

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/1/31 2000/13/0001

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.01.2001

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
30/01 Finanzverfassung;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/07 Stempelgebühren Rechtsgebühren Stempelmarken;

## Norm

BAO §194;  
BAO §196;  
BAO §197;  
BAO §252;  
BAO §290 Abs1;  
BAO §295;  
BAO §93 Abs2;  
BAO §93 Abs3 lita;  
F-VG 1948;  
GebG 1957 §7;  
GewStG;  
KommStG 1993 §10 Abs4;  
KommStG 1993 §10 Abs5;  
KommStG 1993;  
VwGG §24 Abs3;  
VwRallg;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2000/13/0002

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag.iur. Mag.(FH) Schärf, über die Beschwerde

1. der Österreichische Post AG und 2. der Telekom Austria AG, beide in Wien, beide vertreten durch KPMG Austria

Wirtschaftsprüfungs-AG, Wien IX, Kolingasse 19, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland je vom 20. November 1999, GZ RV/658-16/13/99, und GZ RV/684-16/13/99, betreffend Zuteilung der Bemessungsgrundlage an Kommunalsteuer für die Monate Jänner 1994 bis April 1996 (mitbeteiligte Parteien: Landeshauptstadt Linz und Stadt Wien), zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Die Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführerinnen Aufwendungen in der Höhe von S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Die beiden Beschwerdeführerinnen sind Rechtsnachfolger nach der Post und Telekom Austria AG. Diese wiederum war Rechtsnachfolgerin der Republik Österreich, Post- und Telegraphenverwaltung.

In einer an das Finanzamt für Körperschaften gerichteten Eingabe vom 14. Jänner 1998 wurde ausgeführt, die Landeshauptstadt Linz habe der Post und Telekom Austria AG mit Bescheid vom 17. Juli 1997 Kommunalsteuer vorgeschrieben. Der Vorschreibung sei die Lohnsumme der Dienstnehmer im Fernmeldebereich für die Zeit vom 1. April 1994 bis 3. April 1996 zu Grunde gelegt worden. Die Bemessungsgrundlage sei im Schätzungsweg ermittelt worden. Für diese Schätzung seien die für die Zeit von Mai 1996 bis April 1997 für sämtliche Leistungsbereiche entrichteten Kommunalsteuerzahlungen herangezogen und daraus ein monatlicher Durchschnittswert ermittelt worden. Dieser Wert sei mit 29 vervielfacht worden (25 Monate zuzüglich 4 Monate Sonderzahlungen). Sodann sei der Anteil des Fernmeldebereiches am gesamten Leistungsbereich mit ca. 27,9 % festgestellt worden. Unter Anwendung eines Sicherheitszuschlages sei schließlich von einem Anteil von 30 % ausgegangen worden.

Weiters wurde ausgeführt, die Stadt Wien habe dem "Bund" mit Bescheid vom 19. März 1997 Kommunalsteuer für die Leistungsbereiche Fernmeldedienste und Postautodienste vorgeschrieben. Als Bemessungsgrundlage seien die von der Post und Telekom Austria AG mitgeteilten Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag herangezogen worden, ohne eine entsprechende Detaillierung nach dem Einsatzort vorzunehmen. Vor dem Jahre 1996 seien keine Aufzeichnungen über den tatsächlichen Arbeitsort von Mitarbeitern geführt worden. Erfahrungsgemäß würden insbesondere von kleineren Gemeinden häufig Erhebungen über die tatsächlichen Mitarbeiterstände in ihrem Bereich gemacht, wodurch im Nachhinein umfangreiche Korrekturen von Bemessungsgrundlagen notwendig wären.

Schließlich wurde in der Eingabe vom 14. Jänner 1998 die Auffassung vertreten, die Post- und Telegraphenverwaltung sei kein Betrieb gewerblicher Art, weshalb keine Kommunalsteuerpflicht gegeben sei. Es werde beantragt, die Bemessungsgrundlage mit S 0,--

festzusetzen und den Gemeinden zuzuteilen.

Das Finanzamt erließ am 3. September 1998 einen "Zuteilungsbescheid". Darin wurde die Bemessungsgrundlage an Kommunalsteuer der Post und Telekom AG hinsichtlich der Gemeinden Wien und Linz jeweils mit "keine" festgestellt. In der Begründung wurde ausgeführt, da die Post- und Telegraphenverwaltung bis zu ihrer Ausgliederung und Umwandlung in eine Aktiengesellschaft als Ganzes ein Hoheitsbetrieb gewesen sei, sei eine "Herausschälung" von Teilbereichen unzulässig.

Gegen diesen Bescheid wurde von den mitbeteiligten Städten Wien und Linz Berufung erhoben. Von der Stadt Wien wurde in ihrer Berufung geltend gemacht, es sei zwischen den Gemeinden Linz und Wien keine Differenz über die Bemessungsgrundlage entstanden. Die Linzer Abgabenbehörde habe ausschließlich jene Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer mit Zugehörigkeit zu Linzer Betriebsstätten gewährt worden seien, als Grundlage der Bemessung der Kommunalsteuer herangezogen. Die Gemeinde Wien habe keine auf einen Dienstnehmer, der einer in einer anderen Gemeinde gelegenen Betriebsstätte zuordenbar wäre, entfallende Bemessungsgrundlagen in Anspruch genommen.

Von der Landeshauptstadt Linz wurde in ihrer Berufung vorgebracht, der Antrag der Post und Telekom Austria AG vom 14. Jänner 1998 wäre vom Finanzamt als unzulässig zurückzuweisen gewesen, weil die Antragstellerin nicht legitimiert gewesen sei, einen Antrag auf "Nichtzuteilung" zu stellen. Die Bundesfinanzbehörde sei nicht berechtigt gewesen, auf Grund unbestrittener Bemessungsgrundlagen die "Nichtzuteilung" festzustellen.

Mit Schriftsatz vom 9. März 1999 trat die Post und Telekom Austria AG den Berufungen der Gemeinden Wien und Linz

gegen den "Zuteilungsbescheid" bei. In dieser Eingabe wurde die Auffassung vertreten, die Post und Telegraphenverwaltung sei im maßgebenden Zeitraum in ihrer Gesamtheit ein Hoheitsbetrieb gewesen. Da die Tätigkeiten überwiegend der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben gedient hätten, sei der Betrieb in seiner Gesamtheit als Hoheitsbetrieb zu behandeln.

Mit Berufungsvorentscheidungen je vom 15. März 1999 gab das Finanzamt den Berufungen Folge und hob den Bescheid vom 3. September 1998 auf.

Die Post und Telekom Austria AG beantragte die Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufungen. Die Antragstellerin vertrat mit umfangreicher Begründung die Auffassung, die Post- und Telegraphenverwaltung sei kein Unternehmen iS des § 3 KommStG gewesen. Die mitbeteiligten Parteien gaben Äußerungen ab.

Mit den beiden angefochtenen Bescheiden wurde den Berufungen der Gemeinden Wien und Linz stattgegeben und der "Zuteilungsbescheid" aufgehoben. In der Begründung der beiden Bescheide wurde gleich lautend darauf hingewiesen, dass eine Zuteilung der Bemessungsgrundlage nur dann in Betracht komme, wenn zwei oder mehrere Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise für sich in Anspruch nähmen. Im Falle von Streitigkeiten zwischen Gemeinden um die Bemessungsgrundlage solle das Finanzamt zur Vermeidung von Mehrfachbelastungen als "Schiedsrichter" darüber entscheiden, welcher Betriebsstätte ein Dienstnehmer bzw die Arbeitslöhne zuzurechnen seien. In den Beschwerdefällen bestünden aber keine Streitigkeiten zwischen den Gemeinden. Die Voraussetzungen für die Erlassung eines Zuteilungsbescheides seien daher nicht gegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 7 Abs 1 KommStG 1993, BGBl 819, unterliegt das Unternehmen der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird.

Im Falle einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte ist eine Zerlegung der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer vorzunehmen (§ 10 Abs 1 KommStG). Auf Antrag einer Gemeinde hat das Finanzamt einen Zerlegungsbescheid zu erlassen (§ 10 Abs 4 erster Satz KommStG). Nach dem dritten Satz des § 10 Abs 4 KommStG liegt in der Zerlegung der Bemessungsgrundlage auch die Feststellung der sachlichen und persönlichen Abgabepflicht.

