OÖ. LANDESVERWALTUNGSGERICHT

4021 Linz / Volksgartenstraße 14
Telefon: +43 732 7075-18004
Fax: +43 732 7075-218018
E-Mail: post@lvwg-ooe.gv.at / www.lvwg-ooe.gv.at

Geschäftszeichen:
LVwG-450346/8/BMa/HEK

Datum:
Linz, 17. Dezember 2018

# IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich erkennt durch seine Richterin Mag. Bergmayr-Mann über die Beschwerde der G AG, vertreten durch L GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, x, gegen den Bescheid des Gemeinderates der Marktgemeinde H, datiert mit 15.05.2018, betreffend die Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2011 bis 2014

zu Recht:

I. Gemäß § 279 Abs. 1 BAO wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision zulässig.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e

Zu I.

1.1. Mit Bescheid des Bürgermeisters der Marktgemeinde H als Abgabenbehörde erster Instanz vom 22.11.2017 wurde gegenüber der G AG (im Folgenden: „Bf“) die Kommunalsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 mit € 225.708,34 festgesetzt, die bisher bereits geleisteten Kommunalsteuerzahlungen in Höhe von € 198.105,59 abgezogen und ausgesprochen, dass die Abgabennachforderung in Höhe von € 27.602,75 „bis längstens 22. Dezember 2017 bei sonstiger Exekution ohne jegliche vorherige Mahnung“ zu entrichten sei. Die dagegen erhobene Berufung wurde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid des Gemeinderates der Marktgemeinde H (im Folgenden: „belangte Behörde“) datiert mit 15.05.2018 als unbegründet abgewiesen. Von der belangten Behörde wurde die Auffassung vertreten, dass sämtliche Piloten der G AG der Betriebsstätte in der Marktgemeinde H zuzurechnen seien und somit die Arbeitslöhne aller Piloten der Kommunalsteuer unterliegen würden.

1.2. Gemeinsam mit dem bezughabenden Verwaltungsakt wurde dem Landesverwaltungsgericht Oberösterreich (im Folgenden: „LVwG Oö.“) die rechtzeitig eingebrachte Beschwerde vom 06.06.2018 vorgelegt, in der beantragt wurde, „das oberösterreichische Landesverwaltungsgericht möge

- durch den gesamten Senat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 lit a BAO sowie
- nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit a BAO und
- nach Ausschluss der Öffentlichkeit von der mündlichen Verhandlung gemäß § 275 Abs. 3 Z 1 BAO
- den angefochtenen Bescheid vom 15. Mai 2018 gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufheben und in der Sache selbst entscheiden,
- in eventu den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass die Kommunalsteuer laut Selbstbemessung in Summe iHv EUR 198.105,59 für die Jahre 2011 bis 2014 festgesetzt wird.
- auf Aussetzung der Einhebung der festgesetzten Kommunalsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 gem. § 212a BAO im Ausmaß von EUR 27.602,75.“

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich bei jenen der Abgabennachforderung zugrunde liegenden Arbeitslöhnen nicht um solche handle, die an Dienstnehmer der in der Marktgemeinde H gelegenen Betriebsstätte gewährt worden seien, sondern um solche, die an Piloten einer ausländischen Betriebsstätte gewährt worden seien und dass daher die Einbeziehung dieser Arbeitslöhne in die Bemessungsgrundlage nicht gerechtfertigt sei.

1.3. Am 07.11.2018 fand eine mündliche Verhandlung statt.

1.4. Mit Eingabe vom 21.11.2018 legte die Bf die in der mündlichen Verhandlung angekündigten Unterlagen vor, nämlich Flugberichte sowie Bestätigungen der „Service-Provider“ der Flughäfen G und N in einer ergänzten Fassung.

1.5. Das LVwG Oö. entscheidet gem. § 272 Abs. 1 BAO durch seine nach der Geschäftsverteilung zuständige Einzelrichterin (vgl. *Ritz*, BAO[6], § 272 Tz 1 und jüngst VwGH 31.01.2018, Ra 2015/17/0013).

