

Ausdruck erstellt am Do 16. Mai 2024 durch Benutzer-ID 2280866582.
Dokument ausschließlich zum internen Gebrauch des Vertragspartners bestimmt.

Datum: 01.05.2014

Publiziert von: Österreichische Bankwissenschaftliche Gesellschaft

Zitervorschlag: Michael Lang, Fremdenverkehrsabgaben und Banken, ÖBA 2014, 340

Fremdenverkehrsabgaben und Banken

Abstract

Fremdenverkehrsabgaben werden von Unternehmen erhoben, die am Tourismus interessiert sind. Sie unterwerfen den aus dem Fremdenverkehr erzielten Nutzen der Abgabepflicht. Unmittelbar und mittelbar erwachsende Vorteile aus dem Fremdenverkehr werden erfasst. Unternehmen, die nur am Rande mit dem Fremdenverkehr in Berührung kommen, unterliegen daher häufig dennoch der Abgabepflicht. Dabei sind dem Gesetzgeber verfassungsrechtliche Grenzen gesetzt, die mitunter nicht ohne Weiteres festzumachen sind (FN ¹). Dies soll am Beispiel von Banken näher dargelegt werden, die in manchen Bundesländern oder Gemeinden fremdenverkehrsabgabepflichtig sind. Die Konsequenzen, die sich aus der Rechtsprechung des VfGH ergeben, sollen anhand der in Vorarlberg erhobenen Tourismusbeiträge verdeutlicht werden.

Tourism levies are imposed on companies interested in tourism. Benefits attained through tourism, comprising direct and indirect advantages, are subject to tax liability. Companies solely encountering tourism peripherally still are amenable to the same laws. However, constitutional limitations, which are difficult to define, are set to the national legislator. This will be discussed in detail using the example of financial institutions and banks being subject to tourism tax in certain provinces and municipalities. Consequences that may arise from the case law of the Constitutional Court will be discussed using the tourism tax imposed on banks in Vorarlberg as an example.

Text

1. Die Fremdenverkehrsabgabepflicht von Banken - erläutert am Beispiel der Vorarlberger Tourismusbeiträge

Fremdenverkehrsabgaben haben eine ausdrückliche finanzausgleichsrechtliche Rechtsgrundlage: Nach § 14 Abs 1 Z 5 FAG 2008 gehören sie zu den "ausschließlichen Landes(Gemeinde)abgaben". Der Bundesgesetzgeber hat sie - anders als die in § 14 Abs 2 FAG 2008 genannten Abgaben - nicht selbst zu ausschließlichen Gemeindeabgaben erklärt. Daher liegt es in der Zuständigkeit des Landesgesetzgebers, die Fremdenverkehrsabgaben als ausschließliche Landesabgaben oder als ausschließliche Gemeindeabgaben oder in einer finanzverfassungsrechtlich zulässigen Kombinationsform zu regeln oder sie auch in das freie Beschlussrecht der Gemeinden zu übertragen.

Der Vorarlberger Landesgesetzgeber hat sich dazu entschlossen, die Fremdenverkehrsabgaben als Beschlussrechtsabgaben zu regeln: Nach § 2 TourismusG können sich 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. Solche Gemeinden sind nach § 6 TourismusG ermächtigt, zur Deckung ihres Aufwandes für tourismusfördernde Maßnahmen und Einrichtungen Tourismusbeiträge einzuheben.

Abgabepflichtig sind alle Personen, die von einem in der Gemeinde gelegenen Standort aus eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben (FN ²). Die Höhe des Tourismusbeitrages ergibt sich gemäß § 8 Abs 1 TourismusG aus der Vervielfachung der Bemessungsgrundlage mit dem Hebesatz. 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 je nach Abgabegruppe zwischen 5 und 90 % des abgabepflichtigen Umsatzes des zweitvorangegangenen Kalenderjahres (FN ³). Die Erwerbszweige sind durch Verordnung der Landesregierung in sieben Abgabegruppen einzuteilen. Für die Einreihung in die Abgabegruppen sind das Verhältnis des nach allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen von den einzelnen Erwerbszweigen erzielten Gesamtumsatzes zum wirtschaftlichen Gesamterfolg des einzelnen Erwerbszweiges sowie das Verhältnis des nach allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen von den einzelnen

Erwerbszweigen erzielten wirtschaftlichen Gesamterfolges zu dem aus dem Tourismus unmittelbar oder mittelbar gezogenen Nutzen des einzelnen Erwerbszweiges maßgebend (FN ⁴).

Die von der Vorarlberger Landesregierung erlassene Verordnung (LGBl 1992/1 idF 59/1996) reiht "Geld- und Kreditinstitute" in den Ortsklassen A und B in die Abgabegruppe 1, in der Ortsklasse C in die Abgabegruppe 2 ein. Die Bemessungsgrundlage beträgt demnach 90 % (Abgabegruppe 1) oder 70 % (Abgabegruppe 2) des abgabepflichtigen Umsatzes.

Die Regelungen über den "abgabepflichtigen Umsatz" sind in § 10 TourismusG enthalten:

"(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 1994, in der Fassung BGBl. Nr. 21/1995, ist sinngemäß anzuwenden. Ausgenommen sind:

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;

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;

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 Anhanges zu § 29 Abs. 8 des Umsatzsteuergesetzes 1994, in der Fassung BGBl. Nr. 21/1995;

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

e) Umsätze aus der Dauervermietung von Wohnungen oder Teilen von Wohnungen, soweit es sich nicht um Ferienwohnungen handelt;

f) Umsätze aus der Veräußerung eines Unternehmens, eines in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebes (§ 4 Abs. 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994), des Anlagevermögens sowie der Übernahme ins Privatvermögen;

g) Umsätze aus der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des Landwirtschaftsförderungsgesetzes sowie aus der Verpachtung von Grundstücken für die Land- und Forstwirtschaft.

(2) Bei Bankgeschäften ist der abgabepflichtige Umsatz das Eineinhalbfache der Summe der Provisions- und anderen Erträge aus Dienstleistungsgeschäften im Sinne der Anlage zu § 43 des Bankwesengesetzes. Im Bauspargeschäft sind abgabepflichtiger Umsatz die Verwaltungsgebühren und Zinsenerträge aus Verträgen mit Personen, die ihren Wohnsitz in Vorarlberg haben.

(3) Bei den Reisebüros und Reiseleitern sind der abgabepflichtige Umsatz aus den Besorgungsleistungen einschließlich der Nebenleistungen die Summe der Bruttoerträge sowie aus den Vermittlungsleistungen einschließlich der Nebenleistungen die Summe der Provisionen.

(4) Bei den Werbemittlern ist der abgabepflichtige Umsatz aus den Vermittlungsleistungen einschließlich der Nebenleistungen die Summe der Provisionen.

(5) Bei den Versicherungsunternehmen ist der abgabepflichtige Umsatz aus Versicherungsverhältnissen die Summe der abgegrenzten Prämien, bei denen im Zeitpunkt der Fälligkeit des Versicherungsentgelts entweder der Versicherungsnehmer seinen Wohnsitz in Vorarlberg hat oder die versicherte Sache sich in Vorarlberg befindet.

(6) Bei den Spielbanken ist der abgabepflichtige Umsatz die Jahresbruttospieleinnahmen im Sinne des § 28 Abs. 2 des Glücksspielgesetzes.

(7) Werden Standorte in mehreren Gemeinden unterhalten oder erstreckt sich der Standort auf mehrere Gemeinden und lässt sich der auf die einzelne Gemeinde entfallende Umsatz nicht nachweisen, so ist der Umsatz auf die einzelnen Gemeinden nach dem vom Finanzamt aufgrund der Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes 1993 ermittelten Anteile aufzuteilen. Wenn nicht für alle Standorte ein

Zerlegungsanteil ausgewiesen ist, hat das Landesabgabenamt auf Antrag die Zerlegungsanteile festzusetzen. Dabei ist der § 10 des Kommunalsteuergesetzes 1993 sinngemäß anzuwenden."

Die derzeit geltende Rechtslage beruht im Wesentlichen auf einer durch LGBl 1991/5 vorgenommenen Änderung des seinerzeitigen Fremdenverkehrsgesetzes, in dem die nunmehrigen Tourismusbeiträge noch Fremdenverkehrsbeitrag genannt wurden. Die Stammfassung des nunmehrigen Gesetzes geht auf die Beschlüsse des Vorarlberger Landtags aus dem Jahr 1997 zurück. Die Notwendigkeit der Neuregelung wurde vom Berichterstatter Abg. *Nosko* in der 9. Sitzung des XXV. Vorarlberger Landtags im Jahre 1990 namens des Rechtsausschusses folgendermaßen begründet (FN ⁵): Nach der bis dahin geltenden Rechtslage wurde "das Anteilsverhältnis der Beitragspflichtigen am Gesamtaufkommen durch Einschätzung festgelegt, was allerdings zum Teil mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist. Es ist deshalb Ziel des vorliegenden Entwurfes, durch die Festlegung bestimmter objektiver Kriterien zwischen Besteuerungsgrundlagen und Besteuerungsgegenstand ein sachgerechtes Verhältnis herzustellen. Nach dem vorliegenden Entwurf soll der abgabepflichtige Umsatz Grundlage der Bemessung sein: das Anteilsverhältnis ergibt sich durch Einreihung der einzelnen Erwerbszweige in eine von sieben Abgabengruppen. Je nach der wirtschaftlichen Bedeutung des Fremdenverkehrs für die betreffende Gemeinde werden diese in drei Klassen eingeteilt. Die Einrichtung des Fremdenverkehrsbeitrages als Selbstbemessungsgrundlage bringt unter anderem eine wesentliche Verwaltungsvereinfachung, wobei allfällige Mehrkosten bei der Überprüfung durch den Wegfall des mit Einschätzung verbundenen Aufwandes wieder ausgeglichen werden."

Die Problematik der bis dahin geltenden Rechtslage wurde im Landtag durch Abg. Dr. *Bernhard* noch eindringlicher beschrieben (FN ⁶): "Das wesentlich Neue an diesem Gesetz ist die Verbesserung der Art der Steuerbemessung - der Einhebung: Bisher hatten nämlich Einschätzungsbeiräte, Kommissionen von Gemeindevertretern, getagt und dabei die Listen der Steuerpflichtigen durchgearbeitet. Dabei wurde von diesem Beirat jeder Beitragspflichtige daraufhin eingeschätzt, welchen Nutzen dieser Betrieb direkt oder indirekt aus dem Fremdenverkehr erzielt. Dieses Modell einer Steuerbemessung durch Kommissionen von Gemeindevertretern konnte sich auf Dauer nicht bewähren. Es gab deswegen laufend Kritik. Auch die Mitglieder dieser Einschätzungsbeiräte waren über die ihnen zugedachte Steuerfestsetzungskompetenz alles andere als glücklich. Wir kennen alle die Diskussion aus den Gemeinden, dass laufend die Leute aus diesen Einschätzungsbeiräten

ausscheiden wollten. Dieses Einhebungsmodell entsprach also schon lange nicht mehr dem rechtsstaatlichen Standard; es musste schon längst befürchtet werden, dass der Verfassungsgerichtshof diese bisherige gesetzliche Regelung, die Regelung, die wesentlich auf das Jahr 1966 zurückgeht, gerade mit Rücksicht auf die Einschätzungsbeiräte als nicht verfassungskonform aufheben wird."

Der damalige Landeshauptmann *Purtscher* legte im Landtag offen, an welchen Regelungen sich der Vorarlberger Gesetzgeber orientierte (FN ⁷): "Die neue Berechnungsbasis ist ja nicht unsere Erfindung. Salzburg hat dieses Modell eingeführt und es bewährt sich. Deshalb hat es Oberösterreich übernommen und Tirol ist dabei, ebenfalls dieses Salzburger Modell zu übernehmen und wir stehen nicht an zu sagen, wir haben das von den Salzburgern abgeschrieben. Warum sollen wir etwas Neues erfinden?"

Der auf diese Weise dokumentierte Umstand, dass das Salzburger FremdenverkehrsG dem Vorarlberger Gesetzgeber Pate stand, ist insbesondere auch in Hinblick auf die nunmehr in § 10 Abs 2 Vorarlberger TourismusG enthaltene spezielle Regelung für Bankgeschäfte, bei denen "der abgabepflichtige Umsatz das Eineinhalbfache der Summe der Provisions- und anderen Erträge aus Dienstleistungsgeschäften im Sinne der Anlage zu § 43 des Bankwesengesetzes" beträgt, von Bedeutung. Den Vorarlberger Gesetzesmaterialien ist nämlich sonst kein Motiv zu entnehmen, warum für Bankgeschäfte diese Sondervorschrift geschaffen wurde. § 36 Abs 2 des Salzburger FremdenverkehrsG lautete in seiner Stammfassung LGBl 1985/94: "Bei Geld- und Kreditinstituten einschließlich der Bausparkassen und der Österreichischen Postsparkasse ist der beitragspflichtige Umsatz aus Bankgeschäften die Summe der Erträge aus Provisionen und Gebühren im Sinne der Anlage zu § 24 des Kreditwesengesetzes, BGBl Nr. 63/1979, aus Bankgeschäften. Im Bauspargeschäft sind als beitragspflichtiger Umsatz aus Verträgen nur die Verwaltungsgebühren der Verträge mit Personen aus dem Land Salzburg zu erfassen." Mit LGBl 1988/87 wurde der Text des § 36 Abs 2 Salzburger FremdenverkehrsG leicht modifiziert, aber insbesondere der beitragspflichtige Umsatz auf "das 1,5-Fache der Summe der Provisions- und andren Erträge aus Dienstleistungsgeschäften" angehoben und im Bauspargeschäft neben den Verwaltungsgebühren auch die Zinserträge einbezogen. Als Begründung dafür findet sich in der Vorlage der Landesregierung bloß folgender Satz (FN ⁸): "Für die Geld- und Kreditinstitute wird die Bemessungsgrundlage um 50 v.H. erhöht, um auf diese Weise bei unveränderter Bemessungsgrundlage erhöhte Beitragsleistungen dieses Wirtschaftszweiges zu erreichen." Die 1988 erfolgte Änderung des § 36 Abs 2 Salzburger FremdverkehrsG, das

dann dem Vorarlberger Gesetzgeber als Vorbild diente, der gleich von vorneherein die um 50 % erhöhte Bemessungsgrundlage übernahm, war somit ausschließlich fiskalisch motiviert.

