



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Gemeinden H., 3xxx H., K-Straße, und F., 2xxx F., S-Gasse, gegen die Bescheide betreffend Kommunalsteuer-Zuteilung gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 des Finanzamtes Wien 1/23 für den Zeitraum 2007 bis 2008 betreffend V-AG entschieden:

Der Berufung der Gemeinde H. wird Folge gegeben.

Die Berufung der Stadtgemeinde F. wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 26. Jänner 2009 stellte die Gemeinde H. (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) den Antrag auf Kommunalsteuer-Zuteilung gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993, da insbesondere die Frage zu prüfen sei, ob in H. in den Jahren 2007 und 2008 eine Betriebsstätte der V-AG gegeben sei.

Insbesondere haben drei Außendienstmitarbeiter der V-AG sowie ein sachverständiger Gutachter "privat" die ehemaligen Posträumlichkeiten im Gesamtausmaß von 91 m², bestehend aus drei Räumen und WC, in 3xxx H., K-Straße, angemietet. Diese Büroräume würden täglich von den Mitarbeitern der V-AG benutzt und seien täglich für Kundenbesuche geöffnet. Nach außen hin seien diese Büroräume in H. als Filiale der V-AG gekennzeichnet. Des Weiteren würden sämtliche infrastrukturelle Einrichtungen der Gemeinde H. in Anspruch genom-

men. Nach Auffassung der Gemeinde H. seien sehr wohl die Voraussetzungen einer eigenständigen Betriebsstätte der V-AG in H. gegeben. Es werde daher das Finanzamt um die Prüfung der Frage ersucht, ob eine Betriebsstätte der V-AG in H. vorliege.

Die V-AG sei der Aufforderung der Bw., Kommunalsteuer zu entrichten, mit dem Hinweis nicht nachgekommen, dass die Büroräume in 3xxx H., K-Straße, "privat" von drei Außendienstmitarbeitern und einem sachverständigen Gutachter angemietet worden seien. Organisatorisch seien diese drei Außendienstmitarbeiter dem Regionalen Servicecenter F. zugeordnet, wo sie an ihren Dienstbesprechungen teilnehmen, ihre Vorgesetzten treffen und wo für sie auch Kommunalsteuer abgeführt werde. Nach der Rspr des VwGH seien Außendienstmitarbeiter eines Versicherungsunternehmens jener Geschäftsstelle zuzurechnen, in deren Einzugsbereich sie eingesetzt seien. Mit der "privaten Miete" dieser Büros in H. habe die V-AG aber keine Geschäftsstelle in H. eröffnet.

Mit Zuteilungsbescheiden vom 11. August 2009 teilte das Finanzamt die Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen der Jahre 2007 und 2008 wie folgt zur Gänze der Stadtgemeinde F. zu:

Bezeichnung:	2007	2008
Stadtgemeinde F.:	1.292.953,49 €	1.366.625,06 €
Gemeinde H.:	0,00 €	0,00 €

Begründend wurde ausgeführt, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte in H. durch die V-AG nicht gegeben seien, da die Außendienstmitarbeiter dieses Versicherungsunternehmens den Mietvertrag auf eigene Rechnung abgeschlossen haben. Somit sei eine Verfügungsgewalt der V-AG über diese Räumlichkeiten nicht gegeben. Da diese drei Außendienstmitarbeiter organisatorisch dem "Servicecenter F." zugeordnet seien, diese dort auch an Dienstbesprechungen teilnehmen und den Weisungen der Vorgesetzten in F. zu folgen verpflichtet seien, seien die Bezüge dieser Außendienstmitarbeiter jener Geschäftsstelle zuzuordnen, in deren Einzugsbereich sie tätig seien bzw. wohin die engere Beziehung bestehe. Aufgrund der von der V-AG präsentierten Unterlagen sei dies die Betriebsstätte der Stadt F..

Gegen die Kommunalsteuer-Zuteilungsbescheide vom 11. August 2009 wurde seitens der Bw. mit Eingabe vom 14. August 2009 fristgerecht berufen und beantragt, den "Filialbetrieb" der V-AG in H. als eigene Betriebsstätte anzuerkennen.

