



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde A, Adresse, vertreten durch WKG Wagner-Korp-Grünbart Rechtsanwälte GmbH, 2365 Z. im Kr., Bahnhofstraße 35a, vom 27. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC vom 7. Juli 2005 betreffend Kommunalsteuer-Zerlegung und Zuteilung gemäß § 10 KommStG 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2003 wurde durch die oberösterreichische Gebietskrankenkasse für das Finanzamt C eine Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2002 durchgeführt. Laut diesbezüglichen Bericht vom 27. November 2003 ergaben sich hinsichtlich der Lohnsteuer keine Abfuhrdifferenzen im geprüften Zeitraum.

Hinsichtlich der Kommunalsteuer wurde jedoch im Prüfungsergebnis für 2002 festgehalten: "Die BMG-Differenz von 1.645.634,75 S für 2001 und 112.436,92 € für 2002 wurde an die Gemeinde A gemeldet. Nach Ansicht des GPLA-Prüfers erfolgte die Teilung zu Unrecht. Der Tatbestand, das Lkws im Gemeindegebiet von A abgestellt sind, begründen keinen Betriebsstandort im Sinne des § 5 KommStG. Es handelt sich beim Abstellplatz um keine angemietete Fläche bzw. liegt kein rechtlicher Anspruch vor. Die Kommunalsteuer ist daher zur Gänze an die Gemeinde B abzuführen."

Mit Schreiben vom 8.6.2004 führt J. S, Gemeindeabgabenprüfer, aus: „Im Auftrag der Marktgemeinde M wurde ich gebeten, o.a. Kommunalsteuerakt einer Erledigung zuzuführen. Im Rahmen der bekannten lohnabhängigen Abgabenprüfung wurde festgestellt, dass für das Jahr 1998 an die MG M und A Kommunalsteuer entrichtet wurde. Aufgrund der Feststellung des Abgabenprüfers wurden zu Unrecht an die Gemeinde A laut tiefer stehender Aufstellung folgender Betrag entrichtet. Die Jahressummen wurden in der Firma G. erhoben. Das Prüfungsergebnis (Begründung) ist der Gemeinde A per Finanzonline bekannt gegeben worden. Im Hinblick auf eine unbürokratische Erledigung bzw. bei ähnlich gelagerten Fällen zwischen anderen Gemeinden wird hiermit seines der Abgabenprüfung die Gemeinde A höflich ersucht, den ausgewiesenen Betrag für das Jahr 1998 an die Marktgemeinde M zu erstatten. (4.171 €)“

Mit Datum vom 15. April 2005 wurde von J. S, Gemeindeabgabenprüfer im Rahmen der Verwaltungsgemeinschaft der Bezirke AundB ein Schreiben ausgefertigt und ausgeführt: "Betrifft: Kommunalsteuer Firma H, Transporte, B, Finanzamt-St.Nr.: 123, beteiligte Gemeinde: A. 1998 – Betriebsstätte Marktgemeinde M. 1999 – 2004: Betriebsstätte in der Gemeinde B. Aufgrund der bekannten Probleme (keine Einigung mit der beteiligten Gemeinde A) ist es nun notwendig, beim Finanzamt C einen Zuteilungsbescheid nach § 10 Abs. 5 KommStG zu beantragen. Unter Zuteilung (vergleiche Punkt Zerlegung) versteht man eine bescheidmäßige Zuweisung eines Messbetrages in voller Höhe an eine Gemeinde (eben 1998 an M und 1999 bis laufend an die Gemeinde B). Argumente bezüglich Zuteilungsantrag betreffend Betriebsstättencharakter: Im Jahr 2003 wurde in der Firma H eine Prüfung lohnabhängiger Bemessungsgrundlagen (GPLA) - relevant Kommunalsteuerprüfung – vorgenommen. Laut dem übermittelten Prüfungsergebnis ist bekanntlich zu entnehmen, dass in der Gemeinde A keine Betriebsstätte im Sinne des § 5 KommStG besteht. (Prüfungsergebnis der Dienststelle OÖ GKK aus dem Jahr 2003; Herr Tä.; Tel.Nr.). Betriebsstättenbegriff: Nach den Grundregeln des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 enthält der Betriebsstättenbegriff mehrere Elemente die alle gleichzeitig vorliegen müssen:

1) Ein statisches Element dadurch, dass das Vorhandensein bestimmter Anlagen oder Einrichtungen gefordert wird: Die Fahrer werden logistisch von B aus eingesetzt, die Reparaturwerkstätte bzw. der Serviceplatz (Wartung der Lkws), die Lohnverrechnung, Buchhaltung, weitere Abstellflächen der im Besitz der Firma G. befindlichen Fahrzeuge, Betriebsbesprechungen etc. von der Betriebsstätte befindet sich bzw. erfolgt in der Gemeinde B.

Ein bloßes "im Land" Umherfahren eines Milchsammelwagens bzw. ein lediglich – geduldetes – Abstellen eines Lkws am Firmengelände der Kundin (Milch) kann sicher nicht als

"Betriebsstätte" angesehen werden. Die restlichen ca. 15 bis 20 Kraftfahrzeuge der Firma H werden eben im Standort dem B bzw. an anderen ebenfalls geduldeten Plätzen (bei Kunden, öffentlichen Parkplätzen etc. wie im Transportgewerbe üblich) abgestellt.

2) Der Unternehmer muss über die Fläche wenigstens eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzen (verfügen heißt: bestimmen, anordnen, besitzen Überlassung einer Rechtsposition, die einem nicht ohne weiteres bzw. ohne Mitwirkung entzogen werden kann ... und nicht wie laut Vertrag zu entnehmen ist, für die "Garagierung" hat der Auftragnehmer ... selbst zu sorgen ist.

Es handelt sich beim Abstellplatz um keine Fläche in der die Firma H eine bestimmte Verfügungsmacht hätte, das heißt es liegt kein rechtlicher Anspruch vor, da in Punkt 8 des Übernahme- bzw. Milchsammelvertrages eindeutig zu entnehmen ist, das eben das wie oben erwähnt – Abstellen der Lkws im Gelände der Milch in A sinngemäß geduldet wird, da zitiere Punkt 8: "Für die Garagierung (Abstellen) der Lkw hat der Auftragnehmer (Firma G.) zu sorgen" (Zusammenfassung: Es handelt sich lediglich um ein geduldetes Abstellen der Lkw jedoch um keinen Serviceplatz etc...).

3) Die Arbeitnehmer, die zwar mit ihren Kraftfahrzeugen aus Sicht der Dienstaufträge für die Milch nach der Privatisierung der "Milchsammlungen" tätig sind / waren (nach Übernahme ca. 4 Lkws; - laut letzter Ausschreibung, derzeit nur mehr 1 Lkw tätig ist). Hinweis: Die Sammelwägen wurden von der Firma G. übernommen / gekauft; inzwischen wurde bis auf 1 Lkw die Lkws verkauft bzw. die Fahrer sind nun anderweitig beschäftigt.

4) Die überwiegende und stärkste Beziehung der Arbeitnehmer, die logischerweise als Kraftfahrer auswärts tätig sind, sind richtigerweise unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit / in der Betriebsstätte B (1998 M) verbunden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wurde ua. auch unter Punkt "Punkt 1" beschrieben. Demnach ist es entscheidend, dass in der Werkstätte in B die Kraftfahrzeuge gewartet werden. Der Transport von Waren, in unserem Fall von Milchprodukten oder ähnliches von A nach B in den Bezirken Z. und Br. bzw. die Behauptung, dass bei der Kundin (Milch) am Betriebsgelände aufgrund der seinerzeitigen Übernahme laut Ausschreibung und Aufbau einer guten Geschäftsverbindung der Firmenleitung etc. das Abstellen der Lkws geduldet (rein rechtlich nicht genehmigt) wird, begründet eben noch keine Betriebsstätte für eine Zerlegung der Kommunalsteuer ausschlaggebend wäre / ist.

