

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch ***V.***, über die Beschwerde vom 17. Juni 2019 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes ***Ort2*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 9. Mai 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, über die Zuteilung der Bemessungsgrundlagen für die Kommunalsteuer für die Zeiträume von November 2007 bis Dezember 2013 betreffend die (nach beendeter Liquidation im Firmenbuch bereits gelöschte) ***A-GmbH***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. April 2024 und 19. September 2024 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Anbringen vom 22. November 2017 stellte die Stadtgemeinde ***StGem*** einen Antrag auf Erlassung eines Bescheides gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 hinsichtlich der der Betriebsstätte in ***StGem*** zuzuordnenden Dienstnehmer der ***A-GmbH*** mit Sitz in ***Ort1***, für den Zeitraum der Jahre 2007 bis 2013.

Nach § 5 Abs. 1 iVm. § 7 Abs. 1 KommStG 1993 sei die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden seien, Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer.

Der Antrag begründe sich auf eine vom Gemeindebund ***** durchgeführte Kommunalsteuernachschau für die Jahre 2011 bis 2013, die formell zwar nicht abgeschlossen worden sei, sich daraus aber Ansprüche auf Kommunalsteuer für die Antragstellerin ableiten lassen würden.

Die Antragstellerin habe somit auf Basis des Schreibens des Gemeindebundes ***** ihr

berechtigtes Interesse im Sinne des § 10 Abs. 5 KommStG dargelegt. In diesem Zusammenhang werde auch gem. § 14 Abs. 1 KommStG 1993 eine Kommunalsteuerprüfung angeregt, da es sich hier um einen begründeten Einzelfall handle.

Im erwähnten Zwischenbericht des Gemeindebundes ***** vom 13. November 2017, GZ: ***GZ***, betreffend die ***A-GmbH*** heißt es auszugsweise:

„...“

1. Allgemeines

Zeitraum: Kommunalsteuer für die Kalenderjahre 01.01.2011 -31.12.2016

*Für diesen Zeitraum wurden bislang Unterlagen der ***A-GmbH*** beim steuerlichen Vertreter zur Verfügung gestellt.*

*Ansprechpersonen bzw. Auskunftspersonen der ***A-GmbH****

*Herr Geschäftsführer ***GF****

*Herr ***JK*** (Steuerberatung ***STB***)*

*Die ***A-GmbH*** hat derzeit nur mehr einen Standort in ***Ort2***.*

Im Zeitraum 2011-2013 wurden folgende Standorte unterhalten.

****Ort2****

****StGem****

****Gem****

****Ort3****

*Alle genannten Standorte außer ***Ort2*** wurden 2013 geschlossen.*

*Die Kommunalsteuernachschau wurde von Seiten der Stadtgemeinde ***StGem*** in Auftrag gegeben. Somit wurde nur jener Sachverhalt, welcher für die Stadtgemeinde ***StGem*** relevant ist, erhoben. Zu Beginn der Kommunalsteuer-Nachschau befand sich die ***A-GmbH*** weder in Prüfung noch auf dem Prüfungsplan betreffend eine gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA-Prüfung). Siehe hierzu Beilage Nr. 2.*

*Prüfer: Herr ***PR*** (Gemeindebund *****)*

2. Stattgefundene Termine im Zuge der Kommunalsteuernachschau

*In der Kanzlei des steuerlichen Vertreters der ***A-GmbH***, ***STB***, wurden vom 3.7. - 4.7.2017 zwei Termine wahrgenommen.*

*Am 3.7. und 4.7. war Herr ***JK*** von der ***STB*** anwesend.*

*Am 4.7. war Herr ***GF***, Geschäftsführer der ***A-GmbH****

a) Termine vom 3.7. - 4.7.2017:

*Zu Beginn des Nachschautermins wurden die vorgelegten Unterlagen gesichtet und danach ein persönliches Gespräch mit dem Geschäftsführer, Hr. ***GF*** geführt.*

*Das Gespräch dauerte von ca. 12:45 – 13:15h. Dabei gab Hr. ***GF*** an, dass die*

Dienstnehmer grundsätzlich eine engere Beziehung zur Betriebsstätte in ***StGem*** hatten, in ***Gem*** seien nur die Überlassungsverträge unterzeichnet worden. Weiters gab er die Größe des Büros in ***Gem*** mit ca. 15 m² und die des Büros in ***StGem*** mit ca. 70 m² an. In ***StGem*** gab es zusätzlich dazu auch ein Lager. Unterlagen über die Personalüberlassungen (Überlassungsvereinbarungen) existieren laut Hr. ***GF*** nicht mehr, da diese geschreddert wurden. Nur der Geschäftsstellenleiter Hr. ***NL*** und Fr. Mag. ***SB*** waren im Büro in ***Gem*** tätig, die Jahreslohnkonten von beiden Dienstnehmern sind beigelegt.

Danach wurden die vorgelegten Jahreslohnkonten in Augenschein genommen, die grundsätzliche Einhaltung der Sechsmonatsfrist wurde überprüft. Ein Unternehmen, auch ein Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen, unterliegt grundsätzlich der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der von ihm die Betriebsstätte unterhalten wird. Wird jedoch im Falle einer Arbeitskräfteüberlassung eine Arbeitskraft einem Unternehmer in einer anderen Gemeinde länger als 6 Kalendermonate zur Arbeitsleistung überlassen, so ist die Gemeinde des Beschäftigerunternehmens (der Unternehmensleitung des Beschäftigerunternehmens) für Zeiträume nach Ablauf des 6. vollen Kalendermonats hebeberechtigt. Diese Regelung beginnt mit 1. Jänner 2002 zu wirken, sodass grundsätzlich jene Gemeinden, in der Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen ihren Sitz haben, hebeberechtigt sind.

Dabei ist aufgefallen, dass die Löhne der Leiharbeiter ***Gem*** bis zum Ende des 6. Monats nach Dienst Eintritt zugeschlagen (das volle 6. Monat wurde nicht berücksichtigt und wurde in vielen untersuchten Fällen schon der Gemeinde des Beschäftigersitzes zugeordnet) wurden. Das Kommunalsteueraufkommen der Jahre 2014-2016 war wegen der verminderten Geschäftstätigkeit der ***A-GmbH*** im Vergleich zum Zeitraum 2011-2013 deutlich reduziert, die Berechnung der Jahreserklärungen als solche kann daher als richtig angenommen werden, auch war Hr. ***NL*** nur von 2011-2013 beschäftigt.

Die ***A-GmbH*** stellt Personal für die ***B-GmbH*** zur Verfügung. Der Sitz der ***B-GmbH*** befindet sich in ***StGem***.

...

Weiters wurden laut Kommunalsteuererklärungen auch an die Gemeinden ***Ort4*** (Standort der ***D-GmbH***), ***Ort3*** (Betriebsstätte ***B-GmbH*** ***Ort3***) und ***Ort2*** (Administration) versendet. Diese sind nach bisheriger Durchsicht der Lohnunterlagen in der erklärten Höhe zu Recht erfolgt.

3. Kommunalsteuerzuordnung ab dem siebenten Monat

Ein Unternehmen und auch ein Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen unterliegen grundsätzlich der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der von ihm die Betriebsstätte unterhalten wird. Wird jedoch im Falle einer Arbeitskräfteüberlassung eine Arbeitskraft einem Unternehmer in einer anderen Gemeinde länger als 6 Kalendermonate zur Arbeitsleistung überlassen, so ist die Gemeinde des Beschäftigerunternehmens (der Unternehmensleitung des

Beschäftigterunternehmens) für Zeiträume nach Ablauf des 6. vollen Kalendermonats heheberechtigt. Diese Regelung beginnt mit 1. Jänner 2002 zu wirken, sodass grundsätzlich jene Gemeinden, in der Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen ihren Sitz haben, heheberechtigt sind.

4. Kommunalsteuer-Zuordnung für die ersten sechs Monate

Ein Unternehmen und auch ein Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen unterliegen grundsätzlich der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der von ihm die Betriebsstätte unterhalten wird.

Nach § 4 Abs. 1 KommStG gilt als Betriebsstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient. Betriebsstätte iSd § 29 Abs. 1 BAO ist jede örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient. Nach Abs. 2 leg. cit. gelten insbesondere als Betriebsstätten, die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet; Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder einem seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen. Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen oder voraussichtlich übersteigen wird.

Gemäß § 1 Abs. 1 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG) 1988 gilt dieses Bundesgesetz für die Beschäftigung von Arbeitskräften, die zur Arbeitsleistung an Dritte überlassen werden.

Im konkreten Fall unterhielt die ***A-GmbH*** mehrere Betriebsstätten (Betriebsstandorte). Den Gegenstand des vorliegenden Sachverhaltes bildet die Frage, welcher der beteiligten Gemeinden ***StGem*** oder ***Gem*** die Kommunalsteuer der Jahre 2011 bis 2013 im Zusammenhang mit der Überlassung von Leiharbeitskräften nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz für die ersten sechs Monate zusteht. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt, zu welcher der beiden Betriebsstätten des Arbeitskräfteüberlassers die Mitarbeiter die engere Beziehung haben. Die Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen der betroffenen Dienstnehmer, welche an die ***B-GmbH*** überlassen wurden, sind von der ***A-GmbH*** für die ersten sechs Monaten der Betriebsstätte in ***Gem*** zugeordnet worden.

