

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

21.10.2015

Geschäftszahl

2012/13/0085

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Fries, über die Beschwerde der A Aktiengesellschaft in W, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission der Stadt Wien vom 27. Juni 2012, Zl. ABK-133/11, betreffend Kommunalsteuer für die Jahre 2003 bis 2008 und Säumniszuschlag, zu Recht erkannt:

Spruch

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass er zu lauten hat:

"Gemäß § 11 Abs. 3 Kommunalsteuergesetz 1993 wird der A Aktiengesellschaft die Kommunalsteuer für die in der Betriebsstätte in Wien gewährten Arbeitslöhne wie folgt vorgeschrieben:

Zeitraum Bemessungsgrundlage in EUR Abgabenbetrag in EUR

2003	766.626,07	22.998,78
2004	1.237.177,00	37.115,31
2005	1.181.810,39	35.454,31
2006	88.109.307,30	2.643.279,22
2007	83.554.634,78	2.506.639,04
2008	87.490.532,29	2.624.715,97
Summe	262.340.087,83	7.870.202,63

Die Abgabe war bereits fällig.

Wegen nicht fristgerechter Entrichtung eines Teilbetrages von EUR 20.904,29 wird gemäß §§ 217 und 217a BAO ein Säumniszuschlag von EUR 418,09 auferlegt."

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

Begründung

Mit Schreiben an die Stadt Wien vom 19. August 2010 ersuchte die beschwerdeführende Partei, Rechtsnachfolgerin einer Aktiengesellschaft in Wien, die im Streitzeitraum Dienstnehmer beschäftigt hatte, um Erlassung eines Kommunalsteuerbescheides für die Jahre 2003 bis 2008. Sie führte dazu aus, sie sei im Anschluss an eine gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben mit Kontonachricht vom 9. August 2010 aufgefordert worden, für die Streitjahre Kommunalsteuer in der Höhe von EUR 530.987,39 nachzuzahlen, und ziehe diese Nachforderung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach in Zweifel.

Der Magistrat der Stadt Wien setzte die Kommunalsteuer für die Jahre 2003 bis 2008 mit Bescheid vom 16. September 2010 mit insgesamt EUR 8,380.285,73 fest und verhängte einen Säumniszuschlag hinsichtlich des nicht entrichteten Teilbetrages.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung bestritt die beschwerdeführende Partei die der Nachforderung im Wesentlichen zugrunde liegende Annahme der Kommunalsteuerpflicht in Bezug auf Dienstnehmer, die zwar in aufrechter arbeitsvertraglicher Bindung zur beschwerdeführenden Partei stünden, aber mehrjährig jeweils an ausländische Konzernunternehmen ausschließlich für deren geschäftseigene Zwecke - bei vollständiger Einstellung jeglicher Leistung für den arbeitsrechtlichen Arbeitgeber in Österreich - überlassen worden seien. Diese Mitarbeiter seien in der ausländischen Konzerngesellschaft jeweils "voll betriebsintegriert (hierarchisch eingegliedert), somit betriebsfunktional während dieser Jahre ausschließlich der ausländischen Gesellschaft zurechenbar". Sie unterlägen "arbeitsbezogen ausschließlich den Erfordernissen bzw Weisungen der ausländischen Gesellschaft, die auch zur Gänze mit Gehältern und Gehaltsnebenkosten wirtschaftlich belastet ist (der österreichische arbeitsrechtliche Arbeitgeber fakturiert diese Kosten an die ausländische Gesellschaft)".

Ihr weiteres Vorbringen zu diesem Streitpunkt gliederte die beschwerdeführende Partei in eine "Hauptlinie", wonach die strittigen Dienstnehmer keiner inländischen Betriebsstätte zurechenbar seien, und eine "Nebenlinie", wonach selbst dann, wenn sie einer Inlandsbetriebsstätte zurechenbar blieben, die Kommunalsteuerpflicht nach sechs Monaten enden müsse.

Zur "Hauptlinie" wurde vorgebracht, die Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Kommunalsteuergesetz 1993 hätten auf ältere Zurechnungskriterien verwiesen. Danach komme es auf die funktionelle Zugehörigkeit zu einer im Inland gelegenen Betriebsstätte an, an der es in Bezug auf die strittigen Dienstnehmer fehle. Dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach seien sie "im ausländischen Betrieb bei einem ausländischen Unternehmen" tätig gewesen. Der durch das Kommunalsteuergesetz verfolgte Zweck liege darin, den durch die Betriebsstätte einer inländischen Gemeinde verursachten Lasten Rechnung zu tragen. Zur Erreichung dieses Ziels werde die Abgabe nach den Arbeitslöhnen bemessen, "die sich auf die Aktivität einer Betriebsstätte in der Gemeinde beziehen". Auch daraus ergebe sich, "dass im Ausland in einer ausländischen Betriebsstätte erarbeitete und dort lastende Löhne keine Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer sein können".

Als "Nebenlinie" legte die beschwerdeführende Partei dar, im Falle einer Überlassung von Personen zur Arbeitsleistung gehe die Berechtigung zur Erhebung der Kommunalsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 nach sechs Monaten auf die Gemeinde über, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigten befinde. Befinde sich die Unternehmensleitung des Beschäftigten im Ausland, so müsse dies - auch unter der bestrittenen Voraussetzung, dass die Dienstnehmer weiterhin einer Inlandsbetriebsstätte zurechenbar seien - das Ende der Kommunalsteuerpflicht bedeuten.

Darüber hinaus wandte sich die beschwerdeführende Partei unter Hinweis auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes gegen die Einbeziehung von Bonusmeilen in die Bemessungsgrundlagen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2011 gab der Magistrat der Stadt Wien der Berufung nur in Bezug auf diesen zweiten Streitpunkt statt.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag brachte die beschwerdeführende Partei - neben Kritik an der Begründung der Berufungsvorentscheidung - ergänzend vor, wenn die Tätigkeit eines aus dem Ausland entsandten Dienstnehmers in einer Inlandsbetriebsstätte die Kommunalsteuerpflicht begründe, dann bedeute dies "zwingend" den Wegfall der Zurechenbarkeit zur Inlandsbetriebsstätte und damit der Kommunalsteuerpflicht im umgekehrten Fall. Ergänzend wurde auch vorgebracht, die beschwerdeführende Partei teile die in einer Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen "vom 16.12.2005 (SWI 2006, 54)" vertretene Ansicht, im Falle der "Vermietung" von Arbeitskräften arbeiteten diese in Betriebsstätten des Beschäftigten, nicht aber in solchen des Gestellers (Anmerkung: diese Auskunft, EAS 2682, richtig vom 14. Dezember 2005, bezog sich auf Art. 5 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung). Dies sei "auch für das Kommunalsteuerrecht zutreffend".

Schließlich beantwortete die beschwerdeführende Partei mit Schreiben vom 24. August 2011 noch Fragen der belangten Behörde zur Tätigkeit der betroffenen Mitarbeiter in den ausländischen Konzerngesellschaften. Es handle sich um eine vertraglich festgehaltene Arbeitskräfteüberlassung und die Mitarbeiter seien unter Gesichtspunkten der Berichtspflicht, der Festsetzung der Arbeitszeiten, der verpflichtenden Teilnahme an Besprechungen, der Urlaubsvereinbarung, der Meldung anderer Abwesenheiten, der Bereitstellung der Betriebsmittel und eines Arbeitsplatzes sowie der Weisungsbefugnis jeweils voll (funktional und hierarchisch) in den Geschäftsbetrieb des ausländischen Unternehmens integriert. Dass sie nach den Maßstäben des § 47 Abs. 1 und 2 EStG 1988 auch nicht mehr Dienstnehmer der Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden Partei gewesen seien, machte diese im Verwaltungsverfahren nicht geltend.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nur im Umfang der Berufungsvorentscheidung statt. Sie stellte folgenden Sachverhalt als unstrittig fest:

"Die betroffenen Dienstnehmer standen in einem Dienstverhältnis zur Berufungswerberin. Sie erhielten ihr Entgelt direkt von der Berufungswerberin. Es bestanden Arbeitskräfteüberlassungsverträge im Rahmen derer,

Dienstnehmer in anderen selbstständigen Unternehmen im Ausland, die dem selben Konzern wie die Berufungswerberin angehörten, beschäftigt wurden.

Die Dienstnehmer waren in ausländischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen tätig. Die geleisteten Entgeltzahlungen wurden der Berufungswerberin von den ausländischen Unternehmen ersetzt."

In rechtlicher Hinsicht verwies die belangte Behörde auf den Bericht des Finanzausschusses zu § 2 lit. a und b Kommunalsteuergesetz 1993 in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung (859 BlgNR 21. GP), auf Ausführungen von *Mühlberger/Ott*, Handbuch zur Kommunalsteuer, 2006, 355 ff, und "der Vollständigkeit halber" auf Rz 104, 179 und 209 der "Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz" vom 25. Oktober 2010.

Zur "Hauptlinie" in der Argumentation der beschwerdeführenden Partei führte die belangte Behörde daran anschließend aus, ein Abstellen auf die funktionelle Zugehörigkeit der Dienstnehmer sei "für den vorliegenden Fall somit irrelevant". Für den "gegenständlichen Fall der Arbeitskräfteüberlassung in einem Konzernunternehmen" sei auch das auf den Zweck der Kommunalsteuer bezogene Vorbringen "nicht zielführend".

Der "Nebenlinie" im Vorbringen der beschwerdeführenden Partei trat die belangte Behörde mit dem Hinweis entgegen, § 7 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 sehe keinen Wechsel des Kommunalsteuerschuldners "und schon gar nicht einen Entfall der Kommunalsteuer" nach sechs Monaten vor, sondern nur einen Wechsel in der Erhebungsberechtigung, der bei Arbeitskräfteüberlassungen ins Ausland "nicht zum Tragen" komme.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Die §§ 1, 2, 4, 6 und 7 des Kommunalsteuergesetzes 1993 lauten in ihrer für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung auszugsweise:

"§ 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.

§ 2. Dienstnehmer sind:

a) Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

b) Personen, die nicht von einer inländischen Betriebsstätte (§ 4) eines Unternehmens zur Arbeitsleistung im Inland überlassen werden, insoweit beim Unternehmer, dem sie überlassen werden.

(...)

§ 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.

(...)

§ 6. Steuerschuldner ist der Unternehmer, in dessen Unternehmen die Dienstnehmer beschäftigt werden. Werden Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens zur Arbeitsleistung überlassen, ist der überlassende Unternehmer Steuerschuldner. (...)

§ 7. (1) Das Unternehmen unterliegt der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Werden Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens einem Beschäftigten länger als sechs Kalendermonate zur Arbeitsleistung überlassen, so ist die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigten befindet, für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonates erhebungsberechtigt. Im Falle einer Arbeitsunterbrechung, die länger als einen Kalendermonat dauert, beginnt die Frist nach Ablauf des Kalendermonates der Beendigung der Arbeitsunterbrechung neu zu laufen. Wird eine neue Sechsmonatsfrist in Gang gesetzt, bleibt die bisherige Gemeinde

- bei Beschäftigterwechsel für den Kalendermonat des Beschäftigterwechsels,
- bei mehr als einmonatiger Arbeitsunterbrechung für die Kalendermonate, in denen die Arbeit unterbrochen ist,

noch erhebungsberechtigt.

(...)"

Diese Rechtslage ist - soweit für den Beschwerdefall wesentlich - das Ergebnis einer zweimaligen Gesetzesänderung. In seiner Stammfassung enthielt das Gesetz keine besonderen Bestimmungen zur Arbeitskräfteüberlassung. Ausgehend davon, dass diesfalls die Kommunalsteuer in Fällen der Arbeitskräfteüberlassung nicht den Gemeinden zufließe, in denen die Dienstnehmer "tatsächlich beschäftigt werden", sondern jeweils der Gemeinde des Überlassers, wurde im Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, eine Änderung vorgenommen, mit der die überlassenen Personen "nunmehr als Dienstnehmer des Gestellungsnehmers (...) fingiert" wurden. Schuldner der Kommunalsteuer war nach

dieser Rechtslage, die nur für das Jahr 2001 maßgeblich war, der Beschäftiger (vgl. § 2 lit. b Kommunalsteuergesetz 1993 in der Fassung durch BGBl. I Nr. 142/2000 und dazu die Regierungsvorlage, 311 BlgNR 21. GP 163 und 180). Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2001, BGBl. I Nr. 144/2001, wurde dies insoweit zurückgenommen, als für Fälle der Überlassung von einer inländischen Betriebsstätte aus wieder der überlassende Unternehmer zum Steuerschuldner wurde (vgl. die oben wiedergegebenen Inhalte der §§ 2 und 6 Kommunalsteuergesetz 1993). Vorgesehen wurde für diese Fälle - anstelle des fingierten Dienstverhältnisses und des daraus resultierenden Wechsels auch des Steuerschuldners - nun der in § 7 Abs. 1 zweiter Satz Kommunalsteuergesetz 1993 normierte Übergang der Erhebungsberechtigung auf die Gemeinde (als "Vereinfachungsmaßnahme" nicht der jeweiligen Betriebsstätte, sondern) der Unternehmensleitung des Beschäftigers, wobei dies einem "Wunsch der Wirtschaft" Rechnung tragend aber erst nach sechs Monaten erfolgen sollte (vgl. dazu den Bericht des Finanzausschusses, 859 BlgNR 21. GP 3 und 4; in der Regierungsvorlage, 827 BlgNR 21. GP, waren diese Änderung und deren Erläuterung entgegen *Mühlberger/Ott*, Handbuch zur Kommunalsteuer 2, 2012, 473, nicht enthalten).

Im Erkenntnis vom 24. Februar 2004, 98/14/0062, VwSlg 7906/F, sprach der Verwaltungsgerichtshof für einen das Jahr 1994 betreffenden Fall zur Stammfassung des Gesetzes aus, wenn die Personalgestellung durch eine Wirtschaftskammer einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 3 Abs. 3 Kommunalsteuergesetz 1993 darstelle, so sei zu beachten, dass nicht nur die in der Verwaltung tätigen, sondern auch die im Wege des Personalleasings an Dritte überlassenen Dienstnehmer "zu den Dienstnehmern eines das Personalleasing betreibenden Betriebes gewerblicher Art" gehörten. Fragen der örtlichen Zuordnung waren in diesem Erkenntnis nicht zu behandeln.

Im Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0051, waren im Rahmen eines Zuteilungsstreites - ebenfalls für das Jahr 1994 und somit nach der Stammfassung des Gesetzes - die kommunalsteuerlichen Auswirkungen der Überlassung von Dienstnehmern durch einen Überlasser in einer Gemeinde an einen Beschäftiger in einer anderen Gemeinde zu beurteilen. Der Verwaltungsgerichtshof trat in diesem (bei *Mühlberger/Ott*, a. a.O., 2012, 466 und 472, in der Darstellung der Rechtslage bis zum Jahr 2000 nicht berücksichtigten) Erkenntnis der im Schrifttum und auch in der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001 vertretenen Auffassung entgegen, die Kommunalsteuer stehe in einem solchen Fall nach der Stammfassung des Gesetzes der Gemeinde des Überlassers zu. Er betonte die Eigenständigkeit des - u.a. durch die Einbeziehung bloß "mittelbar" der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dienender Anlagen oder Einrichtungen - weiten Betriebsstättenbegriffs des § 4 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 und sprach aus, "eine Betriebsstätte des Arbeitskräfte überlassenden Unternehmens" sei "nicht bloß dort (...), wo die in der Verwaltung des Überlassers tätigen Dienstnehmer agieren, sondern auch dort, wo die an Dritte überlassenen Dienstnehmer tätig werden, nämlich in der in Betracht kommenden Betriebsstätte des Beschäftigers". Hiezu verwies er auch auf den Zweck des Kommunalsteuergesetzes, wie er im Zusammenhang mit der Zerlegung der Bemessungsgrundlage bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten in § 10 Abs. 1 zweiter Satz Kommunalsteuergesetz 1993 zum Ausdruck komme, nämlich den "durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten" Rechnung zu tragen.

Sowohl § 4 als auch § 10 Kommunalsteuergesetz 1993 stehen unverändert in ihren Stammfassungen in Geltung, und auch die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2001 eingeführten Bestimmungen für Fälle der Arbeitskräfteüberlassung geben keinen Anlass zu einer anderen Auslegung des § 4 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 im Zusammenhang mit Arbeitskräfteüberlassungen. Dass bei der Regelung der Erhebungsberechtigung in zweifacher Weise Besonderes angeordnet wird, nämlich einerseits durch die von der "Wirtschaft" gewünschte Frist und andererseits durch die "Vereinfachungsmaßnahme" des Abstellens auf den Ort der Unternehmensleitung des Beschäftigers, wobei der Überlasser Steuerschuldner bleibt, spricht nicht dagegen, dass dieser nach den Maßstäben des § 4 Abs. 1 leg. cit. im Sinne einer so verstandenen "Mittelbarkeit" auch am Ort der Beschäftigung eine kommunalsteuerrechtliche Betriebsstätte hat (vgl. allgemein zur Auslegung des kommunalsteuerrechtlichen Betriebsstättenbegriffs auch für Streitjahre ab 2002 den Verweis auf das Erkenntnis vom 13. September 2006 im Erkenntnis vom 26. Jänner 2012, 2008/15/0217).

Die Beschwerde ist demnach aus anderen als den von der beschwerdeführenden Partei im Verwaltungsverfahren und im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof vor allem vorgetragenen Gründen berechtigt. Nicht die Integration der überlassenen Dienstnehmer in die Betriebsstätten der ausländischen Konzerngesellschaften als solche, sondern ihre darin auch liegende Beschäftigung jeweils in einer nicht im Inland gelegenen kommunalsteuerrechtlichen Betriebsstätte der Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden Partei führt dazu, dass die in § 1 Kommunalsteuergesetz 1993 normierten Voraussetzungen in Bezug auf diese Dienstnehmer nicht erfüllt sind. Damit erübrigt sich für den vorliegenden Fall jede weitere Prüfung der Frage, ob es sein kann, dass eine österreichische Gemeinde zwar die Kommunalsteuer verliert, wenn ein in dieser Gemeinde ansässiges Unternehmen Dienstnehmer in einer nur ihm zuzurechnenden Betriebsstätte im Ausland einsetzt, dieser Effekt aber nicht eintritt, wenn es sich um die Überlassung von Dienstnehmern an ein ausländisches Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten handelt.

Der angefochtene Bescheid wäre daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der Verwaltungsgerichtshof hat gemäß § 42 Abs. 3a VwGG von der Ermächtigung

Gebrauch gemacht, stattdessen in der Sache selbst zu entscheiden, und die Kommunalsteuer samt Säumniszuschlag auf der Grundlage der erklärten Beträge und der unstrittigen Hinzurechnungen im Prüfungsbericht neu bemessen.

Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 21. Oktober 2015