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-450369/2/MB/MA

Datum:
Linz, 30. April 2019

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich erkennt durch seinen Richter Dr. Brandstetter über die Beschwerde der S GmbH, vertreten durch F Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., x 63, R, gegen den Bescheid des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz vom 27. September 2018, GZ: 0034904/2016 MDion RM, betreffend Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2011 bis 2014

A. zu Recht:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision unzulässig.

B. fasst den Beschluss:

I. Der Antrag auf Entscheidung durch den Senat wird als unzulässig zurückgewiesen.

II. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision unzulässig.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e

I. Verfahrensgang

I.1. Mit Bescheid des Magistrates der Landeshauptstadt Linz vom 18. April 2016, GZ: 0030971/2011 AS, wurde für die M GmbH, nunmehr S GmbH (im Folgenden „Bf“) nach einer GPLA-Prüfung (gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) Kommunalsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 in Höhe von € 79.063,49 festgesetzt.

I.2. Gegen diesen Bescheid erhob die Bf rechtzeitig Berufung und begehrte die Herabsetzung der Kommunalsteuer, da im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. Oktober 2015 (2012/13/0085) die Kommunalsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 zu hoch festgesetzt worden sei. Demnach würden überlassene Arbeitnehmer, welche im beschwerdegegenständlichen Zeitraum in einer ausländischen Betriebsstätte tätig waren, nicht der Kommunalsteuer unterliegen.

I.3. Mit Bescheid des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz vom 27. September 2018, GZ: 0034904/2016 MDion RM, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und der erstinstanzliche Bescheid vollinhaltlich bestätigt. Begründend führte die belangte Behörde zusammengefasst aus, dass ein umfangreiches Ermittlungsverfahren geführt worden sei, bei dem im Ergebnis festgestellt werden konnte, dass die Bf die bei ihr angestellten Arbeitnehmer an eine bzw. mehrere inländische Firmen überlassen habe, welche die überlassenen Arbeitnehmer für Montagearbeiten wiederum zum Teil ins Ausland entsendet hätten.
Im vorliegenden Fall sei alleine strittig, ob es gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 2015, 2012/13/0085, in Folge der Überlassung von Dienstnehmern, welche im Ausland zum Einsatz kamen, bei der Bf als Überlasserin zu einem Entfall der Kommunalsteuerpflicht betreffend dieser Dienstnehmer komme. Nach Ansicht der Berufungsbehörde unterscheide sich der vorliegende Fall jedoch grundlegen vom Sachverhalt des angeführten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs, da dieser eine Überlassung von Arbeitskräften ins Ausland an eine ausländische Gesellschaft zu beurteilen hatte. Im vorliegenden Fall seien jedoch Arbeitskräfte an inländische Gesellschaften überlassen worden, wobei lediglich die Arbeitsleistung zum Teil im Ausland erbracht wurde. Es sei daher eine mittelbare Betriebsstätte der Bf bei den Beschäftigern im Inland entstanden, da auch die – für den Betriebsstättenbegriff maßgebliche – unternehmerische Verbundenheit zum Beschäftiger (nämlich zu den Unternehmen mit Sitz im Inland) anzunehmen sei.

I.4. Gegen diesen Bescheid erhob die Bf rechtzeitig Beschwerde und stellte den Antrag auf Entscheidung durch den Senat. Im Wesentlichen brachte die Bf vor, dass aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober

2015, 2012/13/0085, für jene Arbeitnehmer, welche von der Bf an inländische Unternehmen (Beschäftiger) überlassen und von diesen in der Folge im Ausland für Montagearbeiten uä. eingesetzt wurden, keine Kommunalsteuerpflicht bestehen könne. Durch die Überlassung der Arbeitnehmer sei eine mittelbare Betriebsstätte der Bf in der in Betracht kommenden Betriebsstätte des Beschäftigers der überlassenen Dienstnehmer entstanden. Diese in Betracht kommende Betriebsstätte des Beschäftigers sei jedoch nicht jene des Verwaltungssitzes des Beschäftigers in Österreich, sondern jene am Ort, an dem der Beschäftiger eine Bau-/Montagebetriebsstätte unterhalte und welche den Mittelpunkt der Tätigkeit für die überlassenen Dienstnehmer darstelle. Die beschwerdegegenständliche Personalüberlassung sei überwiegend an den Beschäftiger S I S GmbH mit Verwaltungssitz in x erfolgt. Geschäftsgegenstand diese Unternehmens sei die Montage von Industriegroßanlagen im internationalen Bereich, am inländischen Standort x werde neben den Büroräumen nur ein kleines Lager unterhalten. Deshalb seien die überlassenen Arbeitnehmer aufgrund ihrer Beschäftigung in einer ausländischen (Bau- bzw. Montage-)Betriebsstätte des Beschäftigers nicht dem Betriebssitz in Österreich zurechenbar. Mangels Zurechenbarkeit zu einer inländischen Betriebsstätte sei gemäß § 1 KommStG keine Kommunalsteuer zu entrichten.
Zudem sei dem Ersuchen um einen Erörterungstermin zwecks Klärung von Sachverhaltsfragen von der belangten Behörde nicht entsprochen worden.

I.5. Mit Schreiben vom 29. Oktober 2018 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Landesverwaltungsgericht Oberösterreich zur Entscheidung vor.

II. Sachverhalt und Beweiswürdigung

II.1. Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich hat Beweis erhoben durch Einsichtnahme in den vorliegenden Verwaltungsakt samt Firmenbuchauszügen und in die von den Parteien vorgelegten Unterlagen. Eine mündliche Verhandlung wurde von der Bf nicht beantragt und war aufgrund der im Akt enthaltenen Sachverhaltsdarstellung gemäß § 274 Abs. 1 Z 2 BAO nicht erforderlich, zudem der entscheidungswesentliche Sachverhalt von den Parteien nicht bestritten wird.

II.2. Demnach wird folgender entscheidungswesentliche S a c h v e r h a l t vom Landesverwaltungsgericht als erwiesen angenommen:

Die Bf (S GmbH, vormals P GmbH, vormals M GmbH) ist ein österreichisches Unternehmen, welches im Zeitraum 2011 bis September 2018 ihren Sitz in L hatte. Unternehmensgegenstand der Bf ist die Personalberatung bzw. Personalüberlassung. Die Bf schließt Dienstverträge mit Arbeitnehmern ab, welche im Wege von Personalgestellung („Personalleasing“) an andere selbständige Unternehmen überlassen werden und weltweit zum Einsatz kommen. Im Zeitraum

2011 bis 2014 wurden bei der Bf angestellte Arbeitnehmer an die inländischen Unternehmen S I S GmbH mit Sitz in D, an die S GmbH mit Sitz in A und an die B & A M GmbH mit Sitz in T überlassen. Diese Unternehmen („Beschäftiger“) bezogen Personal bei der Bf („Überlasserin“) für Montagearbeiten, welche von den überlassenen Dienstnehmern zu einem großen Teil im Ausland ausgeführt wurden.

Die Bf erklärte die Kommunalsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 auch für jene Arbeitnehmer, welche im Rahmen der Personalgestellung an die genannten inländischen Firmen überlassen und von diesen im Ausland eingesetzt wurden, entsprechend § 7 Abs. 1 KommStG 1993 für die ersten sechs Monate am Unternehmenssitz in Linz. Bei einer durchgeführten gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) wurde festgestellt, dass die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer grundsätzlich der Bemessungsgrundlage laut Prüfung entsprach, lediglich für das Jahr 2013 ergab sich eine geringfügige Kommunalsteuernachforderung von € 123,84. Im Rahmen der Schlussbesprechung der GPLA wurde das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 2015 (2012/13/0085) und dessen Auswirkung auf die entrichtete Kommunalsteuer für die von den inländischen Beschäftigern im Ausland eingesetzten Dienstnehmer erörtert und vom Prüfer auf eine Abklärung mit der bzw. den Gemeinden verwiesen.
Im angefochtenen Bescheid der Abgabenbehörde wurde die Kommunalsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 laut GPLA-Prüfbericht festgesetzt, welcher auch die Kommunalsteuer für die an inländische Beschäftiger überlassenen, jedoch im Ausland tätigen, Dienstnehmer beinhaltet.

