

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. August 2010 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen, Dezernat Abgaben und Recht, Referat Landes- und Gemeindeabgaben zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird hinsichtlich 2005 und 2006 gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Kommunalsteuer 2005 wird mit 55.127,72 € und die Kommunalsteuer 2006 mit 59.660,69 € festgesetzt.

Hinsichtlich 2007 wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen, Dezernat Abgaben und Recht, Referat Landes- und Gemeindeabgaben (belangte Behörde bzw. MA 6) erließ am 6.7.2010 einen Abgabenbescheid mit welchem der ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, Bf.) zusätzliche Kommunalsteuern für 2005 von 59.767,73 €, für 2006 63.363,29 € und für 2007 60.256,33 € sohin insgesamt 183.387,35 € vorgeschrieben wurden.

Begründend führt die belangte Behörde auszugsweise aus, dass ein kommunaler Steuerbescheid nach § 11 Abs. 3 KommStG 1993 zu erlassen sei, wenn sich die Selbstberechnung des Unternehmens als nicht richtig erweise oder die selbst berechnete Kommunalsteuer nicht oder nicht vollständig entrichtet worden sei. Nach § 5 Abs. 1 KommStG 1993 sei die Bemessungsgrundlage die Summe der Arbeitslöhne die an die Dienstnehmer gewährt worden seien und zwar gleichgültig ob diese beim Empfänger der Einkommensteuer

(ESt) unterliegen. Aufgrund der Geschäftsunterlagen sei die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer für den Zeitraum 2005-2007 mit 6.112.911,67 € ermittelt worden. Diese Bemessungsgrundlage sei im Zuge einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) durch Organe der Bundesfinanz oder eines Krankenversicherungsträgers erhoben worden. Von der Bf. sei für den Zeitraum 2005-2007 eine Kommunalsteuer iHv 20.825,35 € nicht anerkannt worden. Der Bescheid wurde am 14.7.2010 nachweislich zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 16.8.2010 (eingebracht mittels Telefax) erhob die Bf. fristgerecht Berufung (nunmehr zu werten als Beschwerdekammer geschlossen und wendete ein, dass der Satz, dass die Kommunalsteuer für den Zeitraum 2005-2007 in der Höhe von 20.825,35 von der Bf. nicht anerkannt worden sei, völlig unverständlich sei. Weiters sei die Begründung mangelhaft da die belangte Behörde nicht dargetan habe welche Löhne welcher Dienstnehmer sind nun in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einbezogen habe. Es sei davon auszugehen, dass die belangte Behörde zu Unrecht angenommen habe, dass eine Arbeitsüberlastung im Sinne des § 2 lit. b KommStG vorliege und diese Überlassung nicht von einer inländischen Betriebsstätte erfolgt sei (§ 2 lit. b KommStG). Diese beiden Annahmen seien unzutreffend. Bei den streitgegenständlichen Vereinbarungen handle sich geradezu klassischerweise um Werkverträge in welchen sich der Werkunternehmer (Subunternehmer) verpflichtet habe, ein eigenes klar abgegrenztes Werk zu verrichten und für den Erfolg dieser Werkleistung zu haften. Keineswegs sei der Entgeltsanspruch des Subunternehmers vom Arbeitsergebnis unabhängig gewesen. Selbst wenn es sich aber um einen Arbeitskräfteüberlassungsvorgang gehandelt habe, wäre für den Standpunkt der belangten Behörde nichts gewonnen. Voraussetzung sei nämlich, dass der vermeintliche Arbeitskräfteüberlasser im Inland keine Betriebsstätte habe wobei hier auf dem Betriebsstättenbegriff des § 4 KommStG abzustellen sei. Als Betriebsstätte gelte dabei jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit diene, wobei § 29 Abs. 2 und § 30 der BAO sinngemäß anzuwenden wären. Der von der belangten Behörde angenommene Arbeitskräfteüberlasser habe aber - wen immer die belangte Behörde darunter verstehen möge - eine inländische Betriebsstätte gehabt, sodass auch das weitere Tatbestandsmerkmal fehle. Ganz offensichtlich habe es die belangte Behörde unterlassen den vermeintlichen Arbeitskräfteüberlasser in die Steuerpflicht zu nehmen.