5) Die Wäsche der Lkws in der Firma Milch geschieht gegen Entgelt bzw. ist aus Lebensmittelgesetz in dieser Art vorgeschrieben; diese Vorgangsweise wird auch mit anderen Firmen (zB Firma X ...) so gehandhabt (chemische Reinigung ...).

6) Die Tankung der Lkws wird überwiegend in den Lagerhäusern (ua. A / Nachbarbetrieb) vorgenommen.

Resümee: Wie bereits anfangs erwähnt, stellt ein geduldetes Abstellen eines Lkws aufgrund einer aufgebauten Geschäftsverbindung (Geschäftsübernahme / Privatisierung) keine Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes dar, den sonst müsste bei vielen ähnlichen Transportgewerben eine, in diesem Fall, Zerlegung der Kommunalsteuer vorgenommen werden. Es sind bekanntlich viele der Frächter täglich in Betrieben mit derartigen Aufgaben beschäftigt, stellen ebenfalls der Einfachheit halber (geduldet) die Lkws im Gelände des Betriebes mehr oder weniger tagtäglich dort ab und kann auch richtigerweise keine Betriebsstätte begründet werden.“ Die Stellungnahme ist gezeichnet von J. S.

Mit Schreiben vom 27. April 2005 wurde seitens des Marktgemeindeamtes M ein Antrag auf Zuteilung der Kommunalsteuer gemäß § 10 Abs. 5 KommStG am Finanzamt ABC, Standort C, eingebracht und führte die Gemeinde M aus:

„Die Firma H Transport GesmbH, Daten, hatte bis zum Jahr 1998 ihre Betriebsstätte in der Marktgemeinde M und entrichtete die Kommunalsteuer an die Marktgemeinde M. Aufgrund des Prüfungsergebnisses der Dienststelle der OÖ GKK, Herr Tä., aus dem Jahr 2003 wurde der Marktgemeinde M bekannt, die oben angeführte Firma an die Gemeinde A, Ort, seit dem Jahr 1998 Kommunalsteuer entrichtet. Der Prüfer hat festgestellt, dass eine Teilung der Kommunalsteuer zu Unrecht erfolgte, da der Tatbestand des Abstellens von Lkws keinen Betriebsstandort im Sinne des § 5 KommStG begründet. Die Marktgemeinde M hat Herrn S Johannes, Kommunalsteuerprüfer im Rahmen der Verwaltungsgemeinschaft der Bezirke AundB, beauftragt, den Sachverhalt zu prüfen. Im Prüfungsergebnis vom 8. Juni 2004 wurde festgestellt, dass nachstehende Kommunalsteuerbeträge fälschlich an die Gemeinde A entrichtet wurden und die Gemeinde A ersucht die Kommunalsteuer für den Zeitraum 1998 an die Marktgemeinde M zu erstatten.

Jahressummen an Kommunalsteuer 1998 =	4.171,00 €
Gesamtsumme	4.171,00 €

Es wurde versucht, in einem gemeinsamen Gespräch zwischen den Gemeinden B (betroffen im Jahr 1999 – 2003), A und M unbürokratisch ein Ergebnis zu erlangen. Bei diesem Gespräch am 13. Jänner 2005 war von jeder Gemeinde der Bürgermeister, Amtsleiter sowie der Kommunalsteuerprüfer anwesend. Zusätzlich hat die Gemeinde A einen Rechtsbeistand hinzugezogen und von dessen Seite erklärt, dass die Gemeinde nicht gewillt ist, Kommunalsteuer an die Gemeinde B und M zu erstatten, da laut ihrer Ansicht sehr wohl ein Betriebsstättencharakter in der Gemeinde A gegeben ist. Da es nicht möglich ist, mit der

Gemeinde A in Gesprächen den Sachverhalt zu klären, stellt die Gemeinde M den Antrag auf Zuteilung der Kommunalsteuer gemäß § 10 Abs. 5 KommStG in der Höhe von 4.171,00 €. Die Gemeinde legt diesem Antrag die Stellungnahme des Kommunalsteuerprüfers bei. Um Zuteilung der Kommunalsteuer für die Jahre 1998 der Firma H Transport GesmbH wird gebeten.“

Mit Schreiben vom 29. April 2005 langte ein Antrag auf Zuteilung der Kommunalsteuer gemäß § 10 Abs. 5 KommStG der Gemeinde B am Finanzamt ABC ein und führte diese aus:

„Die Firma H Transport GesmbH, Brunnwies 25, 2345 B, St.Nr. 131/3043, hat seit dem Jahr 1999 ihre Betriebsstätte in der Gemeinde B und entrichtete die Kommunalsteuer an die Gemeinde B. Aufgrund des Prüfungsergebnisses der Dienststelle der OÖ GKK, Herr Tä., aus dem Jahr 2003 wurde der Gemeinde B bekannt, die oben angeführte Firma an die Gemeinde A, Dorfstraße 9, 1234 A, seit dem Jahr 1998 Kommunalsteuer entrichtet. Der Prüfer hat festgestellt, dass eine Teilung der Kommunalsteuer zu Unrecht erfolgte, da der Tatbestand des Abstellens von Lkws keinen Betriebsstandort im Sinne des § 5 KommStG begründet. Die Fa. H, Transport GesmbH, hat auf Grund dieses Prüfungsergebnissen die Kommunalsteuerzahlungen an die Gemeinde A eingestellt, die bereits entrichtete Kommunalsteuer im Jahr 2004 von der Gemeinde A rückgefordert, und laut Prüfergebnis die Kommunalsteuer zur Gänze an die Gemeinde B entrichtet. Die Gemeinde B hat Herrn S Johannes, Kommunalsteuerprüfer im Rahmen der Verwaltungsgemeinschaft der Bezirke AundB, beauftragt, den Sachverhalt zu prüfen. Im Prüfungsergebnis vom 8. Juni 2004 wurde festgestellt, dass nachstehende Kommunalsteuerbeträge fälschlich an die Gemeinde A entrichtet wurden und die Gemeinde A ersucht die Kommunalsteuer für den Zeitraum 1999-2003 an die Marktgemeinde B zu erstatten.