Nach den Ausführungen der Bw. seien die Büroräumlichkeiten in H. als Kundenservice-Center eingerichtet, optisch mit dem Firmenlogo der V-AG gekennzeichnet, ganztägig besetzt und durch Kunden besuchbar. Laufende Werbeaktivitäten zB durch Aufstellen von Werbesegeln usgl. würden optisch eindeutig von der Existenz eines Filialbetriebes der V-AG zeugen. Es

handle sich somit um eine feste örtliche Anlage, welche ganzjährig Verwendung finde. Die Situation, dass diese Büroräumlichkeiten nicht im Eigentum der V-AG stehen, sei für die Entscheidung unmaßgeblich. Die in diesem Zusammenhang angesprochene Verfügungsgewalt durch die V-AG scheine in der Duldung

- des Personaleinsatzes durch die V-AG in diesen Büroräumlichkeiten und
- in der äußerlich optischen Darstellung und Kennzeichnung als Filiale der V-AG

gewährleistet und bestätigt. Dadurch verfüge die V-AG über jene Dispositions- und Verfügungsgewalt, welche für sie zur Verfolgung ihrer wirtschaftlichen Zwecke im Zusammenhang mit dieser Filiale erforderlich sei. Das zeitliche Element der Betriebsstättenzugehörigkeit sei insoweit erfüllt, dass die benützten Büroräumlichkeiten nicht bloß gelegentlich oder vorübergehend benützt werden, da sie von den Mitarbeitern ganzjährig besetzt und für Kunden geöffnet seien.

Die VwGH-Entscheidung vom 26.4.1993, Zl. 92/15/0007, erscheine nach Auffassung der Bw. nicht anwendbar, zumal es sich bei den Mitarbeitern der V-AG nicht um reine Außendienstmitarbeiter handle. Diese Mitarbeiter würden ihre Geschäftsanbahnungen bzw. deren Serviceleistungen (wie zB Schadensaufnahmen etc.) auch in diesem fix eingerichteten Kundenservice-Center ausüben. Sämtliche infrastrukturelle Einrichtungen der Bw. wie zB Benützung von öffentlichen Parkplätzen und Straßen durch die Dienstnehmer selbst bzw. deren Kundenbesuche etc. in Anspruch genommen und würden zu einer entsprechenden Belastung der Bw. führen. Dies sei als maßgeblicher Grund für die Entscheidung der Betriebsstättenzugehörigkeit zu werten. Es werde daher beantragt, den "Filialbetrieb" der V-AG als eigene Betriebsstätte anzuerkennen und die sich daraus ergebende Kommunalsteuer der Bw. zuzuweisen.

Weitere Erhebungen des Finanzamtes haben in diesem Zusammenhang ergeben, dass nach der von einem der beteiligten Außendienstmitarbeiter, C.P., erteilten Auskunft die V-AG jedem der drei Außendienstmitarbeiter in H. einen monatlichen Bürozuschuss iHv € 150,-- zahle. Hierüber gebe es eine schriftliche Vereinbarung, welche aber nicht vorgelegt worden sei. Schreibtische und Büroschränke würden von der V-AG unentgeltlich zur Verfügung gestellt, die PCs werden durch die Mitarbeiter selbst bezahlt. Der Servicevertrag laufe aber über die V-AG. Alle anderen Büromittel würden durch die drei Außendienstmitarbeiter in H. selbst finanziert. Das WC stehe der gemeinsamen Benützung mit dem Büro des selbständigen Sachverständigen M.A. zur Verfügung. Der Zugang zu den Büroräumlichkeiten des M.A. führe durch das Büro der V-AG.

Der Berufung der Bw. gegen den Kommunalsteuer-Zuteilungsbescheid vom 11. August 2009 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Jänner 2010 Folge gegeben und die Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen der Jahre 2007 und 2008 wie folgt auf die beteiligten Gemeinden F. und H. aufgeteilt:

Zuteilung lt. BVE:	2007	2008
Stadtgemeinde F.:	1.133.905,95	1.143.083,70
Gemeinde H.:	159.047,54	223.541,36
SUMME:	1.292.953,49	1.366.625,06

Begründend wurde in der Berufungsvorentscheidung nunmehr ausgeführt, dass aufgrund der durch das Finanzamt F. vor Ort durchgeführten Erhebungen vom Vorliegen einer kommunalsteuerlichen Betriebsstätte der V-AG auszugehen sei. Das Vorhandensein der kommunalsteuerlichen Betriebsstätte würde sich auf die folgende Feststellungen gründen:

Das Büro werde von den drei Mitarbeitern der V-AG, C.P., S.M. und A.S. betrieben. Diese haben die Räumlichkeiten von der Bw. gemeinsam mit dem selbständigen Sachverständigen, M.A., gemietet. Wohl sei der Mietvertrag ohne Mitwirkung der V-AG abgeschlossen worden, doch bezahle die V-AG jedem der drei beim Unternehmen beschäftigten Personen einen "Bürozuschuss" iHv € 150,--. Schreibtische und Büroschränke würden von der V-AG zur Verfügung gestellt. Computer würden von den Mitarbeitern wohl selbst angeschafft, der Servicevertrag der Geräte laufe aber über die Versicherung. Neben dem Eingang sei ein Firmenschild mit der Bezeichnung "V-Team P./S./M." mit den Öffnungszeiten angebracht.