III. In rechtlicher Hinsicht ist Folgendes auszuführen:

III.1. Der erstinstanzliche Bescheid wurde am 18. April 2016, somit vor Inkrafttreten des Oö. Gemeinderechtsanpassungsgesetzes 2018, LGBl. Nr. 95/2017, erlassen. Gemäß § 288 Abs. 3 BAO sind bei Bestehen eines zweistufigen Instanzenzugs die Bestimmungen der §§ 262 bis 264 BAO (Beschwerdevorentscheidung, Vorlageantrag) nicht anzuwenden. Daher ist gemäß Art. XXVI Abs. 2 Oö. Gemeinderechtsanpassungsgesetzes 2018 das begonnene Verfahren nach den bisherigen Bestimmungen zu führen.

Für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum ist das Kommunalsteuergesetz 1993 (KommStG 1993), BGBl Nr. 819/1993, idF vor Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetztes 2016, BGBL. I Nr. 117/2016, anwendbar. Die §§ 1 und 4 KommStG 1993 standen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum in Originalfassung seit 1993 in Kraft.

Gemäß § 1 KommStG 1993 unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Gemäß § 2 KommStG1993 sind Dienstnehmer

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 wurden.
c) Personen, die seitens einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Dienstleistung zugewiesen werden.

Als Betriebsstätte gilt gemäß § 4 Abs. 1 KommStG 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.

Steuerschuldner der Kommunalsteuer ist gemäß § 6 KommStG 1993 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 Abs. 1 KommStG 1993 wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, folgendermaßen gefasst:

Das Unternehmen unterliegt der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Werden Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens einem Beschäftiger länger als sechs Kalendermonate zur Arbeitsleistung überlassen, so ist die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigers 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 Beschäftigerwechsel für den Kalendermonat des Beschäftigerwechsels,
– bei mehr als einmonatiger Arbeitsunterbrechung für die Kalendermonate, in denen die Arbeit unterbrochen ist,

noch erhebungsberechtigt.

III.2.1. In der Sache

III.2.1.1. In der Beschwerde geht es alleine um die rechtliche Frage, ob für die Bf für überlassene Arbeitskräfte, welche im Ausland tätig wurden, zu Unrecht Kommunalsteuer festgesetzt wurde. Unstrittig steht fest, dass die Bf Arbeitskräfte an selbständige Unternehmen mit Sitz im Inland im Wege der Personalgestellung überließ, wobei diese Unternehmen („Beschäftiger“), die überlassenen Arbeitnehmer je nach Auftragslage für Montagearbeiten im In- und Ausland einsetzten.

Steuerschuldnerin ist gemäß § 6 KommStG die Bf, was im Verfahren ebenso nicht bestritten wird.

Grundsätzlich ist die Kommunalsteuer gemäß § 1 KommStG nur für Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte gewährt werden, zu entrichten. Die Löhne der Dienstnehmer, welche nicht einer inländischen Betriebsstätte zurechenbar sind, sind somit nicht steuerbar.

Im vorliegenden Beschwerdefall existieren jeweils eine inländische Betriebsstätte der jeweiligen Beschäftiger, sowie die inländische Betriebsstätte der Bf als Überlasserin der Arbeitskräfte. Da mehrere inländische Betriebsstätten in verschiedenen inländischen Gemeinden vorliegen, ist die Frage der erhebungsberechtigten Gemeinde zu prüfen.

Zur Erhebungsberechtigung regelt § 7 KommStG, dass ein Unternehmen der Kommunalsteuer in der Gemeinde unterliegt, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Die Bf hatte ihren Verwaltungssitz im beschwerdegegenständlichen Zeitraum in Linz und unterhielt dort eine Betriebsstätte, weshalb die Bf grundsätzlich am Sitz ihrer Betriebsstätte, nämlich in L, Kommunalsteuer zu entrichten hatte.

Für den Fall von Personalüberlassung gibt es jedoch im Kommunalsteuergesetz spezielle Bestimmungen. Werden Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens einem Beschäftiger länger als sechs Kalendermonate zur Arbeitsleistung überlassen, so ist gemäß § 7 KommStG die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigers befindet, für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonates erhebungsberechtigt. Dazu ist anzumerken, dass Wechsel der erhebungsberechtigten Gemeinde nichts an der Steuerschuldnerschaft des überlassenden Unternehmens, nämlich der Bf, ändert.

