

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Hans-Moritz Pott, Rechtsanwalt, Ritter-von-Gersdorff-Straße 64, 8970 Schladming, über die Beschwerden vom 8. Jänner 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. Dezember 2018 über die Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 2014, 2015, 2016 und 2017, betreffend ***1*** GmbH, ***2***, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20.7.2022 in Anwesenheit der Beschwerdeführerin (Bf), der Gemeinde ***3***, vertreten durch Kapp & Partner, Rechtsanwälte GmbH, 8054 Graz-Seiersberg, Kärntner Straße 532, in weiterer Anwesenheit des Geschäftsführers der ***1*** GmbH, ***2***, vertreten durch Stingl und Dieter, Rechtsanwälte OG, 8010 Graz, Kalchberggasse 10/III sowie in Anwesenheit des Schriftführers ***4*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Im Zuge einer vom Finanzamt durchgeführten den Zeitraum 1.1.2013 bis 31.12.2017 umfassenden Lohnsteuer-, Sozialversicherungs- und Kommunalsteuerprüfung bei der Firma ***1*** GmbH mit Sitz in ***2***, wurde bezüglich ihrer verschiedenen Standorte in ***5*** in der Niederschrift über die Schlussbesprechung unter Hinweis auf die Bestimmung des § 4 KommStG 1993 festgestellt, dass im Zuge der Prüfung aufgrund der Anregung des Gemeindebundes genau erhoben worden sei, ob sich in der Gemeinde ***6*** eine Betriebsstätte befinden würde und ob der Stadtgemeinde ***7*** für die an die Firma

8 GmbH überlassenen Arbeitskräfte nach 6 Kalendermonaten die Kommunalsteuer zustehen würde.

Für das Feststellen einer Betriebsstätte im Sinne des KommStG seien die Gespräche mit dem Geschäftsführer ***9***, der Bericht des Gemeindebundes und ein unabhängiges Gutachten der Kanzlei ***10*** herangezogen worden.

Die Dienstnehmer seien jener Betriebsstätte zuzuordnen, zu welcher sie die engste organisatorische und überwiegende tatsächliche Beziehung hätten bzw. von welcher Betriebsstätte aus das Personal leitend eingesetzt werde, Anweisungen erhalten würde usw.

Der Geschäftsführer habe sein Organisationsteam (Lohnverrechnung, Buchhaltung etc.) zentral in ***11*** angesiedelt. In der Gemeinde ***7*** seien nur 1 bis 2 Dienstnehmer beschäftigt, die kleine organisatorische Dinge für die an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte erledigen würden.

Daher sei festzuhalten, dass der Sitz der Geschäftsleitung sich in ***11*** befinden würde, auch wenn der Geschäftsführer ***9*** Räumlichkeiten in der Gemeinde ***6*** benutzen könne. Dies sei nach eigenen Angaben des Geschäftsführers lediglich ein Rückzugsort für ihn, an dem er betrieblich kaum tätig werde. Bei diesen Räumlichkeiten könne nicht davon gesprochen werden, dass dies die Geschäftsleitung der Firma sei, zumal aus den Geschäftsunterlagen sich keine Hinweise auf einen solchen erkennen lassen würden.

Aus diesen Gründen werde die gesamte Kommunalsteuer für die Jahre 2014 bis 2017 der Gemeinde ***12*** zugeordnet.

Nach Ablauf der 6 Kalendermonate werde, wie bereits oben ausgeführt, in der Betriebsstätte des Beschäftigers eine Betriebsstätte des Arbeitskräfte überlassenden Unternehmers begründet.

Die ***8*** GmbH habe ihren Sitz in ***13*** und dort sei auch die Hauptverwaltung der ***14***. In ***7*** befinde sich ein Produktionswerk der Firma ***15*** und sei dies mit seinem Zentrallager auch die logistische Drehscheibe der ***14***. An dieses Werk würden die Arbeitskräfte überlassen werden und es sei davon auszugehen, dass sich hier nach 6 Kalendermonaten die Betriebsstätte begründen würde (unter Berücksichtigung des Betriebsstättenbegriffes nach § 29 Abs. 2 lit. b BAO). Deshalb stehe die Kommunalsteuer ab dem 6. Kalendermonat für die an die ***14*** überlassenen Dienstnehmer der Gemeinde ***7*** zu.

Daher habe sich im Zuge der Prüfung eine Neuordnung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen von der Gemeinde ***6*** an die Gemeinde ***12*** wie aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ersichtlich. Bei der Gemeinde ***7*** komme es zu keiner Änderung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ die angefochtenen Bescheide. Diese ergingen an die beschwerdeführende ***Bf1***, die Gemeinden ***6*** und ***12*** sowie an das betroffene Unternehmen, die ***1*** GmbH. Als Begründung wurden die Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung im Wesentlichen wiederholt.

Beschwerde

In den dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerden durch die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, Bf) wurde vorgebracht, dass seitens der Beschwerdeführerin der Gemeindebund Steiermark zur Kommunalsteuerprüfung beauftragt worden sei. Im Zuge der durchgeführten Prüfung hinsichtlich der Richtigkeit der Selbstabrechnung der Kommunalsteuer beim Unternehmen ***1*** GmbH, ***2***, sei ein Kommunalsteuerverdifferenzbetrag festgestellt worden, welcher von der ***1*** GmbH an die ***Bf1*** zu entrichten gewesen wäre. Dieser sei fälschlich an die Gemeinde ***6*** abgeführt worden.

Bei der ***1*** GmbH handle es sich um ein Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen, welches in der Steiermark lediglich Standorte in der Marktgemeinde ***11*** und in der ***Bf1*** habe.

Ein Unternehmen und auch ein Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen würde grundsätzlich der Kommunalsteuer in der Gemeinde unterliegen, in der von ihm die Betriebsstätte unterhalten werde. Werde jedoch im Falle einer inländischen Arbeitskräfteüberlassung eine Arbeitskraft einem Unternehmen in einer anderen Gemeinde länger als sechs Kalendermonate zur Arbeit überlassen, so sei jene Gemeinde für die Zeiträume nach Ablauf des sechsten vollen Kalendermonates hebeberechtigt, in der sich die Unternehmensleitung des inländischen Beschäftigten befinden bzw. zu welcher Betriebsstätte die engere Beziehung bestehen würde. In den ersten sechs Monaten sei jedoch jene Gemeinde hebeberechtigt, in der die Betriebsstätte des Unternehmens oder Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens unterhalten werde.

In den oben erwähnten Gemeinden würde die ***1*** GmbH je eine Betriebsstätte mit Büroräumlichkeiten und Mitarbeitern unterhalten. Im Standort in ***7*** würden im gegenständlichen Zeitraum zwei Mitarbeiterinnen arbeiten, welche die an die ***15*** ***17*** GmbH überlassenen Mitarbeiter betreuen würden. Des Weiteren seien allemal folgende Tätigkeiten am Standort in ***7*** verrichtet worden:

Verfügbarkeitsüberprüfung der Bewerber sowie Kundenbetreuung und der Mitarbeiterbetreuung, direkt beim Kunden im Haus. Die Betreuung der verliehenen Mitarbeiter sei in den Zuständigkeitsbereich der beiden Büromitarbeiterinnen der ***1*** GmbH gefallen, welche im Unternehmensstandort Betriebsstätte ***7*** gearbeitet hätten.

Diese Mitarbeiterinnen hätten die verliehenen Mitarbeiter entweder von ihrem Büro in ***16***, aus oder vor Ort in den Räumlichkeiten des Beschäftigers der ***15*** ***17*** GmbH betreut. Für neue Bewerber sei bei Stellenausschreibungen der ***1*** GmbH ebenfalls der Standort in ***16***, angegeben worden.

Arbeitnehmer, die nach der Eigenart ihrer Tätigkeit zumindest überwiegend im Außendienst bei Unternehmen als Leiharbeiter eingesetzt werden würden, seien bei jener von mehreren Betriebsstätten ihres Arbeitgebers als beschäftigt anzusehen, zu der ihre Tätigkeit unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die überwiegende und stärkste Beziehung habe. Für die Frage der kommunalsteuerlichen Zuordnung eines Außendienstmitarbeiters komme es nach der Judikatur unter dem VwGH darauf an, wo sich die Haupttätigkeit des Arbeitnehmers vollziehen würde, vgl. VwGH 30.03.1992, 91/5/0112, wohl gemeint VwGH 91/15/0112. Entscheidend sei, zu welcher Betriebsstätte die engere Beziehung bestehen würde, was nicht allein von der Frage abhängen würde, von wo aus der leitende Einsatz des Dienstnehmers erfolgen würde, sondern auch von Faktoren, wie Beziehung der Außendienstmitarbeiter zu den sonst tätigen anderen Dienstnehmern oder das Aufsuchen der Geschäftsstelle.

Dass die Tätigkeit eines Außendienstmitarbeiters von der Zentrale aus geleitet werde, sei nur dann von Bedeutung, wenn zu keiner anderen Betriebsstätte eine konkrete Beziehung bestehen würde. Denn der Aspekt, von wo aus der leitende Einsatz erfolgen würde, sei nur eines unter mehreren Merkmalen, welches für die Zuordnung zu einer Betriebsstätte sprechen könne (VwGH 10.11.1995, 92/17/0292).

Die Erstbehörde gebe in den Bescheiden vom 12.12.2018 selbst an, dass die Dienstnehmer jener Betriebsstätte zuzuordnen seien, zu welcher sie die engste organisatorische und überwiegende tatsächliche Beziehung hätten bzw. von welcher Betriebsstätte aus das Personal leitend eingesetzt werde, Anweisungen erhalte usw. Die an die ***15*** ***17*** GmbH überlassenen Mitarbeiter seien von den Mitarbeiterinnen, welche am Betriebsstandort ***7*** tätig waren, betreut worden und hätten diese die Verfügbarkeitsprüfung der Bewerber durchgeführt und auch die Kunden sowie Mitarbeiter auch in organisatorischer Hinsicht betreut.

Aus allen oben genannten Gründen wäre daher die gesamte Kommunalsteuer für die Jahre 2014 bis 2017 nach Ablauf der sechs Kalendermonate (wohl gemeint, auch für die ersten sechs Monate) der ***Bf1*** zuzuordnen gewesen. Zu dieser Ansicht sei auch der Gemeindebund Steiermark gekommen (Beweise: Stellungnahme Gemeindebund Steiermark, Stellenausschreibung).

In der Folge wird unter anderem der Antrag gestellt, das Landesverwaltungsgericht Steiermark als Beschwerdegericht (wohl gemeint das Bundesfinanzgericht) möge nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung der gegenständlichen Beschwerde Folge geben und die Zuteilungsbescheide für die Jahre 2014, 2015, 2016 und 2017 des Finanzamtes Graz-Stadt vom

12.12.2018 je zur Abgabenummer ***18*** wegen materiell- und formalrechtlicher Rechtswidrigkeit insofern abändern, als der ***Bf1*** betreffend der ***1*** GmbH für die Jahre 2014-2017 die Kommunalsteuer zugeteilt werde.

Beschwerdevorentscheidung:

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt als Begründung aus, dass die erfolgte Kommunalsteuerzuteilung auf den Feststellungen der durchgeführten GPLA – Prüfung sowie einem Gutachten der Kanzlei ***10*** vom 19.09.2018 resultieren würde. Der Betriebsstättenbegriff des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 stelle nicht auf einen Gewerbebetrieb oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 29 Abs. 1 BAO ab, sondern auf die unternehmerische Tätigkeit. In ***7*** seien, wie auch in der Beschwerde dargestellt, lediglich zwei Mitarbeiterinnen beschäftigt worden, welche allerdings keine Entscheidungsgewalt in Sachen Unternehmensführung gehabt hätten. Die zentrale Betriebsstätte, welche für die Kommunalsteuerzuteilung in den ersten 6 Monaten relevant sei, befinde sich nach Ansicht der Behörde (dem beiliegenden Gutachten folgend) in der Gemeinde ***11***. Eine darüberhinausgehende Zuteilung an die beschwerdeführende Partei könne ebenso nicht erkannt werden. Hierzu werde hinsichtlich der weiteren Begründung, aus verfahrensökonomischen Gründen, auf das der Beschwerdevorentscheidung beiliegende Gutachten der Kanzlei ***10*** vom 19.09.2018 verwiesen. Die nunmehr in der verfahrensgegenständlichen Beschwerde geäußerten Gründe, welche eine Zuordnung der strittigen Kommunalsteuer an die beschwerdeführende Partei begründen sollen, könnten seitens der Behörde folglich nicht nachvollzogen werden. Die Beschwerde sei somit als unbegründet abzuweisen gewesen.

Das Gutachten der Kanzlei ***10*** vom 19.9.2018 kommt zu dem Ergebnis, dass ***6*** nicht die zentrale Betriebsstätte für die ***1*** GmbH sei. ***7*** sei ebenfalls nicht die zentrale Betriebsstätte für die ***1*** GmbH, hier handle es sich nur um eine Anlaufstelle, insbesondere für das Großunternehmen ***8*** GmbH, in ***16***. Die zentrale Betriebsstätte der ***1*** GmbH liege nach Ansicht der Kanzlei ***10*** in ***2***.

Die Zuordnung der Kommunalsteuer in den ersten sechs Monaten einer Arbeitskräfteüberlassung betreffe somit die zentrale Geschäftsstelle in ***19*** ***11***. Danach sei die Kommunalsteuer über die ***15***-Zentrale in ***20***, abzurechnen, die die Hauptverwaltung der ***14*** umfassen würde.

Dazu werde auf § 7 Abs. 1 KommStG 1993 verwiesen, wonach für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonats die Gemeinde erhebungsberechtigt sei, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigers befinden würde.

Eine Aufteilung zwischen der Gemeinde ***7*** und der Gemeinde ***6*** entspreche nicht den gesetzlichen Voraussetzungen.

Vorlageantrag:

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag vom 18.6.2020 wurde das Vorbringen in der Beschwerde wiederholt und ergänzend darauf hingewiesen, dass das Büro in ***6*** lediglich ca. 15m² groß, das Büro in ***7*** ca. 70m² groß gewesen sei. In ***7*** hätte es auch ein zusätzliches Lager gegeben und hätten die Arbeitnehmer grundsätzlich eine engere Beziehung zur Betriebsstätte in ***7*** gehabt.

Nach Wiederholung der Ausführungen im Beschwerdeschreiben über überwiegend im Außendienst bei Unternehmen als Leiharbeiter eingesetzte Arbeitnehmer wird darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Zusammenhang eindeutig eine engere Beziehung jener überlassenen Arbeitskräfte, für welche die Kommunalsteuer für den gegenständlichen Zeitraum geleistet worden sei, zu jener Niederlassung bestanden habe, welche sich in ***7*** befunden hätte und könne dies jederzeit von den beschäftigten Mitarbeitern bestätigt werden.

Bezeichnenderweise sei beim Finanzamt ***21*** zur selben Abgabenummer ein gleich gelagertes Verfahren anhängig gewesen und habe das Finanzamt ***21*** in dieser Sache zugunsten der ***Bf1*** entschieden. Es sei keineswegs so gewesen, dass bei der Betriebsstätte ***7*** es sich bloß um eine "Anlaufstelle" gehandelt habe, sondern sei dies eindeutig die zentrale Betriebsstätte für die verliehenen Mitarbeiter gewesen. Diese hätten ausschließlich zu diesem Büro Kontakt gehabt und hätten die Mitarbeiter nicht einmal gewusst, dass sich die Zentrale in ***11*** befinden würde. Die Betriebsstätte in ***7*** würde jedenfalls die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 erfüllen und sei diese eine feste örtliche Anlage bzw. Einrichtung, welche mittelbar oder unmittelbar der Ausübung unternehmerischer Tätigkeiten dienen würde. Es werde die Einvernahme des Geschäftsführers ***9*** beantragt und auf die bereits vorgelegten Urkunden hingewiesen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an das Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 1.7.2020 zur Entscheidung vor, wiederholte seinen Rechtsstandpunkt und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

Mit Schreiben vom 9.3.2021 übermittelte der bevollmächtigte steuerliche Vertreter der Bf die im Vorlageantrag angesprochene Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes Österreich, Dienststelle ***21***, vom 11.2.2021 an das Finanzamt Graz-Stadt und führte ergänzend aus, dass in der vorgelegten Beschwerdeentscheidung insbesondere auch dargelegt werde, dass Dienstnehmer im Sinne des KommStG jener Betriebsstätte des Unternehmens zuzurechnen seien, mit der sie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten überwiegend unternehmerisch verbunden seien bzw. zu der sie die engere ständige Beziehung hätten.

Die „unternehmerische Verbundenheit“ - so werde das in der Beschwerdeentscheidung dargelegt - könne im Sinne einer funktionellen Zugehörigkeit, das sei im Sinne der Zugehörigkeit des Dienstnehmers zum Aufgabenbereich, verstanden werden.

„Dienstnehmer“ einer bestimmten Betriebsstätte könne auch jemand sein, der nicht in Räumen, sondern außerhalb arbeiten würde, wenn er nur in bestimmten ständigen Beziehungen zu dieser Betriebsstätte stehen würde, hauptsächlich dann, wenn sein Arbeitsplatz von dieser Betriebsstätte aus geleitet werde.

Zu den Dienstnehmern eines das Personalleasing betreibenden Betriebs würden nicht nur die in der Verwaltung tätigen Dienstnehmer gehören, sondern auch die, die im Wege des Personalleasings an Dritte bzw. an Beschäftigte überlassen werden würden.

Beschwerdegegenständlich sei im konkreten Fall die Frage, welcher Betriebsstätte - ***6*** oder ***7*** - die Kommunalsteuer für die überlassenen Dienstnehmer für die ersten sechs Monate im Beschwerdezeitraum Jänner 2008 bis Dezember 2013 zuzuteilen seien.

Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt, da die Leiharbeiter vorwiegend am Einsatzort betreut worden seien und daher wenig Kontakt zu einer der Betriebsstätten des Arbeitskräfteüberlassers gehabt hätten.

In dieser Beschwerdevorentscheidung (vom Finanzamt ***21***) sei aber klipp und klar dargelegt worden, dass die engere ständige Beziehung der überlassenen Dienstnehmer zur Betriebsstätte in ***7*** bestanden habe. Dies zeige sich daran, dass Dienstnehmer bei Urlaubs- und Krankenstandsmeldungen und bei anderen dienstlichen Angelegenheiten Kontakt zum Büro in ***7*** gehabt hätten, Dienstverträge im Büro in ***7*** unterzeichnet worden seien und auch Kündigungen an das Büro in ***7*** übermittelt worden seien.

Dies sei auch durch Aussagen von Dienstnehmern bekräftigt worden, deren Dienstzeit erst nach 2007 begonnen habe, wo die weitere Niederlassung in ***6*** schon bestanden habe.

Die gegenständliche Beschwerdevorentscheidung werde eben an das Finanzamt in der Sache gegen die Firma ***22*** weitergeleitet, da eben hier die Sach- und die Faktenlage ähnlich sei.

Das Finanzamt leitete das Schreiben der Bf samt der übermittelten Beschwerdevorentscheidung kommentarlos an das Bundesfinanzgericht weiter.