Die Erledigung der Beschwerde wurde ausgesetzt bis der Unabhängige Finanzsenat (UFS) zur Zahl RV/532-W/2011 entschieden hätte.

Mit Berufungsentscheidung vom 23.7.2013 wies der UFS die Berufung der Bf. gegen die Haftungsbescheide gemäß § 99 EStG für die Jahre 2006 und 2007 als unbegründet ab. Betreffend 2005 erfolgt eine Aufhebung und Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz. Da gegen den im Anschluss erlassenen Haftungsbescheid gemäß § 99 EStG für das Jahr 2005 nochmals Berufung erhoben wurde, wurde das gegenständliche Verfahren bis zur Entscheidung über dieses Rechtsmittel durch das BFG GZ RV/7100411/2014 mit Bescheid vom

8.6.2016 neuerlich ausgesetzt. Mit Erkenntnis des BFG vom 22.8.2018, RV/7100411/2014 wurde die Beschwerde betreffend Haftungsbescheide gemäß § 99 EStG für das Jahr 2005 ebenfalls als unbegründet abgewiesen.

Mit Beschwerdevorentscheidungen (BVE) vom 18. März 2019 wies die belangte Behörde die gegenständliche Berufung (nunmehr Beschwerde) betreffend Kommunalsteuer für den Zeitraum 2005-2007 als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass sowohl der UFS als auch das BFG in ihren Entscheidungen festgestellt hätten, dass es sich bei den slowakischen Firmen nicht um Subunternehmer gehandelt habe welche auf Werkvertragsbasis für die Bf. tätig gewesen wären, sondern um Arbeitskräftegesteller.

Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH müssten Werkverträge, um als solche anerkannt werden zu können, eine genaue Beschreibung des Leistungsumfangs beinhalten und bereits bei Vertragsabschluss zu einer klar und eindeutig vorgegebenen Leistung verpflichten. Das Interesse des Bestellers bzw. Vertragsverpflichtung des Werkbestellers sei auf das Endprodukt als solches gerichtet, für den Werkvertrag essenziell sei ein „gewährleistungstauglicher“ Erfolg der Tätigkeit, nach welchem die für den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung beurteilt werden könnten. Dies liege jedoch im vorliegenden Fall nicht vor, da der Leistungsumfang lediglich ganz allgemein und pauschal mit „Abbruch- bzw. Abbauarbeiten“ umschrieben und folglich keine konkrete Angabe bzw. Vereinbarung hinsichtlich des auszuführenden Werks ersichtlich sei.

Die Behauptung der Bf, die slowakischen Firmen hätten über eigenes schweres Gerät verfügt bzw. wären diese mit eigenen Geräten ausgestattet gewesen, stehe im Widerspruch zu den Aussagen der Arbeitskräfte sowohl der Bf. als auch das slowakischen Firmen woraus ersichtlich sei, dass die erforderlichen Geräte - ausgenommen Malerwerkzeug - durch die Bf. zur Verfügung gestellt worden sei.

Der Umstand, dass auf den Baustellen der Bf. sowohl ausländische als auch eigene Arbeitnehmer unter gemeinsamer Aufsicht und Leitung von Polieren tätig gewesen seien, führe zu einer mangelnden Unterscheidbarkeit der hergestellten Bauleistung und weise ebenfalls auf Arbeitskräfteüberlassung hin.

Die organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Bf. zeige sich vor allem darin, dass die ausländischen Arbeitskräfte der Dienst- und Fachaufsicht der Bf. insoweit unterlegen seien, als die Arbeiter der Bf. bzw. deren Poliere die Arbeitszeit, den Arbeitsort und die Arbeitsmittel vorgegeben hätten womit eine unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe der Bf. gegeben gewesen sei.

Zudem seien die strittigen Vergütungen seitens der Bf auf dem Konto „Leihpersonal“ in entsprechender Höhe gebucht worden. Offensichtlich sei daher auch die Bf. selbst vom Vorliegen einer Arbeitskräftegestellung ausgegangen.

Der Umstand, dass über einen Zeitraum von drei Jahren keine Mängelrügen erfolgt seien, dies sei im Baugewerbe äußerst unglaublich, spreche weiters dafür, dass die slowakischen Unternehmen keine vollständige Gewährleistung und Schadenersatzhaftung zu tragen gehabt hätten, sondern die Arbeitnehmer vielmehr im Rahmen eines Gestellungsvertrages für die Bf. tätig geworden wären.