Beide Betriebsstätten des Unternehmens existieren nicht mehr, die Büros wurden mit August 2013 geschlossen.

a) Betriebsstätte *StGem***:**

Diese Betriebsstätte war 70 m² groß und hatte zusätzlich ein Lager. Laut Hr. ***GF*** wurden die Mitarbeiter, die bei der ***B-GmbH*** und bei ***D-GmbH*** beschäftigt waren, von dort aus betreut.

Arbeitnehmer, die nach der Eigenart ihrer Tätigkeit zumindest überwiegend im Außendienst bei Unternehmen als Leiharbeiter eingesetzt werden, sind bei jener von mehreren Betriebsstätten

ihres Arbeitgebers als beschäftigt anzusehen, zu der ihre Tätigkeit unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die überwiegende und stärkste Beziehung hat. Für die Frage der Kommunalsteuer-Zuordnung eines Außendienstmitarbeiters kommt es nach der Judikatur des VwGH darauf an, wo sich die Haupttätigkeit des Arbeitnehmers vollzieht (vgl. VwGH 30.3.1992, Zl. 91/15/0112). Entscheidend ist, zu welcher Betriebsstätte die engere Beziehung besteht, was nicht allein von der Frage abhängt, wo der leitende Einsatz des Dienstnehmers erfolgt, sondern auch von Faktoren wie Beziehungen der Außendienstmitarbeiter zu den sonst tätigen anderen Dienstnehmern oder das Aufsuchen der Geschäftsstelle. Dass die Tätigkeit eines Außendienstmitarbeiters von der Zentrale aus geleitet wird, ist nur dann von Bedeutung, wenn zu keiner anderen Betriebsstätte eine konkrete Beziehung besteht. Denn der Aspekt, von wo aus der leitende Einsatz erfolgt, ist nur eines unter mehreren Merkmalen, die für die Zuordnung zu einer Betriebsstätte sprechen können (vgl. VwGH 10.11.1995, 95/17/).

Anhand der vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass die Löhne nach Ablauf der Sechsmonatsfrist auch der Stadtgemeinde ***StGem*** zugeordnet wurden, wie oben beschrieben auch vor Ablauf der vollen 6 Monate. Die Berechnung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen und der Zuordnung der betroffenen Dienstnehmer wurden vom Unternehmen für die betreffenden Zeiträume anhand EXCEL ermittelt. Diese Unterlagen sind für den Zeitraum 2011-2013 beigelegt (3 Listen mit insgesamt 32 Seiten).

b) Betriebsstätte ***Gem***:

An der Betriebsstätte in ***Gem*** befand sich lediglich das Büro des Geschäftsstellenleiters, Herr ***NL***, der dort laut Aussage von Herrn ***GF*** die Überlassungsverträge unterzeichnen ließ. Weiters war dort auch Fr. Mag. ***SB*** tätig. Aufgrund der Größe von ca. 15 m² ist wohl davon auszugehen, dass keine weiteren Dienstnehmer, die im organisatorischen Bereich des Unternehmens tätig waren, dort ihren Arbeitsplatz hatten.

5. Kommunalsteuer und Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen

Im Zuge der Nachschau wurden für den Nachschauzeitraum von 1.1.2011 bis 31.12.2013 folgende von der Selbstbemessung abweichende Feststellungen getroffen:

Jahr	erklärte KommSt	festgestellte KommSt-Bemessungsgrundlage	festgestellte KommSt	vorläufiger Nachtrag
2011	91.992,05	7.339.404,78	220.182,14	128.190,09
2012	101.646,11	6.595.816,29	197.874,49	96.228,38
2013	30.322,26	1.622.385,12	48.671,55	18.349,29
Summen:	223.960,42	15.557.606,19	466.728,18	242.767,76

Hinweis: Bei den festgestellten KommSt-Bemessungsgrundlagen handelt es sich um laut den bisherigen Erhebungen ermittelte Beträge. Es wären noch Detailabstimmungen beim Zahlenmaterial geplant gewesen.

*Die im Zuge der bisherigen Nachschau ermittelten festgestellten Bemessungsgrundlagen ergeben sich aus der Summe des Betrages, der bislang in ***Gem*** erklärten Bemessungsgrundlage abzüglich der Löhne der Dienstnehmer ***NL*** und ***SB***, und der in ***StGem*** erklärten Bemessungsgrundlage.*

*Diese Summe wurde fälschlich der ***Bf1*** zugeordnet, Es hat sich im Zuge der Nachschau herausgestellt, dass die in weiterer Folge an die ***B-GmbH*** verliehenen Mitarbeiter der ***A-GmbH*** für die ersten sechs Monate nicht der Betriebsstätte in der ***Bf1*** sondern der Betriebsstätte in der Stadtgemeinde ***StGem*** zuzuordnen sind. Somit wäre diesbezüglich die Stadtgemeinde ***StGem*** heheberechtigt.*

6. Vorsprache bei der *Bf1*** und Stellungnahme der Gemeinde**

*Ab 21.9.2017 wurde mit der ***Bf1*** Kontakt aufgenommen, um die Sichtweise der Gemeinde zu erfahren und möglicherweise eine rasche unbürokratische Lösung zu erreichen, im Gespräch mit Herrn Bgm. ***BGM*** stellte sich heraus, dass die ***Bf1*** davon ausging, dass Herr ***NL*** alle wesentlichen Entscheidungen, wie über Neuaufnahmen, von ***Gem*** aus traf. Das Büro in ***StGem*** gab es rein aus Servicegründen. Er geht davon aus, dass es für die Heheberechtigung relevant ist, in welcher Betriebsstätte die Neuaufnahme durchgeführt wurde. Weiters soll die Kommunalsteuer, wo die Frist nach einer Unterbrechung von länger als einem Monat neu zu laufen beginnt ebenso wieder an ***Gem*** gehen. Da von Seiten der ***A-GmbH*** keine diesbezüglichen Unterlagen mehr existieren, wird man dies schwer nachprüfen können.*

7. Derzeitiger Bearbeitungsstand

*Die Kommunalsteuernachschau ist in einem sehr fortgeschrittenen Stadium. Es stehen schon ziemlich genaue Ergebnisse fest. In weiterer Folge wären noch Detailabstimmungen geplant gewesen. Mit Bekanntwerden der Situation, dass sich die ***A-GmbH*** auf dem Prüfungsplan des Finanzamtes ***Ort2*** befindet und einer GPLA-Prüfung unterzogen wird, werden vorerst von Seiten des Gemeindebundes ***** keine weiteren Nachschauhandlungen gesetzt.*

...“

Die ***Bf1***, vertreten durch den Bürgermeister ***BGM***, brachte in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 23. April 2018 in einer Stellungnahme vom 30. Mai 2018 auszugsweise Folgendes vor:

„...“

Erhebungsberechtigte Gemeinde:

Sachverhalt: Die ***A-GmbH*** besitzt in ***Gem*** das Büro und die Niederlassung des Geschäftsführers und Inhabers der Firma von welchen aus alle personellen (Neuaufnahmen)

wie betrieblich strategischen Entscheidungen getroffen werden. Der Geschäftsführer zieht sich aus arbeitstechnischen Gründen für diese wichtigen Entscheidungen immer in sein Geschäftsführerbüro zurück. ALLE Neuaufnahmen werden ausschließlich über dieses Büro aufgenommen und werden von ***Gem*** aus nach ***StGem*** überlassen. Rein aus Servicegründen gibt es in der Überlassergemeinde ein Servicebüro.

Gemäß § 7/1 des Kommunalsteuer-Arbeitsüberlassungsgesetz ist in den ersten 6 Monaten der Überlassung die Kommunalsteuer an die Gemeinde zu bezahlen, in der der Überlasser sein Büro, welches die Neuaufnahmen durchführt und von wo aus die Dienstnehmer überlassen werden, unterhält!! (eindeutig in ***Gem***)

- Wenn der Arbeitnehmer mehr als 6 volle Kalendermonate an dasselbe Unternehmen wie z.B. Firma ***B-GmbH*** überlassen wird, ist ab dem 7. Kalendermonat die Kommunalsteuer an jene Gemeinde zu zahlen, in der sich die Geschäftsleitung und Sitz (von wo aus die Betriebsentscheidungen getroffen werden) des Beschäftigerunternehmens befindet. (In welcher Betriebsstätte des Beschäftigers die überlassene Arbeitskraft tatsächlich eingesetzt wird, ist unerheblich.)
- Die 6-Monatsfrist beginnt mit dem Ersten eines Kalendermonats zu laufen, wenn die Überlassung am 1. Tag eines Kalendermonats beginnt. Beginnt die Überlassung während eines Kalendermonates, ist die 6-Monatsfrist ab dem 1. Tag des nächstfolgenden Kalendermonates zu rechnen.
- Die 6-Monatsfrist endet nach Ablauf von 6 Kalendermonaten nach Beginn des Fristenlaufs.