2. Das LVwG Oö. hat Beweis erhoben durch Einsichtnahme in den vorgelegten Verwaltungsakt der belangten Behörde, Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 07.11.2018, zu der der rechtsfreundliche Vertreter der Bf und der rechtsfreundliche Vertreter der belangten Behörde sowie deren stellvertretender Amtsleiter gekommen sind und durch Einsichtnahme in die ergänzten bzw. ergänzenden Unterlagen der Bf vom 21.11.2018.

3. Das LVwG Oö. hat erwogen:

3.1. Folgender rechtlich relevanter Sachverhalt wird festgestellt:

Die Bf ist eine österreichische Charterflug-Gesellschaft mit Sitz in H. Unternehmensgegenstand ist die Beförderung von privaten Reisenden und „business travelers“ in kleinen Flugzeugen mit max. vier Passagieren der Marke Cessna zu allen in Europa gängigen Flughäfen, insbesondere werden G, N und G angeflogen, aber auch andere für Geschäftsreisende oder Touristen wichtige Destinationen, wie z.B. H oder S T. Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum der Jahre 2011 bis 2014 waren rund 10 Flugzeuge europaweit im Einsatz, welche vorwiegend auf ausländischen Flughäfen stationiert waren.
Die Flüge werden ausschließlich über das Internet gebucht. Dabei gibt der potentielle Kunde den gewünschten Termin, den Abflug- und Zielflughafen sowie die Anzahl der Personen an. Der Flug wird dann über die Zentrale in H organisiert. Die gesamte Organisation und Geschäftsabwicklung des Flugbetriebes erfolgt ausschließlich am Geschäftssitz in H mit ca. 35 Mitarbeitern, die zugleich auch für sämtliche Piloten Anlaufstelle und Servicedienst bei allfälligen Fragen und Schwierigkeiten sind. So erfolgt auch beispielsweise die Übermittlung der Flugpläne via Internet oder auch die Bezahlung der Piloten, also die Überweisung der Löhne, von H aus. Büroräumlichkeiten stehen der Bf nur am Geschäftssitz in H zur Verfügung, sonstige Büroräumlichkeiten gibt es nicht.
Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum der Jahre 2011 bis 2014 waren mit Ausnahme von vierzehn Piloten alle Piloten der Bf in Österreich stationiert. Für alle in Österreich stationierten Piloten wurden insbesondere auch im Prüfungszeitraum der Jahre 2011 bis 2014 Lohnsteuer und Kommunalsteuer in Österreich abgeführt. Für die vierzehn in Rede stehenden, im Ausland stationierten, unstrittig als Dienstnehmer der Bf zu qualifizierenden Piloten, wurde im Prüfungszeitraum keine Kommunalsteuer abgeführt, da sie von der Bf als den „Gateway-Flughäfen“ G und

N zugeordnet angesehen wurden. Unter „Gateway-Flughafen“ wird dabei jener Flughafen verstanden, von dem aus ein Pilot am häufigsten seinen Dienst antritt und an den er nach seinem - zumeist sechstägigen - Einsatz wieder zurückkehrt, weil er seinem Wohnort am nächsten ist. Diese vierzehn in Rede stehenden Piloten sollten - nach den Angaben des rechtsfreundlichen Vertreters der Bf in der mündlichen Verhandlung - ihre Tätigkeit grundsätzlich an den „Gateway-Flughäfen“ N und G beginnen und nach ihren Einsätzen zu diesen zurückkehren. Tatsächlich ergab eine stichprobenartige Überprüfung - anhand der von der Bf nachträglich vorgelegten Flugberichte betreffend die Piloten N V und P B, dass der erstgenannte, dem „Gateway-Flughafen“ G zugeordnete Pilot im Zeitraum März bis Juni 2012 nur drei- von zehnmal am „Gateway-Flughafen“ G seinen Einsatz begann und keinen Einsatz dort beendete und dass der zweitgenannte, dem „Gateway-Flughafen“ N zugeordnete Pilot im Zeitraum Mai bis August 2014 bei seinen neun Einsätzen nie von dort startete und auch nur zweimal seinen Einsatz dort beendete. Auch während ihres Einsatzes flogen diese beiden Piloten nur gelegentlich ihre Heimatflughäfen an, was aber nicht als Ende des Einsatzes dokumentiert ist, da die Flüge in kurzen Zeitabständen fortgesetzt wurden. Sog. „Service-Provider“, das sind private Gesellschaften, stellten den Piloten auf den „Gateway-Flughäfen“ N und G Räumlichkeiten und Infrastruktur zur Verfügung. Dies ist durch die von der Bf vorgelegten, um den verfahrensgegenständlichen Zeitraum ergänzten Bestätigungen des „Service-Providers“ des Flughafens N vom 15.11.2018 und des „Service-Providers“ des Flughafens G vom 16.11.2018 über das Vorliegen von Nutzungsvereinbarungen dokumentiert, und bedeutet, dass die Piloten - auch außerhalb der Ankunfts- und Abflugzeiten - die ihnen vom „Service-Provider“ zugewiesenen Räumlichkeiten, wie z.B. Schlaf-, Aufenthalts- und Vorbereitungsräume, samt Inventar, wie z.B. Computer, Telefon oder Büromöbel, gemeinsam mit Piloten anderer Kunden, aber unter Ausschluss der Öffentlichkeit, nutzen konnten: Der Zugang zu diesen Räumlichkeiten war nur mit einer gültigen „G Crew ID“ möglich. Es handelte sich dabei aber nicht um - für den gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum - fix und ausschließlich den Piloten der Bf zugeteilte Räumlichkeiten, sondern in jedem Einzelfall je nach Auslastung und Verfügbarkeit um individuell zugeteilte und somit variierende Räumlichkeiten, in denen die Piloten u.a. Wartezeiten überbrücken und persönliche Gegenstände in verschließbaren Schließfächern aufbewahren sowie insbesondere alle Tätigkeiten verrichten konnten, die nicht die Haupttätigkeit, nämlich das Fliegen des Flugzeuges, darstellten, wie z.B. Flugberichte schreiben, Flugpläne zur Kenntnis nehmen, mit der Zentrale in H kommunizieren, Wetterkontrollen durchführen etc. Diese dargestellten Nutzungsmöglichkeiten standen den Piloten der Bf aber nicht nur auf den Flughäfen G und N, sondern auch auf allen anderen Abflugs- und Ankunftsflughäfen zur Verfügung.

Vom jeweiligen „Service-Provider“ der Flughäfen N und G wurden nicht nur die Räumlichkeiten für die Piloten sowie gewisse Serviceleistungen, sondern auch die Flugzeugabstellplätze im Einzelfall je nach Verfügbarkeit und Auslastung entweder auf Freiflächen oder in einem Hangar zugewiesen. Die Bf verfügte im

verfahrensgegenständlichen Zeitraum somit auch nicht über exakt bestimmbare Flugzeugabstellplätze auf diesen Flughäfen. Gewartet und repariert wurden die Flugzeuge im maßgeblichen Zeitraum der Jahre 2011 bis 2014 ausschließlich am Flughafen Linz.
Die im Ausland stationierten Piloten kamen immer dann an den Geschäftssitz in H, wenn ein Flugzeug gewartet oder repariert werden musste bzw. zu Schulungszwecken. Auch das Vorstellungsgespräch vor der Aufnahme eines Piloten sowie dessen Eignungsprüfung und die Vermessung zur Erstellung der Fluguniform fanden in der Zentrale in H statt.
Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum waren auf den Gateway-Flughäfen N und G keine Geschäftsstellen eingerichtet.

3.2. Beweiswürdigend wird ausgeführt, dass sich der festgestellte Sachverhalt aus dem vorgelegten Behördenakt und dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung sowie den ergänzenden Unterlagen der Bf ergibt. Den in der mündlichen Verhandlung getätigten Aussagen des rechtsfreundlichen Vertreters der Bf wurde von der belangten Behörde nicht entgegengetreten, sodass auch diese den Feststellungen zugrunde gelegt werden konnten.

3.3. In rechtlicher Hinsicht hat das LVwG Oö. erwogen:

3.3.1. Rechtliche Grundlagen

Die gegenständlich maßgeblichen Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes 1993 (KommStG 1993), BGBl. Nr. 819/1993 idF BGBl. I Nr. 76/2011 lauten:

Steuergegenstand

§ 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.

Dienstnehmer

§ 2. Dienstnehmer sind:
a) Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, 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.
c) Personen, die seitens einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Dienstleistung zugewiesen werden.

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.

...

Bemessungsgrundlage

§ 5. (1) Bemessungsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. ...

...

3.3.2. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass die Bf im verfahrensgegenständlichen Zeitraum der Jahre 2011 bis 2014 die Arbeitslöhne für jene Piloten, die den „Gateway-Flughäfen“ G und N zugeordnet waren, nicht in die Bemessungsgrundlage gemäß § 5 Abs. 1 KommStG 1993 miteinbezog. Die belangte Behörde geht jedoch im angefochtenen Bescheid davon aus, dass diese Arbeitslöhne ebenfalls der Kommunalsteuer unterliegen.

Dazu ist im Einzelnen Folgendes auszuführen:

3.3.3. Für die Beurteilung der Frage, ob die Bf die Kommunalsteuerpflicht hinsichtlich der Arbeitslöhne der nahe G und N stationierten Piloten trifft, muss zunächst geklärt werden, welches Regelungsregime anwendbar ist, ob also allein die Bestimmungen des KommStG 1993 maßgeblich sind und es (nur) darauf ankommt, ob die Arbeitslöhne an „Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind“ (§ 1 KommStG 1993), wobei als Betriebsstätte gem. § 4 leg. cit. „jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient“, gilt oder ob „auf völkerrechtlichen Verträgen beruhende Begünstigungen hinsichtlich der Kommunalsteuer“ (§ 16 Abs. 2 KommStG) anwendbar sind.

Sowohl das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 64/1975 idF BGBl. III Nr. 169/2012, als auch das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 613/1994 idF BGBl. III. Nr. 77/2012, erfassen in ihrem Anwendungsbereich (auch) die Kommunalsteuer, da die Gewerbesteuer und die Lohnsummensteuer ausdrücklich genannt werden (Art. 2 Z. 3.1.f. DBA-Schweiz sowie Art. 2 Abs. 3 lit. b)v) DBA-Frankreich), und beide Abkommen eine „automatische Anpassungsklausel“ (Art. 2 Z. 4 DBA-Schweiz und Art. 2 Abs. 4 DBA-Frankreich) enthalten (vgl. in diesem Sinn VwGH 28.03.2001, 2000/13/0134 mwN; *Burgstaller*, Kommunalsteuer und DBA, SWI 2004, 17f).

Ist die Kommunalsteuer somit vom sachlichen Anwendungsbereich dieser beiden Abkommen erfasst, muss die Frage beantwortet werden, welche Verteilungsnorm zur Anwendung kommt, da es weder im Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz noch mit Frankreich eine spezielle Verteilungsnorm für die Lohnsummensteuer bzw. Kommunalsteuer gibt, aber alle Einkünfte, die Steuern auslösen, die in den sachlichen Anwendungsbereich eines DBA fallen, einer Verteilungsnorm zugeordnet werden müssen (s. *Burgstaller*, aaO, 19).

Da bei der Kommunalsteuer der fiktive Gewinn durch den Einsatz von Arbeitnehmern besteuert wird und ein enger Zusammenhang zwischen dem der Kommunalsteuer unterliegenden Lohn- und Gehaltsaufwand und den Gewinnen und Einkünften eines Unternehmen besteht, sind für die Kommunalsteuer grundsätzlich die Verteilungsnormen für Einkünfte, die Unternehmen erzielen, maßgeblich (vgl. *Burgstaller*, aaO, 19, mwN).

Nach der für den gegenständlichen Sachverhalt einschlägigen Bestimmung des Art. 8 DBA-Schweiz bzw. des Art. 8 DBA-Frankreich dürfen „Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr nur in dem Vertragsstaat besteuert werden (…), in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet“. Das bedeutet, dass nur dem Vertragsstaat das (alleinige) Besteuerungsrecht zukommt, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet, das Vorliegen einer Betriebsstätte reicht für die Begründung eines Besteuerungsrechts nicht aus (vgl. VwGH 03.08.2000, 99/15/0265).

Der Sitz und somit der Ort der Geschäftsleitung der Bf ist unbestritten in der Gemeinde H, daher kommt nur Österreich das alleinige Besteuerungsrecht zu. S bzw. F haben daher kein Besteuerungsrecht. Davon ist die Frage zu unterscheiden, ob Österreich sein ihm durch die genannten DBA eingeräumtes Besteuerungsrecht auch voll ausschöpft. Dies ist (ausschließlich) nach den Bestimmungen des KommStG 1993 zu beurteilen.

3.3.4. Gem. § 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. Bemessungsgrundlage ist gem. § 5 Abs. 1 erster Satz leg. cit. die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen.

Während nun die belangte Behörde davon ausgeht, dass auch die Arbeitslöhne jener Piloten, die im Ausland stationiert sind, in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden müssen, behauptet die Bf, dass es sich hierbei nicht um

Arbeitslöhne handle, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, sondern um solche an Dienstnehmer einer ausländischen Betriebsstätte.
Im Folgenden ist daher zu klären, ob die Bf über ausländische Betriebsstätten verfügt und die Piloten diesen zuzurechnen sind.

3.3.4.1. Gemäß § 4 Abs. 1 KommStG 1993 gilt jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient, als Betriebsstätte.

3.3.4.2. Die Bf stützt sich in ihrer Argumentation auf die ständige Rechtsprechung des VwGH. Nach dieser hat § 4 Abs. 1 KommStG den Betriebsstättenbegriff der §§ 29 und 30 BAO einerseits durch Erfassung aller unternehmerischen Tätigkeiten und andererseits auch dadurch, dass selbst ein bloß „mittelbares“ Dienen der Anlagen oder Einrichtungen für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausreicht, um eine Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes 1993 herbeizuführen, erweitert. Wurde schon für den durch die §§ 29 und 30 BAO und Doppelbesteuerungsabkommen gestalteten Betriebsstättenbegriff nicht gefordert, dass die Anlagen oder Einrichtungen im Eigentum des Unternehmens stehen oder von diesem gemietet wurden, gilt dies erst recht für den Begriff der Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes 1993 (vgl. VwGH 26.01.2012, 2008/15/0217 mit Verweis auf das dg. Erkenntnis vom 13.09.2006, 2002/13/0051). Nach dieser Rechtsprechung genügt es, wenn die Örtlichkeit dem Unternehmen für die Zwecke seines Unternehmens zur Verfügung steht. Die Verfügungsmacht kann auch auf unentgeltlicher Überlassung beruhen (vgl. VwGH 26.01.2012, 2008/15/0217 mit Verweis auf das dg. Erkenntnis vom 25.11.1992, 91/13/0144). Der VwGH betont somit in ständiger Rechtsprechung die Eigenständigkeit des - u.a. durch die Einbeziehung bloß „mittelbar“ der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dienender Anlagen oder Einrichtungen - weiten Betriebstättenbegriffes des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 (vgl. z.B. VwGH 21.10.2015, 2012/13/0085 mwN).

3.3.4.3. Die Bf übersieht dabei aber, dass der Betriebsstättenbegriff nach der Grundregel des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 drei Elemente enthält, die alle gleichzeitig vorliegen müssen, und zwar ein statisches Element, ein funktionelles und ein zeitliches (s. *Mühlberger/Ott*, Handbuch zur Kommunalsteuer[2] [2012] 314 ff]). Für die Qualifizierung einer Örtlichkeit als Betriebsstätte im Sinn des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 ist es daher entscheidend und erforderlich, dass eine bestimmte territoriale Anlage oder Einrichtung vorliegt, über welche der Unternehmer die Verfügungsmacht besitzt, dass die Anlage oder Einrichtung der unternehmerischen Tätigkeit dient und dass diese Tätigkeit nicht nur von vorübergehender Dauer ist.
Im konkreten Fall mangelte es aber bereits am Vorliegen des statischen Elements: Nach dem festgestellten Sachverhalt oblag es allein dem jeweiligen „Service-

Provider“ der Flughäfen N und G, den Piloten der Bf in jedem Einzelfall je nach Auslastung und Verfügbarkeit variierende Räumlichkeiten und Flugzeug-abstellplätze zuzuweisen. Somit stand aber der Bf im verfahrensgegenständlichen Zeitraum der Jahre 2011 bis 2014 keine „feste örtliche Anlage oder Einrichtung“ auf den Flughäfen N Und G zur Verfügung, worunter Vorrichtungen, Räume oder Flächen zu verstehen sind, die wenigstens für eine gewisse betrieblich bedingte Zeit eine feste örtliche Beziehung schaffen (s. KommSt-Info Rz 41).
Da die Bf somit auf den Flughäfen N und G im verfahrensgegenständlichen Zeitraum der Jahre 2011 bis 2014 nicht über konkret bestimmte Räume oder flächenmäßig bestimmte (Flugzeugabstell)Plätze verfügte, sondern sich die Piloten der Bf nur in den jeweils zugewiesenen, variierenden Räumlichkeiten aufhalten konnten bzw. die Flugzeuge nur auf den zugewiesenen, variierenden Abstellflächen abgestellt werden konnten, liegt gegenständlich schon aus diesem Grund keine ausländische Betriebsstätte der Bf auf diesen Flughäfen vor.
Im Übrigen würde es gegenständlich aber auch am Vorliegen des zeitlichen Elementes mangeln: Da die in Rede stehenden Piloten, wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, ihre Einsätze kaum an ihrem Heimatflughafen begannen und ihre Arbeitseinsätze auch dort nicht beendeten und diesen auch dazwischen nur gelegentlich anflogen, kann nicht davon gesprochen werden, dass die auf den „Gateway-Flughäfen“ N und G zur Nutzung zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten und Flugzeugabstellplätze wenigstens für eine gewisse betrieblich bedingte Zeit eine feste örtliche Beziehung schufen.

3.4. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu II.
Die ordentliche Revision ist zulässig, da keine Rechtsprechung des VwGH zum Begriff einer ausländischen Betriebsstätte gem. § 4 Abs. 1 KommStG 1993 bei Luftfahrtunternehmen vorliegt.

## R e c h t s m i t t e l b e l e h r u n g

Gegen diese Entscheidung besteht innerhalb von sechs Wochen ab dem Tag der Zustellung die Möglichkeit der Erhebung einer Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof und/oder einer ordentlichen Revision beim Verwaltungsgerichtshof. Eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof ist unmittelbar bei diesem einzubringen, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof beim Landesverwaltungsgericht Oberösterreich. Die Abfassung und die Einbringung einer Beschwerde bzw. einer Revision müssen durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt bzw. eine bevollmächtigte Rechtsanwältin erfolgen. Für die Beschwerde bzw. Revision ist eine Eingabengebühr von je

240 Euro zu entrichten. Sie haben die Möglichkeit, auf die Revision beim Verwaltungsgerichtshof und die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof zu verzichten. Ein solcher Verzicht hat zur Folge, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof und eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht mehr erhoben werden kann. Ein Verzicht ist schriftlich bekanntzugeben oder zu Protokoll zu erklären. Wurde der Verzicht nicht von einem berufsmäßigen Parteienvertreter oder im Beisein eines solchen abgegeben, so kann er binnen drei Tagen schriftlich oder zur Niederschrift widerrufen werden.

H i n w e i s

Anträge auf Bewilligung der Verfahrenshilfe zur Abfassung und Einbringung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof sind innerhalb der Rechtsmittelfrist unmittelbar beim Verfassungsgerichtshof einzubringen.
Anträge auf Bewilligung der Verfahrenshilfe zur Abfassung und Einbringung einer ordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof sind innerhalb der Rechtsmittelfrist beim Landesverwaltungsgericht Oberösterreich einzubringen.

Landesverwaltungsgericht Oberösterreich

Mag. Bergmayr-Mann