

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Stadtgemeinde A über die Beschwerde vom 13.06.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 13.05.2013 betreffend die Abweisung des Antrages vom 21.3.2013 auf Zuteilung der Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 5 Kommunalsteuergesetz 1993 für die Jahre 1998 bis 2012, mit Schreiben vom 18.4.2019 eingeschränkt auf die Jahre 2003 bis 2012, der B zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Gemäß § 10 Abs. 5 Kommunalsteuergesetz 1993 wird die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer der B auf die Stadtgemeinden C und A wie folgt zugeteilt:

Jahr	Gesamt	Stadtgemeinde C	Stadtgemeinde A
2003	15,310.851,62	15,274.593,23	36.258,39
2004	15,527.055,96	15,466.656,52	60.399,44
2005	15,702.187,03	15,644.305,73	57.881,30
2006	15,960.740,56	15,900.278,54	60.462,02
2007	16,586.505,73	16,521.414,24	65.091,49
2008	17,250.989,10	17,188.077,99	62.911,11
2009	17,248.346,74	17,183.219,45	65.127,29
2010	18,361.610,65	18,297.679,32	63.931,33
2011	19.867.812,76	19,779.950,21	87.862,55
2012	21.030.754,76	20,941.880,84	88.873,92

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die B hat ihren Konzernsitz in C. Neben der Generaldirektion in C und 8 Landesdirektionen befinden sich in jedem Bundesland auch mehrere Geschäftsstellen. Eine der Geschäftsstellen befindet sich in der beschwerdeführenden Stadtgemeinde A. Die B hat die Kommunalsteuer betreffend die Löhne der an der Geschäftsstelle A tätigen Mitarbeiter in den strittigen Jahren an die Stadtgemeinde C, in der sich der Konzernsitz befindet, abgeführt.

Die Stadtgemeinde A hat mit Schreiben vom 21.3.2013 den Antrag gemäß § 10 KommStG 1993 auf Zerlegung und Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage für die Jahre 1998 bis 2012, mit Schreiben vom 18.4.2019 eingeschränkt auf die Jahre 2003 bis 2012, der Firma B gestellt.

Begründend wird ausgeführt, dass die B jährlich eine Nullerklärung mit dem Hinweis einbringen würde, dass § 25 Abs. 1 GewStG nicht zutreffend sei, da der Außendienstmitarbeiter für die Sprechstundentätigkeit keine Entlohnung erhalten würde. Die B betreibe über den Antragszeitraum hinaus in A ein Büro. Dort würden nach dem Wissensstand der Antragstellerin 2 Angestellte arbeiten. Das Büro habe fixe Öffnungszeiten. Demnach sei nach Rechtsmeinung der Antragstellerin eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 KommStG 1993 gegeben und die Kommunalsteuerbemessung für die Jahre 1998 bis 2012 anteilmäßig der Antragstellerin zuzuordnen. Als Beilage wurde beispielhaft die Kommunalsteuererklärung für das Jahr 2012 und ein Foto der Firmentafel mit folgendem Inhalt übermittelt: *"B Geschäftsstelle A, Wir sind für Sie da: Montag-Freitag 8.30 Uhr-12.30 Uhr, Beratungstermine auch nach telefonischer Vereinbarung Tel.: 111111"*.

Das Finanzamt übermittelte den Antrag der Bf an die B und ersuchte um Stellungnahme. Im Wege ihrer bevollmächtigten steuerlichen Vertretung führte die B im Wege ihrer bevollmächtigten steuerlichen Vertretung nach Darstellung der gesetzlichen Grundlagen zum Sachverhalt aus, dass die Geschäftsstelle in A über keinen Innendienstmitarbeiter verfügen würde, sondern von den Außendienstmitarbeitern mitbetreut werde. Nach Aufzählung der für das angesprochene Arbeitsgebiet im strittigen Zeitraum tätigen Mitarbeiter im Außendienst wurde für einen Mitarbeiter der Dienstvertrag (beispielhaft) vorgelegt. Sämtliche Dienstnehmer seien der Landesdirektion zugeteilt und dienst- und disziplinarrechtlich dem Leiter der Landesdirektion unterstellt. Der arbeitsrechtliche Dienstort sei der Sitz der Landesdirektion, somit C.

Zwischen den Geschäftsstellen und dem Außendienstmitarbeiter würden, abgesehen von sich aus marktpolitischen Gründen ergebenden regionalen Anknüpfungspunkten, keinerlei Beziehungen bestehen. Darüber hinaus sei hinsichtlich der Geschäftsstelle in A der Betriebsstättenbegriff des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 nicht erfüllt: Die nur 47,92 m² große Geschäftsstelle würde lediglich eine gewisse Anlaufstelle für Kundenwünsche bilden und diene der Beratung der Kunden sowie der Akquisition von Versicherungsverträgen, die in der Folge im Regelfall bei den Kunden direkt aufgenommen werden würden.