Die jeweilige Unternehmensleitung der in der Beschwerde genannten Beschäftiger (welche überlassene Dienstnehmer länger als sechs Monate beschäftigen) befand sich durchwegs im Inland. Von der Bf wurde die Kommunalsteuer für überlassene Arbeitnehmer – dem Wortlaut des § 7 KommStG entsprechend – an die jeweilige Gemeinde mit dem Sitz der Unternehmensleitung der Beschäftiger abgeführt.

Diese Vorgangsweise wurde bei der im Jahr 2016 durchgeführten GPLA-Prüfung nicht beanstandet. Vielmehr wurde festgestellt, dass – abgesehen von einer geringfügigen Abweichung im Jahr 2013 – die von der Bf erklärte Bemessungsgrundlage für die Jahre 2011 bis 2014 der Bemessungsgrundlage laut Prüfung entsprach. Der angefochtene Bescheid setzte die Kommunalsteuer für die betreffenden Jahre laut GPLA-Prüfbericht fest.

Diese Vorgangsweise war korrekt und führte zu einer richtigen Festsetzung der Kommunalsteuer für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum.

III.2.1.2. Das Vorbringen der Bf, dass im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Arbeitskräfteüberlassung an ausländische Beschäftiger (VwGH 21. Oktober 2015, 2012/13/0085) die Kommunalsteuer mit dem angefochtenen Bescheid zu hoch festgesetzt worden sei, war aus folgenden Gründen nicht erfolgreich:

Grundsätzlich hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 13. September 2006, 2002/13/0051) zum Thema Arbeitskräfteüberlassung ausgesprochen, dass eine Betriebsstätte des Arbeitskräfte überlassenden Unternehmens nicht bloß dort ist, 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 der überlassenen Dienstnehmer. Dabei wird der Begriff der Betriebsstätte für den Bereich der Kommunalsteuer eigenständig definiert, und zwar insofern, als auch ein bloß „mittelbares“ Dienen der Anlagen oder Einrichtungen für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausreicht, um eine Betriebsstätte iSd KommStG herbeizuführen. Eine Baubetriebsstätte wird dann gegründet, wenn diese voraussichtlich mindestens sechs Monate andauert, wobei für die kommunalsteuerliche Beurteilung der Baubetriebsstätte auf die Definition des § 29 Abs. 2 lit c BAO zurückgegriffen wird (VwGH 28. Juni 2012, 2009/16/0075).

Im vorgebrachten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 21. Oktober 2015, 2012/13/0085) hatte dieser einen Sachverhalt zu beurteilen, in dem ein inländisches Unternehmen Arbeitskräfte an ein selbständiges Unternehmen mit Sitz (Unternehmensleitung) im Ausland überlassen hatte, welches die überlassenen Arbeitnehmer im Ausland beschäftigt hatte. Dazu sprach er aus, dass im betreffenden Fall das inländische Unternehmen als Überlasser der Dienstnehmer eine ihr zurechenbare Betriebsstätte iSd KommStG in der Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens gründe, da es auf die tatsächliche Beschäftigung der überlassenen Arbeitnehmer in der ausländischen Betriebsstätte ankomme. Die überlassenen Arbeitnehmer seien keiner inländischen Betriebsstätte zurechenbar und daher die Voraussetzungen für deren Besteuerung gemäß § 1 KommStG (nämlich Arbeitslöhne, welche an Dienstnehmer

einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind) nicht gegeben.

Die Bf brachte vor, dass aufgrund dieses Erkenntnisses auch die von ihr erklärte und bezahlte Kommunalsteuer für Dienstnehmer, die im Wege der Überlassung tatsächlich im Ausland zum Einsatz gekommen waren, durch den angefochtenen Bescheid zu Unrecht festgesetzt wurde.

Der Beschwerdefall unterscheidet sich jedoch in einem wesentlichen Punkt von jenem, den der Verwaltungsgerichtshof zu beurteilen hatte. Im Fall des Verwaltungsgerichtshofes wurden Arbeitskräfte an ein Unternehmen mit Sitz im Ausland überlassen und dort beschäftigt. Im Gegensatz dazu wurden im beschwerdegegenständlichen Fall Arbeitnehmer von der Bf an Unternehmen mit Sitz im Inland überlassen und dann von diesen inländischen Beschäftigern je nach Auftragslage im In- oder Ausland eingesetzt.

