Zum ersten, daß es eine Reihe von Versicherungsnehmern gebe, die ihren Wohnsitz nicht in Tirol hätten und trotzdem verwaltungsmäßig in der Landesdirektion für Tirol geführt würden. Andererseits wäre "zum Beispiel" die Kraftfahrzeughaftpflichtprämie eines Versicherungsnehmers, der seinen Wohnsitz außerhalb Tirols habe und zum Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Prämie sich zufällig mit seinem Kraftfahrzeug in Tirol befinde, in den beitragspflichtigen Umsatz einzubeziehen.

Beide Gründe erweisen sich nicht als stichhaltig. Der Beschwerdeführer hat niemals aufgezeigt, weshalb es ihm nicht möglich gewesen wäre, die Versicherungsentgelte hinsichtlich jener Versicherungsnehmer bekanntzugeben, die ihren Wohnsitz nicht in Tirol haben. Dasselbe gilt umgekehrt für die laut Beschwerdevorbringen in Osttirol wohnhaften, organisatorisch jedoch von Kärnten aus betreuten Versicherungsnehmer. Auch diesbezüglich ist nicht erkennbar, wieso dem Beschwerdeführer die Bekanntgabe der auf sie entfallenden Versicherungsentgelte unmöglich gewesen wäre.

Die Kraftfahrzeughaftpflichtversicherung wiederum bezieht sich im Sinne des § 52 VersVG nicht auf eine Sache; vielmehr ist bei ihr gemäß § 149 leg. cit. der Versicherer verpflichtet, dem VERSICHERUNGSNEHMER die Leistung zu ersetzen, die dieser auf Grund seiner Verantwortlichkeit für eine während der Versicherungszeit eintretende Tatsache an einen Dritten zu bewirken hat. Auch hier ist also keine Sache, sondern eine Person versichert; auch die Kraftfahrzeughaftpflichtversicherung fällt daher - ebenso wie der vom Beschwerdeführer weiters angeführte Fall einer gebündelten Betriebshaftpflichtversicherung - unter den ersten Tatbestand des § 32 Abs. 9 FrVG.

Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang weiters vorbringt, daß die Kfz-Haftpflichtversicherung oft mit einer Kaskoversicherung gekoppelt sei, ist hiezu folgendes zu sagen:

Die Kaskoversicherung ist eine Sachversicherung, bei der das Interesse des Eigentümers am Sachwert des Fahrzeuges versichert ist (vgl. Grubmann, Das Vertragsversicherungsgesetz<sup>3</sup>, Seite 278, E. 22). Für diesen Fall wäre freilich der zweite Tatbestand des § 32 Abs. 9 FrVG de facto unanwendbar, weil in der Praxis nicht festgestellt werden könnte, wo sich das Kraftfahrzeug im Zeitpunkt der Fälligkeit des Versicherungsentgeltes befände. Dasselbe gilt für die Veränderungen hinsichtlich des Standortes einer sonstigen versicherten beweglichen Sache.

Diesbezüglich vertritt der Verwaltungsgerichtshof nunmehr in Ergänzung seiner Ausführungen im oben erwähnten Erkenntnis vom 18. Dezember 1987, Zl. 85/17/0007, die Auffassung, daß sich der genannte zweite Tatbestand des § 32 Abs. 9 FrVG nach der aus den weiter unten zitierten Materialien hervorleuchtenden Absicht des Gesetzgebers lediglich auf UNBEWEGLICHE Sachen beziehen sollte. Davon abgesehen sind diese Fälle - sofern der betreffende Versicherungsnehmer seinen Wohnsitz in Tirol hat und damit die erforderliche "Tirol-Beziehung" gegeben ist - durch den ERSTEN Tatbestand der zuletzt genannten Gesetzesstelle erfaßt. Auch mit dem Hinweis auf die Kaskoversicherung vermag der Beschwerdeführer also nicht zu begründen, weshalb ihm eine Bekanntgabe der auf die Versicherungsnehmer mit Wohnsitz in Tirol entfallenden Prämien nicht möglich gewesen wäre.