Jahressummen an Kommunalsteuer:

1999	4.171,00 €
2000	3.588,00 €
2001	3.588,00 €
2002	3.373,00 €
2003	3.025,00 €
Gesamtsumme	17.745,00 €

Es wurde versucht, in gemeinsamen Gesprächen zwischen den Gemeinden B, A und M unbürokratisch ein Ergebnis zu erlangen. Bei diesem Gespräch am 13. Jänner 2005 war von

jeder Gemeinde der Bürgermeister, Amtsleiter sowie der Kommunalsteuerprüfer anwesend. Zusätzlich hat die Gemeinde A einen Rechtsbeistand hinzugezogen und von dessen Seite erklärt, dass die Gemeinde nicht gewillt ist, Kommunalsteuer an die Gemeinde B und M zu erstatten, da laut ihrer Ansicht sehr wohl ein Betriebsstättencharakter in der Gemeinde A gegeben ist. Da es nicht möglich ist, mit der Gemeinde A in Gesprächen den Sachverhalt zu klären, stellt die Gemeinde B den Antrag auf Zuteilung der Kommunalsteuer gemäß § 10 Abs. 5 KommStG in der Höhe von 17.745 €. Die Gemeinde legt diesem Antrag die Stellungnahme des Kommunalsteuerprüfers bei. Um Zuteilung der Kommunalsteuer für die Jahre 1999-2003 der Firma H Transport GesmbH wird gebeten.“

In der Folge erließ das Finanzamt ABC einen Zuteilungsbescheid ab 1. Jänner 1998 bis laufend, datiert vom 7. Juli 2005 und führte aus: Gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 werden nachstehenden Gemeinden folgende Bemessungsgrundlagen bzw. Anteile daran zugeteilt:

Gemeinde	Zeitraum	Anteile %
A	ab 1. Jänner 1998 bis laufend	0 %
M	1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 1998	100 %
B	ab 1. Jänner 1999 bis laufend	100 %

Begründend wurde ausgeführt, im Gemeindegebiet A habe keine Betriebsstätte bestanden bzw. bestehe keine Betriebsstätte im Sinne des § 5 KommStG. Auf die GPLA-Prüfung der OÖ GKK (Herr Tä.) im Jahr 2003 sowie auf die mündlichen Verhandlungen mit den betreffenden Gemeinden und dem Gemeindeabgabenprüfer, Herrn S, werde verwiesen. Der Bescheid wurde den beteiligten Gemeinden sowie der Firma H Transport GesmbH zugestellt.

In der Folge wurde mit Schreiben vom 27. Juli 2005 gegen den Zuteilungsbescheid seitens der Gemeinde A Berufung erhoben und ausgeführt:

„1) Sachverhalt: 1.1. Im Gemeindegebiet von 1234 A befindet sich in der Ortschaft Mo. die Molkerei (Milch). Die Milch bedingt sich zur Belieferung der Molkerei in A privater Fuhrunternehmer, wobei ganz grundsätzlich einerseits so genannte "Milchsammelfahrten" im Einzugsbereich der Molkerei A selbst vorgenommen werden. Andererseits wird durch private Fuhrunternehmen auch die Milch bzw. Milchprodukte zwischen den verschiedenen Molkereien in OÖ und auch außerhalb OÖ transportiert. Sowohl die Milchsammel-Lkws, die von den jeweiligen Herstellerbetrieben (Bauernhöfen) die Milch innerhalb des Einzugsgebietes der Molkerei zur Molkerei fahren, als auch die sonstigen Transport-Lkws der privaten Fuhrunternehmungen – im besonderen Fall der Firma H Transport GmbH – werden regelmäßig und auch andauernd lediglich im Gemeindegebiet von 1234 A, konkret am

Betriebsgelände der Molkerei in Mo., 1234 A auf fix dafür vorgesehenen Plätzen abgestellt, bedankt, gewaschen etc. Eine besondere "Logistik" ist vor allem für die "Milchsammel-Fahrten", aber auch für die Transportfahrten nicht notwendig.

1.2. Die Firma H Transport GmbH hat den gewerberechtlichen Standort (gemäß Gewerbeordnung: Beförderung von Gütern mit 5 Kraftfahrzeugen des Straßenverkehrs (Güterfernverkehr)) seit 6. November 1997 bis dato in 1234 A begründet. Die im Gemeindegebiet 1234 angemeldeten und behördlich (KVG) zugelassenen Lastkraftwagen der Firma H Transport GmbH werden dauerhaft im Gemeindegebiet von 1234 A abgestellt bzw. kehren nach Durchführung von Transportfahrten, bei welchen naturgemäß die Lastkraftwagen des Gemeindegebiets von 1234 A verlassen, wiederum regelmäßig und ständig in das Gemeindegebiet von 1234 A zurück nicht jedoch an den handelsrechtlichen Sitz der Firma H Transport GmbH im B.

1.3. Im Zuge der GPLA-Prüfung der OÖ GKK wurde vom Prüfer die Ansicht vertreten, dass die Teilung der Kommunalsteuer zu Unrecht erfolgte. Der Tatbestand, dass Lkws im Gemeindegebiet von A abgestellt seien, begründe keinen Betriebsstandort im Sinne des § 5 KommStG. Es handle bei einem Abstellplatz um keine angemietete Fläche bzw. liege kein rechtlicher Anspruch vor. Die Kommunalsteuer wäre daher zur Gänze an die Gemeinde B abzuführen. Eine nähere Untersuchung oder Darlegung, welche Lkws der Firma H Transport GmbH sich andauernd bzw. in welcher Dauer und wo bzw. wie (abgestellt oder auch betankt, gewaschen etc.) im Gemeindegebiet von A befinden, wurde ganz offensichtlich nicht vorgenommen.

2) Gegen den Zuteilungsbescheid ab 1. Jänner 1998 bis laufend betreffend die Firma Transporte H GmbH (gemeint wohl: H Transport GmbH) 2345 B bzw. 4792 M des Finanzamtes ABC, Betriebsveranlagung Team 24 vom 7. Juli 2005 der Gemeinde A zugestellt am 8. Juli 2005 erhebt die Gemeinde 1234 A durch bevollmächtigte Vertretung innerhalb offener Frist Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Es wird der Antrag gestellt den Zuteilungsbescheid des Finanzamtes ABC Betriebsveranlagung Team 24 vom 7. Juli 2005 betreffend die Firma H GmbH (ab 1. Jänner 1998 bis laufend) aufzuheben.

3) Der Antrag wird im Einzelnen wie folgt begründet:

3.1. Das Finanzamt ABC stützt sich im bekämpften Zuteilungsbescheid ausschließlich auf das Ergebnis der GPLA-Prüfung bzw. auf mündliche Verhandlungen des Gemeindeabgabenprüfers, Herrn S. Gemäß § 93 Abs. 3 BAO hat ein Bescheid ua. eine Begründung zu enthalten. Ein Bescheid ohne hinreichende Begründung widerspricht sowohl dem Gesetzmäßigkeitsprinzip,

als auch dem Gleichheitssatz (Ausdruck des rechtsstaatlichen Finanz- bzw. Verwaltungsverfahrens). In einer hinreichenden Begründung sind sowohl die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens (Sachverhaltsfeststellung) wie auch die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammenzufassen. Der gegenständliche Bescheid enthält überhaupt keinen Hinweis auf den erhobenen Sachverhalt, welcher allerdings notwendig gewesen wäre, um zu eruieren, dass bzw. ob im Gemeindegebiet von 1234 A eine Betriebsstätte im Sinne des § 5 KommStG der Firma H Transport GmbH bestand bzw. besteht. Ein Hinweis auf ein Gespräch mit dem Gemeindeabgabenprüfer ersetzt ebensowenig die gesetzmäßige Begründungspflicht eines Bescheides wie der bloße Verweis auf eine GPLA-Prüfung. Die mangelhaft bzw. überhaupt fehlende hinreichende Begründung des bekämpften Bescheides wird daher ausdrücklich als Verfahrensmangel geltend gemacht.