Arbeitsunterbrechung:

Wird die Arbeit bei einem Beschäftigten aus welchen Gründen auch immer (z.B. Krankheit, Wetter, urlaubsbedingt) länger als einen vollen Kalendermonat unterbrochen, beginnt die 6-Monatsfrist nach Ablauf des Kalendermonats der Beendigung der Arbeitsunterbrechung neu zu laufen. Die bisherige Gemeinde bleibt für die Monate der Unterbrechung erhebungsberechtigt. Wie aus dem zitierten und gültigen Kommunalsteuer-Arbeitskräfteüberlassungsgesetz ersichtlich ist, gibt das Gesetz keinen Spielraum für die Erhebungsberechtigung der Anstellungsgemeinde in den ersten 6 Monaten. Vielmehr ist es Wunsch der Wirtschaft (siehe Kommentar ARD Handbuch für Arbeitskräfteüberlassung) bei länger andauernder Arbeitskräfteüberlassung (über mehr als 6 Monate) die ersten 6 Monate in der Aufnahme und Überlassergemeinde abzuführen und ab dem 7. Monat der Gemeinde in der der Sitz der Geschäftsleitung ist unabhängig davon in welcher Gemeinde die Beschäftigten tatsächlich arbeiten!

Es ist eindeutig ersichtlich, dass sich sowohl Gesetzestext wie auch Kommentare etc. decken. Daher gibt es auch kein Ermessen über die Erhebungsberechtigung.

Es ist zurzeit ein Gutachten meinerseits in Auftrag gegeben worden, welches in den nächsten zwei Wochen fertig sein wird. Gefertigt wird das Gutachten von ***GA*** aus ***Ort5***,

welcher als Spezialist auf diesem Gebiet allseits bekannt ist. Dieses Gutachten werde ich in Kopie gerne übermitteln.

...

Beilagen:

Vereinbarungen Wirtschaftsförderung

Prüfergebnisse 2007bis 2010

Abgabenauflistung 2011-2013

Mitteilung Betriebsschließung

..."

In der dem Finanzamt zusammen mit der erwähnten Stellungnahme vom 30. Mai 2018 vorgelegten Vereinbarung vom 11. Jänner 2008, abgeschlossen zwischen der ***Bf1*** und der ***A-GmbH*** in ***Adr.1***, heißt es auszugsweise:

„Vereinbarung

abgeschlossen zwischen der ***Bf1*** und der Firma ***A-GmbH***, ***Adr.1*** wie folgt:

1.

Die Firma ***A-GmbH*** garantiert, in der ***Bf1*** eine kommunalsteuerliche Betriebsstätte im Sinne der Bundesabgabenordnung zu unterhalten. Diese Betriebsstätte umfasst zumindest ein Büro, in welchem zumindest ein vollzeitbeschäftigter Dienstnehmer beschäftigt ist und welcher auch tatsächlich dort seine Arbeit verrichtet.

2.

Die Firma ***A-GmbH*** garantiert, nur Kommunalsteuer für Dienstnehmer an die ***Bf1*** abzuführen, welche dieser Betriebsstätte auch tatsächlich kommunalsteuerlich zuzuordnen sind - das heißt, welche von dieser Betriebsstätte aus entsendet werden und mit dieser Betriebsstätte die engste betriebliche und funktionale Verbindung haben. Die Firma ***A-GmbH*** hat beim eingesetzten Leihpersonal unter anderem die Sechsmonatsfrist, welche für die Abfuhr der Kommunalsteuer an die ***Bf1*** ausschlaggebend ist, sowie allfällige maßgebliche Unterbrechungen und Beschäftigerwechsel zu berücksichtigen.

3.

Die ***Bf1*** erstattet der Firma ***A-GmbH*** für die Betriebsansiedelung in der ***Bf1*** eine Förderung in Höhe von 40 % der jeweils rechtzeitig erklärten und rechtzeitig bezahlten Kommunalsteuer. Diese Vereinbarung ist auf Kommunalsteuerbeträge anzuwenden, welche für die Kalendermonate Jänner 2008 bis Dezember 2010 zu erklären und zu entrichten sind.

4.

Eine allenfalls ab 1.1.2011 zu gewährende Förderung wird im Rahmen der finanziellen Möglichkeiten der ***Bf1*** als künftige Standortförderung neu verhandelt, wobei derzeit eine voraussichtliche Förderhöhe im Ausmaß von 30 % der geleisteten Kommunalsteuer angedacht ist.

5.

Die Firma ***A-GmbH*** verpflichtet sich, alle gesetzlichen Vorschriften einzuhalten und haftet auch für den Förderungsbeitrag bei Verstößen gegen diese Vorschriften.

6.

Die ***Bf1*** erstattet 40% der einbezahlten Kommunalsteuer binnen Wochenfrist nach Einlangen auf dem Konto der ***Bf1*** auf das Konto ... der Firma ***A-GmbH***

7.

Ändert sich die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage und die darauf entfallende Kommunalsteuer rückwirkend durch geänderte rechtskräftige Abgabensatzung (etwa nach GPLA), so verändert sich auch die darauf entfallende Ansiedlungsförderung (40 % des Kommunalsteuer-Veränderungsbetrages - somit entsprechende Nach- oder Rückzahlung der Förderung wegen Erhöhung oder Verminderung des Förderungsanspruches).

...“

In einer beim Finanzamt am 4. Dezember 2018 eingelangten weiteren Stellungnahme der ***Bf1*** heißt es (auszugsweise):

„...“

Sachverhalt: Die Firma ***A-GmbH*** besaß in ***Gem*** das Büro des Geschäftsleiters von welchen aus alle personellen (Neuaufnahmen) wie betrieblich strategischen Entscheidungen getroffen wurden. Der Geschäftsleiter hat sein persönliches Büro in ***Gem***, wo er auch eine Arbeitskraft beschäftigt. ALLE Neuaufnahmen wurden ausschließlich über dieses Büro aufgenommen und wurden von ***Gem*** aus den jeweiligen Firmen in verschiedenen Gemeinden lt. Arbeitskräfteüberlassungsgesetz überlassen. Rein aus Servicegründen gibt es in ***StGem*** ein Servicebüro.

Gemäß § 4/(1) 2. Satz KommunalStG sind auch §29(2) und § 30 BAO sinngemäß anzuwenden (Rz 10). Demnach gilt der Ort der Geschäftsleitung, das ist der Ort, in dem sich die geschäftliche Oberleitung befindet stets als Betriebsstätte. Die Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung liegt dort, wo

entscheidende Anordnungen getroffen werden. Als Stätte der Geschäftsleitung kommt somit der Ort in Betracht, von dem aus die wesentlichen leitenden Funktionen des Unternehmens ausgehen; zitiert nach Fellner, Kurzkommentar zum Kommunalsteuergesetz.

Nach einem persönlichen Besuch meinerseits konnte ich mich vom Büro des Herrn ***NL*** selbst ein Bild machen. Dieses Büro war voll ausgestattet und befanden sich Herr ***NL*** und eine Sekretärin im Raum. Herr ***NL*** erklärte mir, dass er in diesem Büro seine Arbeit als Geschäftsleiter ausübe, gemeinsam mit seiner Sekretärin. Alle wesentlichen strategischen Geschäfte werden von ***Gem*** aus geleitet. In ***StGem*** befindet sich lediglich ein Servicebüro, von wo aus keinerlei unternehmerische Impulse ausgehen.

Herr ***NL*** schilderte mir die Vorgangsweise über die Abfuhr der Kommunalsteuer, wobei er die ersten 6 Monaten der Überlassung die Kommunalsteuer an die ***Bf1*** bezahlt, da er als Betriebsleiter sein eigenes Büro in ***Gem***, welches die Neuaufnahmen durchführt und von wo aus die Dienstnehmer überlassen werden, unterhält. Wenn der Arbeitnehmer mehr als 6 volle Kalendermonate in selben Betrieb arbeitet, ist ab dem 7. Kalendermonat die Kommunalsteuer an jene Gemeinde zu zahlen, in der sich die Geschäftsleitung und Sitz (von wo aus die Betriebsentscheidungen getroffen werden) des Beschäftigterunternehmens befindet.

...

Abschließende Schlussfolgerung:

Rz 41 Der Begriff Betriebsstätte ist in § 4/1 KommStG definiert. Siehe dazu Rz 4, 2. Absatz.

Nach dieser Definition liegt eine Betriebsstätte dann vor, wenn eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung vorliegt, welche mittelbar oder unmittelbar der Ausübung unternehmerischer Tätigkeiten dient. Es wird dabei nicht auf einen Gewerbebetrieb oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 29(1) BAO abgestellt, sondern auf die unternehmerische Tätigkeit.

Die Büroräume in ***Gem*** sind, soweit für mich überblickbar, mit den üblichen Büroanlagen ausgestattet, Computer, Kopierer, Internetverbindungen, etc. Aus meiner Sicht ergab das Büro einen organisatorischen Managementbetrieb und bin der Überzeugung, dass dies als zentrale Geschäftsstelle der Firma ***A-GmbH*** als Personalgestellungsunternehmen in ***Gem*** errichtet wurde und nirgendwo sonst.