Im Zuge der Berufungserledigung habe somit der Argumentation der Bw. als Gemeinde H. gefolgt werden können, dass eine Betriebsstätte der V-AG in H. iSd § 4 Abs. 1 KommStG 1993 durch den Personaleinsatz in den Büroräumlichkeiten und der optischen Darstellung und Kennzeichnung als Filiale der V-AG zu sehen sei.

Gegen die Berufungsentscheidung des Finanzamtes stellte die Stadtgemeinde F. mit Eingabe vom 18. Februar 2010 den Antrag auf Entscheidung durch Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dabei wurde beantragt, die stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 27. Jänner 2010 aufzuheben und die Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen der Gemeinde H. mit Null zu bemessen. Dies mit der Begründung, dass das Finanzamt seine Entscheidung auf mangelhaften Ermittlungen aufgebaut und das wesentliche Merkmal für das Vorliegen einer Betriebsstätte, nämlich die gesicherte Verfügungsmacht über Anlagen oder Einrichtungen außer Acht gelassen habe.

Insbesondere könne die Stadtgemeinde F. der Argumentation des Finanzamtes nicht folgen, dass bereits in der Duldung des Personaleinsatzes durch die V-AG in den Büroräumlichkeiten in H. und der optischen Darstellung und Kennzeichnung eine Betriebsstätte der V-AG in H. zu sehen sei.

Nach § 4 Abs. 1 KommStG gelte als Betriebsstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit diene. Die Beziehung zwischen Anlage oder Einrichtung und Unternehmer werde durch das "Dienen" her-

gestellt. Dies könnte nur gegeben sein, wenn das Unternehmen über die Anlagen oder Einrichtungen (nicht nur vorübergehend) verfügen könnte. Diese Verfügungsmacht stelle sich dergestalt dar, dass die zu nutzenden Anlagen oder Einrichtungen dem jeweiligen Unternehmer gehören oder diese ihm sonst zur Verfügung stehen, als gehörten sie ihm. Dazu müsse kommen, dass dem Nutzenden mit der Überlassung eine Rechtsposition eingeräumt werde, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden könne. D.h. das vereinbarte Nutzungsrecht müsse dem Gebrauchsinhaber mindestens das Recht einräumen, einer Zuweisung anderer als der ihm zur Nutzung überlassenen Anlagen oder Einrichtungen zu widersprechen.

Verfügungsgewalt und Rechtsposition würden nach *Mühlberger/Ott* auch bei Geschäftseinrichtungen und Geschäftsstellen von ständigen Vertretern gefordert: Damit aber eine Betriebsstätte des vertretenen Unternehmers durch den Vertreter begründet werde, sei es notwendig, dass eine Geschäftseinrichtung des vertretenen Unternehmens bestehe, die dem ständigen Vertreter zur Ausübung der Tätigkeit des Vertretenen diene. Wenn der Vertreter in Räumlichkeiten, die dem vertretenen Unternehmen nicht gehören, seine Tätigkeit entfaltet, so könne in diesen Räumlichkeiten eine Betriebsstätte des vertretenen Unternehmers nur erblickt werden, falls der vertretene Unternehmer über die Räumlichkeiten eine gewisse nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht habe. Dass der vertretene Unternehmer Eigentümer oder Besitzer (Mieter, Pächter) der Geschäftseinrichtung oder Betriebsräume sei, sei hierbei nicht erforderlich. Des Weiteren müssen dem ständigen Vertreter Einrichtungsgegenstände von wirtschaftlich ins Gewicht fallender Bedeutung überlassen werden, dass sie beim Aufhören des Vertretungsverhältnisses an den vertretenen Unternehmer zurückfallen und das Gebrauchsrecht beendet sei. Die Vollmacht des ständigen Vertreters müsse zwar nicht ähnlich einer Prokura sein, den betreffenden Geschäftszweig aber doch voll umfassen.

Stütze man sich auf die vorstehenden Kommentar-Ausführungen, sei eine Betriebsstätte der V-AG in H. nicht begründet. Mieter der Büroräumlichkeiten seien drei Mitarbeiter der V-AG. Für die Firma liege keine rechtliche oder vertragliche Absicherung vor. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die V-AG ihren "in H. tätigen Mitarbeitern" einen monatlichen Bürozuschuss gewähre. Solche Zuschüsse seien für die Abdeckung allgemeiner Büroaufwendungen gedacht. Eine gesicherte Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten werde mit derartigen Pauschalzahlungen nicht erwirkt.

Gleiches gelte für die im Eigentum der Mitarbeiter stehenden PC-Anlagen. Der auf den Namen der V-AG abgeschlossene Wartungsvertrag vermöge kein Verfügungsrecht über die Anlagen begründen. Dabei sei zu bemerken, dass aus der Begründung nicht hervorgehe, ob die anfallenden Kosten tatsächlich durch die V-AG getragen oder ob der Vertrag aus kostentechnischen Gründen – höhere Rabattgewährung – auf den Namen der V-AG abgeschlossen worden sei.

Für die Begründung einer Betriebsstätte der V-AG in H. müsse bei Vertretern dem ständigen Vertreter Einrichtungsgegenstände von wirtschaftlich ins Gewicht fallender Bedeutung in der Weise überlassen werden, dass sie beim Aufhören des Vertretungsverhältnisses an den vertretenen Unternehmer zurückfallen und das Gebrauchsrecht beendet sei. Ob die von der V-AG zur Verfügung gestellten Büromöbel diesen Kriterien entsprechen, sei vom Finanzamt nicht geprüft worden.

Nach den Angaben der V-AG seien die betreffenden drei Mitarbeiter organisatorisch der Servicestelle in F. zugeteilt. Sie haben dort an Dienstbesprechungen teilzunehmen und seien den Weisungen des dortigen Vorgesetzten zu folgen verpflichtet. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass den betreffenden Mitarbeitern Arbeitsplätze in F. zugewiesen worden seien, die sei jederzeit auch nutzen können. Die Vertragsabschlüsse, die die eigentliche Unternehmensaktivität darstellen, seien an der Betriebsstätte in F. getätigten worden. Dieser Sachverhalt sei im Berufungsverfahren ungeprüft geblieben.

Das Finanzamt habe seine Entscheidung auf mangelhafte Ermittlungen aufgebaut und das wesentliche Merkmal für das Vorliegen einer Betriebsstätte iSd KommStG, nämlich die gesicherte Verfügungsmacht über Anlagen oder Einrichtungsgegenstände, außer Acht gelassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 10 Abs. 5 Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 idF BGBl 819/1993 hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerschuldners oder einer beteiligten Gemeinde das Finanzamt die Bemessungsgrundlage zuzuteilen, wenn zwei oder mehrere Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise für sich in Anspruch nehmen und ein berechtigtes Interesse an der Zuteilung dargetan wird. Der Antrag kann nur bis zum Ablauf von fünfzehn Jahren ab Entstehung der Steuerschuld (§ 11 Abs. 1) gestellt werden. Der Zuteilungsbescheid hat an den Steuerschuldner und die beteiligten Gemeinden zu ergehen. Auf die Zuteilung finden die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung.

Gemäß § 7 Abs. 1 KommStG 1993 unterliegt das Unternehmen der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird.

Als Betriebsstätte gilt nach § 4 Abs. 1 KommStG 1993 jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient. § 29 Abs. 2 und § 30 der Bundesabgabenordnung sind sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei Eisenbahn- und Bergbauunternehmen auch Mietwohnhäuser, Arbeiterwohnstätten, Erholungsheime und dergleichen als Betriebsstätten gelten.

Bemessungsgrundlage ist gemäß § 5 Abs. 1 KommStG idF BGBl I 144/2001 die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen.

Betriebsstätte iSd § 29 Abs. 1 BAO ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient. Nach Abs. 2 leg.cit. gelten insb. als Betriebsstätten

- a) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;
- b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder einem seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen.
- c) Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

Die Höhe der Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen der Jahre 2007 und 2008 ist im vorliegenden Fall unstrittig. Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob eine Betriebsstätte der V-AG in H. begründet wurde, wenn die in Rede stehenden Büroräumlichkeiten im Ausmaß von 91 m² durch deren Dienstnehmer angemietet wurden, Schreibtische und Büroschränke von der V-AG unentgeltlich zur Verfügung gestellt, diese Räumlichkeiten ganztägig besetzt sind und auch für Kundenbesuche genutzt werden. Darüber hinaus sind diese Büroräumlichkeiten und optisch mit dem Firmenlogo der V-AG gekennzeichnet.

Der Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO idF vor BGBl 818/1993 war insbesondere u.a. für die Gewerbesteuer, nämlich für die Steuerpflicht (§ 1 GewStG), für die Lohnsummensteuer gemäß §§ 25ff GewStG und für die Zerlegung (§ 30ff GewStG), von Bedeutung.

Einen ausdrücklich anders definierten und *erweiterten* Betriebsstättenbegriff enthält die Bestimmung des § 4 KommStG 1993. Nach § 4 Abs. 1 KommStG 1993 gilt als Betriebsstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient. Das Kommunalsteuergesetz erweitert in der Bestimmung des § 4 KommStG den Betriebsstättenbegriff der §§ 29, 30 BAO einerseits durch Erfassung aller unternehmerischen Tätigkeiten und andererseits auch dadurch, dass selbst ein bloß "mittelbares" Dienen der Anlagen oder Einrichtungen für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausreicht, um eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 KommStG 1993 herbeizuführen (vgl. Taucher, Kommunalsteuer-Kommentar, § 4 Rz 4, S. 168).

Schon für den durch die §§ 29 und 30 BAO und Doppelbesteuerungsabkommen gestalteten Betriebsstättenbegriff wurde nicht gefordert, dass die Anlagen oder Einrichtungen im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet wurden. Es genügte bereits, dass die Einrichtungen für Zwecke des Unternehmens zur Verfügung stehen (vgl. Taucher, a.a.O.,

§ 4 Rz 4). Durch die Einführung des Begriffes der "Mittelbarkeit" im § 4 Abs. 1 erster Satz KommStG 1993 iZm dem Betriebsstättenbegriff sollte ein umso weiteres Feld von Lebenssachverhalten erfasst werden, mit denen eine Betriebsstätte iSd KommStG 1993 als geschaffen angesehen werden kann (vgl. VwGH 13.9.2006, Zl. 2002/13/0051).

Für das Vorliegen einer Betriebsstätte iSd KommStG 1993 ist es ausreichend, wenn hier bloße Hilfs- oder Nebenhandlungen erbracht werden, die dem Betrieb unmittelbar dienen. Ob diese Tätigkeiten im Einzelnen kaufmännischer, buchhalterischer, technischer oder handwerklicher Art sind, ist unerheblich. Es ist nicht erforderlich, dass in der Anlage oder Einrichtung Verhandlungen mit Dritten geführt oder Geschäftsabschlüsse getätigt oder Inkassi vorgenommen werden. Unternehmenstypische Nebentätigkeiten wie die Besorgung des Rechnungswesens, betriebliche Hilfsdienste etc. begründen daher bereits eine Betriebsstätte (vgl. VwGH 14.12.1955, Zl. 2286/52 zitiert in Rz 42 BMF-Erlass vom 25.10.2010, GZ. BMF-010222/0167-VI/7/2010). Der in § 4 KommStG 1993 definierte Betriebsstättenbegriff des KommStG geht der allgemeinen Definition des § 29 BAO als "lex specialis" vor.

Sogenannte Repräsentanzbüros von Versicherungsgesellschaften, die nur als "Anlaufstellen" für die Mitarbeiter dienen, in denen jedoch die eigentlichen Versicherungsgeschäfte (Prüfung des Risikos, Abschluss der Verträge, Abwicklung von Schadensfällen etc.) nicht abgewickelt werden, werden somit auch als Betriebsstätten zu sehen sein. Der Ausübung des Unternehmens dienen derartige Büros dadurch, dass Kunden be- bzw. geworben und betreut werden (vgl. Taucher, Kommunalsteuer, Wien 1998, § 4 Rz 9, S. 170).

Die Beziehung zwischen Anlage oder Einrichtung und dem Unternehmer für die Begründung einer Betriebsstätte iSd § 4 KommStG wird durch das "Dienen" hergestellt. Dies kann nur gegeben sein, wenn das gegenüber den dienenden Anlagen und Einrichtungen (voraussetzungsgemäß) korrelativ herrschende Unternehmen über die Anlagen oder Einrichtungen verfügen kann. Selbst Einrichtungen, die einem fremden Unternehmen gehören, können Betriebsstätten des sie nutzenden Unternehmens sein, wenn dem Nutzenden oder seinem ständigen Vertreter eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Anlage oder Einrichtung zusteht (vgl. VwGH 21.5.1997, Zl. 96/14/0084). Alleinige Verfügungsmacht über ein und dieselbe Anlage oder Einrichtung ist nicht erforderlich, wenn durch Parallelgebrauch das "Dienen" dem einen und dem anderen Betrieb gegenüber möglich ist. Unter diesem Aspekt kann auch das Mitbenützen von Büroräumen zur Betriebsstätte des Nutzenden führen (vgl. BFH 10.5.1961, BStBl III 317). Es ist überhaupt möglich, dass eine Betriebsstätte des einen Unternehmens in der eines anderen anzunehmen ist. Dies jedoch nur dann, wenn der nutzende Unternehmer beim fremden Unternehmer die Verfügungsmacht über Anlagen und Einrichtungen dergestalt hat, dass diese Anlagen und Einrichtungen ihm gehören oder diese ihm sonst so zur Verfügung stehen, als gehörten sie ihm (vgl. Taucher, a.a.O., § 4, Tz 21).

Bei einer Mitbenützung von Büroräumlichkeiten wurde für den Bereich der Kommunalsteuer ausgesprochen, ist eine Verfügungsmacht ausreichend, wenn sie sich durch eigene Einrichtungen oder Arbeitnehmer manifestiert (vgl. VwGH 21.12.2005, Zl. 2004/14/0012). Die Anforderungen an den Umfang der unternehmerischen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich sind, sind umso geringer, je mehr sich die eigentliche unternehmerische Tätigkeit *außerhalb* einer festen örtlichen Einrichtung vollzieht (vgl. VwGH 12.12.1995, Zl. 94/14/0060).

Die Tatsache allein, dass Anlagen oder Einrichtungen unentgeltlich genutzt werden, 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 ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann, d.h. das vereinbarte Nutzungsrecht muss dem Gebrauchsnehmer mindestens das Recht einräumen, einer Zuweisung anderer als der ihm zur Nutzung überlassenen Anlagen oder Einrichtungen zu widersprechen. Dies kann etwa dann von Bedeutung sein, wenn einer Firma für die Dauer der Geschäftsverbindung Aufenthalts- und Arbeitsräume unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden (vgl. BFH 17.3.1982, BStBl II 624, zitiert in Taucher, a.a.O., § 4 Rz 22, S. 176).

Das Merkmal der Dauerhaftigkeit des Dienens der Anlagen oder Einrichtungen schließt nicht aus, dass auch von vornherein zeitlich begrenzt errichtete (gewidmete) Anlagen oder Einrichtungen Betriebsstätten begründend sein können (vgl. Taucher, a.a.O., § 4 Tz 16, S. 173). Es ist somit ausreichend, dass eine Anlage oder Einrichtung auf eine in betriebswirtschaftlich sinnvoller Art anzunehmende und ausgerichtete Dauer eine funktionelle Beziehung schafft (vgl. VwGH 15.5.1964, Zl. 953/63).

Unabhängig von Eigentums- oder Gebrauchsüberlassungsverhältnissen wird eine Verfügungsmacht über Anlagen oder Einrichtungen zur Begründung einer Betriebsstätte iSd § 4 KommStG bejaht, wenn in einer Einrichtung *Arbeitnehmer* des Betriebsnehmers *tätig* sind. Dies insbesondere, wo ein Arbeitnehmer Räume, über die er selbst (nicht hingegen der Arbeitgeber direkt) Verfügungsmacht hat, in den Dienst des Arbeitgebers stellen und diesem dadurch die Verfügungsmacht vermitteln kann. So können Büroräume, die ein leitender Angestellter unter seinem Namen gemietet und dem Unternehmen zur Verfügung gestellt hat, eine Betriebsstätte des Unternehmens sein. Auch die Privatwohnung eines Angestellten kann folglich eine Betriebsstätte des vertretenen Unternehmens begründen, wenn dieser dort regelmäßig berufliche Tätigkeiten ausübt oder noch weitere Angestellte seines Arbeitgebers bei sich zu Hause arbeiten lässt (vgl. BFH 30.1.1974, BStBl 1974 II 327, zitiert in: Bachner, Der Betriebsstättenbegriff nach innerstaatlichem Abgabenrecht, SWI 6/2002, S. 284ff).

Die Wohnung eines Dienstnehmers würde nur dann nicht mehr als Betriebsstätte des Arbeitgebers angesehen werden, wenn dort bloß abends und an Wochenenden Arbeiten für das Unternehmen erledigt werden. Allein dadurch, dass ein Angestellter in seiner Wohnung gelegentlich mit Kunden telefoniert oder abends oder an Wochenenden gewisse Arbeiten zu Hause erledigt, wird die Wohnung noch nicht zur Betriebsstätte des vertretenen Unternehmens (vgl. RFH, RStBl 1939, 570, zitiert in: EAS 350 vom 3.12.1993, GZ K 272/3/1-IV/4/93).

Betriebsstätten begründende Geschäftsstellen und sonstigen Geschäftseinrichtungen wie zB Filialen von Versicherungen liegen vor, wenn sie dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen. Geschäftseinrichtungen, die dem ständigen Vertreter (unselbständig oder selbständig) des Unternehmens zur Ausübung des Betriebes des Vertreters dienen, sind Betriebsstätten des vertretenen Unternehmers (vgl. Taucher, a.a.O., § 4 Rz 37, S. 181).

Ist eine Person als "ständiger Vertreter" des Auftrag gebenden und weisungsbefugten Unternehmers anzusehen, dann hängt die Annahme einer weiteren Betriebsstätte des Vertretenen der weiteren Voraussetzung ab, dass eine *Geschäftseinrichtung* des Vertretenen besteht, die dem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes des vertretenen Unternehmens dient. Dass es sich dabei um Räume, Anlagen oder Einrichtungen von "wirtschaftlich ins Gewicht fallender Bedeutung" handeln muss, wurde nur für den Fall bejaht, wo ein Versicherungsvertreter als selbständig Gewerbetreibender tätig war. Dieser vermochte nur dann eine Betriebsstätte des vertretenen Versicherungsunternehmens zu begründen, wenn die vom Versicherungsunternehmen überlassene Geschäftseinrichtung von wirtschaftlichem Gewicht war (vgl. BFH 9.3.1962, Zl. I B 156/58 S.).

Für die Frage der lohnsummensteuerlichen Zuordnung eines Außendienstmitarbeiters (zur Zentrale eines Unternehmens oder zu einer anderen Betriebsstätte) kommt es darauf an, wo sich die Haupttätigkeit des betreffenden Arbeitnehmers vollzieht. Entscheidend dafür ist, zu welcher der mehreren Betriebsstätten die engere Beziehung besteht, was nicht allein von der Frage abhängt, von wo aus der leitende Einsatz des Dienstnehmers erfolgt. Entscheidende Faktoren sind weiters das Vorhandensein eines Arbeitsplatzes in der Geschäftsstelle, die Beziehung der Außendienstmitarbeiter zu den in der Geschäftsstelle sonst tätigen anderen Dienstnehmern, die Regelmäßigkeit des Aufsuchens der Geschäftsstelle bzw. der Zentrale und der Umstand, ob ein Außendienstmitarbeiter nur eine bestimmte Geschäftsstelle oder auch andere betreut. Dass die Tätigkeit eines Außendienstmitarbeiters von der Zentrale aus geleitet wird, ist nur dann von entscheidender Bedeutung, wenn im konkreten Fall zu keiner anderen Betriebsstätte eine engere Beziehung besteht (vgl. VwGH 26.4.1993, Zl. 92/15/0007; 23.4.1992, Zl. 91/15/0153).

Im vorliegenden Fall bildeten die drei Dienstnehmer der V-AG, C.P., A.S. und S.M. sowie der selbständige Versicherungs-Sachverständige M.A. eine Bürogemeinschaft, um mit Mietvertrag vom 6. Februar 2007 von der Bw. Büroräumlichkeiten im Ausmaß von 91 m² für die Dauer von fünf Jahren (ab 1. April 2007) anzumieten. Der zwischen der Bw. und der Bürogemeinschaft abgeschlossene Mietvertrag vom 6. Februar 2007 hat den nachstehenden auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

I. Vertragsgegenstand:

Die Gemeinde H. ist Alleineigentümerin des Grundstückes, Gst.Nr. x, EZ 3xx, KG H., samt dem darauf errichteten Gebäude, Gemeindeamt – K-Straße. Gegenstand dieser Vermietung sind die ... mit eigenem Eingang zugänglichen ehemaligen Poträumlichkeiten im Gesamtausmaß von 91 m².

Die Räumlichkeiten bestehen aus drei Räumen und einem WC.

Die Gemeinde übernimmt die gesondert vereinbarten Umbauarbeiten auf eigene Rechnung.

II. Mietdauer:

Das Bestandverhältnis beginnt am 1. April 2007 und wird für die Dauer von fünf Jahren – somit bis zum 31. März 2012 abgeschlossen, ohne dass es einer Kündigung bedarf.

III. Mietzins:

Der monatliche Mietzins beträgt:

- | | |
|-------------------------|----------|
| a) im ersten Jahr: | € 546,-- |
| b) im zweiten Jahr: | € 637,-- |
| c) ab dem dritten Jahr: | € 728,-- |

IV. Kündigung:

Das Mietverhältnis ist innerhalb der vorgesehenen Dauer nicht aufkündbar.

VII. Betriebskosten:

Sämtliche mit der Benützung des Bestandobjektes verbundenen Betriebskosten und Auslagen aller Art hat der Mieter zusätzlich zum monatlichen Mietzins zu bezahlen.

VIII. Verwendungszweck:

Das Bestandsobjekt wird für den Betrieb einer Bürogemeinschaft gemietet. Eine anderweitige Verwendung ist nicht zulässig und gibt das Recht zur sofortigen Vertragsauflösung. Eine Unter Vermietung im Rahmen des genannten Verwendungszwecks ist gestattet.

IX. bauliche Veränderungen:

Weitere Veränderungen des Bestandobjektes, auch wenn sie einer behördlichen Genehmigung nicht bedürfen, dürfen ausschließlich nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Vermieterin vorgenommen werden.

Werbe- bzw. Informationsbeschilderungen an der Außenwand des Gebäudes dürfen nur im Einvernehmen mit der Vermieterin angebracht werden. Dies gilt nicht für die Gestaltung des Mietgegenstandes mit entfernbarer Einbauten, für die Schaffung von transportablen Zwischenwänden oder mobilen Dekorationselementen.

In den von der vorstehenden Bürogemeinschaft von der Bw. angemieteten ehemaligen Büroräumlichkeiten im Ausmaß von 91 m² befinden sich Schreibtische und Büroschränke der V-AG, die von dieser unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurden.

Diese Büroräumlichkeiten sind als Kundenservice-Center eingerichtet und nach außen hin mit einem Firmenlogo der V-AG versehen. Diese Büroräumlichkeiten sind ganztägig besetzt und werden für Kundenbesuche verwendet. Laufende Werbeaktivitäten wie zB aufgestellte Werbesegel etc. der V-AG erwecken nach außen hin den Eindruck einer Geschäftsstelle der V-AG. Für die Anmietung dieser Büroräumlichkeiten durch die an der Bürogemeinschaft beteiligten Mitarbeiter der V-AG zahlt diese den Mitarbeitern einen monatlichen Mietzuschuss in Höhe von jeweils € 150,--.

Die in diesen Büroräumlichkeiten verwendeten PCs stehen zwar im Eigentum der Mitglieder dieser Bürogemeinschaft, die Servicekosten für die Wartung dieser Geräte trägt jedoch die V-AG

Die drei Dienstnehmer der V-AG, C.P., A.S. und S.M. haben als Mieter durch Gründung einer Bürogemeinschaft, der Anmietung der in Rede stehenden Räumlichkeiten in weiterer Folge der V-AG die Verfügungsmacht über diese Büroräumlichkeiten in H. vermittelt. Aus diesem Grund sowie aufgrund des Umstandes, dass in diesen Räumlichkeiten Dienstnehmer der V-AG regelmäßig iZm Geschäftsanbahnungen tätig werden und sich auch Schreibtische und Büroschränke der V-AG befinden, wird dadurch in H. eine kommunalsteuerliche Betriebsstätte der V-AG iSd § 4 KommStG begründet.

Zusätzlich zu den von der V-AG zur Verfügung gestellten Schreibtischen und Büroschränken wurden diese Räumlichkeiten nach außen hin als Service-Center der V-AG erkennbar gemacht, indem dort auch das Firmenlogo dieser Versicherungsgesellschaft angebracht wurde. Damit wurde der V-AG hinsichtlich der in Rede stehenden Büroräumlichkeiten eine Rechtsposition eingeräumt, die ihr ohne ihre eigene Mitwirkung nicht ohne weiteres entzogen oder verändert werden kann.

Den Ausführungen der Stadtgemeinde F. im Vorlageantrag, nur Einrichtungsgegenstände von wirtschaftlich ins Gewicht fallender Bedeutung könnten eine Betriebsstätte der V-AG in H. begründen, ist daher entgegen zu halten:

Der von der Stadtgemeinde F. angesprochene Fall betrifft einen Versicherungsvertreter, der als *selbständiger* Gewerbetreibender über eine Betriebsstätte in seinen eigenen Büroräumlichkeiten verfügte, da er selbst Büro- und Personalkosten trug, ihm die Geschäftseinrichtung gehörte und kein Arbeitsverhältnis zum Versicherungsunternehmen vereinbart war. In diesem Zusammenhang wurde daher ausgesprochen, dass Versicherungsvertreter als selbständige Gewerbetreibende nur dann eine Betriebsstätte des vertretenen *Versicherungsunternehmens*

in ihren eigenen Räumlichkeiten begründen, wenn sich in diesen Räumlichkeiten Einrichtungsgegenstände des vertretenen Versicherungsunternehmens von "wirtschaftlich ins Gewicht fallender Bedeutung" befinden.

Im vorliegenden Fall ist in diesem Zusammenhang jedoch zu beachten, dass die in Rede stehenden Büroräumlichkeiten von drei *Dienstnehmern* der V-AG angemietet wurden und diese der Versicherungsgesellschaft die Verfügungsmacht verschafft haben. Die Frage, von welchem Wert die von der V-AG überlassenen Schreibtische und Büroschränke sowie die sonstige dort befindliche Geschäftseinrichtung der V-AG waren, war für die Begründung einer Betriebsstätte der V-AG in H. daher nicht maßgeblich.

Soweit im vorliegenden Fall drei Dienstnehmer der V-AG eine Bürogemeinschaft bilden, um in H. die drei Büroräumlichkeiten anzumieten und in diesen ein Kunden-Servicecenter der V-AG zu betreiben, haben diese drei Außendienstmitarbeiter die engere Beziehung zur Betriebsstätte in H.. Dies ungeachtet des Umstandes, dass die drei Dienstnehmer, C.P., A.S. und S.M. organisatorisch dem "Servicecenter F." der V-AG zugeordnet sind, dort auch an Dienstbesprechungen teilnehmen und von dort ihre dienstlichen Weisungen erhalten.

Die Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen der drei Dienstnehmer C.P., A.S. und S.M. der Jahre 2007 und 2008 werden daher der Gemeinde H. zugeteilt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2007 und 2008 werden wie folgt den Gemeinden F. und H. zugeteilt:

Zuteilung lt. BVE:	2007	2008
Stadtgemeinde F.:	1.133.905,95	1.143.083,70
Gemeinde H.:	159.047,54	223.541,36
SUMME:	1.292.953,49	1.366.625,06

Wien, am 17. April 2012