Die Tätigkeit des Versicherers bestehe daneben aber im weitaus intensiveren Ausmaß unter anderem in der Vertragsverwaltung, eine Kompetenz, die der Geschäftsstelle nicht zukommen würde. Die Mitarbeiter einer solchen Geschäftsstelle hätten daher bestenfalls Botenfunktion und seien nur zur Entgegennahme von Erklärungen der Versicherungsnehmer berechtigt. Keineswegs hätten Geschäftsstellen daher betriebsähnliche Funktion.

Generell bestehe die eigentliche Tätigkeit der Außendienstmitarbeiter darin, am Wohnort der Kunden die Kontakte herzustellen und zu pflegen, dies jeweils in den ihnen zugewiesenen örtlich genau abgegrenzten Einsatzgebieten. Sie würden sich dazu in der Regel mit ihrem Pkw von ihrem Wohnort aus zu den Kunden begeben, wo sie, mit Laptop und Druckern ausgestattet, Versicherungsangebote und Anträge unmittelbar verfassen, ausdrucken und unterfertigen lassen würden. Diese Anträge würden dann per Post oder Datenleitung direkt der Landesdirektion übermittelt werden, wo sie geprüft und in der Folge zur Polizzierung an die Generaldirektion weitergeleitet werden würden.

Alle Mitarbeiter im Außendienst seien laut Dienstvertrag organisatorisch und disziplinar ausschließlich der jeweiligen Landesdirektion zugeordnet, von wo auch der leitende Einsatz erfolgen würde. Für die B sei es kostenmäßig ohne Bedeutung, an welche Gemeinde die Kommunalsteuer letztlich abgeführt werde; die kommunalsteuerliche Zuordnung nach C entspreche, abgesehen von den oben dargestellten sachlichen Überlegungen, der bisher gültigen Regelung.

Das Finanzamt wies das Begehren der Stadtgemeinde A ab und verwies begründend auf die dem angefochtenen Bescheid beigelegte Stellungnahme der B vom 22.4.2013, wonach die Geschäftsstelle in der Stadtgemeinde A im strittigen Zeitraum von keiner Innendienstkraft besetzt und aus diesem Grund keinerlei Kommunalsteuer an die Stadtgemeinde A abzuführen gewesen sei. Der angefochtene Bescheid wurde neben der antragstellenden Stadtgemeinde A auch der beteiligten Stadtgemeinde C und der B zugestellt.

Die Stadtgemeinde A erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde und vertritt die Ansicht, dass unzweifelhaft eine Betriebsstätte gemäß § 4 KommStG 1993 und somit Kommunalsteuerpflicht an die Betriebsstädtengemeinde bestehen würde. Kommunalsteuerpflichtig seien nicht nur Innendienstkräfte, sondern nach § 1 KommStG 1993 auch Dienstnehmer, die im Bundesgebiet Löhne beziehen würden und dies durchaus auch anteilig, wenn sie anteilig in der Betriebsstätte tätig seien. Dienstnehmer

seien der Gemeinde zuzuordnen, wo sie die meiste Bindung hätten, z.B. Arbeitsplatz in A, geregelte Bürostunden, Schreibtische, keine Innendienstkraft, damit müssten die Außendienstmitarbeiter die Arbeit auf der Betriebsstätte selbst erledigen.

Weiters stützt sich die Beschwerdeführerin (Bf) auf eine in der Geschäftsstelle angekündigte Befragung bzw. das Gespräch mit den anwesenden Bediensteten der B (zwei Außendienstmitarbeiter) in der Geschäftsstelle A und die Besichtigung derselben am 29.5.2013 in der Zeit von ca. 9.30 bis ca. 10.00 Uhr, durchgeführt vom Kassenleiter und dem Sachbearbeiter Kommunalsteuer der Stadtgemeinde A. Der Inhalt des Gesprächs und das Ergebnis des Ortsaugenscheins wurden wie folgt festgehalten:

