

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.12.2011

Geschäftszahl

2010/15/0192

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Landes Niederösterreich, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, gegen den Bescheid des Stadtsenates der Stadt S vom 27. September 2010, Zl. 00/03/5/390-2010/Mag.-Rie., betreffend u.a. Wiederaufnahme der Verfahren (Kommunalsteuer 2001 bis April 2006) sowie Kommunalsteuer 2001 bis April 2006, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Kommunalsteuer Jänner bis April 2006 und soweit er Kommunalsteuer Jänner bis April 2006 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Stadt St. Pölten hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Bescheid des Magistrates der Stadt St. Pölten vom 10. Juli 2007 wurde dem Land Niederösterreich (beschwerdeführende Partei) - nach einer von einem Finanzamt im Jahr 2007 durchgeführten GPLA-Prüfung - im Hinblick auf eine Betätigung für die ASFINAG, welche die Behörde als Betrieb gewerblicher Art wertete, Kommunalsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 30. April 2006 (rund 10.000 EUR für jedes der Jahre 2001 bis 2005) vorgeschrieben. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, von Jänner 2001 bis April 2006 habe die beschwerdeführende Partei für die ASFINAG auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung die Verwaltung und Erhaltung von Autobahnen und Schnellstraßen gegen Entgelt durchgeführt. Diese entgeltliche Betreuung könne nicht als eine dem Hoheitsgebiet des Landes zuzurechnende Aufgabe angesehen werden. Somit bestehe für diese Zeiträume Kommunalsteuerpflicht.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung wurde mit Berufungsbescheid des Stadtsenates der Stadt St. Pölten vom 29. September 2008 abgesprochen, wobei es hinsichtlich der Jahre 2001 bis 2005 zu einer Reduzierung der Kommunalsteuervorschreibung kam (2001: 5.860,05 EUR; 2002: 5.853,57 EUR; 2003: 6.444,96 EUR; 2004: 6.598,74 EUR; 2005: 7.378,02 EUR; Jänner bis April 2006:

3.037,61 EUR). Die Berufungsbehörde folgte dabei der Einwendung der beschwerdeführenden Partei, wonach das Finanzamt davon ausgegangen sei, dass im Bereich der Stadt St. Pölten im Betrieb gewerblicher Art neun Beamte tätig geworden seien, tatsächlich die Anzahl der dort tätigen Beamten aber geringer gewesen sei (2001 bis 2005: Helmut G, Karl P, Karl S und Karl Z), sodass sich eine niedrigere Lohnsumme als Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer ergebe.

In der Folge setzte der Magistrat der Stadt St. Pölten - nach einer weiteren von einem Finanzamt im Jahr 2009 durchgeführten GPLA-Prüfung - mit Bescheid vom 25. September 2009 der beschwerdeführenden Partei gegenüber neuerlich für den Zeitraum Jänner 2001 bis Dezember 2005 Kommunalsteuer fest. Es ergaben sich höhere Beträge, weil einerseits in Bezug auf die für die ASFINAG ausgeübte Betätigung deutlich höhere Lohnsummen angesetzt wurden als im Bescheid vom 10. Juli 2007 (zusätzlich zur Lohnsumme der "Beamten" wurde nunmehr auch die Lohnsumme der in Erfüllung des Vertrages mit der ASFINAG tätigen "Vertragsbediensteten" erfasst) und andererseits zusätzliche Betriebe gewerblicher Art (z.B. eine Landhausküche) einbezogen wurden. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt: "Hinsichtlich der Berechnungsgrundlage des Nachforderungsbetrages wird auf den GPLA-Prüfbericht verwiesen."

In den vorgelegten Verwaltungsakten finden sich für jedes der Jahre 2001 bis 2005 ein offenkundig über "finanzonline.bmf.gv.at" abgerufenes "Prüfungsergebnis", in welcher die Bemessungsgrundlagen der Kommunalsteuer jeweils in einer Jahressumme angegeben sind.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung sprach der Stadtsenat der Stadt St. Pölten mit Berufungsbescheid vom 22. Februar 2010 ab. Dabei wurde die Kommunalsteuervorschreibung insofern reduziert, als die Löhne der Dienstnehmer, die in Erfüllung des Vertrages mit der ASFINAG tätig geworden sind, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden wurden, weil über Kommunalsteuer in Bezug auf die Tätigkeit für die ASFINAG abschließend mit Berufungsbescheid vom 29. September 2008 abgesprochen worden sei. Die Bemessungsgrundlage umfasste damit nur mehr die Bezüge jener Dienstnehmer, die in anderen, von der Berufungsbehörde als (weitere) Betriebe gewerblicher Art eingestuftten Bereichen tätig gewesen sind. Die Aufteilung der im "Prüfungsergebnis" für die einzelnen Jahre angeführten Jahres-Bemessungsgrundlage konnte die Berufungsbehörde vornehmen, weil ihm das Finanzamt auf Anfrage Daten übermittelte, aus denen sich die Lohnsumme jener Arbeitnehmer ableiten ließ, die in diesen anderen als Betriebe gewerblicher Art behandelten Bereichen gearbeitet haben.

Der Magistrat der Stadt St. Pölten verfügte sodann mit Bescheid vom 8. März 2010 die Wiederaufnahme des (mit Bescheid des Stadtsenates vom 29. September 2008 abgeschlossenen) Verfahrens betreffend Kommunalsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 30. April 2006. Zugleich wurde die - in Bezug auf die der Tätigkeit für die ASFINAG zugeordneten Löhne - Kommunalsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 30. April 2006 neu festgesetzt (2001: 36.438 EUR; 2002: 38.351,62 EUR; 2003: 44.081,37 EUR; 2004:

47.587,36 EUR; 2005: 47.587,36 EUR; Jänner bis April 2006:

3.037,61 EUR). Im Ergebnis wurden damit die der Berufungsentscheidung vom 29. September 2008 zugrunde gelegten Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2001 bis 2005 um jene Beträge erhöht, die sich durch die im Jahr 2009 durchgeführte GPLA-Prüfung des Finanzamtes ergeben haben (Lohnsumme der Vertragsbediensteten). Unter einem wurde hinsichtlich der gesamten Nachforderung ein Säumniszuschlag festgesetzt. In der Bescheidsbegründung wird ausgeführt:

Im mit Bescheid des Stadtsenates vom 29. September 2008 rechtskräftig abgeschlossenen Kommunalsteuerverfahren für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 30. April 2006 sei der beschwerdeführenden Partei Kommunalsteuer auf der Grundlage der Prüfungsergebnisse des Finanzamtes (Amstetten Melk Scheibbs) aus dem Jahr 2007 unter Berücksichtigung der Ermittlungsergebnisse der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgeschrieben worden. Auf Grund der Prüfungsergebnisse der weiteren Prüfung des Finanzamtes (Lilienfeld St. Pölten) aus dem Jahr 2009 - diese Prüfungsergebnisse seien der Abgabenbehörde am 2. Juli 2009 zugegangen - seien Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, die in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führten.