Daran ändert auch die vom Beschwerdeführer angesprochene Problematik von Doppelwohnsitzen nichts. § 32 Abs. 9 FrVG stellt in seinem ersten Tatbestand lediglich darauf ab, wo der Versicherungsnehmer SEINEN WOHNSTZ (§ 24 Abs. 1 TLAO) hat, und nicht etwa auf seinen "gewöhnlichen Aufenthalt" (Abs. 2 der zuletzt genannten Gesetzesstelle). Grundsätzlich kann jemand nur einen gewöhnlichen Aufenthalt, jedoch durchaus mehrere Wohnsitze haben (vgl. hiezu etwa das hg. Erkenntnis vom 30. März 1977, Zl. 1067/76). Es lag daher durchaus in der Absicht des Gesetzgebers, auch Personen mit Doppelwohnsitz, wenn sich einer der beiden Wohnsitze in Tirol befindet, in den Regelungsbereich des § 32 Abs. 9 FrVG einzubeziehen. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus dem Bericht und Antrag des Rechts- und Gemeindevorstandes und des Fremdenverkehrsausschusses zur Regierungsvorlage betreffend ein Gesetz, mit dem das Tiroler Fremdenverkehrsgesetz 1976 geändert wird (Beilage 5 zu den Protokollen des Tiroler Landtages, VIII. Periode, 25. Tagung am 15. und 16. März 1979, zitiert in den Entscheidungsgründen des bereits zitierten

hg. Erkenntnisses vom 18. Dezember 1987, Zl. 85/17/0007). Dort heißt es:

"Zweifelsohne resultieren aber die Umsätze der Versicherungsunternehmen, die sich auf Personen mit dem Wohnsitz in Tirol und auf in Tirol befindliche Sachen beziehen, auch wenn sie wegen des Sitzes der Hauptverwaltung des Unternehmens in Wien nicht in Tirol bewirkt werden, doch auch aus dem Fremdenverkehr in Tirol.

In der Sondervorschrift des § 32 Abs. 9 des vorliegenden Entwurfes wird diesem Umstand Rechnung getragen. Die aus dem Tiroler Fremdenverkehr direkt oder indirekt wirtschaftliche Vorteile ziehenden Versicherungsunternehmen werden so den übrigen Wirtschaftszweigen und auch jenen Versicherungsunternehmen, die in Tirol eine Hauptverwaltung eingerichtet haben, gleichgestellt ..."

Daß der direkte oder indirekte Fremdenverkehrsnutzen gerade hinsichtlich jener Personen, die in Tirol ihren Zweitwohnsitz haben, besonders deutlich hervortritt, braucht im übrigen nicht betont zu werden.

Zu der vom Beschwerdeführer weiters angesprochenen Problematik einer zweifachen Beitragsleistung (in verschiedenen Bundesländern) ist zu sagen, daß ein allgemeiner Rechtsgrundsatz, der es verbieten würde, denselben Sachverhalt unter zwei oder mehrere Abgabenvorschriften zu subsumieren, wodurch eine doppelte oder mehrfache Besteuerung bewirkt wird, nicht besteht (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1970, Slg. Nr. 4095/F, sowie die dort angeführte weitere Rechtsprechung); dies, soweit die Abgabenhoeheit des Landes reicht. Aus diesen Gründen war es für den Beschwerdeführer nicht erforderlich, die Personen mit Doppelwohnsitz in und außerhalb von Tirol zu erfassen, und es ist auch seine Beschwerdebehauptung, er besitze diesbezüglich keine Unterlagen, ohne rechtliche Bedeutung.

Der hier vertretenen Auffassung steht auch nicht im Wege, daß die belangte Behörde zwar die Aufteilung der Versicherungsentgelte INNERHALB DES LANDES TIROL, nicht jedoch jene des gesamtösterreichischen Umsatzes an Prämien-Entgelten nach der Methode des § 32 Abs. 15 FrVG vorgenommen hat. Denn der Beschwerdeführer erachtet sich nach dem gesamten Inhalt seines Vorbringens durch die von der belangten Behörde vorgenommene Aufteilung der Versicherungsentgelte INNERHALB DES LANDES TIROL in seinen Rechten nicht verletzt.

Beizupflichten ist dem Beschwerdeführer lediglich insoweit, als es in der Tat nicht darauf ankommt, ob andere Versicherungsunternehmen in der Lage waren, die auf Tirol entfallenden Versicherungsentgelte präzise zu bestimmen. Auch auf die Größe des Unternehmens des Beschwerdeführers kam es hiebei nicht an. Jedoch haben diese Ausführungen in der Begründung des angefochtenen Bescheides auf das Ergebnis keinen Einfluß.

