

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/9/13 2002/13/0051

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 13.09.2006

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

KommStG 1993 §4 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde der Gemeinde V, vertreten durch Sacha & Katzensteiner Rechtsanwälte OEG in 3500 Krems, Gartenaugasse 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. Jänner 2002, Zl. RV/305 - 16/2000, betreffend Zuteilung der kommunalsteuerlichen Bemessungsgrundlage (mitbeteiligte Partei: Gemeinde Z, vertreten durch den Bürgermeister), zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Gemeinde Aufwendungen in der Höhe von EUR 991,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Mit Anbringen vom 11. März 1996 stellte die mitbeteiligte Partei des nunmehrigen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens (mP), eine Stadtgemeinde, beim Finanzamt den Antrag auf Erlassung eines Zuteilungsbescheides nach § 10 Abs. 5 KommStG 1993 hinsichtlich der Dienstnehmer der X. GmbH für den Zeitraum des Jahres 1994 mit dem Vorbringen, die abgabepflichtige Gesellschaft habe nach Auffassung der mP zu wenig Kommunalsteuer abgeführt und dies mit der Abfuhr von Kommunalsteuer für einen Teil der Arbeitslöhne an die nunmehr beschwerdeführende Marktgemeinde begründet. Einem diesem Anbringen angeschlossenen Bericht eines abgabenbehördlichen Prüfungsorganes der mP ist zu entnehmen, dass von der Y. GmbH in dem im Gebiet der beschwerdeführenden Gemeinde gelegenen Einkaufszentrum ein Geschäftslokal unterhalten werde, für welches die Y. GmbH den gesamten Raumaufwand trage. Die Personalgestellung für dieses Lokal sei ab September 1992 durch die geprüfte X. GmbH geleistet worden, welche erst zum 14. Dezember 1994 eine Betriebsstätte im Einkaufszentrum begründet habe.

Mit Anbringen vom 4. Dezember 1996 stellte auch die beschwerdeführende Gemeinde beim Finanzamt einen Antrag auf Zuteilung der Kommunalsteuer für den Zeitraum vom 1. Jänner 1994 bis zum 14. Dezember 1994, den sie mit folgenden Ausführungen begründete:

Die Y. GmbH, welche keine Dienstnehmer habe, betreibe im Einkaufszentrum ein Geschäft, für welches ihr die X. GmbH schon seit dem Jahre 1991 ihre Mitarbeiter zur Verfügung stelle. Es habe die X. GmbH für das Jahr 1994 auch ordnungsgemäß die Kommunalsteuererklärung eingereicht und den Kommunalsteuerbetrag an die beschwerdeführende Gemeinde überwiesen. Da die mP der X. GmbH für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 14. Dezember 1994 aus den Arbeitslöhnen der im Einkaufszentrum beschäftigten Dienstnehmer aber auch Kommunalsteuer vorgeschrieben habe, werde mangels Einigung der Gemeinden der vorliegende Antrag gestellt. Die X. GmbH unterhalte im Gebiet der beschwerdeführenden Gemeinde eine Betriebsstätte, weil der Arbeitsplatz ihrer Dienstnehmer im Einkaufszentrum als Betriebsstätte anzusehen sei. Die X. GmbH müsse über die zur Ausübung der gewerblichen Tätigkeit nötigen Räumlichkeiten nur verfügen können, nicht hingegen müssten ihr diese Räumlichkeiten gehören. Dass Personalbereitstellung auch einen anderen (etwa Verwaltungs-)Aufwand erfordere, sei im Hinblick auf die im Einkaufszentrum tätigen Dienstnehmer bedeutungslos. Abgesehen vom Raum mit den Bekleidungskästen verfügten die X. GmbH und ihre Dienstnehmer mit Wissen und Willen ihres Auftraggebers über einen Aufenthaltsraum, wobei sie im Zuge der Ausübung ihrer Tätigkeit auch über die übrigen Gebäudeteile so weit disponierten, als dies zur Aufgabenerreichung erforderlich sei. Da die X. GmbH für die Personalbereitstellung von der Y. GmbH ein Entgelt erhalte und tatsächlich im Einkaufszentrum eingesetztes Personal beschäftige, sei die funktionelle Seite des Betriebsstättenbegriffes auch erfüllt, weil die Einnahmen der Y. GmbH über die "personalbereitgestellten" Dienstnehmer der X. GmbH erzielt würden, welchen Einnahmen auch Ausgaben gegenüberstünden, die u.a. in den dem Empfänger der Personalbereitstellung erwachsenden Lohnkosten bestünden. Die X. GmbH übe mit den im Einkaufszentrum eingesetzten Dienstnehmern die Tätigkeit in der festen örtlichen Anlage der Y. GmbH schon seit 1991 aus und verfüge während dieser Zeit über die zur Verfolgung des wirtschaftlichen Zweckes erforderliche Dispositionsgewalt hinsichtlich der Räumlichkeiten und Gebäudeteile. Auch das zeitliche Element des Betriebsstättenbegriffes sei insoweit erfüllt, als die als Betriebsstätte genutzten Räume nicht bloß gelegentlich oder vorübergehend benützt würden oder zur Verfügung stünden; auch der Mittelpunkt der Tätigkeit des hier abgestellten Personals befinde sich im Einkaufszentrum. Wollte man die Tätigkeit mit einer Bauausführung vergleichen, dann wäre in diesem Fall auch die "Überjährigkeit" einer Betriebsstätte erfüllt, wobei dieser Vergleich nicht als abwegig verworfen werden könnte, weil hier auch der Unternehmer ein Werk an einem nicht ihm gehörenden Ort schulde. Ebenso schulde die X. GmbH als Leistung die Bereitstellung von Dienstnehmern am Ort des Geschäftslokals im Einkaufszentrum. Im Hinblick auf den Zweck der Kommunalsteuer sei zu bedenken, dass die beschwerdeführende Gemeinde es sei, der alle typischen Lasten aus der Ausübung des Handelsbetriebes erwachsen, was dadurch noch verstärkt werde, dass die in Rede stehenden Dienstnehmer im Gemeindegebiet oder nahe dem Gemeindegebiet der beschwerdeführenden Gemeinde wohnten und Straßen und andere von der beschwerdeführenden Gemeinde bereitzustellende infrastrukturelle Einrichtungen nutzten. Auch die durch den Betrieb angezogenen Kunden trügen zur entsprechenden Belastung der Gemeinde ebenso bei, wie wenn die im Einkaufszentrum eingesetzten Dienstnehmer nicht solche der X. GmbH, sondern solche der das Lokal unterhaltenden Y. GmbH wären. Es hätten die Dienstnehmer zu keinem anderen Ort als zur beschwerdeführenden Gemeinde eine ähnlich starke Beziehung. Sie seien der Betriebsstätte zuzuordnen, mit der sie überwiegend betrieblich verbunden sind, was im vorliegenden Fall das Einkaufszentrum im Gebiet der beschwerdeführenden Gemeinde sei.

Mit Zuteilungsbescheid vom 4. März 1998 teilte das Finanzamt die Bemessungsgrundlage der Arbeitslöhne der X. GmbH "für das Jahr 1994" zur Gänze der mP zu und begründete diese Entscheidung damit, dass die X. GmbH bis 13. Dezember 1994 im Gebiet der beschwerdeführenden Gemeinde keine Verfügungsmacht "über irgendwelche Räumlichkeiten" gehabt habe, sodass keine Betriebsstätte gegeben gewesen sei.

In ihrer gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung legte die beschwerdeführende Gemeinde eine Ausfertigung ihres Antrages vor und rügte die Unterlassung jeglicher Auseinandersetzung mit ihren Argumenten. Dass die X. GmbH mit Wirkung vom 14. Dezember 1994 am Standort des Einkaufszentrums eine zusätzliche Gewerbeberechtigung erworben habe, sei kein ausreichendes Argument, das Vorliegen einer Betriebsstätte für den davor gelegenen Zeitraum zu verneinen. Unter Vorlage verschiedener Verträge, die zwischen den jeweiligen Rechtsvorgängern der X. GmbH und der Y. GmbH in den Jahren 1986 bis 1988 abgeschlossen worden waren, trug die beschwerdeführende Gemeinde vor, dass zwischen den beiden Gesellschaften "zumindest eine standortbezogene Projektgesellschaft (Arbeitsgesellschaft)" zustande gekommen sei, die ungeachtet ihrer Bezeichnung als "stille Gesellschaft" auch nach außen aufgetreten sei. In den Abmachungen zwischen den Rechtsvorgängern der X. GmbH und der Y. GmbH sei die Dienstgebereignenschaft für den im Einkaufszentrum unterhaltenen Teilbetrieb auf die X. GmbH übertragen worden, welche als Gesellschafter die

Unternehmereigenschaft im Sinne des Kommunalsteuergesetzes wahrnehme. Eine Arbeitskräfteüberlassung liege gar nicht vor, indem nämlich nicht die Dienstnehmer des einen Vertragspartners dem anderen überlassen worden seien, sondern es nach den Abmachungen vielmehr die Obliegenheit des einen Gesellschaftspartners gewesen sei, für die Betriebsstätte im Einkaufszentrum das Personal anzustellen und die Rechte und Pflichten des Dienstgeber wahrzunehmen. Obliegenheit des anderen Gesellschaftspartners sei es gewesen, die Räumlichkeiten für den gemeinsamen Geschäftszweck zur Verfügung zu stellen und seine Leistungen als Franchisinggeber und Merchandisingpartner einzubringen. Es lasse sich eine Zuteilung der Kommunalsteuer an die mP damit auch nicht aus einer Arbeitskräfteüberlassung ableiten. Entgegen der nicht näher begründeten Auffassung des Finanzamtes habe die X. GmbH auch vertragliche und faktische Verfügungsgewalt über die Räumlichkeiten der Betriebsstätte gehabt. Laut einer Vereinbarung aus dem Jahre 1988 bestehe ein Untermietvertrag, in welchem der X. GmbH die Rechte eines Untermieters eingeräumt worden seien, woraus sich Verfügungsmacht ableite. Der Rechtsanspruch auf Benutzung der Räumlichkeiten bestehe sowohl im Rahmen der Projektgesellschaft als auch auf Grund der Untermietvereinbarung. Zudem sei in den Abmachungen zwischen den Gesellschaften dem Geschäftsführer der X. GmbH die Leitung des Teilbetriebes im Einkaufszentrum gegen entsprechende Entlohnung aufgetragen worden, woraus sich die Verfügungsgewalt der X. GmbH über die Räumlichkeiten erst recht ergebe. Hinzu trete die faktische Verfügungsgewalt auf Grund der täglichen Geschäftstätigkeit der Dienstnehmer der X. GmbH in den Räumlichkeiten des Einkaufszentrums. Durch die gewerberechtliche Anmeldung des Handelsgewerbes für die X. GmbH auch am Standort des Einkaufszentrums zum 14. Dezember 1994 hätten sich im Hinblick auf das Vorliegen einer Betriebsstätte die tatsächlichen Verhältnisse in keiner Weise geändert. Diese Anmeldung sei nach Auskunft des Geschäftsführers der X. GmbH nur zu dem Zweck erfolgt, um auch für diesen Standort in den Genuss der Lehrlingsförderung zu kommen. Irgendeine Änderung der faktischen Gegebenheiten mit diesem Stichtag habe nicht festgestellt werden können und sei auch von der Behörde nicht festgestellt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Juni 2000 teilte das Finanzamt die Bemessungsgrundlage der Arbeitslöhne der X. GmbH gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 in Stattgebung der Berufung der beschwerdeführenden Gemeinde so zu, wie sie den Abgabenerklärungen und der Abgabentrachtung der X. GmbH für das Jahr 1994 entsprach.

Dieser Berufungsvorentscheidung trat die mP mit einem Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz entgegen, in welchem sie das Fehlen jeglicher Begründung der getroffenen Berufungsvorentscheidung kritisierte.

Die belangte Behörde stellte ein eingehendes Auskunftersuchen an die X. GmbH, in dessen Beantwortung von deren steuerlichem Vertreter erklärt wurde, dass das Geschäft im Einkaufszentrum von der Y. GmbH (einschließlich ihrer diversen Rechtsvorgänger), nicht hingegen im Namen und für Rechnung der X. GmbH, betrieben werde. Unternehmer ebenso wie Arbeitgeber der im betroffenen Geschäft tätigen Arbeitnehmer sei die Y. GmbH (einschließlich ihrer Rechtsvorgänger). Diese nehme auch alle Lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Belange für die im Geschäft tätigen Arbeitnehmer wahr.

Konfrontiert mit diesem Auskunftsschreiben erklärte sich die mP dadurch in ihrem Standpunkt bestätigt, dass im Einkaufszentrum keine Betriebsstätte der X. GmbH bestanden habe, wobei sie allerdings die Auskunft, es seien im Einkaufszentrum Dienstnehmer der Y. GmbH beschäftigt worden, als Irrtum erklärte. Nach den in der abgabenbehördlichen Revision durch Organe der mP hervorgekommenen Sachverhalten liege der Fall einer Arbeitskräftegestellung vor, der zufolge die Bezüge der Dienstnehmer im Einkaufszentrum der Betriebsstätte der X. GmbH im Gemeindegebiet der mP zuzurechnen gewesen seien. Die beschwerdeführende Gemeinde vermisste im Antwortschreiben der X. GmbH die erforderliche Bezugnahme auf das Jahr 1994 und führte aus, dass die Erklärung im Auskunftsschreiben, die Dienstnehmer seien bei der Y. GmbH beschäftigt gewesen, allen der beschwerdeführenden Gemeinde zugänglich gewordenen Unterlagen widerspreche. Die X. GmbH möge dazu verhalten werden, Dienstverträge und Jahreslohnkonten aus dem Jahr 1994 vorzulegen. Weshalb die X. GmbH die Kommunalsteuer jahrelang der beschwerdeführenden Gemeinde erklärt und abgeführt habe, wenn die Dienstnehmer doch bei der Y. GmbH beschäftigt gewesen sein sollten, lasse Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit des Auskunftsschreibens aufkommen, in welchem darüber hinaus dem von der belangten Behörde gestellten Auskunftersuchen auch weithin nicht entsprochen worden sei.

Nachdem die belangte Behörde die X. GmbH mit dem Widerspruch ihres Auskunftsschreibens zum bislang aktenkundigen Sachverhalt konfrontiert hatte, wurde von deren steuerlichem Vertreter in einem weiteren Schreiben

mitgeteilt, dass "die nochmalige Überprüfung" ergeben habe, dass der letzte Punkt des zuvor erstatteten Auskunftsschreibens "insoweit zu ergänzen" sei, als Arbeitgeber der im betroffenen Geschäft tätigen Mitarbeiter bis zum 31. Dezember 1998 die X. GmbH gewesen sei. Die entsprechenden Lohnkosten hätten in der Zeit bis 31. Dezember 1998 im Betriebsaufwand der X. GmbH Berücksichtigung gefunden und die Y. GmbH habe die Lohnkosten einschließlich Umsatzsteuer der X. GmbH rückerstattet.

Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung der beschwerdeführenden Gemeinde mit folgendem Spruch:

"Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Anteil der (mP) an der kommunalsteuerlichen Bemessungsgrundlage der (X. GmbH) für 1994 beträgt 1,624.998,44 EUR.

Der (beschwerdeführenden Gemeinde) kommt 'an' (gemeint offenbar: 'ein') Anteil an der kommunalsteuerlichen Bemessungsgrundlage 'des' (gemeint offenbar: 'der') (X. GmbH) für 1994 nicht zu."

In der Begründung des angefochtenen Bescheides gab die belangte Behörde den Verfahrensgang wieder und führte nach Zitierung des § 1 KommStG 1993 aus, dass diese Vorschrift nur so verstanden werden könne, dass der Steuer nur diejenigen Arbeitslöhne unterlägen, die an Dienstnehmer eines Unternehmens - näherhin an einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens tätige Dienstnehmer - gewährt würden. Eine Kommunalsteuerpflicht der X. GmbH gegenüber der beschwerdeführenden Gemeinde im Jahre 1994 habe nur dann bestehen können, wenn diese Gesellschaft im Gebiet der beschwerdeführenden Gemeinde eine Betriebsstätte innegehabt hätte, die ihrem unternehmerischen Bereich zuzuordnen gewesen wäre. Dem Versuch der beschwerdeführenden Gemeinde, die Unternehmereigenschaft der X. GmbH hinsichtlich der Betriebsstätte im Einkaufszentrum damit zu begründen, dass die X. GmbH ihrerseits Gesellschafterin einer zumindest "standortbezogenen Projektgesellschaft" gewesen sei, welche das im Einkaufszentrum unterhaltene Geschäft betrieben habe, müsse entgegengehalten werden, dass die von der beschwerdeführenden Gemeinde angesprochene Gesellschaft eine echte stille Gesellschaft dargestellt habe, der weder Rechtsfähigkeit noch die Eigenschaft als Mitunternehmerschaft oder sonstige Personengesellschaft im Sinne des Kommunalsteuergesetzes zukomme, wie dies im Schrifttum einhellig vertreten werde. Für die Annahme des Vorliegens einer standortbezogenen Projektgesellschaft fehle es an einer entsprechenden vertraglichen Grundlage und im Außenverhältnis sei eine derartige Gesellschaft nie aufgetreten, was auch im Auskunftsschreiben der X. GmbH dokumentiert worden sei. Die X. GmbH sei für das Geschäft im Einkaufszentrum weder unmittelbar noch im Wege einer nach außen auftretenden Gesellschaft je unternehmerisch tätig geworden, sodass das im Einkaufszentrum betriebene Geschäft auch nie eine Betriebsstätte der X. GmbH habe gewesen sein können. Dies gehe auch aus dem Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung durch Organe der mP hervor, vor denen von der X. GmbH erklärt worden sei, im Einkaufszentrum bis 14. Dezember 1994 keine Betriebsstätte unterhalten zu haben, während sich lediglich der Dienstort von Dienstnehmern in den im Einkaufszentrum gelegenen Räumlichkeiten der Y. GmbH befunden habe. Der Hinweis auf eine Untermietvereinbarung könne dies auch nicht widerlegen, weil Mieter der Räumlichkeit die Y. GmbH gewesen sei, woraus deren Verfügungsmacht über die Räumlichkeit hervorgehe. Der ins Treffen geführte Untermietvertrag sei in wirtschaftlicher Betrachtung nicht als Entgelt für die Überlassung einer Räumlichkeit, sondern als eine am Umsatz orientierte Gewinnzusage zu erkennen, was sich auch aus der Formulierung ergebe, nach welcher "eine Untermiete von 8,5 % des im Lokal ... tatsächlich erwirtschafteten Umsatzes ohne MwSt", mindestens aber S 1,960.000,- wertgesichert, vereinbart worden sei. Wenn von der beschwerdeführenden Gemeinde ins Treffen geführt werde, dass der X. GmbH eine faktische Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten im Zuge der tatsächlich durchgeführten Tätigkeit und der Geschäftsführung durch ihren Geschäftsführer zugekommen sei, müsse dem entgegengehalten werden, dass für die Annahme einer Betriebsstätte dem Nutzenden oder seinem ständigen Vertreter eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Anlage oder Einrichtung zukommen müsse, welche Verfügungsmacht aber mangels entsprechender Vereinbarung nicht vorgelegen sei. Habe es eine Betriebsstätte der X. GmbH im Einkaufszentrum nicht gegeben, dann komme ein Anspruch der beschwerdeführenden Gemeinde auf den maßgeblichen Anteil an der kommunalsteuerlichen Bemessungsgrundlage für das Jahr 1994 deswegen nicht in Betracht, weil bei der Arbeitskräfteüberlassung durch den überlassenen Dienstnehmer keine Betriebsstätte des Überlassers begründet werde. Kommunalsteuerpflichtig seien nämlich grundsätzlich nur jene Löhne, die das Unternehmen an Dienstnehmer zahle, die im Dienstverhältnis zu diesem Unternehmen stünden. Stelle ein Unternehmen einem anderen gegen Entgelt Dienstnehmer zur Arbeitsleistung zur Verfügung, dann bleibe dieses

Unternehmen weiterhin Arbeitgeber dieser Dienstnehmer, wenn es aus diesem Entgelt die Löhne für diese Dienstnehmer und die Lohnverrechnung durchführe. Bei der Arbeitskräfteüberlassung (Arbeitskräftegestellung) sei derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und sie entlohnt, und nicht jener, der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt. Kommunalsteuerpflichtig sei damit der Arbeitskräfteüberlasser und Anspruch auf Kommunalsteuer habe jene Gemeinde, in welcher die Betriebsstätte des Arbeitskräfteüberlassers gelegen sei, von welcher aus die Arbeitskräfte vermittelt werden. Das Vorliegen von Personalgestellung aber habe auch die beschwerdeführende Gemeinde nicht in Abrede gestellt. Auch die mP habe sich in dieser Richtung geäußert. Angesichts der Arbeitsgestellung der Dienstnehmer im Einkaufszentrum durch die X. GmbH hätten diese Dienstnehmer nur der im Gebiet der mP gelegenen Betriebsstätte der X. GmbH zugeordnet werden können. Dem Begehren der Beschwerdeführerin auf Einsicht in Dienstverträge und Lohnkonten habe nicht entsprochen werden müssen, weil die Arbeitgebergemeinschaft der X. GmbH ohnehin nicht in Streit gestanden sei. Die nunmehr in Kraft stehenden Bestimmungen des § 2 lit. b KommStG 1993 und des § 5 Abs. 1 letzter Satz leg. cit. würden erst für Zeiträume ab dem Jahre 2001 rechtliche Wirksamkeit entfalten.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde und Erstattung von Gegenschritten durch die belangte Behörde und die mP erwogen:

Der Kommunalsteuer unterliegen nach § 1 KommStG 1993 die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Nach § 10 Abs. 5 KommStG 1993 hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerschuldners oder einer beteiligten Gemeinde die Bemessungsgrundlage zuzuteilen, wenn zwei oder mehrere Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise für sich in Anspruch nehmen und ein berechtigtes Interesse an der Zuteilung dargetan wird. Der Antrag kann nur bis zum Ablauf von fünfzehn Jahren ab Entstehung der Steuerschuld (§ 11 Abs. 1) gestellt werden. Der Zuteilungsbescheid hat an den Steuerschuldner und die beteiligten Gemeinden zu ergehen. Auf die Zuteilung finden die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung.

Wie die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides zutreffend bemerkt, hatte sie im Beschwerdefall, in welchem es um die Zuteilung der Bemessungsgrundlage in Bezug auf die Arbeitslöhne der X. GmbH für das Jahr 1994 ging, die erst durch die Novelle BGBl. I Nr. 144/2001 geschaffenen Regelungen des Kommunalsteuergesetzes 1993 (§ 2 lit. b, § 5 Abs. 1 letzter Satz ebenso wie § 7 Abs. 1 Satz 2 bis 4) nicht anzuwenden, sodass sie das ihr vorgelegte Zuteilungsproblem auf der Basis der diesbezüglichen Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes 1993 in der Stammfassung lösen musste. Die belangte Behörde ist zur gänzlichen Zuteilung der Bemessungsgrundlage an die mP dabei aus der Erwägung gelangt, mit der als Akt der Personalgestellung nach Art der Arbeitskräfteüberlassung anzusehenden Bereitstellung ihrer Dienstnehmer durch die X. GmbH zur Durchführung der Verkaufstätigkeit in den Geschäftsräumlichkeiten der Y. GmbH im Einkaufszentrum sei eine Betriebsstätte der X. GmbH am Ort der Dienstleistung ihrer Arbeitnehmer nicht begründet worden, sodass die Bemessungsgrundlage der Arbeitslöhne der im Einkaufszentrum eingesetzten Arbeitnehmer nur dem Sitz der X. GmbH im Gemeindegebiet der mP zugeordnet werden könne. Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Beurteilung nicht.

Nach § 4 Abs. 1 KommStG 1993 gilt als Betriebsstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient.

§ 29 Abs. 2 und § 30 der Bundesabgabenordnung sind sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei Eisenbahn- und Bergbauunternehmen auch Mietwohnhäuser, Arbeiterwohnstätten, Erholungsheime und dgl. als Betriebsstätten gelten.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, wurde durch diese Gesetzesvorschrift der Begriff der Betriebsstätte für den Bereich der Kommunalsteuer eigenständig definiert (siehe die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 2005, 2004/14/0012, und vom 28. März 2001, 96/13/0018). Das Kommunalsteuergesetz 1993 erweitert in der Bestimmung seines § 4 den Betriebsstättenbegriff der §§ 29 und 30 BAO einerseits durch Erfassung aller unternehmerischen Tätigkeiten und andererseits auch dadurch, dass selbst ein bloß "mittelbares" Dienen der Anlagen oder Einrichtungen für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausreicht, um eine Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes 1993 herbeizuführen (siehe Taucher, Kommunalsteuer, § 4 Anm. 4, sowie Fellner, KommStG3, § 4, Rz 1 und 8). Wurde schon für den durch die §§ 29 und 30 BAO und Doppelbesteuerungsabkommen

gestalteten Betriebsstättenbegriff nicht gefordert, dass die Anlagen oder Einrichtungen im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet wurden, sodass es genügte, wenn sie ihm für die Zwecke des Unternehmens zur Verfügung stehen (siehe die bei Taucher, a.a.O., § 4 Anm. 21, und Fellner, a.a.O., § 4, Rz 7, wiedergegebenen Nachweise), so muss die durch die Einführung des Begriffes der "Mittelbarkeit" im § 4 Abs. 1 Satz 1 KommStG 1993 veränderte Gestaltung des traditionellen Betriebsstättenbegriffes ein umso weiteres Feld von Lebenssachverhalten erfassen, mit denen eine Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes 1993 als geschaffen angesehen werden kann.

In dem auch eine Angelegenheit der Kommunalsteuer betreffenden Fall des hg. Erkenntnisses vom 24. Februar 2004, 98/14/0062, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass zu den Dienstnehmern eines das Personalleasing betreibenden Betriebes nicht nur die in der Verwaltung tätigen Dienstnehmer, sondern auch jene Dienstnehmer gehören, die im Wege des Personalleasings an Dritte überlassen werden. Überträgt man diesen Gedankengang auf die Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte, dann hat dies zur Folge, dass auch eine Betriebsstätte des Arbeitskräfte überlassenden Unternehmens nicht bloß dort ist, wo die in der Verwaltung des Überlassers tätigen Dienstnehmer agieren, sondern auch dort, wo die an Dritte überlassenen Dienstnehmer tätig werden, nämlich in der in Betracht kommenden Betriebsstätte des Beschäftigers der überlassenen Dienstnehmer. Die faktische Verfügungsmacht über die Anlage oder Einrichtung des Unternehmens, welches die überlassenen Dienstnehmer beschäftigt, wird vom die Arbeitskräfte überlassenden Unternehmen durch seine Arbeitskräfte an Ort und Stelle ausgeübt, weil Arbeitsverrichtung im Unternehmen des Beschäftigers ohne faktischen Zugriff auf dessen Anlagen oder Einrichtungen regelmäßig ohnehin nicht möglich ist. Dem rechtlichen Element von "Verfügungsmacht" aber ist - jedenfalls für die Zweck des weiten Betriebsstättenbegriffes des Kommunalsteuergesetzes 1993 - schon dadurch ausreichend entsprochen, dass das die überlassenen Arbeitnehmer beschäftigende Unternehmen sich mit dem Tätigwerden der Arbeitnehmer des Arbeitskräfteüberlassers in seinen Anlagen und Einrichtungen einverstanden erklärt hat, worauf Arbeitskräfteüberlassung schließlich beruht. Entgegen der von Taucher (a.a.O., § 4, Anm. 64) vertretenen Auffassung und der in den Gesetzesmaterialien zum Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, GP XXI RV 311, ausgedrückten Sichtweise vertritt der Verwaltungsgerichtshof jedenfalls für den Geltungsbereich der hier anzuwendenden Stammfassung des Kommunalsteuergesetzes 1993 die Anschauung, dass bei der Arbeitskräfteüberlassung am Ort der Arbeiterbringung durch die überlassenen Dienstnehmer eine Betriebsstätte des Überlassers schon durch das Agieren der Dienstnehmer in Anlagen und Einrichtungen des Beschäftigers begründet wird.

Eine solche Auslegung des kommunalsteuerlichen Betriebsstättenbegriffes wird schließlich auch dem durch das Kommunalsteuergesetz 1993 verfolgten Zweck gerecht, den durch die Betriebsstätte der Gemeinde verursachten Lasten Rechnung zu tragen, wie er in der Bestimmung des § 10 Abs. 1 Satz 2 KommStG 1993 zum Ausdruck kommt, nach welcher bei der Zerlegung der Bemessungsgrundlage im Fall einer so genannten mehrgemeindlichen Betriebsstätte "die örtlichen Verhältnisse und die durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten" zu berücksichtigen sind (siehe beispielsweise auch die Ausführungen in den hg. Erkenntnissen vom 27. August 2002, 96/14/0148, und vom 21. Oktober 1999, 98/15/0015). Auf diesen Gesetzeszweck und den zuvor dargestellten Weg einer dem Anliegen des Gesetzgebers zum Durchbruch verhelfenden Auslegung des kommunalsteuerlichen Betriebsstättenbegriffes hatte die beschwerdeführende Gemeinde schon in ihrem Anbringen an das Finanzamt vom 4. Dezember 1996 zutreffend hingewiesen.

Indem die belangte Behörde dieser Auffassung nicht gefolgt ist, hat sie dem angefochtenen Bescheid eine vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilte Rechtsansicht zu Grunde gelegt, weshalb der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben war.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003. Die Abweisung des Mehrbegehrens bezieht sich auf die geltend gemachte Eingabengebühr, zu deren Entrichtung die beschwerdeführende Gemeinde nicht verpflichtet war und die sie auch nicht entrichtet hat.

Wien, am 13. September 2006

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2002130051.X00

**Im RIS seit**

06.10.2006

**Zuletzt aktualisiert am**

09.02.2012

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

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

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