Nach § 29 BAO gilt als Betriebstätte insbesondere die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet.

Weitere Kriterien sind u.a. jene, in welchem Grad ein Firmenstandort nach außen erkennbar ist, etwa durch Firmenschilder an der Fassade oder dergleichen. Am Hause des Herrn ***NL*** war ein großes Firmenschild angebracht, zudem auch auf der Straße ein Hinweisschild.

Somit ist aus Sicht der ***Bf1*** das Geschäftsleiterbüro in ***Gem*** personell ausgestattet mit dem Betriebsleiter und eine Sekretärin. Zudem war in ***StGem*** lediglich eine

Servicestelle ohne unternehmerischen Einfluss auf die operative und strategische Geschäftsleitung.

*Es ist somit ist aus unserer Sicht die KommSt in den ersten 6 Monaten nach ***Gem*** abzuführen.“*

Die ***A-GmbH*** brachte in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 14. August 2018 in einer Stellungnahme vom 11. Dezember 2018 auszugsweise Folgendes vor:

„...“

1. *A-GmbH*** - Grundsätzliches**

1.1. Standorte

Die ***A-GmbH*** {im Weiteren mit „***A-GmbH***“ bezeichnet) war eine Gesellschaft mit Firmensitz in ***Ort2*** (Zentrale) und Niederlassungen in

- ***Ort6***
- ***Gem***
- ***Ort3***
- ***Ort7*** (zeitweise)
- ***StGem***

1.2. Geschäftstätigkeit

Das Unternehmen war in den Geschäftsfeldern

- Personalberatung (***Ort2***)
- Headhunting (***Ort2***)
- Personalüberlassung (***Ort6***, ***Gem***, ***Ort3***, ***Ort7***, ***StGem***) tätig.

1.3. Geschäftsführung

- Hr. ***GF2*** (bis Okt. 2014)
- Hr. ***GF***

1.4. Niederlassungsleiter:

- Hr. ***DF***, ***Ort6***
- Hr. ***NL***, ***Gem***, ***Ort3***, ***StGem***
- Hr. ***GF***, ***Ort7***

1.5. GPLA-Prüfungen

GPLA-Prüfungen wurden bei ***A-GmbH*** bis einschließlich 2011 durchgeführt, wobei betreffend Berechnung und Abgabentrachtung der Kommunalsteuer keinerlei Beanstandungen festgestellt wurden. Aus diesem Grunde gab es auch seitens der Geschäftsführung keine Veranlassung an der bis dahin gehandhabten Praxis jegliche Zweifel aufkommen zu lassen, oder daran Änderungen vorzunehmen.

1.6. Aufgabenzuordnung im Unternehmen

1.6.1. Geschäftsführung

Gesamtleitung des Unternehmens inkl. Niederlassungen

Strategische Ausrichtung

Controlling

Sämtliche kaufmännischen Agenden

Preis- und Kalkulationsfestlegungen

Personalberatung

Headhunting

Kontakt zu key-accounts

1.6.2. Niederlassungsleiter

Gesamtes Tagesgeschäft

Akquisition und Betreuung der Kunden

Leitung Personal der Niederlassung

Zuteilung der Mitarbeiterinnen zu Niederlassungen und den jeweiligen Tätigkeiten

Akquisition, Beurteilung und Auswahl von Überlassungskräften

Monatliche Abrechnung der überlassenen Mitarbeiterinnen

1.7. Geschäftsverlauf Überlassungskräfte

Die Tätigkeit als Personalüberlasser wurde im Mai 2005 aufgenommen. Sie entwickelte sich extrem rasch, sodass die ***A-GmbH*** im Jahr 2007 bereits einen Umsatz von rd. 20 Mio EUR erzielte und damit im Bezirk ***Bzrk*** zum größten Anbieter wurde. Auf Grund des immensen Erfolgs, der sich auch im Geschäftsergebnis erfreulich niederschlug, erhielt unser Niederlassungsleiter freie Hand betreffend Ausübung des gesamten Tagesgeschäfts. Ebenso erteilten die Geschäftsführer im Jahr 2007 die Zustimmung zur Eröffnung einer weiteren Niederlassung in ***Gem***. Die Argumentation des Niederlassungsleiters für diese Entscheidung erschien plausibel, da zu diesem Zeitpunkt der Markt für zusätzliche Arbeitskräfte, die dringend benötigt wurden, im gesamten ***** ausgeschöpft war und neue Arbeitskräfte nur noch im Bezirk ***Bzrk1*** gefunden wurden. Außerdem argumentierte der Niederlassungsleiter damit, von der neuen Niederlassung (sein Wohnort) noch schneller und flexibler agieren zu können. Die positive, sehr erfreuliche Geschäftsentwicklung hielt auch in den Folgejahren an, weshalb die Geschäftsführung keinerlei Veranlassung hatte, an der geübten Aufgabenzuordnung irgendwelche Veränderungen

vorzunehmen, oder die Freiheiten des Niederlassungsleiters in irgendeiner Form einzuschränken. Auch gab es keine Veranlassung, Mitteilungen über die Zuordnung von eigenen Mitarbeitern oder Überlassungskräften zu den einzelnen Niederlassungen in Zweifel zu ziehen.

2. Zu Ihren konkreten Fragen:

2.1. In welcher Betriebsstätte waren die Dienstnehmer hauptsächlich beschäftigt?

Es gab und gibt für die Geschäftsführung keinerlei Anlass oder Grund, an der Zuordnung der Dienstnehmer durch den Niederlassungsleiter, die an unsere ausgelagerte Buchhaltung bzw. Lohnverrechnung im Auftrag des Niederlassungsleiters gemeldet wurde, Zweifel zu erheben. Wir gehen davon aus, dass die Zuordnung gemäß Meldung richtig war.

2.2. Zu welcher Betriebsstätte hatten die Dienstnehmer eine engere Beziehung?

Siehe Pkt. 2.1.

2.3. Wo wurden die Dienstverträge abgeschlossen?

Siehe auch dazu Pkt. 2.1.. Außerdem ist dies für die Zuordnung zu einer Betriebsstätte irrelevant, da dies auch an einem ausgelagerten Ort geschehen kann (z.B. Ausbildungsstätte in Fohnsdorf).

2.4. Zu welcher Betriebsstätte müssen die Dienstnehmer öfters hinkommen?

Auch hier gilt grundsätzlich Pkt. 2.1., es muss aber hinzugefügt werden, dass die Überlassungskräfte hauptsächlich an Ihrem Arbeitsplatz und dort vornehmlich vom Niederlassungsleiter betreut wurden.

2.5. Von wo aus werden sie konkret einem neuen Beschäftigten überlassen

Siehe Pkt.2.1.

2.6. Wo haben die Dienstnehmer ihre Arbeitsanweisungen erhalten

Meist am Arbeitsort, bei Fa. ***B-GmbH***, bereits am Freitag vor Dienstbeginn (Montag).

2.7. Wo haben sie angerufen, wenn es etwas zu klären gab?

Angerufen wurde fast generell per und auf Mobiltelefon.

2.8. Wo wurden Gerätschaften, Werkzeuge und ...?

Diesen Fall gab es nicht, da alle überlassenen Arbeitskräfte in der Produktion eines Industriebetriebes im Einsatz waren.

2.9. Stimmt es, dass der Geschäftsstellenleiter und Frau Mag. *SB*** in ***Gem*** tätig waren?**

Im Gespräch mit dem Prüfer vom Gemeindebund habe ich ausgeführt - wie in meiner nunmehrigen schriftlichen Stellungnahme, - dass es mir nicht möglich ist, eine Zuordnung von

Mitarbeiterinnen vorzunehmen bzw. an der gemeldeten Zuordnung Veränderungen vorzunehmen. Ich habe aber festgehalten, dass es doch außer Zweifel sein müsste, dass der Niederlassungsleiter von ***Gem*** aus tätig war. Frau Mag. ***SB*** war schwerpunktmäßig für die Betreuung unseres Kunden, Fa. ***D-GmbH*** in ***Ort4***, zuständig und sollte daher auch außer Zweifel ***Gem*** zuzuordnen sein.

2.10. Welche Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer wurde für die beiden?

Dazu kann ich Ihnen keine Auskunft geben, da die gesamte Lohnverrechnung und Buchhaltung an externe Firmen vergeben war. Vom Zeitraum 2007 bis 2010 war dies Fa. ***** (ehemals *****), von 2011 bis 2013 Fa. ***STB*** (Diese Unterlagen wurden an den Prüfer des Gemeindebundes ausgehändigt).

2.11. Wo war der Geschäftsführer *GF*** vorwiegend tätig?**

In der Zentrale in ***Ort2***.

2.12. Zu welcher Betriebsstätte hatte er die engere Beziehung?

zu ***Ort2*** und ***Ort6***, kurzzeitig auch zu ***Ort7***.

2.13. Welche Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer wurde für Herrn *GF*** ...?**

Hier gilt grundsätzlich Pkt. 2.10., abgeführt wurde die Kommunalsteuer natürlich nach ***Ort2***.

2.14. Es wird um einen Vorschlag seitens *A-GmbH*** betreffend Aufteilung ...?**

Wir gehen weiter davon aus, dass die Kommunalsteuer durch die beauftragten Unternehmen, es handelt sich schließlich um renommierte Wirtschaftstreuhänder, korrekt berechnet und abgeführt wurde.

3. Abschließende Stellungnahme zum vorliegenden Fall

Es handelt sich nach unserem Ermessen um einen Streit zwischen zwei Gemeinden um eine mögliche Zuteilung von Kommunalsteuer. ***A-GmbH*** hat keinerlei Interesse in diesen Streit einbezogen zu werden. Nachdem ***A-GmbH*** bis einschließlich 2011 einer eingehenden GPLA-Prüfung unterzogen wurde, geht es offensichtlich nicht darum, ob ***A-GmbH*** die Kommunalsteuer der Höhe nach korrekt abgeführt hat, sondern um deren Zuteilung zu Gemeinden. In den Berichten der Gemeinden und des Gemeindebundes wird ebenso festgehalten, dass ***A-GmbH*** je eine Betriebsstätte in ***Gem*** und in ***StGem*** unterhielt, auch steht außer Zweifel, dass unser Niederlassungsleiter ausgezeichnete Arbeit geliefert hat. Es ist aus unserer Sicht daher anzuzweifeln, dass bei der Zuordnung von Mitarbeiterinnen zu einer Betriebsstätte von ihm fehlerhafte Mitteilungen erfolgt sein sollen. Abschließend möchten wir festhalten, dass ***A-GmbH*** während der gesamten Zeit unserer Tätigkeit in ***StGem*** und ***Gem*** eine korrekte und

friktionsfreie Beziehung zu beiden Gemeinden pflegte und aufrecht erhielt.

...“

Angefochtener Bescheid

Mit Zuteilungsbescheid vom 9. Mai 2019, St.Nr. ***BF1StNr1*** sprach das damalige Finanzamt ***Ort2*** (nunmehr Finanzamt Österreich) aus:

„Gemäß § 10 Abs. 5 Kommunalsteuergesetz 1993 werden den nachstehend angeführten Gemeinden folgende Bemessungsgrundlage bzw. Anteile daran zugeteilt:

BMG Kommunalsteuer 2007:

Gemeinde	Zuteilung
Gem	1.568,16
StGem	11.438.150,91

BMG Kommunalsteuer 2008:

Gemeinde	Zuteilung
Gem	523.057,07
StGem	9.333.566,54

BMG Kommunalsteuer 2009:

Gemeinde	Zuteilung
Gem	395.190,10
StGem	7.485.489,48

BMG Kommunalsteuer 2010:

Gemeinde	Zuteilung
Gem	427.711,73
StGem	8.286.620,98

BMG Kommunalsteuer 2011:

Gemeinde	Zuteilung
Gem	357.401,06
StGem	7.339.404,78

BMG Kommunalsteuer 2012:

Gemeinde	Zuteilung
Gem	201.964,67
StGem	6.595.816,29

BMG Kommunalsteuer 2013:

Gemeinde	Zuteilung
Gem	91.025,10
StGem	1.622.385,12

Gleichlautende Bescheide ergingen an die Stadtgemeinde ***StGem***, an die ***Bf1*** sowie an die ***A-GmbH*** in Liqu.

Den angefochtenen Bescheiden liegen folgende Sachverhaltsannahmen zugrunde:

*„Die ***A-GmbH***, die sich bereits in Liquidation befindet, war eine Gesellschaft mit Firmensitz in ***Ort2*** (Zentrale) und Niederlassungen in ***Ort6***, ***Gem***, ***Ort3***, ***Ort7***, ***StGem***. Das Unternehmen war in den Geschäftsfeldern Personalberatung (***Ort2***), Headhunting (***Ort2***), und Personalüberlassung (***Ort6***, ***Gem***, ***Ort3***, ***Ort7***, ***StGem***) tätig. In der Geschäftsführung sind bzw. waren Herr ***GF2*** (bis Okt 2014) und Herr ***GF*** tätig. Als Niederlassungsleiter waren Herr ***DF*** (***Ort6***), Herr ***NL*** (***Gem***, ***Ort3***, ***StGem***), und Herr ***GF*** (***Ort7***) tätig.*

Aufgabenbereiche der Niederlassungsleiter waren:

- *Gesamtes Tagesgeschäft*
- *Akquisition und Betreuung der Kunden*
- *Leitung Personal der Niederlassung*
- *Zuteilung der Mitarbeiterinnen zu Niederlassungen und den jeweiligen Tätigkeiten*
- *Akquisition, Beurteilung und Auswahl von Überlassungskräften*

- *Monatliche Abrechnung der überlassenen Mitarbeiterinnen*

*Betriebsstätte ***StGem***:*

*Diese Betriebsstätte war ca. 70 m² groß und hatte zusätzlich ein Lager. Laut Auskunft vom 04.07.2017 im Rahmen der Kommunalsteuer-Nachschau des Gemeindebundes ***** gab der Geschäftsführer Herr ***GF*** an, dass die Mitarbeiter, die bei der ***B-GmbH*** und bei ***D-GmbH*** beschäftigt waren, von dort aus betreut wurden.*

*Betriebsstätte ***Gem***:*

*Im Jahr 2007 wurde in ***Gem*** eine weitere Niederlassung eröffnet, wo sich das Büro des Geschäftsstellenleiters Herr ***NL*** befand, der dort die Überlassungsverträge unterzeichnen ließ. Weiters war dort auch Frau Mag. ***SB*** tätig. Die Größe des Büros betrug ca. 15 m². In ***Gem*** war auch der Wohnort von Herrn ***NL***.*

*Der Geschäftsführer gab weiters bei einer Besprechung am 04.07.2017 an, dass die Dienstnehmer grundsätzlich eine engere Beziehung zur Betriebsstätte in ***StGem*** gehabt hätten. In ***Gem*** sind nur die Überlassungsverträge unterzeichnet worden.*

*Von der ***A-GmbH*** konnten bis zum Jahr 2013 keine Unterlagen vorgelegt werden, da diese bei der Räumung des Büros vernichtet wurden. Es sind somit keine Verträge, Überlassungsvereinbarungen, Stundenaufzeichnungen,... mehr vorhanden.*

*Ein Angebot an einen Produktionsbetrieb in ***StGem*** seitens der ***A-GmbH*** vom 03.06.2005 liegt dem Finanzamt ***Ort2*** vor. Darin wurde von der ***A-GmbH*** ein Lösungsvorschlag ausgeführt, dass „eine am Standort ***StGem*** angesiedelte Niederlassung eines Arbeitskräfteüberlassers die einzig sinnvolle Vorgehensweise darstelle. Nur dadurch kann sichergestellt werden, dass in enger Kooperation mit dem Beschäftiger Arbeitskräfte am lokalen Markt - und dies ist bei Hilfskräften bei denen die Mobilität über größere Strecken unrealistisch ist, aus unserer Sicht unumgänglich notwendig, - gewährleistet werden kann. Weiters sichern die kurzen Kommunikationswege eine möglichst rasche Dispositionszeit...“*

*Ein weiteres Schreiben über die „Ergänzung zur Zusammenarbeitsvereinbarung“ vom 25.06.2010 wurde mit einem Firmenstempel „***A-GmbH***, ***Adr.2***“ gezeichnet und der Ort des Schreibens lautete ebenfalls auf ***StGem***. Auch eine Standtelefonnummer in ***StGem*** war angegeben.*

*Im Anhang der Mails von Frau Mag. ***SB*** (z.B. vom 27.10.2009 und vom 03.12.2009) ist ebenfalls die Niederlassung in ***StGem*** mit Telefonanschluss und Fax-Nummer angeführt.*

*Von der Bezirkshauptmannschaft ***Bzrk*** wurde die Rechtswirksamkeit der Beendigung der Betriebsstätte in ***StGem*** mit 31.07.2013 datiert.“*

Nach Darstellung der Rechtslage führte das Finanzamt in rechtlicher Hinsicht aus:

„...“

*Im konkreten Fall hat die ***A-GmbH*** mehrere Betriebsstätten unterhalten. Den Gegenstand des vorliegenden Sachverhaltes bildet die Frage, welcher der beteiligten Gemeinden - ***StGem*** oder ***Gem*** - die Kommunalsteuer für die betroffenen Jahre 2007 bis 2013 im Zusammenhang mit der Überlassung von Leiharbeitskräften für die ersten sechs Monate zusteht.*

*Die Zuordnung der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer für den Geschäftsführer ***GF*** wurde ***Ort2*** zugeteilt, was außer Streit steht.*

*Die Zuteilung der Kommunalsteuer von Herrn ***NL*** und Frau Mag. ***SB*** an die ***Bf1*** wird ebenfalls außer Streit gestellt. Für Herrn ***NL*** ergibt sich dies aus den Aufgabengebieten des Niederlassungsleiters laut den obigen Ausführung des Geschäftsführers vom 11.12.2018.*

*Fraglich ist, welcher Betriebsstätte - ***Gem*** oder ***StGem*** - die Kommunalsteuer der übrigen Dienstnehmer von ***A-GmbH*** zuzuteilen sind.*

...