Zu Unrecht bemängelt der Beschwerdeführer den Hinweis der belangten Behörde, er habe mit Schriftsatz vom 21. Dezember 1988 die auf Tirol entfallenden Versicherungsentgelte "schillingengenau" bekanntgegeben, als aktenwidrig. Eine Aktenwidrigkeit liegt nur dann vor, wenn die Behörde bei der Sammlung der Unterlagen für ihre Entscheidung sich mit dem Akteninhalt hinsichtlich der dort festgehaltenen Tatsachen in Widerspruch gesetzt hat, nicht aber, wenn die Behörde aus dem Inhalt der Akten vermeintlich unrichtige Schlüsse gezogen hat (vgl. hiezu die bei Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit<sup>3</sup>, Seite 593, angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Der Umstand, daß der Beschwerdeführer den von ihm im Schriftsatz vom 21. Dezember 1988 bekanntgegebenen Ziffern gewisse Einschränkungen hinzugefügt hat, macht daher den genannten Hinweis der belangten Behörde nicht aktenwidrig.

Auch mit dem Hinweis auf die unter gewissen Voraussetzungen mögliche Pauschalierung nach § 32a FrVG vermag der Beschwerdeführer nichts für seinen Standpunkt zu gewinnen. Der Umstand, daß der Gesetzgeber in bestimmten Fällen die Pauschalierung außertirolerischer Umsätze nach § 32 Abs. 5 lit. b und c FrVG ermöglicht hat, bietet keinen Hinweis darauf, daß er in gänzlich anders gelagerten Fällen eine Schätzung ausschließen wollte; dies ganz abgesehen davon, daß die Begriffe "Schätzung" und "Pauschalierung" keineswegs gleichbedeutend sind.

Ins Leere geht auch der Hinweis des Beschwerdeführers darauf, daß hinsichtlich eines Teiles der im Beschwerdefall relevanten Abgabenzeiträume die siebenjährige Aufbewahrungsfrist des § 102 TLAO betreffend Bücher und Aufzeichnungen schon abgelaufen sei; zur Zeit der Erlassung der erstinstanzlichen Bescheide war dies jedenfalls nicht der Fall.

Die belangte Behörde ist daher in nicht rechtswidriger Weise davon ausgegangen, daß dem Beschwerdeführer der Nachweis des in den einzelnen Bundesländern erzielten Umsatzes im Sinne des § 32 Abs. 9 FrVG möglich gewesen wäre. Ein gesondertes Ermittlungsverfahren hierüber war entbehrlich, weshalb auch die diesbezügliche Verfahrensrüge des Beschwerdeführers verfehlt ist. Die Anwendung des § 32 Abs. 15 und 17 leg. cit. schied sohin, zumindest was die Umsätze außerhalb Tirols anlangt, jedenfalls aus, sodaß diesbezüglich lediglich der Weg der Schätzung offenblieb. Welche Berechnungsmethode die belangte Behörde in ihrem Ersatzbescheid nach dem hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1987, Zl. 85/17/0007, vorgenommen hat, ist für vorliegenden Rechtsstreit demgegenüber ohne jede Bedeutung.

Zutreffend verweist die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift diesbezüglich auch auf die oben bereits zitierte



Bestimmung des § 99 TLAO betreffend die Aufzeichnungspflicht. In der Tat war der Beschwerdeführer verpflichtet, jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der Abgabenvorschrift des § 32 Abs. 9 FrVG zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände - hier: des Wohnsitzes der einzelnen Versicherungsnehmer - dienen konnte. Solche Aufzeichnungen hätten auch dazu beigetragen, die vom Beschwerdeführer befürchteten "umfangreichen und zeitraubenden, also das Zumutbare übersteigenden Ermittlungen" zu vermeiden. Da der Beschwerdeführer solche Aufzeichnungen offensichtlich nicht geführt hat, war die belangte Behörde schon allein deshalb gemäß § 147 Abs. 3 TLAO zur Schätzung berechtigt.

Daß die von der belangten Behörde diesbezüglich vorgenommenen Berechnungen unrichtig seien, behauptet der Beschwerdeführer nicht.

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

Der Zuspruch von Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991, insbesondere auch auf deren Art. III Abs. 2. Wie aus dem von der belangten Behörde vorgelegten Sitzungsprotokoll vom 16. Juni 1989 hervorgeht, hat die Berufungskommission nach § 35 FrVG die im Beschwerdefall zu erstattende Gegenschrift (vom 19. Juni 1989) in ihrer Sitzung vom 15. Juni 1989 zustimmend zur Kenntnis genommen.

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

ECLI:AT:VWGH:1992:1989170072.X00

#### **Im RIS seit**

30.07.1992

**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)