Nach Abs 5 des § 10 KommStG 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. Nach den Erläuterungen zu dieser Gesetzesstelle sollte das Finanzamt im Falle von Streitigkeiten zwischen Gemeinden um die Bemessungsgrundlage zur Vermeidung von Doppel- und Mehrfachbelastungen des Abgabepflichtigen als "Schiedsrichter" darüber entscheiden, welcher Betriebsstätte ein Dienstnehmer bzw die Arbeitslöhne zuzurechnen sind (vgl Ausschussbericht 1302 BlgNR 18. GP).

Nach § 11 Abs 2 KommStG ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer selbst zu berechnen und an die Gemeinde zu entrichten. Erweist sich die Selbstberechnung des Unternehmers als nicht richtig oder wird die selbstberechnete Kommunalsteuer nicht oder nicht vollständig entrichtet, so hat die Gemeinde gemäß § 11 Abs 3 KommStG einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen.

Nach § 12 KommStG sind die in den §§ 5, 10 und 11 KommStG geregelten Aufgaben der Gemeinde solche des eigenen Wirkungsbereiches.

In den Beschwerdefällen wurde das Verwaltungsverfahren durch einen Antrag der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerinnen vom 14. Jänner 1998 eingeleitet. In dieser in die äußere Form eines Antrages um Zuteilung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 10 Abs 5 KommStG gekleideten Eingabe wurde unter anderem die Auffassung vertreten, die Post- und Telegraphenverwaltung der Republik Österreich sei im streitgegenständlichen Zeitraum ein Hoheitsbetrieb und damit kein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Abs 3 des den Unternehmer und damit den Steuerpflichtigen bestimmenden § 3 KommStG gewesen. Ferner wurden Einwendungen gegen die Art der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen durch die mitbeteiligten Städte erhoben; diese Einwendungen konnten ihrem Wortsinn nach nur so verstanden werden, dass (nach Meinung der Antragstellerin) mehrere Gemeinden Anspruch auf die Beurteilung von Arbeitslöhnen desselben Arbeitnehmers als Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer erhoben.

Der mittels eines entsprechenden amtlichen Vordruckes erstellte Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften vom 3. September 1998 traf in seinem Spruch die Feststellung, dass den Gemeinden Wien und Linz "kein" Anteil an der Bemessungsgrundlage zugeteilt werde. Nach der Begründung dieses Bescheides - die als Auslegungsbehelf heranzuziehen ist, wenn der Spruch des Bescheides Zweifel an seinem Inhalt offen lässt (vgl zB die hg Erkenntnisse vom 25. Mai 1992, ZI 91/15/0085, verstärkter Senat, und vom 3. Juni 1992, ZI 92/13/0127) - war die Post- und Telegraphenverwaltung als Ganzes ein Hoheitsbetrieb und damit nicht kommunalsteuerpflichtig.

In den Beschwerdefällen ist zunächst zu beurteilen, ob das Finanzamt zur Erlassung eines derartigen Bescheides zuständig war:

Die Vollziehung der Bemessung und Einhebung der Kommunalsteuer fällt grundsätzlich in die Kompetenz der Länder (vgl das hg Erkenntnis vom 22. April 1999, ZI 97/15/0202). Die Erlassung eines Kommunalsteuerbescheides obliegt gemäß § 71 Abs 3 KommStG der Gemeinde. Nur in den Ausnahmefällen des § 10 KommStG sind Regelungen enthalten, die von den Finanzämtern als Behörden der Bundesverwaltung zu vollziehen sind.

§ 10 KommStG enthält Bestimmungen über die Zerlegung und Zuteilung der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer. Diese Bestimmungen haben ihr Vorbild erkennbar in den Bestimmungen über die Erhebung der Lohnsummensteuer als seinerzeitige Erhebungsform der Gewerbesteuer, an deren Stelle die Kommunalsteuer getreten ist (vgl Fellner, KommStG2, § 1 Rz 1). Nach § 29 Abs 1 GewStG 1953 war unter den dort näher bezeichneten Voraussetzungen ein Steuermessbetrag mittels eines Messbescheides (vgl § 194 BAO) festzusetzen. Dieser Steuermessbetrag war bei Vorliegen der gesetzmäßigen Voraussetzungen durch Bescheid zu zerlegen (vgl § 196 BAO bzw hinsichtlich der Lohnsummensteuer § 36 GewStG). Im § 197 BAO ist die bescheidmäßige Zuteilung eines Steuermessbetrages an die beteiligten Körperschaften vorgesehen. Wie insbesondere aus der Systematik der Bundesabgabenordnung in den §§ 194 ff BAO, aber auch der § 252 und § 295 BAO abzuleiten ist, besteht nach diesem Bundesgesetz eine derartige Stufenordnung, wonach ein Abgabenbescheid von einem Zerlegungsbescheid oder einem Zuteilungsbescheid, ein solcher Zerlegungsbescheid oder Zuteilungsbescheid aber wiederum von einem Messbetragsbescheid abgeleitet ist. Wenn dabei auch das Gewerbesteuergesetz in bestimmten Teilen Vorbild des Kommunalsteuergesetzes gewesen ist, so hat es der Gesetzgeber des letztgenannten Gesetzes doch unterlassen, eine bescheidmäßige Feststellung eines Messbetrages vorzusehen. Vielmehr ist er offenbar aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen, dass es zu einer Zerlegung bzw zu einer Zuteilung bereits der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer zu kommen hat. Ein solche Zerlegung bzw Zuteilung kann aber nur einen Wert betreffen, der im aufgezeigten Stufenbau der Steuererhebung bereits als eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt worden ist, wie dies der Gesetzgeber der Bundesabgabenordnung wie aufgezeigt geregelt hat. Dies hat offenkundig der Gesetzgeber des Kommunalsteuergesetzes auch insoweit erkannt, als er - worauf die Beschwerdeführerinnen zu Recht hinweisen - in § 10 Abs 4 KommStG ausdrücklich angeordnet hat, dass (mangels Anwendbarkeit der Messbetragsbescheide betreffenden § 194 Abs 3 BAO) der Zerlegungsbescheid auch die Feststellung der persönlichen und sachlichen Abgabepflicht zu enthalten hat. Im § 10 Abs 5 KommStG - diese Gesetzesstelle wurde erst im Zuge der parlamentarischen Beratungen in das Gesetz eingefügt - fehlt hingegen eine vergleichbare Regelung. Unter Bedachtnahme auf die dargestellte historische Entwicklung und den logischen, stufenmäßigen Aufbau einer Steuererhebung muss dabei von einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes ausgegangen werden. § 10 Abs 5 KommStG kann somit nur der Sinn beigemessen werden, dass die Zuteilung mit einer mit Rechtskraftwirkung ausgestatteten Feststellung der Bemessungsgrundlage und somit der persönlichen und sachlichen Abgabepflicht einherzugehen hat (vgl auch Stoll, BAO-Kommentar 2064). Andernfalls wäre nämlich davon auszugehen, dass die Bundesabgabenbehörde zunächst eine (welche?) Bemessungsgrundlage den in Betracht kommenden Gemeinden zuteilt, diese aber sodann erst in einem weiteren Schritt, nämlich mit Erlassung des Kommunalsteuerbescheides über die persönliche und sachliche Steuerpflicht und über das Vorliegen einer Bemessungsgrundlage und deren Höhe, durch die Abgabenbehörde der Gemeinde zu entscheiden haben. Ein derartiges Ergebnis kann aber dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden.

Daraus folgt zunächst im vorliegenden Fall, dass das Finanzamt für Körperschaften zu Recht seine Zuständigkeit zur Absprache über das Vorliegen der Kommunalsteuerpflicht in Anspruch genommen hat.

Die belangte Behörde hat mit den beiden angefochtenen Bescheiden den Berufungen der Städte Wien und Linz stattgegeben und den erstinstanzlichen Bescheid aufgehoben. Dabei hat sie zunächst gegen die Anordnung des § 290 Abs 1 BAO verstoßen, wonach im Berufungsverfahren nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden können.

Im Übrigen wird von der belangten Behörde in den angefochtenen Bescheiden (lediglich) ausgesprochen, die Voraussetzungen für die Erlassung eines Zuteilungsbescheides seien deswegen nicht gegeben gewesen, weil zwischen den Städten Wien und Linz keine Uneinigkeit über die Bemessungsgrundlage bestanden habe. Damit hat sie sich zunächst mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerinnen, wonach eine Steuerpflicht nicht gegeben sei, nicht auseinander gesetzt. Überdies verkennt die belangte Behörde insoferne den Inhalt des § 10 Abs 5 KommStG, als sie der Meinung ist, ein Zuteilungsbescheid habe nicht zu ergehen, wenn zwischen den Gemeinden keine "Streitigkeiten" bestünden. Aus dem Umstand, dass auch der Steuerschuldner Anspruch auf Erlassung des Zuteilungsbescheides hat, ergibt sich vielmehr deutlich, dass eine bescheidmäßige Feststellung im Sinne des § 10 Abs 5 KommStG auch dann zu ergehen hat, wenn der Steuerschuldner - wie dies dem Vorbringen im Antrag vom 14. Jänner 1998 sinngemäß zu entnehmen war - behauptet, dass zwei oder mehrere Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise für sich in Anspruch nehmen. Eine "Uneinigkeit" der Gemeinden ist jedoch entgegen der Meinung der belangten Behörde nicht Tatbestandsmerkmal.

Da die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden erkennbar davon ausgegangen ist, ein Bescheid über die Zuteilung einer (festgestellten) Bemessungsgrundlage habe in den Beschwerdefällen nicht zu ergehen, hat sie ihre Bescheide mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet. Die Bescheide waren daher gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben, wobei von der Durchführung der beantragten Verhandlung aus den Gründen des § 39 Abs 2 Z. 6 VwGG abzusehen war.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994. Im Hinblick auf den Umstand, dass die Gebühr iSd § 24 Abs 3 VwGG von den Beschwerdeführerinnen im zweifachen Ausmaß entrichtet wurde, ist von Folgendem auszugehen: Nach der gemäß § 24 Abs 3 VwGG unter anderem anzuwendenden Bestimmung des § 7 GebG ist die Gebühr nur im einfachen Betrag zu entrichten, wenn zwischen zwei oder mehreren Personen eine solche Rechtsgemeinschaft besteht, dass diese in Bezug auf den Gegenstand der Gebühr als eine Person anzusehen sind, oder wenn sie ihren Anspruch oder ihre Verpflichtung aus einem gemeinschaftlichen Rechtsgrund ableiten. Die beiden Beschwerdeführerinnen sind Rechtsnachfolger der Post- und Telegraphenverwaltung. Damit ist hinsichtlich der Abgabepflicht der Post- und Telegraphenverwaltung zwischen den Beschwerdeführerinnen eine Rechtsgemeinschaft begründet, da sich der Begriff einer solchen Rechtsgemeinschaft iS des § 7 GebG nicht auf Gemeinschaften an dinglichen Rechten beschränkt, sondern sich auch auf Schuld- und Forderungsgemeinschaften erstreckt (vgl das hg Erkenntnis vom 28. April 1994, ZI 93/16/0190). Überdies liegt auch ein gemeinschaftlicher Rechtsgrund iSd § 7 GebG vor, wenn mehrere Personen gemeinsam berechtigt oder gemeinsam verpflichtet sind (vgl das hg Erkenntnis vom 5. März 1990, ZI 89/15/0015). Daraus folgt aber, dass die Beschwerdeführerinnen in Bezug auf die Gebühr nach § 24 Abs 3 VwGG als eine Person anzusehen sind.

Insoweit in der Beschwerde die Aufhebung zweier Bescheide begehrt wird, ist davon auszugehen, dass diese Begehren untereinander schon deswegen in einem inneren Zusammenhang stehen, weil die belangte Behörde, wie ausgeführt, entgegen der Bestimmung des § 290 Abs 1 BAO zwei Bescheide (allerdings gleichen Inhalts) erlassen hat. Daraus folgt aber, dass die Beschwerde der Gebühr nach § 24 Abs 3 VwGG nur im einfachen Ausmaß unterlegen ist, sodass der Ersatz der Gebühr auf den Betrag von S 2.500,-- zu beschränken war.

Wien, am 31. Jänner 2001

### **Schlagworte**

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Analogie Schließung von Gesetzeslücken VwRallg3/2/3 Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

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

ECLI:AT:VWGH:2001:2000130001.X00

### **Im RIS seit**

11.07.2001

### **Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

**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)