*Entscheidend ist, ob die Dienstnehmer eine engere Beziehung zum Standort in ***StGem*** oder in ***Gem*** gehabt haben. Die Standorte ***StGem*** und ***Gem*** existieren nicht mehr. Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird vom Finanzamt ***Ort2*** Folgendes vertreten:*

*Die Stellungnahme von der ***Bf1***, dass gem. § 29 Abs. 2 BAO NUR die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befinde, eine Betriebsstätte ist, stimmt nicht. Es können auch Zweigniederlassungen bzw. Geschäftstellen, die dem Unternehmer zur Ausübung des „Betriebes“ dienen, Betriebsstätten im Sinne des § 29 Abs. 2 BAO sein.*

*Als Betriebsstätte im Sinne des § 29 Abs. 2 BAO gilt auch eine Niederlassung. Dass eine Niederlassung in der Gemeinde ***StGem*** vorliegt, wird durch das Angebot der ***A-GmbH*** vom 03.06.2005 durch einen Firmenstempel bestätigt. Auch eine Standtelefonnummer wurde dort angegeben. Außerdem wird im Angebot ausdrücklich darauf verwiesen, dass „in enger Kooperation mit dem Beschäftigten in ***StGem*** Arbeitskräfte am lokalen Markt gewährleistet werden können“. In den Mails von Frau Mag. ***SB*** ist ebenfalls als Signatur die Niederlassung in ***StGem*** angegeben.*

*Diese Tatsachen legen den Schluss nahe, dass sich in ***StGem*** ein Servicebüro bzw. eine Anlaufstelle für die Dienstnehmer der ***A-GmbH*** befand. Auch nach Ansicht des Erkenntnisses des VwGH vom 21.10.2015, 2012/13/0085 kann eine mittelbare Betriebsstätte der ***A-GmbH*** angenommen werden, da die Dienstnehmer der ***A-GmbH*** bei ***B-GmbH*** GmbH, ein Hauptbeschäftigter der ***A-GmbH***, in ***StGem*** gearbeitet haben. Dies ist laut dem Erkenntnis des VwGH als mittelbare Betriebsstätte der Überlasserfirma zu sehen, weil auch am Ort der Beschäftigung eine kommunalsteuerrechtliche Betriebsstätte im*

*Sinne des Kommunalsteuergesetzes gegeben sein kann. Laut Auskunft der Geschäftsführung der ***A-GmbH*** vom 11.12.2018 waren die Dienstnehmer der ***A-GmbH*** bei ***B-GmbH*** in ***StGem*** beschäftigt. Sie haben dort auch ihre Arbeitsanweisungen erhalten. Dies spricht auch für eine mittelbare Betriebsstätte von ***A-GmbH***.*

*Die ursprüngliche Stellungnahme des Geschäftsführers Herr ***GF***, dass die Dienstnehmer eine engere Beziehung zu ***StGem*** gehabt haben und dass die Betreuung von ***StGem*** aus stattfand, erscheint glaubwürdig. Weitere verfügbare Unterlagen der ***A-GmbH*** zu dieser Thematik liegen dem Finanzamt ***Ort2*** nicht vor.*

*Man kann davon ausgehen, dass die Dienstnehmer zur Niederlassung in ***StGem*** einen engeren Kontakt hatten, da laut den Unterlagen keinerlei Indiz gegeben ist, dass ein Kontakt zur Niederlassung in der ***Bf1*** bestand, wenn auch laut Stellungnahme der ***Bf1*** die Verträge aller Neuaufnahmen ausschließlich im Büro in ***Gem*** unterschrieben wurden.*

*Auf Grund der dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen wird eine Betriebsstätte in der Gemeinde ***StGem*** angenommen und die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer für die Dienstnehmer, ausgenommen Herr ***NL*** und Frau Mag. ***SB***, ***StGem*** zugeordnet.*

*Aus verwaltungsökonomischen Gründen wurden die Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen vom Gemeindebund ***** für die Stadtgemeinde ***StGem*** für die Jahre 2011 bis 2013 herangezogen.*

*Für die Monate November 2007 bis Dezember 2010 wurden der Finanzverwaltung keine Unterlagen für die Aufteilung der Kommunalsteuer an die Stadtgemeinde ***StGem*** und der ***Bf1*** vorgelegt. Weder vom Unternehmen noch von den zuständigen steuerlichen Vertretungen des Unternehmens gab es dazu Unterlagen.*

*Es wurden daher die Bemessungsgrundlagen der Kommunalsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 von der Finanzverwaltung auf Grundlage der Lohnzettel von Herrn ***NL*** und Frau Mag. ***SB*** als Bemessungsgrundlage für die ***Bf1*** herangezogen. Für die Monate November und Dezember 2007 bleibt es mangels Nachweise für die einzelnen Monate bei den erklärten Bemessungsgrundlagen betreffend Kommunalsteuer für die beiden Gemeinden und mangels Daten für die monatlichen Bemessungsgrundlagen der Kommunalsteuer der ***Bf1*** werden die Bemessungsgrundlagen für das gesamte Jahr 2007 angegeben.“*

Eine Bescheidbeilage beinhaltet folgende Aufstellung:

[...]

Beschwerde

Gegen diesen Bescheid erhob die ***Bf1*** mit Schriftsatz vom 17. Juni 2019 Beschwerde. Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Eingangs werde der Einwand der Verjährung erhoben. Abgesehen vom teilweisen Eintritt der absoluten Verjährung des § 209 Abs. 3 BAO sei insbesondere auch Festsetzungs- bzw. Bemessungsverjährung für Abgabenansprüche aus 2013 mit Ablauf des Jahres 2018 eingetreten, für Abgabenansprüche aus 2012 mit Ablauf des Jahres 2017 usw., sodass der angefochtene Bescheid schon aus diesen Gründen zu beheben sein werde.

Mit dem angefochtenen Bescheid habe die belangte Behörde festgestellt, dass der Beschwerdeführer für den Zeitraum November 2007 bis Ende 2013, bezogen auf die in Liquidation befindliche ***A-GmbH*** in Liqu., (erstmitbeteiligte Partei, in der Folge auch „***A-GmbH***“ und „Arbeitskräfteüberlasser“), erklärte Kommunalsteuer in dem im bekämpften Bescheid näher ausgeführten Ausmaß nicht zustehe, sondern dass diese Kommunalsteuer der Stadtgemeinde ***StGem*** (zweitmitbeteiligte Partei) zukomme. Die belangte Behörde begründe dies im bekämpften Bescheid damit, dass verschiedene, von ***A-GmbH*** an den Beschäftigten überlassene Arbeitskräfte, hinsichtlich derer die bescheidgegenständliche Kommunalsteuer entrichtet und eingehoben worden sei, ihren engsten Bezug im Sinne der Bestimmungen des KommStG nicht zur Beschwerdeführerin, sondern vielmehr zur Gemeinde ***StGem***, der zweitmitbeteiligten Partei, gehabt hätten.

Die Feststellungen der belangten Behörde und ihre daraus erfließende rechtliche Beurteilung sei unzutreffend. ***A-GmbH***, deren Unternehmenssitz ***Ort2*** gewesen sei und sei, habe Ende 2007 eine Niederlassung in ***Gem*** etabliert, welche sie am 09.01.2008 mit Rechtswirksamkeit vom 03.01.2008 auch als weitere Betriebsstätte bei der Bezirkshauptmannschaft ***Bzrk1*** angezeigt habe. Dies ergebe sich auch aus der Verständigung der Bezirkshauptmannschaft ***Bzrk1*** vom 09.01.2008, welche als Beilage ./1 vorgelegt werde.

Der seinerzeitige Geschäftsstellenleiter der Niederlassung ***Gem*** der ***A-GmbH***, Herr ***NL***, habe am 28.05.2019 Folgendes zu Protokoll gegeben (Beilage ./2):
*„Die ***A-GmbH*** („***A-GmbH***“), Sitz ***Ort2***, hatte Ende 2007 in ***Gem*** eine Niederlassung errichtet und diese am 09.01.2008 bei der Bezirkshauptmannschaft ***Bzrk1*** als weitere Betriebsstätte angemeldet. In dieser Niederlassung war ich seit Ende 2007 Geschäftsstellenleiter. Gegenstand der Niederlassung war das reglementierte Gewerbe der Überlassung von Arbeitskräften. Wir haben ursprünglich ausschließlich für die Firma ***B-GmbH*** („***B-GmbH***“), ***StGem***, Zeitarbeitskräfte in umfangreichem Ausmaß rekrutiert. Wir waren sozusagen das verlängerte Personalbüro von ***B-GmbH***. ***B-GmbH*** ***StGem*** wollte sich nicht mit Bewerbern auseinandersetzen, die Personalrekrutierung sollte in ***Gem***, erfolgen und tat dies auch. ***A-GmbH*** hatte zwar 2004 eine Niederlassung in ***StGem*** gegründet, ab Gründung der Niederlassung in ***Gem*** Ende 2007 wurden aber insbesondere die Rekrutierung und Lenkung von*

qualifizierten, vom Auftraggeber angeforderten Zeitarbeitskräften über die Niederlassung ***Gem*** geführt. In der Niederlassung ***Gem*** waren somit ab Ende 2007 die strategische Planung, der Ressourceneinsatz, das Managen der Bewerber, der Aufbau und der Rückbau des Zeitarbeitspersonals angesiedelt. Mit der Gründung der Niederlassung ***Gem*** verlagerten sich die erwähnten Tätigkeiten von ***A-GmbH*** ***StGem*** in das dann führende „Headquarter ***Gem***“.