Im vorgebrachten, höchstgerichtlich entschiedenen Fall mangelte es genau an dieser inländischen Betriebsstätte des Beschäftigers, welche als mittelbare Betriebsstätte des Überlassers in Betracht kommen konnte. Daher kam der Verwaltungsgerichthof zum Schluss, dass die Löhne nicht in Österreich steuerbar waren, da die Grundvoraussetzung des § 1 KommStG für die Steuerbarkeit, nämlich eine (in Betracht kommende) im Inland gelegene Betriebsstätte, nicht erfüllt wurde. Somit kam die Frage der erhebungsberechtigten Gemeinde mangels steuerbarer Arbeitslöhne nicht mehr zur Sprache.

Im beschwerdegegenständlichen Fall existiert jedoch eine in Betracht kommende inländische Betriebsstätte der jeweiligen Beschäftiger, nämlich jene am Sitz der Unternehmensleitung. Somit kann im Gegensatz zum höchstgerichtlichen Erkenntnis nicht von der Nichtsteuerbarkeit der gewährten Arbeitslöhne ausgegangen werden, sondern muss in weiterer Folge die Erhebungsberechtigung für die Kommunalsteuer geprüft werden.

Die Frage der Erhebungsberechtigung regelt § 7 Abs. 1 KommStG 1993, welcher im beschwerdegegenständlichen Zeitraum idF AbgÄG 2004, BGBl I Nr. 180/2004 in Geltung stand. Demnach unterliegt das Unternehmen der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Werden Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens einem Beschäftiger länger als sechs Kalendermonate zur Arbeitsleistung überlassen, so ist die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigers befindet, für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonates erhebungsberechtigt.
Mit dieser Bestimmung wird lediglich die inländische Arbeitskräfteüberlassung geregelt. Wenngleich im Gesetzestext nicht ausdrücklich auf inländische Beschäftiger abgestellt wird, ergibt sich eindeutig aus der Gesetzessystematik, dass hier nur inländische Gemeinden gemeint sein können. Ausländischen

„Gemeinden“ kann keine Erhebungsberechtigung der österreichischen Kommunalsteuer zugesprochen werden. Eine Anwendung auf Auslandsfälle würde die Bestimmung ab absurdum führen. Für diese Auslegung spricht auch der Umstand, dass mit dem Abgabenänderungsgesetz 2016 (AbgÄG 2016, BGBl I Nr. 117/2016) der Gesetzeswortlaut dahingehend klar gestellt wurde, dass explizit auf den inländischen Beschäftiger abgestellt wird.

Diese speziellen Regelung für Arbeitskräfteüberlassung von inländischen Überlassern an inländische Beschäftiger und dem damit verbundenen Abstellen auf den Ort der Unternehmensleitung des Beschäftigers stellt eine lex spezialis im Vergleich zur allgemeinen Regelung des § 7 erster Satz KommStG dar, der auf den Ort der Betriebsstätte des Unternehmens abstellt.
Es bedarf daher in solchen Fällen keiner konkreten Bestimmung der Betriebsstätte bzw. des Ortes, in der die überlassenen Arbeitnehmer beschäftigt werden, selbst wenn diese in einer mittelbaren Betriebsstätte der Bf im Ausland tätig werden sollten.

Dieser Ansicht ist auch der Verwaltungsgerichthof, denn er spricht in seinem Erkenntnis (2012/13/0085) von der Besonderheit der Regelung der Erhebungsberechtigung : „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, [...]“.
Das Abstellen auf den Ort der Unternehmensleitung dient nach Aussage des Verwaltungsgerichtshofs der Vereinfachung der Kommunalsteuer.

Dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis (2012/13/0085) die spezielle Regelung des § 7 KommStG für Arbeitskräfteüberlassung nicht angewendet hat, liegt alleine daran, dass es mangels einer (in Betracht kommenden) inländischen Betriebsstätte des Beschäftigers gar nicht zur Bestimmung der Erhebungsberechtigung kam. Vielmehr fehlte es bei diesem „Auslandsfall“ mangels einer in Betracht kommenden inländischen Betriebsstätte des Beschäftigers gemäß § 1 KommStG von vornherein an der Steuerbarkeit der Arbeitslöhne.