Mit Schreiben vom 2.12.2021 übermittelte das BFG an das Finanzamt folgendes auch der bf ***Bf1*** zur Kenntnis gebrachte Ergänzungsersuchen:

*„-Am gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind nach dem Akteninhalt die Gemeinden ***6***, ***7*** und ***11*** sowie die Firmen ***15*** GmbH und ***1*** GmbH beteiligt. Im Sinne einer vollständigen Aktenvorlage wird um Vorlage aller im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Zuteilungsverfahren ergangenen Bescheide (vgl. § 10 Abs. 5, 3. Satz, KommStG) samt Zustellnachweisen ersucht.*

- Wurde die Beschwerde der Gemeinde ***7*** der Steuerschuldnerin und den beteiligten Gemeinden zur Kenntnis gebracht und hatten sie Gelegenheit zur Stellungnahme?
- Wer hat das vom Finanzamt als Begründung zu den angefochtenen Bescheiden herangezogene und an die Gemeinde ***6*** gerichtete Gutachten der Steuerberatungskanzlei ***10*** in Auftrag gegeben bzw. wer hat es bezahlt?
- Um welche Bemessungsgrundlagen handelt es sich in den angefochtenen Bescheiden (für welche Dienstnehmer, Zeiträume und Standorte)?
- Wurde im Zusammenhang mit anderen Standorten Kommunalsteuer von der ***22*** GmbH abgeführt?
- Bitte den Bericht des Gemeindebundes und lesbare Kopien der Beilagen zum Gutachten ***10*** übermitteln.
- Wurde die Kommunalsteuer für die dauerhaft in den Geschäftsräumlichkeiten in ***7*** beschäftigten „Zwei Damen“ nach ***7*** abgeführt?
- Vorlage der Ermittlungsergebnisse des Finanzamtes über den Standort ***7*** (Öffnungszeiten, Büroeinrichtung, Bürobeschreibung, welche Personen waren dort zu welchen Zeiträumen mit welchen Tätigkeiten beschäftigt?
- Was ist dem Finanzamt über den Ablauf der Überlassung der Leiharbeiter an die ***15*** GmbH durch die ***1*** GmbH bekannt?
- Erfolgten durch die im Büro in ***7*** beschäftigten Mitarbeiter der ***22*** GmbH im Hinblick auf eine Tätigkeit bei der Firma ***15*** GmbH Personalrekrutierungen?
- Führten die Mitarbeiter der ***22*** GmbH im Büro in ***7*** im Hinblick auf eine Tätigkeit bei der Firma ***15*** GmbH Bewerbungsgespräche mit Arbeitssuchenden?
- Wickelten Mitarbeiter der ***22*** GmbH im Büro in ***7*** im Hinblick auf eine Tätigkeit bei der Firma ***15*** GmbH Personaleinstellungen ab?
- Wandten sich an die Firma ***15*** GmbH verliehene Arbeitskräfte bei Problemen (z.B. mit dem Beschäftigten) an die Mitarbeiter der ***22*** GmbH im Büro in ***7***? Erfolgte die Mitarbeiterbetreuung vom Büro in ***7*** aus?
- Vermittelten die Mitarbeiter der ***22*** GmbH im Büro in ***7*** Arbeitskräfte direkt an die Firma ***15*** GmbH?

*- Wurden Dienstverträge der an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte im Büro in ***7*** unterzeichnet und ausgehändigt bzw. gelagert?*

*- Erfolgte die Krankmeldung der an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte im Büro in ***7***?*

*- Beantragten die an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte ihre Urlaube im Büro in ***7***?*

*- Richteten die an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte ihre Kündigungen an das Büro in ***7***?*

*- Wo erfolgte die Lohnverrechnende und buchhalterische Erfassung der an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte?*

- Wer war zuständig für die sozialversicherungsrechtlichen Meldungen?

*- Wurde für den Standort in ***7*** ein eigener Firmenstempel mit der Anschrift in ***7*** verwendet?“*

Mit Schreiben vom 20.1.2022 nahm die bf ***Bf1*** im Wege ihres bevollmächtigten steuerlichen Vertreters hierzu wie folgt Stellung:

Es werde festgehalten, dass in einem de facto gleichgelagerten Fall bereits durch das Finanzamt Österreich (***21***) zur Steuernummer ***23*** eine Beschwerdeentscheidung ergangen sei und zwar in der Sache ***24*** GmbH.

Diese Beschwerdeentscheidung werde unter einem in Vorlage gebracht und werde der Antrag gestellt, den Akt zur Steuernummer ***23*** des Finanzamtes ***21*** hier beizuschaffen und auch in der gegenständlichen Rechtssache zu verlesen. Insbesondere wollen auch die in diesem Verfahren vorgelegten Zeugenaussagen verlesen werden, wobei diese allerdings auch separat noch in dieser Sache in Vorlage gebracht werden würden.

Hintergrund sei, dass praktisch von einem gleichgelagerten Fall, was die sachliche Ebene und die rechtliche Ebene anlange, auszugehen sei und diese Entscheidung eben auch Grundlage für die gegenständliche Entscheidung sein könne bzw. wohl sein müsse.

Darüber hinaus werde dargelegt, dass die Beschwerdeführerin naturgemäß sich, so wie alle Gemeinden, auch der Dienste des Gemeindebundes bedient habe, wobei auch festgehalten werde, dass der Gemeindebund ja auch berechtigt sei entsprechende Überprüfungen vorzunehmen, insbesondere auch was die Kommunalsteuer anlangt.

Die Mitarbeiter des Gemeindebundes seien daher fachlich sehr versiert in diesen Angelegenheiten und werden bzw. wurden Nachschauen eben auch immer mit sachlicher und fachlicher Kompetenz durchgeführt.

Weiters werde im Vorfeld darauf hingewiesen, dass betreffend der Stellungnahme in diesem Verfahren vom 18.06.2020 insofern eine Ergänzung notwendig sei, als in dieser Stellungnahme auf Seite 4 lediglich auf die Monate ab dem sechsten Monat des Jahres hingewiesen worden sei. Tatsächlich sei natürlich die gesamte Kommunalsteuer für das gesamte Jahr entsprechend zu berücksichtigen, dies ergebe sich schon aus den rechtlichen Gegebenheiten. Die Kommunalsteuer sei vom ersten Tag an der Gemeinde ***7***, also der Beschwerdeführerin zuzuführen bzw. zuzuerkennen.

Weiters werde dem Bundesfinanzgericht mitgeteilt, dass zwischenzeitig die Beschwerdeführerin noch eine Mitarbeiterin der ***1*** GmbH einer Zeugeneinvernahme unterzogen habe und werde unter einem die Niederschrift vom 05.01.2022 in Vorlage gebracht. Aus den Angaben dieser Zeugin ***25*** ergebe sich auch eindeutig, dass die Kommunalsteuer wohl der Beschwerdeführerin von allem Anfang an und im vollen Umfang zuzuteilen sei bzw. sein werde.

Berücksichtige man auch die Aussagen im „Parallelverfahren“, so ergebe sich ein ganz klares Bild, es könne nie und nimmer die Gemeinde ***11*** oder die Gemeinde ***6*** oder irgendeine andere Gemeinde hier die Zuteilung bekommen. Tatsächlich sei die Zuteilung aller Steuern eben einzig und allein für den gesamten Zeitraum an die Beschwerdeführerin vorzunehmen.

Bezüglich der gestellten Fragen gibt die Bf an, dass das an die Gemeinde ***6*** gerichtete Gutachten der Steuerberatungskanzlei ***10*** die Gemeinde ***11*** als Auftraggeber in Frage kommen würde.

Zur Frage der Bemessungsgrundlagen in den angefochtenen Bescheiden (für welche Dienstnehmer, Zeiträume, Standorte) gibt die Bf an, dass die in den Zuteilungsbescheiden des Finanzamtes Graz-Stadt vorgeschriebenen Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen für die Firma ***22*** jenen entsprechen würden, wie sie von der Steuerberatungsfirma ***26***, per 12.12.2019 erklärt worden seien und zwar für alle Betriebsstätten in Österreich für die Jahre 2014-2018. So seien sie auch in die Zuteilungsbescheide der Dienststelle Graz-Stadt vom 12.12.2019 übernommen worden. In der Anlage würden die für die Gemeinden ***6***, ***7*** und ***11*** ursprünglich von ***22*** erklärten Bemessungsgrundlagen jenen der neuen Bemessungsgrundlagen tabellarisch gegenübergestellt werden. Daraus sei zu ersehen, dass die Bemessungsgrundlagen für ***6*** in selber Höhe der Gemeinde ***11*** zugeteilt worden seien und die Bemessungsgrundlagen der Gemeinde ***7*** in den einzelnen Jahren sich nicht verändert haben. Für das Jahr 2015 seien keine Bemessungsgrundlagen übermittelt worden.

Die Bemessungsgrundlage für die dauerhaft in der Geschäftsstelle ***7*** beschäftigten zwei Dienstnehmerinnen dürfte nach Ansicht der Bf wie sie von der ***27*** GmbH erklärt wurden, in den Bemessungsgrundlagen für ***7*** enthalten sein.

Zu den Ermittlungsergebnissen des Finanzamtes über den Standort ***7*** (Öffnungszeiten, Büroeinrichtung, Bürobeschreibung, welche Personen waren dort zu welchen Zeiträumen mit welchen Tätigkeiten beschäftigt?) hat nach Ansicht der Bf das Finanzamt Graz-Stadt keine Erhebungen vor Ort durchgeführt, da in dem der Bf zur Verfügung stehenden Akt keinerlei Unterlagen über eine GPLA-Prüfung aufscheinen. Es dürfte sich hier wohl um den Nachschaubericht des Gemeindebundes Steiermark handeln.

Die Übernahme der Bemessungsgrundlage von ***27*** vom 02.12.2019 in die Zuteilungsbescheide der Finanzverwaltung von 12.12.2019 sowie das Gutachten ***10*** dürften ausschlaggebend für die Entscheidung des Finanzamtes Graz-Stadt gewesen sein, also für die Zuteilung der Bemessungsgrundlage nach ***11***. Jedenfalls liege bei der ***Bf1*** kein Protokoll über eine GPLA auf.

Im Übrigen werde auf die Zeugenaussage vom 05.01.2022 verwiesen und zusätzlich auf die im Parallelverfahren getätigten Aussagen. Dazu sei noch anzumerken: Dass die Firma ***1*** GmbH in der ***Bf1*** über eine Betriebsstätte verfüge, sei evident (siehe Nachschaubericht des Gemeindebundes bzw. Gutachten ***10***). Ob im Fall der Betriebsstätte ***11*** die Anzahl von 16 Dienstnehmern laut Gutachten ***10*** und in ***7*** nur zwei Dienstnehmer beschäftigt sind, sei für den gegenständlichen Sachverhalt nicht relevant. In der Zeugenaussage vom 05.01.2022 führe die Zeugin unter anderem an, dass die Dienstverträge in ***11*** aufgesetzt wurden, die Lohnzettel und Buchhaltung in ***11*** erfolgte und für die Sozialversicherung ebenfalls ***11*** zuständig war. Diese aufgezählten Bereiche, die in der Betriebsstätte ***11*** getätigt wurden, hätten aber mit der Frage der Zuordnung von Arbeitslöhnen der überlassenen Dienstnehmer keinerlei kommunalsteuerrelevanten Bezug. Es gehe vielmehr aus der Zeugenaussage vom 05.01.2022 hervor, dass die hier geforderte „enge Beziehung zur Betriebsstätte“ für die Frage der kommunalsteuerrechtlichen Zuordnung der Bemessungsgrundlage zu ***12*** nicht erkennbar sei, aber diese wohl recht deutlich zur Betriebsstätte ***7*** bestehe. Daraus könne nur der Schluss daraus gezogen werden, dass von Beginn der einzelnen Arbeitskräfteüberlassungen die Kommunalsteuer der ***Bf1*** zustehen würde, wie das auch im Nachschaubericht des Gemeindebundes (siehe Punkt 5 dieser Fragebeantwortung) festgehalten werde.

Kennzeichnend dazu sei wohl der letzte Satz der Zeugenaussage, als die Stempeladresse „***7***“ mit der Stempeladresse „***11***“ vertauscht worden sei. Auf diese Art könnten die geforderten Kriterien für die Erhebung der Kommunalsteuer für überlassene Arbeitskräfte nicht von einem Standort zu einem anderen verschoben werden, wenn sich an den sonstigen Gegebenheiten nichts ändern würde.

Als Beweise werden angeführt:

- PV wobei hierzu Bgm. ***28*** bekannt gegeben werde
- ***29*** als Zeuge
- ***30*** der ***Bf1***, ***31*** als Zeuge
- ***32*** als Zeugin
- ***33*** ***7***, als Zeugin
- ***34***, als Zeuge
- ***35***, als Zeugin
- ***36***, als Zeuge
- ***37***, als Zeugin
- ***38***, als Zeugin
- ***39***, als Zeugin
- Eingabe im Verfahren ***BF1StNr1*** an das Finanzamt ***21*** vom 29.10.2019
- Beschwerdevorentscheidung vom 25.05.2020
- Kommunalsteueraufstellung
- Prüfungsstatus vom 10.10.2016
- Aufstellung der Mitarbeiter
- Firmenbuchauskunft vom 30.11.2016
- E-Mail des Hrn. ***40*** vom 20.03.2017
- Einzelnachweise 20 14-2016
- E-Mail des Hrn. ***40*** vom 23.05.2017
- Mitarbeiteraufstellung
- Visitenkarten
- Vereinbarung vom 11.12.2013
- E-Mail des Bgm. ***41*** vom 06.10.2017
- Prüfungsstatus vom 09.10.2017
- Auflistung Mitarbeiter
- Schreiben des Gemeindebundes vom 18.10.2017
- E-Mail des Gemeindebundes vom 2 1.06.2017
- Stellenausschreibung
- weitere Beweise vorbehalten

Weiters wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- Niederschrift ***25*** vom 05.0 1.2022
- Stellungnahme vom 29.10.2019 samt Beilagen
- Beschwerdevorentscheidung vom 25.05.2020
- Kommunalsteueraufstellung
- Prüfungsstatus vom 10.10.2016
- Aufstellung der Mitarbeiter
- Firmenbuchauskunft vom 30.11.2016

- E-Mail des Hrn. ***40*** vom 20.03.2017
- Einzelnachweise 2014—2016
- E-Mail des Hrn. ***40*** vom 23.05.2017
- Mitarbeiteraufstellung
- Visitenkarten
- Vereinbarung vom 11.12.2013
- E-Mail des Bgm. ***41*** vom 06.10.2017
- Prüfungsstatus vom 09.10.2017
- Auflistung Mitarbeiter
- Schreiben des Gemeindebundes vom 18.10.2017
- E-Mail des Gemeindebundes vom 21.06.2017
- Stellenausschreibung

Die in der Betriebsstätte ***7*** der ***1*** GmbH beschäftigte ***25*** wurde von der bf ***Bf1*** am 5.1.2022 als Zeugin einvernommen und darüber eine Niederschrift aufgenommen und an das Bundesfinanzgericht übermittelt. Laut dieser Niederschrift wurde das Büro der ***1*** GmbH in ***7*** zu Jahresbeginn 2014 eröffnet, sie sei von Anfang an dort angestellt gewesen. Von ca. April 2016 bis ca. Juli 2018 sei sie in Karenzurlaub gewesen. Ihr Aufgabenbereich war: Kundenkontakt, Mitarbeiterbetreuung, Ausgabe Arbeitsschuhe, Krankenstandskontrolle, Vereinbarungen über Urlaube der vermittelten Arbeitnehmer, Abstimmung mit der Firmenleitung u. a. Anfänglich sei sie allein im Büro gewesen, ab 2016 habe ihre Stelle eine Karenzvertretung übernommen. Ab Ende ihres Karenzurlaubes ab ca. Juli 2018 bis derzeit seien insgesamt 3 Personen im Büro beschäftigt, derzeit 1 Vollzeitkraft und zwei Teilzeitkräfte. Die Rekrutierungen erfolgten sowohl über das Büro in Graz als auch über das Büro in ***7***, ca. je zur Hälfte. Die Mitarbeiter der ***22*** GmbH im Büro ***7*** hätten im Hinblick auf eine Tätigkeit bei der Firma ***15*** GmbH Bewerbungsgespräche mit Arbeitssuchenden geführt. Die Mitarbeiter der ***22*** GmbH im Büro ***7*** hätten im Hinblick auf eine Tätigkeit bei der Firma ***15*** GmbH Personaleinstellungen abgewickelt, Dienstverträge erklären, Arbeitskleidung ausgeben u.a. Die an die Firma ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte hätten sich bei Problemen (z.B. mit dem Beschäftigten) an die Mitarbeiter der ***22*** GmbH im Büro in ***7*** gewandt. Die Mitarbeiterbetreuung sei vom Büro in ***7*** aus erfolgt. Die Mitarbeiter der ***22*** GmbH im Büro in ***7*** hätten Arbeitskräfte direkt an die Firma ***15*** GmbH vermittelt. Die Dienstverträge der an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte wurden im Büro in ***7*** unterzeichnet und ausgehändigt bzw. gelagert und im Büro ***11*** aufgesetzt. Die Krankmeldungen der an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte erfolgten im Büro in ***7***. Die an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte beantragten ihre Urlaube im Büro in ***7***, dort wurde dann die Freigabe erteilt. Die an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte richteten ihre Kündigungen an das Büro in ***7***. Die Lohnverrechnende und buchhalterische Erfassung der an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte erfolgte im Büro in ***11***. Für die

sozialversicherungsrechtlichen Meldungen war das Büro in ***11*** zuständig. Für den Standort in ***7*** war anfänglich ein ***10*** Firmenstempel mit der Anschrift in ***7*** vorhanden, dieser wurde später für einen Stempel mit der Adresse in ***11*** ausgetauscht. Wann, könne sie nicht sagen.

Die weiteren von der ***Bf1*** mit ehemaligen Dienstnehmern des mittlerweile insolvent gewordenen Vorgängerunternehmens der ***1*** GmbH, nämlich die ***24*** GmbH, durchgeführten und an das Bundesfinanzgericht übermittelten Zeugenbefragungen betreffen das Beschwerdeverfahren über die Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage zwischen der ***Bf1*** und der Gemeinde ***6*** für Zeiträume vor den gegenständlich strittigen Jahren. Die genannten Personen (***42***) gaben unter anderem an, als Produktionsmitarbeiter, Einsteller oder Ferialarbeiter bei der Firma ***43*** tätig gewesen zu sein. Sie hätten für Urlaubsansuchen, Krankenstandsmeldungen, Kündigung nur zum Büro in ***7*** Kontakt gehabt. Es sei ihnen nicht bekannt gewesen, dass die ***24*** GmbH in ***6*** ein Büro betrieben habe.

Nach der von der bf ***Bf1*** vorgelegten Kommunalsteuerbemessungsgrundlagenübersicht, gemeldet von der Fima ***44*** (Beilage 4), stimmen die vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden verwendeten Zahlen mit dieser Meldung überein.

Mit Schreiben vom 17.2.2022 beantwortete das Finanzamt das Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichts vom 2.12.2021 und gab bekannt, dass aufgrund des in Verlust geratenen Handaktes nicht mehr eruierbar sei, ob die Beschwerde der ***Bf1*** den beteiligten Gemeinden zur Kenntnis gebracht worden sei. Das Gutachten der Steuerberatungskanzlei ***10*** GmbH sei laut Schreiben der Gemeinde ***6*** vom 11.2.2022 vom damaligen Bürgermeister der Gemeinde ***6***, Heinz ***41***, in Auftrag und von der Gemeinde ***6*** bezahlt worden. Bei den Bemessungsgrundlagen für die Kommunalsteuer handle es sich um sämtliche bisher in der Gemeinde ***6*** gemeldeten Kommunalsteuerbeträge, welche der Zentrale in ***11*** zugeordnet wurden. Von der ***1*** GmbH wurde an mehrere Standorte Kommunalsteuer abgeführt.

Zur Frage, ob die Kommunalsteuer für die dauerhaft in den Geschäftsräumlichkeiten der ***1*** GmbH in ***7*** beschäftigten „zwei Damen“ nach ***7*** abgeführt wurde, wird ausgeführt, dass die Aufstellungen der Mitarbeiter samt Bemessungsgrundlagen für die Kommunalsteuer in ***7*** auch die von in der ***Bf1*** befragte und demnach dauerhaft in ***7*** beschäftigte Innendienst-Mitarbeiterin ***25*** beeinhalteten würde. Welche weitere(n) Person(en) dauerhaft in ***7*** im Innendienst beschäftigt waren, lasse sich aus dem Akteninhalt des Finanzamts leider nicht mehr eruieren, weshalb sich das Finanzamt außer Stande sieht, diesbezüglich weitere Angaben zu machen.

Weiters gibt das Finanzamt bekannt, dass im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung bei der ***1*** GmbH es keinen Augenschein bzw. keine Bürobefichtigung vor Ort in ***7***

gegeben habe. Dies daher, da nach Ansicht des Prüforgans die Innendienst-Mitarbeiterinnen in ***7*** lediglich mit kleineren organisatorischen Aufgaben betraut waren - siehe die untenstehenden Ausführungen. Die tatsächliche Unternehmensführung (wie Buchhaltung, Lohnverrechnung etc) erfolgte nach Ansicht des Prüforgans in der Zentrale in ***11*** und wurde deshalb auf eine Bürobesichtigung in ***7*** verzichtet.

Die ***14*** habe ihren Sitz und Hauptverwaltung in ***13***. In ***7*** befinde sich ein Produktionswerk der ***14*** und sei dies mit seinem Zentrallager auch die logistische Drehscheibe der ***14***. An dieses Werk würden die Arbeitskräfte der ***1*** GmbH überlassen werden.

Die Rekrutierung der beschäftigten MitarbeiterInnen sei sowohl über ***7*** als auch über die Zentrale in ***11*** gelaufen, dies aufgrund der geringen Mitarbeiterbeschäftigung in ***7*** (laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022).

Ebenso hätten die Mitarbeiter der ***1*** GmbH im Büro in ***7*** im Hinblick auf eine Tätigkeit bei der Firma ***15*** GmbH Bewerbungsgespräche mit Arbeitssuchenden geführt (laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022).

Bei Personaleinstellungen bei der Firma ***15*** GmbH wurden in der Zentrale in ***11*** die Einstufung lt. KV, die Dienstverträge, die Überlassungsmitteilungen und die Sicherheitsunterweisungen erstellt und die Meldungen an die ÖGK durchgeführt, in ***7*** seien die Dienstverträge unterfertigt worden (laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022).

Die an die Firma ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte hätten sich bei Problemen (z.B. mit dem Beschäftiger) an die Mitarbeiter der ***22*** GmbH im Büro in ***7*** gewandt, wobei wesentliche handelsrechtliche Themen über die Zentrale in ***11*** abgewickelt worden seien (laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022).

Die Mitarbeiterbetreuung sei zum Teil vom Büro in ***7*** aus erfolgt, wobei die Lohnabrechnung sowie die Bearbeitung von Urlaub, Zeitausgleich und Gehaltsvorschüsse in der Zentrale in ***11*** abgewickelt worden seien (laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022).

Die Mitarbeiter der ***22*** GmbH hätten im Büro in ***7*** Arbeitskräfte direkt an die Firma ***15*** GmbH vermittelt (laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022).

Die Dienstverträge der an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte seien im Büro in ***7*** unterzeichnet und ausgehändigt worden, die Archivierung sei im „Mitarbeiter CRM System“ erfolgt, wobei dieses System aus der Zentrale in ***11*** gesteuert und die gesamte IT in ***11*** abgebildet wird (laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022).

Die Krankmeldung der an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte sei im Büro in ***7*** erfolgt (laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022).

Die Beantragung der Urlaube der an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte sei im Büro in ***7*** erfolgt, allerdings sei eine interne Abstimmung mit der Zentrale in ***11*** nötig gewesen, da die Urlaubsverwaltung über die Personalverrechnung in der Zentrale in ***11*** erfolgt sei (laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022).

Die Kündigungen richteten die an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte an das Büro in ***7***, die Abwicklung sämtlicher darauffolgender Kündigungsvorgänge sei in der Zentrale in ***11*** erfolgt (laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022).

Die lohnverrechnende und buchhalterische Erfassung der an die ***15*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte sei in der Zentrale in ***11*** erfolgt (laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022).

Die sozialversicherungsrechtlichen Meldungen erfolgte durch die Zentrale in ***11*** (laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022).

Für den Standort in ***7*** sei ein eigener Firmenstempel mit der Anschrift in ***7*** verwendet worden, allerdings nur sehr kurzfristig, dies aufgrund einer Fehlentscheidung eines Mitarbeiters (laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022).

Der Verweis der ***Bf1*** vom 20.01.2022 auf ein anderes Beschwerdeverfahren betreffend die „***24*** GmbH“ gehe insoweit ins Leere, da ein anderes Abgabeverfahren mit anderen Beteiligten für das gegenständliche Beschwerdeverfahren nicht von Relevanz sei, zumal lediglich der von der ***1*** GmbH verwirklichte Sachverhalt verfahrensgegenständlich und beachtlich ist.

Zu der von der ***Bf1*** eigenmächtig durchgeführten Befragung von Frau ***25*** werde festgehalten, dass sich deren Angaben mit den oben angeführten Ausführungen bzw. den Angaben der ***1*** GmbH decken.

Als Anhänge wurden folgende Unterlagen übermittelt:

- ./1 Bericht des Gemeindebundes vom 18.10.2017
- ./2 Gutachten der Kanzlei ***10*** in Farbe
- ./3 Aufstellung Mitarbeiter für Kommunalsteuer in ***7***
- ./4 Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.02.2022
- ./5 Schreiben der Gemeinde ***6*** vom 11.02.2022
- ./6 Bemessungsgrundlagen Arbeitnehmer Gemeinde ***6*** 2014
- ./7 Bemessungsgrundlagen Arbeitnehmer Gemeinde ***6*** 2015

./8 Bemessungsgrundlagen Arbeitnehmer Gemeinde ***6*** 2016

./9 Bemessungsgrundlagen Arbeitnehmer Gemeinde ***6*** 2017

In der Folge brachte das Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 1.3.2022 den Gemeinden ***6*** und ***11*** sowie der ***1*** GmbH die wesentlichen Aktenteile und die Einwendungen der beschwerdeführenden Gemeinde ***7*** mit der Gelegenheit zur Stellungnahme zur Kenntnis, da dies aus den vom Finanzamt an das BFG vorgelegten Aktenteilen nicht ersehen werden kann.

Der Geschäftsführer der ***1*** GmbH gab daraufhin bekannt, dass er ***10*** weitere Stellungnahme zum gegenständlichen Thema abgeben möchte, da der Sachverhalt mehrmals mündlich wie schriftlich erläutert worden sei.

Von der Gemeinde ***6*** erfolgte keine Reaktion.

Die Gemeinde ***12*** stellte in ihrer Stellungnahme vom 1.4.2022 unter anderem fest, dass entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin der Gemeinde ***12*** die Kommunalsteuer nur für die ersten sechs Monate gemäß § 10 Abs. 5 KommStG zuerkannt wurde. Über diese sechs Monate hinaus sei die Kommunalsteuer der Gemeinde ***7*** zugesprochen worden.

Die ***1*** GmbH habe laut Firmenbuchauszug ihre Geschäftsanschrift in der politischen Gemeinde ***12***. Hier befinde sich auch die Zentrale der Geschäftsleitung und Büroräumlichkeiten mit rund sechzehn Mitarbeitern. Darüber hinaus befinde sich neben anderen Standorten auch ein Büro in der Gemeinde ***6*** und in der ***Bf1***. In der ***Bf1*** würden zwei Mitarbeiter beschäftigt, die Mitarbeiter und Kunden betreuen würden.

In der Vergangenheit habe das Unternehmen die Kommunalsteuer selbstberechnet an die Gemeinde ***6*** abgeführt. Im Jahr 2017 sei auf Antrag der Beschwerdeführerin eine Kommunalsteuer-Nachschau im Unternehmen durchgeführt worden. Unter Zugrundelegung des Berichts vom 18.10.2017 des Gemeindebundes Steiermark, der die Nachschau absolviert habe, sowie des Berichts des Wirtschaftsprüfers der Kanzlei ***10*** sei unstrittig, dass die Gemeinde ***6*** keinen Anspruch auf Zuschreibung der Kommunalsteuer habe, weil in der Gemeinde ***6*** keine Betriebsstätte gemäß § 4 Abs. 1 KommStG 1993 bestehen würde.

Die Zuteilungsbescheide von 2014, 2015, 2016, 2017 des Finanzamtes Graz-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) zum Abgabekonto ***18*** jeweils vom 12.12.2018 seien aus folgenden Gründen sowohl materiell- als auch formalrechtlich korrekt:

Zum Bericht des Gemeindebunds Steiermark vom 18.10.2017:

Im Bericht vom 18.10.2017, den die Beschwerdeführerin (hauptsächlich) für die Begründung ihres Anspruchs auf Zuschreibung der Kommunalsteuer heranziehen würde, würden nur die

Standorte ***6*** und ***7*** der ***1*** GmbH angeführt. Der Gemeindebund Steiermark habe auch nur zu diesen beiden Standorten Erkundungen eingeholt und nicht zum Standort ***11***. Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, es sei natürlich, sich bei der Überprüfung der Einhaltung der Regelungen zur Kommunalsteuer der Hilfe des Gemeindebunds Steiermark zu bedienen und dementsprechend könne den Ausführungen dessen Mitarbeiter Folge geleistet werden, sei entgegenzuhalten: Der Gemeindebund Steiermark habe in seinem Bericht vom 18.10.2017 auf Seite 5 in Punkt 7. selbst eingeräumt, keine weiteren Nachschauhandlungen gesetzt zu haben. Der Bericht des Gemeindebundes Steiermark sei somit unvollständig. Ohne umfassende Sachverhaltsermittlung könne die Stellungnahme keine Grundlage für die rechtliche Beurteilung und die Erlassung eines rechtswirksamen Bescheids darstellen.

Mangels bindender Beweisregeln seien Feststellungen nach den allgemeinen Bestimmungen der BAO (insbesondere des § 166 BAO) zu treffen. Danach komme als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich sei (VwGH 2012/15/0197).

Wenn die wesentlichen Sachverhaltsgrundlagen mangels eines ausreichend konkreten Verlangens der belangten Behörde zu Beweisthemen und nach Beweismitteln unaufgeklärt geblieben seien, erweise sich der Sachverhalt dadurch als nicht ermittelt. Die auf Basis dieses Sachverhalts erlassenen Bescheide seien aufzuheben und die Sache an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen (BFG RV/7102864/2020).

Der Gemeindebund Steiermark habe es unterlassen, andere Betriebe als jene am Standort ***6*** und ***7*** der ***1*** GmbH zu untersuchen und in seinem Bericht zu thematisieren. Dies obwohl ihm bewusst gewesen sei, dass noch weitere Standorte betrieben werden würden (vgl Seite 1 Punkt 1 c des Berichtes vom 18.10.2017). Er räume selbst ein, keine weiteren Nachschauhandlungen gesetzt zu haben (vgl Seite 5 Punkt 7 des Berichtes vom 18.10.2017) und deute damit an, dass sein Bericht unvollständig sei. Hätte die bescheiderlassende Behörde allein auf der Grundlage des Berichtes entschieden, ohne weitere Ermittlungsschritte zu setzen, wäre der entscheidungserhebliche Sachverhalt sohin zweifelsohne unaufgeklärt geblieben. Auf Basis des Berichtes vom 18.10.2017 des Gemeindebunds Steiermark könne somit kein rechtswirksamer Bescheid erlassen werden.

Zum Gutachten des Wirtschaftsprüfers vom 19.09.2018:

Das Gutachten der Kanzlei ***10*** sei - laut Stellungnahme des Finanzamtes Österreich an das Bundesfinanzgericht vom 17.02.2022 - vom damaligen Bürgermeister der Gemeinde ***6***, Heinz ***41***, in Auftrag gegeben und auch von dieser bezahlt worden. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Gemeinde ***11*** habe mutmaßlich das Gutachten in Auftrag gegeben, sei ein (untauglicher) Versuch, die Glaubwürdigkeit des Inhaltes eben jenes Gutachtens zu schmälern. Tatsächlich sei dieses von einem vollkommen unparteiischen,

zertifizierten und versierten Wirtschaftsprüfer erstellt, von der Gemeinde ***6*** bezahlt worden und bestehe insofern keine Zweifel an dessen Objektivität und Richtigkeit.

Zum Vorlageantrag der Beschwerdeführerin vom 20.01.2022:

Die Beschwerdeführerin habe in ihrem ergänzenden Vorbringen vom 20.01.2022 beantragt, den Akt zur Beschwerde vom 17.06.2019 von der Gemeinde ***6*** hinsichtlich der zur Steuernummer ***23*** ergangenen Bescheide betreffend die Kommunalsteuer für den Zeitraum November 2007 bis Dezember 2013 der Firma ***24*** GmbH, dem Vorgängerunternehmen der ***1*** GmbH, zu verlesen. Begründet werde der Antrag damit, dass es sich in diesem Verfahren um einen de facto gleichgelagerten Fall handeln soll, der bereits durch das Finanzamt Österreich (Außenstelle ***21***) zu Gunsten der Gemeinde ***7*** entschieden worden sei.

Hierzu sei festzuhalten, dass es sich in keinsten Weise um einen gleichgelagerten Sachverhalt handeln würde. Im Verfahren der ***24*** GmbH sei das Gutachten der Kanzlei vom 19.09.2018 nicht berücksichtigt worden.

Der Beschluss sei nur unter Zugrundelegung des Berichtes des Steiermärkischen Gemeindebunds vom 18.10.2017 erfolgt. Der Akteninhalt und Sachverhalt sei daher nicht geeignet, die Grundlage für eine Entscheidung im gegenständlichen Verfahren zu bilden.

Rechtliche Ausführungen zum Betriebsstättenbegriff gem § 4 Abs. 1 KommStG1993:

Unternehmen würden gemäß § 7 KommStG 1993 der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten werde, unterliegen. Wenn Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens einem Beschäftigten länger als sechs Kalendermonate zur Arbeitsleistung überlassen werden, bleibe die Gemeinde, in der sich die Betriebsstätte des Überlassers befindet, für sechs Kalendermonate erhebungsberechtigt (VwGH 2012/13/0085). Nach Ablauf des sechsten Kalendermonates sei gemäß § 4 Abs. 3 KommStG 1993 die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des inländischen Beschäftigten befinden würde, erhebungsberechtigt. Der Sitz des Beschäftigtenbetriebs ***8*** GmbH befinde sich in ***7***. Nach Ablauf von sechs Monaten sei gegenseitlich unstrittig die Kommunalsteuer an die Gemeinde ***7*** abzuführen. In den ersten sechs Kalendermonaten sei jedoch die Kommunalsteuer an die Gemeinde, in der sich die Betriebsstätte des Überlassers befindet, abzuführen. Wenn mehrere Betriebsstätten vorliegen würden, müsse ergänzend festgestellt werden, zu welcher die Arbeitnehmer eine engere Beziehung haben (VwGH 30.3.1992, 91/15/0112).

Die gegenständliche Rechtsfrage sei, ob sich in der Gemeinde ***7*** überhaupt eine Betriebsstätte des Überlassers gemäß § 4 Abs. 1 KommStG 1993 befinden würde.

Eine Betriebsstätte sei jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dienen würde. Es werde dabei

nicht auf einen Gewerbebetrieb oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 29 Abs. 1 BAO abgestellt, sondern auf die unternehmerische Tätigkeit. Die unternehmerische Tätigkeit zeichne sich dadurch aus, dass sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung am Standort der unternehmerischen Tätigkeiten befinden würde (UFS ***21***, RV/0788-L/06).

Die ***1*** GmbH sei durch einen zertifizierten Wirtschaftsprüfer der Kanzlei ***10*** analysiert und geprüft worden. Der Wirtschaftsprüfer führte in seiner Stellungnahme vom 19.09.2018 aus, dass die Servicestelle der ***1*** GmbH am Standort ***7*** lediglich zwei Damen beschäftige, die keinerlei Entscheidungsgewalt im Bereich der Unternehmensführung hätten. Den in ***7*** Beschäftigten obliege nur die Betreuung der verliehenen Mitarbeiter und die Führung diverser Kundengespräche.

Gegenständlich würden nur in der Betriebsstätte mit Unternehmenssitz in ***11*** die überlassenen Mitarbeiter angemeldet, die Dienstverträge erstellt und die Lohnverrechnung vollzogen. Auch das Marketing- und Qualitätsmanagement befinde sich in ***11***. Zur Befragung hinsichtlich des Qualitätsmanagements hätte der Geschäftsführer der ***1*** GmbH, ***9***, ausgeführt, dass um die Fehlerquellen möglichst gering zu halten das dafür zuständige Team am Standort ***11*** zentriert worden sei (vgl. Gutachten der Kanzlei ***10*** GmbH vom 19.09.2018 Seite 7 Rz 23).

Der Standort ***7*** trete lediglich als Zwischenstelle auf, an die sich die überlassenen Mitarbeiter wenden könnten. Sämtliche Entscheidungsgewalt hinsichtlich der Themen Mitarbeiter Einstellungen, Urlaub und Kündigungen der Mitarbeiter liege am Standort in ***11***. In ***7*** befinde sich demgemäß nicht der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung. Der Wirtschaftsprüfer komme daher nachvollziehbar zum einzig möglichen Ergebnis, dass sich am Standort ***7*** keine Betriebsstätte gemäß § 4 Abs. 1 KommStG 1993 befinden würde.

Die gesamte Entscheidungsgewalt sei am Standort ***11*** zentriert. In ***7*** werde nur nach den Vorgaben der geschäftlichen Leitung in ***11*** gearbeitet.

Laut Zeugin ***25*** (Seite 4 der Einvernahme vom 05.01.2022) besitze der Standort ***7*** keinen eigenen Stempel für die Abfertigung von Schriftstücken, es werde ein Stempel mit der Adresse "Standort ***11***" verwendet. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang, der Stempel sei "vertauscht" worden und daraus würde sich kein Kriterium für die Zuteilung der Kommunalsteuer ergeben, vermöge nicht zu überzeugen. Gerade die Tatsache, dass der Stempel mit der Adresse vom Standort ***7*** von den Mitarbeitern nicht verwendet werden solle, beziehungsweise dieser Stempel offensichtlich entfernt worden sei, spricht gerade dafür, dass der Standort ***7*** nicht nach außen in Erscheinung treten solle. Dies sei für die Beurteilung, ob eine Betriebsstätte gemäß § 4 Abs. 1 KommStG 1993 vorliege sehr wohl relevant, weil an einem Standort, der nach außen hin nicht in Erscheinung trete, keine unternehmerische Tätigkeit entfaltet werde. Laut Firmenbuch habe die ***1*** GmbH

ihren Sitz in der politischen Gemeinde ***11***. Die ***1*** GmbH gebe somit nach außen klar zu verstehen, dass sich die unternehmerische Tätigkeit einzig und allein auf den Standort ***11*** beschränken würde. Eine Zweigniederlassung der ***1*** GmbH existiere nicht.

Die Beschwerdeführerin stütze sich in der Annahme, bei dem Standort in ***7*** würde es sich um eine Betriebsstätte gemäß § 4 Abs 1 KommStG 1993 handeln einerseits auf den Bericht des Steiermärkischen Gemeindebunds vom 18.10.2017 und andererseits auf den Bericht der Kanzlei ***10***. Das Gutachten der Kanzlei ***10*** komme jedoch geradedies zu dem Schluss, dass am Standort ***7*** keine Betriebsstätte gemäß § 4 Abs 1 KommStG 1993 vorliegen würde und es könne insofern überhaupt nicht nachvollzogen werden, warum sich die Beschwerdeführerin auf eben jenes beziehen würde. Den Ausführungen des steiermärkischen Gemeindebunds sei nur bedingt zu folgen und zwar aus den in Punkt 3. sowie Punkt 6.14. - 6-18. angeführten Gründen.

Für das Vorliegen einer kommunalsteuerrechtlich relevanten Betriebsstätte seien gemäß höchstgerichtlicher Rechtsprechung kumulativ vier Rechtsvoraussetzungen erforderlich:

- „a) Das statische Element verlangt das Vorhandensein bestimmter territorialer Anlagen oder Einrichtungen;*
- b) Das zeitliche Element fordert, dass die verrichteten Tätigkeiten in diesen Anlagen nicht nur vorübergehend sind;*
- c) Die beiden Komponenten sind verbunden durch das rechtliche Element, demnach die Verfügungsgewalt des Unternehmens über diese Anlagen gegeben sein muss, sei es durch Eigentum oder Miet- beziehungsweise Pachtrechte;*
- d) Schlussendlich muss noch das funktionelle Element vorliegen, dass die Anlage der unternehmerischen Tätigkeit des Unternehmens dienen muss (VwGH 94/14/0060; Mühlberger in ÖGZ 12/2019-1/202, S 60-63)“.*

Gemäß dem Bericht des Wirtschaftsprüfers vom 19.09.2018 weise das Büro der ***1*** GmbH in ***7*** zwar das statische, zeitliche sowie rechtliche Element einer festen örtlichen Einrichtung mit einer dortigen nicht nur vorübergehenden Tätigkeiten auf. Es mangle ihr jedoch am entscheidenden funktionellen Element der unternehmerischen Tätigkeit (wie oben dargestellt) und liege demgemäß keine Betriebsstätte gemäß § 4 Abs 1 KommStG vor.

Der Gemeindebund Steiermark gehe in seinem Bericht vom 18.10.2017 überhaupt nicht darauf ein, ob am Standort in ***7*** eine Betriebsstätte gemäß § 4 Abs. 1 KommStG 1993 vorliege. Er führe lediglich aus, dass im direkten Vergleich vom Standort ***6*** zum Standort ***7*** die überlassenen Mitarbeiter zum Standort ***7*** eine engere Beziehung hätten. Natürlich falle diese Entscheidung, wenn man nur diese beiden Standorte untersuchen und analysieren würde zu Gunsten des Standortes ***7*** aus. Am Standort ***6*** würden schließlich nicht einmal Dienstnehmer beschäftigt werden. In Zusammenschau sämtlicher Standorte der

1 GmbH stehe fest, dass am Standort ***7*** überhaupt keine Betriebsstätte gemäß § 4 Abs. 1 KommStG 1993 vorliegen würde.

Eben diese übersichtliche Prüfung habe der Gemeindebund Steiermark bei seiner Untersuchung unterlassen. Daher sei nochmals zu betonen, dass der Bericht unvollständig sei und ohne umfassende Sachverhaltsermittlung die Stellungnahme keine Grundlage für die rechtliche Beurteilung eines rechtswirksamen Bescheids darstellen könne (BFG RV/7102864/2020).

Als Beweise werden aufgezählt:

Niederschrift ***25*** vom 05.01.2022 (Beilage ./1)

Schreiben des Gemeindebundes vom 18.10.2017 (Beilage ./17)

Bericht des Wirtschaftsprüfers der Kanzlei ***10*** per Einschreiben an den Bürgermeister von ***6*** (Beilage OZ 75)

Firmenbuchauszug vom 14.03.2022 (Beilage ./A)

Schreiben des ***45*** an das Bundesfinanzgericht vom 17.02.2022 (Beilage OZ 83).

Rechtliche Ausführungen zum Vorliegen mehrerer Betriebsstätten gem. § 4 Abs. 1 KommStG 1993:

Zur behaupteten überwiegend stärkeren Beziehung der Mitarbeiter zum Standort in ***7*** werde von der Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vom 07.01.2019 nur unsubstantiiert vorgebracht, dass die Dienstnehmer in ***7*** betreut und dort die Verfügbarkeitsprüfungen von Bewerbern durchgeführt worden wären. Die Beschwerdeführerin lasse offen, was unter der "Betreuung" konkret zu verstehen sei und welche Einstellungsprozesse beziehungsweise Entscheidungsbefugnisse mit der "Verfügbarkeitsprüfung" verbunden seien.

Gemäß § 250 Abs. 1 lit d BAO müsse eine Beschwerde eine Begründung enthalten. Die Angabe soll die Behörde bzw Gerichte in die Lage versetzen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer die Bescheidbeschwerde für gerechtfertigt bzw. für Erfolg versprechend hält. Als Begründung könne nicht schon jedes nicht näher begründete Vorbringen angesehen werden. Entspreche eine Beschwerde nicht den im § 250 Abs. 1 oder Abs 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen, so habe die Abgabenbehörde nach § 85 Abs 2 BAO dem Beschwerdeführer die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Beschwerde nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gelten würde (BFG RV/6100493/2015).

Für das gegenständliche Verfahren sei essentiell, warum die Mitarbeiter der ***1*** GmbH eine stärkere wirtschaftliche und organisatorische Beziehung zum Standort in ***7***, als zum Standort ***11*** haben sollen. Die Beschwerdeführerin habe es unterlassen hierzu ausreichendes Vorbringen zu erstatten. Die Beschwerde vom 07.01.2019 erfülle somit mangels ausreichender Begründung nicht die gemäß § 250 Abs. 1 BAO vorgeschriebenen Erfordernisse

und wäre die Behörde im Sinne des § 85 Abs. 2 BAO verpflichtet gewesen, einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen.

Das zuständige Finanzamt Graz-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) habe es unterlassen, einen solchen Mängelbehebungsauftrag zu stellen und daher liege im gegenständlichen Verfahren ein Verfahrensmangel vor.

Die Beschwerdeführerin habe die fehlende Begründung auch nicht in ihrem Vorlageantrag vom 18.06.2020 nachgeholt. In dem Vorlageantrag werde lediglich das Vorbringen der Beschwerde vom 07.01.2019 wiedergegeben und es fehle abermals an einer Begründung gemäß § 250 Abs. 1 BAO.

Auch das Bundesfinanzgericht habe trotz mangelnder Begründung keinen Mängelbehebungsauftrag gemäß § 85 Abs. 2 BAO an die Beschwerdeführerin erteilt, sondern nur ein Ergänzungsersuchen an diese gestellt.

Trotz dieses Ergänzungsersuchens habe die Beschwerdeführerin auch in ihrer Stellungnahme vom 20.01.2022 keine ausreichende Begründung gemäß § 250 Abs. 1 lit d BAO abgegeben. Die Beschwerdeführerin gehe abermals nicht darauf ein, was unter der "Betreuung" der Mitarbeiter beziehungsweise "Verfügbarkeitsprüfung" von Bewerbern konkret zu verstehen sei.

Die Beschwerdeführerin bringe in ihrer Stellungnahme vom 20.01.2022 lediglich ergänzend erstmals vor, von der Zeugenaussage der Mitarbeiterin ***25*** vom 05.01.2022 sei ableitbar, dass die Kommunalsteuer der Beschwerdeführerin von Anfang an im vollen Umfang zuzuteilen gewesen wäre. Auch dieses Vorbringen bilde aber keine ausreichende Begründung gemäß § 250 Abs. 1 lit b BAO. Hierfür hätte die Beschwerdeführerin ausführen müssen, warum die Aussagen der Zeugin relevant seien. Es finde sich hingegen lediglich ein Hinweis auf die Abschrift der Zeugenaussage.

Das gesamte Beschwerdeverfahren leide daher mangels ausreichender Begründung der Beschwerde gemäß § 250 Abs. 1 lit d BAO an einem Verfahrensmangel.

Sollte das Gericht trotz dem Gutachten vom 19.09.2018, das dem beschwerdegegenständlichen Bescheid zugrunde gelegt worden sei, und den Erwägungen in Punkt 6 zu dem Entschluss gelangen, dass es sich beim Standort ***7*** um eine Betriebsstätte gemäß § 4 Abs 1 KommStG 1993 handeln würde, sei festzuhalten, dass beim Vorliegen mehrerer Betriebsstätten die Dienstnehmer nach den gegebenen Verhältnissen jener Betriebsstätte zuzuordnen seien, zu der die stärkste organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit bestehen würde. Für diese Beurteilung würden diverse Kriterien herangezogen werden, maßgebliche Kriterien seien:

An welchem Standort die Entrichtung von Lohnauszahlungen und Sozialversicherungsbeiträgen erfolge und an welchem Standort die Führung von Vorstellungsgesprächen und die Mitarbeiterschulungen durchgeführt werden würden (VwGH Ro 2019/15/0009).

In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass sämtliche Abwicklungen im Zusammenhang mit der Einstellung von Mitarbeitern und Betreuung dieser alleine am Standort ***11*** erfolgt seien. Am Standort ***7*** sei lediglich die Anlaufstelle für die Mitarbeiter gewesen.

Die komplette Lohnverrechnung und auch Anmeldung der Mitarbeiter der ***1*** GmbH werde und wurde auch im beschwerdegegenständlichen Zeitraum am Standort ***11*** durchgeführt. Hier würden die Dienstverträge und Überlassungsmitteilungen erstellt und würden auch die Sicherheitsunterweisungen stattfinden.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Bereiche Lohnverrechnung, Anmeldung zur Sozialversicherung und Erstellung von Dienstverträgen seien für die kommunalsteuerliche Beurteilung irrelevant, sei im Zuge der oben zitierten Rechtsprechung des VwGH vollkommen verfehlt, es seien ebendiese Kriterien heranzuziehen.

Am Standort ***7*** würden zwar ebenfalls, aber nicht ausschließlich, Bewerbungsgespräche geführt werden, die Entscheidung zur Einstellung eines Bewerbers obliegt jedoch der Geschäftsleitung der ***1*** GmbH, am Geschäftssitz am Standort ***11***. Am Standort ***7*** würden die am Standort ***11*** erstellten Dienstverträge nur erklärt werden. Diese Dienstverträge würden anschließend in einem System archiviert, welches wiederum vom Standort ***11*** aus gesteuert werde.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, eine wirtschaftliche und organisatorische Nahebeziehung der Mitarbeiter zum Standort ***7*** sei gegeben, weil die dortigen Mitarbeiter die Verfügbarkeitsprüfung von Bewerbern vornehmen würden und bei Stellenausschreibungen die Adresse des Standorts in ***7*** angeben würden, geht somit ins Leere. Beim Einstellungsprozess könne nur maßgeblich sein, an welchem Standort die Entscheidungsgewalt über die Einstellung gebündelt sei und wo der Dienstvertrag, zu dessen Bedingungen der Dienstnehmer schlussendlich seine Arbeitsleistung zu erbringen habe, erstellt werde. Die Vorlage einer Stellenausschreibung, bei der die Adresse des Standortes in ***7*** angeführt sei, reiche daher nicht aus ein stärkeres Nahverhältnis zum Standort ***7***, als zum zentralen Betriebsstandort in ***11*** herzustellen.

Laut Stellungnahme des Finanzamtes Österreich an das Bundesfinanzgericht vom 17.02.2022 hätte die ***1*** GmbH angegeben, dass wesentliche handelsrechtliche Themen in der Zentrale in ***11*** abgewickelt werden würden. So würden die Urlaubsgesuche zwar bei den Mitarbeitern am Standort ***7*** abgegeben, die Genehmigung beziehungsweise Administration erfolge jedoch wiederum durch die zentrale Betriebsstätte in ***11***. Das

gleiche gelte für die Kündigungen durch Mitarbeiter. Diese würden am Standort ***7*** gemeldet werden, die Abwicklung sämtlicher Kündigungsvorgänge erfolge jedoch anschließend in der Zentrale in ***11***.

Der Standort ***7*** verwende keinen eigenen Firmenstempel mit der Adresse in ***7*** und sämtliche an die Mitarbeiter ausgehändigten Schriftstücke würden den Firmenstempel mit der Adresse des Standortes ***11*** beinhalten.

Die Beschwerdeführerin bringe zwar vor, die überlassenen Mitarbeiter der ***1*** würden durch die Mitarbeiter am Standort in ***7*** betreut werden, konkretisiere jedoch nicht worin diese Betreuung bestehen solle. Es wäre aber gerade dies evident, anhand der oben geschilderten Kriterien aufzuzählen, welche Tätigkeiten die Mitarbeiter am Standort ***7*** vornehmen, um eine stärkere organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit der überlassenen Mitarbeiter zu diesem Standort zu begründen, als zu jenem in ***11***. Ebendies gelinge der Beschwerdeführerin jedoch nicht, weil die maßgebliche Betreuung der überlassenen Mitarbeiter am Standort in ***11*** erfolgen würde.

Zusammengefasst ergebe sich aus den obigen Erwägungen, dass der Standort ***7*** für die Mitarbeiter der ***1*** GmbH lediglich eine Sammelstelle für Gesuche und eventuelle Beschwerden ist. Die komplette Abwicklung und Administration erfolge hingegen in der Zentrale in ***11***, zu der aus diesem Grund die Dienstnehmer zweifellos eine wesentlich stärkere organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit hätten, als zum Standort in ***7***.

Aus all diesen Gründen sei daher, unabhängig davon, ob es sich beim Standort ***7*** um eine Betriebsstätte gemäß § 4 Abs. 1 KommStG 1993 handeln würde, die Kommunalsteuer im Zusammenhang mit der Überlassung von Arbeitskräften durch die ***1*** GmbH in den ersten sechs Monaten der Überlassung der Gemeinde ***11*** zuzuschreiben.

Die beschwerdeführende ***Bf1*** bestritt die vorstehenden Ausführungen der Gemeinde ***11*** vollinhaltlich in ihrer Stellungnahme vom 6.5.2022.

Zu den einzelnen Bemessungsgrundlagen der GPLA-Prüfung sei auszuführen, dass diese mit anderen Bemessungsgrundlagen nicht übereinstimmen würden wie dies das Jahr 2016 anderem aufzeigen würde.

Wie bereits mehrfach ausgeführt, stelle die Anzahl der Mitarbeiter einer Betriebsstätte der ***1*** GmbH kein Kriterium für eine Kommunalsteuerpflicht bezüglich einer Kommunalsteuererlegung oder Zuteilung dar.

Unter Punkt 1. des Nachschauberichtes habe die Prüfstelle des Gemeindebundes alle Standorte angeführt wie auch jenen von ***11***. Hätten die geschulten Organe des

Gemeindebundes irgendeinen relevanten Bezug zu einem anderen Standort festgestellt, insbesondere zu jenen in ***11***, hätte sich das im Nachschaubericht niedergeschlagen.

Daraus folge, dass es sich bei der Nachschau nur um die Standorte ***6*** und ***7*** handeln könne.

Seitens der Organe des Gemeindebundes seien alle Unterlagen gesichtet worden und hätten keine Bezugspunkte zu ***11*** festgestellt werden können.

Die überlassenen Dienstnehmer an die ***15*** in ***7*** seien nie in der Betriebsstätte der ***1*** GmbH in ***11*** tätig gewesen. Der Gemeinde ***11*** seien dadurch auch keinerlei Gemeindelasten entstanden, die es durch eine Zuweisung der Kommunalsteuer zu bedecken gelte. Selbst nach den ursprünglichen Ausführungen des Geschäftsführers der Firma ***1*** GmbH, Herrn ***40***, sei ursprünglich nur die Gemeinde ***6*** Betriebsstätte für die Kommunalsteuer der Firma ***1*** GmbH berechtigt gewesen. Nunmehr werde seitens Geschäftsführer ***40*** diametral behauptet, dass dies ***11*** wäre, obwohl im vorangegangenen Verfahren noch ausschließlich ***6*** angegeben worden sei.

Diese Aussagen des Geschäftsführers ***40*** seien sehr befremdlich.

Die Ausführungen wonach ein Stempel ein Indiz für eine Betriebsstätte eines Personalkräfteüberlassers sei, gehe ins Leere.

Auch die Ausführungen der Gemeinde ***11***, wonach das funktionelle Element der unternehmerischen Tätigkeit bei der Betriebsstätte in ***7*** fehlen würde, seien tatsachenwidrig. Bereits der Gemeindebund habe in seiner Stellungnahme festgestellt, dass ***7*** die Betriebsstätte für die Personalüberlassung sei und sei somit auch das funktionelle Element der unternehmerischen Tätigkeit gegeben. In ***7*** seien vor Ort sämtliche personelle Abwicklungen wie Urlaubsansuchen, Unterfertigung der Dienstverträge, Vorstellungsgespräche, Übergabe der Arbeitskleidung, Meldung von Krankenständen, etc. durchgeführt worden.

So habe Geschäftsführer ***40*** selbst immer davon gesprochen, dass dieses funktionelle Element ursprünglich auch von der Gemeinde ***6*** ausgehen würde. Die Vorhaltungen wonach kein funktionelles Element gegeben wäre, seien daher unrichtig.

Die Stellungnahme der Gemeinde ***11*** gebe grundsätzlich nur allgemein rechtliche Ausführungen wieder, weiters würden großteils Passagen des Gutachtens ***10*** übernommen werden, ohne jedoch den tatsächlichen Ist-Zustand zu hinterfragen.

Auch verkenne die Gemeinde ***11*** den tatsächlichen Inhalt der Entscheidung in der Sache ***43***; diese Entscheidung spiegle den gegenständlichen Sachverhalt wider.

Der Vorhalt, wonach die Beschwerde der Gemeinde ***7*** keine Begründung enthalten würde, sei völlig unzutreffend. Bei Durchsicht der Beschwerde bzw. des Vorlageantrages seien alle Argumente angeführt, die den Standpunkt der Beschwerdeführerin ausreichend untermauern würden.

Aufgrund dessen hätte das zuständige Finanzamt Graz Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) keinen Anlass für einen Mängelbehebungsauftrag gehabt. Welche Mängel zudem gegeben wären, werde in der Stellungnahme der Gemeinde ***11*** nicht näher beleuchtet. Nicht unbedeutend diesbezüglich sei die Niederschrift der Mitarbeiterin ***25*** vom 05.01.2022, wonach sich eindeutig ergebe, dass Anlaufstelle für die überlassenen Dienstnehmer der ***15*** das Büro in ***7*** sei.

Aus dieser Niederschrift gehe eindeutig hervor, welche Tätigkeiten die Dienstnehmer in ***7*** und welche jene in ***11*** vorgenommen haben. Die Tätigkeit in ***11*** könne in der heutigen Zeit der elektronischen Datenüberlieferung von jedem Standort der Firma ***1*** GmbH erfolgen.

Dies habe also mit einer Betriebsstätte im Sinne der BAO keine Bedeutung. Diese geringfügig zu bezeichnenden Tätigkeiten in ***11*** würden keine Gemeindelasten begründen, welche zur Erfüllung des Zweckes des Kommunalsteuergesetzes zur Abdeckung der Gemeindelasten vorgeben würden.

Die in der Stellungnahme der Gemeinde ***11*** angeführten, rechtlichen Ausführungen würden etwa nur den Gesetzeswortlaut wiedergeben. Detaillierte Ausführungen zum Ist-Zustand seien der Stellungnahme nicht zu entnehmen.

Aus all den dargelegten Gründen werde daher beantragt der Beschwerde Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid des Finanzamtes Graz Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) zur Gänze zu beheben.

Mündliche Verhandlung

Auf Ladung des Bundesfinanzgerichtes fand am 20.7.2022 die von der Bf beantragte mündliche Verhandlung beim Bundesfinanzgericht statt. Teilgenommen haben die bf ***Bf1*** in Anwesenheit des Bürgermeisters ***28***, des ***63***, ***46*** und des bevollmächtigten steuerlichen Vertreters, weiters die Gemeinde ***11***, vertreten durch die bevollmächtigte steuerliche Vertretung, die ***1*** GmbH, vertreten durch den Geschäftsführer ***9*** und die bevollmächtigte steuerliche Vertretung sowie zwei Amtsbeauftragte des Finanzamtes. Die Gemeinde ***6*** gab mit Schreiben vom 14.7.2022 bekannt, dass sie an der mündlichen Verhandlung nicht teilnehmen werde.

Der bevollmächtigte steuerliche Vertreter der bf ***Bf1*** führte aus, dass es sich um einen Zuteilungsfall bezüglich Mitarbeiter in der Betriebsstätte ***7*** und um keine

Personalüberlassung handeln würde. Entscheidend für die Zuteilung seien die Räumlichkeiten, in welchen die Mitarbeiter ihre Arbeitsleistungen erbringen würden, zu welcher Betriebsstätte zeitlich und organisatorisch sie zuzurechnen seien und keinesfalls von welcher Betriebsstätte aus sie geleitet werden. Dies käme nur bei ausschließlichen Außendienstmitarbeitern zu tragen, nicht aber im konkreten Anlassfall. Die Mitarbeiter hätten ihre Arbeitsleistung in der Geschäftsstelle in ***7*** für das Unternehmen des Beschäftigers mit Material des Unternehmens erbracht. Die Verwendung des Geschäftspapiers und der Stempeldrucke habe keine rechtliche Bedeutung - für die Zuteilung der Mitarbeiter sei die Arbeitsleistung und nicht die Unternehmensleistung rechtlich relevant. Daraus sei rechtlich zu folgern, dass die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter vom ersten Tag der Entsendung an nach ***7*** zuzurechnen seien und daher ab dem ersten Tag der Entsendung Kommunalsteuer an die Gemeinde ***7*** zu entrichten sei bzw. gewesen wäre. Beweis wie bisher, insbesondere die aus dem Akt des Finanzamtes ***21*** vorgelegten Urkunden und Unterlagen und Zeugenaussagen. Das bisherige Vorbringen und vorgelegte schriftliche Aussagen der Frau ***25*** und Einvernahme des ***47***, des Bürgermeisters ***48*** und der darüberhinaus beantragten Zeugen.

Nach den Ausführungen des Bürgermeisters der bf ***Bf1*** hätten die durchgeführten Erhebungen durch den ***63*** das Ergebnis gebracht, dass sämtliche befragten Zeugen einhellig angegeben hätten, dass sie engere Beziehungen zum Büro in ***7*** gehabt hätten. Einzelne hätten sogar angegeben, dass sie über einen Standort in ***6*** überhaupt nicht Bescheid gewusst hätten. Die gesamte Abwicklung sei über das Büro in ***7*** erfolgt.

In der Gemeinde selbst sei aufgrund der Prüfung des Gemeindebundes ein Beschluss gefasst worden, die strittige Kommunalsteuer einzufordern. Die Gemeinde ***11*** habe in diesem Zusammenhang keine Rolle gespielt.

Der anwesende Stadtamtsdirektor der bf ***Bf1***, ***49***, gibt an, dass er vom Bürgermeister beauftragt worden sei, bezüglich der Zuteilung der Kommunalsteuer zwischen den Gemeinden ***7*** und ***6*** und später ***11*** Erhebungen durchzuführen. Im Zuge dieser Erhebungen wurden Zeugeneinvernahmen von Mitarbeiterinnen und ehemaligen Mitarbeitern der ***1*** GmbH, die bei der ***8*** GmbH beschäftigt waren, durchgeführt. Diese Zeugeneinvernahmen hätten eindeutig belegt, dass die Mitarbeiter der ***15*** ausschließlich durch das Büro der ***1*** GmbH in ***7*** betreut worden seien. Den Mitarbeitern sei überwiegend nicht bekannt gewesen, dass in ***6*** ein Büro der ***1*** GmbH bestanden habe. Darüber hinaus werde auf die vorgelegten Befragungen verwiesen.

Der Vertreter der Fa. ***1*** GmbH stellt hierzu fest, dass es sich bei den befragten Personen ausschließlich bis auf Frau ***25*** um Dienstnehmer der insolventen ***24*** GmbH gehandelt habe, woraufhin der Stadtamtsdirektor der bf ***Bf1*** darauf hinweist, dass die Sachlage betreffend die insolvente Fa. ***43*** gleich gewesen sei.

Der bevollmächtigte steuerliche Vertreter der Gemeinde ***11*** führt aus, dass das Vorbringen der ***Bf1*** dem Gesetz widersprechen würde. Weiters werde die Befragung des anwesenden Geschäftsführers der ***1*** GmbH beantragt.

9, Geschäftsführer der ***1*** GmbH, gibt über Befragen des Vertreters der Gemeinde ***11*** an, dass er seit 2008 Geschäftsführer der ***1*** GmbH sei. In ***11*** erfolge die An- und Abmeldung der Mitarbeiter, das Erstellen des Dienstvertrages, die Personalverrechnung, Urlaubs- und Zeitausgleichverwaltung der Mitarbeiter, Akkontierung von Vorschüssen der Mitarbeiter, die Rechnungslegung an Beschäftigter, die Auftragsannahme und Abwicklung, die Bestellung der Arbeitskleidung, die Kommunikation mit den Entscheidungsträgern der jeweiligen Unternehmen und die kompletten Vertragsabschlüsse, Kundenverhandlungen, Kommunikation mit Entscheidungsträgern. Auch das Thema der Krankenstände werde in ***11*** abgehandelt.

In ***7*** würden die in ***11*** erstellten Dienstverträge unterschrieben werden, die Mitarbeiter würden die Krankenstände in ***7*** melden, Urlaube würden am Standort ***7*** angesucht und in Abstimmung mit dem Prokuristen bzw. der Geschäftsleitung in ***11*** genehmigt werden. Weiters würden Bewerbungsgespräche in ***7*** durchgeführt werden, Arbeitsgewand werde ausgegeben und eine Kundenbetreuung sei vor Ort. In Summe seien es im strittigen Zeitraum 2014 bis 2017 4 Kunden gewesen, die von der Betriebsstätte ***7*** aus betreut worden seien. Insgesamt seien in diesem Zeitraum ca. 25 Kunden über ganz Österreich bzw. Slowenien betreut worden. Von der ***Bf1*** sei im Zusammenhang mit der Abfuhr der Kommunalsteuer an ***6*** nie irgendwer mit ihm in Verbindung getreten. Über die Befragung von Frau ***25*** sei er von ihr persönlich vor Durchführung in Kenntnis gesetzt worden und es wurden dagegen keine Einwände erhoben. Diesbezüglich habe er mit Herrn ***49*** Kontakt aufgenommen. Es sei über den Inhalt der Befragung gesprochen worden, vor allem auch, weil er zwei Jahre über das Verfahren nichts gehört habe. Der konkrete Unternehmensgegenstand der ***1*** GmbH sei im strittigen Zeitraum Arbeitskräfteüberlassung und Personalberatung gewesen.

Über Befragen des bevollmächtigten steuerlichen Vertreters der ***Bf1*** gibt ***9*** an, dass die überlassenen Arbeitskräfte räumlich bei der ***8*** GmbH tätig gewesen seien und sie seien ausschließlich bei der ***8*** GmbH tätig gewesen, außer ein Mitarbeiter sei ausgetreten und sei einem anderen Unternehmen zugeteilt oder das Dienstverhältnis aufgelöst worden.

Diese Mitarbeiter hätten an der Betriebsstätte der ***8*** GmbH ihren Bezugspunkt gehabt. Sie seien arbeitstechnisch bei der ***8*** GmbH eingebunden gewesen.

Die Entscheidung des Büros in ***6*** sei alleine seine Entscheidung gewesen. Die Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen an die jeweiligen Gemeinden erfolge vollautomatisch. Für die ersten 6 Monate sei die Zuteilung der gesamten

Kommunalsteuerbemessungsgrundlage ursprünglich an die Gemeinde ***6*** für alle ca. 25 Kunden seines gesamten Unternehmens erfolgt.

Die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13.1.2018 genannten Gemeinden hätten die Kommunalsteuer ab dem 7. Monat überwiesen bekommen. Für die ersten 6 Monate sei die gesamte Kommunalsteuer aller Gemeinden an die Gemeinde ***6*** abgeliefert worden. Im Strafverfahren mit der GZ ***66*** betreffend Herrn Bürgermeister ***41*** wegen Amtsmissbrauch sei er von der Staatsanwaltschaft ***67*** als Zeuge befragt worden.

Die Verhandlung wird auf Antrag des Vertreters der ***Bf1*** für 10 Minuten bis 11:32 Uhr unterbrochen.

Die Vertreter des Finanzamtes verwiesen auf den Inhalt der vorgelegten Akten.

Nachdem der bevollmächtigte steuerliche Vertreter der bf ***Bf1*** zur Einbringung weiteren Anträge und eines weiteren Vorbringens um Einräumung einer Frist von 4 Wochen ersucht, wird die mündliche Verhandlung vertagt und alle Parteien verzichten auf die Durchführung einer weiteren mündlichen Verhandlung.

Mit Schreiben vom 17.8.2022 bringt die bf ***Bf1*** vor, dass zwischenzeitig weitere Gespräche mit Mitarbeitern geführt worden seien. Der Stadtamtsdirektor der Bf ***50*** habe die Gespräche mit ***51*** geführt.

Anhand dieser Protokolle ergebe sich eindeutig, dass die überlassenen Dienstnehmer an die Firma ***15*** in ***7*** nie in der Betriebsstätte der ***1*** GmbH in ***11*** tätig gewesen seien. Der Gemeinde ***11*** seien dadurch auch keinerlei Gemeindelasten entstanden, die es durch eine Zuweisung der Kommunalsteuer zu bedecken gilt.

Aus den Angaben der Mitarbeiter ergebe sich auch ausdrücklich, dass diese einzig und allein in ***7*** tätig gewesen seien, die Abwicklung einzig und allein über ***7*** erfolgt sei und in keiner Weise - von wo auch immer - entsprechende Weisungen oder ähnliches erteilt wurden.

Es handle sich also hier eindeutig um einen Zuteilungsfall bezüglich der Mitarbeiter in der Betriebsstätte ***7*** und um keine Personalüberlassung! Die Mitarbeiter seien dauerhaft nach ***7*** „entsendet“ worden.

Daraus sei rechtlich eindeutig zu folgern, dass die Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen vom 1. Tag der Entsendung an nach ***7*** zuzurechnen seien und ab dem 1. Tag der Entsendung Kommunalsteuer an die ***Bf1*** zu entrichten sei.

Dies ergebe sich auch eindeutig aus den nunmehr neuerlich durchgeführten Befragungen. Zur Abklärung wären noch die Dienstverträge der Mitarbeiter/innen und der Entsendungsauftrag,

also ihre Zuweisung an die Betriebsstätte in ***7***, beizuschaffen, wenngleich sie ohnehin von vorneherein laut Dienstvertrag der Geschäftsstelle in ***7*** zugeteilt gewesen wären.

Die Entrichtung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen, Sozialversicherungsbeiträgen spiele rechtlich keine Rolle für die Zuteilung im Zusammenhang mit der Entrichtung von Kommunalsteuer - bei diesen lohnabhängigen Abgaben und Beiträgen kommt es bei diesen fiskalischen Leistungen sui generis darauf an, an welchen Rechtsträger diese Leistungen zu entrichten seien und nicht an welche Stadt oder Gemeinde.

Die Geschäftsstelle in ***7*** sei eine - kommunalsteuerlich betrachtet – zeitliche und räumliche Einrichtung in der Verfügungsgewalt des abgabepflichtigen Unternehmens, es sei unbestritten, dass funktionell die Leistung der Mitarbeiter dem Unternehmen dienlich sei.

Entscheidend für die Zuteilung seien die Räumlichkeiten, in welchen die Mitarbeiter ihre Arbeitsleistungen erbringen würden, zu welcher Betriebsstätte zeitlich und organisatorisch sie zuzurechnen seien und keinesfalls von welcher Betriebsstätte aus sie geleitet worden seien - dies käme nur bei ausschließlich im Außendienst tätigen Mitarbeitern zum Tragen, nicht aber im konkreten Anlassfall.

Die Mitarbeiter würden ausschließlich ihre Arbeitsleistungen in der Geschäftsstelle in ***7*** für das Unternehmen und mit Material des Unternehmens, weshalb für die Zuteilung der Mitarbeiter die Arbeitsleistung und nicht die Unternehmensleistung von rechtlicher Relevanz sei, wobei beispielsweise das Geschäftspapier und Stempeldrucke keine rechtliche Bedeutung hätten.

Es ergebe sich aus den durchgeführten Befragungen eindeutig, dass alle Voraussetzungen gegeben seien, dass eindeutig hier ***7*** im Vordergrund stehe und keine andere Gemeinde.

Die gegenteiligen Ausführungen der ***1*** GmbH seien falsch und rechtlich nicht umsetzbar.

Die ***1*** GmbH habe zwischenzeitig mit Schreiben vom 8.8.2022 die Gemeinde ***7*** aufgefordert, hier keine weiteren Einvernahmen durchzuführen, dies mit der Behauptung, dass eine derartige Vorgangsweise rechtswidrig und allenfalls gesetzeswidrig wäre.

Dem sei entgegenzuhalten, dass in Verfahren vor den Verwaltungsgerichten und damit auch vor einem Bundesfinanzgericht kein Neuerungsverbot bestehe und daher das Gericht auch auf neue Tatsachen und Beweise Rücksicht nehmen könne.

Der Abgabenbehörde stehe es darüber hinaus frei, unabhängig vom jeweils anhängigen Verwaltungsgerichtsverfahren, zu abgabenrechtliche Recherchen und Erhebungen - beispielsweise im Wege einer Nachschau - anzustellen. Abgesehen davon betreffe das anhängige Verfahren lediglich den Abgabenzeitraum 2014 bis 2017, die Abgabenbehörde sei

daher sehr wohl weiters rechtlich berechtigt, für den noch nicht verjährten Abgabenzeitraum 2018 bis Juli 2022 für die Abgabenfestsetzung abgabenrechtlich notwendige Recherchen im Sinne der Bestimmungen des § 143 BAO und allenfalls Ermittlungen im Rahmen einer Nachschau durchzuführen und äußerstenfalls rechtlich sogar zwangsweise durchzusetzen.

Vor diesem Hintergrund sei daher auch die ***1*** GmbH aufgefordert worden, und zwar über deren Rechtsvertretung, dem Begehren der ***Bf1*** laut Schreiben vom 5.8.2022 zu entsprechen und die Dienstverträge und Entsendungsaufträge sämtlicher im Abgabenzeitraum Jänner 2018 bis Juli 2022 in der Betriebsstätte der ***1*** GmbH in den Geschäftsräumen in ***7*** tätigen Dienstnehmer an die ***Bf1*** zu übermitteln, wobei der Termin für die Vorlage mit 10.9.2022 in Vermerk genommen wurde. Diese Vorgangsweise sei von Bedeutung, da anhand dieser Unterlagen ja noch präziser der Rechtsstandpunkt der ***Bf1*** unter Beweis gestellt werden könne.

Sollte daher die ***1*** GmbH dieser Aufforderung nicht entsprechen, so sei dies naturgemäß entsprechend zu würdigen.

Die Nichtvorlage dieser Unterlagen sei dann wohl so zu sehen, dass man offensichtlich eine derartige Vorgangsweise nicht wählen will, da mit einer derartigen Vorgangsweise genau der Rechtsstandpunkt der ***Bf1*** unter Beweis gestellt werden könnte.

Es sei daher ganz klar davon auszugehen, dies insbesondere auch unter Berücksichtigung der durchgeführten Befragungen, dass hier der Rechtsstandpunkt der ***Bf1*** richtig sei.

Es wird daher das Gericht ersucht, die ***1*** GmbH aufzufordern, die Dienstverträge und Entsendungsaufträge entsprechend in Vorlage zu bringen, und zwar auch für den fraglichen Zeitraum, welcher diese Beschwerde betrifft. Sollte die Vorlage nicht erfolgen, so ist dies eben entsprechend zu würdigen.

Sämtliche Urkunden, die von der Gegenseite tatsächlich noch in Vorlage gebracht werden sollten, wollen dann zum Parteiengehör nochmals übermittelt werden.

Die bf ***Bf1*** legte folgende Unterlagen vor:

- Schreiben der ***Bf1*** vom 5.8.2022 an ***1*** GmbH
- Schreiben der Kanzlei Stingl und Dieter an die ***Bf1*** vom 8.8.2022
- Schreiben an Kanzlei Stingl und Dieter vom 17.8.2022
- Niederschrift ***52*** v. 9.8.2022
- Niederschrift ***53*** vom 10.8.2022
- Niederschrift ***54*** v. 10.8.2022
- Niederschrift ***55*** v. 10.8.2022

Unter Hinweis auf die am 20.7.2022 stattgefundene mündliche Verhandlung beim Bundesfinanzgericht verwies die bf ***Bf1*** in ihrem Schreiben vom 5.8.2022 an die ***1*** GmbH darauf, dass in diesem laufenden Kommunalsteuerzuteilungsverfahren zur Klärung des Sachverhaltes die Vorlage von Dienstverträge von Dienstnehmern der ***1*** GmbH, die an die ***8*** GmbH in ***7*** verliehen wurden, erforderlich sei. Die ***Bf1*** ersuche daher um Vorlage der Dienstverträge sowie der Entsendungsaufträge (Zuteilung zur Betriebsstätte in ***7***) für folgende Dienstnehmer:

Pers. Nr.	Name:	ÜL-Beginn	ÜL-Ende
56	29.03.2015	30.10.2015	
57	16.11.2015	19.06.2016	
58	01.11.2015	27.08.2016	
59	01.11.2015	06.01.2016	
60	01.11.2015	20.02.2016	

Gem. § 143 BAO sei die ***Bf1*** als Abgabebehörde berechtigt, Auskunft über alle zur Abgabenerhebung maßgebende Umstände zu verlangen. Den Steuerpflichtigen treffe eine gesetzliche Mitwirkungspflicht zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes.

Bezugnehmend auf das Schreiben und das Auskunftsbegehren der bf ***Bf1*** vom 05.08.2022 verweist die ***1*** GmbH mit Schreiben vom 8.8.2022 auf die Bestimmung des § 143 BAO und hält fest, dass gemäß § 143 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde zur Erfüllung der in § 114 BAO bezeichneten Aufgaben berechtigt sei, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen.

§ 114 Abs. 1 BAO normiere, dass die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabenschuldigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen haben, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Die bf ***Bf1*** würde sich in Ihrem Schreiben vom 05.08.2022 ausdrücklich auf das anhängige Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, im Rahmen dessen die ***Bf1*** als Beschwerdeführerin auftritt, verweisen.

Gegenstand des Verfahrens beim Bundesfinanzgericht sei die Frage der Zuteilung der Bemessungsgrundlagen für die Kommunalsteuer der Jahre 2014 bis 2017. Die Frage der Höhe der zu leistenden Kommunalsteuer sei seit Jahren rechtskräftig geklärt.

Die ***1*** GmbH sei nebenbeteiligte Partei des Beschwerdeverfahrens. Unter Berücksichtigung der zuvor genannten, wohl unstrittigen Umstände, würde die ***1*** GmbH die Rechtsansicht vertreten, dass der bf ***Bf1*** im anhängigen Verfahren vor dem

Bundesfinanzgericht, im Rahmen dessen sie nicht Abgabenbehörde, sondern Beschwerdeführerin sei, das Auskunftsrecht gemäß § 143 BAO nicht zukommen würde und für die ***1*** GmbH im Sinne der zitierten Norm keine Auskunftspflicht bestehen würde.

Unter Hinweis darauf, dass im Endeffekt auch bereits die zeugenschaftliche Einvernahme der ***25*** vom 05.01.2022 unzulässig gewesen sei, werde die ***1*** GmbH dem Auskunftersuchen der bf ***Bf1*** nicht nachkommen. Die ***1*** GmbH gehe bezüglich der seinerzeitigen Einvernahme der Zeugin ***25***, sowie des nunmehrigen Auskunftersuchens bis auf Weiteres davon aus, dass die beiden genannten Handlungen der ***Bf1*** aus rechtlicher Unkenntnis, sowie eines Rechtsirrtums erfolgt seien und hier kein wissentlicher Befugnismissbrauch im Hoheitsbereich vorliegen würde.

Sollte sich der Sachverhalt aus der Sicht der bf ***Bf1*** anders darstellen, würde die ***1*** GmbH der Erledigung der bf ***Bf1*** mittels Bescheides mit Interesse entgegensetzen.

Die bf ***Bf1*** antwortete der ***1*** GmbH daraufhin mit Schreiben vom 17.8.2022, dass es bekannt sei, dass im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht kein Neuerungsverbot bestehen würde und das Verwaltungsgericht auch auf neue Tatsachen und Beweise Rücksicht nehmen könne. Auch der Abgabenbehörde stehe es unabhängig vom anhängigen Verwaltungsgerichtsverfahren zu, abgabenrechtliche Recherchen, beispielweise im Wege einer Nachschau, anzustellen.

Abgesehen davon betreffe das anhängige Verwaltungsgerichtsverfahren lediglich den AbgabENZEITRAUM 2014-2017. Die Abgabenbehörde sei daher sehr wohl weiters rechtlich berechtigt, für den noch nicht verjährten AbgabENZEITRAUM 2018-Juli 2022 für die AbgabENFESTSETZUNG abgaberechtlich notwendige Recherchen nach § 143 BAO und allenfalls Ermittlungen im Rahmen einer Nachschau durchzuführen und äußerstenfalls rechtlich zwangsweise durchzusetzen.

Es werde daher der sehr geehrte Herr Kollege als rechtsfreundliche Vertretung der ***61*** GmbH höflich ersucht, dem Begehren der ***Bf1*** vom 5.8.2022 zu entsprechen, die Dienstverträge und Entsendungsaufträge sämtlicher im AbgabENZEITRAUM Jänner 2018-30. Juli 2022 in der Betriebsstätte der ***1*** GmbH in den Geschäftsräumen in ***7*** tätigen Dienstnehmer der ***Bf1***, ***62*** zu übermitteln. Als Termin werde der 10. September 2022 in Vormerkung genommen.

Der steuerliche Vertreter der bf ***Bf1*** übermittelte in der Folge mit Schreiben vom 16.9.2022 ein Schreiben der Firma BDO an das Finanzamt Österreich vom 18.08.2022, ein Schreiben des Rechtsvertreters der ***1*** GmbH vom 29.8.2022 und ein Schreiben des Rechtsvertreters der ***1*** GmbH an den Rechtsvertreter der ***1*** GmbH vom 16.09.2022.

Das Schreiben der BDO vom 18.8.2022 an das Finanzamt Österreich hat folgenden Inhalt:

*„Im Namen und Auftrag unseres Klienten, der ***Bf1***, ersuchen wir um Übermittlung folgender DB-Zahlungen für das im Betreff genannte Unternehmen ab dem Jahr 2014 und begründen dies wie folgt:*

*Beim obig genannten Unternehmen läuft derzeit ein KommunalsteuerZuteilungsverfahren, mit einer am 20. Juli 2022 stattgefundenen Verhandlung bei Bundesfinanzgericht in der Außenstelle Graz. Inhalt dieses Verfahrens ist, welcher Gemeinde die Kommunalsteuer der Firma ***22*** zuzuteilen ist.*

*Bei der mündlichen Verhandlung hat der Geschäftsführer der Firma ***22***, Herr ***40***, ausgesagt, dass ursprünglich an die Gemeinde ***6*** für alle Betriebsstätten der Firmen ***22*** in Österreich die Kommunalsteuer für die ersten sechs Monate entrichtet wurde und danach auf Basis von Feststellungsbescheiden des Finanzamtes Graz Stadt (jetzt Finanzamt Österreich) die Kommunalsteuer ebenfalls für die ersten sechs Monate zur Gänze an ***11*** überwiesen wird.*

*In gegenständlicher Rechtssache vertreten wir jedoch die Ansicht, dass durch das Vorhandensein einer Betriebsstätte der Firma ***22*** in ***7***, dieser Gemeinde die Kommunalsteuer für die an ein in der Gemeinde ***7*** bestehendes Unternehmen verliehenen Dienstnehmer vom Beschäftigungsbeginn an zuzuteilen ist.*

Die angeführten Daten über die DB-Zahlungen bilden dabei einen Vergleich bzw. eine Kontrollmöglichkeit, da sowohl der DB (4,5%, der Bruttolohnsumme) als auch die Kommunalsteuer (3% der Bruttolohnsumme) idente Bemessungsgrundlagen aufweisen.

Hinzuweisen wäre dem Zusammenhang das die Übermittlung der BD- Daten einvernehmlich zwischen dem Bundesministerium für Finanzen und den Gemeindeinteressensvertretungen, das sind der österreichische Gemeindebund und der österreichische Städtebund, bei Gesetzeswerdung im Jahr 1993 vereinbart wurde. Da gegenüber dem Bundesfinanzgericht Fristen einzuhalten sind, ersuchen wir um eheste Übermittlung der gewünschten Daten.“

Das übermittelte Schreiben des Rechtsvertreters der ***1*** GmbH vom 29.8.2022 an den Rechtsvertreter der bf ***Bf1*** hat folgenden Inhalt:

*„Sehr geehrter Herr Kollege! Ich beziehe mich auf Ihr E-Mail vom 17.08.2022 und darf Ihnen (kollegialiter) unsere Eingabe an die ***Bf1*** zu Ihrer Kenntnisnahme übermitteln; dies obgleich die Durchführung von Abgabenprüfungen nach herrschender Judikatur von der Behörde selbst durchzuführen und die Betrauung Ihrer Kanzlei mangels gesetzlicher Deckung unzulässig ist.“*

Das übermittelte Schreiben des Rechtsvertreters der ***1*** GmbH an die ***Bf1*** vom 29.8.2022 hat folgenden Inhalt:

*„Die Einschreiterin hat bereits mit Schreiben vom 08.08.2022 begehrt, ihr vollständige Akteneinsicht in dem im Rubrum genannten Behördenakt zu gewähren. Dieser Antrag auf Akteneinsicht wird ausdrücklich wiederholt und ausdrücklich auf sämtliche gegebenenfalls bei der ***Bf1*** im Zusammenhang mit der ***1*** GmbH anhängigen abgabenrechtlichen Verfahren betreffend Kommunalsteuer ausgedehnt.*

*Aus dem Schreiben des von der ***Bf1*** beauftragten rechtsfreundlichen Vertreters, RA Dr. Hans-Moritz Pott, ist zu entnehmen, dass offensichtlich die ***Bf1*** betreffend den Abgabenzeitraum 2018 bis Juli 2022 „für die Abgabefestsetzung abgabenrechtlich notwendige Recherchen durchführt und beabsichtigt „allenfalls Ermittlungen im Rahmen einer Nachschau durchzuführen und äußerstenfalls rechtlich zwangsweise durchzusetzen.*

*Die ***1*** GmbH erlaubt sich in diesem Zusammenhang – zum wiederholten Male - festzuhalten, dass die ***Bf1*** offensichtlich (und dies nunmehr wohl mit Wissen und Vorsatz) ihre Position als Beschwerdeführerin dem beim Bundesfinanzgericht zu RV/2100711/2020 anhängigen Verfahren mit Ihrer Position als Abgabenbehörde verwechselt und versucht unter Hinweis auf einschlägige, im gegenständlichen Fall jedoch nicht zur Anwendung gelangende Bestimmungen der BAO, sowie unter Androhung der zwangsweisen Durchsetzung, in den Besitz von Beweismitteln zu gelangen, die sie als Beschwerdeführerin im Rahmen des oben genannten Verfahrens beim Bundesfinanzgericht zur Durchsetzung ihres (verfehlten) Rechtstandpunktes benötigt.*

Die Einschreiterin hat bereits in der Vergangenheit dargelegt, dass diese Vorgehensweise bei ihr den Verdacht der Erfüllung des Tatbestandes des Missbrauchs der Amtsgewalt gemäß § 302 Abs 1 StGB erweckt.

Aus gegebenem Anlass sei darauf hingewiesen, dass nach der klaren und eindeutigen Norm des § 14 Abs 1 KommStG 1993 die Prüfung der für Zwecke der Kommunalsteuer zu führenden Aufzeichnungen (Kommunalsteuerprüfung) nach Maßgabe des § 96 EStG 1988 und des § 41a ASVG durchzuführen ist. Die Gemeinden sind berechtigt, in begründeten Einzelfällen eine Kommunalsteuerprüfung anzufordern.

Wird der Anforderung weder von einem Finanzamt, noch von der ÖGK innerhalb von 3 Monaten Folge geleistet, hat die Gemeinde das Recht, eine Kommunalsteuerprüfung nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung über Außenprüfungen durchzuführen.

In diesem Fall sind das für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt und die ÖGK von der Prüfung zu verständigen.

Die Einschreiterin stellt daher nachstehende (weitere) Anträge:

*Die ***Bf1*** wolle im Lichte der Bestimmung des § 14 Abs 1 KommStG 1993 nachweisen, dass ein begründeter Einzelfall für eine Kommunalsteuerprüfung vorliegt, die sie berechtigt, eine Prüfung nach Maßgabe des § 86 EStG 1988 bzw. des § 41a ASVG anzufordern, sowie dass diese Anforderung weder von einem Finanzamt, noch von der ÖGK innerhalb von einer Frist von 3 Monaten Folge geleistet wurde, sowie dass ihr damit das Recht zusteht, eine Kommunalsteuerprüfung nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung zusteht.*

*Für den Fall, dass die ***Bf1*** - wider Erwarten - tatsächlich berechtigt sein sollte, eine Kommunalsteuerprüfung durchzuführen, wird die Darlegung mittels Bescheides jener Zeiträume begehrt, hinsichtlich derer die Kommunalsteuerprüfung durchgeführt werden soll, sowie die Bekanntgabe jener Normen, auf die sich die ***Bf1*** im Einzelfall für die grundsätzliche Zulässigkeit der Kommunalsteuerprüfung stützt, hinsichtlich welcher Zeiträume die Prüfung begehrt wird, sowie die Bekanntgabe, welcher konkreten Informationen und Unterlagen begehrt wird.*

Die Einschreiterin hält fest, dass sie sich einer den einschlägigen gesetzlichen Normen entsprechender Abgabenprüfung keinesfalls widersetzen wird. Es steht ihr jedoch zweifelsfrei das Recht zu, zu überprüfen, ob auf welche einschlägigen Normen die Behörde ihre Berechtigung zur Durchführung der Abgabenprüfung stützt, ob die Einleitung der Prüfung den einschlägigen Normen entspricht, welche konkreten Zeiträume zu welchem Zweck geprüft werden sollen und welche konkreten Unterlagen begehrt werden.

*Aus gegebenem Anlass sei im Übrigen darauf hingewiesen, dass die Durchführung von Prüfungs- oder Nachschaumaßnahmen ausschließlich von Organen der zuständigen Behörde vorgenommen werden dürfen. Eine Betrauung Dritter (z. B. eines rechtsanwaltlichen Vertreters der Behörde) ist mangels gesetzlicher Grundlage unzulässig. Die Einschreiterin sieht daher den weiteren Veranlassungen der Behörde oder der ***Bf1*** mit Interesse entgegen.*

*Im Übrigen teilt die Einschreiterin mit, dass sich die örtliche und sachliche Situation betreffend die Unternehmenszentrale in ***11*** und den Standort in ***7*** aus beim Bundesfinanzgericht anhängigen Akt ergibt, nicht verändert hat.“*

Der Rechtsvertreter der bf ***Bf1*** antwortete dem Rechtsvertreter der ***1*** GmbH mit folgendem Schreiben vom 16.9.2022:

„In oben bezeichneter Rechtssache nehme ich Bezug auf die zuletzt geführte Korrespondenz, insbesondere auf Ihr letztes Schreiben, sowie den bei der Stadtgemeinde eingebrachten Antrag vom 29.08.2022 und darf nach Rücksprache mit meiner Mandantschaft folgendes festhalten:

*Vorweg habe ich festzuhalten, dass grundsätzlich seitens meiner Mandantschaft sämtliche Agenten ordnungsgemäß und völlig korrekt abgewickelt wurden und benötigt die ***Bf1*** keine Rechtsbelehrung über Prüfungs- und Kontrollmöglichkeiten und wird der Verdacht des Missbrauches der Amtsgewalt auf das Schärfste zurückgewiesen.*

Die gewählte Vorgangsweise könnte nach Ansicht der Organe der Stadtgemeinde gegen das Standesrecht verstoßen und werden seitens meiner Mandantschaft diesbezüglich noch Überlegungen angestellt, ob eine Mitteilung an die Steiermärkische Rechtsanwaltskammer erfolgt oder nicht.

Seitens meiner Mandantschaft wird keinesfalls die Position eines Beschwerdeführers vor dem Bundesfinanzgericht mit der weiterhin gegebenen abgabenrechtlich bestehenden und vollumfänglichen Rechtsstellung als Abgabenbehörde verwechselt; es gibt keine Bestimmung in der Bundesabgabenordnung, welche es auch bei einem diesbezüglich anhängigen Beschwerdeverfahren der Abgabenbehörde verwehrt, selbst abgaberechtliche Erhebungen auch im Interesse des Bundesfinanzgerichtes durchzuführen. Von einer Kommunalsteuerprüfung kann keine Rede sein, zumal meiner Mandantschaft die einschlägigen Rechtsnormen über eine Kommunalsteuerprüfung bestens bekannt sind.

*Meine Mandantschaft ist daher weiterhin berechtigt - dies ungeachtet des Beschwerdeverfahrens - Nachschaurechte auch für diesen Abgabenzeitraum 2014 -2017 und umso mehr für den Folgezeitraum 2018 - 2022 auszuüben und konkrete abgabenrechtliche Erhebungsschritte vorzunehmen. Die Vorlage der Dienstverträge und Entsendungsverträge sämtlicher in diesen Abgabezeiträumen in der Betriebsstätte in ***7*** beschäftigten Dienstnehmer stellt daher keine Kommunalsteuerprüfung dar, sondern handelt es sich um eine konkrete Nachschaumaßnahme, welche die Abgabenbehörde, also die ***Bf1***, berechtigt ist vorzunehmen und können selbstverständlich diese Unterlagen angefordert werden. Diese Berechtigung resultiert aus der Ihnen sicherlich bekannten Gesetzesregelung des § 143 BAO und darüber hinaus auch aus der bundesgesetzlichen Regelung des § 144 BAO.*

*Zu dem unverständlicherweise eingebrachten und wiederholten Antrag auf Akteneinsicht darf festgehalten werden, dass Ihnen jederzeit das Recht auf Akteneinsicht nach vorheriger Terminvereinbarung mit dem Amtsleiter der ***Bf1*** zusteht, die Abgabenbehörde ist nicht verpflichtet dem Abgabepflichtigen Akten vorzulegen.*

*Weiters darf ich nochmals auf die gesetzlich verbindliche Auskunftspflicht der ***1*** GmbH nach § 143 BAO verweisen, nach dieser Bestimmung ist Ihre Mandantschaft verpflichtet in jeder Stufe des Abgabeverfahrens Unterlagen wie Dienstverträge und Entsendungsaufträge vorzulegen. Auch aus der Bestimmung des § 144 BAO ergibt sich, dass die ***Bf1*** als Abgabenbehörde berechtigt ist jede Art von abgabenrechtlich relevanten Unterlagen wie konkret Dienstverträge und Entsendungsaufträge anzufordern und in diese Einsicht zu nehmen.*

*Ich bitte Sie daher nochmals die ***1*** GmbH aufzufordern vorerst aus verwaltungsökonomischen Gründen lediglich die Dienstverträge und Entsendungsaufträge und allfällige Zusatzvereinbarungen mit sämtlichen im Abgabenzeitraum 2018 bis 2022 in der Betriebsstätte ***7*** beschäftigten Dienstnehmern bis spätestens 03.10.2022 der ***Bf1*** in Vorlage zu bringen, widrigenfalls hier meine Mandantschaft mit einer Zwangsstrafe von vorerst € 1.000,00 vorgehen würde.*

Sollte Ihre Mandantschaft trotz dieser letztmaligen Aufforderung dieser Verpflichtung nicht entsprechen, so steht meine Mandantschaft für einen weiteren Schriftverkehr nicht zur Verfügung, diesfalls wird eben nach den Bestimmungen des Gesetzes eine Vorgangsweise gewählt werden und haben Sie ja dann die Möglichkeit für Ihre Mandantschaft entsprechende Rechtsmittel einzubringen. Sollten keine Unterlagen übermittelt werden, so kann meine Mandantschaft ihren Verpflichtungen nicht entsprechen.

Jedenfalls lässt sich meine Mandantschaft mit Sicherheit nicht in irgendeiner Form einschränken und in ihren Rechten beschränken.“

Schließlich reichte der Rechtsvertreter der bf ***Bf1*** am 17.1.2023 beim Bundesfinanzgericht folgendes Schreiben ein:

„In außen bezeichneter Rechtssache hat die Verhandlung am 20.07.2022 stattgefunden und wurden mit Eingabe vom 16.09.2022 noch weitere Schreiben in Vorlage gebracht. Es ist von einer Entscheidungsreife auszugehen und wird höflichst ersucht, hier so rasch als möglich eine entsprechende gefällte schriftliche Entscheidung zuzustellen. Es wird höflichst ersucht, diesem Antrag so rasch als möglich zu entsprechen.“

Das BFG ersuchte daraufhin die ***1*** GmbH die Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen für die Arbeitslöhne der an die ***8*** GmbH in den strittigen Jahren überlassenen Arbeitskräfte für die ersten sechs Monate dem BFG bekannt zu geben. Erklärend wird darauf hingewiesen, dass in der mündlichen Verhandlung am 20.7.2022 laut Protokoll nach den Angaben aller anwesenden Parteien festgehalten wurde, dass die in den angefochtenen Bescheiden angeführten Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen die in den ersten sechs

Monaten an die ***8*** GmbH zugewiesenen Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen betreffen würden.

Später gibt Herr ***9***, Geschäftsführer der ***1*** GmbH, an, dass für die ersten sechs Monate die Zuteilung der gesamten Kommunalsteuerbemessungsgrundlage ursprünglich an die Gemeinde ***6*** für alle ca. 25 Kunden seines gesamten Unternehmens erfolgt sei.

Nachdem sich im Zuge des gegenständlichen Prüfungsverfahrens einhellig ergeben hat, dass sich in der Gemeinde ***6*** in den strittigen Jahren keine Betriebsstätte der ***1*** GmbH befunden hat und demzufolge die Gemeinde ***6*** keinen Anspruch auf Zuteilung einer Kommunalsteuerbemessungsgrundlage von den Arbeitslöhnen der ***1*** GmbH hat, wurde mit den angefochtenen Bescheiden offensichtlich nicht nur die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage für die Arbeitslöhne der an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte, sondern für alle von der ***1*** GmbH an alle ihre Kunden überlassenen Arbeitskräfte für die ersten sechs Monate von der Gemeinde ***6*** weg an die Gemeinde ***11*** zugeteilt. Aus den vom Finanzamt an das Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten kann die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage für die Arbeitslöhne der in den strittigen Jahren an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte nicht ersehen werden.

Die von der ***1*** GmbH daraufhin übermittelten nach Jahren aufgegliederten Einzelnachweise über die Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen der betreffenden Dienstnehmer wurde unter anderem der bf ***Bf1*** zur Stellungnahme übermittelt. Der bevollmächtigte Vertreter der bf ***Bf1*** führte hierzu an Stelle einer Stellungnahme aus, dass die von der ***1*** GmbH bekannt gegebene Einzelnachweise über die Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestritten werden würden. Zur Verifizierung der Bemessungsgrundlagen sei die Beiziehung einer unabhängigen Wirtschaftsprüfungs- bzw. Steuerberatungskanzlei jedenfalls dienlich; dies vor dem Hintergrund, dass die wechselseitigen Standpunkte derart abweichen würden, um eine nachvollziehbare Entscheidung fällen zu können.

Die Gemeinde ***11*** gab im Wege ihrer bevollmächtigten Vertretung bekannt, dass die vorgelegten Einzelnachweise, abgesehen von geringfügigen Abweichungen, für die strittigen Jahre sich als vollständig und korrekt erweisen würden.

Das Bundesfinanzgericht beauftragte daraufhin das die Beschwerde vorlegende Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, um die Unparteilichkeit des Finanzamtes hervorzuheben und um alle Zweifel an der Richtigkeit der Höhe der strittigen Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen auszuschließen, die Ermittlungen der strittigen Bemessungsgrundlagen einverständlich und gemeinsam sowohl mit einem Organ der ***Bf1*** als auch mit einem Organ der Gemeinde ***12*** vorzunehmen. Der bevollmächtigte Vertreter der bf ***Bf1*** nahm hierzu Stellung und bemerkte nach Bekanntgabe von möglichen Telefonnummern der zu benachrichtigenden Personen, dass eine

Teilnahme eines Vertreters der bf ***Bf1*** jedenfalls geboten erscheine und Sinn machen würde und diesfalls auch die Möglichkeit gegeben sei, in Unterlagen Einsicht zu nehmen und spontan allenfalls auch Stellungnahmen abzugeben.

Das beauftragte Finanzamt berichtete hierzu, dass diesbezüglich am 11.07.2023, 13:00 Uhr im Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, 3. Stock Zimmer Nr. 302, ein gemeinsamer Abstimmungstermin mit den Vertretern der beiden Gemeinden ***11*** und ***7*** sowie dem kaufmännischen ***10*** der ***1*** GmbH unter namentlicher Angabe der anwesenden Personen stattgefunden habe. Bereits im Vorfeld seien von der ***1*** GmbH sämtliche Daten zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen laut Anhang übermittelt worden. Nach Überprüfung der vorgelegten Dateien sowie Verprobung einzelner Bemessungsgrundlagen vor Ort konnten jegliche Zweifel an der Vollständigkeit und Rechtmäßigkeit der vorgelegten Dateien ausgeräumt und die Bemessungsgrundlagen außer Streit gestellt werden. Die vermeintlichen Differenzen, welche seitens der Gemeinde ***7*** geortet wurden, hätten aus dem Vergleich der Bemessungsgrundlagen aus dem Zwischenbericht zur Kommunalsteuernachschau des Gemeindebundes vom 18.10.2017 sowie der von der Gemeinde ***11*** nachgereichten Einzelnachweise (BMD Ausdrucke –OZ 173 Beilage B) resultiert. Mit den Zuteilungsbescheiden vom 12.12.2018 sei die Kommunalsteuer an die Gemeinde ***11*** wie folgt zugeteilt worden:

Jahr	BMGL NEU	BMGL ALT
2014	2.739.679,51	0,-
2015	4.171.107,91	0,-
2016	6.867.666,63	0,-
2017	9.074.163,14	0,-

Die mit den oben angeführten Bescheiden vom 12.12.2018 zugeordneten Bemessungsgrundlagen seien der Beilage OZ 174 Beilage C zu entnehmen. Hierbei seien die Bemessungsgrundlagen je Dienstnehmer und Jahr einzeln aufgeschlüsselt. Diese Bemessungsgrundlagen würden mit den übermittelten Unterlagen der ***1*** GmbH übereinstimmen und könnten somit als vollständig erachtet werden.

Auf telefonisch vorgebrachten Wunsch der beschwerdeführenden ***Bf1*** durch Herrn ***63*** wurde der Bericht des Finanzamtes vom 30.7.2023 und die in diesem Zusammenhang vom Finanzamt übermittelten Bemessungsgrundlagen samt den Einzelnachweisen der Arbeitnehmer zur Stellungnahme an die bf Gemeinde ***7***, die Gemeinde ***11*** und an das betroffene Unternehmen übermittelt.

Im Wege ihres bevollmächtigten Vertreters hält die bf ***Bf1*** stellungnehmend fest, dass sich aus der Einsichtnahme in die übermittelten Urkunden und Unterlagen, insbesondere den Beilagen B und C, eindeutig ergeben würde, dass entgegen der Finanzamt-Stellungnahme vom 30.07.2023 die Unterlagen fehlerhaft gewesen wären und daher der Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 21.04.2023 auf Vorlage der Bemessungsgrundlagen jedenfalls gerechtfertigt erscheinen würde, ja letztlich von größter Bedeutung für die rechtliche Beurteilung sei. Es werde daher ausdrücklich der Antrag gestellt, im Zuteilungsverfahren die berichtigten Bemessungsgrundlagen letzten Endes für eine Entscheidung heranzuziehen. Weiters werde ausdrücklich auch darauf hingewiesen, dass es sich um Differenzen über die Zuteilung zwischen der ***Bf1***, also der Beschwerdeführerin, und der Gemeinde ***12*** handeln würde, jedoch in den übermittelten bzw. nachgereichten Kontoblättern über die Einzelnachweise der Gemeinde ***6*** als Betriebsstätte angeführt worden sei. Dieser, also der Gemeinde ***6***, stehe keinerlei Heheberechtigung zu und sei daher diese Gemeinde auch nicht Partei im gegenständlichen Zuteilungsverfahren bzw. könne sie nicht Partei sein. Auf diesen Mangel in den Unterlagen werde ausdrücklich, also expressis verbis nochmals hingewiesen. Jedenfalls sei durch die Vorlage dieser Unterlagen nunmehr Klarheit geschaffen worden und scheinen nunmehr alle Grundlagen vorzuliegen, die eine rasche Entscheidung zulassen würden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die ***1*** GmbH hat laut Firmenbuch ihren Sitz in der politischen Gemeinde ***11*** und ist im Geschäftszweig Personaldienstleistung (Personalgestellung, Arbeitskräfteüberlassung) tätig. Laut Homepage hat sie neben dem Sitz in ***11*** weitere Standorte in ***64*** sowie in der beschwerdeführenden ***Bf1***.

Seit 2012/2013 wurde der ***1*** GmbH ein Raum in der Gemeinde ***6*** zur Verfügung gestellt. Der Bürgermeister der Gemeinde ***6*** hat dem 75% beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer der ***1*** GmbH, ***9***, so wie vorausgehend der mittlerweile insolventen ***43*** ***68*** GmbH, angeboten, bei Verlegung der zentralen Betriebsstätte und des Mittelpunktes seiner geschäftlichen Oberleitung nach ***6*** eine Standortförderung von 25% der Kommunalsteuer zu gewähren. Der Hintergrund dafür war die Bedienung der in ***7*** ansässigen ***8*** GmbH mit Personal durch die ***1*** GmbH von der zentralen Betriebsstätte in ***6*** aus.

Die ***8*** GmbH betreibt in der ***Bf1*** einen Produktionsstandort. Die ***1*** GmbH versorgt die Firma ***8*** GmbH mit Leihpersonal. Die Betreuung der an die ***15*** ***17*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte erfolgte durch 1-2 Büro-MitarbeiterInnen der ***1*** GmbH am Standort ***7***. Die Mitarbeiter am Standort ***7*** sind bei der

1 GmbH nichtselbständig beschäftigt. Die aus diesen Arbeitslöhnen resultierende Kommunalsteuer wird an die ***Bf1*** abgeführt.

Die bf ***Bf1*** beauftragte den Gemeindebund Steiermark zur Kommunalsteuerprüfung. Der Gemeindebund Steiermark kommt in seinem Zwischenbericht vom 18.10.2017 zu dem Ergebnis, dass die seitens der ***1*** GmbH an die ***8*** GmbH verliehenden Mitarbeiter für die ersten sechs Monate nicht wie bisher geschehen der Gemeinde ***6***, sondern der Betriebsstätte der diesbezüglich tatsächlich heheberechtigten ***Bf1*** zuzuordnen seien.

Das Finanzamt schloss sich in der Folge der im Gutachten vom 19.9.2018 geäußerten Rechtsmeinung der Steuerberatungskanzlei ***10*** an und erließ die angefochtenen Bescheide, wonach die Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen für die Arbeitslöhne der von der ***1*** GmbH an die ***15*** ***17*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte für die ersten sechs Monate von ***6*** weg an die Gemeinde ***12*** als zentrale Betriebsleitung zugeordnet wurden. Nach den ersten sechs Monaten führte die ***1*** GmbH die Kommunalsteuer für diese Arbeitslöhne an die ***Bf1*** ab.

In den dagegen erhobenen Beschwerden forderte die ***Bf1*** die Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen der Arbeitslöhne für die von der ***1*** GmbH an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte auch für die ersten sechs Monate und begründete ihr Begehren zusammenfasst damit, dass auf Grund der Betreuung der an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte durch die in der Betriebsstätte in ***7*** beschäftigten 1-2 Mitarbeiter der ***1*** GmbH diese überlassenen Arbeitskräfte die stärkste organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit zur Betriebsstätte in ***7*** besteht. Der Antrag sowohl in der Beschwerde und als auch im Vorlageantrag auf Zuteilung der gesamten Kommunalsteuerbemessungsgrundlage nach Ablauf von 6 Kalendermonaten an die ***Bf1*** wurde mit Schreiben der bf ***Bf1*** vom 20.1.2022 und auch in der mündlichen Verhandlung auf die ersten sechs Monate berichtigt.

Die in der Betriebsstätte in der ***Bf1*** beschäftigten 1-2 Dienstnehmer der ***1*** GmbH führten nach den Ausführungen in der Beschwerde Verfügbarkeitsprüfungen der Bewerber sowie Kunden- und Mitarbeiterbetreuung auch direkt beim Kunden, der ***8*** GmbH, durch. Die Betreuung durch die 1-2 Mitarbeiter der ***1*** GmbH der an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte erfolgte entweder von ihrem Büro ***65***, aus oder vor Ort in den Räumlichkeiten der ***8*** GmbH als Beschäftigter. Für neue Bewerber bei Stellenausschreibungen der ***1*** GmbH für Tätigkeiten bei der ***8*** GmbH wurde teilweise der Standort in ***16***, angegeben.

Nach den Ausführungen des Finanzamtes in der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 25.5.2020 wurden in ***7***, wie auch in der Beschwerde dargestellt, lediglich zwei Mitarbeiterinnen beschäftigt, welche allerdings keine Entscheidungsgewalt in Sachen Unternehmensführung hatten.

Das Finanzamt gab in seiner Anfragebeantwortung vom 17.2.2022 an, dass laut Schreiben der ***1*** GmbH vom 10.2.2022 bei Personaleinstellungen bei der Firma ***8*** GmbH in der Zentrale in ***12*** die Einstufung lt. Kollektivvertrag, die Dienstverträge, die Überlassungsmitteilungen und die Sicherheitsunterweisungen erstellt und die Meldungen an die ÖGK durchgeführt wurden. In ***7*** wurden die Dienstverträge unterfertigt.

Die an die Firma ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte wandten sich bei Problemen (z.B. mit dem Beschäftiger) an die Mitarbeiter der ***1*** GmbH im Büro in ***7***, wobei wesentliche handelsrechtliche Themen über die Zentrale in ***12*** abgewickelt wurden.

Die Mitarbeiterbetreuung erfolgte zum Teil vom Büro in ***7*** aus, wobei die Lohnabrechnung sowie die Bearbeitung von Urlaub, Zeitausgleich und Gehaltsvorschüssen in der Zentrale in ***12*** abgewickelt wurde.

Die an die Firma ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte wurden teilweise von den Mitarbeitern am Standort ***7*** vermittelt.

Die Dienstverträge der an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte wurden im Büro in ***7*** unterzeichnet und ausgehändigt, die Archivierung erfolgte im „Mitarbeiter CRM System“, wobei dieses System aus der Zentrale in ***11*** gesteuert und die gesamte IT in ***11*** abgebildet wird.

Die Krankmeldung der an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte erfolgte im Büro in ***7***.

Die Beantragung der Urlaube der an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte erfolgte im Büro in ***7***, allerdings war eine interne Abstimmung mit der Zentrale in ***11*** nötig, da die Urlaubsverwaltung über die Personalverrechnung in der Zentrale in ***11*** erfolgte.

Die Kündigungen richteten die an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte an das Büro in ***7***, die Abwicklung sämtlicher darauffolgender Kündigungsvorgänge erfolgte in der Zentrale in ***11***.

Die lohnverrechnende und buchhalterische Erfassung der an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte erfolgte in der Zentrale in ***11***.

Die sozialversicherungsrechtlichen Meldungen erfolgten durch die Zentrale in ***11***.

Für den Standort in ***7*** wurde ein eigener Firmenstempel mit der Anschrift in ***7*** nur sehr kurzfristig aufgrund einer Fehlentscheidung eines Mitarbeiters verwendet.

Nach den Angaben von ***9***, Geschäftsführer der ***1*** GmbH, in der mündliche Verhandlung am 20.7.2022 erfolgten in ***11*** die An- und Abmeldungen der Mitarbeiter, das Erstellen der Dienstverträge, die Personalverrechnung, Urlaubs- und

Zeitausgleichverwaltung der Mitarbeiter, Akkontierung von Vorschüssen der Mitarbeiter, die Rechnungslegung an Beschäftigter, die Auftragsannahme und Abwicklung, die Bestellung der Arbeitskleidung, die Kommunikation mit den Entscheidungsträgern der jeweiligen Unternehmen und die kompletten Vertragsabschlüsse, Kundenverhandlungen, Kommunikation mit Entscheidungsträgern. Auch das Thema der Krankenstände wurde in ***11*** abgehandelt.

In ***7*** wurden die in ***11*** erstellten Dienstverträge unterschrieben, die Mitarbeiter meldeten die Krankenstände in ***7***, Urlaube wurden am Standort ***7*** angesucht und in Abstimmung mit dem Prokuristen bzw. der Geschäftsleitung in ***11*** genehmigt. Weiters wurden Bewerbungsgespräche in ***7*** durchgeführt, Arbeitskleidung wurde ausgegeben und eine Kundenbetreuung sei vor Ort. In Summe waren es im strittigen Zeitraum 2014 bis 2017 4 Kunden, die von der Betriebsstätte ***7*** aus betreut wurden.

In der Geschäftsstelle in ***11***, gleichzeitig die Geschäftsanschrift laut Firmenbuch, waren im Jahr 2018 16 Dienstnehmer auf zwei Etagen beschäftigt. Vor der Geschäftsstelle befindet sich ein großer Parkplatz, den die ***22*** GmbH mit anderen ***7*** teilt. Die Büroräume in ***11*** sind mit den üblichen Büroanlagen wie Computern, Kopierer, Internetverbindungen, etc. ausgestattet. Die Personalverrechnung wird ausschließlich in ***11*** durchgeführt. Neben ***11*** gibt es weitere Betriebsstätten in Wiener Neudorf, ***21***, Bergheim, Innsbruck, ***7*** und Marburg. ***6*** scheint nicht als Betriebsstätte auf.

Nach den Angaben von ***25*** am 5.1.2022, einer Beschäftigten am Standort ***7***, wurde das Büro am Standort ***7*** zu Jahresbeginn 2014 eröffnet, sie war von Anfang an dort angestellt. Von ca. April 2016 bis ca. Juli 2018 war sie in Karenzurlaub. Ihr Aufgabenbereich war: Kundenkontakt, Mitarbeiterbetreuung, Ausgabe Arbeitsschuhe, Krankenstandskontrolle, Vereinbarungen über Urlaube der vermittelten Arbeitnehmer, Abstimmung mit der Firmenleitung u. a. Anfänglich war sie allein im Büro, ab 2016 hat ihre Stelle eine Karenzvertretung übernommen. Ab Ende ihres Karenzurlaubes ab ca. Juli 2018 bis derzeit sind insgesamt 3 Personen im Büro beschäftigt, derzeit 1 Vollzeitkraft und zwei Teilzeitkräfte. Die Personalrekrutierungen erfolgten sowohl über das Büro in Graz als auch über das Büro in ***7***, ca. je zur Hälfte. Die Mitarbeiter der ***1*** GmbH führten im Büro ***7*** im Hinblick auf eine Tätigkeit bei der Firma ***8*** GmbH Bewerbungsgespräche mit Arbeitssuchenden durch und wickelten im Hinblick auf eine Tätigkeit bei der Firma ***8*** GmbH Personaleinstellungen ab und zwar wurden Dienstverträge erklärt und Arbeitskleidung ausgegeben. Die an die Firma ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte wandten sich bei Problemen (z.B. mit dem Beschäftigter) an die Mitarbeiter der ***1*** GmbH im Büro in ***7***. Die Mitarbeiterbetreuung erfolgte vom Büro in ***7*** aus. Die Mitarbeiter der ***1*** GmbH vermittelten im Büro in ***7*** Arbeitskräfte direkt an die Firma ***8*** GmbH. Die Dienstverträge wurden im Büro in ***12*** aufgesetzt, erklärt und unterfertigt

wurden sie im Büro in ***7***. Die Krankmeldungen der an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte erfolgte im Büro in ***7***. Die an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte beantragten ihre Urlaube im Büro in ***7***. Die Anträge wurden von der Firma ***8*** GmbH an das Büro ***7*** der ***1*** GmbH übermittelt, die dann die Freigabe erteilt hat. Die an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte richteten ihre Kündigungen an das Büro in ***7***. Die Lohnverrechnende und buchhalterische Erfassung der an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte erfolgte im Büro in ***11***. Für die sozialversicherungsrechtlichen Meldungen war das Büro in ***11*** zuständig. Anfänglich war ein Stempel mit der Adresse in ***7*** vorhanden, dieser wurde später für einen Stempel mit der ***11*** Adresse ausgetauscht. Wann dieser Austausch stattgefunden hat, kann sie nicht mehr genau sagen.

Strittig ist die Frage, welcher Betriebsstätte die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage für die Löhne im Wesentlichen der von der ***1*** GmbH an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte für die ersten sechs Monate zuzuteilen ist.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der bf Partei, der beteiligten Gemeinden, des betroffenen Unternehmens, des vorgelegten Gutachtens der Steuerberatungskanzlei ***10*** vom 19.9.2018, in dem der Zwischenbericht des Gemeindebundes und der Inhalt des Gespräches mit dem Gesellschaftergeschäftsführer ***9*** (teilweise) zitiert werden, den im Wesentlichen aus dem Gutachten ***10*** entnommenen Feststellungen des Finanzamtes und den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung.

Abgesehen davon, dass den von einer Partei in ihrem eigenen Beschwerdeverfahren (***Bf1***) in ihrer eigenen Rechtsache angefertigten „Zeugenaussagen“ grundsätzlich nur ein geringer Wahrheitsgehalt zukommen kann, wird der Inhalt der Befragungen der ***25*** durch die ***Bf1*** zum Sachverhalt grundsätzlich nicht angezweifelt, da er sich weitestgehend mit den weiteren Feststellungen zum Sachverhalt deckt.

Zur Vorlage der Unterlagen betreffend das Beschwerdeverfahren der ***43*** GmbH ist anzumerken, dass dieses Verfahren die strittige Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage zwischen ***6*** und ***7*** betroffen hat und eine weitere Gemeinde, in der sich wie im gegenständlichen Fall die zentrale Betriebsstätte befunden hat, nicht involviert war. Nachdem in gegenständlichen Verfahren jedoch die Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen für die Arbeitslöhne der von der ***69*** an die ***8*** GmbH zwischen der Gemeinde ***12*** als zentrale Betriebsstätte der ***1*** GmbH und einem weiteren Standort der ***1*** GmbH in der ***Bf1*** strittig ist, ist schon allein deswegen eine präjudizielle Wirkung für das gegenständliche

Beschwerdeverfahren auszuschließen und sind die diesbezüglich vorgelegten Unterlagen für das gegenständliche Verfahren von keinerlei Bedeutung.

Die Angaben des Bürgermeisters und des Stadtamtsdirektors der bf ***Bf1*** in der mündlichen Verhandlung am 20.7.2022 zum Sachverhalt werden grundsätzlich nicht angezweifelt.

Den Angaben im Gutachten der Kanzlei ***10*** vom 19.9.2018 zum Sachverhalt kann im Hinblick auf die weitgehende Übereinstimmung mit den Sachverhaltsangaben der Bf und des ***9*** durchaus Glaube geschenkt werden.

Die vom Bundesfinanzgericht auf Grund der von der bf ***Bf1*** erhobenen Zweifel an der Richtigkeit der Höhe der in den angefochtenen Bescheiden ausgewiesenen Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen durchgeführten Ermittlungen wurden den beteiligten Parteien vorgehaltenen und führten schlussendlich zu keinen Änderungen der zugeteilten Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen in den angefochtenen Bescheiden.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

Gemäß § 1 KommStG 1993 unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

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. § 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.

Mit Abgabenänderungsgesetz 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, wurde Absatz 3 in § 4 KommStG 1993 eingefügt und ist gemäß § 16 Abs. 12 KommStG 1993 mit 1. Jänner 2017 in Kraft getreten. § 4 Abs. 3 KommStG 1993 lautet:

„(3) Bei Arbeitskräfteüberlassungen wird erst nach Ablauf von sechs Kalendermonaten in der Betriebsstätte des Beschäftigers eine Betriebsstätte des Arbeitskräfte überlassenden Unternehmens begründet.“

§ 7 Abs. 1 KommStG 1993 (Erhebungsberechtigte Gemeinde) in der Fassung BGBl. I Nr. 180/2004 erster Satz, gültig für die strittigen Jahre 2014 bis 2016 lautet:

„Das Unternehmen unterliegt der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Werden Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens einem Beschäftiger länger als sechs Kalendermonate zur Arbeitsleistung überlassen, so ist die

Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigten befindet, für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonates erhebungsberechtigt.“

§ 7 Abs. 1 KommStG 1993 (Erhebungsberechtigte Gemeinde) in der Fassung BGBl. I Nr. 117/2016 erster Satz, gültig für das strittige Jahr 2017 lautet:

„Das Unternehmen unterliegt der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Werden Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens einem Beschäftigten länger als sechs Kalendermonate zur Arbeitsleistung überlassen, bleibt die Gemeinde, in der sich die Betriebsstätte des Überlassers befindet, für sechs Kalendermonate erhebungsberechtigt. Für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonates ist die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des inländischen Beschäftigten befindet, erhebungsberechtigt.“

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) 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.

Zur Änderung des KommStG in 1352 der Beilagen, XXV. GP, Regierungsvorlage, ist den Erläuterungen zu entnehmen, dass in § 4 in Zusammenhang mit Arbeitskräfteüberlassungen klargestellt werden soll, dass – entsprechend der VwGH Judikatur zu einem weiten Betriebsstättenbegriff – bei Arbeitskräfteüberlassungen erst nach Ablauf von sechs Kalendermonaten eine Betriebsstätte des Überlassers in der Betriebsstätte des Beschäftigten begründet wird. Dies erfolgt vor dem Hintergrund, dass erst bei längeren Arbeitskräfteüberlassungen nicht mehr von einer funktionellen Zugehörigkeit des Arbeitnehmers zur entsendenden Betriebsstätte des Überlassers auszugehen ist.

In § 7 Abs. 1 ist bereits derzeit klar geregelt, welche Gemeinde bei inländischer Personalüberlassung erhebungsberechtigt ist, wenn die Arbeitskräfteüberlassung länger als sechs Kalendermonate dauert. Es mangelt jedoch an einer gesetzlichen Regelung, wie bei Arbeitskräfteüberlassungen ins Ausland vorzugehen ist. Daher soll klargestellt werden, dass bei Arbeitskräfteüberlassungen von mehr als sechs Monaten, unabhängig ob im Inland oder ins Ausland, für sechs Monate die Gemeinde, in der sich die Betriebsstätte des Überlassers befindet, erhebungsberechtigt bleibt. Für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonats ist zu unterscheiden, ob die Überlassung im Inland oder ins Ausland erfolgt. Im Inland wird dann – wie bisher – die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigten

befindet, erhebungsberechtigt. Erfolgt die Arbeitskräfteüberlassung ins Ausland, fällt für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonates keine Kommunalsteuer mehr an.

Im Ergebnis hat diese Gesetzesänderung auf die gegenständlich strittige Frage, welcher der beteiligten Gemeinden die Heheberechtigung der Kommunalsteuer für die Arbeitslöhne der von der ***1*** GmbH in den ersten sechs Monaten an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte zukommt, keinen Einfluss.

Die ***1*** GmbH hat im strittigen Zeitraum ursprünglich die Kommunalsteuer, die sich aus der aus den angefochtenen Bescheiden zu ersehenden Bemessungsgrundlage ergeben hat, für die ersten sechs Monate an die Gemeinde ***6*** abgeführt. Sowohl das Gutachten der Kanzlei ***10*** vom 19.9.2018 als auch der Zwischenbericht des Gemeindebundes vom 18.10.2017 kommen zu dem Ergebnis, dass die Gemeinde ***6*** auf die Zuteilung dieser Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen und der daraus resultierenden Kommunalsteuern keinen Anspruch hat. Das Finanzamt ist diesen Rechtsmeinungen gefolgt und hat in den angefochtenen Bescheiden die für die ersten sechs Monate jahrweise aufgeschlüsselten Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen einer anderen Gemeinde, nämlich der Gemeinde ***12***, als zentrale leitende Betriebsstätte der ***1*** GmbH zugeteilt. Nachdem die Gemeinde ***6*** gegen die von der ***Bf1*** angefochtenen Bescheide keine Rechtsmittel ergriffen hat und mit Schreiben vom 14.7.2022 bekannt gegeben hat, dass die Entscheidung des Finanzamtes Graz-Stadt in den angefochtenen Bescheiden vom 12.12.2018 anerkannt und weiters auf die Teilnahme an der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 20.7.2022 verzichtet wird, ist davon auszugehen, dass die Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen von der Gemeinde ***6*** weg an eine andere Gemeinde nicht weiter strittig ist.

Die ***1*** GmbH ist lt. Firmenbuch im Geschäftszweig der Personaldienstleistung und damit im Bereich Arbeitskräfteüberlassung bzw. Arbeitnehmergestellung tätig. Die Arbeitsüberlassung ist im AÜG geregelt und dadurch gekennzeichnet, dass der Arbeitgeber seinen Anspruch auf Arbeitspflicht des Arbeitnehmers einem Dritten gegenüber abtritt. Auf Grund dieser Rechtsstruktur stehen die Arbeitskräfte, die iSd AÜG einem Unternehmen zur Dienstleistung überlassen werden, in einem Dienstverhältnis zum Arbeitskräfteüberlasser und nicht zu jenem, der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt (dem „Beschäftiger“). Die gestellte Arbeitskraft schuldet nämlich weiterhin ihre Arbeitsleistung dem Überlasser. Sie erfüllt diese Schuld dadurch, dass die angebotene Arbeitsleistung dem Beschäftiger zur Disposition zur Verfügung steht. Die diesbezügliche Weisungsbefugnis des Beschäftigers bewegt sich dabei nur in dem Rahmen, den der Überlasser dem Beschäftiger eingeräumt hat (vgl. Taucher Kommunalsteuer Rz 73 zu § 2).

Diesbezüglich hat der VwGH im Erkenntnis vom 24. Februar 2004, 98/14/0062, das auch eine Angelegenheit der Kommunalsteuer betroffen hat, ausgesprochen, dass zu den Dienstnehmern

eines das Personalleasing betreibenden Betriebes nicht nur die in der Verwaltung tätigen Dienstnehmer, sondern auch jene Dienstnehmer gehören, die im Wege des Personalleasings an Dritte überlassen werden (vgl. weiters VwGH vom 13. September 2006, 2002/13/0051 und VwGH vom 15.9.2016, 2013/15/0262).

Die Hebeberechtigung der Kommunalsteuer für die vom Überlasser an die überlassenen Dienstnehmer ausbezahlten Arbeitslöhne kommt daher grundsätzlich für die ersten sechs Monate jener Gemeinde zu, in der das die Arbeitskräfte überlassende Unternehmen eine Betriebsstätte hat.

Die ***1*** GmbH betreibt jedoch neben der zentralen Betriebsstätte in ***12*** weitere Standorte, einen davon am Betriebsort des Beschäftigten ***8*** GmbH in der ***Bf1***.

Zu einem derartigen Sachverhalt hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.9.2020, VwGH Ro 2019/15/0178, ausgesprochen, dass bei Vorhandensein mehrerer Betriebsstätten die Dienstnehmer (bzw. die Arbeitslöhne) nach den tatsächlichen Verhältnissen jener Betriebsstätte zuzuordnen sind, zu der die stärkste organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit besteht (vgl. VwGH 28.5.2019, Ro 2019/15/0009; Platzer, Kommunalsteuerbetriebsstätte, SWK 9/2017, 501ff).

Das bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass nach den tatsächlichen Verhältnissen die organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit der an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte zum Standort in der ***Bf1*** im Vergleich zur Betriebsstätte in ***12*** derart stark ausgeprägt sein muss, dass dies zu einem Wechsel der Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen von der Gemeinde ***12*** zur ***Bf1*** führt.

Am Standort in der ***Bf1*** beschäftigte die ***1*** GmbH in den strittigen Jahren 1-2 Dienstnehmer, während in der Zentrale in ***12*** ca. 16 Dienstnehmer beschäftigt wurden. Von den an die Firma ***8*** GmbH verliehenen Dienstnehmern wurden am Standort ***7*** Anträge für Urlaube, Krankenstände, Zeitausgleiche, Kündigungen und Gehaltsvorschüsse zur Weiterleitung und internen Abstimmung und Verwaltung sowie zur Genehmigung oder Ablehnung in Abstimmung mit dem Prokuristen bzw. der Geschäftsleitung an die Zentrale in ***12*** entgegengenommen. Nach der Entscheidung über diese Anträge in der Zentrale in ***12*** wurden diese Daten für den jeweiligen Mitarbeiter im CRM System im betreffenden Tool eingetragen, wobei alles von der Zentrale aus in ***12*** gesteuert und die gesamte IT dort abgebildet wurde. Bewerbungsgespräche für die an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte wurden ca. je zur Hälfte am Standort in ***7*** und in der zentralen Betriebsstätte in ***12*** durchgeführt.

In der zentralen Betriebsstätte in ***12*** erfolgten neben den Leitungstätigkeiten des Unternehmens wie z.B. Kundenverhandlungen, die Auftragsannahme und -abwicklung, die kompletten Vertragsabschlüsse, Rechnungslegungen an Beschäftigte, die Kommunikation mit

den Entscheidungsträgern der jeweiligen Unternehmen, weitere umfangreiche organisatorische das Personal betreffende Tätigkeiten wie Anmeldungen, Änderungsmeldungen und Stornierungen zur Sozialversicherung, Einstufungen in den jeweiligen Kollektivvertrag, die gesamte Lohnverrechnung und buchhalterische Erfassung, Auszahlung der Gehälter, Überlassungsmittelungen für die verliehenen Dienstnehmer, Abwicklung sämtlicher Kündigungsvorgänge, die Bestellung der Arbeitskleidung und die Sicherheitsunterweisungen. Die Dienstverträge für die überlassenen Mitarbeiter wurden in der Zentrale in ***12*** erstellt und im CRM System archiviert und lediglich zur Unterfertigung und Aushändigung an den Standort ***7*** übermittelt.

Die Gegenüberstellung der Tätigkeiten am Standort ***7*** und in der Zentrale in ***12*** lässt die organisatorische enge Verflechtung des Standortes in der ***Bf1*** mit der zentralen Betriebsstätte in ***12*** erkennen, ohne die die Bediensteten am Standort ***7*** nicht selbständig arbeiten könnten. Es ist zu ersehen, dass den Beschäftigten am Standort ***7*** in weitreichender Abhängigkeit von der Zentrale in ***12*** nur eine geringe bis gar keine Entscheidungsbefugnis mit wenig Kompetenzen bei ihren Tätigkeiten zugekommen ist. Generell wird die betriebliche und damit auch die organisatorische Entscheidungsgewalt auf Grund ihrer Bedeutung und ihres Umfanges in der zentralen Betriebsstätte in ***12*** gebündelt, wodurch der Standort ***7*** nicht eigenständig handlungsfähig war. Das bedingt naturgemäß, dass mangels umfangreicher organisatorischer Befugnisse der 1-2 am Standort ***7*** beschäftigten Mitarbeiter im Vergleich zur zentralen Betriebsstätte in ***12*** keine enge organisatorische Verbundenheit an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitnehmer vermittelt werden kann. Die weitaus überwiegende und stärkste organisatorische Verbundenheit der von der ***1*** GmbH an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte liegt demnach in der zentralen Betriebsstätte in ***12***.

Das weitere im Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2019, Ro 2019/15/0009, genannte Tatbestandselement der stärksten wirtschaftlichen Verbundenheit der überlassenen Arbeitskräfte zu einer Betriebsstätte führt wiederum zur vergleichenden Gegenüberstellung des Standortes in ***7*** und der zentralen Betriebsstätte in ***12*** hinsichtlich wirtschaftlicher Merkmale wie etwa des Ausmaßes der Wertschöpfung, der Höhe des Ertrages und der Kosten sowie des Aufwandes an Arbeitskräften und an Arbeitszeit. Es ist davon auszugehen, dass auf Grund der von den 1-2 Mitarbeitern am Standort ***7*** durchgeführten Hilfstätigkeiten im Vergleich zu den oben beschriebenen Tätigkeiten in der Zentrale in ***12*** in ***7*** im Allgemeinen ein geringeres Ausmaß an Wertschöpfung und damit wohl auch ein geringerer Ertrag erzielt werden kann und gleichzeitig geringere Kosten und ein geringerer Aufwand für Arbeitskräfte und Arbeitszeit anfallen, als durch die an der zentralen Betriebsstätte in ***12*** durchgeführten umfangreichen Tätigkeiten. Diese vergleichende Gegenüberstellung zeigt eindeutig die wirtschaftliche Unterordnung des Standortes ***7*** gegenüber der zentralen Betriebsstätte in ***12***.

Die wesentlichen Merkmale einer wirtschaftlichen Verbundenheit für die an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte werden wohl die Einstufung in den Kollektivvertrag, die Entscheidung über die Erlangung von Gehaltsvorschüssen und die Auszahlung der Löhne selbst sein. Über die Einstufung im Kollektivvertrag und damit verbunden die Höhe des Arbeitslohns sowie über Gehaltsvorschüsse wird ausschließlich in der zentralen Betriebsstätte in ***12*** entschieden, wo auch die ausschließliche Auszahlung der Arbeitslöhne anhand der dort durchgeführten Lohnverrechnung erfolgt. Damit geht aber einher, dass vom Standort ***7*** an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte keine und schon gar nicht die stärkste wirtschaftliche Verbundenheit vermittelt werden kann, da über das wirtschaftliche Fortkommen dieser Arbeitskräfte nicht am Standort in ***7***, sondern in der zentralen Betriebsstätte in ***12*** entschieden wird.

Überdies ist es für das Bestehen der stärksten organisatorischen und wirtschaftlichen Verbundenheit von entscheidender Bedeutung, dass die Tätigkeit von Dienstnehmern von der Zentrale aus geleitet wird (VwGH 28.5.2019, Ro 2019/15/0009, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Wenn der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.6.1989, VwGH 89/14/0055, davon spricht, dass Arbeitnehmer bei jener von mehreren Betriebsstätten als beschäftigt anzusehen sind, zu der ihre Tätigkeit unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die überwiegende und stärkste Beziehung hat und diese sich durch den Anordnungszusammenhang im Weisungsverhältnis sowie in der Versorgung mit Arbeitsmaterial und Geräten ausdrückt, kann beim gegebenen Sachverhalt eine Anordnungsbefugnis bzw. ein Weisungsverhältnis der 1-2 Mitarbeiter am Standort ***7*** der ***1*** GmbH gegenüber den an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräften nicht ersehen werden, da das für eine nichtselbständige Tätigkeit unabdingbare Merkmal der Weisungsbefugnis eindeutig von der Betriebsstätte in ***12*** bzw. die Weisungsgebundenheit der an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte von der Betriebsstätte in ***12*** und nicht von den Mitarbeitern in ***7*** ausgeübt wird. Die an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräften bekommen in dieser Sichtweise von den Mitarbeitern in ***7*** auch keine Anordnungen für ihre Tätigkeit, da dies alles von der Zentrale in ***11*** erfolgt und die 1-2 Mitarbeiter in ***7*** diese Anordnungen als verlängerter Arm lediglich weitergeben.

Davon zu unterscheiden ist die faktische Verfügungsmacht, die nach dem Erkenntnis des VwGH vom 10.09.2020, Ro 2019/15/0178, im Fall der Arbeitskräfteüberlassung über die Anlage oder Einrichtung des Beschäftigers vom die Arbeitskräfte überlassenden Unternehmen durch seine Arbeitskräfte an Ort und Stelle ausgeübt wird, weil die Arbeitsverrichtung im Unternehmen des Beschäftigers ohne faktischen Zugriff auf dessen Anlagen oder Einrichtungen im Allgemeinen nicht möglich wäre.

Wenngleich der Standort ***7*** die Anlaufstelle für die an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte war und die an die ***8*** GmbH verliehenen Arbeitskräfte sich bei Problemen (z.B. mit dem Beschäftigten) an die Mitarbeiter der ***1*** GmbH im Büro in ***7*** wandten und teilweise die Vermittlung von Arbeitskräften an die ***8*** GmbH über den Standort ***7*** erfolgte, wurden die wesentlichen handels- und personalrechtlichen Themen über die Zentrale in ***11*** abgewickelt. Es kann daher allein aus dem Umstand, dass der Standort ***7*** Anlaufstelle für die an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte war, nicht abgeleitet werden, dass für diese Arbeitskräfte die stärkste organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit am Standort ***7*** gelegen ist. Zu berücksichtigen ist auch, dass, wie die bf ***Bf1*** selbst ausführt, Dienstnehmer der zentralen Betriebsstätte in ***12*** auch jemand sein kann, der nicht in diesen Räumen, sondern außerhalb arbeitet, wenn er nur in bestimmten ständigen Beziehungen zu dieser Betriebsstätte steht, hauptsächlich dann, wenn sein Arbeitsplatz von dieser Betriebsstätte aus geleitet wird.

Dies Ausführungen zeigen deutlich, dass entgegen der Ansicht der bf ***Bf1*** beim Standort der ***1*** GmbH in ***7*** zumindest von einer zentralen Betriebsstätte nicht gesprochen werden.

Mit Schreiben vom 17.8.2022 brachte der bevollmächtigte Rechtsanwalt der bf ***Bf1*** vor, dass aus den Angaben der Mitarbeiter sich auch ausdrücklich ergeben würde, dass diese einzig und allein in ***7*** tätig gewesen wären, die Abwicklung einzig und allein über ***7*** erfolgt sei und in keiner Weise - von wo auch immer - entsprechende Weisungen oder ähnliches erteilt wurden.

Es handle sich also hier eindeutig um einen Zuteilungsfall bezüglich der Mitarbeiter in der Betriebsstätte ***7*** und um keine Personalüberlassung. Die Mitarbeiter seien dauerhaft nach ***7*** „entsendet“ worden. Daraus sei rechtlich eindeutig zu folgern, dass die Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen vom 1. Tag der Entsendung an nach ***7*** zuzurechnen seien und ab dem 1. Tag der Entsendung Kommunalsteuer an die ***Bf1*** zu entrichten sei. Dies ergebe sich auch eindeutig aus den nunmehr neuerlich durchgeführten Befragungen.

Hierzu ist auszuführen, dass nicht bezweifelt wird, dass die von der ***1*** GmbH an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte nur in ***7*** tätig waren. Bezüglich der „Abwicklung“ wird auf die vorangegangenen Ausführungen zu den Tätigkeiten am Standort ***7*** und in der zentralen Betriebsstätte in ***12*** verwiesen. Zum Vorbringen, dass in keiner Weise von wo auch immer entsprechende Weisungen erteilt wurden, ist auf die vorangegangenen Ausführungen iZm dem Erkenntnis des VwGH vom 27.6.1989, 89/14/0055, zu verweisen.

Zur weiteren geäußerten Rechtsansicht, es handle sich eindeutig um einen Zuteilungsfall bezüglich der Mitarbeiter in der Betriebsstätte ***7*** und um keine Personalüberlassung, wird darauf verwiesen, dass die ***1*** GmbH lt Firmenbuch ein

Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen ist und die Arbeitskräfte nach dem AÜG überlassen werden. Auch nach Ansicht der bf ***Bf1*** handelt es sich bei der ***1*** GmbH um ein Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen (siehe Seite 3 des Beschwerdeschreibens vom 7.1.2019).

Vor dem Hintergrund dieser Sach- und Rechtslage kommt der ***Bf1*** nach den vorangegangenen Ausführungen kein berechtigtes Interesse an der Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen der Arbeitslöhne für die von der ***1*** GmbH im Wesentlichen an die ***8*** GmbH überlassenen Arbeitskräfte für die ersten sechs Monate zu. Somit kann es für das gegenständliche Beschwerdeverfahren offenbleiben, ob der Standort ***7*** als Betriebsstätte der ***1*** GmbH zu beurteilen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 4. Dezember 2023