Sowohl der UFS als auch des BFG würden davon ausgehen, dass beide slowakischen Firmen zumindest in Beschwerdezeiträumen in der Slowakei ansässig gewesen wären. Die ***2***. sei bis Ende 2007 in der Slowakei steuerlich erfasst gewesen und stehe der Umstand, dass diese Firma offensichtlich zu mindestens im Zeitraum Juli 2005 bis Oktober 2007 über eine Zweigniederlassung laut österreichischen Firma Buchauszug im Inland verfügte der Ansässigkeit in der Slowakei nicht entgegen. Bei der Firma ***1***. sei davon auszugehen, dass auch diese in der Slowakei ansässig gewesen wäre, auch wenn nach den slowakischen Erhebungen an der Firmenadresse lediglich ein Einfamilienhaus vorgefunden werden konnte. Das Vorbringen der Bf. die genannte Firma sei ständig in Österreich tätig gewesen und im Verkehr mit österreichischen Bauunternehmen als eine Art Zweigniederlassung aufgetreten, ist nicht geeignet berechtigterweise davon auszugehen die Firma wäre tatsächlich nicht in der Slowakei, sondern im Inland ansässig gewesen.

Mit Schriftsatz vom 23.4.2019 begehrte die Bf fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte ergänzend aus:

Vom ursprünglich angefochtenen Bescheid über 183.387,35 € an festgesetzter Kommunalsteuer für die Jahre 2005-2007 sei nur mehr ein Betrag von 20.825,35 € aushaftend und streitgegenständlich. Der Restbetrag sei bereits entrichtet worden.

Die Rechtsansicht der belangten Behörde wonach im gegenständlichen Fall keine Werkverträge vorlägen sei unrichtig. Es habe sich bei den Verträgen um Zielschuldverhältnisse - nämlich den erfolgreichen Abbruch von Gebäuden bestimmt Liegenschaftsadressen - gehandelt, das Fehlen von Mängelrügen bestätige lediglich die korrekte Arbeitsweise der Subunternehmer. Die Werkverträge seien, wie in der Baubranche üblich, mündlich geschlossen worden. In diesen mündlichen Verträgen sei der Erfolg von der Bf. eindeutig vorgegeben worden. Die von der belangten Behörde als Verträge bezeichneten Dokumente seien eben nicht die den Leistungen der Subunternehmer zugrundeliegenden mündlichen Vereinbarungen gewesen. Die geschlossenen Werkverträge hätten ein Pauschalentgelt vereinbart, dementsprechend hätten die Werkunternehmer auch die Preisgefahr zu tragen gehabt. Die Kontrollen und allfällig geringfügigen Korrekturen sprächen nicht gegen die Vereinbarung eines Pauschalentgelts. In der Baubranche sei es üblich neben den vereinbarten Leistungen zusätzlich anfallende, unvorhersehbare Arbeiten nach tatsächlichem Aufwand abzugelten (sogenannte Regieleistungen) ausschließlich diese nach Regie abgerechneten Arbeiten seien von der Bf. korrigiert worden.

Die behauptete organisatorische Eingliederung der Arbeitskräfte der Subunternehmer in das System der Bf sei nicht gegeben gewesen. Die gegenteiligen Feststellungen der belangten Behörde seien ausschließlich auf Erhebungen des Finanzamts gestützt und basierten auf einem mangelhaften Ermittlungsverfahren. Trotz Kenntnis des mangelhaften Ermittlungsverfahrens habe die belangte Behörde keine eigenen Ermittlungshandlungen gesetzt.

Selbst wenn man von einer Arbeitskräftegestellung ausgehen wollte, so sei aus diesem Umstand für die belangte Behörde hinsichtlich der Festsetzung von Kommunalsteuer jedoch noch nichts gewonnen. Die belangte Behörde übersehe nämlich, dass die Dienstnehmer des slowakischen Subunternehmer nicht den Tatbestand des Dienstnehmers im Sinne des § 2 KommStG 1993 erfüllen würden. Zwar beziehe sich die belangte Behörde zum Vorliegen der Dienstnehmereigenschaft der Dienstnehmer des slowakischen Werkunternehmer implizit auf § 2 lit. b KommStG 1993 aber die belangte Behörde führe selbst in ihrer BVE aus, dass die *****2*****. „...*offensichtlich zumindest im Zeitraum Juli 2005 bis Oktober 2007 über eine Zweigniederlassung (laut österreichischen Firmenbuchauszug Gesellschaftsvertrag vom 5. April 2005) im Inland verfügte,...*“.