3.2. Das Finanzamt ABC geht im bekämpften Zuteilungsbescheid – wie bereits dargelegt, ohne Erhebung oder Hinweis auf den allenfalls erhobenen Sachverhalt – davon aus, dass im Gemeindegebiet von 1234 A keine Betriebsstätte der Firma H Transport GmbH bestand bzw. besteht. Im Zuge der GPLA-Prüfung wurde vom zuständigen GPLA-Prüfer, ohne die eigentlich bei richtiger Beurteilung erforderliche Unterscheidung zwischen "Milchsammel- und Transport-Lkws", lediglich darauf abgestellt, dass Lkws im Gemeindegebiet von 1234 A abgestellt sind und dies keinen Betriebsstandort begründet. Tatsächlich jedoch hätte auch auf die Art und Weise der vom Gemeindegebiet 1234 A durchgeführten und organisierten Fahrten der jeweiligen Lkws abgestellt werden müssen. Es wurde zu Unrecht als keine Unterscheidung zwischen den so genannten Milchsammel-Lkws bzw. den Milchsammelfahrten im Einzugsbereich der Molkerei A selbst und den Transport-Lkws bzw. den so genannten Transportfahrten von und zur Molkerei A und anderen auswärtigen Molkereien in OÖ und außerhalb OÖ unterschieden. Ebensowenig wurde überhaupt erhoben, ob, wann und in welcher Intensität die gegenständlichen Lkws der Firma H Transport GmbH sich überhaupt am handelsrechtlichen Sitz dieses Unternehmens im B befinden. Bei ordnungsgemäßer Sachverhaltsermittlung wäre das Finanzamt ABC zu dem Ergebnis gelangt, dass die gegenständlichen Lkws und damit auch die jeweiligen Lkw-Fahrer der H Transport GmbH tatsächlich und faktisch von der Betriebsstätte in 1234 A aus tätig werden. Der Begriff der Betriebsstätte ist für den Bereich der Kommunalsteuer in § 4 Abs. 1 KommStG 1993 eigenständig definiert. Es ist sohin – anders als beispielsweise gemäß § 29 Abs. 1 BAO – nicht auf einen Betrieb bzw. das Gewerbe selbst oder einen wirtschaftlichen Betrieb abzustellen, sondern auf die unternehmerische Tätigkeit (VwGH vom 28. März 2001, 96130018). Vom VwGH wurde in ständiger Rechtsprechung eine Einbeziehung des Faktors des tatsächlichen Tätigwerdens der Arbeitnehmer als Parameter für die Bestimmung der durch die

(mehrgemeindliche) Betriebsstätte erwachsenden kommunalen Lasten nicht ausgeschlossen (vergleiche VwGH vom 22. November 1995, 93/15/0114, 0116; vom 21. Oktober 1991, 98/15/0015). Bei Bestimmung der Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes ist es daher in jedem Fall relevant, welche von mehreren Gemeinden die Kosten der Errichtung, des Betriebes und der Erhaltung der durch das Beschäftigen der Arbeitnehmer in der jeweiligen Betriebsstätte notwendigen Infrastruktur zu tragen hat. Abgesehen davon, dass der bekämpfte Bescheid im Hinblick auf diese Umstände jegliche Sachverhaltsfeststellung und Begründungserwägungen vermissen lässt, sei festgehalten, dass es sich bei der Betriebsstätte der Firma H Transport GmbH in 1234 A nicht lediglich um einen bloßen Lkw-Abstellplatz handelt. Vielmehr kehren die jeweiligen Lkws (Milchsammel-Lkws bzw. Transport-Lkws) nie bzw. nur in absoluten Ausnahmefällen an den Hauptsitz des Unternehmens im B zurück. Üblicherweise aber befinden sich die Lkws in 1234 A, die Lkws werden auch in 1234 A betankt, gewaschen und naturgemäß auch be- und entladen (vergleiche dazu die Ausführungen VwGH vom 29. November 2000, 98/13/0023, wonach für das Vorliegen der Betriebsstätte dann wiederum doch auf 29 Abs. 1 BAO abgestellt werden kann). Eine eigene Baulichkeit oder aber eine fest örtliche Anlage der Einrichtung, insbesondere ein schriftlicher abgeschlossener Mietvertrag zwischen der Firma H Transport GmbH und dem Vermieter der Fläche, auf welchem die Lkws abgestellt werden, ist für die Begründung einer Betriebsstätte nicht unbedingt erforderlich. Schließlich ist als Betriebsstätte nicht nur eine feste örtliche Einrichtung zu verstehen, in der der Steuerpflichtige regelmäßig seine Tätigkeit ausübt, sondern auch eine solche, von der aus die Tätigkeit ausgeübt wird. In jedem Fall darf nicht bloß schematisch auf die in der Literatur immer wieder erwähnten "4 Kriterien" (statische örtliche (funktionelle) Einrichtung, in der gewisse Arbeitnehmer beschäftigt sind, wobei der Unternehmer Verfügungsgewalt haben muss) abgestellt werden, sondern ist der Betriebsstättenbegriff jeweils zu eruieren und demgemäß abzuwägen, ob es sich um eine Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes handelt.

3.3. Die Lkws der Firma H Transport GmbH werden regelmäßig im Gemeindegebiet von 1234 A betankt, gewaschen, be- und entladen und kehren nie bzw. nur in absoluten Ausnahmefällen in das Gemeindegebiet B, handelsrechtlicher Hauptsitz der Firma H Transport GmbH, zurück. Damit einhergehend befinden sich auch die Mitarbeiter der Firma H Transport GmbH, die diese in A situierten bzw. stationierten Lkws lenken, nahezu immer in A, weil sie von A aus die Fahrten durchführen und nach A zurückkehren. Die kommunalen Lasten (Wasser, Kanal, etc.) werden daher hinsichtlich jener Lkws und beschäftigten Lkw-Fahrer der Firma H Transport GmbH, welche nur in Ausnahmefällen an den handelsrechtlichen Sitz des Unternehmens zurückkehren und welche ihre Tätigkeit nahezu ausschließlich im bzw. vom Gemeindegebiet 1234 A aus ausüben, ausschließlich von der Gemeinde 1234 getragen.

Diejenigen Mitarbeiter der Firma H Transport GmbH, welche sohin nur in Ausnahmefällen mit Lastkraftwagen der Firma H Transport GmbH zu deren handelsrechtlichen Firmensitzen nach B kommen, regelmäßig und nahezu andauernd jedoch ihre Tätigkeit vom bzw. im Gemeindegebiet von 1234 A ausüben, sind daher in jedem Fall einer Betriebsstätte der Firma H Transport GmbH in 1234 A zuzuordnen.“

Das Finanzamt ABC legte die Berufung mit Vorlagebericht vom 10. November 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In der Folge wurde seitens der Referentin mit Schreiben vom 10. Mai 2007 bei der Firma Milch registrierte Genossenschaft GmbH eine schriftliche Zeugenbefragung durchgeführt und ausgeführt:

„Nach den bisherigen Ermittlungsergebnissen stellt die Firma H Transport GmbH bei Ihnen (auf Ihrem Betriebsgelände) Lkws ab.