2. Die Erfassung des im örtlichen Bereich erzielten Fremdenverkehrsnutzens durch die Vorarlberger Tourismusbeiträge

2.1. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben

Die in Vorarlberg erhobenen Tourismusbeiträge gehören zu jenen Fremdenverkehrsabgaben, die von Unternehmen erhoben werden, die am Tourismus interessiert sind. Diese Abgabe zielt auf den von - in touristisch relevanten Bereichen - erwerbswirtschaftlich tätigen Unternehmen lukrierten Fremdenverkehrsnutzen ab (FN⁹). Derartige Abgaben erfassen "nicht nur die unmittelbar aus dem Fremdenverkehr erwachsenden wirtschaftlichen Vorteile - wenn also die Fremden direkt mit dem Interessenten in wirtschaftliche Beziehungen treten - [...], sondern auch die mittelbar erwachsenden, wenn durch den Fremdenverkehr in einem örtlichen Bereich eine Hebung der wirtschaftlichen Lage eintritt" (FN¹⁰).

Die Rechtsprechung des VfGH hat bereits früh erkennen lassen, dass der Gesetzgeber nicht völlig frei ist, wie er den Fremdenverkehrsnutzen erfasst. So kommt eine Anknüpfung an den Gewerbeertrag oder das Gewerbekapital vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes nicht in Betracht (FN¹¹): Die Fremdenverkehrsabgabe "erfasst einen anderen Besteuerungsgegenstand als die Gewerbesteuer, nämlich nicht den Gewerbebetrieb, sondern den aus dem Fremdenverkehr gezogenen Nutzen. Dieser Nutzen steht jedoch in keiner solchen Beziehung zu den objektiven Ertrags- und Kapitalverhältnissen eines Gewerbebetriebes, dass er durch Anwendung von Hundert- und Tausendsätzen auf den Gewerbeertrag und das Gewerbekapital steuerlich sachgerecht erfasst werden könnte. Schon der der Berechnung des Gewerbeertrages zugrundezuliegende Gewinn aus Gewerbebetrieb, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln ist' (§ 6 Abs 1 GewStG) enthält Elemente (zB bestimmte Betriebsausgaben, Rücklagen, Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung), die ihn nicht ohne entsprechende Modifizierung als Grundlage für die Besteuerung des aus dem Fremdenverkehr gezogenen Nutzens geeignet sein lassen. Diese Feststellung gilt aber auch für nach § 7 GewStG vorzunehmende Hinzurechnungen zum Gewinn aus Gewerbebetrieb (zB Zinsen für Dauerschulden, Renten, Gewinnanteile, Gehälter und sonstige Vergütungen, die Hälfte von Miet- und Pachtzinsen) und für nach § 8 GewStG vorzunehmende Kürzungen der Summe des Gewinnes und der Hinzurechnungen (zB 3 v. H. des

Einheitswertes des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes). Dazu kommt, dass die Steuermesszahlen, deren Anwendung auf den Gewerbeertrag den Steuermessbetrag ergibt (§ 11 GewStG, [...]), eine Abstufung aufweisen, die jedenfalls bei Unternehmen, in denen auch andere als auf den Fremdenverkehr zurückführende Umsätze getätigt werden, in keiner Beziehung zu dem aus dem Fremdenverkehr gezogenen Nutzen stehen."

Eine teilweise Anknüpfung an die einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlagen - wie an jene aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit - scheidet nach Auffassung des VfGH aus ähnlichen Gründen aus (FN ¹²): Zu den bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigenden Betriebsausgaben gehörten nämlich "... zB Anschaffungskosten von Teilschuldverschreibungen inländischer Gebietskörperschaften, des Wohnhaus-Wiederaufbaufonds oder inländischer Elektrizitätsversorgungsunternehmen ([...]), Zuwendungen an wissenschaftliche Hochschulen und Fakultäten, an die Akademie der bildenden Künste und an die Österreichische Akademie der Wissenschaften zur Durchführung von Lehr- und Forschungsaufgaben ([...]), alle in einem bestimmten Ausmaß des Gewinnes. Bei Ermittlung des Gewinnes nach § 4 Abs 1 (Betriebsvermögensvergleich) sind überdies die Vorschriften über die Bewertung zu befolgen, nach denen von den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bestimmte Absetzungen für Abnutzung vorzunehmen sind (§ 6) und auch vorzeitige Abschreibungen vorgenommen ([...]) und steuerfreie Rücklagen gebildet werden können ([...]). [...] Schon diese Beispiele zeigen, dass ein auf diese Weise ermittelter Gewinn in keiner sachgerechten Relation zu dem aus dem Fremdenverkehr im Lande Kärnten gezogenen Nutzen steht. Ein so ermittelter Gewinn ist keine geeignete Grundlage dafür, dass die Höhe der Fremdenverkehrsabgabe in ein sachgerechtes Verhältnis zu dem aus dem Fremdenverkehr im Lande Kärnten gezogenen Nutzen gesetzt wird. Die Bemessung der Fremdenverkehrsabgabe nach den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Sinne des EStG führt daher - ebenso wie die Bemessung nach dem einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag (Zerlegungsanteil) - dazu, dass Abgabepflichtige mit gleichem aus dem Fremdenverkehr gezogenen Nutzen nicht gleich besteuert werden. Dies ist die Folge davon, dass die Fremdenverkehrsabgabe an eine Bemessungsgrundlage gebunden wurde, die als ein Element für die Bemessung der gänzlich anders gelagerten Einkommensteuer normiert worden ist."

Hingegen hat der VfGH keine Bedenken, wenn Fremdenverkehrsabgaben den Fremdenverkehrsnutzen nach dem Umsatz bemessen (FN ¹³): "Wenn die Höhe der Fremdenverkehrsabgabe an den erzielten Umsatz angeknüpft

wird, ist das nicht unsachlich; bei einer Durchschnittsbetrachtung - die anzustellen hier schon aus verwaltungsökonomischen Gründen nahezu unerlässlich ist - lässt der Umsatz in der Regel auf den Nutzen aus dem Fremdenverkehr schließen, zumal für verschiedene Tätigkeiten verschiedene Abgabengruppen vorgesehen sind." Eine detaillierte Begründung, warum gerade die Anknüpfung an den Umsatz - anders als jene an den Gewerbeertrag oder die Einkünfte - keine sachlichen Bedenken weckt, findet sich in der Entscheidung nicht.

Wenn der Gesetzgeber auf den Umsatz des zweitvorangegangenen Jahres abstellt, kann das zwar zu Härten führen, wird aber vom VfGH hingenommen, zumal dies "auch eine Begünstigung bewirken kann"(FN ¹⁴): "Im Durchschnitt müssen sich also Vor- und Nachteile sowohl für den Abgabepflichtigen als auch für die Gemeinden, denen die Abgabenerträge zufließen, ausgleichen. Wirtschaftlich wirkt sich die getroffene Regelung dahin aus, dass die Abgabe für den aus dem Fremdenverkehr erzielten Nutzen erst zwei Jahre später zu entrichten ist. Dagegen ist sachlich nichts einzuwenden." Für den VfGH war aber möglicherweise ausschlaggebend, dass bloß eine an vergangene Perioden anknüpfende Regelung die - wohl auch verfassungsrechtlich gebotene - Voraussehbarkeit der Abgabenhöhe sicherstellt: "Wenn die Höhe der Fremdenverkehrsabgabe auf den Umsatz abstellt, muss dieser im Zeitpunkt der Erlassung des die Abgabe vorschreibenden Bescheides feststehen, was jedenfalls dann erwartet werden kann, wenn es sich um jenen des zweitvorangegangenen Jahres handelt." Der Gesetzgeber hatte somit widerstreitende verfassungsrechtliche Vorgaben miteinander in Einklang zu bringen. Dies erklärt den auf den ersten Blick großzügigen Maßstab des VfGH.

Die Anknüpfung der Fremdenverkehrsabgaben an den Umsatz dürfte dem VfGH sachgerecht erscheinen, um "auf den Überschuss des *aus* dem Fremdenverkehr gezogenen Nutzens über den *für* den Fremdenverkehr geschaffenen abzustellen" (FN ¹⁵). Der VfGH argumentiert wie folgt (FN ¹⁶): "Sehr häufig, wenn nicht regelmäßig, bringen Betriebe, die aus dem Fremdenverkehr Nutzen ziehen, diesem zugleich auch Anreize und Vorteile. Eine Verrechnung der Vorteile würde aber - abgesehen davon, dass sie praktisch kaum durchführbar wäre - die Interessenlage nicht verlässlich anzeigen, weil selbst ein negatives Ergebnis das Interesse am Fremdenverkehr nicht ausschliesse."

Vor allem aber ermöglicht die Anknüpfung an den Umsatz dem Gesetzgeber, die Steuerpflicht auf die lokal erzielten Umsätze einzuschränken (FN ¹⁷). Der VfGH erachtet diese Einschränkung gleichheitsrechtlich geboten und legt dabei einen tendenziell strengen Maßstab an: So hat der VfGH bereits in VfSlg 5811/1968

ausgesprochen, dass es "keinesfalls sachlich gerechtfertigt" wäre, "nur bei Umsätzen über 30, 50 und 70 Millionen Schilling anzunehmen, dass der übersteigende Betrag zu einem Drittel, einem Sechstel oder zur Gänze auf Umsätze in anderen Bundesländern entfällt". Diese zu Beiträgen an Fremdenverkehrsverbände entwickelte Rechtsprechung übertrug der VfGH in VfSlg 5995/1969 auch auf Fremdenverkehrsabgaben (FN ¹⁸): "Die Einbeziehung eines auch in anderen Bundesländern getätigten Umsatzes in die Bemessungsgrundlage der Abgabe ist sachlich nicht gerechtfertigt, denn diese Umsätze stehen nicht in einem sachgerechten Verhältnis zu dem aus dem Fremdenverkehr in Kärnten gezogenen Nutzen". Die Regelung des § 21 Burgenländisches FremdenverkehrsG war nur deshalb nicht verfassungswidrig, weil es der VfGH als zulässig ansah, den Begriff des "Jahresumsatzes" nicht als pauschalen Verweis auf das UStG anzusehen, sondern darunter "ausschließlich den im Burgenland entstandenen Umsatz zu verstehen" (FN ¹⁹). Im Falle der dem Erk VfSlg 15215/1998 zugrundeliegenden landesgesetzlichen Bestimmungen war dem VfGH eine derartige verfassungskonforme Auslegung aufgrund des eindeutigen Verweises auf das UStG nicht möglich, was zur Aufhebung der landesgesetzlichen Regelung führte: Die Einbeziehung der außerhalb des Bundeslandes erzielten Umsätze ließ sich verfassungsrechtlich nicht rechtfertigen.

Die Frage, welche Tätigkeiten eines Unternehmens dem die Fremdenverkehrsabgabe erhebenden Bundesland zuzuordnen sind, führt mitunter zu schwierigen Auslegungsfragen: Im Erk VfSlg 8528/1979 ging die Behörde zur Ermittlung des auf Tirol entfallenden beitragspflichtigen Umsatzes eines Versicherungsunternehmens vom einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und dem auf die Betriebsstätte Innsbruck entfallenden Anteil aus. Der VfGH erachtete die von der belangten Behörde getroffene Auslegung des Gesetzes, wonach "die Bf. deshalb zum wesentlichen Teil in Tirol tätig wird, weil die Kunden in Tirol geworben, aufgesucht, beraten und betreut werden, die Prämienverrechnung über die Betriebsstätte in Innsbruck erfolgt, von wo auch ein Teil der Abwicklung im Versicherungsfall besorgt wird, [...] nicht als denkunmöglich". Der Einwand der Beschwerdeführerin, im Hinblick auf ihren handelsrechtlichen Sitz in Wien, wo auch die der Umsatzsteuer unterliegenden Leistungen erfolgen, in Tirol nicht beitragspflichtig zu sein, überzeugte den VfGH nicht: Wenn man dieser Auffassung folgt, würde dies zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis führen, "weil es dann im Belieben eines ansonsten Beitragspflichtigen stünde, sich ungeachtet des aus dem Fremdenverkehr gezogenen Nutzens durch reine Organisationsmaßnahmen der Beitragspflicht zu entziehen". Dementsprechend ging der VfGH in VfSlg 8809/1980 davon aus, dass die Auffassung nicht denkunmöglich ist, "wonach es darauf ankommt, wo die Erwerbstätigkeit nach außen

ausgeübt wird [...]. In welcher Weise die Tätigkeit innerhalb des Unternehmens [...] organisatorisch verteilt wird, ist bei dieser Auslegung unerheblich."