Berechnungsgrundlage des Abgabebetrages seien die GPLA-Prüfungsberichte. Die nunmehr bescheidmäßig vorgeschriebene Kommunalsteuer beziehe sich auf die tatsächlich im Gebiet der Stadt St. Pölten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen gegenüber der ASFINAG im Zeitraum Jänner 2001 bis April 2006 eingesetzten Mitarbeiter und berücksichtige nunmehr zusätzlich auch das Prüfungsergebnis des Finanzamtes (Lilienfeld St. Pölten) aus dem Jahr 2009. Ab dem 30. April 2006 habe die beschwerdeführende Partei die betreffenden Dienstnehmer der ASFINAG überlassen, welche ab diesem Zeitpunkt die Kommunalsteuer abführe.

Die beschwerdeführende Partei brachte gegen diesen Bescheid vom 8. März 2010 Berufung ein und führte darin aus:

Im Jahr 2007 habe das Finanzamt eine Lohnsteuerprüfung bei der beschwerdeführenden Partei abgeschlossen. Die Prüfung habe die Jahre 2001 bis 2006 hinsichtlich Lohnsteuer und Kommunalsteuer umfasst. Im Rahmen dieser Prüfung sei u.a. festgestellt worden, dass das Land für die ASFINAG auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung die Verwaltung und Erhaltung von Autobahnen und Schnellstraßen gegen Entgelt durchgeführt habe. Diese entgeltliche Betreuung auf Basis eines Werkvertrages habe das Finanzamt nicht dem Hoheitsbereich des Landes zugeordnet und daher für einen der Kommunalsteuer unterliegenden Bereich gehalten. Für die Festsetzung der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer (2001 bis April 2006) sei dabei auf die Liste aller Dienstnehmer (Beamte und Vertragsbedienstete), welche die beschwerdeführende Partei ab Mai 2006 auf Basis eines Personalgestellungsvertrages der ASFINAG überlassen habe, zurückgegriffen worden. Dabei sei lediglich die Summe der Arbeitslöhne der ab Mai 2006 überlassenen "Beamten" auf die Vergangenheit (2001 bis April 2006) übertragen und auf diese Weise die Bemessungsgrundlage ermittelt worden. Allerdings seien dem Finanzamt bereits im Zuge jener Außenprüfung des Jahres 2007 die Lohndaten aller Dienstnehmer (Beamte und Vertragsbedienstete) zur Verfügung gestellt worden. Diese Daten hätten zusammen mit der übergebenen Personalliste die Grundlage für die Schätzung der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer bilden können. Das Ergebnis dieser Außenprüfung sei dem Magistrat der Stadt St. Pölten weitergeleitet worden, der sodann am 10. Juli 2007 einen erstinstanzlichen Kommunalsteuerbescheid gemäß den vom Finanzamt gemeldeten Bemessungsgrundlagen erlassen habe. Die beschwerdeführende Partei habe Berufung erhoben, dieser sei nur teilweise Folge gegeben worden.

Im Jahre 2009 habe das Finanzamt eine weitere Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, Sozialversicherung und Kommunalsteuer abgeschlossen. Es seien wiederum die Jahre 2001 bis 2005 geprüft worden, wiederum habe das Finanzamt die Feststellung getroffen, dass die Tätigkeit für die ASFINAG keine hoheitliche Tätigkeit sei und damit auch für Zeiträume vor der Ausgliederung der Dienstnehmer an die ASFINAG Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht für die Bezüge der in diesem Bereich eingesetzten Dienstnehmer bestehe. Erneut sei für die Festsetzung der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer 2001 bis April 2006 auf die Liste jener Dienstnehmer zurückgegriffen worden, die ab Mai 2006 an die ASFINAG überlassen worden seien. Es handle sich dabei um exakt dieselbe Liste, die auch bei der vorangegangenen Prüfung verwendet worden sei. Während das Finanzamt bei der vorangegangenen Prüfung die "Beamten" erfasst habe, sei allerdings dieses Mal (nur) die Summe der Arbeitslöhne der ab Mai 2006 überlassenen "Vertragsbediensteten" auf die Jahre 2001 bis 2005 umgelegt und auf diese Weise eine (zusätzliche) Bemessungsgrundlage ermittelt worden. Auch das Ergebnis dieser Außenprüfung habe das Finanzamt dem Magistrat der Stadt St. Pölten weitergeleitet, welcher daraufhin am 8. März 2010 das Kommunalsteuerverfahren für die Jahre 2001 bis 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und für diesen Zeitraum einen neuen Kommunalsteuerbescheid erlassen habe. Dabei sei als Bemessungsgrundlage die Summe der Ergebnisse der im Jahr 2007 abgeschlossenen Prüfung des Finanzamtes (unter Berücksichtigung der Ermittlungsergebnisse des seinerzeitigen Berufungsverfahrens) und der Ergebnisse der im Jahr 2009 abgeschlossenen Prüfung des Finanzamtes herangezogen worden. Bei der Bemessungsgrundlage, die dem erstinstanzlichen Bescheid vom 10. Juli 2007 zu Grunde gelegen sei, handle es sich um die Bezüge der Beamten, während im nunmehr mit Berufung bekämpften Bescheid vom 8. März 2010 (als Ergebnis der im Jahr 2009 durchgeführten Prüfung des Finanzamtes) zusätzlich auch die Bezüge der Vertragsbediensteten einbezogen seien.

Nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei seien seit dem formell rechtskräftigen Abschluss des Kommunalsteuerverfahrens betreffend die Jahre 2001 bis 2006 keine neuen Tatsachen hervorgekommen. Der Abgabenbehörde sei nämlich der gesamte Sachverhalt vor Erlassung des ersten Kommunalsteuerbescheides vom 10. Juli 2007 bekannt gewesen: Der Vertrag mit der ASFINAG, das Tätigwerden von Beamten und Vertragsbediensteten sowie die Schätzungsgrundlagen für die Festsetzung der Kommunalsteuer. So sei beispielsweise in der seinerzeitigen Berufung gegen den Bescheid vom 10. Juli 2007 ausgeführt worden, dass "Landesmitarbeiter, die als Beamte und Vertragsbedienstete organisatorisch in eine Landesdienststelle (Straßenmeisterei) eingegliedert waren", tätig geworden seien. In der Anlage zum Personalüberlassungsvertrag, der mit der ASFINAG abgeschlossen worden sei, seien die überlassenen Beamten und Vertragsbediensteten namentlich aufgelistet. Der Vertrag samt Anlage sei bereits im Zuge der 2007 abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung dem Prüfer vorgelegt worden. Die Behörde habe sohin gewusst, dass sowohl Beamte als auch Vertragsbedienstete von 2001 bis 2006 für die ASFINAG tätig geworden seien. Ebenso seien die notwendigen Informationen für die Schätzung der Bemessungsgrundlagen hinsichtlich der Beamten und der Vertragsbediensteten bereits während der ersten Prüfung vorgelegen. Es wäre der Behörde sohin bereits 2007 möglich gewesen, einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen, in dem sowohl die Bezüge der Beamten als auch jene der Vertragsbediensteten in der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer berücksichtigt seien.

Nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei bestehe aber auch dem Grunde nach keine Kommunalsteuerpflicht. Sie habe mit der ASFINAG am 23. Juni 1997 einen Vertrag betreffend die Verwaltung und Erhaltung von Autobahnen und Schnellstraßen im Bundesland Niederösterreich abgeschlossen. Sie habe sich darin verpflichtet, folgende Leistungen für die ASFINAG zu erbringen:

- Abwicklung von Neu- und Umbauten;
- Abwicklung von Instandsetzungsarbeiten;
- Organisation und Durchführung aller Maßnahmen der Erhaltung, insbesondere Straßenmeisterei, Werkstätten, Tunnelüberwachungszentralen und Notrufzentralen, Verwaltung, Betrieb und Erhaltung des Fahrzeug- und Geräteparks;
- Brücken- und Bauwerkskontrolle;
- Erneuerung des Fahrzeug- und Geräteparks;
- Vertretung der ASFINAG vor Gerichten und Verwaltungsbehörden;
- Verwaltung, Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften der ASFINAG;
- Erfassung, Auswertung und Darstellung statistischer Daten;
- Administration der Personalführung, Organisation und Zahlungsverwaltung;
- Führung einer Kostenrechnung für den Bereich der betrieblichen Erhaltung;
- Abwicklung von Schadensfällen.

Die ASFINAG habe der beschwerdeführenden Partei die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhandenen Anlagen des betrieblichen Hochbaus sowie weitere betriebliche Anlagen, betriebsnotwendige Kraftfahrzeuge, Geräte und sonstige Inventargegenstände zur Erfüllung dieser Aufgaben für die Dauer des Vertrages zur Verfügung gestellt. Die beschwerdeführende Partei habe für ihre Leistungen ein jährliches Entgelt erhalten, das im Wesentlichen den "Netto-Normkosten" für die erbrachten Leistungen entspreche. Für die Abwicklung von Neu- und Umbauten und der Abwicklung von Instandsetzungsarbeiten seien 10 % der Nettobaukosten vertraglich vereinbart gewesen, für die Erneuerung des Fahrzeug- und Geräteparks

10 % der "Netto-Normkosten", für alle anderen Leistungen 5 % der "Netto-Normkosten". Bundesabgaben seien der beschwerdeführenden Partei von der ASFINAG nach dem tatsächlichen Aufwand erstattet worden. In den verrechneten "Netto-Normkosten" sei kein Gewinnanteil enthalten, sie dienten lediglich der Abrechnung des dem Land entstandenen Aufwands. Ein Gewinn sei daher weder intendiert noch auf Grund der Abrechnung an Hand der Kosten zu erwarten gewesen. Die beschwerdeführende Partei habe für die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen Landesmitarbeiter, die als Beamte oder Vertragsbedienstete organisatorisch in eine Landesdienststelle (Baumeisterei) eingegliedert gewesen seien, eingesetzt. Hauptaufgabe der Mitarbeiter einer Straßenmeisterei seien Bau- und Erhaltungsmaßnahmen (März/April bis Oktober) und Winterdienst (November bis März/April) auf Landes- und Bundesstraßen. Bis April 2006 hätten sie (auf Grund des Vertrages mit der ASFINAG) auch Autobahnen und Schnellstraßen betreut. Je nach Arbeitsanfall seien die Landesmitarbeiter der Straßenmeistereien sowohl auf den vom Vertrag mit der ASFINAG umfassten niederösterreichischen Autobahnen und Schnellstraßen ("höherrangiges Straßennetz") als auch auf den Landes- und Bundesstraßen ("niederrangiges Straßennetz") eingesetzt worden. Für die tägliche Arbeitseinteilung sei der für die Landesbediensteten zuständige Vorgesetzte (Straßenmeister oder Partieführer) in der Straßenmeisterei zuständig gewesen. Die weitaus überwiegende Arbeitszeit der Dienstnehmer der Straßenmeistereien sei für das "niederrangige Straßennetz" verwendet worden. So sei etwa im Jahr 2004 im Schnitt 13 % der Gesamtarbeitszeit für das "höherrangige Straßennetz" aufgewendet worden. Tatsächlich sei es kaum feststellbar, in welchem Ausmaß Beamte und Vertragsbedienstete der Straßenverwaltung für die Autobahnen und Schnellstraßen tätig gewesen seien. Deshalb sei für die Schätzung der Bemessungsgrundlage auf die Liste jener Dienstnehmer, die ab Mai 2006 auf der Basis des Personalgestellungsvertrages der ASFINAG überlassen worden seien, zurückgegriffen worden.

Nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei stelle die in Rede stehende Tätigkeit keinen Betrieb gewerblicher Art dar. Es fehle zunächst an der wirtschaftlichen Selbständigkeit der Betätigung im Sinne einer Abgrenzung von der Gesamtbetätigung der beschwerdeführenden Partei. Die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung der Erhaltung des "höherrangigen Straßennetzes" sei keine wirtschaftlich selbständige, von der Erhaltung des "niederrangigen Straßennetzes" abgrenzbare Tätigkeit. Vielmehr seien beide Aufgaben durch die jeweiligen Straßenmeistereien (Landesdienststellen) als alleinige organisatorisch selbständige Einheit durchgeführt worden. Es habe weder eine besondere Leitung noch eine eigene Buchführung gegeben. Lediglich in der Kostenrechnung seien die Vertragsbeziehungen abgebildet worden. Es habe für die Erhaltung des "höherrangigen Straßennetzes" auch keine eigenen materiellen Betriebsmittel gegeben. Einerseits seien die von der ASFINAG überlassenen Betriebsmittel verwendet worden, andererseits Betriebsmittel der Straßenmeistereien. Es habe im Ergebnis weder eigene personelle noch eigene materielle Betriebsgrundlagen für die Vertragserfüllung gegeben. Vielmehr seien die Organisationseinheiten, die mit der Abwicklung der Vertragsbeziehung zur ASFINAG betraut gewesen seien, also die Straßenmeistereien, auf der Ebene des Landes zur Gruppe "Straßen" zusammengefasst gewesen. Die Straßenmeistereien seien aber einheitliche Hoheitsbetriebe und unterlägen nicht der Kommunalsteuer.

Zudem liege keine privatwirtschaftliche, sondern eine einheitliche hoheitliche Tätigkeit vor. Die Erhaltung des "niederrangigen Straßennetzes" sei Ausübung öffentlicher Gewalt. Die Körperschaft öffentlichen Rechts erfülle damit Aufgaben, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten seien. Zu Recht sei daher für die Tätigkeit im Bereich des "niederrangigen Straßennetzes" keine Kommunalsteuer vorgeschrieben worden. Die Straßenmeistereien hätten darüber hinaus die Erhaltung des "höherrangigen Straßennetzes" übernommen, weil sich die beschwerdeführende Partei vertraglich dazu verpflichtet habe. Allerdings sei diese Tätigkeit im Vergleich zur Erhaltung des "niederrangigen Straßennetzes" nur von untergeordneter Bedeutung gewesen. Wenn in einem als Einheit anzusprechenden Betrieb hoheitliche und privatwirtschaftliche Tätigkeiten eng miteinander verbunden seien, sodass eine Abgrenzung nicht möglich oder zumutbar sei, dann sei auf die überwiegende Zweckbestimmung des Betriebes abzustellen. Diene die Tätigkeit eines Betriebs überwiegend der Erfüllung öffentlicher Aufgaben, dann sei dieser Betrieb in seiner Gesamtheit als steuerfreier Hoheitsbetrieb zu behandeln.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln sei nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren zu beurteilen. Entscheidend sei, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen seien. Es komme nicht auf eine vollständige Sachverhaltskenntnis des Prüfers an, entscheidend sei vielmehr, ob die abgabenfestsetzende Stelle die Sachverhaltselemente gekannt habe. Im erstinstanzlichen Bescheid vom 10. Juli 2007 habe sich die Bemessungsgrundlage auf das am 9. Juli 2007 gemäß § 14 KommStG über Finanz Online abgerufene Prüfungsergebnis des Finanzamtes gestützt. Der Prüfer habe darin festgestellt, dass auch für die Zeiträume bis zur Ausgliederung der Dienstnehmer der beschwerdeführenden Partei an die ASFINAG Kommunalsteuerpflicht der in diesem Bereich eingesetzten Dienstnehmer bestehe. Im darauffolgenden Berufungsverfahren habe eine Besprechung mit der beschwerdeführenden Partei stattgefunden. Dabei habe die Vertreterin der beschwerdeführenden Partei eine Liste vorgelegt und dazu ausgeführt, diese Liste weise die tatsächlich in

St. Pölten im Zeitraum 2001 bis April 2006 tätigen Dienstnehmer auf. Entgegen der gesetzlichen Offenlegungspflicht seien dabei allerdings die ebenfalls zur Erfüllung des ASFINAG-Auftrages eingesetzten Vertragsbediensteten unerwähnt geblieben. Auf der Basis dieser von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Liste (der "Beamten") habe die Berufungsbehörde seinerzeitig Kommunalsteuer festgesetzt. Aus dem Prüfungsergebnis des Finanzamtes (aus dem Jahre 2007) sowie aus den von der beschwerdeführenden Partei im seinerzeitigen Berufungsverfahren bekannt gegebenen Unterlagen seien für den Magistrat der Stadt St. Pölten nicht sämtliche relevanten Umstände ersichtlich gewesen. Da die Behörde erst durch das Prüfungsergebnis vom 2. Juli 2009 der vom Finanzamt (Lilienfeld St. Pölten) durchgeführten Prüfung vom Vorliegen weiterer kommunalsteuerpflichtiger Bezüge der Bediensteten der beschwerdeführenden Partei (für die Erfüllung der ASFINAG-Verpflichtungen) Kenntnis erlangt habe, und dieses Prüfungsergebnis Tatsachen betreffe, die bereits vor Erlassung des Bescheides im wiederaufzunehmenden Verfahren vorhanden gewesen seien, sei die Verfügung der Wiederaufnahme zulässig. Es lägen neu hervorgekommene Tatsachen vor.

Unberechtigt seien aber auch die Einwendungen gegen das Vorliegen eines kommunalsteuerpflichtigen Betriebes gewerblicher Art. Die beschwerdeführende Partei habe am 23. Juni 1997 einen Vertrag mit der ASFINAG betreffend die Verwaltung und Erhaltung von Autobahnen und Schnellstraßen im Bundesland Niederösterreich geschlossen. Die beschwerdeführende Partei habe sich dadurch verpflichtet, die in der Berufung angeführten Leistungen zu erbringen. Die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen sei zusammen mit der Erhaltung des "niederrangigen Straßennetzes" von der jeweiligen Straßenmeisterei (Landesdienststelle) als alleinige organisatorisch selbständige Einheit durchgeführt worden. Die ASFINAG habe der beschwerdeführenden Partei die im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhandenen Anlagen des betrieblichen Hochbaues sowie weitere betriebliche Anlagen, betriebsnotwendige Kraftfahrzeuge, Geräte und sonstige Inventargegenstände zur Erfüllung der Aufgaben gegenüber der ASFINAG für die Dauer des Vertrages zur Verfügung gestellt.

Nach den Kompetenzbestimmungen des B-VG sei die Regelung der Erhaltung des "niederrangigen Straßennetzes" Aufgabe der Länder. Hingegen komme den Ländern keine Kompetenz in Bezug auf das "höherrangige Straßennetz" zu. Bau, Erhaltung und Verwaltung aller öffentlichen Straßen im Land Niederösterreich, mit Ausnahme der Bundesstraßen (Bundesautobahnen und Bundesschnellstraßen) regle das Niederösterreichische Straßengesetz 1999, LGBl. 8500-1. Gemäß § 15 leg. cit. habe die Kosten des Baues, der Erhaltung (einschließlich des Winterdienstes) und der Verwaltung einer Straße der Straßenerhalter zu tragen. Als Straßenerhalter gelte gemäß § 4 leg. cit. das Land oder die Gemeinde als Träger von Privatrechten. Soweit die Straßenverwaltung der beschwerdeführenden Partei für das "niederrangige Straßennetz" tätig werde, erfülle sie damit entsprechend dem Niederösterreichischen Straßengesetz die Verpflichtung des Landes Niederösterreich als Straßenerhalter.

Die Verpflichtung aus dem Vertrag mit der ASFINAG zur Erhaltung des "höherrangigen Straßennetzes" sei keine Aufgabe, die der beschwerdeführenden Partei in ihrer Eigenschaft als Träger öffentlicher Gewalt eigentümlich und vorbehalten sei. Die Erfüllung des Vertrages mit der ASFINAG sei daher eindeutig als privatwirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren. Im Gegensatz zur Erhaltung des "niederrangigen Straßennetzes" sei mit der Erfüllung der ASFINAG-Verpflichtung auch die Absicht verbunden, Einnahmen zu erzielen. Für diese Tätigkeit sei nämlich ein jährliches Entgelt, im Wesentlichen die "Netto-Normkosten" für die erbrachten Leistungen vereinbart gewesen.

Die Tätigkeit für die ASFINAG lasse sich aber auch in personeller, finanzieller und sachlicher Hinsicht von den hoheitlichen Aufgaben der beschwerdeführenden Partei trennen. Die Trennbarkeit in personeller Hinsicht beweise die Tatsache, dass die beschwerdeführende Partei genaue Aufzeichnungen in Bezug auf die Personen habe liefern können, welche für die Vertragserfüllung herangezogen worden seien.

Die Unmöglichkeit der Trennbarkeit in organisatorischer Hinsicht sei deshalb auszuschließen, weil die ASFINAG der beschwerdeführenden Partei vorhandene Anlagen des betrieblichen Hochbaus sowie betriebliche Anlagen, betriebsnotwendige Kraftfahrzeuge, Geräte und sonstige Inventargegenstände zur Erfüllung dieser Aufgaben zur Verfügung gestellt habe. Im Hinblick auf das Besitzverhältnis und aus buchhalterischen Überlegungen in Bezug auf die Kostenabrechnung mit der ASFINAG könnten der hoheitliche und der privatwirtschaftliche Tätigkeitsbereich nicht in einem so engen inneren Zusammenhang gestanden sein. Eine Trennung sei für die ordentliche Abwicklung und den ordentlichen Voranschlagsvollzug erforderlich gewesen. Damit sei bei funktionaler Betrachtungsweise ein Herausschälen der Tätigkeit für die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung gegenüber der ASFINAG möglich und zumutbar gewesen. Dass diese Tätigkeiten in die jeweiligen Straßenmeistereien einbezogen worden seien, sei ohne Bedeutung, denn dies sei eine betriebsinterne Gestaltung.

Eine ausreichende wirtschaftliche Selbständigkeit einer wirtschaftlichen Einheit sei jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Einnahmen so beträchtlich seien, dass der Betrieb wegen des Umfanges der damit verbundenen Tätigkeiten einer organisatorischen Zusammenfassung bedürfe. Ein Hinweis auf die wirtschaftliche Selbständigkeit sei auch die Verwendung der von der ASFINAG zur Verfügung gestellten Anlagen des betrieblichen Hochbaus etc. Für die Erbringung der vertraglichen Leistungen sei ein jährliches Entgelt vereinbart worden, das sich im Wesentlichen an den "Netto-Normkosten" für die erbrachten Leistungen orientiert habe. So seien bei der Abwicklung von Neu- und Umbauten und der Abwicklung von

Instandsetzungsarbeiten 10 % der Nettobaukosten vertraglich vereinbart gewesen, für den Fall der Erneuerung des Fahrzeug- und Geräteparks 10 % der "Netto-Normkosten", für alle anderen Leistungen 5 % der "Netto-Normkosten". Gerade die untrennbare Verbindung der Entgeltsverrechnung mit der Leistungserbringung erzwingt eine wirtschaftliche Selbständigkeit. Zusammen mit der Verwendung der zur Verfügung gestellten Betriebsmittel der ASFINAG lägen sohin eindeutige Merkmale der wirtschaftlichen Selbständigkeit vor.

Im Hinblick auf die Abgrenzung der privatwirtschaftlichen Tätigkeit von der hoheitlichen sei nach Ansicht der belangten Behörde die Vertragserfüllung gegenüber der ASFINAG im Zusammenhang mit der Erhaltung des "höherrangigen Straßennetzes" als Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1988 anzusehen und somit die Kommunalsteuerpflicht gegeben.

Ergänzend verweise die belangte Behörde darauf, dass der Gesetzeszweck der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts in der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen liege. Die ASFINAG habe die ihr obliegenden Aufgaben, zu deren Erfüllung sie wohl genauso viele der Kommunalsteuer unterliegende Dienstnehmer hätte beschäftigen müssen wie die beschwerdeführende Partei, auf eine Körperschaft öffentlichen Rechts übertragen. Der Ausschluss von der Kommunalsteuerpflicht würde dabei dazu führen, dass der Gesetzeszweck der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen vereitelt werden würde. Auch aus diesen Überlegungen ergebe sich, dass die beschwerdeführende Partei mit jenen Dienstnehmern, deren sie sich zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen gegenüber der ASFINAG bedient habe, kommunalsteuerpflichtig sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 1 KommStG unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Gemäß § 3 Abs. 1 leg. cit. umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gemäß § 3 Abs. 3 leg. cit. sind Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

Gemäß § 11 Abs. 2 KommStG ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten. Erweist sich die Selbstberechnung des Unternehmers als nicht richtig oder wird die selbstberechnete Kommunalsteuer nicht oder nicht vollständig entrichtet, hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen (§ 11 Abs. 3 KommStG 1993).

§ 14 Abs. 1 KommStG idF BGBl. I Nr. 132/2002 und BGBl. I Nr. 124/2003 lautet:

"(1) Die Prüfung der für Zwecke der Kommunalsteuer zu führenden Aufzeichnungen (Kommunalsteuerprüfung) obliegt dem für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamt (§ 81 EStG 1988) oder dem für die Sozialversicherungsprüfung zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 41a Abs. 1 und 2 ASVG). Die Prüfung ist gemeinsam mit der Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) und mit der Sozialversicherungsprüfung (§ 41a ASVG) durchzuführen. Den Prüfungsauftrag hat jenes Finanzamt oder jener Krankenversicherungsträger zu erteilen, das/der den Prüfungsauftrag für die Lohnsteuerprüfung oder die Sozialversicherungsprüfung zu erteilen hat. Für die Kommunalsteuerprüfung gelten die für Prüfungen gemäß § 147 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung maßgeblichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung. Bei der Durchführung der Kommunalsteuerprüfung ist das Prüfungsorgan des Finanzamtes oder des Krankenversicherungsträgers als Organ der jeweils berührten Gemeinde tätig. Die berührten Gemeinden sind von der Prüfung sowie vom Inhalt des Prüfungsberichtes oder der aufgenommenen Niederschrift zu verständigen. Die Gemeinden sind berechtigt, in begründeten Einzelfällen eine Kommunalsteuerprüfung anzuregen. Das Recht der Gemeinden auf Durchführung einer Nachschau gemäß der jeweils für sie geltenden Landesabgabenordnung (Abgabenverfahrensgesetz) bleibt unberührt, wobei § 148 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung sinngemäß anzuwenden ist."

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 31. Mai 2011, 2009/15/0135, und vom 29. Juli 2010, 2006/15/0006). Hierbei kommt es ausschließlich auf den Wissensstand der Abgabenbehörde der erhebungsberechtigten Gemeinde an.

In der Beschwerde wird vorgebracht, die Abgabenbehörde stütze sich auf Tatsachen, die als Ergebnis der Prüfung des Finanzamtes am 2. Juli 2009 neu hervorgekommen seien. Nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei seien aber nach dem rechtskräftigen Abschluss des Kommunalsteuerverfahrens für die Jahre 2001 bis 2006 keine Tatsachen neu hervorgekommen, weil der Behörde der gesamte Sachverhalt vor Erlassung des ersten

Kommunalsteuerbescheides vom 10. Juli 2007 bekannt gewesen sei. Es sei der Vertrag mit der ASFINAG genauso bekannt gewesen wie der Umstand, dass nicht nur Beamte, sondern auch Vertragsbedienstete für die ASFINAG tätig geworden seien. Auch die möglichen Schätzungsgrundlagen für die Festsetzung der Kommunalsteuer seien bekannt gewesen. Die belangte Behörde vertrete die Ansicht, dass es nicht auf die vollständige Sachverhaltskenntnis des Prüfers ankomme, sondern darauf, ob die abgabenfestsetzende Stelle Kenntnis erlangt habe. Dem halte die beschwerdeführende Partei entgegen, es sei auch die Behörde davon in Kenntnis gesetzt worden, dass nicht bloß Beamte, sondern auch Vertragsbedienstete tätig geworden seien. Dies sei durch die Vorlage des Personalüberlassungsvertrages erfolgt, der mit der ASFINAG geschlossen worden sei und in dessen Anlage die Beamten und Vertragsbediensteten namentlich aufgelistet seien. Der Vertrag sei bereits im Zuge der 2007 abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung dem Finanzamt vorgelegt worden. Ebenso seien die notwendigen Informationen für die Schätzung der Bemessungsgrundlagen bereits während der ersten Prüfung vorgelegen. Überdies habe die Behörde aus der Berufung gegen den Bescheid vom 10. Juli 2007 entnehmen können, dass "Landesmitarbeiter, die als Beamte und Vertragsbedienstete organisatorisch in eine Landesdienststelle (Straßenmeisterei) eingegliedert waren", betroffen gewesen seien. Die Wiederaufnahme sei daher zu Unrecht erfolgt.

Für die Erhebung und Verwaltung der Kommunalsteuer sind grundsätzlich die Gemeinden zuständig (§ 17 Abs. 2 FAG 2001 sowie § 16 Abs. 2 FAG 2005 und FAG 2008; § 11 KommStG). Diese Zuständigkeit obliegt den Gemeinden im eigenen Wirkungsbereich (vgl. hiezu die hg. Erkenntnisse vom 22. April 1999, 97/15/0202, und vom 7. Juli 2011, 2009/15/0223). Lediglich zur Prüfung der für Zwecke der Kommunalsteuer zu führenden Aufzeichnungen sieht § 14 KommStG ein Vorgehen des Finanzamtes bzw. des Krankenversicherungsträgers vor. Die ErlRV (1175 BlgNR 21. GP, 24) verweisen in diesem Zusammenhang darauf, dass der Prüfer die Eigenschaft eines Gutachters hat, wobei die Gemeinde an das Gutachten (Prüfungsfeststellungen) des Prüfers nicht gebunden ist. Die Prüfungstätigkeit des Finanzamtes bzw. des Krankenversicherungsträgers berührt die Abgabehoheit der Gemeinde in Angelegenheiten der Kommunalsteuer, wie sich dies aus der Bestimmung des § 11 KommStG ergibt, nicht. Der Gemeinde steht es auch nach Durchführung einer Prüfung durch das Finanzamt frei, gegebenenfalls einen der Rechtsansicht der Prüfer des Finanzamtes nicht entsprechenden Kommunalsteuerbescheid im Sinne des § 11 Abs. 3 KommStG zu erlassen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Juni 2005, 2004/13/0161).

Führt das Finanzamt die Prüfung der für Zwecke der Kommunalsteuer zu führenden Aufzeichnungen durch, kommt dem Prüfer des Finanzamtes sohin die Eigenschaft eines Gutachters zu, der Prüfungsfeststellungen in Form eines Gutachtens trifft. § 14 Abs. 1 KommStG sieht vor, dass die erhebungsberechtigte Gemeinde von der Prüfung sowie vom Inhalt des Prüfungsberichtes oder der aufgenommenen Niederschrift zu verständigen ist.

Für die Frage, ob Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen sind, kommt es im gegebenen Zusammenhang ausschließlich auf den Wissensstand der für die Erhebung der Kommunalsteuer zuständigen Abgabenbehörde der Stadt St. Pölten an. Aus der Sicht der Kommunalsteuerverfahren steht es der Beurteilung einer Tatsache als "neu hervorgekommen" jedenfalls nicht entgegen, wenn das Finanzamt bzw. dessen Prüfer davon bereits Kenntnis gehabt hat.

Aus der Aktenlage ergibt sich im gegenständlichen Fall, dass der Magistrat der Stadt St. Pölten als Abgabenbehörde erster Instanz vom Ergebnis der Prüfung des Finanzamtes des Jahres 2007 Kenntnis erlangt hat. Die an den Magistrat der Stadt St. Pölten gelangten Informationen beschränken sich dabei aber auf die Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen, die jeweils in einer Summe für die Jahre 2001 bis 2006 angeführt waren, und folgende Feststellungen:

"Bis April 2006 hat das Land für die ASFINAG auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung die Verwaltung und Erhaltung von Autobahnen und Schnellstraßen gegen Entgelt durchgeführt. Diese entgeltliche Betreuung auf Basis eines Werkvertrages kann nicht als eine dem Hoheitsbereich des Landes zuzurechnende Aufgabe angesehen werden. Somit besteht auch für Zeiträume bis zur Ausgliederung der Dienstnehmer an die ASFINAG DB- u. Kommunalsteuerpflicht der Bezüge der in diesem Bereich eingesetzten Dienstnehmer."

Aus dem in diesem Ausmaß vom Finanzamt übermittelten Prüfungsergebnis war für die Stadt in keiner Weise erkennbar, dass die mitgeteilten Bemessungsgrundlagen bloß die Bezüge eines Teils der für die Erfüllung des Vertrages mit der ASFINAG eingesetzten Bediensteten (nämlich der Beamten) enthielten. Eine solche Information ist auch der Berufung der beschwerdeführenden Partei gegen den erstinstanzlichen Bescheid vom 10. Juli 2007 nicht zu entnehmen. Im Zuge des Verfahrens über diese Berufung vom 29. Oktober 2007 hat die beschwerdeführende Partei zwar eine Liste der Bediensteten (Beamten) vorgelegt, die in Ausführung des Vertrages mit der ASFINAG tätig gewesen sind; darin hat sie aber die weiteren mit dieser Tätigkeit befassten Dienstnehmer (Vertragsbedienstete) oder gar die Höhe der Bezüge dieser weiteren Dienstnehmer nicht angeführt. Solcherart steht außer Zweifel, dass die Abgabenbehörden der Stadt St. Pölten im Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsentscheidung vom 29. September 2008 keine Kenntnis über die Anzahl der insgesamt für die Ausführung des Vertrages mit der ASFINAG tätigen Dienstnehmer, über die Höhe der Bezüge der Vertragsbediensteten und somit über die Lohnsummen gehabt haben. Von diesen im Verfahren unbestrittenen Tatsachen (Tätigwerden nicht nur der "Beamten", sondern auch der Vertragsbediensteten, also weiterer Dienstnehmer, und insbesondere die Summe der zuzuordnenden Arbeitslöhne) hat der Magistrat der Stadt St. Pölten erst durch die Verständigung des Finanzamtes über die weitere, im Jahr 2009 durchgeführte

Lohnsteuerprüfung Kenntnis erlangt. Das Beschwerdevorbringen, den Abgabenbehörden der Stadt St. Pölten sei der relevante Sachverhalt bei Erlassung des erstinstanzlichen Kommunalsteuerbescheides vom 10. Juli 2007 bzw. spätestens im Zeitpunkt der Erlassung des Berufungsbescheides vom 29. September 2008 bereits bekannt gewesen, erweist sich sohin (hinsichtlich Kommunalsteuer 2001 bis 2005) als unberechtigt und vermag insoweit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Anderes gilt allerdings hinsichtlich des Zeitraumes Jänner bis April 2006, für welchen in der Tat keine neu hervorgekommenen Umstände feststellbar sind, geht doch der angefochtene Bescheid hinsichtlich dieses Zeitraumes des Jahres 2006 von einer Bemessungsgrundlage und von einer Kommunalsteuer in exakt der gleichen Höhe aus wie die Berufungsentscheidung vom 29. September 2008. Da für diesen Zeitraum keine neu hervorgekommenen Tatsachen ersichtlich sind und eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO u.a. zur Voraussetzung hat, dass die Kenntnis der betreffenden Umstände "einen im Spruch anders lautenden Bescheid" herbeigeführt hätte, erweist sich die Wiederaufnahme für den Zeitraum Jänner bis April 2006 als inhaltlich rechtswidrig.

Die Beschwerde wendet sich auch gegen die Beurteilung der Betätigung für die ASFINAG als kommunalsteuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art. Hiezu wird in der Beschwerde vorgebracht, die strittige Kernfrage sei, ob diese im Vertrag mit der ASFINAG festgelegte Betätigung einen Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 KStG 1988 begründe. Der angefochtene Bescheid enthalte hiezu keine zusammenhängende Darstellung des relevanten Sachverhaltes. Die belangte Behörde habe eine Trennung der Tätigkeit für die ASFINAG von der sonstigen Tätigkeit der beschwerdeführenden Partei unterstellt. So führe sie aus, dass die untrennbare Verbindung der Entgeltsverrechnung mit der Leistungserbringung dazu zwingt, eine wirtschaftliche Selbständigkeit anzunehmen. Tatsächlich habe es organisatorisch keine Trennung von den hoheitlichen Tätigkeiten gegeben. Die belangte Behörde meine, eine wirtschaftliche Selbständigkeit sei anzunehmen, wenn die Roheinnahmen so beträchtlich seien, dass der Betrieb wegen des Umfangs der damit verbundenen Tätigkeiten einer organisatorischen Zusammenfassung bedürfe; sie habe allerdings die tatsächlichen Roheinnahmen nicht ermittelt, sondern bloß angenommen, dass diese beträchtlich seien. Tatsächlich seien sie im Verhältnis zum gesamten Haushalt der beschwerdeführenden Partei gering. Die von der beschwerdeführenden Partei vorgelegte Personalliste schlüsse nicht auf, in welchem Ausmaß Dienstnehmer für die ASFINAG tätig geworden seien. Es seien nämlich alle Dienstnehmer organisatorisch in die Straßenmeisterei eingebunden gewesen. Jedenfalls sei die Tätigkeit für die ASFINAG ("Betreuung des höherrangigen Straßennetzes") im Verhältnis zur Betreuung des "niederrangigen Straßennetzes" völlig untergeordnet gewesen und habe im Schnitt nur 13% der Arbeitszeit ausgemacht.

Die beschwerdeführende Partei gehe davon aus, dass nicht bloß die Betreuung des niederrangigen Straßennetzes eine hoheitliche Tätigkeit darstelle, sondern auch die Betreuung des höherrangigen Straßennetzes. Aber selbst wenn die Tätigkeit für die ASFINAG privatwirtschaftlich sei, führe dies im gegenständlichen Fall nicht zur Kommunalsteuerpflicht. Es fehle an der wirtschaftlichen Selbständigkeit. Keine Bedeutung komme in diesem Zusammenhang dem Umstand zu, dass im Rahmen der Tätigkeit für die ASFINAG Anlagen dieser Aktiengesellschaft Verwendung fänden. Die belangte Behörde lege nicht offen, warum der Umstand, dass die ASFINAG der beschwerdeführenden Partei für die Durchführung des Werkvertrages Anlagen zur Verfügung gestellt habe, für die Trennbarkeit zwischen privatwirtschaftlicher und hoheitlicher Tätigkeit in organisatorischer Hinsicht spreche.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Nach § 2 Abs. 5 KStG 1988, auf den das KommStG 1993 verweist, liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Abgrenzung zur grundsätzlich nicht der Steuerpflicht unterliegenden hoheitlichen Tätigkeit der Körperschaften öffentlichen Rechts dahin gehend gefunden, dass unter hoheitlichen Tätigkeiten solche zu verstehen sind, durch welche die Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, 2006/15/0071).

Erfolgt die Straßenerrichtung und Straßenerhaltung auf Grundlage öffentlich-rechtlicher Regelungen, ist sie als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG4, § 2 Tz 223/1). Vom Straßenerhalter geführte Bauhöfe (bzw. Straßenmeistereien) erfüllen mit ihren Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Straßenverwaltung (z.B. Straßenreinigung, Straßeninstandhaltung, Schneeräumung und Streudienste) hoheitliche Aufgaben (vgl. *Jirkuff/Fuchs*, ABC-Führer für die steuerliche Praxis der Gemeinden, 24).

Bei der einheitlichen Entfaltung hoheitlicher und privatwirtschaftlicher Tätigkeiten (Mischbetrieb) stellt § 2 Abs. 1 zweiter Teilstich und § 2 Abs. 5 KStG 1988 auf das Überwiegen ab (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1981, 15/1282/79). Die (in Verbindung mit einer hoheitlichen Tätigkeit entfaltete) privatwirtschaftliche Betätigung stellt allerdings für sich einen eigenständigen Betrieb gewerblicher Art dar, wenn sie von der hoheitlichen Tätigkeit abgrenzbar ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. November 2005, 2001/13/0239).

Entgegen dem Beschwerdevorbringen finden sich im angefochtenen Bescheid Sachverhaltsfeststellungen, die sich als hinreichend erweisen. Die belangte Behörde stellt fest, dass die beschwerdeführende Partei einen Vertrag mit der ASFINAG geschlossen habe. Sie stellt weiters fest, dass die beschwerdeführenden Partei die in

diesem Vertrag festgelegten Leistungen (Abwicklung von Neu- und Umbauten bei Autobahnen und Schnellstraßen, Erneuerung des Geräteparks, etc.) erbracht hat und die Vertragserfüllung in der Absicht der Erzielung von Einnahmen erfolgt ist. Sie stellt auch fest, dass die ASFINAG der beschwerdeführenden Partei die vorhandenen Anlagen (Anlagen des betrieblichen Hochbaus, betriebliche Anlagen, Kfz, Geräte und sonstige Inventargegenstände) zum Zwecke der Vertragserfüllung überlassen hat.

Im gegenständlichen Fall ist entscheidend, dass die Betreuung der Autobahnen und Schnellstraßen der beschwerdeführenden Partei nicht aufgrund öffentlich-rechtlicher Regelungen obliegt. Erst mit einem mit der ASFINAG geschlossenen "Werkvertrag" hat die beschwerdeführende Partei die Erbringung dieser Aufgaben (zusammen mit weiteren in diesem Vertrag festgelegten Aufgaben) gegen Entgelt übernommen. Es besteht sohin kein Anhaltspunkt dafür, die laufende Erfüllung dieser im Vertrag übernommenen Aufgaben dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Es trifft auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende Bedenken, dass die belangte Behörde diese kontinuierliche, gegen Entgelt erbrachte Vertragserfüllung gegenüber der ASFINAG als privatwirtschaftliche Betätigung eingestuft hat.

Da die beschwerdeführende Partei diese privatwirtschaftliche Betätigung im Rahmen ihrer Straßenmeisterei erbracht hat, ist die Abgrenzbarkeit vom hoheitlichen Bereich der Straßenmeisterei (Straßenerhaltung auf Grundlage öffentlich-rechtlicher Regelungen) zu prüfen.

Die belangte Behörde ist im gegenständlichen Fall von einer Abgrenzbarkeit der im Rahmen des Werkvertrages für die ASFINAG erbrachten Tätigkeit ausgegangen.

Die belangte Behörde stützt sich insbesondere darauf, dass die Höhe der ("beträchtlichen") Entlohnung, welche die beschwerdeführende Partei aufgrund des Vertrages mit der ASFINAG von dieser bekommt, auf Kostenbasis ermittelt worden ist. Daraus leitet sie - und dieser Akt der Beweiswürdigung ist nicht als unschlüssig zu erkennen - das tatsächliche Vorliegen eines Rechnungswesens ab, das in der Lage ist, die Daten für diese Entgeltsberechnung zu liefern.

Das Kriterium der wirtschaftlichen Selbständigkeit wird in § 2 Abs. 1 KStG 1988 nicht definiert. Nach der hg. Rechtsprechung sind Anhaltspunkte, aus denen auf eine wirtschaftliche Selbständigkeit im Sinn des § 2 Abs. 1 KStG 1988 geschlossen werden kann, eine besondere Leitung, ein geschlossener Geschäftskreis oder ein ähnliches auf Einheit hindeutendes Merkmal (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0141). Völlige Selbständigkeit verlangt dieses Tatbestandsmerkmal jedenfalls nicht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 2001, 99/13/0002).

In diesem Zusammenhang ist auf den Gesetzeszweck der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts Bedacht zu nehmen. Dieser besteht nach einhelliger Auffassung in der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zu privaten Wirtschaftseinheiten, indem durch die Besteuerung der von Körperschaften öffentlichen Rechts geführten Betriebe im Sinne einer Wettbewerbsneutralität der Besteuerung eine Gleichbehandlung solcher Betriebe mit privaten Unternehmen bewirkt werden soll (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 2001, 99/13/0002, mwH).

Wie der Gerichtshof bereits im Erkenntnis vom 25. November 2010, 2007/15/0101, ausgesprochen hat, spricht der Umstand, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts die Kosten (in jenem Erkenntnis Kosten für das überlassene Personal) aus einem auf einen längeren Zeitraum hin angelegten Vertrag laufend ermittelt und dem Vertragspartner diese Kosten laufend und kontinuierlich in Rechnung stellt, somit eigene Verrechnungskreise für die Abrechnung des Vertrages bestehen, für die Eigenständigkeit der Vertragserfüllung und Trennung von einer hoheitlichen Tätigkeit der Körperschaft.

Im gegenständlichen Fall hat sich die beschwerdeführende Partei in einem Vertrag mit der ASFINAG verpflichtet, dieser gegenüber kontinuierlich Leistungen (gegen Entgelt) zu erbringen. Das umfangreiche Leistungspaket ist im Vertrag festgelegt und beinhaltet auch Leistungen, wie sie ihrer Art nach nicht regelmäßig von einer Straßenmeisterei für Landes- und Bundesstraßen erbracht werden, wie Vermittlung und Verpachtung von Liegenschaften der ASFINAG, Vertretung der ASFINAG, Erfassung, Auswertung und Darstellung statistischer Daten, Administration der Personalführung, Organisation und Zahlungsvollzug, Führung einer Kostenrechnung für den Bereich der betrieblichen Erhaltung und Abwicklung von Schadensfällen.

Die belangte Behörde konnte aus dem im Vertrag festgelegten Umfang der Leistungen, dem die laufenden Kosten aus der Vertragserfüllung darstellenden Rechnungswesen und insbesondere der betragsmäßigen Höhe der verrechneten Entgelte das Vorliegen wirtschaftlicher Selbständigkeit der Betätigung im Dienste der ASFINAG schlüssig aufzeigen. Der beschwerdeführenden Partei ist in diesem Zusammenhang zwar einzuräumen, dass die erzielten Entgelte im angefochtenen Bescheid nicht exakt angegeben, sondern bloß als "beträchtlich" bezeichnet sind. Allerdings liegen allein die als Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer herangezogenen Lohnsummen jährlich zwischen 1,214.628,55 EUR und 1,586.245,43 EUR, wobei die insgesamt verrechneten Kosten über den Lohnkosten liegen müssen (in der Gegenschrift verweist die belangte Behörde darauf, dass die jeweiligen Budgetvoranschläge in Bezug auf die Tätigkeit für die ASFINAG jährlich einnahmen- und ausgabenseitig ca. 11 Millionen EUR anführen).

Die belangte Behörde konnte im gegenständlichen Fall als weiteres Indiz für die Abgrenzbarkeit der privatwirtschaftlichen Tätigkeit auch auf den Umstand Bedacht nehmen, dass die ASFINAG ihre eigenen Anlagen (Kfz, etc.) für die Vertragserfüllung der beschwerdeführenden Partei überlassen hat. Werden die

Tätigkeiten für die ASFINAG unter Einsatz der von dieser zur Verfügung gestellten Anlagen erbracht, die anderen Tätigkeiten hingegen nicht, so bewirkt dies durchaus eine Abgrenzbarkeit in den organisatorischen Abläufen.

Der Einwand der beschwerdeführenden Partei, wonach die Arbeitnehmer der Straßenmeisterei sowohl im hoheitlichen Bereich als auch für die Erfüllung des Vertrags mit der ASFINAG eingesetzt worden sind, erweist sich im Ergebnis als nicht stichhaltig. Die tatsächlich auf Kostenbasis erfolgende Verrechnung mit der ASFINAG zeigt nämlich auf, dass trotz dieses - unbestrittenen - Umstandes eine Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche erfolgt ist.

Der angefochtene Bescheid ist sohin, soweit er die Wiederaufnahme hinsichtlich Jänner bis April 2006 und den entsprechenden Sachbescheid für den Zeitraum Jänner bis April 2006 betrifft, mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Er war insoweit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 22. Dezember 2011