Aus der Niederlassung ***Gem*** entwickelten sich in weiterer Folge im Sinne von Innovationsschüben weitere Geschäftsabschlüsse mit dem Ziel, unabhängiger von einem Auftraggeber (***B-GmbH***) zu sein. Die Bedeutung der Niederlassung ***Gem*** stieg sukzessive weit über den Zeitarbeits-Personaleinsatz für ***B-GmbH*** ***StGem*** hinaus. ***A-GmbH*** ***Gem*** arbeitete auch eng mit den regionalen Geschäftsstellen des AMS zusammen. Die Verfügbarkeit der Arbeitskräfte im *** war ab 2007 sehr beschränkt, da sich zahlreiche Industrie- und Gewerbebetriebe etablierten. ***B-GmbH*** hatte einen hohen Arbeitskräftebedarf, der professionell über ***A-GmbH*** ***Gem*** bedient wurde. Ich bin in ***Gem*** geboren, war vor meiner Tätigkeit bei ***A-GmbH*** jahrzehntelang Betriebsleiter in verschiedenen Produktionsbetrieben und habe aufgrund meiner Erfahrung und meiner Herkunft die Niederlassung ***Gem*** der ***A-GmbH*** als zentrale Drehscheibe gegründet und geführt. ***B-GmbH*** war für die ***Bf1*** der größte und bedeutendste Arbeitgeber und Lehrlingsausbildner und benötigte sowohl männliche als auch weibliche Arbeitskräfte. ***Gem*** liegt neun Kilometer von ***B-GmbH*** ***StGem*** entfernt. Die Personalverrechnung, Krankmeldungen, Urlaubsmeldungen und weitere laufende administrative Tätigkeiten waren, soweit sie nicht über die Niederlassung ***Gem*** in der neben mir auch eine vollzeitbeschäftigte Mitarbeiterin tätig war, geführt wurden, an die ***** in ***Ort2*** ausgelagert.

Das Angebot und der ursprüngliche Arbeitskräfteüberlassungsvertrag mit ***B-GmbH*** waren 2005 noch über die Niederlassung ***StGem*** von ***A-GmbH*** abgeschlossen worden. Ab Ende 2007 wurden die weiteren diesbezüglichen Vereinbarungen (Nachtragsofferte aufgrund kollektivvertraglicher Änderungen etc.) von mir über die Niederlassung ***Gem*** abgewickelt, dies unbeschadet der Tatsache, dass laut Zuteilungsbescheiden November 2007 bis Dezember 2013 des Finanzamtes ***Ort2*** der Firmenstempel und die Signatur der Niederlassung ***StGem*** verwendet wurden.

Eine Beziehung der bei ***B-GmbH*** von Ende November 2007 bis Ende 2013 eingesetzten Zeitarbeitskräfte zur Niederlassung von ***A-GmbH*** in ***StGem*** bestand zwar. Die ungleich engere Beziehung dieser Zeitarbeitskräfte bestand aber zur Niederlassung der ***A-GmbH*** in ***Gem***, wo ich meinen Sitz hatte.

NL“

Wie insbesondere auch die in Beilage ./2 formulierte Aussage des seinerzeitigen Geschäftsstellenleiters der Niederlassung ***Gem*** der ***A-GmbH*** als Arbeitskräfteüberlasser eindeutig belege, habe der nach der einschlägigen Judikatur relevante

engste Bezug der kommunalsteuerrelevanten Arbeitnehmer eindeutig zur Gemeinde der Beschwerdeführerin, nämlich ***Gem***, und nicht zu der im angefochtenen Bescheid festgestellten Stadtgemeinde ***StGem*** bestanden. In beiden genannten Gemeinden bestanden Niederlassungen des Arbeitskräfteüberlassers. Bescheidgegenständlich sei die Kommunalsteuer von durch diesen Arbeitskräfteüberlasser verschiedenen Beschäftigten zur Verfügung gestellter Zeitarbeitskräfte für die ersten sechs Monate der Beschäftigung.

Der VwGH habe in ständiger Rechtsprechung, beispielsweise in seinem von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid zitierten Erkenntnis vom 16.12.1994, ZI. 92/17/0102, festgestellt, dass es entscheidend sei, zu welcher von mehreren Betriebsstätten die engere ständige Beziehung bestehe, was von verschiedenen Faktoren abhängig sei.

In der Berufungsentscheidung vom 08.03.2012, RV/3748-W/10 habe der Unabhängige Finanzsenat diese „engste oder engere Beziehung“ mit weiteren Beispielen belegt.

Wie Beilage ./2 beweise, sei die Geschäftsstelle des Arbeitskräfteüberlassers in ***Gem*** sozusagen das verlängerte Personalbüro des in ***StGem*** ansässigen Beschäftigten (***B-GmbH***) gewesen. In der Niederlassung des Arbeitskräfteüberlassers in ***Gem*** seien die Rekrutierung, die strategische Planung, der Ressourceneinsatz, das Managen, der Aufbau und der Rückbau der überlassenen Zeitarbeitskräfte erfolgt.

Personalverrechnung, Krankmeldungen, Urlaubsmeldungen und weitere laufende administrative Tätigkeiten, bezogen auf die überlassenen Zeitarbeitskräfte, seien, soweit sie nicht über die Niederlassung ***Gem*** des Arbeitskräfteüberlassers geführt worden seien, an die ***** in ***Ort2*** und andere Unternehmen, also an externe Dienstleistungsunternehmen, welche diese Tätigkeiten im Auftrag des Arbeitskräfteüberlassers besorgt hätten, ausgelagert worden.

Die Beziehung der Zeitarbeitskräfte zur Niederlassung des Arbeitskräfteüberlassers in ***StGem*** sei gegenüber jener zur Niederlassung in ***Gem*** eindeutig untergeordnet.

Die Tatsache, dass die ungleich engere Beziehung der überlassenen Zeitarbeitskräfte zur Niederlassung der erstmitbeteiligten Partei in ***Gem*** bestanden habe, belaste den angefochtenen Bescheid mit materieller Rechtswidrigkeit.

Die Tatsache, dass die belangte Behörde die maßgeblichen Sachverhalte offenbar nur unvollständig erhoben habe, belaste den angefochtenen Bescheid mit formeller Rechtswidrigkeit. Hätte die belangte Behörde den Sachverhalt im oben aufgezeigten Sinne vollständig erhoben, wäre sie zu einer anderen als der angefochtenen Entscheidung gelangt.

Hinsichtlich der gegenständlichen Kommunalsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 habe im Übrigen eine GPLA-Prüfung keine Differenzen festgestellt und die Feststellungen seien anerkannt worden. Auch dieser Umstand der „entschiedenen Sache“ stehe dem nunmehr angefochtenen Bescheid entgegen.

Die Bf. beantragte, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen, Herrn ***NL*** als Zeugen einzuvernehmen und den angefochtenen Bescheid zur Gänze aufzuheben.

Der Beschwerde beigelegt ist als Beilage ./1 ein Auszug bzw. Verständigung der

Bezirkshauptmannschaft ***Bzrk1*** vom 09.01.2008 über die weitere Betriebstätte ***Gem*** der ***A-GmbH*** sowie als Beilage ./2 der mit dem Zeugen ***NL*** aufgenommene Amts-Aktenvermerk vom 28.05.2019 der Bf.

Über Ersuchen des Finanzamtes nahm die Stadtgemeinde ***StGem*** in einem Schriftsatz vom 29. Oktober 2019 zur eingebrachten Beschwerde Stellung und legte folgende Beweismittel vor:

1. Niederschrift über die Einvernahme von Frau ***TS*** vom 14.10.2019 vor der Stadtgemeinde ***StGem***
2. Niederschrift über die Einvernahme von Herrn ***JP*** vom 15.10.2019 vor der Stadtgemeinde ***StGem***
3. Niederschrift über die Einvernahme von Frau ***KV*** vom 15.10.2019 vor der Stadtgemeinde ***StGem***
4. Niederschrift über die Einvernahme von Herrn ***KT*** vom 15.10.2019 vor der Stadtgemeinde ***StGem***
5. Niederschrift über die Einvernahme von Frau ***MB*** vom 14.10.2019 vor der Stadtgemeinde ***StGem***
6. Schreiben von Frau ***MB*** vom 8.8.2012 betreffend Auflösung Dienstverhältnis
7. Schreiben der ***A-GmbH*** an Frau ***MB*** vom 31.5.2012 betreffend Einsatztermin bei der Firma ***B-GmbH*** im Sommer 2012
8. Notfallkarte der ***A-GmbH*** betreffend Firma ***B-GmbH***
9. Niederschrift über die Einvernahme von Frau ***OS*** vom 15.10.2019 vor der Stadtgemeinde ***StGem***
10. Niederschrift über die Einvernahme von Frau ***MS*** vom 23.10.2019 vor der Stadtgemeinde ***StGem***
11. Niederschrift über die Einvernahme von Frau ***JH*** vom 23.10.2019 vor der Stadtgemeinde ***StGem***

In der genannten Eingabe vom 29. Oktober 2019 führte die Stadtgemeinde ***StGem*** auszugsweise Folgendes an:

„...“

1.