Im Beschwerdefall handelte es sich aber um eine Überlassung von Arbeitskräften eines inländischen Unternehmens an inländische Beschäftiger. Aufgrund der vorliegenden in Betracht kommenden inländischen Betriebsstätten der jeweiligen Beschäftiger konnte nicht von einem nicht steuerbaren Tatbestand ausgegangen werden.

Laut dem eindeutigen Wortlaut des § 7 Abs. 1 KommStG, welcher explizit auf den Ort der Unternehmensleitung abstellt, war es für das erkennende Gericht

unumgänglich, diese Regelung anzuwenden. Bei der Auslegung des Gesetzes ist vom Vorrang des Wortlautes auszugehen. Es ist nach der objektiven Methode die Frage zu beantworten, was der kundgemachte Text bedeutet; führt diese Vorgangsweise zu einem klaren Ergebnis, ist dieses maßgebend (VwGH 8. Februar. 1988, 87/10/0171). Rechtsvorschriften dürfen zudem nicht so ausgelegt werden, dass sie überflüssig und daher inhaltslos werden (VwGH 22. Oktober 1987, 87/09/0194).

Im Übrigen steht die Entscheidung im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (2012/13/0085), da vom erkennenden Gericht nicht bezweifelt wird, dass entsprechend dieser Rechtsprechung möglicherweise auch in ausländischen Baubetriebsstätten der beschäftigenden Unternehmen mittelbar Betriebsstätten der Bf entstanden sind. Da es sich jedoch um Arbeitskräfteüberlassung an inländische Beschäftiger handelt und dieser Tatbestand aufgrund einer vorhandenen inländischen Betriebsstätte der Beschäftiger in Österreich steuerbar ist, war aufgrund der speziellen Anordnung des § 7 Abs. 1 KommStG auf den Ort der Unternehmensleitung abzustellen.

Zudem ist im Sinne des § 114 BAO auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen zu achten. Diese Anordnung stellt eine einfachgesetzlich Wiederholung des verfassungsgesetzlich normierten Legalitätsprinzips (Art 18 Abs. 1 B-VG und § 5 F-VG) dar. Da sich die Bf in ihrer Beschwerde auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs aus dem Jahr 2015 stützt, ist im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen darauf Bedacht zu nehmen, dass im hier beurteilten Abgabenzeitraum 2011 bis 2014 eine einheitliche Rechtsauffassung dahingehend bestand, dass in Fällen wie im vorliegenden ein steuerbarer und steuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht wurde.

Die Bf selbst hatte ihre Kommunalsteuererklärungen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum entsprechend dieser Auslegung vorgenommen. Sie erklärte die Kommunalsteuer für im Ausland tätige Mitarbeiter am Ort der Unternehmensleitung der Beschäftiger und führte diese ordnungsgemäß ab, sodass es auch bei der GPLA diesbezüglich zu keinen Beanstandungen kam.

III.2.1.3. Die Bf wendete ein, dass ein von ihr vorgeschlagener Erörterungstermin nicht stattgefunden habe und bringt vor, dass aufgrund nicht vollständiger Sachverhaltsermittlungen eine fehlerhafte rechtliche Beurteilung erfolgt sei.

Gemäß § 269 Abs. 3 BAO kann der Einzelrichter bzw. Berichterstatter die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits laden. Diese Bestimmung betrifft nur das verwaltungsgerichtliche Verfahren und

deren Anwendung liegt im Ermessen des Einzelrichters. Es besteht im behördlichen Verfahren kein Anspruch der Partei auf die Durchführung eines Erörterungstermins. Nichts desto trotz ist die Abgabenbehörde gemäß § 114 BAO dazu gehalten, alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben.
Die Behörde hat umfangreiche Ermittlungen geführt und im Behördenakt sind zahlreiche Unterlagen enthalten, welche die Auslandseinsätze der betroffenen Mitarbeiter darlegen. Der Behördenakt enthält Dienstverträge, Entsendevereinbarungen, Stundenberichte, Überlassungsmitteilungen nach § 12 AÜG und die dokumentierte, umfangreiche Korrespondenz der Behörde mit der Bf bzw. deren Steuerberatungskanzlei, ebenso den GPLA-Prüfbericht und die relevanten Firmenbuchauszüge.
Der zur Lösung des Beschwerdefalls maßgebliche Sachverhalt wurde von der belangten Behörde ausreichend erhoben und blieb zudem unbestritten, weshalb kein Verfahrensfehler der belangten Behörde ersichtlich ist.