Der VfGH lässt dem Gesetzgeber wenig Spielraum bei der Regelung der Frage, welche Umsätze innerhalb eines Bundeslandes erzielt werden: Im Erk VfSlg 16198/2001 reichte es nicht aus, dass Umsätze nur dann aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden, wenn sie von einer Betriebsstätte des Tourismusinteressenten außerhalb Oberösterreichs erbracht wurden. Diese Regelung verhinderte nämlich nicht, dass Umsätze, die außerhalb des Bundeslands erbracht werden, ohne dass dort eine Betriebsstätte bestand oder sie dieser Betriebsstätte zugeordnet werden konnten, in der Bemessungsgrundlage erfasst waren. Aus denselben Gründen hob der VfGH mit Erk VfSlg 17384/2004 die inhaltlich vergleichbare Salzburger Regelung auf: Es reichte nicht aus, dass bloß Umsätze, "die von einer Betriebsstätte des Unternehmens außerhalb des Landes Salzburg aus erbracht werden", aus der Bemessungsgrundlage ausgenommen sind. Darin sah der VfGH eine verfassungswidrige "Einbeziehung von Außer-Land-Umsätzen".

Die Rechtsprechung des VfGH macht deutlich, dass der Gleichheitsgrundsatz auch erforderlich macht, bestimmte Exporte aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden: In VfSlg 5606/1967 erachtete der VfGH eine Auslegung der Regelungen des OÖ Fremdenverkehrsgesetzes 1965 für verfassungswidrig, nach der auch "Lieferungen nach Orten außerhalb des Fremdenverkehrsgebiets [...], gleichgültig, ob die Lieferung in andere Fremdenverkehrsgebiete oder sonstige Orte, sei es in Oberösterreich, sei es in andere Bundesländer, ja sogar Exporte ins Ausland der Zahlungspflicht für Interessentenbeiträge" unterworfen sind. Eine Interpretation des Gesetzes, bei der der Interessentenbeitrag auch dann anfällt, wenn "die Firma ihre Produktion an den Großhandel oder direkt an die Schuhfabrik" absetzt und im örtlichen Bereich des Fremdenverkehrsverbandes "weder ein Geschäft noch einen Detailverkauf von Fertigerzeugnissen unterhalte", kann von Verfassungs wegen nicht akzeptiert werden. Der VfGH geht somit offenbar davon aus, dass "an alle Betriebe, die ihre Erzeugnisse nicht in dem Ort absetzen, in welchem sie ihren Sitz haben, keine Beitragsvorschriften erfolgen dürfen". Der Gleichheitssatz verlangt differenzierende Regelungen, die zumindest bestimmte Exporte befreien.

Bei Umsätzen, die am selben Ort erbracht werden, kann aber auch gerade in der Differenzierung eine Verfassungswidrigkeit begründet sein: Im Erk VfSlg 16121/2001 erachtete es der VfGH für gleichheitswidrig, Leistungen von Reisebüros und Reiseveranstaltern für Zwecke der Fremdenverkehrsbeiträge je nachdem

unterschiedlich zu behandeln, ob die Reiseleistungen an Letztverbraucher oder Unternehmer erbracht werden. Im Umstand, dass sich diese Differenzierung aus der Anknüpfung der landesgesetzlichen Regelungen an das Umsatzsteuergesetz ergab und dort unionsrechtlich vorgegeben ist, sah der VfGH keine sachliche Rechtfertigung. Auch das Argument der Vereinfachung konnte den VfGH nicht überzeugen: "Dass eine Behebung dieser unsachlichen Differenzierung das Gesetz komplizierter macht und daher die Selbstbemessung und die Kontrolle erschwert, mag sein, kann aber die Beibehaltung einer verfassungswidrigen Differenzierung nicht rechtfertigen. Im übrigen dürfte eine allfällige Sonderregelung für Reisebüros (die bis zur Novelle 1996 ohnehin im Gesetz enthalten war), angesichts der schon jetzt zahlreichen Sonderregelungen in § 35 Abs 1 SFVG nicht ins Gewicht fallen."

Schließlich ist auch die mögliche Konsequenz der doppelten Nichtbesteuerung kein verfassungsrechtlich akzeptables Argument, um die Einbeziehung der außerhalb des maßgebenden örtlichen Bereichs erbrachten Umsätze in die Bemessungsgrundlage zu rechtfertigen: Im Erk VfSlg 11640/1988 ließ sich der VfGH nicht vom Argument der Behörde überzeugen, wonach "ein Pflichtbeitrag, der sich nur am Umsatz im Bundesland Salzburg orientiere", dazu führen würde, "dass der größte Teil der Umsätze von Unternehmungen wie etwa jenes der bf. Gesellschaft mangels einer Betriebsstätte in anderen Bundesländern überhaupt keiner Beitragspflicht unterliege": "Denn der aus dem Fremdenverkehr in anderen Bundesländern gezogene Nutzen kann wohl nicht zur Bemessung eines Beitrages zum Fremdenverkehrsförderungsfonds im Land Salzburg herangezogen werden."

Im Erk VfSlg 18377/2008 hat der VfGH seine Rechtsprechung weiterentwickelt: Die Regelung des Salzburger TourismusG, die den Fremdenverkehrsnutzen von Mobilfunkbetreibern danach bemisst, inwieweit die Kunden des Unternehmens in Salzburg über eine Rechnungsadresse verfügen, hat der verfassungsgerichtlichen Prüfung standgehalten. Der VfGH hat dabei ausdrücklich nicht verlangt, zwischen "tourismusnahen" und "tourismusfernen" Kunden zu differenzieren. Ebenso wenig stieß sich der VfGH daran, dass eine derartige Regelung Unternehmen mit hohem Anteil von Endkunden ohne eigene Rechnungsadresse - also Erwerber von vorbezahlten Guthaben - privilegieren, allerdings auch angesichts der anzuwendenden niedrigen Beitragsgruppe. Auf den ersten Blick entsteht der Eindruck, der VfGH hätte die Anforderungen gelockert. Allerdings lässt die Begründung des Erkenntnisses auch schließen, dass der VfGH im Falle dieser Dienstleistungsanbieter eine Regelung, die nicht an die örtliche Zuordnung der Kunden, sondern an den Standort des Unternehmens

angeknüpft hätte, nicht gebilligt hätte: Der VfGH reagiert auf das Argument, wonach es zu einer Doppelbelastung der Umsätze der Mobilfunkbetreiber in mehreren Bundesländern kommen könne, mit dem Hinweis, dass dieser Einwand "angesichts der verfassungsrechtlichen Verpflichtung der Bundesländer, sich jeweils auf die Belastung des auf ihrem Gebiet erzielten Fremdenverkehrsnutzens zu beschränken [...], nicht nachvollziehbar" wäre. Wenn der VfGH aber davon ausgeht, dass die Gefahr der Doppelbelastung nicht besteht, könnte dies den Schluss zulassen, dass in solchen Konstellationen der Fremdenverkehrsnutzen für das leistende Unternehmen überhaupt nur empfängerseitig lokalisiert werden kann. Offenbar dürfen daher bei derartigen Dienstleistungen, die intensiv jüngere technologische Entwicklungen nutzen, Leistungen an Kunden, die außerhalb des für die Fremdenverkehrsabgabe maßgebenden örtlichen Bereichs verankert sind, gar nicht in die Abgabepflicht einbezogen werden.

2.2. Die einfachgesetzliche Rechtslage aus dem Blickwinkel der verfassungsrechtlichen Vorgaben

Vor dem Hintergrund der geschilderten Rechtsprechung sollen nun die in Vorarlberg geltenden Regelungen näher untersucht werden: Der Landesgesetzgeber hat sich entschlossen, zur Bemessung des Fremdenverkehrsnutzens im Regelfall den Umsatz heranzuziehen und damit einer verfassungsgerichtlichen Vorgabe entsprochen: Die Rechtsprechung hat erkennen lassen, dass sich die Anknüpfung an den Umsatz viel besser eignet, um den Fremdenverkehrsnutzen zu erfassen, als beispielsweise jene an den Gewerbeertrag oder an Teile der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage. Der VfGH hat aber auch deutlich gemacht, dass der Landesgesetzgeber keineswegs in Bausch und Bogen auf die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage verweisen darf, sondern aufgrund gleichheitsrechtlicher Vorgaben in manchen Fällen verpflichtet ist, umsatzsteuerliche Differenzierungen für Zwecke der Fremdenverkehrsabgaben wieder zu beseitigen, in anderen Fällen hingegen noch viel stärker als im Umsatzsteuerrecht zu differenzieren. Der Vorarlberger Landesgesetzgeber hat sich auch nicht mit einer pauschalen Verweisung auf die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen begnügt, sondern eine Reihe von Sondervorschriften geschaffen und auf diese Weise versucht, diesen Vorgaben Rechnung zu tragen. Bereits während der Diskussion im Landtag im Jahr 1990 hatte Abg. *Fend* darauf hingewiesen, dass es zur Ermittlung der Höhe der jeweils geschuldeten Tourismusbeiträge bei "ca 80 % [...] der Pflichtigen einer einzigen Rechenaufgabe, bestehend aus zwei Multiplikatoren, nämlich der steuerpflichtige Umsatz des Zweitvorjahres laut Umsatzsteuerbescheid des Finanzamtes [...] mal dem Prozentsatz der jeweiligen Abgabegruppe mal dem Hebesatz" bedarf (FN ²⁰) und damit implizit eingeräumt, dass

in immerhin rund 20 % der Fälle von der Umsatzsteuer abweichende Regelungen zu berücksichtigen sind. Seither sind gesetzliche Änderungen erfolgt, die zu weiteren Abweichungen von der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage geführt haben. Wäre es aus Vereinfachungsgründen gerechtfertigt, die Bemessungsgrundlage der Fremdenverkehrsabgaben ausschließlich an der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage zu orientieren - was nach der geschilderten Rechtsprechung des VfGH ohnehin zu bezweifeln ist -, hat sich der Landesgesetzgeber gerade durch die Erlassung der Sonderregelungen dieses Arguments begeben: Angesichts von bereits ohnehin existierenden Sonderregelungen fallen weitere - gleichheitsrechtlich erforderliche - Sonderregelungen nach Auffassung des Gerichtshofs in Hinblick auf die ohnehin bereits gegebene Kompliziertheit "nicht ins Gewicht" (FN ²¹). Der mögliche Einwand, dass der Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen typisierend an das Umsatzsteuerrecht anknüpft und daraus ergebende Verwerfungen eben hinzunehmen seien und gleichheitsrechtlich gerechtfertigt wären, verfängt daher nicht.

Eine pauschale Anknüpfung von Fremdenverkehrsabgaben an umsatzsteuerrechtliche Regelungen kommt schon aus grundsätzlichen Überlegungen nicht in Betracht: Das Ziel, den aus dem Fremdenverkehr im jeweiligen örtlichen Bereich gezogenen Nutzen zu erfassen, macht es unter anderem erforderlich, in manchen Fällen die in diesem Gebiet tätigen Unternehmen der Steuerpflicht zu unterwerfen, in anderen Fällen auch eine Nahebeziehung der Abnehmer der Leistungen dieser Unternehmen zu diesem Gebiet zu verlangen, wie sie etwa bei Ansässigkeit des Kunden im örtlichen Bereich oder bei dort urlaubenden Gästen der Fall ist. Im Regelfall müssen sowohl Leistungserbringer als auch Leistungsempfänger eine bestimmte Nahebeziehung zum maßgebenden örtlichen Bereich aufweisen, um den dort erzielten Fremdenverkehrsnutzen sachgerecht erfassen zu können. Die Konzeption des entweder vom Bestimmungsland- oder vom Ursprungslandprinzip geprägten Umsatzsteuerrechts entspricht diesen Anforderungen nicht immer.

Die Notwendigkeit, bei Regelung der Fremdenverkehrsabgaben von der Umsatzsteuer abzuweichen, ergibt sich aber auch aus Gründen der Gesetzestechnik: Im Umsatzsteuerrecht wird das Territorialitätsprinzip in manchen Fällen verwirklicht, in dem ein Umsatz zwar als im Inland ausgeführt gilt, dann aber im Falle der Leistung an ausländische Abnehmer von der Umsatzsteuer echt befreit wird. In anderen Fällen wird dasselbe Ergebnis dadurch erreicht, in dem der Leistungsort von Vorneherein ins Ausland verlegt wird und der Umsatz daher gar nicht im Inland steuerbar ist. Würde eine Fremdenverkehrsabgabe bloß die im örtlichen Bereich nach

umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben ausgeführten Umsätze erfassen, hinge von diesen - aus dem Blickwinkel der Umsatzsteuer - legislativen Zufällen die Steuerpflicht ab. Ähnlich ist es eine Frage der bloßen Gesetzestechnik, ob ein Unternehmer mit allen oder bestimmten Umsätzen von der Umsatzsteuer unecht befreit wird, oder ob er zur Gänze oder in Hinblick auf bestimmte Umsätze gar nicht in die Umsatzsteuer einbezogen wird und demnach als Privater behandelt wird. Eine Fremdenverkehrsabgabe, die bloß daran anknüpft, ob aus dem Blickwinkel des UStG ein umsatzsteuerbarer Umsatz ausgeführt wird, macht die Steuerpflicht von der Regelungstechnik abhängig und läuft Gefahr, gleichheitswidrig zu differenzieren.

