

# TE Lvwg Erkenntnis 2022/12/6 LVwG-2021/12/3321-3

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 06.12.2022

## Entscheidungsdatum

06.12.2022

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

L74007 Fremdenverkehr Tourismus Tirol

L34007 Abgabenordnung Tirol

## Norm

BAO §19 Abs2

TourismusG Tir 2006 §2 Abs1

1. BAO § 19 heute
2. BAO § 19 gültig ab 19.04.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

## Text

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Tirol erkennt durch seine Richterin Drin Kroker - aufgrund des Vorlageantrages vom 12.10.2021 nach Erlassung der Beschwerdevorentscheidung vom 14.09.2021, ZI \*\*\* - über die Beschwerde der AA, vertreten durch BB, Adresse 1, \*\*\*\* Z, gegen den Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 16.07.2021, ZI \*\*\*, betreffend die Festsetzung des Pflichtbeitrages nach dem Tiroler Tourismusgesetz 2006 für das Jahr 2019,

zu Recht:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos behoben.
2. Die ordentliche Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig.

## Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit „Bescheid 2019“ der Tiroler Landesregierung vom 16.07.2021, ZI \*\*\*, wurde der AA (im Folgenden: Beschwerdeführerin) der nach dem Tiroler Tourismusgesetz 2006 zu entrichtende Pflichtbeitrag für das Jahr 2019 an den Tourismusverband Region Y - X (Verbandsnummer: \*\*\*\*, Ortsklasse: \*) und an den Tiroler Tourismusförderungsfonds, wie folgt festgesetzt.

Berufsgruppe

EH=Einzelhandel, GH=Großhandel

Beitragspflichtiger

Umsatz

Prozent-

Satz

Grundzahl

CC.

653.020

10

65.302

Gesamtgrundzahl:

65.302

Promillesatz

Beitrag

Fonds:

1,2

78,37

Verband:

6,0

391,83

Gesamt:

7,2

470,20

davon bereits abgestattet:

0,00

einzu zahlender Betrag:

470,20

Beitrag € 470,20 fällig am 16.08.2021"

Gegen diesen Bescheid hat die durch ihren Steuerberater vertretene Beschwerdeführerin rechtzeitig Beschwerde an das Landesverwaltungsgericht Tirol erhoben und die Verletzung von Verfahrensvorschriften sowie die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides bemängelt.

Die belangte Behörde habe der Beschwerdeführerin keine Gelegenheit gegeben, zur offensichtlich gegenteiligen rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts Stellung zu nehmen und habe insoweit das Recht auf Parteiengehör verletzt. Die „AA“ sei zum Zweck der gemeinsamen Errichtung eines Mehrfamilienhauses mit drei Wohnungen im Rahmen eines Bauherrenmodells gegründet worden. Nach Fertigstellung des Mehrfamilienhauses seien die Baukosten auf Grundlage eines entsprechenden Aufteilungsschlüssels an die Beteiligten der Bauherrngemeinschaft aufschlagsfrei

weiterverrechnet worden. Die Bauherren „AA“ nutzen die über die Bauherrngemeinschaft errichtete Wohnung als Eigenheim und die Bauherren DD sowie EE nutzen jeweils die von der Bauherrngemeinschaft für sie errichtete Wohnung für die Vermietung zu Wohnzwecken an Dauermieter. Zweck der Bauherrngemeinschaft sei es lediglich einheitlich gegenüber Auftragnehmern auftreten zu können, ohne dadurch wirtschaftliche oder sonstige Interessen für sich selbst zu verfolgen. Dementsprechend habe der Tourismus in Tirol weder mittelbar noch unmittelbar einen Einfluss auf die Tätigkeit der Bauherrngemeinschaft und ziehe diese weder mittelbar noch unmittelbar einen Nutzen aus dem Tourismus in Tirol. Dies werde auch dadurch dokumentiert, dass die Bauherrngemeinschaft ausschließlich Umsätze aus einer aufschlagsfreien Weiterverrechnung von Baukosten an die genannten Bauherren erziele. Die Bauherrngemeinschaft habe ausschließlich die genannten Bauherren als Auftraggeber und Leistungsempfänger ohne eigenwirtschaftliche Interessen zu verfolgen. Es wurde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben und die fehlende Pflichtmitgliedschaft gemäß § 2 Abs 3 Tiroler Tourismusgesetz 2006 von Amts wegen festzustellen.