Auch hinsichtlich der *****1*****. sei der Begründung der belangten Behörde zu entnehmen, dass diese von einer im Inland gelegenen Betriebsstätte oder Zweigniederlassung ausgehe. Somit sei sogar die belangte Behörde der Ansicht, dass beide slowakischen Unternehmen über Betriebsstätten im Sinne des § 4 Kommunalsteuer Gesetz verfügt hätten.

Trotzdem habe es die belangte Behörde unterlassen, Erhebungen oder Feststellungen zu treffen, ob der Tatbestand des § 2 lit. b KommStG 1993 – nämlich die Überlassung von einer nicht inländischen Betriebsstätte - erfüllt wäre.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 30.1.2020 vorgelegt. Mit Schreiben vom 7.4.2022 zog die Bf. die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war im Beschwerdezeitraum 2005 bis 2007 im Baugewerbe tätig und bediente sich zur Durchführung von Bauaufträgen neben ihren eigenen Arbeitnehmern auch ausländischer (slowakischer) Arbeitskräfte, welche von zwei slowakischen Firmen nämlich *****1*****. bereitgestellt wurden.

Die *****2*****. war im Zeitraum vom 22.04.2005 bis 25.09.2008 im slowakischen Firmenbuch registriert, danach erfolgte eine amtliche Löschung. Das Unternehmen gab Mitte des Jahres 2008 eine Steuererklärung für das Jahr 2007 ab und war zur Einkommensteuer bis 05.12.2007

bei den slowakischen Steuerbehörden steuerlich registriert. Der Firmensitz der ***2*** befand sich an der Adresse ***3*** Bratislava. Die ***2*** verfügte zudem laut österreichischem Firmenbuchauszug entsprechend dem Gesellschaftsvertrag vom 05.04.2005 seit 21.07.2005 über eine Zweigniederlassung in Österreich, an der ***Anschrift***, die amtswegige Löschung der Zweigniederlassung erfolgte am 6.10.2007. Im slowakischen Firmenbuch wurde die ***2*** am 25.09.2008 amtswegig gelöscht, aber erst am 03.10.2008 gänzlich aus dem Firmenbuch gelöscht. Die ***2*** wurde wie aus den Unterlagen der Bf. und dem Bericht der GPLA hervorgeht nur in den Jahren 2005 und 2006 für die Bf. tätig, 2007 wurden keine Rechnungen an die Bf. gelegt.

Der Firmensitz der ***1*** befand sich an der Adresse ***4*** Bratislava. An dieser Adresse befindet sich ein Einfamilienhaus mit Firmenanschrift. Der Geschäftsführer war nicht bereit, Fragen der slowakischen Behörden zu beantworten, hatte jedoch die diesbezüglichen Ladungen erhalten.

Beide slowakischen Firmen waren im Beschwerdezeitraum in der Slowakei ansässig, hinsichtlich ***2*** ist jedoch aufgrund des österreichischen Firmenbuchs vom Vorliegen einer inländischen Betriebstätte in den Jahren 2005 und 2006 auszugehen.

Die Rechtsbeziehungen der beiden slowakischen Unternehmen zur Bf. waren bereits Gegenstand zweier Rechtsmittelverfahren, nämlich vor dem Unabhängigen Finanzsenat UFS und dem Bundesfinanzgericht (BFG). In beiden Verfahren war ebenfalls strittig, ob die Vertragsbeziehungen in den Jahren 2005 bis 2007 als Werkverträge oder als Personalgestellung anzusehen waren. In beiden Verfahren nämlich der Entscheidung des UFS vom 23.7.2013, RV/0532-W/11 und dem Erkenntnis des BFG 22.8.2018, RV/7100411/2014 wurde erkannt, dass die streitgegenständlichen Verträge als Personalgestellung und nicht als Werkverträge anzusehen sind.

Gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 23.07.2013, RV/0532-W/11, erhob die Bf. am 06.09.2013 Beschwerde gemäß Art 131 Abs 1 Z 1 B-VG an den VwGH. Der VwGH lehnte die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 27.07.2016, 2013/13/0098, da der UFS bezüglich der Gestellung von Arbeitskräften nicht von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen war. Weiters bestätigte der VwGH die Annahme einer Arbeitskräftegestellung iSd § 99 Abs 1 Z 5 EStG 1988, wenn der UFS, insbesondere aufgrund der organisatorischen Eingliederung der (von den slowakischen Unternehmen gestellten) ausländischen Arbeitskräfte in den Betrieb der Beschwerdeführerin, des fehlenden „gewährleistungstauglichen Erfolgs und der festgestellten Abrechnungen nach geleisteten Arbeitsstunden sowie des gänzlichen Unterbleibens von Mängelrügen“ zu dieser Entscheidung gekommen ist. Es konnte laut VwGH auch kein relevanter Verfahrensmangel (Verletzung des Parteiengehörs) aufgezeigt werden, da der Bf. die von der belangten Behörde „getroffenen Sachverhaltungsfeststellungen bekannt

waren und sie im Rahmen des Verfahrens ausreichend Gelegenheit hatte, dazu Stellung zu nehmen“.

Da die Bf. auch im gegenständlichen Verfahren für denselben Sachverhalt die identen Argumente vorbringt – nämlich Vorliegen von Werkverträgen – wird auf die genannten Entscheidungen verwiesen. Die in den Sachverhaltsfeststellungen getroffenen Aussagen sowie die Beweismwürdigung in den genannten Entscheidungen treffen deckungsgleich für die hier strittige Kommunalsteuer 2005 bis 2007 zu, weshalb aus verfahrensökonomischen Gründen auf die entsprechenden Begründungsteile der Berufungsentscheidung UFS 23.07.2013, RV/0532-W/11 sowie BFG 22.8.2018, RV/7100411/2014 verwiesen wird.

Folgende Beträge wurden von den beiden Unternehmen für Arbeitskräfteüberlassung verrechnet:

[...]

2. Beweismwürdigung

Zur Frage des Vorliegens von Werkverträge oder Arbeitskräftegestellung wird auf die Beweismwürdigung der oben genannten Entscheidungen verwiesen.

Das Bestehen einer inländischen Betriebsstätte der ***2***. ergibt sich aus dem Inhalt des Firmenbuchs, wobei kein Anlass besteht an der Richtigkeit des Inhalts des Firmenbuchs zu zweifeln.

Zur Behauptung der Bf., dass auch hinsichtlich der ***1***. von einer inländischen Betriebsstätte auszugehen wäre ist festzuhalten, dass im gesamten Verfahren keinerlei Anzeichen oder Hinweise erkennbar waren die auch nur im Ansatz vermuten lassen könnten, dass eine Betriebsstätte im Inland eingerichtet gewesen wäre. Die Tatsache, dass Personen die der deutschen Sprache mächtig waren in Österreich namens der ***1***. auftraten stellt keinen solchen Ansatz dar, zumal viele slowakische Staatsbürger aus historischen Gründen gute Deutschkenntnisse haben bzw. es im Geschäftsleben auch durchaus üblich ist, für (aus Sicht des Leistenden) ausländische Kunden Personal mit entsprechenden Sprachkenntnissen oder überhaupt Bewohner/Staatsangehörige des jeweiligen anderen Staates einzusetzen. Dieser Umstand führt aber für sich genommen nicht zum Entstehen einer Betriebsstätte. Es wäre vielmehr an der Bf. gelegen gewesen Nachweise oder Beweisanbote für das Bestehen einer inländischen Betriebsstätte der ***1***. beizubringen. Das diesbezügliche Vorbringen verbleibt jedoch auf der Behauptungsebene und ist daher nicht geeignet Ermittlungshandlungen in diese Richtung auszulösen. Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 28.1.1998, 95/13/0069; 7.6.2005, 2001/14/0187; 23.2.2010,