§ 10 Abs 1 TourismusG definiert den abgabepflichtigen Umsatz in Anlehnung an die Umsatzsteuer, nämlich als die Summe der Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein selbständig Erwerbstätiger im Rahmen seiner Erwerbstätigkeit gegen Entgelt ausführt, sowie dem Eigenverbrauch. Anders als § 1 UStG enthält die Regelung aber keinen Inlandsbezug oder eine andere territoriale Anknüpfung. Der zweite Satz des § 10 Abs 1 TourismusG ordnet aber die sinngemäße Anwendung des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG 1994, in der Fassung BGBl 1995/21 an. Überlegenswert wäre, aus dieser Verweisung abzuleiten, nur im Inland oder im örtlichen Bereich getätigte Umsätze der Steuerpflicht zu unterwerfen. Dagegen spricht aber, dass § 10 Abs 1 lit b TourismusG "Umsätze [...] aus sonstigen Leistungen in anderen Bundesländern" und § 10 Abs 1 lit d TourismusG "Umsätze aus sonstigen Leistungen gemäß § 3a des Umsatzsteuergesetzes 1994, in der Fassung BGBl Nr. 21/1995, soweit sie im Inland nicht steuerbar sind", aus der Bemessungsgrundlage ausnimmt. Auf den ersten Blick scheint es, als wären diese Regelungen überflüssig, wenn sich aus der sinngemäßen Anwendung des § 1 Abs 1 Z 1 UStG bereits ergäbe, dass von Vorneherein nur die im Inland oder gar nur die in Vorarlberg ausgeführten Umsätze der Steuerpflicht unterliegen. Allerdings ist die heute in § 10 Abs 1 lit d TourismusG enthaltene Regelung erst mit LGBl 1997/84 in den damaligen § 5 Abs 1 TourismusG eingeführt worden. Begründet wurde diese Änderung damals wie folgt: "Eine Änderung im Umsatzsteuergesetz 1994 hat dazu geführt, dass auch Leistungen, die im Ausland für ausländische Auftraggeber erbracht werden, für die Bemessung des Tourismusbeitrags heranzuziehen sind. Durch eine entsprechende Ergänzung des § 5 Abs 1 werden solche Leistungen vom abgabepflichtigen Umsatz ausgenommen." (FN ²²) Ob die Änderung tatsächlich erforderlich war, soll hier nicht weiter vertieft werden. Der Wortlaut dieser Ausnahmeregelung ist aber denkbar weit und nimmt nun alle im Inland nicht steuerbaren sonstigen Leistungen ausdrücklich von der Fremdenverkehrsabgabe aus. Gerade die auf einen Spezialfall zugeschnittene Gesetzesbegründung zur Novelle und das Fehlen einer ausdrücklichen Befreiung nach der

Rechtslage vor der Novelle LGBI 1997/84 sprechen dafür, bereits die frühere Fassung des Gesetzes so zu deuten, dass sich schon aus dem Gebot der sinngemäßen Anwendung des § 1 Abs 1 Z 1 UStG ergibt, dass bloß Inlandsleistungen der Fremdenverkehrsabgabe unterliegen.

Dem Vorarlberger Landesgesetzgeber war bewusst, dass die Erfassung des im örtlichen Bereich erzielten Fremdenverkehrsnutzens erforderlich macht, Exportumsätze von der Steuerpflicht freizustellen. Die meisten der Befreiungen beziehen sich aber auf *Lieferungen*, die in andere EU-Staaten oder Drittländer erfolgen. Sonstige Leistungen sind nur im Ausnahmefall befreit. Auch die Vorschrift des § 10 Abs 1 lit b TourismusG stellt bloß "Lieferungen in andere Bundesländer, ausgenommen an Letztverbraucher" von der Steuerpflicht frei. Auch die Diskussion im Landtag drehte sich um den Export von Waren. Dies illustriert die Wortmeldung von Abg *Fend* (FN ²³): "Wenn auch Dkfm Heidi Senger-Weiss laut Tageszeitung 'Die Neue' der Meinung ist, dass bei einer Exportfirma, die 90 % ihrer Produkte exportiert, [...] die umsatzorientierte Bemessung der Abgaben nicht richtig sei, so dürfte diese Aussage doch auf einem Missverständnis beruhen. Es werden nämlich zur Bemessung der Fremdenverkehrsabgabe weder Exporte [...] herangezogen." Abg *Nosko* erläuterte die Ausnahme von der Befreiung für Letzt-verbraucher (FN ²⁴): "Umsätze von Gästen, die Waren in Vorarlberg kaufen und diese dann außerhalb Vorarlbergs verbringen oder sich nachliefern lassen, gehören zum abgabepflichtigen Umsatz."

§ 10 Abs 1 lit b TourismusG nimmt neben den Umsätzen "aus Lieferungen in andere Bundesländer" auch die Umsätze "aus sonstigen Leistungen in anderen Bundesländern" aus. Nicht bloß der Wortlaut dieser Regelung spricht dagegen, sie im Sinne von sonstigen Leistungen, die "in andere Bundesländer" ausgeführt werden, zu verstehen. Die bereits geschilderte Systematik macht deutlich, dass der Gesetzgeber mit dieser Formulierung die Befreiung der - sonst steuerpflichtigen - in anderen Bundesländern ausgeführten sonstigen Leistungen intendiert hat. Dementsprechend kann auch die Anordnung der sinngemäßen Anwendung maßgebender Teile der Regelung des § 7 UStG über Ausfuhrlieferungen bloß auf die Lieferungen in andere Bundesländer bezogen werden, wengleich sie erst am Ende des § 10 Abs 1 lit b TourismusG - und damit erst nach Erwähnung der sonstigen Leistungen - zu finden ist. Der VfGH hat bereits in VfSlg 16198/2001 vor dem Hintergrund des OÖ TourismusG deutlich gemacht, dass die Vorschrift des § 7 UStG "auf Dienstleistungen auch nicht sinngemäß übertragbar ist, weil sie den körperlichen Export eines Gegenstands voraussetzt".

Geht man davon aus, dass Bankgeschäfte den Tourismusbeiträgen bereits auf Grundlage des § 10 Abs 1 TourismusG unterliegen, kommt diese Steuerpflicht insoweit zum Tragen, als sie von einem in einer Gemeinde gelegenen Standort ausgeübt werden. Dass auch Banken aus dem Fremdenverkehr Nutzen ziehen können, ist angesichts der von der Rechtsprechung des VfGH aufgestellten Kriterien evident. Jedenfalls ein mittelbarer Fremdenverkehrsnutzen ergibt sich beispielsweise aus dem Finanzierungsbedarf der im Fremdenverkehr tätigen Unternehmen oder aus dem Veranlagungsbedarf erfolgreicher Fremdenverkehrsbetriebe. In Hinblick auf Geschäfte mit lokalen Kunden können Banken unmittelbar oder zumindest mittelbar vom Fremdenverkehr profitieren. Das Geschäft einer Bank ist aber nicht notwendigerweise lokal gebunden. Zwar kann sie auch insoweit aus dem Fremdenverkehr Nutzen erzielen, als sie Urlaubsgäste als Kunden gewinnen kann. Wenn Banken aber ihre Leistungen Personen anbieten, die überhaupt keinen lokalen Bezug aufweisen, wie dies bei auswärtigen Privatkunden und insbesondere auswärtigen Unternehmen der Fall sein kann, wird im Regelfall gar kein Fremdenverkehrsnutzen vorliegen. Erbringt eine Bank ihre Leistungen an eine in einem anderen Staat oder Bundesland ansässige juristische Person, ist dies wohl evident. Ein zu vernachlässigender Härtefall liegt hier nicht vor, denn ein Fremdenverkehrsnutzen kann in solchen Konstellationen - wenn überhaupt - nur im Ausnahmefall vorliegen. Eine Bank, die mit auswärtigen Unternehmen kontrahiert, profitiert insoweit genauso wenig vom Fremdenverkehr wie eine Produktionsfirma, die den Großhandel beliefert (FN²⁵). Wenn - wie der VfGH schon in VfSlg 5995/1969 zur Kärntner Fremdenverkehrsabgabe ausgesprochen hat - "Umsätze, die von einer im Bundesland Kärnten gelegenen Betriebsstätte in andere Bundesländer ausgeführt werden", nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden dürfen, so dürfen wohl auch nicht im Falle einer in Vorarlberg tätigen Bank Umsätze, die aus Geschäften mit in anderen Bundesländern oder gar im Ausland ansässigen Unternehmen stammen, einer Fremdenverkehrsabgabe unterworfen werden.

Allerdings darf nicht übersehen werden, dass der VfGH bisher bei Umsätzen von Wirtschaftstreuhändern oder Rechtsanwälten den Fremdenverkehrsnutzen bejahte, ohne zu verlangen, dass Leistungen an auswärtige Klienten aus der Bemessungsgrundlage ausgeklammert werden. Ebenso hatte der VfGH keine Bedenken gegen die generelle Einbeziehung einer Innsbrucker Betriebsstätte eines Wiener Versicherungsunternehmens in die Tiroler Fremdenverkehrsabgabepflicht, und zwar unabhängig davon, ob und in welchem Ausmaß die Kunden selbst in Tirol ansässig waren. Gerade in diesem Fall war aber für den VfGH mitentscheidend, dass zu "den Aufgaben dieser Betriebsstätte... das Aufsuchen, Beraten und Betreuen von Kunden im Bundesland Tirol" gehört und dass

der "Betriebsstätte [...] auch die Verrechnung und das Inkasso der Versicherungsprämien, ebenso ein Teil der Abwicklung im Leistungsfall" zugekommen ist. Der *starke örtliche Bezug zu den Kunden* war also für den VfGH von Bedeutung. Ob im Falle von Dienstleistungen von Steuerberatern und Anwälten nach wie vor in allen oder zumindest den weitaus überwiegenden Fällen ein ähnlicher örtlicher Bezug unterstellt werden kann, ist zunehmend fraglich: Die wachsende Spezialisierung dieser Dienstleistungserbringer und sowohl deren Mobilität als auch jene ihrer Klienten bewirkt, dass solche Beratungsleistungen immer häufiger überregional angeboten werden und umgekehrt auch die in Fremdenverkehrsgemeinden ansässigen Unternehmen und Privaten Leistungen von Beratern in anderen Bundesländern oder auch im Ausland in Anspruch nehmen. Ähnlich verhält es sich bei Bankgeschäften: Fremdenverkehrsbetriebe aus Vorarlberger Gemeinden nehmen diese Dienstleistungen häufig in Innsbruck, Wien oder im Ausland in Anspruch und umgekehrt erbringen die in Vorarlberger Gemeinden ansässigen Banken häufig ihre Leistungen an Kunden außerhalb des örtlichen Bereichs (FN ²⁶). Bei Bankgeschäften ist zusätzlich auch noch die technologische Entwicklung zu berücksichtigen, die es stärker ermöglicht, solche Dienstleistungen elektronisch anzubieten, sodass die bei Leistungen von Anwälten und Steuerberatern nach wie vor bedeutende Beratung, die auch laufenden unmittelbaren persönlichen Kontakt begünstigt oder gar erfordert, zunehmend in den Hintergrund tritt.

Aus diesem, aber auch aus den folgenden Gründen soll der Umstand, dass der VfGH bei Steuerberatern und Anwälten bisher keine nach den Leistungsempfängern differenzierenden Regelungen verlangt hat, nicht überbetont werden: In den seinerzeitigen verfassungsgerichtlichen Verfahren ist es um die Frage gegangen, wie hoch der Fremdenverkehrsnutzen dieser beratenden Berufe im Verhältnis zu anderen Berufsgruppen ist und ob es überhaupt sachgerecht ist, einen Fremdenverkehrsnutzen anzunehmen. Die Frage, ob Leistungen an auswärtige Klienten ebenfalls einbezogen werden dürfen, ist nicht releviert worden. Vor allem aber macht die jüngere Rechtsprechung zur Fremdenverkehrsabgabepflicht von Dienstleistungen - und hier wiederum insbesondere bei unter Nutzung neuerer Technologie erbrachten Dienstleistungen - deutlich, dass die Anknüpfung an den Ortsbezug des Empfängers nicht nur hingenommen wird, sondern möglicherweise sogar verfassungsrechtlich geboten ist. In dem bereits geschilderten Erk zum Salzburger TourismusG reagiert der VfGH nämlich auf das Argument, wonach es zu einer Doppelbelastung der Umsätze der Mobilfunkbetreiber in mehreren Bundesländern kommen könne, mit dem Hinweis, dass dieser Einwand "angesichts der verfassungsrechtlichen Verpflichtung des Bundesländer, sich jeweils auf die Belastung des auf ihrem Gebiet

erzielten Fremdenverkehrsnutzens zu beschränken [...], nicht nachvollziehbar" wäre. Dies lässt den Schluss zu, dass in solchen Konstellationen der Fremdenverkehrs nutzen für das leistende Unternehmen überhaupt nur empfängerseitig lokalisiert werden kann. Überträgt man diese Überlegungen auch auf Bankgeschäfte, spricht dies dafür, dass Bankgeschäfte mit Kunden außerhalb des für die Fremdenverkehrsabgabe maßgebenden örtlichen Bereichs generell aus der Bemessungsgrundlage auszuklammern sind.