In weiterer Folge hat die belangte Behörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.09.2021, Zahl \*\*\*, die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde - zusammengefasst - auf die Umsatzsteuerdaten für das Jahr 2019 mit einem Gesamtumsatz in Höhe von Euro 653.010,95 sowie auf die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 verwiesen. Die Tätigkeit der Bauherrngemeinschaft ähnele jener eines Generalunternehmers für die einzelnen Bauherren. Durch die Bündelung des Gesamtprojektes der Errichtung des Mehrfamilienhauses erziele die Bauherrngemeinschaft nach der allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrung einen Vorteil, dass aufgrund der Kumulierung des Auftragsvolumens bessere Konditionen hinsichtlich des Baumaterials sowie der ausführenden Bauarbeiten verhandelt und üblicherweise auch Preisnachlässe bzw Skonti in höherem Ausmaß gewährt würden. Zwei der errichteten Wohneinheiten würden vermietet werden und ergebe sich ein zumindest mittelbarer Nutzen aus dem Tourismus, zumal eine solche Vermietung aufgrund der allgemeinen Hebung der wirtschaftlichen Lage durch den Tourismus sowohl einfacher als auch zu höheren Mietpreisen erfolgen könne. Aus diesem Grunde würden solche Bauvorhaben öfter und in größerem Ausmaß ausgeführt, als wenn der Tourismus nicht existiere. Daran ändere auch nichts der Umstand, wenn zwei Wohnungen für die Vermietung zu Wohnzwecken an Dauermieter genutzt würden und dies unter die Befreiungsbestimmung des § 31 Abs 1 lit d Tiroler Tourismusgesetz fallen würde. Ob die vorliegende Gesellschaft ausschließlich zum einheitlichen Auftreten gegenüber den Auftragnehmern ohne eigene wirtschaftliche Interessen bzw möglicherweise auch aus betriebswirtschaftlichen oder haftungsrechtlichen Überlegungen begründet wurde, sei bei Vorliegen eines selbständigen Steuersubjektes, welches Umsätze vereinnahme, nicht wesentlich. Auch wenn ein Unternehmen, sei es auf Grund freier Entscheidung, sei es auf Grund gesetzlichen Auftrags, Geschäftsfelder aufrechterhalte (erhalten müsse), welche für sich keinen Gewinn abwerfen, ändere dies nichts an der Tatsache, dass das Betriebsergebnis (je nach Sparte) mehr oder weniger vom Fremdenverkehr beeinflusst sein könne (vgl VwGH 26.02.2003, 2003/17/0037). Insoweit stehe ein Nutzen aus dem Tourismus nicht mit dem erzielten Gewinn in unmittelbarem Zusammenhang. Der Nutzen, den einzelne Wirtschaftszweige aus dem Fremdenverkehr ziehen, werde durch die Staffelung der Beiträge im Tiroler Tourismusgesetz 2006 berücksichtigt. Das Tiroler Tourismusgesetz 2006 kenne zudem keine Bestimmung, wonach die in Rede stehenden Umsätze von der Beitragspflicht enthoben wären

Mit Schriftsatz vom 12.10.2021 hat die rechtsfreundlich vertretene Beschwerdeführer einen Vorlageantrag an das Landesverwaltungsgericht Tirol gestellt. Im Wesentlichen wurden das Beschwerdevorbringen wiederholt und betont, dass ein etwaiger mittelbarer Nutzen aus dem Tourismus im Rahmen der Vermietung von Wohnungen allein den jeweiligen Miteigentümer zukomme. Die Bauherrngemeinschaft verfolge für sich selbst keinen wirtschaftlichen Nutzen und habe auch kein unternehmerisches Risiko übernommen. Ein potenzielles Pflichtmitglied könne bei einer ohne Streben auf einen wirtschaftlichen Eigennutzen ausgerichteten Tätigkeit niemals das objektbezogene Tatbestandsmerkmal des „unmittelbaren und mittelbaren wirtschaftlichen Nutzen aus dem Tourismus in Tirol“ ziehen. Die Bauherrngemeinschaft werde in der Beschwerdevorentscheidung mit einem Generalunternehmer verglichen. Dieser Vergleich möge zwar für die inhaltliche Art der Tätigkeit zutreffend sein, treffe jedoch nicht für das hier entscheidungsrelevante Tatbestandsmerkmal der Verfolgung eines wirtschaftlichen Nutzens zu. Die Umsätze der Bauherrngemeinschaft seien ausschließlich von den zu verrechnenden Kosten bestimmt und seien damit völlig unbeeinflusst vom Tourismus in Tirol gewesen. Mangels Verfolgung eines eigenständigen wirtschaftlichen Nutzens

durch die aufschlagsfreie Weiterverrechnung der Baukosten habe eine allfällige Kostensenkung bei der Bauherrngemeinschaft selbst keinen wirtschaftlichen Nutzen ausgelöst. Unabhängig davon, sei die Erzielung von guten Konditionen aufgrund der Kumulierung des Auftragsvolumens betriebswirtschaftlich begründet und kein Ausfluss eines mittelbaren oder unmittelbaren wirtschaftlichen Nutzens des Tourismus in Tirol.

Mit Schriftsatz vom 13.12.2021 wurden der Abgabeakt vorgelegt und nochmals eine Stellungnahme der belangten Behörde abgegeben. Darin wurde unter anderem darauf hingewiesen, dass die Errichtung von Wohngebäuden tendenziell vermehrt in tourismusstarken Gebieten erfolge, zumal diese einerseits bessere Möglichkeiten zur wirtschaftlichen Entfaltung und ein größeres Angebot am Arbeitsmarkt sowie eine gute Infrastruktur bieten, andererseits zugleich über ein hohes Maß an Freizeit- und Kulturangeboten verfügen. Somit beeinflusse der Tourismus in Tirol die Beschwerdeführerin insoweit, als dass ohne die durch den Tourismus als bedeutende Wirtschaftskraft in Tirol geschaffenen infrastrukturellen und wirtschaftlichen Voraussetzungen Wohngebäude nicht errichtet und die Bauherrngemeinschaft somit wirtschaftlich nicht existent würde.

Auf diesen Vorlagebericht replizierte die Beschwerdeführerin mit dem Schriftsatz vom 02.02.2022. Zu Beginn der Ausführungen wurde die Bedeutung des Wortes „Nutzen“ näher erläutert. Zum Nutzen aus dem Tourismus bei bloßen gesteigerten Marktchancen wurde ausgeführt, dass ein solcher gezogen werden könne, wenn der Unternehmer auch tatsächlich die Möglichkeit habe, von einer besseren Nachfrage oder einem höheren Preis am Markt zu profitieren. Die Bauherrngemeinschaft habe jedoch von Beginn an beabsichtigt, die Baukosten aufschlagsfrei an die Beteiligten der Bauherrngemeinschaft weiter zu verrechnen. Eine Veräußerung an Dritte, die eine Nutzung von Marktchancen ermöglicht hätte, sei zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt gewesen und sei auch nicht durchgeführt worden. Es könne daher für die Beschwerdeführerin auch keine potenzielle Nutzung von gesteigerten Marktchancen vorliegen. Der Einfluss des Tourismus auf die infrastrukturellen und wirtschaftlichen Voraussetzungen wirke sich allenfalls auf die nachfolgende Vermietung von Wohnungen durch die Miteigentümer der Liegenschaft nach Auflösung der Bauherrngemeinschaft aus. Dieser Vorteil komme jedoch allein den Miteigentümern im Rahmen deren Vermietung nach Abschluss der gemeinschaftlich erfolgten Fertigstellung der Wohnungen zu.

Eine mündliche Verhandlung wurde von den Parteien nicht beantragt und wird in der gegenständlichen Angelegenheit nicht für erforderlich erachtet, weil der Sachverhalt geklärt und unstrittig ist und lediglich Rechtsfragen zu klären sind, die bereits im Verfahren vor der Abgabenbehörde thematisiert wurden.

## II. Sachverhalt:

Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 08.05.2018 hat EE als Alleineigentümer des gegenständlichen Grundstückes in W (EZ \*\*\*1 KG \*\*\*\*\* W) Grundstücksanteile an FF, GG und der DD verkauft und haben alle angeführten Bauherren Wohnungseigentum begründet.

Die gegenständliche Bauherrngemeinschaft wurde mit Vereinbarung vom 11.05.2018, abgeschlossen zwischen EE, FF, GG und der DD (Unternehmensberatung), zum Zwecke der Errichtung eines Mehrfamilienhauses auf dem Grundstück Gst \*\*1 in EZ \*\*\*1, GB \*\*\*\*\* W, mit Sitz in \*\*\*\* Adresse 2 gegründet.

Vereinbart wurde, dass sämtliche im Zusammenhang mit der Errichtung des gegenständlichen Projektes zu erbringenden Leistungen und Aufträge von den Vertragsteilen gemeinsam erteilt werden, wobei jeder Vertragsteil das Baurisiko für seine Wohnungseinheit selbst trägt. Die Bauherrngemeinschaft wurde verpflichtet, die näher angeführten Bauleistungen zu erbringen. Die auf die Bauleistungen entfallenden Baukosten wurden von den Bauherren nach einem bestimmten Aufteilungsschlüssel getragen.

Die gegenständliche Bauherrngemeinschaft mit der UID-Nummer \*\*\* verfügte über eine eigene Bauwesenversicherung sowie eine Bauherrenversicherung. Im Rahmen der Auftragsvergabe und Auftragsabwicklung gegenüber den Professionisten ist die Bauherrngemeinschaft als Auftraggeber aufgetreten.

Im Jahr 2019 wurde laut Umsatzsteuererklärung ein Umsatz in Höhe von Euro 653.010,95 ausgewiesen. Dabei handelt es sich um die Summe jener Baukostenanteile, die aufschlagsfrei an die einzelnen Bauherren verrechnet wurden.

Die Bauherrngemeinschaft wurde nach Übergabe des Bauprojekts im Jahr 2019 mit 31.12.2019 aufgelöst.

Nach Fertigstellung wird die Wohnung Top \* von FF und GG als Eigenheim genutzt. Die Wohnung Top \* wird von EE und die Wohnung Top \* wird von der DD zu Wohnzwecken dauerhaft vermietet.

### III. Beweiswürdigung:

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in den Abgabeakt und den Akt des Landesverwaltungsgericht Tirol, \*\*\*.

Der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 08.05.2018 wurde im landesverwaltungsgerichtlichen Verfahren eingeholt.

Die „Vereinbarung über die Bauherrengemeinschaft Adresse 3“ wurde im Behördenverfahren vorgelegt und liegt im Abgabenakt auf. Aus ihr gehen der Zweck, die vereinbarte Arbeitsweise der Bauherrengemeinschaft sowie die Verpflichtungen der einzelnen Bauherren hervor. Nähere Angaben zum Auftreten nach außen ergeben sich zudem aus dem Schriftsatz der rechtsfreundlich vertretenen Beschwerdeführerin vom 02.09.2021.

Die Höhe des Umsatzes ergibt sich aus dem Umsatzsteuerbescheid 2019, der sich ebenfalls im Abgabenakt befindet (Abgabeakt Seite 1). Die Auflösung der gegenständlichen Bauherrengemeinschaft mit 31.12.2019 folgt aus dem E-Mail der BB vom 23.07.2021 an die Abteilung JJ (Abgabeakt Seite 22).

Die Art der weiteren Nutzung der Wohnungen wurde in der Beschwerde bekannt gegeben (vgl Abgabeakt Seite 28 oben). In einem aktuellen Grundbuchsatzung scheinen die Bauherren – wie angeführt – auch aktuell als Eigentümer der jeweiligen Wohnungen auf (GB-Auszug).

### IV. Rechtslage:

Folgende Vorschriften sind zur Klärung der vorliegenden Rechtsfragen von Bedeutung:

Tiroler Tourismusgesetz 2006 Tourismusgesetzes, LGBl Nr 19/2006, zuletzt geändert durch LGBl Nr 26/2017:

#### § 2

##### Mitglieder

(1) Pflichtmitglieder eines Tourismusverbandes sind jene Unternehmer im Sinn des § 2 Abs 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994, die unmittelbar oder mittelbar einen wirtschaftlichen Nutzen aus dem Tourismus in Tirol erzielen und im Gebiet des Tourismusverbandes ihren Sitz oder eine Betriebsstätte haben. Verfügt ein Unternehmer über keinen Sitz oder keine Betriebsstätte im Gebiet eines Tourismusverbandes, so ist er Pflichtmitglied jenes Tourismusverbandes, von dessen Gebiet aus er seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt.

...

#### § 30

##### Beitragspflicht

(1) Die Pflichtmitglieder haben für jedes Haushaltsjahr des Tourismusverbandes (Vorschreibungszeitraum) an diesen Pflichtbeiträge – im Folgenden kurz Beiträge genannt – nach Maßgabe ihres im Bemessungszeitraum nach Abs 4 unmittelbar oder mittelbar aus dem Tourismus in Tirol erzielten wirtschaftlichen Nutzens zu entrichten. Für die Beurteilung dieses Nutzens sind die Umsätze nach § 31 oder die sonstigen Bemessungsgrundlagen nach § 32 heranzuziehen.

...

#### § 31

##### Beitragspflichtiger Umsatz

(1) Der beitragspflichtige Umsatz ist, soweit im Folgenden nichts anderes bestimmt ist, die Summe der steuerbaren Umsätze im Sinn des § 1 Abs 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994. Davon ausgenommen sind jedenfalls:

...

d) Umsätze aus der Vermietung von Wohnungen oder Teilen davon, die einer Person als Hauptwohnsitz dienen oder die sonst im Rahmen eines Schul- oder Hochschulbesuches, einer Berufsausbildung oder einer Berufsausübung vermietet werden, dies einschließlich der dazugehörigen Garagen,

...

## § 33

### Ortsklassen, Beitragsgruppen

(1) Die Landesregierung hat durch Verordnung die Zugehörigkeit der Tourismusverbände zu den einzelnen Ortsklassen A, B und C für fünf Jahre festzusetzen. ...

(2) Zur Berechnung der Beiträge werden die Berufsgruppen der Pflichtmitglieder durch Verordnung der Landesregierung in die Beitragsgruppen I bis VII eingereiht. Für die Einreihung ist das Verhältnis des von der einzelnen Berufsgruppe nach allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen aus dem Tourismus unmittelbar oder mittelbar erzielten Nutzens zum entsprechenden Gesamtnutzen aller Berufsgruppen maßgebend, wobei Pflichtmitglieder, die aus dem Tourismus den größten Nutzen erzielen, in die Beitragsgruppe I und Pflichtmitglieder mit dem geringsten Nutzen in die Beitragsgruppe VII einzureihen sind. Die Einreihung ist gesondert für die Tourismusverbände der Ortsklassen A, B und C und für den Tourismusverband Z und seine Feriendörfer vorzunehmen. Das Inkrafttreten einer solchen Verordnung ist jeweils mit dem Beginn eines Kalenderjahres festzusetzen.

## § 38

### Verfahren

Für die Berechnung, Vorschreibung, Einhebung und zwangsweise Einbringung der Beiträge sind die für die Abgabenbehörden des Landes geltenden Verfahrensvorschriften anzuwenden. Für alle sonstigen Verfahren gilt das AVG.

Verordnung der Landesregierung vom 10. Oktober 2017 über die Zugehörigkeit der Tourismusverbände zu den Ortsklassen (Ortsklassenverordnung 2018), LGBl Nr 101/2017:

## § 1

Die Zugehörigkeit der einzelnen Tourismusverbände zu den Ortsklassen in den Vorschreibungszeiträumen 2018 bis 2022 wird wie folgt bestimmt:

- a) Zur Ortsklasse C gehören die Tourismusverbände:

...

Region Y - X

...

Bundesabgabenordnung, BGBl Nr 194/1961 in der Fassung BGBl Nr 151/1980:

## § 19

(1) Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

(2) Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.

### V. Erwägungen:

Der beschwerdegegenständliche Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 16.07.2021, ZI \*\*\*, betreffend die Vorschreibung des Pflichtbeitrages nach dem Tiroler Tourismusgesetz 2006 für das Jahr 2019, war an die „AA, Adresse 2, \*\*\*\* V“ adressiert.

Die AA wurde aufgrund des Abschlusses und der Übergabe des Bauprojekts im Jahr 2019 mit 31.12.2019 aufgelöst.

Gemäß § 93 Abs 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Die Personenumschreibung ist notwendiger Bestandteil des Bescheidspruchs mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch, zu dem auch das Adressfeld zählt, kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl VwGH 23.01.2019, Ra 2017/13/0033, mwN).

Gemäß § 19 Abs 2 BAO gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.

Mit dem Tatbestandsmerkmal „Beendigung“ knüpft § 19 Abs 2 BAO an das Zivilrecht an (vgl Ritz/Koran, BAO7, § 19 Rz 14 mit Verweis auf Stoll, BAO, 198).

Da nach der Rechtslage vor dem GesbR-Reformgesetz (GesbR-RG),, eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§ 1175 ABGB) mit ihrer Auflösung (§ 1205 ABGB) endete, vertrat der Verwaltungsgerichtshof dazu in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit dem Zeitpunkt ihrer Auflösung für den Bereich des Abgabenrechts ihre Parteifähigkeit und damit ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat verliert (vgl etwa VwGH 30.09.2015, Ra 2014/15/0023, und Ra 2014/15/0024, mwN). Abgabenrechtliche Bescheide, die nach der Auflösung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts an diese und nicht an deren Gesellschafter ergangen sind, konnten danach keine Rechtswirkungen entfalten (vgl etwa VwGH 24.09.2003, 98/13/0211, mwN).

Mit dem GesbR-Reformgesetz (GesbR-RG),, wurde das gesamte 27. Hauptstück des ABGB neu geregelt. Mit der Novellierung wurden auch neue Regelungen betreffend die Beendigung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts geschaffen. Nach der Auflösung (§§ 1208 ff ABGB) ist nun - wie bei Personengesellschaften des Unternehmensrechts - eine Liquidation (§§ 1216a ff ABGB) der Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorgesehen. Insofern geht der Verwaltungsgerichtshof in seiner neueren Rechtsprechung (vgl VwGH 12.05.2022, Ra 2019/13/0086) davon aus, dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts ihre Parteifähigkeit bzw ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat im Abgabenverfahren erst mit der Vollbeendigung der Liquidation verliert - dies mit folgender Begründung:

Wie in den Materialien ausgeführt wird, wurde das Recht der Auflösung und Liquidation der Gesellschaft bürgerlichen Rechts an das Recht der Offenen Gesellschaft (OG) angepasst. Die Vorschriften betreffend die Liquidation der Gesellschaft bürgerlichen Rechts sind den §§ 145 bis 158 des Unternehmensgesetzbuchs (UGB) nachgebildet. Rechtsfähige Personengesellschaften bestehen nach ihrer Auflösung bis zur Beendigung der Liquidation fort. Entsprechendes soll, wie aus den Materialien hervorgeht, auch für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts gelten (vgl ErläutRV 270 BlgNR 25. GP 5, 23).

Da der Gesetzgeber mit dem GesbR-RG das Recht der Auflösung und Liquidation der Gesellschaft bürgerlichen Rechts an jenes der eingetragenen Personengesellschaften angepasst hat, kann auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Beendigung von eingetragenen Personengesellschaften (OG, KG) zurückgegriffen werden.

Danach beeinträchtigt die Auflösung einer KG oder OG und ihre Löschung im Firmenbuch jedenfalls so lange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählt auch ein Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind. Wenn es sich um Sachverhalte handelt, aufgrund derer eine KG oder OG Steuerrechtssubjekt sein kann, ist ein „Abwicklungsbedarf“ im Sinne dieser Rechtsprechung gegeben (vgl etwa VwGH 25.04.2019, Ro 2019/13/0014, mwN).

Daraus ergibt sich, dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts ihre Parteifähigkeit bzw ihre Eignung als tauglicher Bescheidadressat in Abgabenverfahren nicht mehr - wie nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor dem GesbR-RG - bereits mit dem Zeitpunkt ihrer Auflösung, sondern erst mit der Vollbeendigung der Liquidation verliert. Dazu zählt auch die Abwicklung der Rechtsverhältnisse zu den Abgabenbehörden (vgl auch Ritz/Koran, BAO7, § 79 Rz 12, vgl VwGH 12.05.2022, Ra 2019/13/0086).

Die Pflichtmitglieder haben gemäß § 30 Abs 1 Tourismusgesetz 2006 für jedes Haushaltsjahr des Tourismusverbandes (Vorschreibungszeitraum) an diesen Pflichtbeiträge nach Maßgabe ihres im Bemessungszeitraum nach Abs 4 leg cit unmittelbar oder mittelbar aus dem Tourismus in Tirol erzielten wirtschaftlichen Nutzens zu entrichten. Die

Verpflichtung nach Abs 1 entsteht gemäß § 30 Abs 3 lit a Tourismusgesetz 2006 mit dem Beginn des Vorschreibungszeitraumes, für den Beiträge (Mindestbeiträge) erhoben werden. Die Abgabepflicht ist daher im vorliegenden Fall mit Beginn des Jahres 2019 gegenüber der Bauherrngemeinschaft entstanden.

Die Beschwerdeführerin ist aufgrund des noch bestehenden „Abwicklungsbedarfs“ im Sinne der oben angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung in diesem Verfahren als parteifähig zu betrachten. Der angefochtene Bescheid ist daher zu Recht an AA, Adresse 2, \*\*\*\*V“ und nicht an ihre Gesellschafter ergangen.

Gemäß § 2 Abs 1 Tiroler Tourismusgesetz 2006 sind Pflichtmitglieder eines Tourismusverbandes jene Unternehmer im Sinn des § 2 Abs 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994, die unmittelbar oder mittelbar einen wirtschaftlichen Nutzen aus dem Tourismus in Tirol erzielen und im Gebiet des Tourismusverbandes ihren Sitz oder eine Betriebsstätte haben. [...]

Voraussetzung für die Pflichtmitgliedschaft nach dem Tiroler Tourismusgesetz 2006 sind nach der oben zitierten Bestimmung die umsatzsteuerrechtliche Unternehmenseigenschaft, die Erzielung eines unmittelbaren oder mittelbaren wirtschaftlichen Nutzens aus dem Tourismus in Tirol sowie ein Sitz oder eine Betriebsstätte im Gebiet eines Tiroler Tourismusverbandes oder die Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit vom Gebiet eines Tiroler Tourismusverbandes aus.

Der Sitz der Bauherrngemeinschaft in \*\*\*\* Adresse 2 liegt im Bereich des Tourismusverbandes Region Y – X.

Unternehmer im Sinne des § 2 Abs 1 Umsatzsteuergesetz 1994 ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Bei der beschwerdeführenden Bauherrngemeinschaft handelt es sich um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung wie die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist dann Unternehmer iSd Umsatzsteuerrechts, wenn sie selbständig ist und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen als Gesellschaft nach außen hin in Erscheinung tritt (vgl VwGH 30.01.2014, 2013/15/0157). Hinsichtlich der Umsatzsteuer kann sohin eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ein eigenes, von ihren Gesellschaftern unabhängiges Steuersubjekt sein (vgl VwGH 30.09.2015, Ra 2014/15/0024), wenn es sich um eine im Wirtschaftsleben nach außen auftretende Gesellschaft handelt. Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff setzt somit ein in Erscheinung Treten der Gesellschaft als solche im rechtsgeschäftlichen Verkehr voraus (vgl VwGH 26.05.1982, 82/13/0104, 0105; 29.11.1994, 93/14/0150, 30.01.2014, 2013/15/0157; vgl weiters auch unter unionsrechtlichen Gesichtspunkten Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 20).

Im vorliegenden Fall ist die beschwerdeführende Bauherrngemeinschaft im rechtsgeschäftlichen Verkehr bzw bei der Auftragsabwicklung nach außen hin als Auftragsgeber in Erscheinung getreten und verfügt über eine UID-Nummer und eine eigene Bauwesenversicherung sowie eine Bauherrenversicherung. Die gegenständliche Bauherrngemeinschaft hat eine selbständige und nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt. Die fehlende Gewinnerzielungsabsicht ändert nichts an dieser Beurteilung. Es ist daher die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs 1 und Abs 2 UStG 1994 zu bejahen.

Es bleibt daher noch zu prüfen, ob objektbezogen ein unmittelbarer oder mittelbarer wirtschaftlicher Nutzen aus dem Tourismus in Tirol erzielt wird.

Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin kein unmittelbares wirtschaftliches Interesse am Tourismus hat, zumal keine TouristInnen unmittelbar in Geschäftsbeziehungen zur Beschwerdeführerin stehen bzw gestanden sind und kein sonstiger unmittelbarer wirtschaftlicher Nutzen aus dem Tourismus erkennbar ist.

Strittig ist hingegen, ob die Beschwerdeführerin im Sinne des § 2 Abs 1 erster Satz Tiroler Tourismusgesetz 2006 mittelbar wirtschaftliche Vorteile aus dem Tourismus im Land Tirol gezogen hat. Dies ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann der Fall, wenn durch Touristen in einem Bereich eine Hebung der wirtschaftlichen Lage eintritt, die wieder auf andere Geschäftszweige belebend wirkt (vgl VwGH 25.02.1994, 92/17/0130 mwH, 09.05.2022, Ra 2022/13/0042 uva).

Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin nach der Beitragsgruppenverordnung einer bestimmten Berufsgruppe zuzuzählen ist, bewirkt nicht schon für sich, dass ein mittelbarer wirtschaftlicher Nutzen zu bejahen wäre, da das Gesetz insoweit keine Fiktion (vgl neuerlich VwGH 25.2.1994, 92/17/0130) und auch keine (widerlegbare)



Rechtsvermutung (vgl. hingegen zum damaligen Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz VwGH 10.10.2016, Ro 2014/17/0028; und zum NÖ Tourismusgesetz 2010 VwGH 28.01.2016, Ra 2015/16/0056) aufstellt. Die Frage, ob tatsächlich ein Nutzen aus dem Tourismus gezogen wird, ist gegebenenfalls im Einzelfall zu beurteilen (vgl. VwGH 28.06.2016, 2013/17/0213, 09.05.2022, Ra 2022/13/0042 uva).

Entscheidend ist daher, ob die gegenständliche Bauherrngemeinschaft zufolge der auf den Tourismus zurückzuführenden Hebung der wirtschaftlichen Lage häufiger in Anspruch genommen wird bzw. eine Umsatzsteigerung erfahren hat als wenn der Tourismus in Tirol nicht existierte.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, kann sich der unmittelbare oder mittelbare wirtschaftliche Nutzen aus dem Tourismus in Tirol nicht nur durch direkte Geschäftskontakte und realwirtschaftliche Vorgänge, sondern auch durch die Möglichkeit der zusätzlichen und höheren Bereitstellung von Finanzmitteln ergeben, zumal bereits ein ausreichender Nutzen durch die bloße Schaffung besserer Marktchancen durch den Tourismus infolge gesteigerter Nachfrage nach Lieferungen oder Leistungen gegeben ist (vgl. VwGH 10.05.1985, 83/17/0169, VwGH 25.06.2013, 2011/17/0001, VwGH 10.10.2016, 2013/17/0761).

In diesem Zusammenhang ist nun zu berücksichtigen, dass mit Vereinbarung vom 11.05.2018 die Bauherrngemeinschaft einzig zu dem Zweck gegründet wurde, ein bestimmtes Mehrfamilienhaus in W (Ortsklasse \*) zu errichten. Die Baukosten wurden aufschlagsfrei an die Bauherren weiterverrechnet. Bereits vor Gründung dieser Gesellschaft bürgerlichen Rechts hat mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 08.05.2018 einer der Bauherren als Alleineigentümer des zu bebauenden Grundstückes in W Grundstücksanteile an die anderen Bauherren verkauft und haben die genannten Bauherren Wohnungseigentum begründet. Die Bauherrngemeinschaft selbst hat die Wohnungen nicht veräußert. Nach der Errichtung des Mehrfamilienhauses wurde die Bauherrngemeinschaft wieder aufgelöst. Die drei Wohnungen werden nunmehr von den jeweiligen Eigentümern als Eigenheim (Top \*) genutzt bzw. dauerhaft zu Wohnzwecken vermietet (Top \* und Top \*).

Nachdem von Beginn an die Bauherrngemeinschaft nur die Errichtung eines einzigen konkreten Mehrfamilienhauses beabsichtigt hat und nach Abschluss die von vorneherein geplante Auflösung vorgenommen wurde, ist es ausgeschlossen, dass die gegenständliche Bauherrngesellschaft in ihrer „inhaltlichen Tätigkeit quasi als Generalunternehmer“ durch eine auf den Tourismus zurückzuführende Hebung der wirtschaftlichen Lage häufiger in Anspruch genommen wird.

Wenn die belangte Behörde weiters argumentiert, dass die Errichtung von Wohngebäuden tendenziell vermehrt in tourismusstarken Gebieten erfolge, zumal diese einerseits bessere Möglichkeiten zur wirtschaftlichen Entfaltung und ein größeres Angebot am Arbeitsmarkt sowie eine gute Infrastruktur bieten, andererseits zugleich über ein hohes Maß an Freizeit- und Kulturangeboten verfügen, so wäre diese Argumentation dann nachvollziehbar und ein mittelbarer Nutzen zu bejahen, wenn seitens der Bauherrngemeinschaft das Haus bzw. die Wohnungen errichtet und von ihr selbst veräußert würden. Auch der Verwaltungsgerichtshof geht von einer potentiellen Nutzenziehung im Zusammenhang mit der "Verwertung" von Immobilien aus (vgl. VwGH 25.06.2013, 2011/17/0001).

Anders ist allerdings die Situation zu beurteilen, wenn die Bauherrngemeinschaft das konkrete Mehrfamilienhaus zwar errichtet, aber nicht „verwertet“ hat. Ein wirtschaftlicher Nutzen für die Beschwerdeführerin selbst kann hier nicht erkannt werden, insbesondere wenn – wie im vorliegenden Fall – ausschließlich die Baukosten aufschlagsfrei (samt aller Skonti und Rabatte) an die Bauherren weiterverrechnet worden sind, sodass die Bauherrngemeinschaft selbst keinen wirtschaftlichen Nutzen lukriert und in weiterer Folge ein solcher auch nicht auf den Tourismus in Tirol zurückgeführt werden kann.

Soweit die belangte Behörde ausgeführt hat, dass der Tourismus in Tirol die Beschwerdeführerin insoweit beeinflusse, als dass ohne die durch den Tourismus als bedeutende Wirtschaftskraft in Tirol geschaffenen infrastrukturellen und wirtschaftlichen Voraussetzungen Wohngebäude nicht errichtet und die Bauherrngemeinschaft somit wirtschaftlich nicht existent würde, ist dem entgegenzuhalten, dass die Befriedigung des Wohnbedürfnisses als Grundbedürfnis – wohl auch unabhängig vom Tourismus in Tirol – besteht. Mögen auch die einzelnen Bauherren allenfalls von der Hebung der wirtschaftlichen Lage durch den Tourismus in Tirol profitiert haben, sodass die Finanzierung des Hausbaus dadurch begünstigt wurde, ist dieser dem einzelnen Bauherren zuzurechnender Nutzen von der Unternehmenstätigkeit der Beschwerdeführerin zu unterscheiden, ebenso die spätere Verwendung der Wohnungen nach Auflösung der Bauherrngemeinschaft, die wiederum den einzelnen Eigentümern der Wohnung zuzurechnen ist.

Da im vorliegenden Fall sohin die Beschwerdeführerin im Jahr 2019 weder unmittelbar noch mittelbar einen wirtschaftlichen Nutzen aus dem Tourismus in Tirol gezogen hat, ist der angefochtene Bescheid ersatzlos zu beheben.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

V. Zulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist zulässig, da im gegenständlichen Verfahren eine Rechtsfrage zu lösen war, der iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil eine Rechtsprechung zur Rechtsfragen fehlt, ob für eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Bauherrngemeinschaft), deren Zweck die Errichtung eines Hauses bzw von Eigentumswohnungen für die einzelnen Bauherren ist und die die Baukosten aufschlagsfrei an die einzelnen Bauherren weiterverrechnet, ein mittelbarer Nutzen aus dem Tourismus in Tirol besteht.

Belehrung und Hinweise

Den Parteien des Beschwerdeverfahrens steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung, wenn das Landesverwaltungsgericht Tirol dies in seinem Spruch zugelassen hat, eine ordentliche, ansonsten eine außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben. Die Revision ist schriftlich innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung der Entscheidung beim Landesverwaltungsgericht Tirol einzubringen. Sie ist - abgesehen von den gesetzlichen Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder einen bevollmächtigten Rechtsanwalt, von einer Steuerberaterin bzw. einem Steuerberater oder einer Wirtschaftsprüferin bzw. einem Wirtschaftsprüfer abzufassen und einzubringen.

Beschwerdeführenden Parteien und den im Beschwerdeverfahren Beigetretenen steht weiters das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof (Freyung 8, 1010 Wien) zu erheben. Die Beschwerde ist direkt beim Verfassungsgerichtshof einzubringen. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlichen Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden.

Die für eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder eine Revision zu entrichtende Eingabegebühr beträgt Euro 240,00.

Es besteht die Möglichkeit, für das Beschwerdeverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof und für das Revisionsverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof Verfahrenshilfe zu beantragen. Verfahrenshilfe ist zur Gänze oder zum Teil zu bewilligen, wenn die Partei außerstande ist, die Kosten der Führung des Verfahrens ohne Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts zu bestreiten bzw wenn die zur Führung des Verfahrens erforderlichen Mittel weder von der Partei noch von den an der Führung des Verfahrens wirtschaftlich Beteiligten aufgebracht werden können und die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung nicht als offenbar mutwillig oder aussichtslos erscheint.

Für das Revisionsverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ist der Antrag auf Verfahrenshilfe innerhalb der oben angeführten Frist im Fall der Zulassung der ordentlichen Revision beim Landesverwaltungsgericht Tirol einzubringen. Im Fall der Nichtzulassung der ordentlichen Revision ist der Antrag auf Verfahrenshilfe beim Verwaltungsgerichtshof einzubringen. Dabei ist im Antrag an den Verwaltungsgerichtshof, soweit dies dem Antragsteller zumutbar ist, kurz zu begründen, warum entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird.

Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof ist der Antrag auf Verfahrenshilfe innerhalb der oben angeführten Frist beim Verfassungsgerichtshof einzubringen. Zur Vorgangsweise für die elektronische Einbringung und zu weiteren Informationen wird auf die Website des Verfassungsgerichtshofes verwiesen.

Zudem besteht die Möglichkeit, auf die Revision beim Verwaltungsgerichtshof und die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof zu verzichten. Ein solcher Verzicht hat zur Folge, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof und eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht mehr erhoben werden können.

Landesverwaltungsgericht Tirol

Dr.in Kroker

(Richterin)

#### **Schlagworte**

Mittelbarer Nutzen aus dem Tourismus in Tirol

Bauherrengemeinschaft

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:LVWGTI:2022:LVwG.2021.12.3321.3

**Zuletzt aktualisiert am**

02.01.2023

**Quelle:** Landesverwaltungsgericht Tirol LVwg Tirol, <https://www.lvwg-tirol.gv.at>

© 2025 JUSLINE

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

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