III.2.2. Die Bf beantragte in ihrer Beschwerde eine Entscheidung durch den Senat.

Im Beschwerdefall ist gemäß § 2a BAO vor dem Landesverwaltungsgericht die Bundesabgabenordnung als Verfahrensgesetz anzuwenden, weshalb auch für die Frage der Zulässigkeit des Antrags auf Entscheidung durch den Senat nicht das Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz, sondern die Bundesabgabenordnung maßgeblich ist.

Sind für die Erledigung von Beschwerden durch Bundesgesetz oder durch Landesgesetz Senate vorgesehen, so obliegt die Entscheidung gemäß § 272 Abs. 1 BAO unter gewissen Voraussetzungen dem Senat.

Es findet sich jedoch kein Bundes- oder Landesgesetz, welches für die Festsetzung der Kommunalsteuer eine Senatszuständigkeit vorsehen würde.
Gemäß Art. 135 Abs. 1 B-VG erkennen die Verwaltungsgerichte durch Einzelrichter, wobei im Gesetz über das Verfahren der Verwaltungsgerichte oder in Bundes- oder Landesgesetzen vorgesehen werden kann, dass die Verwaltungsgerichte durch Senate entscheiden. Im Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz wird in § 2 geregelt, dass das Verwaltungsgericht durch Einzelrichter (Rechtspfleger) entscheidet, soweit die Bundes- oder Landesgesetze nicht die Entscheidung durch den Senat vorsehen. Gemäß § 8 des Oö. Landesverwaltungsgerichtsgesetz entscheidet das Landesverwaltungsgericht durch Einzelrichterinnen bzw. Einzelrichter, soweit gesetzlich nicht eine Entscheidung durch Senate vorgesehen ist.

Daraus erschließt sich, dass für das Landesverwaltungsgericht durchgängig die Entscheidung durch den Einzelrichter bzw. die Einzelrichterin als Regelfall normiert wurde. Eine Senatszuständigkeit müsste explizit im Materiengesetz vorgesehen sein, um einen Antrag der Entscheidung durch den Senat zu ermöglichen. Eine

solche findet sich jedoch nicht im hier anzuwendenden Kommunalsteuergesetz 1993 (vlg dazu VwGH 31.01.2018, Ra 2015/17/0013).

Da weder bundes- noch landesgesetzlich eine Senatszuständigkeit für Verfahren hinsichtlich der Festsetzung der Kommunalsteuer festgelegt wurde, erweist sich der Antrag auf Entscheidung durch den Senat als unzulässig.

III.3. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Zu A.II. und B.II. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Insbesondere weicht das Erkenntnis entgegen dem Vorbringen der Bf nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Gründung einer mittelbaren Betriebsstätte eines Arbeitskräfte überlassenden Unternehmens in der in Betracht kommenden Betriebsstätte des Beschäftigers ab, sondern ist damit in Einklang zu bringen (siehe dazu die oben zitierte Judikatur und Argumentation).

Hinsichtlich der Frage, ob eine Beantragung der Entscheidung durch den Senat vor dem Landesverwaltungsgericht im Zusammenhang mit der Festsetzung der Kommunalsteuer zulässig ist, gibt es zu einem ähnlichen Fall bereits ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 31.01.2018, Ra 2015/17/0013, von dessen Rechtsansicht in dieser Entscheidung nicht abgewichen wird.

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 außerordentlichen 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 müssen durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt bzw. eine bevollmächtigte Rechtsanwältin erfolgen. Die Abfassung und die Einbringung einer Revision müssen durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt bzw. eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder durch einen bevollmächtigten Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer bzw. eine bevollmächtigte Steuerberaterin oder Wirtschaftsprüferin 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 außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof sind innerhalb der Rechtsmittelfrist unmittelbar beim Verwaltungsgerichtshof einzubringen.

Landesverwaltungsgericht Oberösterreich

Dr. Brandstetter