- "a) An der Tür zum Büro der B hängt eine Ankündigungstafel mit den Öffnungszeiten der Geschäftsstelle. Diese sind von Montag bis Freitag von jeweils 8,30 bis 12,30 Uhr.*
- b) Das Büro besteht aus einem Büroraum mit einer Größe von ca. 30 m² und einem Besprechungsraum von ca. 12m².*
- c) Laut Auskunft der beiden anwesenden Herren sind derzeit die beiden Genannten in der Geschäftsstelle tätig.*
- d) Das Büro ist mit einer kompletten Büroeinrichtung ausgestattet. Im Besonderen gibt es 3 Schreibtisch-Arbeitsplätze, 1 Multifunktionsgerät (Fax, Scanner), 1 Drucker, 1 Kopierer, 1 Telefonanlage mit dem Festnetzanschluss mit der Rufnummer 111111.*
- e) Jeder der beiden Außendienstmitarbeiter verfügt über einen Laptop für die Arbeit in der Geschäftsstelle und auch bei den Kunden. Ausgedruckt wird jedoch nur im Büro.*
- f) Das Büro ist normalerweise während der Öffnungszeiten immer durch mindestens einen Außendienstmitarbeiter besetzt. Bei unvorhergesehenen Terminen kann es auch kurzzeitig unbesetzt sein.*
- g) Die beiden Außendienstmitarbeiter geben an, dass sie ihre Beratungs- und Schreifarbeiten etc. sowohl in der Geschäftsstelle als auch direkt beim Kunden erledigen.*
- h) Angebote und Verträge werden ausgefertigt, von den Kunden unterfertigt und dann zur Polizzierung und Vorschreibung nach C zur Landesdirektion geschickt.*
- I) Die beiden Außendienstmitarbeiter geben an, dass sie max. 5-6 mal im Jahr nach C zur Schulung müssen, sonst verrichten sie ihren Dienst in der Geschäftsstelle oder im Außendienst.*
- J) Auf die Frage, wie die Fahrkostenersätze (Kilometergeld) geregelt sind, teilen die beiden mit, dass sie eine Pauschale erhalten, das Kilometergeld jedoch erst ab der Geschäftsstelle A gerechnet wird. Herr E wohnt z.B. in J, wenn er zu einer Schulung nach C muss, bekommt er Kilometergeld von A nach C und retour bezahlt! Vom Wohnort zur Geschäftsstelle wird kein Kilometergeld bezahlt."*

Aufgrund dieser Ausführungen beantragte die Stadtgemeinde A die Zuteilung der Kommunalsteuer für die Jahre 1998 bis 2012 für die Dienstnehmer der B, die auf der Betriebsstätte A beschäftigt gewesen seien.

Als am Verfahren Beteiligte hat das Finanzamt die B und die Stadtgemeinde C eingeladen, zur Beschwerde sowie dem Aktenvermerk Stellung zu nehmen bzw. dem Finanzamt der

Entscheidungsfindung dienliche, bisher nicht erhobene Sachverhaltselemente mitzuteilen. Beide mitbeteiligten Parteien haben von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und beantragte, eine Entscheidung zu treffen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Geschäftsstelle in der Stadtgemeinde A eine Betriebsstätte der B im Sinne des § 4 KommStG 1993 darstellt und gegebenenfalls die Bemessungsgrundlage der Löhne der dort tätigen Mitarbeiter der B dieser Betriebsstätte zuzuteilen sind.

Zur Betriebsstätte:

Gemäß § 29 Abs. 1 BAO ist Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31 BAO) dient.

Nach § 29 Abs. 2 BAO gelten als Betriebsstätten insbesondere

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

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

Nach der Judikatur (vgl. beispielsweise VwGH vom 28.5.2019, Ro 2019/15/0009) ist der Begriff der Betriebsstätte für den Bereich der Kommunalsteuer eigenständig definiert. Das Kommunalsteuergesetz 1993 erweitert den Betriebsstättenbegriff der §§ 29 und 30 BAO einerseits durch Erfassung aller unternehmerischen Tätigkeiten und andererseits auch dadurch, dass selbst ein bloß "mittelbares" Dienen der Anlagen oder Einrichtungen für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausreicht, um eine Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes 1993 herbeizuführen (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0051, mwN). Es ist auch - wie aber ebenfalls zur Betriebsstätte nach §§ 29 und 30 BAO - nicht gefordert, dass die Anlagen oder Einrichtungen im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet wurden; es genügt, wenn sie ihm für Zwecke des Unternehmens zur Verfügung stehen (vgl. neuerlich VwGH 13.9.2006, 2002/13/0051).

Erforderlich ist aber das Vorhandensein einer ortsgebundenen festen Vorkehrung, über die der Unternehmer dauerhaft verfügen kann. Alleinige Verfügungsmacht über die Anlage ist nicht erforderlich, wenn die Anlage trotz des Parallelgebrauches dem einen wie dem anderen Unternehmer "dienen" kann. Bei Mitbenützung von Büroräumlichkeiten ist beispielsweise eine Verfügungsmacht ausreichend, wenn sie sich durch eigene Einrichtungen oder Arbeitnehmer manifestiert (vgl. VwGH 21.12.2005, 2004/14/0012, mwN).

Nach den Ausführungen von Mühlberger Ott, Die Kommunalsteuer, Seite VII/4, genügt es für die Qualifikation als Betriebsstätte, dass eine Anlage oder Einrichtung vorliegt, in der zumindest für eine gewisse Dauer eine Tätigkeit ausgeübt wird, die den Zweck des Unternehmens unmittelbar oder mittelbar zu fördern bestimmt ist. Dabei ist es nicht erforderlich, dass in der Betriebsstätte Geschäftsabschlüsse getätigt oder Inkasso vorgenommen werden, sodass etwa auch eine Beratungsstelle (z.B. über das Bausparen, die auch Bausparanträge entgegennimmt und an die Zentrale weiterleitet) den Charakter einer Betriebsstätte haben kann (vgl. VwGH vom 14.12.1955, 2286/52), so wie es überhaupt unerheblich ist, ob die Tätigkeit z.B. kaufmännischer, buchhalterischer, technischer, handwerklicher oder künstlerischer Art ist (vgl. VwGH vom 15.5.1964, 0953/63). Denn für das Vorhandensein einer Betriebsstätte genügt es, dass gewisse Betriebshandlungen, seien es auch verhältnismäßig nebensächliche und untergeordnete, in den Räumen stattfinden (vgl. BFH vom 10.5.1961, IV 155/60 U, BStBl. 1961 III Seite 317).

Nach Taucher, Kommunalsteuer, Kommentar, Rz 7 zu § 4, mit Verweis auf Fellner, Mühlberger/Ott und die Verwaltungspraxis, wird (auch) die Begründung einer Betriebsstätte iS des § 4 KommStG das Vorliegen dreier Merkmale erfordern (ebenso wie § 29 BAO):

- es muss eine unternehmerische Tätigkeit vorhanden sein, der Anlagen und Einrichtungen gewidmet sind, über die der Unternehmer Verfügungsmacht besitzt (**statisches Element**).

- in dieser Organisationseinheit hat sich eine unternehmerische Tätigkeit abzuspielen (**funktionales Element**)

die Organisationseinheit darf auf nicht nur vorübergehende Dauer ausgerichtet sei (**zeitliches Element**).

Zusammenfassend wird für die Annahme der Verwirklichung des Betriebsstättenbegriffes

- das Vorhandensein eines wirkenden Unternehmens,
- das Vorhandensein ortgebundener fester Vorkehrungen,
- über die (dauernd) verfügt werden kann und
- in denen unternehmerische Tätigkeiten ausgeübt werden.

Zu der im gegenständlichen Fall strittigen Frage der Betriebsstätte einer Geschäftsstelle einer Versicherung AG führt Taucher in seinem Kommentar zur Kommunalsteuer, Rz 36 zu § 4, weiters aus, dass Geschäftsstellen den Zweigniederlassungen zwar sehr ähnlich

sind, sich aber dahingehend unterscheiden, dass nur einzelne Tätigkeitsbereiche eines Unternehmens betrieben werden. Ob diese Tätigkeit kaufmännischer, buchhalterischer, technischer oder handwerklicher Art sind, oder ob sie nur untergeordnete Hilfs- und Nebenhandlungen sind, ist ohne Bedeutung. Wichtig ist nur, dass die Geschäftsstelle zum Gesamterfolg eines Unternehmens beitragen, obwohl dort meist keine Geschäfte abgeschlossen oder Einnahmen erzielt werden (VwGH 14.12.1955, 2286/52). Als Beispiel kann man Geschäfts- und Büroräume, Bankfilialen, Filialen von Versicherungen, Zweigstellen von Reisebüros, Annahme- und Ausgabestellen von Lotterieunternehmen, etc. nennen.

Nach der Stellungnahme der B vom 22.4.2013, auf die als Begründung im angefochtenen Bescheid des Finanzamtes hingewiesen wird, bildet die Geschäftsstelle lediglich eine gewisse Anlaufstelle für Kundenwünsche und dient der Beratung der Kunden sowie der Akquisition von Versicherungsverträgen. Die Tätigkeit eines Versicherers bestehe im weitaus intensiveren Ausmaß unter anderem in der Vertragsverwaltung, eine Kompetenz, die der Geschäftsstelle nicht zukommen würde. Die Mitarbeiter einer solchen Geschäftsstelle hätten daher bestenfalls Botenfunktion und seien nur zur Entgegennahme von Erklärungen der Versicherungsnehmer berechtigt. Keineswegs hätten Geschäftsstellen betriebsähnliche Funktion.

Nach den unwidersprochen gebliebenen Ermittlungsergebnissen der Bf an der Geschäftsstelle A der B, verfügt die Geschäftsstelle über Öffnungszeiten von Montag bis Freitag von 8:30 Uhr bis 12:30 Uhr, über eine komplette Büroeinrichtung mit Telefonanlage und Festnetzanschluss, 3 Schreibtischarbeitsplätzen, Fax, Scanner, Drucker, Kopierer und ist zu den Öffnungszeiten immer besetzt.

Es steht somit fest, dass die in Rede stehende Geschäftsstelle eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung darstellt, die mittelbar und auch unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit der B dient. Durch die an der Geschäftsstelle angebrachte Firmentafel wird einerseits die an dieser Geschäftsstelle betriebene unternehmerische Tätigkeit und andererseits die von der B ausgeübte Verfügungsmacht über diese Geschäftsstelle dokumentiert.

Die betroffene Geschäftsstelle ist nach den Angaben der B Anlaufstelle für Kundenwünsche und dient der Beratung der Kunden sowie der Akquisition von Versicherungsverträgen, wodurch zweifellos eine unternehmerische Tätigkeit der Arbeitgeberin der Bediensteten in der betroffenen Geschäftsstelle entfaltet wird. Auf Grund der sich in der Geschäftsstelle befindenden Büroeinrichtung und der den Mitarbeitern zur Verfügung gestellten Büroarbeitsplätze sowie den Angaben eines dort tätigen hauptberuflichen Außendienstmitarbeiters (E), wonach die hauptberuflichen Mitarbeiter täglich und die nebenberuflichen Mitarbeiter nicht täglich, aber regelmäßig wiederkehrend, in der Geschäftsstelle anwesend sind, ist davon auszugehen, dass ein der unternehmerischen Tätigkeit der B gewidmeter Bürobetrieb stattfindet. Dies wird dadurch bestätigt, dass die Geschäftsstelle nach den Ermittlungen der Bf mit kompletter

Büroeinrichtung samt Telefonanlage und Festnetzanschluss, 3 Schreibtischarbeitsplätzen, Fax, Scanner, Drucker, Kopierer ausgestattet ist.

Es ist nach den vorstehenden Ausführungen für das Bestehen einer Betriebsstätte im Sinne des § 4 KommStG 1993 völlig unerheblich, ob in der Geschäftsstelle der B in der Stadtgemeinde A Vertragsverwaltungstätigkeiten durchgeführt werden (dürfen) oder (nur) Erklärungen von Versicherungsnehmern entgegengenommen werden (dürfen), da nur entscheidend ist, dass die Geschäftsstelle bzw. die ihr zugewiesenen Bediensteten zum Gesamterfolg des Unternehmens beitragen. Dass zum Gesamterfolg des Unternehmens der B beigetragen wird, ergibt sich schon aus dem beispielhaft vorgelegten Dienstvertrag eines der dort tätigen hauptberuflichen Mitarbeiters (E), wenn in § 2 unter anderem ausgeführt wird, dass der Außenbeamte die Aufgabe habe, für die Ausbreitung des Geschäftes der Anstalt zu seinem Teile zu sorgen, insbesondere sich durch persönliche Werbetätigkeit für den regelmäßigen Zugang neuer Versicherungen einzusetzen. Wenn durch die Mitarbeiter der Geschäftsstelle, unabhängig ob Außendienst- oder Innendienstmitarbeiter, zum Gesamterfolg des Unternehmens der B beigetragen wird, ist von einer typischen Betriebsstätte im Sinne des § 4 KommStG 1993 auszugehen. § 4 KommStG 1993 geht sogar so weit, dass im Allgemeinen nicht als Betriebsstätte anzusehende Einrichtungen, wie z.B. Arbeiterwohnstätten oder Erholungsheime, als dem Unternehmen mittelbar dienende Einrichtungen anzusehen sind.

Auch die von Taucher angeführten Erfordernisse für das Vorliegen einer Betriebsstätte nach § 4 KommStG 1993 sind klar erkennbar, da eine unternehmerische Tätigkeit durch die in der Geschäftsstelle beschäftigten Bediensteten gegeben ist und die B darüber Verfügungsmacht ausübt (statisches Element), in der Geschäftsstelle zweifelsfrei eine unternehmerische Tätigkeit der B stattfindet (funktionales Element) und die Geschäftsstelle nicht nur auf vorübergehende Dauer (der Antrag wurde auf 13 Jahre rückwirkend gestellt und besteht auch heute noch) ausgerichtet ist (zeitliches Element).

Nicht außer Acht gelassen werden sollte zudem der durch die Kommunalsteuer verfolgte Zweck, der darin liegt, den durch den Bestand einer Betriebsstätte einer inländischen Gemeinde verursachten Lasten Rechnung zu tragen. Zur Erreichung dieses Zieles wird die Kommunalsteuer von der Summe der Arbeitslöhne bemessen, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden ist.

Auf Grund dieser Ausführungen stellt die in Rede stehende Geschäftsstelle der B eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 dar.

Zuteilung der Bemessungsgrundlage der an dieser Betriebsstätte beschäftigten Dienstnehmer:

Gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerschuldners oder einer beteiligten Gemeinde 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 zehn Jahren ab Entstehung der Steuerschuld (§ 11 Abs. 1 KommStG 1993) 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.

Nach der herrschenden Judikatur sind die Dienstnehmer jener Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die stärkste Verbundenheit besteht (VwGH vom 28.5.2019, Ro 2019/15/0009).

Nach Taucher, Kommunalsteuer, Kommentar, RZ 11, 7. Teilstrich zu § 5, kommt es bei der Zurechnung eines Außendienstmitarbeiters zur Zentrale eines Unternehmens oder zu einer anderen Betriebsstätte entscheidend darauf an, zu welchen der mehreren Betriebsstätten die engere ständige Beziehung besteht, was nicht allein von der Frage abhängt, von wo aus der leitende Einsatz des Dienstnehmers erfolgt, sondern auch von Faktoren wie (VwGH 23.4.1992, 91/15/0153) dem Vorhandensein eines Arbeitsplatzes in der Geschäftsstelle, der Beziehung der Außendienstmitarbeiter zu den in der Geschäftsstelle sonst tätigen anderen Dienstnehmer, dem regelmäßigen Aufsuchen der Geschäftsstelle bzw. der Zentrale und dem Umstand, ob ein Außendienstmitarbeiter nur eine bestimmte Geschäftsstelle (bzw. deren räumlichen Einzugsbereich) oder auch andere betreut. Auch die zur Verfügung stehenden (technischen) Kommunikationsmöglichkeiten sind mitzuberücksichtigen. 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 (im vorstehend aufgezeigten Sinn) engere Beziehung besteht.

Nach Taucher, Kommunalsteuer Kommentar, Rz 30 zu § 10, sind der einzelnen Betriebsstätte die Löhne jener Dienstnehmer zuzuordnen, die ihr organisatorisch angehören. Dazu ist es nicht erforderlich, dass die Dienstnehmer ständig räumlich in der Betriebsstätte tätig sind. Die unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten überwiegende und stärkste Beziehung der Tätigkeit ist für die Zuordnung ausschlaggebend (VwGH 27.6.1989, 89/14/0055).

Nach den Ausführungen der B sind sämtliche Dienstnehmer der Landesdirektion unterstellt. Der arbeitsrechtliche Dienort ist der Sitz der Landesdirektion, somit C. Alle Mitarbeiter im Außendienst seien laut Dienstvertrag organisatorisch und disziplinar ausschließlich der jeweiligen Landesdirektion zugeordnet, von wo auch der leitende Einsatz erfolgen würde. Zwischen den Geschäftsstellen und dem Außendienstmitarbeiter würden, abgesehen von sich aus marktpolitischen Gründen ergebenden regionalen Anknüpfungspunkten, keinerlei Beziehungen bestehen.

Zur Tätigkeit der Außendienstmitarbeiter wird erläutert, dass deren eigentliche Tätigkeit darin bestehen würde, am Wohnort der Kunden die Kontakte herzustellen und zu pflegen, dies jeweils in den ihnen zugewiesenen örtlich genau abgegrenzten Einsatzgebieten. Sie würden sich in der Regel mit ihrem Pkw von ihrem Wohnort aus zu den Kunden begeben,

wo sie mit Laptop und Druckern ausgestattet, Versicherungsangebote und Anträge unmittelbar verfassen, ausdrucken und unterfertigen lassen würden. Diese Anträge würden per Post oder Datenleitung direkt der Landesdirektion übermittelt werden, wo sie vorgeprüft und in der Folge zur Polizzierung an die Generaldirektion weitergeleitet werden würden.

Die antragstellende Stadtgemeinde A hat (unwidersprochen) laut Ortsaugenschein am 29.5.2013 festgestellt, dass die Geschäftsstelle von Montag bis Freitag von 08:00 bis 12:30 Uhr geöffnet ist. Laut Auskunft der beiden anwesenden Herren sind beide in der Geschäftsstelle tätig gewesen. Das Büro verfügte über eine komplette Büroeinrichtung (3 Schreibtisch-Arbeitsplätze, 1 Multifunktionsgerät (Fax, Scanner), 1 Drucker, 1 Kopierer, 1 Telefonanlage mit einem Festnetzanschluss. Jeder der beiden Außendienstmitarbeiter verfügt über einen Laptop für die Arbeit in der Geschäftsstelle und auch bei den Kunden. Ausgedruckt werde jedoch nur im Büro. Die beiden Außendienstmitarbeiter haben angegeben, dass sie ihre Beratungs- und Schreibaarbeiten etc. sowohl in der Geschäftsstelle als auch direkt beim Kunden erledigen würden. Sie würden maximal 5-6 mal im Jahr nach C zu Schulungen fahren müssen, sonst würden sie ihren Dienst in der Geschäftsstelle in A oder im Außendienst verrichten.

Im Zuge eines mit Herrn E, der in allen strittigen Jahren (2003 bis 2012) als hauptberuflicher Mitarbeiter in der Geschäftsstelle A tätig (bis heute) war, unter der Festnetztelefonnummer 111111 der Geschäftsstelle A der B geführten Telefonates, gab er an, dass er persönlich und ein weiterer hauptberuflicher Mitarbeiter täglich in der Geschäftsstelle A zumindest teilweise, ansonsten im Außendienst, ihrer Tätigkeit nachgehen würden. Die nebenberuflichen Mitarbeiter würden zwar nicht täglich, aber meistens an bestimmten Tagen in der Woche in die Geschäftsstelle kommen und die Büroeinrichtungen nutzen. Die auffallend gleichbleibenden, geringfügigen Bezüge würden Frau F und später Frau G betreffen, die beide als Putzkraft in der Geschäftsstelle tätig waren.

Im Gespräch über die in den strittigen Jahren an der Geschäftsstelle A beschäftigten Mitarbeiter hat Herr E jedoch darauf hingewiesen, dass er den auf der von der B übermittelten Liste der an der Geschäftsstelle A beschäftigten Mitarbeiter genannten Herrn H nicht kennen würde. Er könne ausschließen, dass Herr H an der Geschäftsstelle A in den strittigen Jahre 2003 bis 2012 tätig war. Es könne sein, dass er in Judenburg tätig war. Die für Herrn H genannten Bezüge für die Jahre 2004, 2005 und 2006 wurden daher aus der Bemessungsgrundlage für die an der Geschäftsstelle A tätigen Mitarbeiter ausgeschieden (siehe unten).

Unter Hinweis auf das Schreiben der B, dem Ergebnis des Ortsaugenscheins der Stadtgemeinde A und dem Telefonat mit Herrn E bestehen für das Bundesfinanzgericht keine Zweifel, dass für die an der Geschäftsstelle tätigen (Außendienst)Mitarbeiter einschließlich der Putzkräfte der B die stärkere Verbundenheit und die engere ständige Beziehung zur Geschäftsstelle in A und nicht zur Zentrale in C vorliegt. Obwohl der arbeitsrechtliche Dienstort der Sitz der Landesdirektion,

somit in C, ist und alle Mitarbeiter im Außendienst laut Dienstvertrag organisatorisch und disziplinar ausschließlich der jeweiligen Landesdirektion zugeordnet sind, spricht der Umstand, dass sie im Zusammenhang mit ihrer Außendiensttätigkeit in genau abgegrenzten Einsatzgebieten in der Umgebung der Stadtgemeinde A regelmäßig die Geschäftsstelle mit den ihnen dort zur Verfügung gestellten Büroarbeitsplätzen in der Stadtgemeinde A aufsuchen, für die Zuordnung zur Betriebsstätte in der Stadtgemeinde A. Für eine derartige Zuordnung sprechen unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten auch die im Schreiben der B vom 22.4.2013 genannten sich aus marktpolitischen Gründen ergebenden regionalen Anknüpfungspunkte zur Geschäftsstelle in der Stadtgemeinde A.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass die nach den Angaben der B eigentliche Tätigkeit der betroffenen Außendienstmitarbeiter darin besteht, am Wohnort der Kunden die Kontakte herzustellen und zu pflegen und daher wirtschaftlich gesehen die engere Gebundenheit zur Geschäftsstelle in A als zur Zentrale nach C besteht. Für diese Sichtweise spricht auch der weitere Umstand, dass die angeführten Bediensteten an der Geschäftsstelle A lediglich 5-6 mal jährlich nach C in die Zentrale zur Schulung fahren, ansonsten ihren Dienst in der Geschäftsstelle in A, also an keiner anderen Geschäftsstelle, oder im Außendienst verrichten, was wohl damit zusammenhängt, dass die Geschäftsstelle in der Stadtgemeinde A die bürotechnischen Voraussetzungen und die erforderlichen Kommunikationsmöglichkeiten bietet.

Nachdem die in Rede stehende Geschäftsstelle nach der oben dargelegten Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes eine Betriebsstätte der B im Sinne des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 darstellt, ist die sich aus den Löhnen dieser Geschäftsstelle zum Dienst zugewiesenen Bediensteten ergebende Bemessungsgrundlage aus den vorgenannten Gründen dieser Betriebsstätte zuzuordnen. Dies hat zur Folge, dass die Bemessungsgrundlage, wie aus dem Spruch ersichtlich, für die Erhebung der Kommunalsteuer gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 der Stadtgemeinde A zugeteilt wird.

Ermittlung der Höhe der Bemessungsgrundlage:

Das Bundesfinanzgericht hat mit Schreiben vom 9.4.2019 die antragstellende Stadtgemeinde A bezüglich ihres Antrages *"auf Zerlegung und Zuteilung der Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlage für die Jahre 1998 bis 2012 der Firma B, PLZ C, Adr1"* und der weiteren Ausführungen, dass *"die Kommunalsteuerbemessung anteilmäßig der Stadtgemeinde A zuzuordnen"* sei, bezüglich des Umfanges ihres Antrages auf *"Zerlegung und Zuteilung"* sowie *"anteilmäßig"* um konkrete Ausführungen ersucht. Ergänzend wies das BFG darauf hin, dass ein derartiger Antrag gemäß § 10 Abs. 4 bzw. 5 KommStG 1993 nur bis zum Ablauf von zehn Jahren ab Entstehung der Steuerschuld (§ 11 Abs. 1) gestellt werden kann. Im Hinblick auf den zeitlichen Umfang im Antrag der Stadtgemeinde A auf Zerlegung und Zuteilung der Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlage für die Jahre 1998 bis 2012 wurde um eine dem Gesetz entsprechende Eingrenzung ersucht.

Die Stadtgemeinde A gab mit Schreiben vom 18.4.2019 bekannt, dass sie leider keine näheren Angaben machen könnten, da sie weder Lohnsummen noch Bemessungsgrundlagen kennen würden und für die B diesbezüglich auch kein Prüfungsrecht besitzen würden. Sie würden nur wissen, dass 2 Außendienstmitarbeiter im Büro das ganze Jahr über ihren Dienst verrichten würden und die gesamte Kommunalsteuer der Stadt C zugeteilt werde. Gleichzeitig grenzte die Stadtgemeinde A den Antrag vom 21.3.2013 auf den Zeitraum der Jahre 2003 bis 2012 ein.

Über Anfrage des Bundesfinanzgerichtes gab die B daraufhin die Jahresbemessungsgrundlagen für die einzelnen Jahre der an die Stadtgemeinde C gemeldeten Lohnsumme und der darin enthaltenen Bemessungsgrundlage der in A beschäftigten Mitarbeiter bekannt.

Diese Bemessungsgrundlagen wurden den beiden Stadtgemeinden C und A sowie dem Finanzamt C-K zur Kenntnisnahme bzw. Stellungnahme übermittelt. Lediglich die Stadtgemeinde C verwies für die Jahre 2004, 2005 und 2007 bis 2010 auf Differenzen bezüglich der von der B bekannt gegebenen Jahresbemessungsgrundlagen. Diese Differenzen wurden wiederum der B vorgehalten und schlussendlich für richtig befunden.

Im Zuge eines Telefonates mit Herrn E, der über alle strittigen Jahre bis heute an der Geschäftsstelle in A beschäftigt ist, hat es sich ergeben, dass er den von der B für die Jahre 2004, 2005 und 2006 genannten Herrn H nicht kennen würde. Er könne ausschließen, dass Herr H in den strittigen Jahren an der Geschäftsstelle A tätig gewesen sei.

Das Bundesfinanzgericht hat somit die von der B bekannt gegebenen und den beiden Stadtgemeinden C und A vorgehaltenen Arbeitslöhne der an der Geschäftsstelle tätigen Dienstnehmer, wie aus dem Spruch ersichtlich, als Grundlage für die Zuteilung der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer an die Stadtgemeinde A herangezogen. Da keine Gründe zu erkennen sind, den Angaben des Herrn E keinen Glauben zu schenken, wurden die Arbeitslöhne des Herrn H (2004: € 16.646,91; 2005: € 16.897,22; 2006: € 4.334,70) ausgeschieden.

Es verbleibt darauf hinzuweisen, dass nach § 10 Abs. 6 KommStG 1993 ein Kommunalsteuerbescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Falle der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheides von Amts wegen von der Gemeinde durch einen neuen Kommunalsteuerbescheid zu ersetzen ist, wenn er von einem Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten ist oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Kommunalsteuerbescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte Literatur und der dazu ergangenen eindeutigen und einheitlichen Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 18. Dezember 2019