2007/15/0292). Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihren Verpflichtungen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht) nicht nachkommt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.9.1990, 89/16/0225). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011; 22.4.2009, 2004/15/0144; 24.6.2021, Ra 2021/16/0014). Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet zudem dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181; 15.12.2009, 2006/13/0136). Bezogen auf den gegenständlichen Streitfall ging die Amtspartei entsprechend der vorliegenden Ermittlungsergebnissen davon aus, dass die ***1***. in der Slowakei ansässig ist und über keine inländische Betriebsstätte verfügt. Es ist der Behörde nicht zuzumuten Ermittlungshandlungen zum Vorliegen von inländischen Betriebstätten zu setzen, wenn abgesehen von der reinen Behauptung der Bf., dass eine solche schon deshalb vorliege, weil österreichische Staatsbürger für die ***1***. tätig wurden, keinerlei weitere Anhaltspunkte zu einer solchen vorlagen. Es wäre an der Bf. gelegen gewesen im Rahmen der Mitwirkungsverpflichtung weitere Hinweise zu geben, denen die Behörde hätte nachgehen können um das Vorliegen einer Betriebstätte oder Zweigniederlassung zu prüfen. Ein solches Vorbringen unterblieb jedoch. Demgemäß sind die Ausführungen der belangten Behörde, dass bei gegebener zunehmender internationaler Verflechtung nicht ausgeschlossen werden könne, dass österreichische Staatsbürger in der Slowakei ein Unternehmen gründen oder für ein slowakisches Unternehmen auftreten ohne, dass dadurch eine Zweigniederlassung oder Betriebsstätte in Österreich entsteht, tragfähig und nachvollziehbar.

Die dargestellten Rechnungsbeträge ergeben sich aus dem Rechenwerk der Bf. und sind der Höhe nach unstrittig.

Die übrigen Beträge, welche Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer bilden – insbesondere die von der Bf. an ihre Mitarbeiter ausbezahlten Arbeitslöhne - sind ebenfalls unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 1 KommStG unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Dienstnehmer sind nach § 2 lit. b KommStG auch Personen, die nicht von einer inländischen Betriebsstätte (§ 4) eines Unternehmens zur

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

Wie oben dargestellt bestand die Vertragsbeziehung zwischen der Bf. und der ***2***. bzw. der ***1***. in der Überlassung von Arbeitskräften.

Hinsichtlich der ***2***. bestand eine inländische Betriebsstätte iSd § 4 Abs. 1 KommStG, weshalb insoweit § 2 lit. b KommStG nicht zu Anwendung gelangt.

Hinsichtlich der ***1***. konnte keine inländische Betriebsstätte festgestellt werden weshalb die überlassenen Personen bei der Bf. iSd § 2 lit. b KommStG für die Zwecke der Kommunalsteuererhebung als Dienstnehmer der Bf. anzusehen waren.

Gemäß § 5 Abs. 1 lit b KommStG ist die Bemessungsgrundlage 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. Arbeitslöhne sind im Falle des § 2 lit. b KommStG 70% des Gestellungsentgeltes.

Bezogen auf den gegenständlichen Streitfall verbleiben sohin als zusätzliche Bemessungsgrundlage für die KommSt 70% des Gestellungsentgelts der ***1***.:

[...]

Gemäß § 9 KommStG beträgt die Steuer 3% der Bemessungsgrundlage.

Sohin ergibt sich für den Streitzeitraum 2005 bis 2007 folgende Berechnung der Gesamtkommunalsteuer:

	2005	2006	2007
BMG lt. Bescheid	€ 1.992.257,67	€ 2.112.109,65	€ 2.008.544,35
abzüglich Zurechnung lt. GPLA	-€ 160.804,76	-€ 378.645,81	-€ 227.564,05
zuzügl. Zurechnung lt. BFG	€ 6.137,78	€ 255.225,77	€ 227.564,05
BMG gesamt lt. BFG	€ 1.837.590,68	€ 1.988.689,61	€ 2.008.544,35
KommSt gesamt lt. BFG	€ 55.127,72	€ 59.660,69	€ 60.256,33

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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. Eine solche Rechtsfrage liegt hier nicht vor. Die Einordnung der Vertragsbeziehung als Arbeitskräfteüberlassung folgt der einschlägigen Judikatur des VwGH (siehe auch VwGH 27.07.2016, 2013/13/0098).

Die Frage des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer inländischen Betriebstätte ist eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage und daher jedenfalls keiner Revision zugänglich.

Die Kommunalsteuerpflicht bei Arbeitskräfteüberlassung durch ausländische Unternehmen ohne inländische Betriebstätte ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz und ist daher auch nicht revisionsrechtsbegründend.

Wien, am 8. April 2022