Der Gesetzgeber war sich im Bereich verwandter Geschäfte offenbar durchaus bewusst, dass es der Einschränkung auf den örtlichen Bereich bedarf: Nach § 10 Abs 2 Satz 2 TourismusG sind im Bauspargeschäft abgabepflichtiger Umsatz die Verwaltungsgebühren und Zinserträge aus Verträgen mit "Personen, die ihren Wohnsitz in Vorarlberg haben". Bei den Versicherungsunternehmen ist nach § 10 Abs 5 TourismusG der abgabepflichtige Umsatz aus Versicherungsverhältnissen die Summe der abgegrenzten Prämien, bei denen im Zeitpunkt der Fälligkeit des Versicherungsentgelts "entweder der Versicherungsnehmer seinen Wohnsitz in Vorarlberg hat oder die versicherte Sache sich in Vorarlberg befindet".

Vor diesem Hintergrund soll die derzeit in Vorarlberg geltende Rechtslage gedeutet werden: Nach § 10 Abs 1 lit d TourismusG sind Umsätze aus sonstigen Leistungen gemäß § 3a UStG 1994 idF BGBl 1995/21 und gemäß § 10 Abs 1 lit b TourismusG auch Umsätze aus sonstigen Leistungen in anderen Bundesländern von der Bemessungsgrundlage auszunehmen. Geht man naheliegenderweise davon aus, dass spätestens seit der Novelle LGBl 1997/84 die Vorschrift des § 3a UStG idF BGBl 1995/21 auch für die Beantwortung der Frage Bedeutung hat, ob ein Umsatz in einem anderen Bundesland ausgeführt wird, kommen bei Bankgeschäften insbesondere die Regelungen über Katalogleistungen in Betracht. Handelt es sich um sonstige Leistungen der in § 6 Abs 1 Z 8 lit a bis h und Z 9 lit c UStG bezeichneten Art, liegt der Ort bei Leistungen an Unternehmer dort, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Solche Bankgeschäfte mit ausländischen Unternehmern könnten damit von der Tourismusbeitragspflicht befreit sein. Wenn man diese Grundsätze auf die Bestimmung des Leistungsorts nach § 10 Abs 1 lit b TourismusG sinngemäß anwendet, sind wohl auch derartige Bankgeschäfte mit Unternehmern, die ihr Unternehmen in einem anderen Bundesland betreiben, von der Beitragspflicht ausgenommen. Ist der Empfänger kein Unternehmer und hat er Wohnsitz oder Sitz bloß im Drittlandsgebiet, liegt ebenfalls kein steuerbarer Umsatz im Inland und damit auch keine Tourismusbeitragspflicht vor. Damit reduziert sich die Steuerpflicht auf jene Umsätze, die an Private im Inland und in anderen EU-Staaten getätigt werden. Die

sinngemäße Anwendung dieser Grundsätze auf § 10 Abs 1 lit b TourismusG führt nicht dazu, dass auch Umsätze an Private in anderen Bundesländern befreit sind, denn in anderen Bundesländern Ansässige werden wohl eher wie im Unionsgebiet Ansässige und nicht wie in Drittländern Ansässige zu behandeln sein.

Dieses Auslegungsergebnis wäre in Hinblick auf die in § 3a Abs 10 Z 7 UStG 1994 idF BGBl 1995/21 genannten, mit Unternehmern getätigten Bankgeschäfte sachgerecht, wenn man die Rechtsprechung dahin deutet, dass zumindest Leistungen an ausländische Unternehmen nicht ohne weiteres der Abgabepflicht unterworfen werden dürfen. Soweit derartige Bankgeschäfte mit Privaten abgeschlossen werden, ist allerdings die Differenzierung zwischen der Ansässigkeit in der EU und außerhalb der EU für Zwecke des Tourismusbeitrags nicht überzeugend. Es erscheint wenig sachgerecht, Geschäfte mit Privatkunden aus Drittländern generell von der Beitragspflicht auszunehmen, also auch dann, wenn es sich um Gäste handelt, die sich aus Gründen des Fremdenverkehrs in der Vorarlberger Gemeinde aufhalten. Genauso willkürlich ist es, Geschäfte mit Privaten aus anderen EU-Staaten jedenfalls in die Beitragspflicht einzubeziehen und damit auch Bankgeschäfte zu erfassen, in denen der Kunde sich überhaupt nicht in der Gemeinde aufhält.

Fraglich ist aber, ob diese zu § 10 Abs 1 TourismusG angestellten Überlegungen überhaupt von Bedeutung sind, wenn man bedenkt, dass die Bankgeschäfte in einem eigenen Absatz geregelt sind. Zwei unterschiedliche Normhypothesen bieten sich an, um das Verhältnis von § 10 Abs 1 und § 10 Abs 2 TourismusG zueinander zu deuten: Nach einer Auffassung kann § 10 Abs 2 TourismusG als die einzige Vorschrift verstanden werden, die Bankgeschäfte als abgabepflichtige Umsätze regelt. Bankgeschäfte wären demnach aus dem Anwendungsbereich des § 10 Abs 1 TourismusG herausgenommen und ausschließlich nach § 10 Abs 2 TourismusG zu behandeln. Eine Differenzierung nach den Empfängern der Leistung wäre dann nicht möglich, denn der Wortlaut des § 10 Abs 2 TourismusG bietet keinen Anhaltspunkt dafür. Erachtet man die generelle und differenzierungslose Einbeziehung von Leistungen an auswärtige Kunden als verfassungswidrig, kann die Rechtslage nicht im Interpretationsweg, sondern bloß durch Aufhebung durch den VfGH bereinigt werden.

Alternativ dazu könnte § 10 Abs 1 TourismusG als die Vorschrift verstanden werden, die alle Umsätze und damit auch in einem ersten Schritt Bankgeschäfte erfasst. Lediglich jene Bankgeschäfte, die von § 10 Abs 1 TourismusG erfasst sind, sind in weiterer Folge nach § 10 Abs 2 TourismusG zu beurteilen.

Wenn daher Leistungen an bestimmte auswärtige Empfänger gar nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs 1 TourismusG fallen, sind sie auch nicht von § 10 Abs 2 TourismusG erfasst. Demnach würde § 10 Abs 2 TourismusG aus dem Kreise der überhaupt nach Abs 1 in die Bemessungsgrundlage fallenden Leistungen den Kreis der steuerpflichtigen Umsätze auf Provisions- und andere Erträge aus Dienstleistungsgeschäften weiter einengen, aber gleichzeitig auch den dann verbleibenden Betrag um 50 % erhöhen. Leistungen an Empfänger, die ihr Unternehmen außerhalb Vorarlbergs betreiben, wären dann von der Beitragspflicht ausgenommen, ebenso wie Leistungen an Drittlandsempfänger. Diese Auslegung hat den Vorzug, dass sie allfälligen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Einbeziehung von Leistungen an auswärtige Unternehmen begegnet, sie kann aber die Differenzierung zwischen privaten Empfängern in Drittländern und in der EU nicht beseitigen.

Somit zeigt sich, dass *erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken* dagegen bestehen, dass die in § 10 TourismusG enthaltenen Regelungen generell auch "Bankgeschäfte" mit ausländischen Kunden in die für Zwecke der Tourismusbeiträge maßgebende Bemessungsgrundlage einbeziehen. Partiiell lassen sich diese Einwände im Wege der verfassungskonformen Interpretation der maßgebenden Bestimmungen ausräumen, aber eben nicht zur Gänze. Der Umstand, dass der Wortlaut der Vorschriften des § 10 Abs 1 und 2 TourismusG keine hinreichende Differenzierung ermöglicht, führt dazu, dass sich die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen diese Regelungen selbst richten.

3. Die Erfassung des Fremdenverkehrsnutzens aus dem Blickwinkel der Gemeinde

3.1. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben

Fremdenverkehrsabgaben erfassen den speziellen Nutzen, der sich aus dem Fremdenverkehr ergibt. Es darf dabei nur derjenige Nutzen erfasst werden, der mit dem örtlichen Fremdenverkehr verbunden ist (FN ²⁷). Dabei stellt sich die Frage, was der jeweilige örtliche Bereich ist, der für diese Zwecke maßgebend ist.

Der VfGH hat zu dieser Frage bereits im Erk VfSlg 5606/1967 anhand des Interessentenbeitrags nach dem damaligen OÖ Fremdenverkehrsgesetz Stellung genommen. Interessentenbeiträge durften nach den damals in Oberösterreich geltenden Regelungen nur für bestimmte Gebiete erhoben werden, die als Fremdenverkehrsgebiete deklariert wurden und für die ein Fremdenverkehrsverband errichtet wurde. Der VfGH erachtete es als gleichheitswidrig, wenn der Interessentenbeitrag auch Vorteile erfasst, die "durch Lieferungen

nach Orten außerhalb des Fremdenverkehrsgebietes [...] erwachsen, gleichgültig, ob die Lieferungen in andere Fremdenverkehrsgebiete oder sonstige Orte, sei es in Oberösterreich, sei es in anderen Bundesländern erfolgen, ja sogar Exporte ins Ausland der Zahlungspflicht für Interessentenbeiträge ausdrücklich unterwirft". Daraus wird deutlich, dass der VfGH im Falle von Interessentenbeiträgen, die von Fremdenverkehrsverbänden erhoben werden, verlangt, dass sich der örtliche Bereich auf das jeweilige Fremdenverkehrsgebiet, für das der Verband errichtet wurde, bezieht. Auch wenn also - wie in dem dem Erk VfSlg 5606/1967 zugrundeliegenden Fall - das maßgebende Gesetz ein Landesgesetz ist, ist dennoch nicht jedenfalls das ganze Bundesland der relevante örtliche Bereich.

Das Erk VfSlg 5811/1968 erging zum Tiroler FremdenverkehrsG und ebenfalls zu einem nicht als Abgabe erhobenen Beitrag. Der VfGH hielt die Regelung für verfassungswidrig, "weil sie bei Bestimmung der Grundzahl für die Berechnung der Pflichtbeiträge nicht zwischen Umsätzen im Bundesland Tirol und in anderen Bundesländern unterscheidet" und daher "dem Erfordernis einer sachlich notwendigen Differenzierung nicht Rechnung trägt". Interessant ist die weitere Anmerkung des VfGH: "Es brauchte auch nicht untersucht zu werden, ob und inwieweit in der Unterlassung einer weiteren Differenzierung eine Verletzung des Gleichheitssatzes gelegen ist. Der Verfassungsgerichtshof brauchte daher nicht auf die Frage einzugehen, ob und inwieweit die Heranziehung des Umsatzes als Berechnungsgrundlage für die Pflichtbeiträge an die Fremdenverkehrsverbände eine weitere Differenzierung notwendig macht, um eine sachgerechte Beziehung zu dem innerhalb eines Fremdenverkehrsverbandes erzielten wirtschaftlichen Erfolg herzustellen". Unklar ist, ob der VfGH mit dieser Formulierung inhaltlich von der in VfSlg 5606/1967 getroffenen Entscheidung abgerückt ist. Die beiden Entscheidungen stehen jedenfalls nicht miteinander im Widerspruch.

Dem Erk VfSlg 5995/1969 ist dann der Fall einer gemeinschaftlichen Landesabgabe - geregelt im seinerzeitigen Kärntner FremdenverkehrsabgabeG - zugrundegelegt. Der VfGH berief sich auf das zu den Tiroler Beiträgen zu Fremdenverkehrsverbänden ergangene und eben geschilderte Erk VfSlg 5811/1968 und machte auf diese Weise deutlich, dass seine Anforderungen zum örtlichen Bereich nicht davon abhängen, ob es sich um eine Abgabe im finanzverfassungsrechtlichen Sinn handelt oder nicht. Dies ist aus mehreren Gründen überzeugend: Zum einen ist es bei diesen Interessentenbeiträgen nicht so einfach, ihren Abgabencharakter im finanzverfassungsrechtlichen Sinn zu beurteilen. Oft bleibt diese Frage umstritten (FN ²⁸). Die Rechtsprechung

des VfGH erachtet die für Interessentenbeiträge entwickelten Grundsätze auch für Fremdenverkehrsabgaben im Sinne der finanzausgleichsrechtlichen Regelungen maßgebend (FN ²⁹). Dies ist im vorliegenden Fall auch deshalb naheliegend, weil sich die Rechtsprechung, die die Beitrags- oder Abgabepflicht auf den örtlichen Fremdenverkehrsnutzen beschränkt, auf den Gleichheitsgrundsatz stützt und gleichheitsrechtliche Anforderungen ungeachtet des Umstands, ob eine Regelung als finanzverfassungsrechtliche Abgabe einzustufen ist oder nicht, zum Tragen kommen.

Inhaltlich stieß sich der VfGH im gerade erwähnten Erk VfSlg 5995/1969 daran, dass Umsätze, die von einer im Bundesland Kärnten gelegenen Betriebsstätte in andere Bundesländer ausgeführt werden, in die Bemessungsgrundlage der Abgabe einbezogen waren: "Besteuerungsgegenstand der Abgabe ist aber der aus dem Fremdenverkehr gezogene Nutzen; dies kann, da die Abgabe eine zwischen Land und Gemeinden geteilte Abgabe ist, nur der aus dem Fremdenverkehr im Lande Kärnten gezogene Nutzen sein. Die Einbeziehung eines auch in anderen Bundesländern getätigten Umsatzes ist sachlich nicht gerechtfertigt". Im vorliegenden Fall bedurfte es jedenfalls keiner weiteren Differenzierung innerhalb Kärntens, denn die geteilte Landesabgabe war im gesamten Landesgebiet zu erheben.

Im Erk VfSlg 6205/1970 verwies der VfGH ausdrücklich auf VfSlg 5995/1969: Schließlich handelte es sich bei der ihm nun vorliegenden burgenländischen Regelung ebenfalls um eine zwischen Land und Gemeinden geteilte Abgabe, der auf den ersten Blick der Mangel anhaftete, auch außerhalb des Burgenlands ausgeführte Umsätze zu erfassen. Der VfGH bezog den Begriff des Jahresumsatzes in verfassungskonformer Interpretation auf den *im Burgenland* entstandenen Umsatz und löste das Problem auf diese Weise (FN ³⁰). Die burgenländische Regelung unterschied sich aber insoweit von der Kärntner Regelung, als die Abgabe nur in Fremdenverkehrsgemeinden zu erheben war. Unter diesem Gesichtspunkt war die im Burgenland geltende Regelung aber am ehesten den oberösterreichischen Pflichtbeiträgen vergleichbar, über die der VfGH in VfSlg 5606/1967 entschieden hatte. In diesem Erk hat der VfGH aus dem Gleichheitssatz abgeleitet, dass auch die anderen außerhalb des örtlichen Bereichs des Fremdenverkehrsverbandes im selben Bundesland getätigten Umsätze aus der Bemessungsgrundlage auszunehmen sind, während sich der VfGH in VfSlg 6205/1970 damit begnügte zu fordern, die außerhalb des Landes getätigten Umsätze auszunehmen.

Es fällt schwer, die Erk VfSlg 5606/1967 und 6205/1970 miteinander in Einklang zu bringen, wenn man - wie dies ebenfalls aus der Rechtsprechung des VfGH folgt - davon ausgeht, dass der Umstand, ob ein Interessentenbeitrag als finanzverfassungsrechtliche Abgabe ausgestaltet ist, nicht entscheidend ist. Von Bedeutung könnte sein, dass es sich im Falle der burgenländischen Regelung um eine zwischen Land und Gemeinden geteilte Abgabe handelte, sodass der Ertrag der Abgabe teilweise dem Land zukam. Dies könnte es rechtfertigen, auch in örtlicher Hinsicht auf das Landesgebiet abzustellen, auch wenn die Abgabe nicht in allen Gemeinden erhoben wurde. Allerdings war auch der in Oberösterreich erhobene Pflichtbeitrag zu einem geringen Teil an den Landesfremdenverkehrsverband weiterzureichen (FN ³¹). Möglicherweise hat der VfGH auch übersehen, dass die burgenländische Abgabe nicht im gesamten Landesgebiet erhoben wurde, da sonst zu erwarten gewesen wäre, dass der Gerichtshof deutlich gemacht hätte, warum er in beiden Entscheidungen unterschiedlich vorgeht.

Die jüngere Rechtsprechung des VfGH hat allerdings die vom Gerichtshof zur burgenländischen Abgabe im Erk VfSlg 6205/1970 - bewusst oder unbewusst - bezogene Linie beibehalten und sie sogar auf Interessentenbeiträge außerhalb des finanzverfassungsrechtlichen Abgabebegriffs angewendet: So hat der VfGH im Erk VfSlg 16198/2001 im Fall eines in Oberösterreich erhobenen Interessentenbeitrags lediglich gefordert, den außerhalb des Landes erzielten Umsatz aus der Bemessungsgrundlage auszunehmen. Der Fall war insoweit mit dem - ebenfalls zur Rechtslage in Oberösterreich ergangenen - Erk VfSlg 5606/1967 vergleichbar, weil der Interessentenbeitrag ebenfalls nicht im gesamten Landesgebiet zu erheben war: Lediglich in Tourismusgemeinden gab es die Beitragspflicht (FN ³²), und der Status als Tourismusgemeinde hing von den im Gesetz genannten Kriterien ab, anhand derer die Landesregierung die Entscheidung im Verordnungsweg zu treffen hatte.

3.2. Die einfachgesetzliche Rechtslage aus dem Blickwinkel der verfassungsrechtlichen Vorgaben

Bei den Vorarlberger Tourismusbeiträgen handelt es sich um vom Landesgesetzgeber den Gemeinden nach § 8 Abs 5 F-VG überlassene Abgaben (FN ³³): Nach dieser Vorschrift kann die Landesgesetzgebung Gemeinden ermächtigen, bestimmte Abgaben auf Grund eines Beschlusses der Gemeindevertretung zu erheben. Solche Landesgesetze müssen die wesentlichen Merkmale dieser Abgaben, insbesondere auch ihr zulässiges Höchstmaß bestimmen. Nach § 6 TourismusG sind Gemeinden, die sich gemäß § 2 zu Tourismusgemeinden

erklärt haben, ermächtigt, zur Deckung ihres Aufwandes für tourismusfördernde Maßnahmen und Einrichtungen Tourismusbeiträge einzuheben. Die Erklärung nach § 2 TourismusG zur Tourismusgemeinde liegt letztlich im Belieben der Gemeinde, denn "Gemeinden, in denen der Tourismus von besonderer Bedeutung ist oder die sich die Förderung des Tourismus in besonderem Maße zur Aufgabe machen, können durch Beschluss der Gemeindevertretung zu Tourismusgemeinden erklärt werden."

Das Vorarlberger TourismusG geht aber dennoch davon aus, dass der maßgebende örtliche Bereich das Landesgebiet ist: Zwar enthält § 10 Abs 7 TourismusG im Falle mehrerer Standorte eine Regel, wie die Umsätze auf die Gemeinden aufzuteilen sind. Dies gilt aber nur bei mehreren Standorten und nicht dann, wenn ein Erwerbstätiger auch Umsätze außerhalb seiner Gemeinde tätigt. Lediglich "Umsätze aus Lieferungen in andere Bundesländer, ausgenommen an Letztverbraucher, oder aus sonstigen Leistungen in anderen Bundesländern" sind nach § 10 Abs 1 lit b TourismusG aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Umsätze aus Lieferungen in andere Gemeinden oder aus sonstigen Leistungen in anderen Gemeinden bleiben steuerpflichtig. Der Wortlaut der Regelung des § 10 Abs 2 TourismusG für Bankgeschäfte lässt nicht einmal eine Ausnahme für Geschäfte mit Kunden in anderen Bundesländern oder im Ausland erkennen, geschweige denn für Geschäfte mit Kunden in anderen Vorarlberger Gemeinden.

Vor dem Hintergrund der geschilderten verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen stellt sich die Frage, ob eine Beschränkung auf das Gemeindegebiet als maßgebender örtlicher Bereich geboten ist. Eine völlig eindeutige Beurteilung lässt sich nicht vornehmen: Die Rechtsprechung des VfGH dürfte dahin tendieren, einheitlich das Landesgebiet als den maßgebenden örtlichen Bereich anzusehen, und zwar unabhängig davon, ob eine Abgabe oder ein außerhalb des Abgabenrechts geregelter Interessentenbeitrag tatsächlich im gesamten Landesgebiet erhoben wird. Die noch in VfSlg 5606/1967 eingeforderte und in VfSlg 5811/1968 zumindest anklingende Differenzierung innerhalb eines Bundeslands wird vom Gerichtshof offenbar nicht mehr verlangt. Das Erk VfSlg 5606/1967 scheint überholt, obwohl sich der VfGH niemals ausdrücklich davon distanziert hat.

Allerdings darf nicht übersehen werden, dass es sich bei den Vorarlberger Tourismusbeiträgen um eine *Gemeindeabgabe* handelt. Die vom VfGH sonst verwendete Begründungsformel rückt nämlich die Einordnung der vom Gerichtshof sonst entschiedenen Fälle als *Landesabgaben* in den Vordergrund (FN ³⁴): Der VfGH hat "aus der Einordnung der Fremdenverkehrsabgaben als Landesabgaben abgeleitet, dass nur der im jeweiligen

Bundesland erzielte Umsatz in einem sachgerechten Verhältnis zum Fremdenverkehrsnutzen stehe, und daher Bedenken gegen Regelungen geäußert, die dazu führten, dass auch der außerhalb des Landes erzielte Umsatz in die Bemessung der Fremdenverkehrsabgaben einbezogen wurde (VfSlg 5811/1968, 5995/1969, 6205/1970, 11.640/1988, 12.224/1989, 15.215/1998)." Dies könnte den Schluss zulassen, dass der VfGH bei Gemeindeabgaben sinngemäß fordert, dass nur der in der jeweiligen Gemeinde erzielte Umsatz in einem sachgerechten Verhältnis zum Fremdenverkehrsnutzen steht.

Beschlussrechtsabgaben unterscheiden sich von anderen Gemeindeabgaben auch noch darin, dass jede Gemeinde eigenständig über ihre Erhebung entscheiden und auch die Höhe variieren kann. Dies ist auch bei den Vorarlberger Tourismusbeiträgen der Fall: Den Gemeinden steht es frei, sich - ohne Genehmigung durch die Landesregierung - zu Tourismusgemeinden zu erklären und dann die Abgabe auszuschreiben. Der VfGH hat am Beispiel einer Zweitwohnsitzabgabe deutlich gemacht, dass es auch für ihn einen wesentlichen Unterschied macht, ob eine Abgabe "in Form einer Beschlussrechtsabgabe nach § 8 Abs 5 F-VG 1948 oder einer 'gewöhnlichen' ausschließlichen Gemeindeabgabe erhoben" wird (FN ³⁵). Insoweit unterscheiden sich die Vorarlberger Tourismusbeiträge auch von Interessentenbeiträgen, die zwar auch nur in bestimmten örtlichen Bereichen erhoben werden, für die aber im Regelfall aufgrund landesgesetzlicher Regelung eine Erhebungspflicht besteht (FN ³⁶).

Möglicherweise bewegen diese Argumente den VfGH, zumindest für Beschlussrechtsabgaben zu der in VfSlg 5606/1967 vertretenen und von ihm nie förmlich aufgegebenen Auffassung zurückzukehren. Die damals vom Gerichtshof geäußerten Bedenken können auch heute gegen eine Gemeindeabgabe gerichtet werden, die auch Umsätze außerhalb des Gemeindegebiets in die Bemessungsgrundlage einbezieht: "Würde das Gesetz auch jenen Nutzen als Grundlage der Beitragsleistung heranziehen, der nicht aus dem örtlichen Bereich eines Fremdenverkehrsgebietes, sondern unabhängig davon außerhalb des Fremdenverkehrsgebietes, insbesondere auch aus einem anderen Bundesland oder dem Ausland erwächst, so müsste dies gegenüber den mit keinerlei Beitragsleistungen belasteten Unternehmen, die ihren Sitz in Nichtfremdenverkehrsgebieten haben, zu einer sachlich nicht gerechtfertigten und damit verfassungswidrigen Schlechterstellung führen."

4. Die Erfassung des Fremdenverkehrsnutzen von Bankgeschäften

4.1. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben

Die Verknüpfung der Abgabepflicht mit dem aus dem Fremdenverkehr gezogenen Nutzen ist nach der Rechtsprechung des VfGH nur dann sachlich gerechtfertigt, wenn sich die Abgabenbelastung verhältnismäßig an diesem aus dem Fremdenverkehr gezogenen Nutzen orientiert (FN ³⁷). Entsprechend des auch sonst angewendeten gleichheitsrechtlichen Maßstabs dürfen der Fremdenverkehrsabgabe nur Unternehmen unterliegen, die überhaupt aus dem Fremdenverkehr Nutzen ziehen. In weiterer Folge erfordert dann das Verhältnismäßigkeitsgebot, nur jene Umsätze von der Abgabepflicht zu erfassen, mit welchen das Unternehmen aus dem Fremdenverkehr Nutzen erzielen kann. Aus diesem Grund sind - wie bereits gezeigt werden konnte - die außerhalb des "örtlichen Bereichs" - wie immer man diesen auch definiert - getätigten Umsätze aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Genauso erfordert das aus dem Gleichheitsgrundsatz erfließende Verhältnismäßigkeitsgebot aber auch, dass Unternehmen, die aus dem Fremdenverkehr im Wesentlichen gleichen Nutzen ziehen, auch gleich behandelt werden, und Unternehmen mit unterschiedlichem Fremdenverkehrsnutzen auch eine unterschiedliche Steuerlast trifft.

Daher sind Unternehmen, die weder unmittelbar noch mittelbar Fremdenverkehrsnutzen erzielen, aus der Abgabepflicht überhaupt auszuschneiden. So schlägt sich nach "allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen [...] in einer Tätigkeit, welche sich auf die Beförderung von Schülern, Kindergartenkindern und deren Begleitpersonen - sohin ausschließlich auf einen ansässigen Personenkreis - beschränkt, kein Fremdenverkehrsnutzen (unmittelbar oder mittelbar) nieder." (FN ³⁸) Der VfGH folgte damit im Wesentlichen der Argumentation des VwGH: Kinder von Touristen besuchen in Österreich weder Kindergärten noch Schulen und auch die Zahl der von solchen Beförderungsunternehmen zu transportierenden Kinder kann nicht mit der auf den Tourismus zurückführenden Hebung der allgemeinen wirtschaftlichen Lage in Beziehung gesetzt werden: "Letzteres würde voraussetzen, dass der Kinderreichtum mit dem allgemeinen wirtschaftlichen Wohlstand wächst, Anhaltspunkte für eine derartige Annahme sieht der Verwaltungsgerichtshof nicht." (FN ³⁹) Im Falle von Rechtsanwälten hielt es der VfGH hingegen für denkmöglich, "dass die durch den Fremdenverkehr in einem örtlichen Bereich eingetretene Hebung der wirtschaftlichen Lage auch eine mittelbare Belebung für den Bereich einer Rechtsanwaltskanzlei mit sich bringe, weil erfahrungsgemäß die Vermehrung des Abschlusses von Rechtsgeschäften auch eine erhöhte Inanspruchnahme von Rechtsanwälten bewirke." Die Annahme, dass etwa Ärzte aus dem Fremdenverkehr bei einer Durchschnittsbetrachtung überhaupt keinen Nutzen ziehen, ist nach Auffassung des VfGH verfehlt (FN ⁴⁰).

Die Besteuerung von Versicherungsunternehmen durch Fremdenverkehrsabgaben kann dadurch gerechtfertigt werden, dass die Einnahmen aus dem Fremdenverkehr Tirols es "breiten Bevölkerungsschichten" ermöglicht, "einen Teil ihres Einkommens etwa zum Abschluss zusätzlicher Krankenversicherungen zu nutzen" (FN ⁴¹). Dass eine Maschinenleasinggesellschaft aus dem Fremdenverkehr unmittelbar oder mittelbar Nutzen ziehen kann und daher der Abgabe unterworfen werden darf, ist nach - nicht näher begründeter - Auffassung des VfGH "offenkundig" (FN ⁴²).

Der Umstand, dass ein Unternehmen aus dem Fremdenverkehr Nutzen erzielt, berechtigt den Gesetzgeber aber nicht, die Fremdenverkehrsabgaben in beliebiger Höhe festzusetzen. Der VfGH hält zwar Typisierungen für zulässig. Es ist daher nicht geboten, "auf jede noch so kleine Berufsgruppe Bedacht zu nehmen und für diese eine eigene Kategorie in der Beitragsgruppenordnung zu schaffen." (FN ⁴³) Handelt es "sich jedoch um eine relevante Gruppe von Betroffenen und nicht um vernachlässigbare Härtefälle", ist zu differenzieren (FN ⁴⁴). Demnach ist von Bedeutung, dass der Gesetzgeber "für verschiedene Tätigkeiten verschiedene Abgabengruppen vorgesehen" hat (FN ⁴⁵).

Die höhere Besteuerung von Steuerberatern gegenüber Rechtsanwälten und Notaren erachtete der VfGH für verhältnismäßig: "Immerhin sind [...] - bei einer (zulässigen) Durchschnittsbetrachtung - Steuerberater und Wirtschaftstreuhandler im Regelfall laufend und überwiegend für solche Klienten tätig, die ihrerseits im bedeutenden Ausmaß direkten Nutzen aus dem Fremdenverkehr ziehen. Damit ist eine starke (wenngleich bloß mittelbare) Verknüpfung der Steuerberater und Wirtschaftstreuhandler mit dem Fremdenverkehr gegeben. Sie kann in der Regel mehr ins Gewicht fallen, als jene der Notare und Rechtsanwälte, deren Tätigkeit vielfach nur gelegentlichen und geringen Konnex mit dem Fremdenverkehr hat." (FN ⁴⁶)

Im Erk VfSlg 10165/1984 prüfte der VfGH die Einordnung von Versicherungsunternehmen in eine bestimmte Beitragsgruppe auf Grundlage der in Tirol geltenden Regelungen: Der VfGH berief sich auf die Ausführungen der Behörde, wonach "im Jahre 1979 in Tirol 3197 Gast- und Beherbergungsbetriebe, 252 Bäder und Heilbäder, 66 Lichtspieltheater und Vergnügungsbetriebe sowie 123 Hauptseilbahnen, 68 Doppel- und Dreisessellifte und 120 Einsessellifte, 940 Schleplifte sowie 16 Standseilbahnen als Versicherungsobjekte neben einer Vielzahl anderer Anknüpfungspunkte für Versicherungen aller Art zur Verfügung gestanden seien. Es bedarf keines weiteren Nachweises, dass diese Betriebe und Unternehmungen, die einen bedeutenden Wirtschaftsfaktor in Tirol

darstellen und Gegenstand von Versicherungsverträgen sind, vielfach nur vom Fremdenverkehr leben. Die Behauptung der bf. Gesellschaften, der wirtschaftliche Nutzen von Versicherungsunternehmungen aus dem Fremdenverkehr bestehe im wesentlichen darin, dass die Bevölkerung in einem bestimmten Fremdenverkehrsgebiet durch die Erzielung eines höheren Einkommens vermehrt Versicherungsverträge abschließen, erfasst somit nur einen Teil des von Versicherungsunternehmen aus dem Fremdenverkehr gezogenen Nutzens, weil sie unberücksichtigt lässt, dass es in Tirol ganze Branchen gibt, die ohne den Fremdenverkehr nicht existieren (und damit auch keine Versicherungsverträge abschließen) könnten. So gesehen kann - unter Berücksichtigung einer gewissen zu tolerierenden Unschärfe der Bestimmbarkeit des Ausmaßes des Nutzens aus dem Fremdenverkehr iS des zitierten Erk. VfSlg. 7082/1973 - nicht gesagt werden, dass die Einreihung der Versicherungsunternehmen in die Gruppe V der BeitragsgruppenV 1976 mit den tatsächlichen Verhältnissen offenkundig gar nicht übereinstimmen kann."

Das Erk VfSlg 18377/2008 illustriert, dass die Toleranz des VfGH bei der Berücksichtigung von Unschärfen bei der Bestimmbarkeit des Ausmaßes des Nutzens aus dem Fremdenverkehr auch davon abhängt, in welche Beitragsgruppe das Unternehmen eingeordnet ist und wie hoch daher die Abgabenlast ist: Im Falle der Salzburger Regelung für Mobilfunkunternehmen, die an die Rechnungsadresse des Kunden im Bundesland anknüpft und daher Unternehmen mit einer hohen Zahl von Endkunden ohne eigene Rechnungsadresse - also Erwerber von vorbezahlten Guthaben - privilegiert, argumentierte der VfGH wie folgt: "Der Gesetzgeber konnte zulässigerweise davon ausgehen, dass die fraglichen Umsätze in Relation zu den mit Vertragskunden getätigten geringfügig sind, so dass eine relevante Wettbewerbsverzerrung - *auch angesichts der hier anzuwendenden Beitragsgruppe* - nicht zu erwarten ist."(FN 47)

Die vom VfGH gegebenen oder akzeptierten Begründungen sind im Einzelfall angreifbar, mitunter in der Sache wenig überzeugend und gelegentlich klingen die zugrundeliegenden Annahmen über die Geschäftsmodelle einzelner Erwerbszweige und deren regionale Verankerung jedenfalls aus heutiger Sicht teilweise überholt. Letztlich zeigt diese Rechtsprechung aber, dass der VfGH dem Grunde nach die Verhältnismäßigkeitsprüfung ernst nimmt. Er verweist nicht bloß auf den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzes- oder Verordnungsgebers. Vielmehr ist er nur dann bereit, die Einordnung von Unternehmen oder Umsätzen in bestimmte Beitragsgruppen zu akzeptieren, wenn sich dafür eine - für ihn - plausible Begründung finden lässt.

4.2. Die einfachgesetzliche Rechtslage aus dem Blickwinkel der verfassungsrechtlichen Vorgaben und der Verordnungsinhalt aus dem Blickwinkel der einfachgesetzlichen Vorgaben

Die Vorarlberger Abgabegruppenverordnung ordnet Geld- und Kreditinstitute in den Ortsklassen A und B der Abgabegruppe 1 und in der Ortsklasse C der Abgabegruppe 2 zu (FN ⁴⁸). Die Bemessungsgrundlage beträgt gemäß § 8 Abs 2 TourismusG daher 90 % (Abgabegruppe 1) und 70 % (Abgabegruppe 2) des abgabepflichtigen Umsatzes. Die Landesregierung hat bei Erlassung der Verordnung unter anderem nach § 9 Abs 1 lit b TourismusG "das Verhältnis des nach allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen von den einzelnen Erwerbszweigen erzielten wirtschaftlichen Gesamterfolges zu dem aus dem Tourismus unmittelbar oder mittelbar gezogenen Nutzen des einzelnen Erwerbszweiges zu berücksichtigen." Diese einfachgesetzliche Regelung macht die Berücksichtigung der geschilderten verfassungsrechtlichen Vorgaben zur Aufgabe des Ordnungsgebers.

Ob der Ordnungsgeber diesen Vorgaben entsprochen hat, ist aus mehreren Gründen fraglich: Geld- und Kreditinstitute werden für die Ortsklassen A und B in der die höchste Steuerlast auslösenden Abgabegruppe geführt. Sie werden vom Ordnungsgeber insoweit zB mit den Erwerbszweigen der Bergführer, Bergsteigerschulen, Bootsvermieter, Campingplätze, Fahrradverleiher, Fiaker, Schlittenfahrten, Fremdenführer, Gästekindergarten, Liegestuhlverleiher, Loipendienste, Reiseleiter, Sportlehrer, Stadtrundfahrten, Hotelwagen, Vermieter von Ferienwohnungen und Zimmervermittler behandelt. Nun ist nicht zu leugnen, dass Geld- und Kreditinstitute auch unmittelbar aus dem Fremdenverkehr Nutzen ziehen können, wenn Touristen den Aufenthalt in der jeweiligen Gemeinde auch dazu nutzen, um Bankgeschäfte abzuschließen. In erster Linie werden aber Geld- und Kreditinstitute *mittelbar* aus dem Fremdenverkehr Nutzen ziehen, wenn sie Investitionen von unmittelbar durch den Fremdenverkehr profitierenden Unternehmen finanzieren oder die durch den Fremdenverkehr zu Wohlstand gelangte Bevölkerung in erhöhtem Ausmaß Bankgeschäfte tätigt. Die anderen Unternehmen, die nach der Verordnung derselben Abgabegruppe zugeordnet sind, ziehen aber fast alle ausschließlich oder zum wesentlichen Teil unmittelbar aus dem Fremdenverkehr Nutzen, dem sie sogar zum Teil oder zur Gänze ihre wirtschaftliche Existenz verdanken. Schon vor diesem Hintergrund ist fraglich, ob sich diese Gleichbehandlung völlig verschiedener Sachverhalte rechtfertigen lässt. Es ist nicht erkennbar, dass die Berücksichtigung des nach § 9 Abs 1 lit a TourismusG ebenfalls für die Einordnung in Abgabengruppen maßgebenden Kriteriums des Verhältnisses zwischen dem in einem Erwerbszweig erzielten Gesamtumsatz zum wirtschaftlichen Gesamterfolg des Erwerbszweiges zu einer gänzlich anderen Beurteilung führen könnte.

Verschärft wird die Problematik aber auch noch, wenn man - entgegen der oben angeführten Argumente - es als zulässig ansieht, Bankgeschäfte mit Kunden außerhalb des "örtlichen Bereichs" in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Dann ist die Bestimmung des Ausmaßes des Fremdenverkehrsnutzens nämlich in jedem Fall mit erheblichen Unschärfen behaftet. Der Rechtsprechung des VfGH zufolge ließe sich dies - wenn überhaupt - nur dann tolerieren, wenn der Gesetz- oder Verordnungsgeber diesen Unschärfen bei der Zuordnung zu den Abgabegruppen Rechnung trägt, den gesamten Erwerbszweig also nur einer geringfügigen Abgabenbelastung unterwirft (FN ⁴⁹). Dies hat der Verordnungsgeber aber nicht getan, sondern - geradezu im Gegensatz zu dieser Anforderung - Geld- und Kreditinstitute der obersten Abgabegruppe zugeordnet und sie damit der höchsten Abgabenlast ausgesetzt.

Dazu kommt aber noch, dass § 10 Abs 2 TourismusG anordnet, dass bei Bankgeschäften der abgabepflichtige Umsatz das "Eineinhalbfache der Summe der Provisions- und anderen Erträge aus Dienstleistungsgeschäften im Sinne der Anlage zu § 43 des Bankwesengesetzes" ist. Dies bedeutet, dass die Ausgangsgröße, auf die dann der in § 8 Abs 2 TourismusG genannte Prozentsatz anzuwenden ist, bereits erheblich größer ist als bei anderen Umsätzen. Dies entspricht für die Ortsklassen A und B einem Prozentsatz von 135 % - und nicht bloß 90 %,- und für die Ortsklasse C 105 % - und nicht bloß 70 %. Wie dargelegt hat der Vorarlberger Gesetzgeber den Faktor des § 10 Abs 2 TourismusG aus der Salzburger Regelung übernommen, die ihm dafür Pate gestanden ist. Die Salzburger Regelung hatte ursprünglich die bloße Summe der Provisions- und anderen Erträge aus Dienstleistungsgeschäften zu abgabepflichtigen Umsätzen erklärt und dies lapidar begründet: "Für die Geld- und Kreditinstitute wird die Bemessungsgrundlage um 50 v.H. erhöht, um auf diese Weise bei unveränderter Bemessungsgrundlage erhöhte Beitragsleistungen dieses Wirtschaftszweiges zu erreichen." Es ging also um die bloße Aufkommenssteigerung. Der Gesetzgeber hatte sich daher erst gar nicht darum bemüht, Sachargumente ins Treffen zu führen, die eine Ungleichbehandlung mit anderen Erwerbszweigen erforderlich machen würde. Dass aber Banken mit ihren Provisions- und anderen Erträgen aus Dienstleistungsgeschäften in deutlich höherem Ausmaß vom Fremdenverkehr profitieren als Bergführer, Fremdenführer und Veranstalter von Stadtrundfahrten, ist nicht nachvollziehbar.

Dagegen könnte eingewendet werden, dass Banken eben nicht mit all ihren Umsätzen, sondern nur mit Provisions- und anderen Erträgen aus Dienstleistungsgeschäften der Tourismusbeitragspflicht unterliegen.

Maßgebend dürfte die Definition des § 52 Abs 3 BWG sein (FN ⁵⁰): Nach dieser Vorschrift sind "Provisionserträge und Provisionsaufwendungen [...] die im Dienstleistungsgeschäft anfallenden Erträge und Aufwendungen, insbesondere:

1. Bürgschaftsprovisionen, Provisionen für die Verwaltung von Krediten für Rechnung anderer Kreditgeber und für den Handel mit Wertpapieren;
2. Provisionen und andere Erträge und Aufwendungen im Zahlungsverkehr, Kontoführungsgebühren und Gebühren für die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren;
3. Provisionen aus dem Devisen-, Sorten- und Edelmetallhandel;
4. Provisionen für die Vermittlertätigkeit bei Kreditgeschäften, Sparverträgen und Versicherungsverträgen."

Der Einwand, dass andere Umsätze aus Bankgeschäften - wie zB Erträge aus Finanzgeschäften - gar nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden und Banken daher insoweit begünstigt werden und der Nachteil in Hinblick auf die Erträge aus den Dienstleistungsgeschäften dadurch kompensiert wird, greift aus folgenden Gründen nicht: Wenn der Gesetzgeber andere Umsätze von Banken nicht in die Bemessungsgrundlage einbezieht, liegt dem offenbar die Vorstellung zugrunde, dass Banken insoweit keinen Fremdenverkehrsnutzen erzielen. Erweist sich diese Annahme als zutreffend, gibt es überhaupt keinen Grund, andere Umsätze von Banken schlechter zu behandeln. Sollte diese Annahme aber nicht zutreffend sein und es zulässig oder gar geboten sein, auch andere Umsätze von Banken in die Besteuerung einzubeziehen, können zwei - jeweils für sich nicht zu rechtfertigende - Sonderregelungen auch nicht gegeneinander aufgerechnet und auf diese Weise gerechtfertigt werden: Denn zum einen gibt es keinen Anhaltspunkt dafür, dass mit einer Regelung, die eine Art von Umsätzen durch den Vervielfacher des § 10 Abs 2 TourismusG und die Einordnung in die oberste Abgabegruppe exorbitant belastet und gleichzeitig dafür sorgt, dass mit anderen Arten von Umsätzen dieser Unternehmen gar keine Belastung verbunden ist, irgendein Regelfall typisiert werden könnte. Zum anderen bewirkt dies, dass Banken untereinander ohne sachlichen Grund je nach Relation ihrer Erträge aus Dienstleistungsgeschäften zu anderen Erträgen unterschiedlich behandelt werden, wofür ebenfalls keine verfassungsrechtlich akzeptable Rechtfertigung ersichtlich ist.

All dies zeigt, dass jedenfalls die Einordnung von Geld- und Kreditinstituten in die oberste und zweitoberste Abgabegruppe erheblichen Bedenken ausgesetzt ist: Es ist äußerst fraglich, ob es dem Ordnungsgeber gelungen ist, den Vorgaben des § 9 Abs 1 TourismusG zu entsprechen. *Vor diesem Hintergrund dürfte die Verordnung gesetzwidrig sein.* Zusätzlich liegen die Bedenken aber auch im Gesetz begründet, und zwar zumindest in der in § 10 Abs 2 TourismusG vorgenommenen Multiplikation mit 1,5.

5. Zusammenfassung und Würdigung

Die Rechtsprechung des VfGH sieht es als sachgerecht an, als Bemessungsgrundlage der Fremdenverkehrsabgaben die Umsätze heranzuziehen. Der landesgesetzlich vorgenommene Verweis auf die Vorschriften des UStG alleine genügt aber nicht. Der Gesetzgeber muss dabei eine Reihe von Modifikationen vornehmen, insbesondere um sicherzustellen, dass nur die im "örtlichen Bereich" erwirtschafteten Umsätze der Abgabepflicht unterliegen. Die Vorgaben des VfGH sind nicht ohne Schwierigkeiten zu erfüllen. Gerade dann, wenn der Gesetzgeber auch für andere Arten von Unternehmen die erforderlichen Differenzierungen im Detail vornimmt, kann er sich den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht mit Hinweis auf die Zulässigkeit typisierender Regelungen entziehen. Die in Vorarlberg für Banken geltenden Vorschriften illustrieren, wie schwierig es für den Gesetzgeber ist, den gleichheitsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen.

Wenn der Landesgesetzgeber die Fremdenverkehrsabgaben zu Beschlussrechtsabgaben erklärt und ihre Erhebung den Gemeinden überlässt, stellt sich die Frage, ob dies zur Konsequenz hat, dass als der maßgebende "örtliche Bereich" das Gemeindegebiet anzusehen ist und außerhalb der Gemeinde erwirtschaftete Umsätze von der Abgabepflicht auszunehmen sind. Die Rechtsprechung des VfGH zu dieser Frage ist nicht gefestigt. Gerade dann, wenn nicht bloß das Aufkommen einer als Landesabgabe ausgestalteten Fremdenverkehrsabgabe zum Teil oder zur Gänze den Gemeinden zukommt, sondern die Gemeinde selbst über die Ausschreibung der Abgabe entscheidet, sprechen gute Gründe dafür, auch das Gemeindegebiet als relevanten "örtlichen Bereich" zu betrachten. Wiederum zeigt das Beispiel Vorarlbergs, dass Landesgesetzgeber keineswegs immer sicherstellen, dass bei in Form von Beschlussrechtsabgaben erhobenen Fremdenverkehrsabgaben die außerhalb der Gemeinde erwirtschafteten Umsätze unbesteuert bleiben.

Der Gesetzgeber steht auch vor der Schwierigkeit, hinreichend zwischen den Unternehmen, die unmittelbar vom Tourismus profitieren, und jenen, bei denen dies bloß mittelbar der Fall ist, zu differenzieren. Der Gleichheitsgrundsatz verlangt, dass bei der Festlegung der Höhe der Abgabe nach dem Fremdenverkehrs nutzen abzustufen ist. Die von den Gesetzgebern vorgenommenen Differenzierungen sind dabei mitunter sehr grob. Wenn - wie im Falle Vorarlbergs - Gesetz- und Verordnungsgeber für Banken eine höhere Abgabenbelastung vorsehen als für manche unmittelbar und oft zur Gänze vom Fremdenverkehr profitierenden Unternehmen, dürfte der vom VfGH akzeptierte gesetzgeberische Spielraum überschritten sein.

Literaturverzeichnis

Chini/Oppitz, BWG-Bankwesengesetz: Kommentar, Wien, Linde (2011)1105 Anm 5

Frank, Stefan Leo, Gemeindeabgaben auf Grund freien Beschlußrechtes, Wien; Graz, NWV - Neuer Wiss Verl (2002).

Klaushofer, Reinhard, Tourismusbeiträge: Tourismusnutzen und Tankstellen-Eigenhändler, dargestellt an den Bundesländern Salzburg und Steiermark, ZfV 2013/1390.

Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar: Bundesverfassungsrecht, Wien, Verl Österreich (2013).

Korinek/Holoubek (Hrsg), Kommentar zum österreichischen Bundesverfassungsrecht, Wien, Springer (2013).

Zum Autor

Univ.-Prof. Dr. Dr.h.c. *Michael Lang* ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, Wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs DIBT (Doctoral Program in International Business Taxation) an dieser Universität; e-mail: Michael.Lang@wu.ac.at.

Der Verfasser hatte zu den in diesem Beitrag behandelten Rechtsfragen ein Rechtsgutachten erstellt. Frau Mag. *Jasmin Kollmann* sei an dieser Stelle für die Unterstützung, insbesondere auch bei der Fahnenkorrektur, gedankt..

Fußnote(n)

- 1) Vgl dazu zuletzt auch Klaushofer, ZfV 2013, 896 ff.
- 2) § 7 Abs 1 TourismusG.
- 3) Näher § 8 Abs 2 TourismusG.
- 4) § 9 Abs 1 TourismusG.
- 5) 9. Sitzung des Vorarlberger Landtages im Jahre 1990, 588.
- 6) 9. Sitzung des XXV. Vorarlberger Landtages im Jahre 1990, 588.
- 7) 9. Sitzung des XXV. Vorarlberger Landtages im Jahre 1990, 594.
- 8) Nr 164 der Beilagen zum Stenographischen Protokoll des Salzburger Landtages (4. Session der 9. Gesetzgebungsperiode), 000613, 17.
- 9) Frank, Gemeindeabgaben 395.
- 10) Vgl zB VfSlg 5606/1967.
- 11) VfSlg 5995/1969; vgl auch VfSlg 11640/1988.
- 12) VfSlg 5995/1969.
- 13) VfSlg 10455/1985.
- 14) VfSlg 10455/1985.
- 15) VfSlg 8937/1980; Hervorhebungen im Original.
- 16) VfSlg 8937/1980.
- 17) Vgl zum räumlichen Geltungsbereich Ruppe in Korinek/Holoubek, B-VG Kommentar Rz 28 zu § 7 F-VG.

- 18) Vgl auch VfSlg 11640/1988.
- 19) VfSlg 6205/1970; vgl auch VfSlg 11025/1986.
- 20) 9. Sitzung des XXV. Vorarlberger Landtages im Jahre 1990, 595.
- 21) Vgl die in VfSlg 16121/2001 verwendete Formulierung.
- 22) 37. Beilage im Jahre 1997 des XXVI. Vorarlberger Landtags, 2.
- 23) 9. Sitzung des XXV. Vorarlberger Landtages im Jahre 1990, 595.
- 24) 9. Sitzung des XXV. Vorarlberger Landtages im Jahre 1990, 603.
- 25) Vgl VfSlg 5606/1967.
- 26) Zu Recht ist in der Literatur daher auch die Auffassung des VfGH in seinem Erk v 11. 11. 1998, 96/04/0035 kritisiert worden, der kein Problem darin sah, Versandhandelsunternehmen mit Umsätzen an Kunden in ganz Österreich der Fremdenverkehrsabgabe zu unterwerfen (Frank, Gemeindeabgaben 406).
- 27) Dazu Kofler in Kneihls/Lienbacher, Rill-Schäffer-Kommentar Rz 22 zu § 8 F-VG.
- 28) Näher Frank, Gemeindeabgaben 396 ff.
- 29) So zB VfSlg 17384/2004.
- 30) Vgl auch VfSlg 15215/1998, ebenfalls zu einer burgenländischen Regelung: Hier konnte sich der VfGH aufgrund der expliziten Verweisung auf das UStG nicht mehr mit verfassungskonformer Interpretation begnügen und hob die Regelung auf.
- 31) Näher § 13 Abs 6 LGBL für OÖ 1964/64.
- 32) § 34 Abs 1 LGBI für OÖ 1989/81.

33) So implizit auch Frank, Gemeindeabgaben 428 f, der näher untersucht, ob die Vorarlberger Abgabe den Erfordernissen des § 8 Abs 5 F-VG entspricht.

34) Vgl zB VfSlg 17384/2004.

35) Ausführlich VfSlg 15973/2000.

36) ZB § 33 LGBI für OÖ 1989/81.

37) Vgl VfSlg 5995/1969; 16121/2001.

38) VfSlg 13965/1994.

39) VfSlg 13965/1994.

40) VfSlg 12419/1990.

41) VfSlg 8528/1979.

42) VfSlg 13980/1994.

43) VfSlg 13965/1994.

44) VfSlg 13965/1994.

45) VfSlg 10455/1985.

46) VfSlg 12419/1990.

47) Hervorhebung nicht im Original.

48) Verordnung der Vorarlberger Landesregierung über die Festsetzung der Abgabegruppen nach dem Fremdenverkehrsgesetz, LGBI 1992/1 idf 2012/68.

49) VfSlg 18377/2008.

50) Vgl Chini/Oppitz, BWG 1105 Anm 5.

Meta-Daten

Schlagwort(e)

Fremdenverkehrsabgabe

Geldinstitute und Kreditinstitute

Tourismusabgabe

Gleichheitsgrundsatz

örtliche Anknüpfung. JEL-Classification: G 21

K 23

H 25

Rubrik(en)

Abhandlung

© 2024 MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH