



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Franz Pischinger, Dr. Peter Zacherl und Brigitte Samitz im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik über die gem. § 277 Bundesabgabenordnung (BAO) zu einem gemeinsamen Verfahren verbundenen Berufungen des Magistrats der SSB vom 8. Februar 2001 und der Gemeinde K vom 2. Februar 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 8. Jänner 2001 betreffend Kommunalsteuer-Zerlegung und Zuteilung gemäß § 10 Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 für 1994 und 1995 (TK AG, nunmehr: VAH) nach der am 20. Dezember 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Anteil der SSB an der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage der TK AG (nunmehr: VAH) für **1994** beträgt: **6.148.481,56 €** (84.604.950,77 S).

Der Anteil der Gemeinde K an der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage der TK AG (nunmehr VAH) für **1994** beträgt **8.529.479,41 €** (117.368.195,60).

Der Anteil der SSB an der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage der TK AG (nunmehr: VAH) für **1995** beträgt

Entscheidungsgründe

Die Gemeinden B, F, G und T stellten am 18. April 1995 gem. § 10 Abs. 4 KommStG den Antrag auf Erlassung eines Zerlegungsbescheides, der rückwirkend ab dem 1. Jänner 1994 jenen Zerlegungsschlüssel berücksichtigt, der bislang für Zwecke der Gewerbesteuerzerlegung Anwendung gefunden hat. Begründend wurde dargetan, dass lt. Rücksprache mit der TK AG eine Zerlegung vorläufig nach den Grundsätzen der Lohnsummensteuer erfolge. Diese

derzeitige Regelung, nämlich die alleinige Aufteilung der Kommunalsteuer auf Basis der Lohnsummen in den Betriebsstätten, ergebe nach Auffassung der genannten Gemeinden ein unbilliges Ergebnis, da dadurch die Stadtgemeinde SB, die in Anbetracht der dort bestehenden Unternehmensleitung über eine hohe Anzahl an Dienstnehmern und damit eine entsprechend hohe Lohnsumme verfüge, begünstigt werde. Die eigentlichen Belastungen seien aber in den Kraftwerksgemeinden zu sehen, die die Kosten für die Mehraufwendungen durch das Wohnen, den Schulbesuch sowie ein erhöhtes Verkehrsaufkommen zu tragen hätten.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ am 12. Dezember 1996 Bescheide über die Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage der TK AG für die Jahre 1994 und 1995 an die TK AG sowie die Gemeinden B , F , G , GB, H, M, R, ST, T , HE, SB , BH, J., SCH, V, TA, K , FU, P, N, KR und W, wobei jener Zerlegungsschlüssel Anwendung fand, der bereits den die Jahre 1992 und 1993 betreffenden Gewerbesteuerzerlegungen zu Grunde gelegt worden war.

Die Gemeinden R , K und SB erhoben am 13. Jänner 1997, 25. März 1997 und 27. März 1997 gegen diese Bescheide das Rechtsmittel der Berufung, das seitens des Finanzamtes für Körperschaften mit Berufungsvorentscheidungen vom 24. Februar 1999 als unbegründet abgewiesen wurde.

Die Gemeinden K und SB stellten am 23. Juni 1999 und 27. Juli 1999 Anträge auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Geschäftsabteilung 16 gab den Berufungen der Gemeinden K und SB mit Berufungsentscheidungen vom 27. Dezember 1999 Folge und hob die angefochtenen Bescheide deshalb auf, weil sich der Ort der Geschäftleitung der TK AG (nunmehr: VAH) in den Jahren 1994 und 1995 in der Stadt SB befunden habe und damit die Zuständigkeit des Finanzamtes SB – Stadt gegeben gewesen sei. Das Finanzamt für Körperschaften sei demnach als unzuständige Behörde eingeschritten.

Die in der Folge vom Finanzamt SB – Stadt erlassenen Zerlegungsbescheide wurden seitens der Gemeinden K und SB mit Berufungen angefochten, wobei begründend ausgeführt wurde, der Sitz der Rechtsnachfolgerin der TK AG, der VAH sei nunmehr in Wien gelegen, weshalb für die Bescheiderlassung nicht das Finanzamt SB – Stadt zuständig gewesen sei sondern das Finanzamt für den 23. Bezirk in Wien.

Das Finanzamt SB – Stadt gab den besagten Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen statt und hob die bekämpften Bescheide auf.

Das Finanzamt für den 23. Bezirk in Wien erließ am 8. Jänner 2001 erneut Bescheide über die Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen der TK AG für die Jahre 1994 und

1995 an die Gemeinden K und SB sowie an die VAH . Am 23. Jänner 2001 übermittelte das Finanzamt den besagten Gemeinden und dem Unternehmen korrigierte Berechnungsgrundlagen, wobei die Zerlegungsfaktoren Lohnsummen, Anlagenwerte und Regelarbeitsvermögen zu 50 %, 20 % und 30 % Berücksichtigung fanden und die gesamten Zerlegungsanteile für die Gemeinden K und SB für 1994 und 1995 mit 26,61 % und 19,33 % sowie 26,16 % und 19,78 % bemessen wurden.

Die Gemeinde K erhob gegen diese Bescheide über die Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage der TK AG für 1994 und 1995 vom 8. Jänner 2001 am 2. Februar 2001 das Rechtsmittel der Berufung, wobei vorerst eingewendet wurde, dass gem. Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 1. September 1994 (Z 06 7004/1-IV/694 = AÖFV 298/1994) folgende Zerlegungsfaktoren hauptsächlich Anwendung zu finden hätten:

Dienstnehmer mit dem Wohnsitz in der erhebungsberechtigten Gemeinde

Anlagenwerte

Bebaute und unbebaute Betriebsflächen

Umwelt- und Verkehrsbelastung

Bei Flusskraftwerken auch Stauraum und Uferlänge

Diesen Kriterien sei aber im Zuge der bekämpften Bescheide nur teilweise entsprochen worden, wobei insbesondere der Zerlegungsfaktor „bebaute und unbebaute Betriebsflächen“ unberücksichtigt geblieben sei. Dies sei für die Gemeinde K aber schon deshalb von Nachteil, weil sie auf Grund des beiliegenden Grundstücksverzeichnisses über einen Quotenanteil von 40,38 % verfüge.

Weiters erscheine die Gemeinde K mit einer „Anlagenwertquote“ von 20 % eindeutig benachteiligt, weil es unbillig bzw. zumindest problematisch erscheine, die schon lange bestehenden „Nachkriegsanlagen“ von K mit ihren niedrigen, historischen Errichtungskosten mit den relativ neuen Anlagen z.B. im Z in Relation zu setzen. In diesem Zusammenhang komme auch der Faktor „Umwelt- und Verkehrsbelastung“ besondere Bedeutung zu, da fraglos solche Altanlagen, wie sie sich auf dem Gemeindegebiet K befänden, emissionssträchtiger und umweltbelastender seien, als moderne und auf dem letzten Stand der Technik befindliche Anlagen gleicher oder ähnlicher Art.

Darüber hinaus sollte gerade bei Elektrizitätsunternehmen auch die „Stromabgabe in den einzelnen Gemeinden“ durchaus als zusätzlicher Zerlegungsfaktor gesehen werden. Als „Stromerzeugungsgemeinden“ zu wertende Gemeinden hätten nämlich erhöhte Belastungen zu tragen.

Zudem müsse auch das im vorgenannten Erlass angeführte Kriterium „Verkehrsbelastung“ Berücksichtigung finden, habe doch K mit einem Anteil von 29 % der kraftwerkseigenen

Straßen (= 19 km) einen wesentlichen Teil der damit im Zusammenhang stehenden Belastungen zu tragen.

Es werde daher der Antrag gestellt die Zerlegung der kommunalsteuerlichen Bemessungsgrundlagen nach den Faktoren Lohnsummen (50 %), Anlagenwerte (10 %), Grundstücksflächen (30 %) und Regelarbeitsvermögen (10 %) vorzunehmen, was für K Zerlegungsanteile in Höhe von 32,31 % (1994) und 31,85 % (1995) ergebe.

Die Stadt SB erhob gegen die Bescheide über die Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage der TK AG für 1994 und 1995 vom 8. Jänner 2001 am 8. Februar 2001 das Rechtsmittel der Berufung, wobei vorerst die falsche Bezeichnung des Abgabepflichtigen eingewendet und mitgeteilt wurde, dass die Firmen TK AG, VEW GesmbH und die VEG GesmbH mit der ODK AG verschmolzen wurden, diese Fusion gelte rückwirkend ab 1. Jänner 1999. Im Zuge dieser Fusion sei weiters beschlossen worden, den Firmennamen der ODK AG in VAH umzubenennen.

Die Berufungswerberin (Bw.) erachtete den angefochtenen Bescheid auch insoweit für rechtswidrig, als hierbei die in der Gemeinde SB gelegene Betriebsstätte der TK AG als Teil der mehrgemeindlichen Betriebsstätte dieses Unternehmens angesehen worden sei.

In diesem Zusammenhang wurde auf das Ergebnis einer Abgabenprüfung hingewiesen, wonach die Gemeinden ZA, MU, SCHW, WE, PW und WI Kommunalsteuer entrichtet hätten, jedoch bei der bescheidmäßig festgestellten Zerlegung unberücksichtigt geblieben wären.

Weiters wurde darauf hingewiesen, dass bei der Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages stets von selbstständigen Betriebsstätten ausgegangen worden sei. Davon abzugehen sei aber schon deshalb nicht angebracht, weil sich seit dem Zeitpunkt der Erlassung des letzten einheitlichen Gewerbesteuermess- und Zerlegungsbescheides (1993) die Verhältnisse nicht geändert hätten.

Zudem sei auch die Verwaltung der TK AG in WI , vergleichbar mit der Verwaltung in SB , als selbstständige Betriebsstätte eingestuft worden.

Darüber hinaus sei es in den angefochtenen Bescheiden unterlassen worden, die angestellten Ermittlungen gemeindeweise darzustellen und bezugnehmend auf diese Ermittlungen zu erläutern, weshalb die im Einzelnen zitierten Gemeinden zu jenen gezählt worden sind, in denen die TK AG eine mehrgemeindliche Betriebsstätte unterhalten.

Die Bescheide seien zudem auch deshalb rechtswidrig, weil das Finanzamt nicht die Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen sondern die Kommunalsteuer selbst zerlegt habe. Dieses Recht komme jedoch gem. § 10 Abs. 6 und § 11 Abs. 3 Kommunalsteuergesetz (KommStG) ausschließlich den Gemeinden im eigenen Wirkungsbereich zu.

Weiters wurde eingewendet, dass die angefochtenen Bescheide weder die antragstellenden Gemeinden nennen, noch jene berechtigten Interessen an der Zerlegung, die diese Gemeinden dargetan haben.

Die Bw. führte zu dem vom Finanzamt gewählten Berechnungsmodus aus, die ab dem Jahr 1988 im Zuge der Gewerbesteuerzerlegung erfolgte Verringerung des Lohnsummenanteils von 60 % auf 40 % sei vom Finanzamt damit begründet worden, dass das Gewerbesteueraufkommen der TK AG im Wesentlichen auf Dauerschuldzinsen zurückzuführen sei, die überwiegend durch Investitionen in den Kraftwerksgemeinden, also außerhalb der Stadt SB, entstünden. Diese Umstände seien aber im Bereich des KommStG nicht mehr maßgeblich, weshalb die Annahme des Finanzamtes, der für die Gewerbesteuerzerlegung vereinbarte Zerlegungsmaßstab sei auch für die Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage eine taugliche Grundlage, nicht zutreffe.

Insbesondere werde, da für die Zerlegung nur die örtlichen Verhältnisse und die durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenen Gemeindelasten zu berücksichtigen seien, die Berücksichtigung eines Zerlegungsfaktors Regelarbeitsvermögen im Ausmaß von 30 % in Zweifel gezogen.

Zudem wären für den Zerlegungsmaßstab in erheblichem Umfang die von einer Gemeinde zu tragenden Folgekosten für die Arbeitnehmer der Betriebsstätte zu berücksichtigen, d.h. der Zahl der Arbeitnehmer einer Betriebsstätte bzw. der jeweiligen Lohnsumme wäre bei Festlegung des Zerlegungsmaßstabes der Vorrang gegenüber allfälligen anderen Zerlegungsfaktoren einzuräumen.

Schließlich sei es auch als Mangel der bekämpften Zerlegungsbescheide anzusehen, dass Begründungen dahingehend, auf Grund welcher Ermittlungen und rechtlicher Überlegungen einzelne Gemeinden, etwa WI, vom Zerlegungsverfahren ausgeklammert blieben, unterlassen worden seien. Gleichermäßen sei auch nicht nachvollziehbar auf Grund welcher Sachverhalte und korrespondierender Überlegungen etwa in der Gemeinde KR in Verbindung mit der Gemeinde SB eine mehrgemeindliche Betriebsstätte unterhalten werde.

Recherchen der Gemeinde SB hätten auch ergeben, dass im Zuge der Errichtung der Kraftwerke durch die TK AG eine Menge Infrastruktur wie Straßen, Wege und Brücken geschaffen worden seien, die für die Gemeinden insbesondere im Hinblick auf deren Fremdenverkehr von gewichtigem Vorteil seien. Ein wesentlicher Teil dieser Infrastruktur sei von der TK AG nicht nur geschaffen worden, sondern werde auch in großem Maße erhalten.

Die Kraftwerke einschließlich der geschaffenen Infrastruktur hätten maßgeblich zum Wohlstand der Kraftwerksgemeinden geführt. Allein die Kraftwerksgruppe GK habe lt. Aussage

der dortigen Werksleitung jährlich 150.000 Besucher der Kraftwerksanlagen zu verzeichnen. In den Kraftwerksgruppen ZZG dürften die Verhältnisse ähnlich sein.

Ein Augenschein durch die Bw. habe auch ergeben, dass sich die Eingriffe in die Umwelt des Kraftwerksgebietes in Grenzen hielten und vielfach durch aufwendige Regulierungs- und Rekultivierungsmaßnahmen im Kraftwerksbereich kaum mehr sichtbar seien. Gerade durch diese Maßnahmen werde ein Schutz der Gemeinden gegen Hochwässer, Vermurungen aber auch Lawinen gegeben.

Die Gemeinde SB wendete weiters ein, dass die TK AG in den Gemeinden FU an der GL, KR , N , P , V im PO, W , H , T und HE Betriebsstätten ohne Dienstnehmer unterhalte, weshalb eine Einbindung dieser Gemeinden in die Kommunalsteuerzerlegung nur bei Vorliegen erheblicher anderweitiger Lasten vertretbar gewesen wäre. Diesbezügliche Anhaltspunkte seien aber den bekämpften Bescheiden nicht zu entnehmen.

Das Finanzamt für den 23. Bezirk wies die Berufungen der Gemeinden K und SB mit Berufungsvorentscheidungen vom 19. April 2001 als unbegründet ab, wobei eine Abänderung zu den bisherigen Bescheiden insoweit erfolgte, als die Gemeinde ST /Z aus dem Zerlegungsverfahren ausgeschieden wurde, da das dort unterhaltene Betonprüflabor mit dem Betrieb der Kraftwerkstätigkeit in keinem Zusammenhang stehe. Das Labor habe nur während der Bauzeit der Kraftwerksanlagen einen Zusammenhang mit der mehrgemeindlichen Betriebsstätte aufgewiesen und sei irrtümlich bei Weiterführung des Zerlegungsschlüssels einbezogen worden. Die Lohnsumme der mehrgemeindlichen Betriebsstätte sei daher um die Lohnsumme der dort eingesetzten Dienstnehmer zu verringern.

Die auf Grund einer Fehlinformation des Sachbearbeiters im angefochtenen Bescheid unberücksichtigt gebliebene Gemeinde HE sei jedoch in das Zerlegungsverfahren einzubinden, da sowohl der Speicher MA als auch die Bachfassungen der MO und des Les unbestreitbare Bestandteile der Kraftwerksgruppe K seien.

Die in den Zerlegungsbescheiden für 1994 und 1995 berücksichtigten Gemeinden BH und J seien aber im Gegenzug beim Zerlegungsverfahren nicht beteiligt worden, da die Kraftwerkskette unterhalb von V nicht der mehrgemeindlichen Betriebsstätte KG ZZ, KG G , KG GKa und KG S zuordenbar sei. Hingegen würden die Kraftwerke BH , U und J von der SAE (SF) betrieben, die dort beschäftigten Arbeitnehmer gehörten dem Personalstand dieser Gesellschaft an, die auch die entsprechende Kommunalsteuer entrichtete.

Hinsichtlich der Frage des Vorliegens einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte wurde darauf hingewiesen, dass als Ergebnis einer am 9. und 10. Juni 1998 stattgefundenen Betriebsbesichtigung durch einen Vertreter des Finanzamtes für Körperschaften vor Ort

(Zentrale der TK AG, KG GKa in Verbindung zu Kraftwerksgruppe S , Kraftwerksgruppe ZZ) folgender Sachverhalt festgestellt worden sei.

„1. Die technischen, wirtschaftlichen und organisatorischen Belange werden (in übergeordneten Entscheidungen) von der Zentrale in SB aus „gesteuert“ bzw. „veranlasst“ (sowohl personell als auch organisatorisch).

Die Entscheidungen in allen grundlegenden Personalangelegenheiten werden von der Direktion in SB getroffen. Die Aufnahme von Personal, auch des in den Kraftwerken eingesetzten Personals, ist der Direktion vorbehalten.

Die Personalverrechnung und Administration, sowie die Führung der Buchhaltung erfolgt zentral in SB

Für alle Beschaffungen, abgesehen von Kleinbestellungen, ist die Einkaufsabteilung der Direktion SB zuständig.

Alle Werksgruppen sind mit der Direktion in SB elektronisch vernetzt.

Alle wesentlichen Entscheidungen für Investitionen und Instandhaltungen werden von den technischen und kaufmännischen Abteilungen der Direktion in SB vorbereitet und den zuständigen Organen getroffen.

Die Steuerung des Einsatzes aller Kraftwerke der TK AG ist die Aufgabe des „Lastverteilers“, der seinen Sitz in K hat, aber organisatorisch zur Direktion gehört.

2. Die Kraftwerksgruppen für sich allein können nicht als „eigenständige mehrgemeindliche Betriebsstätten“ angesehen werden, da sie durch die gemeinde- bzw. länderübergreifenden Stollen und Bachein- und überleitungen (um einen Ausgleich in den Speichern zu schaffen und die Erzeugungskapazitäten besser nutzen zu können), untereinander verbunden sind.

Der länderübergreifende Zusammenhang zwischen den Kraftwerksgruppen K (Land SB) und G bzw. ZZ (Land Tirol) ergibt sich u. a. durch die S überleitung (vom Land SB weg) in den Durchlassbodenspeicher (im Land Tirol). Die Landesgrenze zwischen SB und Tirol geht überdies durch den Stauraum des Durchlassbodenspeichers.

Der länderübergreifende Zusammenhang der Kraftwerksgruppe K (Land SB) mit der im Land Kärnten liegenden Gemeinde HE liegt darin begründet, dass im Gemeindegebiet von HE nicht nur die Bachfassung der MO und des L es, sondern auch der Speicher MA liegt.

Bei der Kraftwerksgruppe S ist zu beachten, dass nur die Kraftwerke SCH , WA und V der mehrgemeindlichen Betriebsstätte zuordenbar sind. Die anderen Kraftwerke unterhalb von V werden von der SF betrieben ...“.

...

Das Regelarbeitsvermögen ist die rechnerische Größe für die Strommenge, die in den Turbinen eines Wasserkraftwerkes auf Grund der vorhandenen Fallhöhe in einem Jahr durchschnittlicher Wasserführung durch das natürliche zulaufende Wasser erzeugt werden kann. Diese rechnerische Größe deckt auch die Umweltbeeinflussung durch die Speicherkraftwerke ab, da die Wasserführung der Bäche unterhalb der Bachfassungen und der Speicher beträchtlich gemindert ist, in einigen Fällen die Bäche sogar zeitweilig trockengelegt sind. In Zeiten des gestiegenen Umweltbewusstseins wird dies als gravierender Eingriff und Nachteil für den Tourismus empfunden, wofür die betroffenen Gemeinden einen Ausgleich fordern. In Verhandlungen zwischen den Gemeinden und der Tauernkraftwerke AG hinsichtlich Genehmigung neuer Kraftwerksbauten wurden die zu erwartenden Steuerleistungen wiederholt als Ausgleich für die Eingriffe in den Gebirgstälern durch die Kraftwerksbauten bezeichnet. Das Regelarbeitsvermögen ist daher in diesem Fall eine wichtige Rechengröße für den Faktor Umwelteinflüsse.

Im Übrigen wurde der im Zuge der Bescheiderteilungen gewählte Zerlegungsmodus (Lohnsummen 50 %; Anlagenwerte 20 %; Regelarbeitsvermögen 30 %) beibehalten.

Von einem Zerlegungsmaßstab „Wohnen von Arbeitnehmern in Gemeinden der Betriebsstätten“ sei allerdings deshalb Abstand genommen worden, weil im konkreten Fall zwischen 50% und 65 % der in den einzelnen Dienstorten tätigen Dienstnehmer nicht in derselben Gemeinde wohnten und bei einer derartigen Mobilität von den in den einzelnen Gemeinden tätig gewordenen Arbeitnehmern ausgegangen werden müsse.

Die Gemeinden SB und K stellten am 21. Mai 2001 und am 29. Juni 2001 die Anträge auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, worin im Wesentlichen jene rechtlichen Argumente vorgebracht wurden, die bereits Gegenstand der bisherigen Berufungsverfahren gewesen waren. Darüber hinausgehend verwies die Gemeinde K auch auf das dramatische Absinken des Gesamtaufkommens des entsprechenden Steueraufkommens, wobei allein die bekämpften Bescheide im Vergleich zu den ursprünglichen Erklärungen zu einem Minderaufkommen von 771.986 S und 629.642 S führten.

Die Gemeinde K nahm mit Schreiben vom 13. Juli 2004 über Ersuchen zum Berufungsverfahren Stellung und betonte hierbei eingangs, dass bei der Zerlegung das Kriterium "Regelarbeitsvermögen" mit 30 % zu hoch gegriffen sei und die Auffassung der Stadt SB geteilt werde, wonach mit einem Ansatz von 10 % das Auslangen gefunden werden könne.

Nicht geteilt werden könne aber die Ansicht der Stadt SB, Dienstnehmer nach Maßgabe des Wohnortes bei der Zerlegung in einem 20 % igen Ausmaß zu berücksichtigen. Dies deshalb,

weil dieser Zerlegungsmodus bei Wirksamwerden "konzentrativer Kräfte", also bei einer hohen Zahl an Dienstnehmern in einem Ort, an dem sich alle Führungs- und Verwaltungsstrukturen befinden, zu einer sehr deutlichen Benachteiligung der kleineren Gemeinden kommen muss. Zudem werde bei Berücksichtigung jener Gemeindelasten, die durch das Wohnen der Dienstnehmer verursacht sind, unberücksichtigt gelassen, dass diese Belastungen durch das entsprechende Konsumverhalten der Arbeitnehmer nicht nur ausgeglichen sondern sogar übertroffen werden. Dieser Umstand festige aber bestehende Unternehmensstrukturen oder schaffe neue und führe damit zu einer erhöhten Abgabenquote und einem vermehrten Einnahmenaufkommen.

Die Bw. führte weiters aus, der Faktor "bebaute und unbebaute Betriebsflächen" sei völlig ungerechtfertigt außer Ansatz geblieben, wiewohl Nachweise dafür erbracht worden seien, dass sich in der Gemeinde K innerhalb der TK AG die größten Betriebsflächen befänden. Die diesbezügliche Auffassung der Stadt SB, wonach die vom Unternehmen für die betroffenen Gemeinden gesetzten Maßnahmen diesen nur Vorteile gebracht hätten, werde keinesfalls geteilt.

Das Vorliegen ausgedehnter betrieblicher Anlagen in der gesamten "Ker Talschaft" könne keineswegs als nur mit Vorteilen verbunden gesehen werden, da auch berücksichtigt werden müsse, dass damit auch nicht unmaßgebliche Verpflichtungen und Belastungen für die Gemeinde im Zusammenhang stünden. Im Ort befänden sich immerhin 3 Speicherräume, 2 Kraftwerke und 2 Pumpwerke, zahlreiche Bachfassungen sowie Nutzungen der Vorfluter der Ker Ache mit entsprechendem Wasserentzug, woraus sich durchaus kostenintensive Belastungen ergäben. Des Weiteren bestehe ein umfangreiches Freileitungsnetz in der Talschaft sowie ein im Ort gelegenes Umspannwerk wie auch alle notwendigen infrastrukturellen Einrichtungen zur Erschließung der Kraftwerksanlagen, welche die Gemeinde K über Gebühr und jedenfalls viel mehr als andere betroffene Gebietskörperschaften belasteten.

Dem Zerlegungsvorschlag der Stadt SB könne daher nur hinsichtlich der Quotenvorschläge für die Kriterien Lohnsummen (50 %) und Regelarbeitsvermögen (10 %) beigeplant werden. Eine zusätzliche Berücksichtigung von Dienstnehmern nach ihrem Wohnsitz werde aber abgelehnt.

Die VAH teilte der Berufungsbehörde über Anfrage mit Schreiben vom 14. September 2004 mit, dass bezüglich des Zerlegungskriteriums "Anlagenwerte" analog zur letzten Gewerbesteuerzerlegung die Buchwerte angesetzt worden seien. Die Übernahme der Werte vom 1. Jänner 1994 auch für 1995 sei nur mit der Annahme erklärbar, dass sich in diesem

Zeitraum keine wesentlichen Änderungen ergeben hätten und eine Änderung des Zerlegungsschlüssels nur im Hundertstelbereich erfolgt wäre.

Bezüglich des ho. Ersuchens eine Aufteilung der unbebauten Grundstücke auf die jeweiligen Lagegemeinden für die Jahre 1994 und 1995 vorzulegen, wurde mitgeteilt, eine derartige Aufteilung sei seinerzeit von den Behörden nicht verlangt worden. Nunmehr könne aber eine derartige Aufstellung auf Grund nicht vorhandener, zeitlich sich ständig ändernder Unterlagen in Bezug auf "bebaut" und "unbebaut" nicht mehr erstellt werden.

Zum Einwand der Stadt SB , dem Unternehmen mit ho. Schreiben vom 29. April 2004 zur Kenntnis gebracht, die Stadt WI sei im Gegensatz zur Stadt SB nicht in die mehrgemeindliche Betriebsstätte einbezogen worden, wurde bemerkt, diese Äußerung sei schon deshalb nicht nachvollziehbar, weil die ehemalige TK AG in Wien keine Dienststelle, keine Anlagen und keine Mitarbeiter gehabt habe.

Zum Einwand der SSB , das Unternehmen habe an die Gemeinden ZA , SCHW , WE , PW und WI Kommunalsteuer entrichtet, wiewohl diese nicht bei der Zerlegung der mehrgemeindlichen Betriebsstätte berücksichtigt worden seien, wurde dargetan, die Steuerleistungen an diese Gemeinden seien im Zusammenhang mit Personalabstellungen zu Fremdbaustellen, Bauleitungen und Schwesterngesellschaften erfolgt, deren Tätigkeiten aber in keinem Zusammenhang mit den TKn gestanden seien.

Zur Frage der seitens der Gemeinde K als Zerlegungsmaßstab geforderten Grundstücksflächen teilte die besagte Gemeinde mit Schreiben vom 13. Dezember 2004 mit, entsprechende Unterlagen könnten auch seitens der Gemeinde nicht beigebracht werden, zu dem bereits früher vorgelegten Verzeichnis über die Grundstücksflächen der TK könne daher eine weitere Aufgliederung nicht erbracht werden.

Zur Frage des Vorliegens einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte und der Frage, ob die in der Stadt SB gelegene Unternehmenszentrale Teil der mehrgemeindlichen Betriebsstätte sei, führte das Unternehmen Folgendes aus:

„Wenn die Gemeinde SB „insbesondere bemängelt, dass aus dem Bescheid nicht ableitbar sei, weshalb – und zwar bezogen auf jede einzelne Gemeinde – eine mehrgemeindliche Betriebsstätte vorliege“ hat sie im Gegensatz zu allen anderen Beteiligten einen Standpunkt eingenommen, den wir in keiner Weise nachvollziehen können (siehe Ausführungen im Punkt „II, Entscheidungsgrundlagen“ der Bescheide bzw. die „TZ 3 Entscheidungsgrundlagen“ der BVE's). In Verfolgung der von uns klaren bisherigen Begründungen der Finanzbehörde wird die Berufungsbehörde höflich ersucht, die TZ 3 der BVE, insbesondere die dort zitierte Rechtsprechung, und die Erläuterungen, weshalb die vom Verfahren betroffenen Gemeinden und nicht auch andere Gemeinden in die mehrgemeindliche Betriebsstätte einbezogen waren,

der weiteren Beurteilung zugrunde zu legen. Wir haben den ausführlichen und judikaturmäßig untermauerten Ausführungen nichts hinzuzufügen....“.

In der am 20. Dezember 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Vertreter der Stadt SB Herr Dr. Panosch aus, dass weiterhin die Meinung vertreten werde, dass eine mehrgemeindliche Betriebsstätte – jedenfalls soweit dies SB betreffe – nicht vorliege. Auf die Ausführungen in der Berufungsschrift und den ergänzenden Schriftsätzen wurde verwiesen.

Der Vertreter des Finanzamts Amtsdirektor Schultz wies darauf hin, dass sich die Auffassung des Finanzamtes, es liege eine mehrgemeindliche Betriebsstätte vor, auf das Ergebnis eines Lokalaugenscheins gründe, der seinerzeit durch Amtsdirektor Blasek durchgeführt worden sei. Auf diesen Umstand werde hingewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 10 Abs. 1 KommStG ist dann, wenn sich die Betriebsstätte über mehrere Gemeinden (mehrgemeindliche Betriebsstätte) erstreckt, die Bemessungsgrundlage vom Unternehmer auf die beteiligten Gemeinden zu zerlegen. Dabei sind die örtlichen Verhältnisse und die durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenen Gemeindelasten zu berücksichtigen.

Ein in organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Hinsicht bestehendes einheitliches Ganzes (eine wirtschaftlich geschlossene Einheit), das sich räumlich über zwei oder mehrere Gemeinden erstreckt, bildet eine mehrgemeindliche Betriebsstätte. Den einzelnen Teilen in den verschiedenen Gemeinden kann, muss aber nicht notwendigerweise für sich allein die Betriebsstätteneigenschaft zukommen. Entscheidend ist, dass die Gesamtheit der Teile das Bild einer wirtschaftlich geschlossenen Einheit bietet (Otto Taucher, Kommunalsteuer Kommentar, § 10, Tz 6, 1. Absatz).

Nach § 30 BAO kommt bei Eisenbahnunternehmen, Bergbauunternehmen und bestimmten Versorgungsunternehmen nicht allen festen örtlichen Anlagen und Einrichtungen Betriebsstätteneigenschaft zu. So sind etwa Schienenstränge (Seile), unterirdische Anlagen und werkseigene Versorgungsleitungen davon normativ ausgenommen. Daraus folgt aber nicht, dass die etwa durch Schienen, unterirdische Stollen, Leitungen etc verbundenen Anlagen und Einrichtungen, die mit den Schienen, etc verbunden eine einheitliche Betriebsstätte bilden, diese Eigenschaft als einheitliche Betriebsstätte verlieren würden (Taucher, § 10 Tz 9, 1. Absatz aaO).

Die räumliche Verbindung kann bei einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte in gewissen Fällen auch dadurch hergestellt werden, dass getrennt liegende Betriebsanlagen durch Schienen, Gleise, Kabel oder in ähnlicher Weise in betriebstechnischer, organisatorischer und

wirtschaftlicher Hinsicht zu einem untrennbaren Ganzen verbunden sind. Dies gilt z.B. für die Versorgungsanlage eines Elektrizitäts (E)-werkes (RFH vom 7. Mai 1940, I 328/39, RStBl. 1940 S. 714), denn bei E-Unternehmen tritt wegen deren Besonderheit der räumliche Zusammenhang in den Hintergrund. Dieser kann vor allem durch Kabelleitungen hergestellt bzw. ersetzt werden.

Selbst dann, wenn bei einem E-Unternehmen, dessen einzelne E-Werke nicht durch betriebseigene Leitungen untereinander verbunden sind (und deren Hauptverwaltung nicht an das an das Verteilernetz des Unternehmens angeschlossen ist), bildet dieses E-Unternehmen eine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte, falls zwischen der Hauptverwaltung und den übrigen Anlagen ein enger organisatorischer, wirtschaftlicher und technischer Zusammenhang besteht (Verwaltungsgerichtshof vom 22. Jänner 1995, 93/15/0114, 0116).

Im Zuge der durch den Vertreter des Finanzamtes (Amtsrat Blasek) am 9. und 10. Juni 1998 erfolgten Betriebsbesichtigung (Zentrale der TK AG, Kraftwerksgruppe GKa in Verbindung mit der Kraftwerksgruppe S, Kraftwerksgruppe G und der Kraftwerksgruppe ZZ wurde Folgendes festgestellt:

" 1.

Die technischen, wirtschaftlichen und organisatorischen Belange werden (in übergeordneten Entscheidungen) von der Zentrale in SB aus "gesteuert" bzw. "veranlasst" (sowohl personell als auch organisatorisch).

Die Entscheidungen in allen grundlegenden Personalangelegenheiten werden von der Direktion in SB getroffen. Die Aufnahme von Personal, auch des in den Kraftwerken eingesetzten Personals, ist der Direktion vorbehalten.

Die Personalverrechnung und Administration, sowie die Führung der Buchhaltung erfolgt zentral in SB.

Für alle Beschaffungen, abgesehen von Kleinbestellungen, ist die Einkaufsabteilung der Direktion SB zuständig.

Alle Werksgruppen sind mit der Direktion in SB elektronisch vernetzt.

Alle wesentlichen Entscheidungen für Investitionen und Instandhaltungen werden von den technischen und kaufmännischen Abteilungen der Direktion in SB vorbereitet und von den zuständigen Organen getroffen.

Die Steuerung des Einsatzes aller Kraftwerke der TW ist die Aufgabe des "Lastverteilers", der seinen Sitz in K hat, aber organisatorisch zur Direktion gehört.

2.

Die Kraftwerksgruppen für sich allein können nicht als "eigenständige mehrgemeindliche Betriebsstätten" angesehen werden, da sie durch gemeinde- bzw. länderübergreifende Stollen und Bachein- und -überleitungen (um einen Ausgleich in den Speichern zu schaffen und die Erzeugungskapazitäten besser nutzen zu können), untereinander verbunden sind.

Der länderübergreifende Zusammenhang zwischen den Kraftwerksgruppen K (Land SB) und G bzw. ZZ (Land Tirol) ergibt sich u.a. durch die Salzachüberleitung (vom Land SB weg) in den Durlaßbodenspeicher (im Land Tirol). Die Landesgrenze zwischen SB und Tirol geht überdies durch den Stauraum des Durlaßbodenspeichers.

Der länderübergreifende Zusammenhang der Kraftwerksgruppe K (Land Salzburg) mit der im Land Kärnten liegenden Gemeinde HE liegt darin begründet, dass im Gemeindegebiet von HE nicht nur die Bachfassung der MO und des L es, sondern auch der Speicher MA liegt....".

Aus diesen Feststellungen ist nun zweifelsfrei erkennbar, dass die Gemeinden SB , FU /GL , K , KR , N , P , SCH /Pg., V /Pg., TA , W /Pg., B , F , G , GB , H , M , R , T und HE als ein in organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Hinsicht bestehendes einheitliches Ganzes anzusehen sind, wobei einerseits auf die gemeinde- bzw. länderübergreifenden Verbindungen technischer Art (siehe obenstehender Punkt 2) hingewiesen wird und andererseits jene Steuerungsfunktion zu nennen ist, die der in Salzburg gelegenen Zentrale zukommt; dabei ist nicht nur die organisatorische und wirtschaftliche Leitungsfunktion maßgeblich (vgl. obenstehenden Pkt. 1) sondern auch die technische Koordinierung durch die Zentrale, die insbesondere durch die elektronische Vernetzung der Direktion in SB mit allen Werksgruppen sichergestellt ist.

Diese zwischen der Zentrale in SB und den oben genannten Werksgruppen bestehende organisatorische, technische und wirtschaftliche Einheit begründet aber auch schon deshalb eine mehrgemeindliche Betriebsstätte, weil dieser enge Zusammenhang zwischen den einzelnen Einrichtungen der Betriebsstätte eine unabdingbare Voraussetzung für die Durchführung der Aufgaben des Unternehmens darstellt (vgl. in diesem Zusammenhang: Taucher, § 10 Tz 8, letzter Absatz aaO).

Die Stadt SB beruft sich in ihrer Berufung darauf, dass bislang, zuletzt im Wege eines Zerlegungsbescheides vom 4. Juni 1996, von selbstständigen Betriebsstätten ausgegangen worden ist und auch die Verwaltung der TK AG in Wien, vergleichbar mit jener in der Stadt SB , als selbständige Betriebsstätte gelte.

Dem ist entgegen zu halten, dass in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen in WI weder der Sitz noch die Geschäftsleitung gewesen ist und eine Einbindung in die mehrgemeindliche Betriebsstätte schon deshalb verfehlt gewesen wäre, weil, wie auch die VAH im Zuge der

Eingabe vom 14. September 2004 dartut, in Wien weder eine Dienststelle noch Anlagen bestanden und keine Mitarbeiter beschäftigt waren.

Das Unternehmen nahm in dem besagten Schreiben auch zur Berufungseinwendung der Stadt SB Stellung, wonach an die nicht der mehrgemeindlichen Betriebsstätte angehörenden Gemeinden ZA , MU , SCHW , WE , PW und WI Kommunalsteuer entrichtet worden seien und betonte , die Zahlungen seien im Zusammenhang mit Personalabstellungen zu Fremdbaustellen, Bauleitungen und Schwesterngesellschaften erfolgt, die keinerlei Bezug zu der TK AG aufwiesen. Zusätzlich habe es sich dabei um temporär begrenzte bzw. sich ständig ändernde Einsätze von Mitarbeitern in einer Art Personalleasing gehandelt.

Die weitere Einwendung der Bw., die angestellten Ermittlungen seien gemeindeweise darzustellen und zu erläutern gewesen, weshalb die einzelnen Gemeinden zur mehrgemeindlichen Betriebsstätte der Tauernkraftwerke zählten, geht aber schon deshalb ins Leere, weil für die Stadt SB nur die Frage maßgeblich ist, ob die in ihrem Gemeindegebiet gelegene Zentrale zu Recht der mehrgemeindlichen Betriebsstätte zugeordnet wurde. Dies ist aber, auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2001 wird verwiesen, hinlänglich dargelegt worden. Die Stellung sonstiger in anderen Gemeinden gelegener Betriebsanlagen innerhalb der mehrgemeindlichen Betriebsstätte berührt jedoch nur die Parteistellung dieser „sonstigen“ Gemeinden, kann aber die Frage nicht beantworten, ob die Unternehmenszentrale in der SSB zu Recht als Teil der mehrgemeindlichen Betriebsstätte behandelt worden ist.

Die diesbezügliche Einwendung der Bw. wurde auch dem Unternehmen mit dem Ersuchen um Stellungnahme zur Kenntnis gebracht, wobei u.a. um Klarstellung dahingehend ersucht wurde, ob die als Teil der mehrgemeindlichen Betriebsstätte genannten Gemeinden in organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Art ein einheitliches Ganzes, eine wirtschaftlich geschlossene Einheit bildeten, wobei insbesondere die Art der technischen Verbindungen und Vernetzungen der einzelnen Betriebsanlagen zueinander, auch bezugnehmend auf die jeweiligen Gemeinden, dargestellt werden möge. Insbesondere möge auch dargestellt werden, wie die Betriebsanlage in SB , die im Wesentlichen die Verwaltung beherberge, in dieses wirtschaftliche Ganze eingebunden sei.

In der Anfragenbeantwortung vom 14. September 2004 verwies das Unternehmen auf die Tz 3 der Berufungsvorentscheidung, woraus hinlänglich das Vorliegen einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte hervorgehe sowie der Umstand, dass bestimmte andere Gemeinden nicht in die mehrgemeindliche Betriebsstätte einbezogen worden seien. Den ausführlichen und judikaturmäßig untermauerten Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung sei daher nichts hinzuzufügen.

Diese Ausführungen des mit der Sachlage am besten vertrauten Unternehmens bestätigen somit die auf Basis von Erhebungen des Finanzamtes an Ort und Stelle getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, weshalb in den Jahren 1994 und 1995 vom Vorliegen einer mehrgemeindliche Betriebsstätte im Ausmaß der Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2001 ausgegangen werden muss, während die Einwendungen der Stadt SB keine sachlichen Argumente dafür liefern, dass die Betriebsanlagen in der SSB nicht Bestandteil der mehrgemeindlichen Betriebsstätte gewesen sind. Dies allein schon deshalb, weil der enge Zusammenhang zwischen den einzelnen Einrichtungen der Betriebsstätte – und somit auch der in SB gelegenen Zentrale - eine unabdingbare Voraussetzung für die Durchführung der Aufgaben des Unternehmens darstellt. Die Möglichkeit die unternehmerischen Aufgaben auch ohne diesen Zusammenhang zwischen den einzelnen Anlagen des Unternehmens und insbesondere der Zentrale in SB ungeschmälert erfüllen zu können, wurde aber auch seitens der Bw. nicht in Betracht gezogen.

Die Stadt SB macht in der Berufungsschrift auch die falsche Bezeichnung des Abgabepflichtigen geltend, da zufolge einer per 1. Jänner 1999 wirksam gewordenen Fusion die VAH ab diesem Stichtag als Rechtsnachfolgerin der TK AG gelte, wobei auch der Firmensitz von SB nach WI verlegt worden ist.

Hiezu ist lediglich festzuhalten, dass Bescheidadressat nicht das Unternehmen, dessen kommunalsteuerliche Bemessungsgrundlage zu zerlegen war, ist, sondern die Stadt SB , weshalb insoweit eine zu einer Bescheidaufhebung führende Rechtswidrigkeit nicht vorliegt. Der Mangel des nicht aktuellen Firmenwortlauts ist diesfalls sanierbar, was im Zuge der hier vorliegenden Berufungsentscheidung erfolgt.

Soweit die Bw. allerdings bemängelt, die Kommunalsteuer und nicht die kommunalsteuerliche Bemessungsgrundlage sei zerlegt worden, ist ihr beizupflichten. Dieser Mangel ist aber gleichermaßen im Wege der nunmehrigen Berufungsentscheidung sanierbar, da der Spruchfehler nicht dem Fehlen eines Spruches gleichkommt und im Übrigen aus der als Ergänzung zum Bescheid nachgereichten berichtigten Ermittlung der Zerlegungsschlüssel und der darin enthaltenen gemeindeweise aufgeteilten Lohnsummen schlüssig hervorgeht, wie hoch die jeweiligen Anteile an der jeweiligen Kommunalsteuerbemessungsgrundlage waren.

Dieser Formalmangel der angefochtenen Bescheide ist auch nicht als wesentlicher Verfahrensmangel zu beurteilen, da bei Unterlassung dieses Verfahrensmangels ein im Spruch anders lautender Bescheid nicht hervorgekommen wäre.

Was den weiteren Einwand der Bw. betrifft, dem Bescheid sei nicht zu entnehmen, welche Gemeinden den Antrag gem. § 10 Abs. 4 KommStG gestellt hätten und welche berechtigten Interessen hiebei dargetan worden seien, so ist darauf zu verweisen, dass dieser allfällige

Begründungsmangel mit der hier ergehenden Berufungsentscheidung beseitigt wird. Zu Beginn der Sachverhaltsdarstellung wurde zu diesem Zweck auf die Anträge der Gemeinden B , F , G und T hingewiesen, sowie auf die in den Anträgen dargetane Auffassung, der derzeit vom Unternehmen durchgeführte Zerlegungsmodus nach Lohnsummen in den Betriebsstätten führe zu einem für die Gemeinden unbilligen Ergebnis. Stellt aber eine Gemeinde die Rechtmäßigkeit einer vom Unternehmen erfolgten Zerlegung der kommunalsteuerlichen Bemessungsgrundlagen in Frage und beantragt sie einen anderen Zerlegungsmodus, so wird dadurch ein berechtigtes Interesse der Gemeinde an der Zerlegung im Sinne des § 10 Abs. 4 KommStG dargetan. Dies deshalb, weil nach Lehre und Judikatur ein berechtigtes Interesse immer dann gegeben ist, wenn über die Höhe des Zerlegungsanteils zwischen dem Steuerschuldner (dem Unternehmer) und einer erhebungsberechtigten Gemeinde Uneinigkeit besteht (vgl. Taucher, § 10 Tz 23 aaO). Anträge von Gemeinden, die berechtigten Interessen dartun, sind somit gegeben, die Erlassung der bekämpften Zerlegungsbescheide ist daher zu Recht erfolgt.

Gegen den vom Finanzamt gewählten Zerlegungsmodus wurde unter Bezugnahme auf die in den Vorjahren erfolgten Zerlegungen vorgebracht, dass die einvernehmliche Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages in den Vorjahren keine Relevanz für Zerlegungen nach dem KommStG aufweise, da sich ab 1994 die bislang durch das Gewerbesteuergesetz (GewStG) geprägte Rechtslage geändert habe, nunmehr anstatt einer Objektsteuer eine Subjektsteuer vorliege, und demnach die Grundlagen für die ab 1994 vorzunehmenden Zerlegungen neu zu ermitteln gewesen wären. Insbesondere wurde angemerkt, dass in Anbetracht der in erheblichem Umfang von der Gemeinde zu tragenden Folgekosten für die Arbeitnehmer der Betriebsstätte die Zahl der Arbeitnehmer einer Betriebsstätte und somit der jeweiligen Lohnsumme gegenüber allen anderen Zerlegungsfaktoren der Vorrang einzuräumen sei. Dies insbesondere auch deshalb, weil im Zuge der Errichtung der Kraftwerke eine Verbesserung der Infrastruktur erfolgt sei (Straßen, Wege und Brücken), was für den Fremdenverkehr von enormen Bedeutung gewesen sei und zum Wohlstand der Kraftwerksgemeinden beigetragen habe.

Die Bw. habe sich auch im Zuge eines Augenscheins davon überzeugen können, dass die Umwelteingriffe vielfach durch aufwendige Regulierungs- und Rekultivierungsmaßnahmen im Kraftwerksbereich minimiert worden seien und gerade dadurch auch ein Schutz gegen Hochwässer, Vermurungen und auch Lawinen gegeben seien. Der Zerlegungsanteil „Regelarbeitsvermögen“ in Höhe von 30 %, der einen Ausgleich für die Beeinträchtigung der Umwelt durch Kraftwerke und deren Infrastruktur schaffen solle, sei daher bei weitem zu hoch gegriffen.

Weiters wurde vorgebracht, dass eine Einbindung der über keine Dienstnehmer an den jeweiligen Betriebsstätten verfügenden Gemeinden FU /GL , KR , N , P , V im PO , W , H , T und HE nur dann rechtmäßig gewesen wäre, wenn andere erhebliche Lasten vorlägen, die eine Einbindung dieser Gemeinden in die mehrgemeindliche Betriebsstätte rechtfertigten.

Vorerst ist festzuhalten, dass die Kommunalsteuerpflicht nach § 1 KommStG nicht an den Gewerbebetrieb sondern an den Unternehmensbegriff im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anknüpft, wobei aber entgegen der Auffassung der Bw. die Kommunalsteuer wie die bis 1993 in Geltung gestandene Gewerbesteuer eine Objektsteuer darstellt, welche zwar die Höhe der Arbeitslöhne als Bemessungsgrundlage kennt, doch an den Begriff der Betriebsstätte anknüpft (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 28. März 2001, Zl. 96/13/0018).

Beizupflichten ist allerdings dem Einwand der Bw., die für die Gewerbesteuerzerlegung Anwendung gefundenen Zerlegungskriterien könnten für die hier ggstl. Jahre nicht ungeprüft übernommen werden. Dies aber nicht deshalb, weil für Bereich der Kommunalsteuer andere Beurteilungen anzustellen wären, wie für den Bereich der seinerzeitigen Gewerbesteuer, sondern allein deshalb, weil die maßgeblichen Verhältnisse jährlich und somit auch für die Jahre 1994 und 1995 eigenständig zu erheben und zu beurteilen waren, was im Zuge der Zerlegungsbescheide vom 8. Jänner 2001, auf deren umfangreichen Begründungen hingewiesen wird, erfolgte.

Beim Ansatz der einzelnen Zerlegungskriterien wurden allerdings in Abweichung von den in den bekämpften Bescheiden herangezogenen Zerlegungsgrundlagen jene Gemeindelasten berücksichtigt, die mit dem Wohnen der Dienstnehmer in den Gemeinden der mehrgemeindlichen Betriebsstätte im Zusammenhang standen. Der Faktor „Dienstnehmer“ nach Maßgabe des Wohnsitzes stellt nämlich nach Lehre und Rechtsprechung unbestrittenermaßen einen geeigneten Maßstab für die Zerlegung dar, dem im Zerlegungsverfahren wesentliche Bedeutung beizumessen ist (Verwaltungsgerichtshof vom 12. November 1990, 89/15/0081, ÖStZ 1991, 387).

Gleichermaßen wurde auch das Tätigwerden der Dienstnehmer in den einzelnen Gemeinden berücksichtigt, da aus dem Sachverhalt hervorgeht und auch von den Gemeinden in ihren Eingabe dargetan wurde, dass dieses tatsächliche Tätigwerden der Arbeitnehmer als Parameter für die Bestimmung der durch die mehrgemeindliche Betriebsstätte erwachsenden kommunalen Lasten angesehen werden muss (vgl. auch Verwaltungsgerichtshof vom 21. Oktober 1999, 98/15/0015).

Das dabei gewählte prozentuale Ausmaß von jeweils 30 % berücksichtigt beide Faktoren im gleichen Ausmaß und führt zu einer Gesamtberücksichtigung des Faktors Dienstnehmer im

Ausmaß von insgesamt 60 %, einem Ausmaß übrighens, das der Verwaltungsgerichtshof im vorhin genannten Erkenntnis unbeanstandet gelassen hat.

Der Zerlegungsanteil Anlagenwerte hatte gleichermaßen Berücksichtigung zu finden, weil dieser Faktor jene Belastungen berücksichtigen soll, die durch die Existenz von betrieblichen Anlagen im Gemeindegebiet entstehen und von Lehre und Judikatur stets als geeigneter Faktor für die Zerlegung der kommunalsteuerlichen bzw. lohnsummensteuerlichen Bemessungsgrundlage angesehen wurden.

Wenn nun seitens der SSB dargetan wird, die seitens des Unternehmens geschaffene Infrastruktur habe den Gemeinden erhebliche Vorteile gebracht und deren Fremdenverkehr gefördert, so trifft dieser betraglich nicht konkretisierte Einwand wohl dem Grunde nach zu, vermag aber nicht in Abrede zu stellen, dass bestimmte Belastungen der Gemeinden durch diese Unternehmensleistungen nicht abgegolten werden. Dies vor allem schon deshalb, weil derartige Anlagen den Gemeinden die entsprechenden Grundstücksflächen der Disposition und der anderweitiger Nutzung entziehen und unabhängig von den in Einzelfällen hervortretenden Vorteilen jedenfalls eine Beeinträchtigung des Sommer- und Winterfremdenverkehrs gegeben ist. Zudem werden die vom Unternehmen geschaffenen Infrastruktureinrichtungen nur teilweise von diesen erhalten, was regelmäßige Ausgaben der entsprechenden Gemeinden bedingt.

Der für das Zerlegungskriterium Anlagenwerte gewählte Ansatz von 20 % bewegt sich zudem in dem Bereich, der von Lehre und Judikatur regelmäßig als für dieses Kriterium angemessen angesehen wird, weshalb der Senat diese Gewichtung als sachgerecht beurteilt und den in Rede stehenden Zerlegungen zu Grunde gelegt hat.

Was nun schließlich den Zerlegungsfaktor "Regelarbeitsvermögen" betrifft, so ist dessen Berücksichtigung in einem höheren Ausmaß als jenem in der Berufung der Gemeinde Salzburg genannten, schon dadurch gerechtfertigt, dass Kraftwerksanlagen erhebliche Einschnitte in die Landschaft bedeuten und geeignet sind, den Fremdenverkehr, der in den maßgeblichen Regionen eine dominante Stellung einnimmt, erkennbar zu beeinträchtigen. Die dagegen ins Treffen geführten Regulierungs- und Rekultivierungsmaßnahmen sind aber nur geeignet diese Gemeindelasten zu minimieren, nicht aber auszugleichen. Darüber hinaus übersieht die einschreitende Gemeinde Salzburg, dass die betroffenen Gemeinden in hohem Ausmaß Fremdenverkehrsgemeinden waren und sind, die ohne die Tauernkraftwerke Tourismuseinnahmen erzielt hätten, die nunmehr nicht mehr erzielbar sind.

Dabei ist neben dem Sommertourismus, der nunmehr fraglos auch die Kraftwerksbauten zum Ziel hat, der Wintertourismus zu beachten, für den ein namhafter Ausgleich von

Gemeindebelastungen durch entsprechende Tourismuseinnahmen aus dem Besuch der Kraftwerksbauten wohl nicht erfolgt.

Zudem ist auch davon auszugehen, dass jene seitens der Stadt SB im Zusammenhang mit den TKn gesehenen Tourismuseinnahmen nicht ausschließlich oder überwiegend durch den Besuch dieser Anlagen bedingt sind, sondern durch Inanspruchnahme anderer Tourismusangebote, weshalb diese Einnahmen, zumindest im überwiegenden Ausmaß, auch dann gemacht worden wären, wenn die in Rede stehenden Kraftwerksbauten nicht bestünden.

Was schließlich das Vorbringen der Stadt SB betrifft, eine Gemeinde ohne Dienstnehmer der jeweiligen Betriebsstätte könnte nur dann in die mehrgemeindliche Betriebsstätte eingebunden werden, wenn ihr aus der Betriebsstätte entsprechende erhebliche Lasten erwachsen, so ist vorerst festzuhalten, dass für dieses behauptete Erfordernis einer "erheblichen" Belastung eine entsprechende gesetzliche Grundlage nicht vorliegt. Vielmehr haben Gemeinden dann an einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte Anteil, wenn sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden erstreckt und in der jeweiligen Gemeinde Anlagen vorhanden sind, die Bestandteil dieser mehrgemeindlichen Betriebsstätte sind. Ob in der einzelnen Gemeinde dem Betriebsstättenanteil zuordenbare Dienstnehmer tätig sind, ist hiebei nicht von entscheidender Bedeutung.

Im vorliegenden Fall kommt aber der Einwendung der SSB Relevanz schon deshalb nicht zu, weil die seitens der Bw. genannten Gemeinden – mit Ausnahme der Gemeinden W und HE – Wohnsitzgemeinden von Dienstnehmern der mehrgemeindlichen Betriebsstätte sind und zumindest in der Gemeinde HE Anlagen bestehen, die selbst nach der Auffassung der Bw. eine "erhebliche" Belastung der Gemeinde darstellen (Speicher MA , Bachfassung der MO und des Les). Die Gemeinde W rekrutiert ihren Anteil von bisher 0,78 % und 0,77 % (1994 und 1995) aber ausschließlich aus dem "Regelarbeitsvermögen", an dem der Stadt SB überhaupt kein Anteil zukommt. Der Anteil der SSB an den kommunalsteuerlichen Bemessungsgrundlagen würde sich daher auch dann nicht verändern, wenn die Gemeinde W /PO . nicht als Teil der mehrgemeindlichen Betriebsstätte angesehen würde. Die Gemeinde SB ist daher durch den Umstand, dass die in der Gemeinde W /PO . befindlichen Anlagen der VAH als solche der mehrgemeindlichen Betriebsstätte behandelt wurden und entsprechende Zerlegungsanteile zum Ansatz kamen, nicht beschwert. Gleiches gilt im Übrigen auch für die Gemeinde KR , die im Jahr 1995 über keine Dienstnehmeranteile verfügte und gleichermaßen, wie die Gemeinde W , über das Regularbeitsvermögen Anteil an der kommunalsteuerlichen Bemessungsgrundlage hatte.

Die Gemeinde K beantragt in ihrer Berufung vom 2. Februar 2001 die Zerlegungskriterien Lohnsummen mit 50 %, Anlagenwerte mit 10 %, Grundstücke mit 30 % und Regelarbeitsvermögen mit 10 % in Ansatz zu bringen, wobei insbesondere gegen die angefochtenen Bescheide vorgebracht wird, diese hätten das auch im Erlass zum KommStG genannte Kriterium "Bebaute und unbebaute Betriebsflächen" unberücksichtigt gelassen, wiewohl der Grundstücksanteil der Gemeinde K 40,38 % der Gesamtgrundstücksfläche der mehrgemeindlichen Betriebsstätte ausmache. Die Nichtberücksichtigung dieses Zerlegungsfaktors benachteilige daher die Gemeinde K bei einem Zerlegungsverfahren ganz erheblich.

Dem ist vorerst entgegenzuhalten, dass bei einer Zerlegung ein Faktor "Flächenverhältnisse" jedenfalls dann ausscheiden muss, wenn damit keine (besonderen) Gemeindelasten verbunden sind. Entsprechende besondere Gemeindelasten, die in Verbindung mit den seitens der Bw. eingewendeten Grundstücksflächen stehen, wurden jedoch nicht geltend gemacht. Darüber hinaus erscheint der hohe Grundstücksanteil der Gemeinde K (40,38 %) darauf hinzuweisen, dass die Grundstücksflächen im Rahmen der mehrgemeindlichen Betriebsstätte in den einzelnen Gemeinden mit sehr unterschiedlicher Intensität genutzt werden, weshalb dieser Zerlegungsmaßstab nicht geeignet scheint, einen sachgerechten Maßstab für die Zerlegung der Bemessungsgrundlage auf die beteiligten Gemeinden zu bilden (vgl. Fellner, Kommunalsteuergesetz 1993, 2. Aufl., § 10, Tz 13).

Zudem liegt bezüglich der Grundstücksflächen nur jene Aufstellung vor, die die Gemeinde K im Zuge der Berufungsschrift vom 2. Februar 2001 vorgelegt hat (Liegenschaftsverzeichnis: Stand 3. Februar 1997) und die nur die Grundstücksflächen der Gemeinden K, sowie der übrigen Sber Gemeinden in drei Teilsummen und der Kärntner und Tiroler Gemeinden in je einem Betrag ausweisen. Eine für die allfällige Berücksichtigung dieses Zerlegungskriteriums erforderliche Aufteilung der Grundstücksflächen auf jede einzelne Gemeinde der mehrgemeindlichen Betriebsstätte konnte jedoch weder die Gemeinde K noch das Unternehmen selbst, wiewohl wiederholt dazu aufgefordert, erbringen. Weitere Erhebungshandlungen – allenfalls durch Prüfungsorgane der Finanzverwaltung – waren aber schon deshalb nicht geboten, weil, wie oben dargetan, diese Grundstücksflächen keinen sachgerechten Maßstab für die Zerlegung der Bemessungsgrundlage auf die beteiligten Gemeinden bilden.

Bemerkt wird weiters, dass derartige Erhebungen in Anbetracht der doch weit zurückliegenden Zeiträume und der wohl nicht mehr greifbaren Unterlagen im Wege der Schätzung erfolgen müssten, also einen Verwaltungsaufwand nach sich zögen, der im Widerspruch zu dem vom Verwaltungsgerichtshof wiederholt bestätigten Grundsatz, wonach

bei der Zerlegung nur eine billige, globale Abwägung der konkreten Verhältnisse des Einzelfalles vorzunehmen ist, stünde.

Die Gemeinde K wendet gegen die Zerlegungsbescheide vom 8. Jänner 2001 weiters ein, dass sie durch eine Anlagenwertquote von 20 % benachteiligt werde, weil es unbillig bzw. zumindest problematisch erscheine, die schon lange bestehenden "Nachkriegsanlagen" von K mit ihren niedrigen, historischen Errichtungskosten mit den relativ neuen Anlagen z.B. im Z in Relation zu setzen.

Zu dieser Einwendung ist vorerst festzuhalten, dass in der Judikatur neben dem Faktor "Arbeitnehmer" der Zerlegungsfaktor "Betriebsanlagen" stets Anwendung gefunden hat und diese Zerlegungsgröße seitens der Bw. auch nicht dem Grunde nach sondern nur hinsichtlich des Ausmaßes angefochten und deren Berücksichtigung nur im Ausmaß von 10 % beantragt wird.

Dazu ist vorerst festzustellen, dass die Quantifizierung des Zerlegungsmaßstabes von 20 % schon im Hinblick auf jene Gemeinden geboten war, die neben dem Zerlegungsfaktor "Betriebsanlagen" über keine anderen nennenswerte Zerlegungsfaktoren verfügen, jedoch durch diese Anlagen entsprechenden Belastungen ausgesetzt sind. Zum andern ist der Umstand, dass ältere Anlagen auf Grund seinerzeit geringerer Anschaffungskosten mit niedrigerem Werte zu Buche stehen wie neuere Anlagen, jedem Zerlegungsverfahren, das Anlagenwerte berücksichtigt, immanent. Der Versuch entsprechende Verkehrswerte bzw. Wiederbeschaffungswerte für die Jahre 1994 und 1995 in Ansatz zu bringen, würde jedoch einen mit der Zielsetzung einer billigen, globalen Abwägung der Verhältnisse unvereinbare erhebliche Verwaltungskosten bedingen. In diesem Zusammenhang wurde auch seitens der VAH fermündlich klargestellt (Dr.H.), dass seitens des Unternehmens die Ermittlung dieser Wertansätze mangels personeller Ressourcen nicht ins Auge gefasst werden könne.

Soweit allerdings solche Altanlagen emissionsträchtiger und umweltbelastender sein sollten als Neuanlagen, ist diesem Umstand durch die Berücksichtigung des Regelarbeitsvermögens, das eine wichtige Rechengröße für den Faktor

Umwelteinflüsse darstellt, und zwar im Ausmaß von 20 %, hinlänglich Rechnung getragen.

Die Zerlegung der kommunalsteuerlichen Bemessungsgrundlagen hatte daher auf Basis folgender Berechnungen zu erfolgen:

Dienstnehmer der mehrgemeindlichen Betriebsstätte, nach Wohnorten aufgegliedert:

Gemeinde	Anzahl 1994	%	Anzahl 1995	%
B	09	01,96	12	02,76
F	25	05,43	24	05,52
G	07	01,52	07	01,61
GB	01	00,22	01	00,23

H	01	00,22	01	00,23
M	70	15,22	68	15,63
R	11	02,39	10	02,30
T	01	00,22	01	00,23
SB	112	24,35	102	23,45
V	02	00,43	01	00,23
SCH	36	07,83	32	07,35
TA	05	01,09	05	01,15
K	129	28,04	121	27,82
FU	01	00,22	01	00,23
P	35	07,60	35	08,04
N	14	03,04	14	03,22
KR	01	00,22	00	00,00
W	00	00,00	00	00,00
HE	00	00,00	00	00,00
	460	100,00	435	100,00

Prozentuale Aufteilung 1994 auf die Gemeinden nach Zerlegungskriterien:

Gemeinde	DN-DO %)	DN-WO %)	AW %)	RAV %)	DN-DO 30%	DN-WO 30%	AW 20%	RAV 20%	% Gesamt
SB	38,24	24,35	01,05	00,00	11,47	07,30	0,21	0,00	18,98
FU	00,00	00,22	00,27	01,47	00,00	00,07	0,05	0,29	00,41
K	32,09	28,04	18,62	22,84	09,63	08,41	3,72	4,57	26,33
KR	00,00	00,22	00,00	03,84	00,00	00,07	0,00	0,77	00,84
N	00,00	03,04	00,44	01,21	00,00	00,91	0,09	0,24	01,24
P	00,00	07,60	00,53	00,31	00,00	02,28	0,11	0,06	02,45
SCH	04,77	07,83	05,51	00,00	01,43	02,35	1,10	0,00	04,88
V /Pg.	00,00	00,43	05,37	00,00	00,00	00,13	1,07	0,00	01,20
TA	00,21	01,09	01,48	00,00	00,06	00,32	0,30	0,00	00,68
W /Pg.	00,00	00,00	00,00	02,58	00,00	00,00	0,00	0,52	00,52
B	02,48	01,96	31,86	15,24	00,75	00,59	6,37	3,05	10,76
F	02,70	05,43	11,33	20,95	00,81	01,63	2,27	4,19	08,90
G	00,35	01,52	06,72	10,81	00,10	00,45	1,34	2,16	04,05
GB	00,16	00,22	01,99	00,32	00,05	00,07	0,40	0,06	00,58
H	00,00	00,22	00,03	00,00	00,00	00,07	0,01	0,00	00,08
M	14,58	15,22	10,73	13,10	04,37	04,56	2,15	2,62	13,70
R	04,43	02,39	02,63	00,00	01,33	00,72	0,53	0,00	02,58
T	00,00	00,22	00,31	02,90	00,00	00,07	0,06	0,58	00,71
HE	00,00	00,00	01,12	04,44	00,00	00,00	0,22	0,89	01,11

*) DN-DO = Dienstnehmer – Dienstort

**) DN-WO = Dienstnehmer - Wohnort

***) AW = Anlagenwerte

****) RAV = Regelarbeitsvermögen

Beim Regelarbeitsvermögen per 1.1.1994 wurden die Werte aus der Aufstellung 1995 (vgl. Berufungsvorentscheidungen), da auf zwei Kommastellen gerechnet und damit genauer, herangezogen.

Aufteilung der Bemessungsgrundlage 1994 auf Gemeinden (Gesamtlohnsumme):

Gemeinde	%	Anteil an der Gesamtlohn- summe in S	Anteil an der Gesamtlohn- summe in €
SB	18,98	84.604.950,77	6.148.481,56
FU	00,41	1.827.609,58	132.817,57
K	26,33	117.368.195,60	8.529.479,41
KR	00,84	3.744.370,85	272.114,04

N	01,24	5.527.404,58	401.692,16
P	02,45	10.921.081,63	793.665,95
SCH	04,88	21.753.011,57	1.580.853,00
V /Pg.	01,20	5.349.101,21	388.734,35
TA	00,68	3.031.157,35	220.282,80
W /Pg.	00,52	2.317.943,86	168.451,55
B	10,76	47.963.607,49	3.485.651,29
F	08,90	39.672.500,62	2.883.113,06
G	04,05	18.053.216,57	1.311.978,41
GB	00,58	2.585.398,92	187.888,27
H	00,08	356.606,75	25.915,62
M	13,70	61.068.905,45	4.438.050,44
R	02,58	11.500.567,59	835.778,84
T	00,71	3.164.884,88	230.001,15
HE	01,11	4.947.918,62	359.579,27
	100,00	445.758.434,00 (gerundet)	32.394.528,74

Prozentuale Aufteilung 1995 auf die Gemeinden nach Zerlegungskriterien:

Gemeinde	DN-DO %	DN-WO %	AW %	RAV %	DN-DO 30%	DN-WO 30%	AW 20%	RAV 20%	% Gesamt
SB	39,15	23,45	01,05	00,00	11,74	07,03	0,21	0,00	18,98
FU	00,00	00,23	00,27	01,47	00,00	00,07	0,05	0,29	00,41
K	31,17	27,82	18,62	22,84	09,35	08,35	3,72	4,57	25,99
KR	00,00	00,00	00,00	03,84	00,00	00,00	0,00	0,77	00,77
N	00,00	03,22	00,44	01,21	00,00	00,97	0,09	0,24	01,30
P	00,00	08,04	00,53	00,31	00,00	02,41	0,11	0,06	02,58
SCH	04,67	07,35	05,51	00,00	01,40	02,20	1,10	0,00	04,70
V /Pg.	00,00	00,23	05,37	00,00	00,00	00,07	1,07	0,00	01,14
TA	00,13	01,15	01,48	00,00	00,04	00,34	0,30	0,00	00,68
W /Pg.	00,00	00,00	00,00	02,58	00,00	00,00	0,00	0,52	00,52
B	02,69	02,76	31,86	15,24	00,81	00,83	6,37	3,05	11,06
F	02,93	05,52	11,33	20,95	00,88	01,66	2,27	4,19	09,00
G	00,37	01,61	06,72	10,81	00,11	00,48	1,34	2,16	04,09
GB	00,18	00,23	01,99	00,32	00,06	00,07	0,40	0,06	00,59
H	00,00	00,23	00,03	00,00	00,00	00,07	0,01	0,00	00,08
M	14,57	15,63	10,73	13,10	04,37	04,69	2,15	2,62	13,83
R	04,14	02,30	02,63	00,00	01,24	00,69	0,53	0,00	02,46
T	00,00	00,23	00,31	02,90	00,00	00,07	0,06	0,58	00,71
HE	00,00	00,00	01,12	04,44	00,00	00,00	0,22	0,89	01,11

Prozentuale Aufteilung 1995 auf die Gemeinden nach Zerlegungskriterien:

Gemeinde	%	Anteil an der Gesamtlohn- summe in S	Anteil an der Gesamtlohn- summe in €
SB	18,98	82.238.946,29	5.976.537,30
FU	00,41	1.776.499,89	129.103,28
K	25,99	112.612.761,50	8.183.888,54
KR	00,77	3.336.353,46	242.462,26
N	01,30	5.632.804,54	409.351,87
P	02,58	11.178.950,55	812.406,02
SCH	04,70	20.364.754,87	1.479.964,45
V /Pg.	01,14	4.939.536,29	358.970,10
TA	00,68	2.946.390,07	214.122,52
W	00,52	2.253.121,82	163.740,75
B	11,06	47.922.167,86	3.482.639,76
F	09,00	38.996.339,13	2.833.974,49
G	04,09	17.721.669,67	1.287.883,96
GB	00,59	2.556.426,68	185.782,77
H	00,08	346.634,13	25.190,88
M	13,83	59.924.374,46	4.354.874,13
R	02,46	10.658.999,36	774.619,69
T	00,71	3.076.377,86	223.569,10
HE	01,11	4.809.548,49	349.523,52
		433.292.657 gerundet	31.488.605,39

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Jänner 2005

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: