jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Lvwg Erkenntnis 2022/3/31 LVwG-2018/36/1325-1

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 31.03.2022

Entscheidungsdatum

31.03.2022

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

KommStG 1993 §4

Text

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Tirol erkennt durch seine Richterin Dr.in Gstir aus Anlass des Vorlageantrages gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 24.05.2018, Zl ***, über die Beschwerde der AA GmbH, Adresse 1, **** Z, vertreten durch die BB KG, Adresse 2, **** Y, gegen den Bescheid des Bürgermeisters der Marktgemeinde Z vom 03.04.2018, Zl ***, betreffend eine Angelegenheit nach dem Kommunalsteuergesetz 1993 für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016,

zu Recht:

1. Die Beschwerde wird mit der Maßgabe als unbegründet abgewiesen, dass

gemäß § 11 Abs 3 Kommunalsteuergesetzt 1993 gegenüber der AA GmbH für den Standort in **** Z, Adresse 1, jeweils gesondert für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 die Kommunalsteuer wie folgt gesondert festgesetzt wird:

Zeitraum

Bemessungsgrundlage lt. Erklärung

Bemessungsgrundlage neu lt. Prüfung

Kommunalsteuer
3%

2013

€ 228.034,39

€ 267.397,14

€ 8.021,91

2014

€ 3.188.180,92

€ 3.745.876,61

€ 112.376,30

2015

€ 4.247.577,76

€ 4.930.222,18

€ 147.906,67

2016

€ 3.904.003,14

€ 4.512.149,69

€ 135.364,49

Die Fälligkeit der Abgaben bleibt unverändert.

2. Die ordentliche Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VGnicht zulässig.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e

I. Entscheidungswesentlicher Verfahrensgang und Sachverhalt:

In den Prüfergebnissen des Finanzamtes Y der GPLA-Prüfung jeweils vom 26.03.2018 wird für die AA GmbH (in der Folge: Beschwerdeführerin) am Standort in Z für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Die Beschwerdeführerin beschäftigt in X 5 bzw 6 und in W 2 Dienstnehmer für die noch keine Kommunalsteuer in Österreich abgeführt wurde. In X steht der Beschwerdeführerin in der Wohnung eines Dienstnehmers ein Raum zur Lagerung von Waren zur Verfügung. In W werden keine Räumlichkeiten unterhalten. Nach Ansicht der Finanzbehörde stellt der Raum in der Wohnung des Dienstnehmers in X nur einen Hilfsstützpunkt (Räumlichkeiten, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden) dar, der keine Betriebsstätte im Ausland begründet. Ein Unternehmen wird aber nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte im Ausland, weil dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

Mit Sammelbescheid des Bürgermeisters der Marktgemeinde Z vom 03.04.2018,
Zl ***, wurde dann gegenüber der Beschwerdeführerin die Kommunalsteuer für die Jahre 2013, 2014, 2015, 2016 und 2017 wie folgt neu festgesetzt und die Differenz zur bereits entrichteten Kommunalsteuer zur Zahlung bis längstens 15.05.2018 vorgeschrieben:

„Zeitraum

Bemessungsgrundlage lt. Erklärung

Nachversteuerung

lt. Prüfung

richtig gestellte KommSt-Bemessungsgrundlage

2013

2014

2015

2016

2017

228.034,39 €

3.188.180,92 €

4.247.577,76 €

3.904.003,14 €

0,00 €

0,00 €

39.362,75 €

557.695,69 €

682.644,42 €

608.146,55 €

0,00 €

0,00 €

267.397,14 €

3.745.876,61 €

4.930.222,18 €

4.512.149,69 €

0,00 €

0,00 €

Summe KommSt-Bemessungsgrundlage

davon 3 % Kommunalsteuer

13.455.645,62 €

403.669,37 €

Aus der Festsetzung der Kommunalsteuer in Höhe von € 403.669,37

und den bisher geleisteten Kommunalsteuerzahlungen von € 347.033,89

ergibt sich eine Abgabennachforderung in Höhe von € 56.635,48

Dagegen brachte die Beschwerdeführerin, vertreten durch die BB KG fristgerecht die Beschwerde vom 15.05.2018 samt Beilage ein und machte darin im Wesentlichen zusammengefasst Folgendes geltend:

Der bescheiderlassende Behörde obliege es in jedem Fall die Prüfungsfeststellungen des Finanzamtes eigenständig zu würdigen und ihre eigene Entscheidungsfindung im Bescheid gegenüber dem Abgabepflichtigen ausreichend zu begründen. Da dem Bescheid eine sachgerechte Begründung vollkommen fehle und von der Gemeinde bis dato auch kein Bericht erstellt bzw zugestellt worden sei, sei der Bescheid jedenfalls mangelhaft und aufgrund gravierender Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Weiters wurde vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin weltweit Marktführer in den Bereichen Echtzeit-3D-Grafik, Studioautomatisierung, Sportanalyse und Asset-Management-Tools sei. Dabei sei es unerlässlich den Kunden neben der reinen Soft- und Hardware zusätzlich jederzeit und direkt vor Ort professionelle Dienstleistungen wie Updateinstallation, Problembehandlung, Support bei der Anwendung, Produktschulungen usw anzubieten. Um all diese unterstützenden Dienstleistungen in X und W anbieten zu können beschäftige die Beschwerdeführerin direkt vor Ort in X und W Sales & Account Manager im Wesentlichen für die Betreuung der Bestandskunden, für Neukundenakquise, und Projektbetreuung. In X stehe der Beschwerdeführerin in der Wohnung des Dienstnehmers CC das ausschließliche Nutzungsrecht an einem Raum zur Lagerung von Waren, EDV-Equipment, Hardware, Demo-Maschinen, Verkaufsunterlagen, Geschäftspapiere, Werbematerial etc zu. Die gelagerten – auch wertvolle und voll einsatzfähige - Gegenstände seien sowohl für die Betreuung der Bestandskunden als auch für die Neukundenakquise erforderlich (Präsentationen bei Kunden). Somit diene diese Abstellfläche eindeutig unmittelbar der betrieblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin. Auch an der Dauerhaftigkeit der betrieblichen Nutzung könne kein Zweifel bestehen, da die Nutzung vertraglich vereinbart sei und während des gesamten

Prüfungszeitraumes auch tatsächlich durchgehend bestanden habe bzw nach wie vor bestehe und sei damit dort eine Betriebsstätte nach § 4 KommStG gegeben, da die bloße (Mit)Verfügungsgewalt genüge. Selbst eine wie im vorliegenden Fall vertraglich geregelte (unentgeltliche) Überlassung sei ausreichend. Im vorliegenden Fall hätten die Mitarbeiter regelmäßig Kundenkontakt, treten also nach außen hin in Erscheinung und begründen somit zusammen mit dem beschriebenen Nutzungsrecht jedenfalls eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 KommStG in X. In W werde lediglich ein Dienstnehmer beschäftigt, der zudem mit einer Abschlussvollmacht ausgestattet sei. Eine Verfügungsgewalt über Räumlichkeiten in W bestehe nicht, es könne aber auch eine Betriebstätte in der privaten Wohnung eines Unternehmensmitarbeiters gelegen sein. Alle ausländischen Dienstnehmer übten ihre Tätigkeit hauptsächlich außerhalb ihrer Wohnung aus, wobei in geringem Umfang gelegentlich auch Tätigkeiten vorbereitender Art (zB Vorbereitung auf Kundentermine) sowie organisatorische Hilfstätigkeiten (zB wöchentlicher Tätigkeitsbericht) anfallen können, die teilweise „in den jeweiligen Wohnungen" erledigt würden. Da der Gemeinde aus der Niederschrift des Finanzamtes bekannt sei, dass es sich bei den ausländischen Mitarbeitern nicht um „echte Heimarbeiter" handle, hätte sie jedenfalls von der Annahme ausgehen müssen, dass die Wohnungen der ausländischen Mitarbeiter (Vertreter bzw EDV-Berater) kommunalsteuerlich als ausländische Betriebsstätten anzusehen seien und hätte sie keine Kommunalsteuer für die ausländischen Dienstnehmer festsetzen dürfen.

Mit Beschwerdevorentscheidung des Bürgermeisters der Marktgemeinde Z vom 24.05.2018, Zl ***, wurden für die 2013, 2014, 2015 und 2016 dann die Kommunalsteuer auf Grundlage der Prüfergebnisse des Finanzamtes Y, wie folgt festgesetzt und die Differenz zur bereits entrichteten Kommunalsteuer zur Zahlung vorgeschrieben:

„(...)

„Zeitraum

Bemgrdl. lt.

Erklärung

Zahlung

Bemgrdl. lt.

Prüfung

3% Steuer

12/2013

228.034,39

6.841,03

267.397,14

8.021,91

2014

3.188.180,92

95.645,43

3.745.876,61

112.376,30

2015

4.247.577,76

127.427,33

4.930.222,18

147.906,67

2016

3.904.003,14

117.120,09

4.512.149,69

135.364,49

Summen

11.567.796,21

347.033,88

13.455.645,62

403.669,37

Aus der erklärten und bisher bezahlten Steuersumme in der Höhe von € 347.033,88

und der festgesetzten Steuersumme laut Steuerprüfung in der Höhe von € 403.669,37

ergibt sich eine Nachforderung in der Höhe von € 56.635,49

(...)"

Dagegen brachte die wiederum vertretene Beschwerdeführerin fristgerecht den Vorlageantrag vom 04.06.2018 ein und wird darin insbesondere zusammengefasst vorgebracht, dass in der Beschwerde auch vorgebracht worden sei, dass auch aufgrund des Tätigkeitsbildes (Vertretertätigkeit) keine Kommunalsteuerpflicht in Österreich bestehe und auf den Sachverhalt in W nicht eingegangen worden sei.

II. Beweiswürdigung:

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich aus dem von der belangten Behörde vorgelegten Akt, insbesondere den Prüfergebnissen des Finanzamtes Y jeweils vom 26.03.2018 für die AA GmbH am Standort in Z für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 sowie dem umfassenden Vorbringen der Beschwerdeführerin samt der von ihr eingebrachten Unterlagen.

Es konnte daher im gegenständlichen Fall von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

III. Rechtslage:

Gegenständlich sind insbesondere folgende Rechtsvorschriften entscheidungsrelevant:

Kommunalsteuergesetz 1993 – KommStG 1993, in den hier maßgeblichen Fassungen:

§ 1

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

Unternehmen, Unternehmer
§ 3

(1) 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 (Überschuß) zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Als Unternehmer und Unternehmen gelten stets und in vollem Umfang Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, Stiftungen sowie Mitunternehmerschaften im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 und sonstige Personengesellschaften.

(2) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

(...)

Betriebsstätte

§ 4

(1) Als Betriebsstätte gilt 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 dergleichen als Betriebsstätten gelten."

(...)

§ 11

(...)

(3) Ein im Rahmen der Selbstberechnung vom Steuerschuldner selbst berechneter und der Abgabenbehörde bekannt gegebener Kommunalsteuerbetrag ist vollstreckbar. Wird kein selbstberechneter Betrag der Abgabenbehörde bekannt gegeben oder erweist sich die Selbstberechnung als nicht richtig, hat die Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid zu erfolgen. Von der Erlassung eines solchen Abgabenbescheides kann abgesehen werden, wenn der Steuerschuldner nachträglich die Selbstberechnung binnen drei Monaten ab Einreichung der Abgabenerklärung berichtigt; erweist sich die Berichtigung als nicht richtig, hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen.

(...)"

IV. Erwägungen:

1. Im Unternehmer der Beschwerdeführerin in Z (Steuernummer: ***) wurde im Zuge einer durch die Finanzverwaltung bzw durch die Sozialversicherung durchgeführte gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA-Prüfung) eine von den Erklärungen abweichende Bemessungsgrundlage betreffend die Kommunalsteuer für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 wie folgt festgestellt:

Zeitraum

Bemessungsgrundlage lt. Erklärung

Bemessungsgrundlage lt. Prüfergebnis

2013

€ 228.034,39

€ 267.397,14

2014

€ 3.188.180,92

€ 3.745.876,61

2015

€ 4.247.577,76

€ 4.930.222,18

2016

€ 3.904.003,14

€ 4.512.149,69

Die Höhe der Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen der Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 ist im vorliegenden Fall unstrittig.

2. Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet ausschließlich die Frage, ob für die in X und W tätigen Dienstnehmer der Beschwerdeführerin Betriebsstätten im Ausland begründet wurden oder auch diese Dienstnehmer der Betriebsstätte in Z zuzurechnen sind und damit deren Arbeitslöhne gemäß § 1 KommStG 1993 in Österreich kommunalsteuerpflichtig sind.

In den jeweiligen Prüfergebnissen für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die

Beschwerdeführerin in X 5 bzw 6 und in W 2 Dienstnehmer beschäftigt für die noch keine Kommunalsteuer in Österreich abgeführt wurde. In X steht der Beschwerdeführerin in der Wohnung eines Dienstnehmers ein Raum zur Lagerung von Waren zur Verfügung. In W werden keine Räumlichkeiten unterhalten. Nach Ansicht der Finanzbehörde stellt der Raum in der Wohnung des Dienstnehmers in X nur einen Hilfsstützpunkt (Räumlichkeiten, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden) dar, der keine Betriebsstätte im Ausland begründet. In W hat der Dienstnehmer die Vollmacht zum Abschluss von Verträgen. Dies würde nach Ansicht der Beschwerdeführerin eine Betriebsstätte begründen. Ein Unternehmen wird aber nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte im Ausland, weil dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

3. 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.

Der Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO idF vor BGBl 818/1993 war insbesondere ua für die Gewerbesteuer, nämlich für die Steuerpflicht (§ 1 GewStG), für die Lohnsummensteuer gemäß §§ 25ff GewStG und für die Zerlegung (§ 30ff GewStG) von Bedeutung.

Der Begriff der Betriebsstätte ist jedoch für die Kommunalsteuer nunmehr eigenständig definiert und geht der in § 4 KommStG 1993 definierte Betriebsstättenbegriff des KommStG
– wie auch der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt - der allgemeinen Definition des § 29 BAO als "lex specialis" vor.

4. 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.

Das Kommunalsteuergesetz erweitert sohin in § 4 KommStG den Betriebsstättenbegriff der
§§ 29, 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 § 4 KommStG 1993 herbeizuführen (vgl VwGH 10.9.2020, Ro 2019/15/0178; VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0104; mwN).

Damit ist aber - anders als etwa im § 29 Abs 1 BAO - nicht auf einen Betrieb (Gewerbebetrieb) oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abgestellt, sondern auf die unternehmerische Tätigkeit (vgl VwGH 21.12.2005, 2004/14/0012).

Durch die Einführung des Begriffes der "Mittelbarkeit" im § 4 Abs 1 erster Satz KommStG 1993 im Zusammenhang mit dem Betriebsstättenbegriff sollte ein umso weiteres Feld von Lebenssachverhalten erfasst werden, mit denen eine Betriebsstätte iSd KommStG 1993 als geschaffen angesehen werden kann (vgl VwGH 13.09.2006, Zl 2002/13/0051).

5. Die Einbeziehung von bloß "mittelbar der unternehmerischen Tätigkeit dienenden" Einrichtungen in den Betriebsstättenbegriff des § 4 Abs 1 KommStG 1993 ändert jedoch nichts daran, dass auch in diesem Fall die allgemeinen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte zu prüfen sind.

Erforderlich ist hierfür ua das Vorhandensein einer ortsgebundenen festen Vorkehrung, über die der Unternehmer dauerhaft verfügen kann (vgl VwGH 28.05.2019, Ro 2019/15/0009).

Schon für den durch die §§ 29 und 30 BAO und Doppelbesteuerungsabkommen gestalteten Betriebsstättenbegriff wurde allerdings nicht gefordert, dass die Anlagen oder Einrichtungen im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet wurden.

6. Die Beziehung zwischen Anlage oder Einrichtung und dem Unternehmer für die Begründung einer Betriebsstätte iSd § 4 KommStG wird durch das "Dienen" hergestellt.

Dies kann nur dann gegeben sein, wenn das gegenüber den dienenden Anlagen und Einrichtungen (voraussetzungsgemäß) korrelativ herrschende Unternehmen über die Anlagen oder Einrichtungen verfügen kann.

Die Tatsache allein, dass Anlagen oder Einrichtungen unentgeltlich genutzt werden, ist allerdings noch nicht gleichbedeutend mit dem Innehaben einer nicht nur vorübergehenden Verfügungsmacht, sondern es muss

hinzukommen, dass dem Nutzenden mit der Überlassung eine Rechtsposition eingeräumt wird, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann.

Dh, dass das vereinbarte Nutzungsrecht dem Gebrauchsinhaber mindestens das Recht einräumen muss, einer Zuweisung anderer als der ihm zur Nutzung überlassenen Anlagen oder Einrichtungen zu widersprechen. Dies kann etwa dann von Bedeutung sein, wenn einer Firma für die Dauer der Geschäftsverbindung Aufenthalts- und Arbeitsräume unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden.

7. Unabhängig von Eigentums- oder Gebrauchsüberlassungsverhältnissen wird eine Verfügungsmacht über Anlagen oder Einrichtungen zur Begründung einer Betriebsstätte iSd
§ 4 KommStG dann bejaht, wenn in einer Einrichtung Arbeitnehmer des Betriebsinhabers tätig sind. Dies insbesondere, wo ein Arbeitnehmer Räume, über die er selbst (nicht hingegen der Arbeitgeber direkt) Verfügungsmacht hat, in den Dienst des Arbeitgebers stellen und diesem dadurch die Verfügungsmacht vermitteln kann.

So könnte die Privatwohnung eines Angestellten folglich eine Betriebsstätte des vertretenen Unternehmens begründen, wenn dieser dort regelmäßig berufliche Tätigkeiten ausübt oder noch weitere Angestellte seines Arbeitgebers bei sich zu Hause arbeiten lässt (vgl Bachner, Der Betriebsstättenbegriff nach innerstaatlichem Abgabenrecht, SWI 6/2002, S 284ff).

Die Wohnung eines Dienstnehmers würde aber dann nicht mehr als Betriebsstätte des Arbeitgebers angesehen werden, wenn zB dort bloß abends und an Wochenenden gewisse Arbeiten für das Unternehmen erledigt werden oder er dort gelegentlich mit Kunden telefoniert.

Eine Betriebsstätte des vertretenen Unternehmens iSd§ 4 KommStG würde aber zB dann vorliegen, wenn Dienstnehmer im eigenen Namen Büroräume für Zwecke der Errichtung eines Kundenservice-Centers des vertretenen Unternehmens anmieten, diese Büroräume vom vertretenen Unternehmen unentgeltlich mit Schreibtischen und Büroschränken ausgestattet werden und diese Büroräume ganztägig für betriebliche Zwecke genutzt werden (vgl UFSW 17.04.2012, RV/0910-W/10).

8. Ist eine Person als "ständiger Vertreter" des auftraggebenden und weisungsbefugten Unternehmers anzusehen, dann hängt die Annahme einer weiteren Betriebsstätte des Vertretenen von der weiteren Voraussetzung ab, dass eine Geschäftseinrichtung des Vertretenen besteht, die dem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes des vertretenen Unternehmens dient.

Dass es sich dabei um Räume, Anlagen oder Einrichtungen von "wirtschaftlich ins Gewicht fallender Bedeutung" handeln muss, wurde für den Fall bejaht, wo ein Versicherungsvertreter als selbständig Gewerbetreibender tätig war. Dieser vermochte nur dann eine Betriebsstätte des vertretenen Versicherungsunternehmens zu begründen, wenn die vom Versicherungsunternehmen überlassene Geschäftseinrichtung von wirtschaftlichem Gewicht war.

Für die Frage der lohnsummensteuerlichen Zuordnung eines Außendienstmitarbeiters (zur Zentrale eines Unternehmens oder zu einer anderen Betriebsstätte) kommt es darauf an, wo sich die Haupttätigkeit des betreffenden Arbeitnehmers vollzieht.

Entscheidend dafür ist, zu welcher der mehreren Betriebsstätten die engere Beziehung besteht, was nicht allein von der Frage abhängt, von wo aus der leitende Einsatz des Dienstnehmers erfolgt. Entscheidende Faktoren sind weiters das Vorhandensein eines Arbeitsplatzes in der Geschäftsstelle, die Beziehung der Außendienstmitarbeiter zu den in der Geschäftsstelle sonst tätigen anderen Dienstnehmern, die Regelmäßigkeit des Aufsuchens der Geschäftsstelle bzw der Zentrale und der Umstand, ob ein Außendienstmitarbeiter nur eine bestimmte Geschäftsstelle oder auch andere betreut.

9. Im gegenständlichen Fall wird von der Beschwerdeführerin zu ihrer unternehmerischen Tätigkeit zusammengefasst ausgeführt, dass diese weltweit Marktführerin in den Bereichen Echtzeit-3D-Grafik, Studioautomatisierung, Sportanalyse und Asset-Management-Tools sei. Dabei sei es unerlässlich den Kunden neben der reinen Soft- und Hardware zusätzlich jederzeit und direkt vor Ort professionelle Dienstleistungen wie Updateinstallation, Problembehandlung, Support bei der Anwendung, Produktschulungen usw anzubieten.

Dafür seien in X und W Sales & Account Manager zur Betreuung der Bestandskunden, für Neukundenakquise und Projektbetreuung beschäftigt.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist der Umstand, wenn die Tätigkeit eines Außendienstmitarbeiters von der Zentrale aus geleitet wird, dann von entscheidender Bedeutung, wenn im jeweils konkreten Fall zu keiner anderen Betriebsstätte eine engere Beziehung besteht (VwGH 26.04.1993, 92/15/0007; VwGH 23.04.1992, 91/15/0153).

Im gegenständlichen Fall wurde – unbeschadet des Vorbringens betreffend das Nutzungsrecht an einem Lagerraum in der Privatwohnung des Dienstnehmers CC – von der Beschwerdeführerin für keinen der weiteren in X und W für die Beschwerdeführerin tätigen Sales & Account Manager das Vorhandensein einer sonstigen konkreten Betriebsstätte und eine engere Beziehung dorthin mit näheren Angaben und unter Vorlage von Beweismittel geltend gemacht.

Im Gegenteil, es wurde von ihr selbst ausgeführt, dass eine derartige Vereinbarung für einen Lagerraum für die weiteren in X und W tätigen Dienstnehmer nicht besteht.

Aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin ergibt sich weiters, dass über Räumlichkeiten in W keine Verfügungsgewalt für die Beschwerdeführerin besteht.

Es wurde von der Beschwerdeführerin auch nicht geltend gemacht, dass ihr sonst ein Nutzungsrecht für andere Bereiche der jeweiligen Privatwohnungen der im Ausland tätigen Dienstnehmer zukomme oder sie dafür Kosten getragen hätte.

Wenn schon betreffend den Lageraum eine ausdrückliche Vereinbarung schriftlich in den Dienstvertrag aufgenommen wurde, scheint es wenig glaubhaft, dass es hinsichtlich der restlichen Nutzung der Privatwohnung zu dienstlichen Zwecken ebenfalls eine Vereinbarung bestehen soll, wenn sich in dem vorn der Beschwerdeführerin vorgelegten Dienstvertrag dazu nichts findet. Andere Beweismittel wurden von der Beschwerdeführerin nicht vorlegt.

Zudem wurde von der Beschwerdeführerin auch selbst ausgeführt, dass alle ausländischen Dienstnehmer ihre Tätigkeit hauptsächlich außerhalb ihrer Wohnung ausübten und nur in geringem Umfang gelegentlich auch Tätigkeiten vorbereitender Art (zB Vorbereitung auf Kundentermine) sowie organisatorische Hilfstätigkeiten (zB wöchentlicher Tätigkeitsbericht) teilweise in den jeweiligen Wohnungen erledigt würden.

Wie bereits vorstehend ausgeführt, würden eine Wohnung eines Dienstnehmers nicht als Betriebsstätte des Arbeitgebers angesehen werden, wenn dort bloß abends und an Wochenenden gewisse Arbeiten für das Unternehmen erledigt werden oder dort gelegentlich mit Kunden telefoniert wird usw.

Zusammengefasst ergibt sich sohin daraus, dass – unbeschadet der nachfolgend weitergehenden Beurteilung der Privatwohnung des Dienstnehmers CC - die Privatwohnungen aller anderen für die Beschwerdeführerin im Ausland tätigen Sales & Account Manager im Lichte der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht als Betriebsstätten nach § 4 Kommunalsteuergesetz 1993 qualifiziert werden konnten.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die in W tätigen Dienstnehmer mit einer Abschlussvollmacht ausgestattet sein sollen, wofür jedoch im Übrigen kein Nachweis erbracht wurde.

Es ist daher dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen keine Berechtigung zukommen.

10. Soweit im gegenständlichen Fall von der Beschwerdeführerin konkret vorgebracht wird, dass ihr in X in der Wohnung des Dienstnehmers CC das ausschließliche Nutzungsrecht an einem Raum zur Lagerung von Waren, EDV-Equipment, Hardware, Demo-Maschinen, Verkaufsunterlagen, Geschäftspapiere, Werbematerial etc zustehe und die dort gelagerten – auch wertvolle und voll einsatzfähige - Gegenstände sowohl für die Betreuung der Bestandskunden als auch für die Neukundenakquise (Präsentationen bei Kunden) erforderlich seien und daher diese Abstellfläche unmittelbar der betrieblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin diene, ist dazu Folgendes auszuführen:

In dem der Beschwerde angeschlossenen Dienstvertrag des CC vom 10.06.2010 ist in Punkt 4.7. Folgendes vereinbart:

„Die Firma AA GmbH ist für die Dauer des Dienstverhältnisses berechtigt, in der Wohnung des Dienstnehmers diverse Firmengegenstände zu lagern; insbesondere Werbematerial (Broschüren, DVDs, Folder, Sticks ....) EDV-Equipment (Dongles, Grafikkarten, Motherboards, PC, Kabel, Sticks ....) sowie Schriftverkehr und Geschäftsunterlagen für sämtliche in X für die AA tätigen Dienstnehmer und alle deutschen Kunden. Der Dienstnehmer stellt dafür einen Abstellraum in seiner Wohnung im Ausmaß von 10 qm zur Verfügung. Der Dienstnehmer erklärt, den Raum ständig verschlossen zu

halten, um ungerechtfertigte Entnahmen zu vermeiden. Auch erklärt er sich verantwortlich, die gelagerten Gegenstände, insbesondere das EDV-Equipment sorgsam zu behandeln und zu kontrollieren und die Vollständigkeit sicherzustellen."

Wie bereits vorstehend ausgeführt, ergibt sich aus dem eigenen Vorbringen der Beschwerdeführerin eindeutig, dass eine derartige Vereinbarung für die weiteren in X und W tätigen Dienstnehmer nicht besteht.

Auch wurde nicht vorgebracht, dass das Lager in der Privatwohnung des Dienstnehmers CC zB den weiteren in X tätigen Dienstnehmer ebenfalls zur Nutzung zur Verfügung steht bzw diese dorthin eine nähere Verbindung hätten als zum Standort in Z.

Zusammengefasst ergibt sich daher, dass dem Beschwerdevorbringen bezüglich des im Dienstvertrag des CC festgelegten Nutzungsrechts für einen Lagerraum bereits schon aus diesem Grund für die weiteren im Ausland tätigen Dienstnehmer keine Berechtigung zukommen konnte.

11. Hinsichtlich der Privatwohnung des Dienstnehmers CC ergibt sich weiters, dass die in dessen Dienstvertrag festgelegte Berechtigung das Lagern von Firmengegenständen wie sie beispielhaft angeführt sind, in einem 10 m2 großen Abstellraum in der Wohnung des Dienstnehmers umfasst.

Dass der Beschwerdeführer in diesem Raum auch im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit in zeitlicher Hinsicht maßgeblich tätig ist, wurde nicht vorgebracht.

Dass hinsichtlich der weiteren in den verfahrensgegenständlich relevanten Jahren in X und W tätigen Mitarbeitern kein solcher Lagerraum vereinbart wurde – wie von der Beschwerdeführerin selbst ausgeführt – macht auch deutlich, dass ein solcher Lagerraum in der Privatwohnung der für die Beschwerdeführerin in X und W tätigen Sales & Account Manager für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit daher weder unmittelbar noch mittelbar erforderlich ist.

Dem Vorbringen, dass diese Räumlichkeiten für die Beschwerdeführerin unabdingbar und daher für die Betriebsausübung erforderlich seien, konnte daher keine Berechtigung zukommen.

Die Beschwerdeführerin kann sich daher auch nicht Erfolg auf eine Betriebsstätte iSd§ 29 Abs 2 lit b BAO berufen.

12. Zudem muss – wie vorstehend bereits ausgeführt - dem Nutzenden mit der Überlassung eine Rechtsposition eingeräumt werden, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann, um allenfalls eine Betriebsstätte begründen zu können.

Auch wenn – wie vorgebracht – das Arbeitsverhältnis mit dem konkreten Dienstnehmer CC in den verfahrensgegenständlichen Jahren aufrecht gewesen sein sollte, könnte ein Dienstvertrag aber jederzeit auch einseitig vom Dienstnehmer beendet werden.

Hinsichtlich der Nutzung des Lagerraums ist für einen solchen Fall jedoch nur in Punkt 2.3. des Dienstvertrages eine Rückgabeverpflichtung für die der Beschwerdeführerin gehörenden Gegenstände und Unterlagen vereinbart.

Damit ergibt sich jedoch, dass hinsichtlich des Lagerraums in der Privatwohnung des Dienstnehmers CC nach Ansicht des erkennenden Gerichts der Beschwerdeführerin keine Rechtsposition eingeräumt wurde, die ihr ohne ihre Mitwirkung nicht ohne weiteres entzogen oder die ohne ihre Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden könnte.

Es war daher im gegenständlichen Fall auch dieses Kriterium zur Begründung einer Betriebsstätte in der Privatwohnung des Dienstnehmers CC nicht erfüllt.

13. Lediglich ergänzend ist dazu noch anzumerken, dass – wie auch in den Prüfberichten des Finanzamtes Y ausgeführt, der vertraglich vereinbarte Lagerraum in der Privatwohnung des Dienstnehmers CC nach den DBA als Hilfsstätte und nicht als Betriebsstätte zu qualifizieren wäre (vgl Hofbauer ua, Leitfaden zum Kommunalsteuerrecht, Schriftenreihe Recht & Finanzen für Gemeinden, 05/2010, Rz 188).

14. Zusammengefasst ergibt sich sohin bei gebotener Gesamtbetrachtung, dass in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2013, 2014, 2015 und 2016 auch die in W und X als Sales & Account Manager tätigen Dienstnehmer der Beschwerdeführerin der Betriebsstätte in Z zuzurechnen waren und hinsichtlich dieser keine Betriebsstätte(n) im Ausland begründet wurde(n).

Der gegenständlichen Beschwerde ist sohin aus vorstehenden Erwägungen keine Berechtigung zugekommen.

15. Hinsichtlich des geltend gemachten Begründungsmangels ist anzumerken, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Rechtsmittelverfahren - abgesehen von gegenständlich nicht in Betracht zu ziehenden Ausnahmen - saniert werden können (vgl VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119; uva).

16. Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass gemäß§ 264 Abs 3 BAO die Bescheidbeschwerde ab der Einbringung eines rechtzeitigen Vorlageantrages an wiederum als unerledigt gilt, wobei die Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung durch den Vorlageantrag nicht berührt wird.

Mit dem Ergehen der abschließenden Entscheidung des Verwaltungsgerichts in einem Bescheidbeschwerdeverfahren tritt allerdings die Beschwerdevorentscheidung dann außer Kraft (vgl Ritz, BAO6, § 264 Rz 3).

17. Es war daher aus diesem Grund, die von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vorgenommene Festsetzung der Kommunalsteuer jeweils gesondert für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 mit gegenständlicher Entscheidung durch das Landesverwaltungsgericht Tirol wiederum gemäß § 11 Abs 3 Kommunalsteuergesetz 1993 spruchgemäß festzusetzen.

Dass im gegenständlich bekämpften Sammelbescheid des Bürgermeisters der Marktgemeinde Z vom 03.04.2018, Zl ***, für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 ua nur die neuen Bemessungsgrundlagen und den Steuersatz (3%), nicht aber auch für die jeweiligen Jahre separat auch die einzelnen Beträge der Abgabenerhöhungen angeführt sind, ist – wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt - ein auch vom Landesverwaltungsgericht in der Entscheidung über die Beschwerde behebbarer Fehler (vgl VwGH 03.06.2020,
Ra 2019/16/0125; ua).

18. Unter Berücksichtigung der im bekämpften Bescheid sowie in der Beschwerdevorentscheidung angeführte bereits von der Beschwerdeführerin entrichteten Kommunalsteuer – die auch nicht bestritten wurden - ist daher von der Beschwerdeführerin für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 noch Kommunalsteuer in den folgend angeführten Höhen zu entrichten:

Zeitraum

Neu festgesetzte Kommunalsteuer

Bereits entrichte Kommunalsteuer

Noch zu leistende Kommunalsteuer

2013

€ 8.021,91

€ 6.841,03

€ 1.180,88

2014

€ 112.376,30

€ 95.645,43

€ 16.730,87

2015

€ 147.906,67

€ 127.427,33

€ 20.479,34

2016

€ 135.364,49

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