Dazu ergeben sich folgende Fragen (wenn die Antwort nicht bekannt ist, bitte um entsprechenden Hinweis):

- 1) Wie viele Lkws dieser Firma sind bei Ihnen abgestellt, bzw. wie viele waren im Berufszeitraum (ab 1998 bis laufend) bei Ihnen abgestellt?
- 2) Wie lange sind diese Lkws in der Regel abgestellt? (z.B. ständig/über Nacht/nur stundenweise oä.)
- 3) Werden sie dort auch gewaschen, betankt, repariert oder ähnliches? Ist es richtig, dass eine Wäsche vom Lebensmittelgesetz vorgeschrieben wird?
- 4) Halten sich die Fahrer regelmäßig auf Ihrem Firmengelände auf? Wenn ja, wie lange? (ev. nur zum Beladen/Entladen?) Wie oft kehren Sie zum Firmenstandort in B zurück?
- 5) Wie oft kehren die bei Ihnen abgestellten LKW zum Firmenstandort der H Transport GmbH in B zurück?
- 6) Hat die Firma H Transport GmbH ein Recht, die Lkws bei Ihnen abzustellen oder wird dies von Ihnen nur geduldet?
- 7) Können Sie jederzeit ohne Angabe von Gründen das Abstellen untersagen?
- 8) Gibt es schriftliche Verträge über das Abstellen? Falls ja, legen Sie sie bitte vor.
- 9) Falls keine schriftlichen Verträge bestehen: Bestehen mündliche Absprachen über allfällige Gegenleistungen?“

Mit Schreiben vom 22. Mai 2007, eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat am 25. Mai 2007 teilte die Firma Milch registrierte Genossenschaft GmbH durch den Werksleiter J. zu den gestellten Fragen Folgendes mit:

Zu Punkt 1): Die Firma H habe mit dafür gebauten Milchsammelwagen einen Teil der Milch von den Bauern in der Umgebung gesammelt und in das Werk zur Verarbeitung transportiert. Von 1998 bis April 2003 seien dafür 3 Lkws im Einsatz gewesen. Von April 2003 bis April 2004 2 Lkws von April 2004 bis 31. Juli 2005 1 Lkw. Ab 31. Juli 2005 habe die Firma G. keine Milch mehr für die Firma Milch gesammelt. Zusätzlich sei permanent ein Reservefahrzeug stationiert gewesen.

Zu Punkt 2): Die Lkws hätten die Übernahmestelle um ca. 6:00 Uhr früh verlassen und seien bis ca. 17:00 Uhr täglich im Einsatz gewesen (inkl. Reinigung).

Zu Punkt 3): Die Lkws seien täglich CIP gereinigt worden, das heißt nach der Milchsammlung sei ein Reinigungskreislauf angeschlossen und die Tanks inkl. Übernahmeeinheit chemisch gereinigt worden; wo die Fahrzeuge betankt bzw. repariert worden seien, entziehe sich ihrer Kenntnis.

Zu Punkt 4): Die Fahrer seien täglich in der Früh (6:00 bis 6:30 Uhr) gekommen, hätten die Lkws fahrbereit gemacht und hätten mit der Milchsammlung begonnen. Dabei sei 2- bis 4-mal abgeschlaucht worden, das heißt jeder Lkw habe mehrere Touren eingesammelt und habe die gesammelte Milch zwischendurch in die Molkerei zur Abtankung gebracht. Die CIP-Reinigung sei ebenfalls von den Fahrern durchgeführt worden.

Zu Punkt 5): Ob und wie oft diese Fahrzeuge in den Firmenstandort B gefahren seien, entziehe sich seiner Kenntnis.

Zu Punkt 6): Er sei seit März 2000 für den Standort A verantwortlich und sei ihm kein schriftlicher Vertrag bekannt. Sein Vorgänger, Herr KS habe ihm telefonisch berichtet, dass es keine schriftliche Vereinbarung gebe und die Fahrzeuge einvernehmlich geduldet worden seien.

Zu Punkt 7): Nachdem die Firma G. seit Juli 2005 keine Fahrzeuge mehr stationiert habe, sei diese Frage nicht mehr relevant.

Zu Punkt 8): Siehe Punkt 6).

Zu Punkt 9): Ihm seien keine mündlichen Absprachen über Gegenleistungen bekannt.

Mit Schreiben vom 14. Juni 2007 wurde die Firma H Transport GmbH ersucht zur schriftlichen Zeugenbefragung eine Stellungnahme abzugeben und folgende Fragen zu beantworten: „1)

Wie oft sind die Fahrer der Milch-LKW's, die auf dem Betriebsgelände der Molkerei abgestellt waren, zum Firmenstandort zurückgekehrt? Gab es am Firmenstandort beispielsweise Dienstbesprechungen oder ähnliche regelmäßig notwendige Anwesenheiten der Fahrer? 2) Wie oft sind die LKW's zurückgekehrt? 3) Wie viele Fahrer waren mir diesen Milchsammelfahrten beschäftigt (im Berufszeitraum 1998 bis laufend)?“

Mit Schreiben vom 19. Juni 2007 wurde seitens der Firma H Transport GmbH mitgeteilt:

„Zu 1): Die Fahrer der Milchsammelwagen kamen praktisch nie zu unserem jeweiligen Firmenstandort (M bzw. B). Die Dienstbesprechungen und Unterweisungen etc. wurden im Betriebsgebäude der Milch A oder in einem örtlichen Gasthaus durchgeführt. Zu 2): Die Lkw wurden durch unser Werkstattpersonal in A zu periodischen Wartungen oder zu Reparaturen abgeholt, gewartet bzw. repariert und wieder nach A gebracht. Kleinere Reparaturen wurden auch vor Ort in A durchgeführt. Zu 3): Oktober 1997 bis April 2004 4 Fahrer, April 2004 bis 31. Juli 2005 2 Fahrer, 1. August 2005 bis 19. Juni 2007 0 Fahrer (Tätigkeit wurde per 31. Juli 2005 eingestellt).

Zu 4): Den Ausführungen vom Werksleiter O. können wir voll und ganz zustimmen.

Zu 5): Anmerkung zur Berufung vom 27. Juli 2005 der Gemeinde A:

Zu Punkt 1.1. und 3.2.: Die mit Standort 1234 angemeldeten Lastkraftwagen wurden ausschließlich zur Rohmilchsammlung von den Erzeugerbetrieben (Bauern) verwendet. Es wurden mit diesen Lkws keine Transportfahrten (Transporte von Molkereien zwischen den verschiedenen Molkereien OÖ und auch außerhalb OÖ) durchgeführt. Die Transportfahrten wurden ausschließlich mit Tanklastkraftfahrzeugen, welche auf den Standort 4786 B angemeldet waren, durchgeführt. Es ist jedoch richtig, dass solche Lkws in A fallweise abgestellt waren, da Fahrer in der näheren Umgebung von A ihren Wohnsitz hatten. Auch wurde mit diesen Lkws von A Molke zu anderen Molkereien bzw. Trocknungswerken gefahren. Aber es wurden auch Transporte von und zu anderen Betrieben durchgeführt. Es ist richtig, dass die Reinigung (innen und außen) der Milchsammelwagen in A durchgeführt wurde. Die Betankung erfolgte jedoch nicht bei der Milch, sondern bei der benachbarten Tankstelle des Raiffeisenlagerhauses A.“

In der Folge wurde die schriftliche Zeugeneinvernahme (Fragen samt Antwort, der Vorhalt an die Firma H Transport GmbH samt Antwortschreiben) an die beteiligten Gemeinden B, A und M zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt und wurde für eine etwaige Stellungnahme eine Frist von 4 Wochen vorgemerkt.

Mit Schreiben vom 22. August 2007 nahm die Bw. (die Gemeinde A) Stellung und führte aus:

Wie schon in der Berufung ausgeführt worden sei, habe der VwGH wiederholt klargestellt, dass der Begriff der Betriebsstätte für den Bereich der Kommunalsteuer in § 4 Abs. 1 KommStG eigenständig definiert sei. Nach ständiger Rechtsprechung sei nicht auf die formell örtliche Situierung eines Betriebs, somit auf den Sitz eines Unternehmens abzustellen, sondern auf die unternehmerische Tätigkeit (VwGH 9613/0018). Nach der Rechtsprechung sei es auch ausreichend, dass eine Anlage bzw. Einrichtung einer unternehmerischen Tätigkeit auch bloß mittelbar diene, um die Betriebsstätteneigenschaft zu begründen (vergleiche VwGH vom 21. Dezember 2005, 2004/14/0012; VwGH vom 13. September 2006, 2002/13/0051). Die Bedeutung des Standortes Molkerei A für die unternehmerische Tätigkeit der H Transport GmbH, Milchsammelfahrten von diesem Standort in A durchzuführen, gehe jedoch deutlich über ein bloß mittelbares Dienen hinaus. Dies ergebe sich insbesondere auch aus den nun vorliegenden Stellungnahmen der Milch registrierte Genossenschaft mbH (kurz Molkerei) sowie auch der Firma H Transport GmbH. Zusammengefasst zeige sich, dass die unternehmerische Tätigkeit der H Transport GmbH, Milchsammelfahrten für die Molkerei durchzuführen, durch den Standort bzw. Betriebsstätte erst ermöglicht wurde.

Im Einzelnen: 1) Grundsätzlich würden sich Lenker von Lkws schon aufgrund ihrer Tätigkeit nicht dauerhaft am Ort einer Betriebsstätte aufhalten. Schließlich gehe es ja darum, mit dem Lkw Transportfahrten zu verrichten. Entscheidend sei im vorliegenden Fall jedoch, dass Arbeitsbeginn und Arbeitsende der Fahrer am Standort A erfolgt sei. Dazwischen sei die gesammelte Milch noch zwischen 2- und 4-mal ebenfalls am Standort abgeschlaucht worden, die Lkws seien also im Zuge ihrer täglichen Sammelfahrten zwischen 2- und 4-mal zum Standort A zurückgekehrt. Diejenigen Fahrer, die vom Standort bzw. der Betriebsstätte A aus tätig geworden seien, seien praktisch nie am Firmensitz der H Transport GmbH in M bzw. B anzutreffen gewesen. Nicht einmal zu Dienstbesprechungen hätten die Beschäftigten der Firma H Transport GmbH, die von der Betriebsstätte A aus tätig geworden seien, den förmlichen Firmensitz der H Transport GmbH in M bzw. B aufgesucht. Selbst derartige Dienstbesprechungen bzw. somit auch logistische Vorkehrungen für den reibungslosen Ablauf der Milchsammelfahrten durch die Firma H Transport GmbH seien in A bzw. der Betriebsstätte der H Transport GmbH in A durchgeführt worden. Nachdem in jedem Fall auch bei der Bestimmung der Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes relevant sei, welche von mehreren Gemeinden die Kosten der Errichtung, des Betriebs und der Erhaltung der durch das Beschäftigen von Arbeitnehmern in den jeweiligen Betriebsstätten notwendigen Infrastruktur zu tragen habe, sei explizit auch auf den Umstand hingewiesen, dass die Beschäftigten der Firma H Transport GmbH "in der Betriebsstätte A" nicht nur Milch angeliefert, die Lkws abgestellt, (geringfügig) gewartet und betankt haben, sondern auch für

Milchsammelfahrten wesentliche zusätzliche Reinigungsarbeiten, mit denen jedoch massive kommunale Lasten verbunden sind, verrichtet hätten. Für die Beförderung von Milch seien besondere Hygienestandards zu beachten (vergleiche Lebensmitteltransportbehälterverordnung VO (EG) 313/1986; Milchhygieneverordnung (BGBl. 897/1993)). Demnach müssten eben Lebensmitteltransportbehälter bzw. auf Lkws nach jeder Beförderung nach einem speziellen Verfahren (CIP-Verfahren) herkömmlich und chemisch gereinigt werden, um den Hygienevorschriften zu entsprechen. Dies sei täglich nach den Milchsammelfahrten durch die Beschäftigten der Firma H Transport GmbH am Standort bzw. in der Betriebsstätte in A (vergleiche Stellungnahme Milch vom 22. Mai 2007, Punkt 3) erfolgt. Zusammengefasst würden sohin keine Zweifel bestehen, dass diejenigen Mitarbeiter der Firma H Transport GmbH, welche ebensowenig wie auch die Transportmittel bzw. die Lasttransporte von H Transport GmbH auch praktisch nie (vergleiche Stellungnahme H Transport GmbH) zu den handelsrechtlichen Firmensitzen in M bzw. B gekommen seien, sondern vielmehr regelmäßig und andauernd ihre Tätigkeit vom bzw. im Gemeindegebiet von 1234 A ausgeübt haben, eine Betriebsstätte der Firma H Transport GmbH in A zuzuordnen. Es werde daher nochmals der Antrag gestellt den Bescheid des Finanzamtes ABC aufzuheben.

Nach erfolgter Fristverlängerung wurde mit Schreiben vom 5. September 2007, eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat am 10. September 2007 seitens der Gemeinde B ebenfalls Stellung genommen und ausgeführt:

„Den von der Bw. bekämpften Zuteilungsbescheid des Finanzamtes ABC liegt folgende Begründung zugrunde: Im Gemeindegebiet A bestand bzw. besteht keine Betriebsstätte im Sinne des § 5 KommStG. So wohl der Spruch als auch die Begründung des bekämpften Bescheides sind zutreffend. Unabdingbare Voraussetzung für das Bestehen eines Anspruches auf Entrichtung der Kommunalsteuer an die Gemeinde A ist das Vorhandensein einer Betriebsstätte im Sinne des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 in der Gemeinde A im verfahrensgegenständlicher Zeitraum. Eine solche Betriebsstätte in der Gemeinde A war jedoch zu keinem Zeitpunkt vorhanden, weshalb auch jede Grundlage für einen Kommunalsteueranspruch der Gemeinde A fehlt. Die Gemeinde B schließt sich vollinhaltlich sowohl den mehrfachen Sachverhaltsbeurteilungen des Gemeindeabgabenprüfers Johann S sowie dem Prüfungsergebnis der GPLA-Prüfung der OÖ GKK (Prüfer Herr Tä.) im Jahr 2003 an. Sowohl der bezug habenden oben angeführten schriftlichen Sachverhaltserhebungen und Beurteilungen des Gemeindeabgabenprüfers S als auch das Prüfergebnis 2002 zur St.Nr.: 131/3043 des GPLA-Prüfers der OÖ GKK Tä. werden gemeinsam mit der vorliegenden Stellungnahme aus Gründen des Verwaltungsverfahrens rechtlicher Vorsicht nochmals in Ablichtung vorgelegt und unter ihrem gesamten Inhalt zum Vorbringen der Einschreiterin erhoben. Zusammengefasst ist festzuhalten, dass als Betriebsstätte gemäß

§ 4 Abs. 1 KommStG jede festliche örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar und unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient, als Betriebsstätte gilt. Die Beziehung zwischen der Anlage oder Einrichtung und dem betreffenden Unternehmen wird sohin durch das Dienen hergestellt. Dies kann nur dann gegeben sein, wenn das gegenüber den dienenden Anlagen und Einrichtungen herrschende Unternehmen über diese Anlagen oder Einrichtungen verfügen kann. Diese Verfügungsgewalt über Anlagen oder Einrichtungen im Gemeindegebiet A war für die Firma H Transport GmbH zu keinem Zeitpunkt gegeben. Die Möglichkeit der Abstellung von Fahrzeugen war weder in irgendeiner Form vertraglich abgesichert noch wurde eine Entgeltsleistung für dieses Abstellen seitens der Firma H Transport GmbH entrichtet. Die Abstellung erfolgte lediglich auf jederzeitigem Ruf und Widerruf ohne jede Anspruchsgrundlage für die Firma H Transport GmbH. Diese ohne jede rechtliche Grundlage und ohne gesicherte Verfügungsmacht vorgenommenen Abstellvorgänge entsprechen nicht dem Erfordernis des Dienens der örtlichen Anlage oder Einrichtung im Hinblick auf die unternehmerische Tätigkeit der H Transport GmbH. Dies wäre jedoch Grundvoraussetzung für das Bestehen einer Betriebsstätte gemäß § 4 Abs. 1 KommStG. Der Umstand, dass keinerlei Vereinbarungen, welche in irgendeiner Form die Verfügungsmacht der H Transport GmbH über die Abstellfläche ausgestalten oder sichern würden, getroffen wurden, ergibt sich aus der Stellungnahme der Milch reg. Genossenschaft GmbH vom 22. Mai 2007 (zu Punkt 6) sowie der Stellungnahme der H Transport GmbH vom 19. Juni 2007 (zu Punkt 4 wird den Ausführungen vom Werksleiter O. / Milch registrierte Genossenschaft mbH vollinhaltlich zugestimmt). Diese Stellungnahmen liegen dem Unabhängigen Finanzsenat bereits vor. Weiters wird zum Beweis dafür, dass keine schriftlichen Verträge oder Vereinbarungen bestanden, auch noch die Einvernahme des Buchhalters der seinerzeitigen H Transport GmbH, Herrn Norbert Ka., Adresse2, hiermit beantragt. Darüber hinaus ist auszuführen, dass für die Begründung einer Betriebsstätte gemäß § 4 Abs. 1 KommStG eine feste Anlage oder Einrichtung vorliegen muss. Fest bedeutet in diesem Zusammenhang – jeweils die Anlage oder Einrichtung mit der Art des Unternehmens in Verbindung gesetzt – eine Anlage oder Einrichtung, welche mit dem Unternehmen an einer bestimmten Stelle verfestigt ist und mit der das Unternehmen fest rechnet und rechnen kann. Gerade dieses feste Rechnen oder fest rechnen können kann nur vorliegen, wenn zumindest ein Mindestmaß an Absicherung der Berechtigung zur Durchführung des Abstellvorganges vorliegt. Dies ist aufgrund des völligen Fehlens jeglicher Vereinbarungen gerade nicht der Fall, weshalb es in der gegenständlichen Angelegenheit auch an der vom Kommunalsteuergesetz geforderten Festigkeit der Anlage oder Einrichtung fehlt. Weiters wird in materieller Hinsicht ausgeführt, dass den vorhandenen Unterlagen ganz eindeutig zu entnehmen ist, dass das Funktionalelement der H Transport GmbH nicht in der Gemeinde A gelegen sein konnte, wenn

– wie dies in der gegenständlichen Konstellation der Fall war – von der Gemeinde B, in welcher der Hauptsitz des Unternehmens lag, die unternehmerischen Entscheidungen bzw. Anweisungen sowie die Kontrolle und Verrechnung ausgegangen sind. Daran vermag auch der Umstand nichts ändern, dass von den einzelnen Fahrern einzelne Wartungstätigkeiten an den Lkws außerhalb des Hauptsitzes des Unternehmens vorgenommen wurden. In diesem Zusammenhang wird auch ausdrücklich auf die Stellungnahme der H Transport GmbH vom 19. Juni 2007 verwiesen, wonach die Lkws durch das Werkstattpersonal des Unternehmens in A zu periodischen Wartungen oder zu Reparaturen abgeholt, gewartet, bzw. repariert und wieder nach A gebracht wurden. Lediglich kleinere Reparaturen wurden vor Ort durchgeführt. Diese Durchführung geringer Arbeiten ändert inhaltlich nichts daran, dass die Administration, Instandsetzung und Instandhaltung in Form der maßgeblichen Arbeiten am Hauptsitz des Unternehmens, welcher in der Gemeinde B lag, durchgeführt wurden. Selbstverständlich erfolgten auch alle Anweisungen, die Kontrolle, sowie die gesamten Verrechnung vom Hauptsitz aus. Der Umstand, dass die Fahrer die Anweisungen nicht regelmäßig direkt am Hauptsitz persönlich entgegengenommen haben, vermag an der Tatsache nichts zu ändern, dass die Anweisungen von dort aus erfolgten. Die direkte Übermittlung der Anweisungen im Wege von persönlichen Gesprächen, welche allenfalls bei der Molkerei A oder auch in einem benachbarten Gasthaus stattfanden, ist für die Beurteilung der Frage, von wo aus die Dienstnehmer angewiesen wurden, unerheblich. In diesem Zusammenhang darf festgehalten werden, dass auch die telefonische Übermittlung einer Anweisung, welche am Hauptsitz des Unternehmens getroffen wird, nicht von einer Betriebsstätte an jenem Ort ausgegangen werden kann, an welchem der jeweilige Fahrer das Telefonat entgegennimmt. Auch der von der Bw. thematisierte Umstand, dass die Fahrzeuge bei der Molkerei A gewaschen wurden, vermag keinen Anknüpfungspunkt für das Vorhandensein einer Betriebsstätte zu schaffen. Diese Möglichkeit der Fahrzeugreinigung entspricht den branchenüblichen Veranlassungen bei der Durchführung von Milchtransporten im Besonderen. Mit der Begründung einer Betriebsstätte haben auch diese Tätigkeiten nichts zu tun und vermögen sie auch eine solche Betriebsstättenbegründung keinesfalls herzustellen. Zum Beweis der obigen Ausführungen hinsichtlich der Fällung der unternehmerischen Entscheidungen, der Anweisungen, der Kontrolle und der Verrechnung wird ausdrücklich nochmals auf die bereits oben beantragte Einvernahme des Buchhalters Norbert Ka. verwiesen. Festzuhalten ist weiters, dass auch die im verfahrensgegenständlichen Zeitraum geleisteten Kommunalsteuerzahlungen an die Gemeinde A nicht aufgrund eigener Einschätzung der H Transport GmbH betreffend einer Anspruchsberechtigung der Gemeinde A zustande kamen sondern die H Transport GmbH von der Gemeinde A zur Zahlung aufgefordert wurde. Auch zum Beweis dieser Grundlage für die damals geleisteten Zahlungen wird auf die beantragte Einvernahme des Buchhalters Norbert

Ka. verwiesen. Zusammengefasst ist daher nochmals festzustellen, dass seitens der H Transport GmbH keine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Abs. 1 KommStG begründet wurde, weshalb ein Anspruch der Gemeinde A auf Entrichtung der Kommunalsteuer zu keinem Zeitpunkt bestanden hat. Auch das Amt der OÖ Landesregierung / Abteilung Gemeinden war bereits im Jahr 2002 mit Erklärung der Frage befasst, ob der Umstand, dass diverse Firmen ganzjährig ihre Lkws sei es auf Privatgrund oder auf öffentlichen Gut – in einem Gemeindegebiet abstellen, eine betriebliche Verbundenheit ausgelöst wird, die geeignet ist, eine Kommunalsteuerpflicht auszulösen. Konkret wurde an das Amt der OÖ Landesregierung / Abteilung Gemeinden eine diesbezügliche Anfrage der Gemeinde T vom 1. August 2002 herangetragen. Beurteilung dieser Frage erging in Entwurfform durch das Amt der OÖ Landesregierung / Abteilung Gemeinden / K am 29. August 2002. Dabei gelangt das Amt der OÖ Landesregierung / Abteilung Gemeinden zur rechtlichen Beurteilung, dass durch das Abstellen eines Kraftfahrzeuges keine Betriebsstätte eingerichtet wird und somit die Kommunalsteuerpflicht nicht ausgelöst wird. Auch der diesbezügliche Schriftverkehr wird im Rahmen der gegenständlichen Stellungnahme vorgebracht. Der vorliegenden Berufung der Gemeinde A wird daher aufgrund des Fehlens der Anspruchsvoraussetzungen erfolgt zu versagen sein.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Referentin legt ihrer Entscheidung folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt zugrunde:

Im Gemeindegebiet der Gemeinde A befindet sich die Molkerei Milch. Diese bedient sich zur Belieferung der Molkerei privater Fuhrunternehmen, von 1998 bis zum 31. Juli 2005 auch der Fa. H Transport GmbH. Die Firma H Transport GmbH hatte ihren handelsrechtlichen Sitz im Jahr 1998 in der Gemeinde M, ab 1999 in der Gemeinde B.

Die Firma H Transport GmbH führte für die Molkerei Milchsammelfahrten durch und verwendete für die Milchsammelfahrten von 1998 bis 2003 drei LKW's, von April 2003 bis April 2004 zwei LKW's und von April 2004 bis 31. Juli 2005 einen LKW. Diese Fahrzeuge waren auf dem Gelände der Molkerei abgestellt, zusätzlich auch noch ein Reservefahrzeug. Die LKW's waren in A angemeldet und zugelassen. Es wurden auch (sonstige) Transportfahrten für die Molkerei durchgeführt, diese jedoch nicht mit den strittigen LKW's, sondern ausschließlich mit am Firmenstandort angemeldeten LKW's. Diese waren nur fallweise in A abgestellt.

Die LKW's der Milchsammelfahrten verließen das Gelände der Molkerei um 6 Uhr morgens und kehrten um ca. 17 Uhr zurück. Die LKW's wurden auf dem Gelände CIP-gereinigt und wurden dort auch kleinere Reparaturen durchgeführt.

Die Betankung erfolgte bei einer benachbarten Tankstelle. Periodische Wartungsarbeiten oder Reparaturen wurden am Firmenstandort in B bzw. M durchgeführt. Die Fahrer der Milchsammelwagen kamen praktisch nie zu dem Firmenstandort in M bzw. B.

Dienstbesprechungen und Unterweisungen erfolgten im Betriebsgebäude der Molkerei oder in einem örtlichen Gasthaus.

Über die Nutzung des Firmenstandortes der Molkerei Milch durch die Firma H Transport GmbH existieren keine schriftlichen Unterlagen, es gibt keine Verträge, die Fahrzeuge wurden „eilvernehmlich geduldet“. Es gab keine vereinbarten Gegenleistungen für das Abstellen der Fahrzeuge am Gelände der Molkerei.

Die unternehmerischen Entscheidungen, die Anweisungen, die Kontrolle und die Verrechnung erfolgten am Firmenstandort.

Der gegenständliche Sachverhalt ergibt sich aus den Aussagen der informierten Vertreter der Firmen Molkerei Milch und H Transport GmbH und wird der Sachverhalt auch von den beteiligten Gemeinden so geschildert. Von der von Gemeinde B beantragten Zeugeneinvernahme des Zeugen Norbert Ka. (Buchhalter) wurde gemäß § 183 Abs. 3 BAO Abstand genommen, da die diesbezüglich unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt wurden.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren einzig, ob das im Sachverhalt geschilderte Abstellen von Fahrzeugen im Gemeindegebiet von A am Betriebsgelände der Molkerei samt Wartungsarbeiten wie im Sachverhalt angeführt eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Kommunalsteuergesetz begründet.

Gemäß § 4 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 gilt als Betriebsstätte 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.

Gemäß § 29 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) gelten insbesondere als Betriebsstätten

a) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet; b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen

von Schiffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des „Betriebes“ dienen;
 c) Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

Durch § 4 Abs. 1 KommStG 1993 wurde der Begriff der Betriebsstätte für den Bereich der Kommunalsteuer eigenständig definiert. Das Kommunalsteuergesetz 1993 erweitert in der Bestimmung seines § 4 den Betriebsstättenbegriff der 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. (vgl. VwGH vom 13.9.2006, 2002/13/0051)

Jedoch ist auch für das Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes das Vorliegen folgender dreier Merkmale notwendig:

- 1) Statisches Element
- 2) Funktionales Element
- 3) Zeitliches Element

Während im gegenständlichen Fall das Vorliegen des zeitlichen und des funktionalen Elements unstrittig sind, verlangt das statische Element das Vorhandensein einer unternehmerischen Tätigkeit, der Anlagen oder Einrichtungen gewidmet sind, über die der Unternehmer Verfügungsmacht besitzt. (vgl. Taucher, Kommentar zur Kommunalsteuer, RZ 7 zu § 4)

Dies wird auch durch das Wort „dienen“ in § 4 Kommunalsteuergesetz ausgedrückt, dass die Beziehung zwischen Anlage oder Einrichtung und dem Unternehmer herstellt.

Ein „Dienen“ kann demnach nur gegeben sein, wenn das gegenüber den dienenden Anlagen und Einrichtungen (voraussetzungsgemäß) korrelativ herrschende Unternehmen über die Anlagen oder Einrichtungen verfügen kann. (Taucher, Kommentar zur Kommunalsteuer, RZ 20 zu § 4)

Auch Einrichtungen, die einem fremden Unternehmen (hier der Molkerei) gehören, können Betriebsstätten des sie nutzenden Unternehmens sein, wenn dem Nutzenden (hier der H Transport GmbH) eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Anlage oder Einrichtung zusteht.

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

Verfügungsmacht, sondern es muss hinzukommen, dass dem Nutzenden mit der Überlassung eine Rechtsposition eingeräumt wird, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann, d. h., das vereinbarte Nutzungsrecht muss dem Gebrauchsinhaber mindestens das Recht einräumen, einer Zuweisung anderer als der ihm zur Nutzung überlassenen Anlagen oder Einrichtungen zu widersprechen (vgl. Taucher, Kommentar zur Kommunalsteuer, RZ 22 zu § 4).

Eine solche Rechtsposition wurde der Firma H Transport GmbH durch die Molkerei Milch aber nicht eingeräumt, die Nutzung hätte jederzeit ohne Angabe von Gründen untersagt werden können. Die Nutzung erfolgte ohne rechtliche bzw. vertragliche Absicherung ohne Gegenleistung.

War aber bei Beurteilung des hier vorliegenden Sachverhaltes ein Rechtsanspruch auf Nutzung der in Rede stehenden Örtlichkeiten zu verneinen, so lag auch ein "Dienen" im Sinne des § 4 Abs. 1 erster Satz KommStG 1993 nicht vor.

Eine nähere Untersuchung, welche kommunalen Lasten in welchem Ausmaß von welcher Gemeinde getragen werden, konnte unterbleiben, da dies für die berufungsgegenständliche Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt, ohne Bedeutung ist.

Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinne der vorstehenden Bestimmung des KommStG war demnach zu verneinen, weshalb der strittige Anteil der Gemeinde A an der kommunalsteuerlichen Bemessungsgrundlage der Fa. H Transport GmbH mit 0 bemessen werden musste.

Insoweit in der Berufung die fehlende Begründung des Erstbescheides als Verfahrensmangel geltend gemacht wird, wird ausgeführt, dass Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117).

Ergeht an:

Marktgemeinde M

Marktgemeinde B

Fa. H Transport GmbH

Marktgemeinde A

Finanzamt ABC

Linz, am 15. November 2007