jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2019/5/28 Ro 2019/15/0009

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.05.2019

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §29
BAO §30
KommStG 1993 §4 Abs1
VwGG §28

Betreff

?

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Kratschmayr, über die Revision der G AG in H, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4040 Linz, Ottensheimer Straße 32, gegen das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts Oberösterreich vom 17. Dezember 2018, Zl. LVwG-450346/8/BMa/HEK, betreffend Kommunalsteuer 2011 bis 2014 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Gemeinderat der Marktgemeinde Hörsching; weitere Partei: Oberösterreichische Landesregierung), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat der Marktgemeinde Hörsching Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 In der Niederschrift über die Schlussbesprechung einer u. a. die Kommunalsteuer 2011 bis 2013 umfassenden gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben vom 16. April 2015 wurde festgehalten, die revisionswerbende Aktiengesellschaft sei ein international tätiges Bedarfsflugunternehmen. Die Flugzeuge würden global eingesetzt, ein Großteil sei auf ausländischen Flughäfen stationiert. Die für den Flugbetrieb benötigten Besatzungen würden überwiegend in Italien rekrutiert. Die Piloten seien auf "Werkvertragsbasis" tätig und fakturierten ihre Leistungen nach

Pauschalsätzen. In einer - näher begründeten - Gesamtbetrachtung sei davon auszugehen, dass Dienstverhältnisse vorlägen. Der Unternehmenssitz der Aktiengesellschaft befinde sich in X (Oberösterreich). Die ausländischen Piloten unterlägen mit ihren Bezügen der beschränkten Steuerpflicht, denn ihre Arbeit gelte als in Österreich verwertet.

2 Mit Bescheid vom 22. November 2017 setzte der Bürgermeister der Gemeinde X Kommunalsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 fest. In der Begründung wurde auf die Niederschrift der Prüfung sowie auf eine das Jahr 2014 umfassende Nachschau verwiesen.

3 Die Revisionswerberin erhob gegen diesen Bescheid Berufung. Mit näherer Begründung machte sie geltend, dass die im Ausland stationierten Piloten als "Freelancer" im Werkvertrag tätig seien. Die Revisionswerberin habe an allen Flughäfen im Ausland, an denen sie operativ tätig sei und die als Heimatflughäfen für die eingesetzten Flugzeuge genutzt würden, entgeltliche Service-Verträge abgeschlossen, die es dem Unternehmen erlaubten, die Flugzeuge abzustellen und die am Flughafen vorhandene Infrastruktur für sich und die eingesetzte Besatzung zu nutzen. Diese Berechtigungen bewirkten, dass die öffentlichen Anlagen auf den ausländischen Flughäfen Betriebsstätten iSd § 4 KommStG 1993 begründeten. Die Piloten seien diesen Betriebsstätten zuzuordnen, da sie ihre gesamte berufliche Tätigkeit von diesen Anlagen aus ausübten. Die Arbeitslöhne dieser Piloten unterlägen nicht der Kommunalsteuerpflicht in Österreich.

4 Mit Bescheid vom 15. Mai 2018 wies der Gemeinderat die Berufung als unbegründet ab.

5 Die Revisionswerberin erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Landesverwaltungsgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass gegen dieses Erkenntnis eine Revision zulässig ist.

7 Das Verwaltungsgericht führte nach Schilderung des Verfahrensgangs im Wesentlichen aus, die Revisionswerberin sei eine österreichische Charterflug-Gesellschaft mit Sitz in X (Oberösterreich). Unternehmensgegenstand sei die Beförderung von privaten Reisenden und "business travelers" in kleinen Flugzeugen mit maximal vier Passagieren zu allen in Europa gängigen Flughäfen. In den Streitjahren seien rund zehn Flugzeuge europaweit im Einsatz gewesen, welche vorwiegend auf ausländischen Flughäfen stationiert gewesen seien.

8 Die Flüge würden ausschließlich über das Internet gebucht. Dabei gebe der potentielle Kunde den gewünschten Termin, den Abflug- und Zielflughafen sowie die Anzahl der Personen an. Der Flug werde dann über die Zentrale in X organisiert. Die Organisation und Geschäftsabwicklung des Flugbetriebes erfolge ausschließlich am Geschäftssitz in X mit ca. 35 Mitarbeitern, die zugleich auch für sämtliche Piloten Anlaufstelle und Servicedienst bei allfälligen Fragen und Schwierigkeiten seien. Auch die Übermittlung der Flugpläne erfolge via Internet von X aus; ebenso die Zahlung an die Piloten. Büroräumlichkeiten stünden der Revisionswerberin nur am Geschäftssitz in X zur Verfügung. 9 In den Streitjahren seien mit Ausnahme von vierzehn Piloten alle Piloten der Revisionswerberin in Österreich stationiert gewesen. Für die in Österreich stationierten Piloten seien auch im Prüfungszeitraum der Jahre 2011 bis 2014 Lohnsteuer und Kommunalsteuer in Österreich abgeführt worden.

1 0 Für die vierzehn im Ausland stationierten Piloten sei im Prüfungszeitraum keine Kommunalsteuer abgeführt worden, da sie von der Revisionswerberin als den "Gateway-Flughäfen" Genf und Nizza zugeordnet angesehen worden seien. Unter "Gateway-Flughafen" werde dabei jener Flughafen verstanden, von dem aus ein Pilot am häufigsten seinen Dienst antrete und an den er nach seinem zumeist sechstägigen Einsatz wieder zurückkehre, weil er seinem Wohnort am nächsten sei. Diese Piloten sollten ihre Tätigkeit grundsätzlich an den Gateway-Flughäfen beginnen und nach ihren Einsätzen zu diesen zurückkehren. Eine stichprobenartige Überprüfung habe aber ergeben, dass ein Pilot im dabei überprüften Zeitraum nur in drei von zehn Fällen am Gateway-Flughafen seinen Einsatz begonnen und keinen Einsatz dort beendet habe. Auch der zweite Pilot habe bei seinen neun Einsätzen diesen nie dort begonnen und nur zweimal dort beendet. Auch während ihres Einsatzes seien die Piloten nur gelegentlich ihre Heimatflughäfen angeflogen.

1 1 Sogenannte "Service-Provider" hätten den Piloten auf den "Gateway-Flughäfen" Räumlichkeiten und Infrastruktur zur Verfügung gestellt. Die Piloten hätten aufgrund von Nutzungsvereinbarungen auch außerhalb der Ankunfts- und Abflugzeiten zugewiesene Räumlichkeiten (Schlaf-, Aufenthalts- und Vorbereitungsräume samt Inventar, wie z.B. Computer, Telefon oder Büromöbel) gemeinsam mit Piloten anderer Kunden, aber unter Ausschluss der Öffentlichkeit nutzen können. Der Zugang zu diesen Räumlichkeiten sei nur mit einem gültigen Ausweis der

Revisionswerberin möglich gewesen. Es habe sich dabei aber nicht um ausschließlich den Piloten der Revisionswerberin zugeteilte Räumlichkeiten gehandelt. Es seien vielmehr in jedem Einzelfall je nach Auslastung und Verfügbarkeit Räumlichkeiten zugeteilt worden. In diesen hätten die Piloten Wartezeiten überbrücken, persönliche Gegenstände in verschließbaren Schließfächern aufbewahren sowie insbesondere Tätigkeiten verrichten können (z.B. Flugberichte schreiben, Flugpläne zur Kenntnis nehmen, mit der Zentrale in X kommunizieren, Wetterkontrollen durchführen). Diese Nutzungsmöglichkeiten seien den Piloten aber nicht nur auf den Flughäfen Genf und Nizza, sondern auf allen anderen Abflugs- und Ankunftsflughäfen zur Verfügung gestanden.

12 Vom jeweiligen Service-Provider der Flughäfen Nizza und Genf seien nicht nur die Räumlichkeiten für die Piloten sowie gewisse Serviceleistungen, sondern auch die Flugzeugabstellpläne je nach Verfügbarkeit und Auslastung entweder auf Freiflächen oder in einem Hangar zugewiesen worden. Die Revisionswerberin habe somit auch nicht über exakt bestimmbare Flugzeugabstellplätze auf diesen Flughäfen verfügt. Gewartet und repariert worden seien die Flugzeuge im maßgeblichen Zeitraum ausschließlich am Flughafen Linz.

13 Die im Ausland stationierten Piloten seien immer dann an den Geschäftssitz in X gekommen, wenn ein Flugzeug habe gewartet oder repariert werden müssen sowie zu Schulungszwecken. Auch das Vorstellungsgespräch vor der Aufnahme eines Piloten sowie dessen Eignungsprüfung und die Vermessung zur Erstellung der Fluguniform hätten in der Zentrale in X stattgefunden.

14 In den Streitjahren seien auf den Gateway-Flughäfen Nizza und Genf keine Geschäftsstellen eingerichtet gewesen. 15 Nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz sowie mit Frankreich komme Österreich insoweit das alleinige Besteuerungsrecht zu.

16 Der Betriebsstättenbegriff nach § 4 KommStG 1993 enthalte drei Elemente, die alle vorliegen müssten, und zwar ein statisches, ein funktionelles und ein zeitliches Element. 17 Im konkreten Fall mangle es am Vorliegen eines statischen Elements. Es sei alleine dem jeweiligen Service-Provider der Flughäfen Nizza und Genf oblegen, den Piloten der Revisionswerberin in jedem Einzelfall je nach Auslastung und Verfügbarkeit variierende Räumlichkeiten und Flugzeugabstellplätze zuzuweisen. Somit sei der Revisionswerberin keine "feste örtliche Anlage oder Einrichtung" auf den Flughäfen Nizza und Genf zur Verfügung gestanden. Da somit die Revisionswerberin nicht über konkret bestimmte Räume oder flächenmäßig bestimmte Plätze verfügt habe, liege schon aus diesem Grund keine ausländische Betriebsstätte der Revisionswerberin auf diesen Flughäfen vor. 18 Im Übrigen sei auch das zeitliche Element nicht erfüllt: Da die in Rede stehenden Piloten, wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergebe, ihre Einsätze kaum an ihrem Heimatflughafen begonnen, ihre Arbeitseinsätze auch dort nicht beendet und diesen auch dazwischen nur gelegentlich angeflogen hätten, könne nicht davon gesprochen werden, dass die auf den Gateway-Flughäfen zur Nutzung zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten und Flugzeugabstellplätze wenigsten für eine gewisse betrieblich bedingte Zeit eine feste örtliche Beziehung geschaffen hätten. 19 Die ordentliche Revision sei zulässig, da keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Begriff einer ausländischen Betriebsstätte gemäß § 4 Abs. 1 KommStG 1993 bei Luftfahrtunternehmen vorliege.

20 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision.

21 Die belangte Behörde hat eine Revisionsbeantwortung

eingebracht, die Revisionswerberin hat hierauf repliziert.

22 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

23 In der Revision wird zur Zulässigkeit geltend gemacht, aus

Gründen der Rechtssicherheit bestehe ein Bedürfnis zur Klarstellung der Betriebsstättenzuordnung und Kommunalsteuerpflicht von im Ausland stationiertem Bordpersonal von österreichischen Luftfahrunternehmen.

24 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.

25 Die Revisionswerberin erachtet sich durch das angefochtene

Erkenntnis in ihrem subjektiv-öffentlichen Recht auf Nichtvorschreibung von Kommunalsteuer bei Nichtvorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen iSd § 1 iVm § 4 KommStG 1993 verletzt.

26 Die belangte Behörde macht hiezu in der Revisionsbeantwortung geltend, darin liege nur eine Bekämpfung der Vorschreibung von Kommunalsteuer dem Grunde, nicht aber der Höhe nach. Bekämpfe sohin die Revisionswerberin

den Umstand, dass für alle 14 Piloten die Kommunalsteuer festgesetzt worden sei, sei dies von dem angegebenen Revisionspunkt nicht umfasst. 27 Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass eine Vorschreibung der Kommunalsteuer nur dann zu erfolgen hat, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist (§ 11 Abs. 3 KommStG 1993). Erwiese sich also der Standpunkt der Revisionswerberin als zutreffend, dass die Entgelte für die 14 Piloten nicht der Kommunalsteuer unterlägen, so wäre der selbstberechnete Betrag richtig; in diesem Fall hätte daher eine Vorschreibung der Kommunalsteuer zu unterbleiben (vgl. etwa VwGH 28.9.2011, 2007/13/0130, mwN).

28 Gemäß § 1 KommStG 1993 unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. 29 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 BAO sind sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei Eisenbahn- und Bergbauunternehmen auch Mietwohnhäuser, Arbeiterwohnstätten, Erholungsheime und dergleichen als Betriebsstätten gelten.

30 Gemäß § 4 Abs. 2 KommStG 1993 gilt bei einem Schifffahrtsunternehmen als im Inland gelegene Betriebsstätte auch der inländische Heimathafen oder der inländische Ort, an dem ein Schiff in einem Schiffsregister eingetragen ist. Gleiches gilt für auf solchen Schiffen befindliche Einrichtungen zur Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit.

31 Auch Arbeitnehmer, die nicht in den Räumen einer Betriebsstätte, sondern außerhalb arbeiten, können einer bestimmten Betriebsstätte zuzurechnen sein, wenn sie nur in bestimmten ständigen Beziehungen zu dieser Betriebsstätte stehen, hauptsächlich also dann, wenn der Arbeitseinsatz von dieser Betriebsstätte aus geleitet wird (vgl. VwGH 13.12.1960, 0145/56, VwSlg. 2343/F; vgl. weiters VwGH 30.3.1992, 91/15/0112; 10.11.1995, 92/17/0292). Hat ein Unternehmen nur eine einzige Betriebsstätte, dann sind alle vom Unternehmen gezahlten Arbeitslöhne dieser Betriebsstätte zuzurechnen, ohne Rücksicht darauf, wo der betreffende Dienstnehmer seine Arbeitsleistung erbracht hat, auch ohne Rücksicht darauf, ob er seine Arbeitsleistung im Inland erbracht hat (vgl. Taucher, Kommunalsteuer, § 5 Tz 111; vgl. zur Vorgängerregelung Philipp, GewStG, 33. Nachtrag, § 25 Tz 11).

32 Der Begriff der Betriebsstätte ist für den Bereich der Kommunalsteuer eigenständig definiert. Das Kommunalsteuergesetz 1993 erweitert 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 (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0051, mwN). Es ist auch - wie aber ebenfalls zur Betriebsstätte nach §§ 29 und 30 BAO - nicht gefordert, dass die Anlagen oder Einrichtungen im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet wurden; es genügt, wenn sie ihm für Zwecke des Unternehmens zur Verfügung stehen (vgl. neuerlich VwGH 13.9.2006, 2002/13/0051).

33 Erforderlich ist aber das Vorhandensein einer ortsgebundenen festen Vorkehrung, über die der Unternehmer dauerhaft verfügen kann. Alleinige Verfügungsmacht über die Anlage ist nicht erforderlich, wenn die Anlage trotz des Parallelgebrauches dem einen wie dem anderen Unternehmer "dienen" kann. Bei Mitbenützung von Büroräumlichkeiten ist beispielsweise eine Verfügungsmacht ausreichend, wenn sie sich durch eigene Einrichtungen oder Arbeitnehmer manifestiert (vgl. VwGH 21.12.2005, 2004/14/0012, mwN).

34 Nach den - insoweit in der Revision nicht bekämpften - Sachverhaltsannahmen des Verwaltungsgerichts wurden den Piloten der Revisionswerberin auf den von ihr bezeichneten "Gateway-Flughäfen" in jedem Einzelfall je nach Auslastung und Verfügbarkeit variierende Räumlichkeiten und Flugzeugabstellplätze zugewiesen.

35 Den Sachverhaltsannahmen des Verwaltungsgerichts ist aber weiter zu entnehmen, dass die Einsätze der Piloten nur selten an den "Gateway-Flughäfen" begannen oder endeten.

36 Die Revisionswerberin macht zu dieser Sachverhaltsannahme Verfahrensmängel geltend. Dass die vom Verwaltungsgericht vorgenommene Stichprobe - wie in der Revision gerügt - nicht repräsentativ gewesen sein soll, wird nicht näher begründet. Die Stichprobe wurde - wie sich aus der Niederschrift über die mündliche Beschwerdeverhandlung ergibt - überdies von der Revisionswerberin selbst gewählt. Im Übrigen begründet die Revisionswerberin selbst, warum - wie es den Sachverhaltsannahmen des Verwaltungsgerichts entspricht - die Flüge

oft nicht an den "Gateway-Flughäfen" begannen oder endeten: Es sollten - wie es zweifellos wirtschaftlich vernünftig ist - Leerflüge möglichst vermieden werden. Wenn die Revision weiters rügt, das Verwaltungsgericht habe sich mit der Anmerkung zum zweiten Flugbericht, wonach hiebei der Gateway-Flughafen Nizza mit Abstand am häufigsten angeflogen worden sei, nicht auseinandergesetzt, so ist es zwar zutreffend, dass nach diesem Flugbericht Nizza immer wieder angeflogen wurde; es handelte sich aber - wie aus diesem Flugbericht hervorgeht - regelmäßig nur um kurzfristige Aufenthalte bis zum alsbald anschließenden Weiterflug. Dass die Sachverhaltsannahmen des Verwaltungsgerichtes betreffend Beginn und Ende der jeweils mehrtägigen Einsätze unrichtig seien, wird in der Revision nicht geltend gemacht.

3 7 Die Dienstnehmer (bzw. die Arbeitslöhne) sind - bei Vorhandensein mehrerer Betriebsstätten - nach den tatsächlichen Verhältnissen jener Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die stärkste organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit besteht (vgl. neuerlich VwGH 26.1.2012, 2008/15/0217, mwN; vgl. auch VwGH 10.11.1995, 92/17/0292).

3 8 Ausgehend von den Sachverhaltsannahmen ist dem Verwaltungsgericht nicht entgegenzutreten, wenn es alle Piloten der Betriebsstätte in X zugeordnet hat. Vorstellungsgespräche vor der Aufnahme, Eignungsprüfung und Vermessung zur Erstellung der Fluguniform fanden dort statt. Die Piloten kamen nach X, wenn ein Flugzeug gewartet oder repariert werden musste; auch zu Schulungen kamen sie nach X. Die gesamte Organisation und Geschäftsabwicklung des Flugbetriebes erfolgte ausschließlich am Geschäftssitz in X; die dortigen Mitarbeiter waren für sämtliche Piloten Anlaufstelle und Servicedienst bei allfälligen Fragen und Schwierigkeiten. Die Übermittlung der Flugpläne erfolgte von X aus; die Überweisung der Löhne erfolgte von dort. An anderen Standorten - auch an den Gateway-Flughäfen - waren die Piloten unregelmäßig und oft nur kurzzeitig anwesend. Dass zu diesen Gateway-Flughäfen (oder auch zu anderen Standorten) eine engere Beziehung bestanden hätte als zur Betriebsstätte in X, kann daraus jedenfalls nicht abgeleitet werden. Damit ist es von entscheidender Bedeutung, dass die Tätigkeit aller Piloten von der Zentrale in X aus geleitet wurde (vgl. neuerlich VwGH 10.11.1995, 92/17/0292; sowie VwGH 13.12.1960, 145/56, VwSlg. 2343/F). Somit kann es auch offen bleiben, ob der Standort an den jeweiligen Gateway-Flughäfen überhaupt als "Betriebsstätte" im Sinne des KommStG 1993 zu beurteilen ist.

3 9 Dass die Besteuerung im vorliegenden Fall durch auf völkerrechtlichen Verträgen beruhenden Befreiungen (§ 16 Abs. 2 KommStG 1993) ausgeschlossen wäre, wird im Revisionsverfahren nicht behauptet (vgl. insoweit etwa VwGH 3.8.2000, 99/15/0265; 28.3.2001, 2000/13/0134; 15.9.2016, 2013/15/0219).

4 0 Soweit in der Revisionsbeantwortung geltend gemacht wird, in der Revision werde ein Vertreter der revisionswerbenden Aktiengesellschaft als "Geschäftsführer" bezeichnet, eine Aktiengesellschaft werde aber durch den Vorstand vertreten, sodass hier ein Vertretungsmangel vorliege, ist entgegen zu halten, dass nach einem in den Akten des Verwaltungsgerichts enthaltenen Firmenbuchauszug der in der Revision genannte Vertreter zur selbständigen Vertretung befugtes Mitglied des Vorstandes der Revisionswerberin ist. Ein Vertretungsmangel liegt demnach keineswegs vor, wobei es im Übrigen auch nicht erforderlich ist, einen gesetzlichen Vertreter einer juristischen Person in der Revision ausdrücklich zu nennen.

41 Die Revision war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

4 2 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet in den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung.

Wien, am 28. Mai 2019

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2019150009.J00

Im RIS seit

23.08.2019

Zuletzt aktualisiert am

30.08.2019

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at