Festgehalten wird, dass im Hinblick auf die gegenständlichen Abgabenansprüche für den Zeitraum November 2007 bis Dezember 2013 weder die absolute Verjährung, noch die Festsetzungs- bzw. Bemessungsverjährung eingetreten ist. Gemäß § 10 Abs. 5 Kommunalsteuergesetz 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. Dieser Antrag kann nach der Bestimmung des § 10 Abs. 5 Kommunalsteuergesetz nur bis zum Ablauf von 10 Jahren ab Entstehung der Steuerschuld gestellt werden. Gemäß § 11 Abs. 1

Kommunalsteuergesetz entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats in dem Lohnzahlungen gewährt, Gestellungsentgelde gezahlt oder Aktivbezüge ersetzt worden sind.

Die gegenständlichen Kommunalsteuerbeträge entstehen gemäß § 11 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz mit Ablauf des Kalendermonates. Wie bereits zuvor ausgeführt, kann der Antrag bis zum Ablauf von 10 Jahren ab Entstehung der Steuerschuld gestellt werden. Gegenständlich wurde der Antrag auf Kommunalsteuerzuteilung am 22.11.2017 gestellt. Für den Zeitraum November 2007 bis Dezember 2013, war der Antrag auf Zuteilung der Kommunalsteuer somit noch nicht verjährt und wurden die diesen Zeitraum betreffenden Zuteilungsbescheide durch das belangte Finanzamt zu Recht erlassen.

2. ...

Arbeitnehmer, die nach der Eigenart ihrer Tätigkeit zumindest überwiegend im Außendienst bei Unternehmen als Leiharbeiter eingesetzt werden, sind bei jener von mehreren Betriebsstätten ihres Arbeitgebers als beschäftigt anzusehen, zu der ihre Tätigkeit unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die überwiegende und stärkste Beziehung hat. Für die Frage der kommunalsteuerlichen Zuordnung eines Außendienstmitarbeiters kommt es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf an, wo sich die Haupttätigkeit des Arbeitnehmers vollzieht (Vgl. VwGH 30.3.1992 91/15/0112). Entscheidend ist, zu welcher Betriebsstätte die engere Beziehung besteht, was nicht allein von der Frage abhängt, von wo aus der leitende Einsatz des Dienstnehmers erfolgt, sondern auch von Faktoren, wie Beziehung der Außendienstmitarbeiter zu den sonst tätigen anderen Dienstnehmern oder das Aufsuchen der Geschäftsstelle.

*Im gegenständlichen Zusammenhang bestand eindeutig eine engere Beziehung jener überlassenen Arbeitskräfte, für welche die Kommunalsteuer für den gegenständlichen Zeitraum geleistet wurde, zu jener Niederlassung, welche sich in ***StGem*** befand, was sich unter anderem eindeutig aus den Aussagen einiger der betroffenen, überlassenen Arbeitnehmer ergibt:*

...

*Aus diesen niederschriftlichen Aussagen von ehemaligen Dienstnehmern der ***A-GmbH***, welche als Arbeitskräfte an die Firma ***B-GmbH*** in ***StGem*** überlassen wurden bzw. im Büro der ***A-GmbH*** in ***StGem*** tätig waren, ergibt sich eindeutig, dass die an die Firma ***B-GmbH*** überlassenen Dienstnehmer der ***A-GmbH*** zur Betriebsstätte bzw. zum Büro der ***A-GmbH*** in ***StGem*** die engere Beziehung bzw. die einzige Beziehung hatten. Zu keiner anderen Betriebsstätte, insbesondere auch nicht zum Büro der ***A-GmbH*** in ***Gem***, bestand eine Beziehung dieser Dienstnehmer. Die an die Firma ***B-GmbH*** von der ***A-GmbH*** überlassenen Mitarbeiter wurden lediglich von den Mitarbeitern bzw. Mitarbeiterinnen, welche am Betriebsstandort ***StGem*** tätig waren, betreut.*

Die Einvernahmen, aber auch der sonstige Akteninhalt zeigen eindeutig - ja es ist geradezu „greifbar“ - dass hier einfach der Versuch unternommen wurde, nach außen hin einen Standort zu konstruieren, um zu Steuern zu gelangen. Es wurde offensichtlich der Versuch unternommen, aus einer "besseren Besenkammer" einen Betriebsstandort zu konstruieren, tatsächlich ist nicht einmal die „Besenkammer“, sprich das angebliche Büro, von allen Anfang in irgendeiner Form ge- und benutzt worden. Zu keinem Zeitpunkt bestand für die Mitarbeiter hier ein Bezug zu diesem Büro und war das Büro de facto ja auch nie besetzt. Man könnte mit Sicherheit mit der Einvernahme von ehemaligen oder nach wie vor im Dienstverhältnis stehenden Mitarbeitern fortfahren, es würde sich mit Sicherheit genau das gleiche Bild ergeben, nämlich dass nie hier ein Betriebsstandort gegeben war. Was hier versucht wird, greift somit sogar ein „Blinder“. Eine Verjährung bzw. Verfristung des Anspruches ist jedenfalls nicht gegeben, dies insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass allenfalls hier auch ein strafbarer Tatbestand im Raume steht. Der Umstand, dass letztlich das Verfahren eingestellt wurde spielt für die rechtliche Beurteilung naturgemäß keine Rolle, da ja die Einstellung deshalb erfolgt, da im Strafverfahren die Zweifelsregel gilt.

*Die belangte Behörde hat ihren Bescheid vom 17.5.2019, wonach die Kommunalsteuer für den Zeitraum November 2007 bis Dezember 2013, bezogen auf die von der ***A-GmbH*** an die Firma ***B-GmbH*** überlassenen Dienstnehmer der Stadtgemeinde ***StGem*** zustehe und nicht der ***Bf1***, daher zu Recht damit begründet, dass diese überlassenen Dienstnehmer im Sinne des Kommunalsteuergesetzes einen engeren Bezug zur Stadtgemeinde ***StGem*** als zur ***Bf1*** gehabt haben. Der gegenständliche Bescheid der belangten Behörde ist daher nicht zu beanstanden.*

...“

Die Stellungnahme der Stadtgemeinde ***StGem*** wurde in der Folge der Bf. zur Kenntnis gebracht und ihr Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äußern.

Die Bf. brachte daraufhin in ihrer Stellungnahme vom 5. Dezember 2019 u.a. vor, dass die Finanzbehörde in einem gleichgelagerten Fall im Ergebnis die Kommunalsteuer jener Gemeinde zugesprochen habe, in der die „Zentrale“ des Personalüberlassers situiert gewesen sei bzw. sei. Die Kommunalsteuer für die ersten sechs Beschäftigungsmonate des durch diesen Personalüberlasser einem Betrieb in ***StGem*** bereitgestellten Personals habe sohin - so die rechtskräftige Entscheidung des Finanzamts ***Ort8*** - der Gemeinde, in der die „Zentrale“ des Personalüberlassers situiert sei (und nicht der Stadtgemeinde ***StGem***) zuzufließen, obwohl in ***StGem*** - sowie im gegenständlichen Fall - ebenfalls eine Geschäftsstelle bestehe.

Im beschwerdegegenständlichen Fall habe der Personalüberlasser (***A-GmbH***) seine Zentrale in der Stadtgemeinde ***Ort2*** gehabt. Konsequenterweise hätte daher die Kommunalsteuer der ersten sechs Beschäftigungsmonate des überlassenen Personals

unbeschadet der Tatsache, dass der Personalüberlasser auch in ***StGem*** ein Büro unterhalten habe und dieses „Leihpersonal“ in einem Produktionsbetrieb in ***StGem*** beschäftigt worden sei, der Stadtgemeinde ***Ort2*** und nicht der Stadtgemeinde ***StGem*** zugeordnet werden müssen, wenn die belangte Behörde schon zum Ergebnis gelangen habe wollen, dass diese Kommunalsteuer nicht der beschwerdeführenden ***Bf1*** zustünde.

Den Unternehmensstandort der ***A-GmbH*** in ***Gem*** habe die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden bestätigt und habe die Kommunalsteuer für den Standortleiter, Herrn ***NL***, und für die Standortmitarbeiterin, Frau Mag. ***SB***, der ***Bf1*** zugeordnet.

Hinsichtlich des „engsten Bezuges“ des Leihpersonals werde das bisherige Vorbringen wiederholt. Der engste Bezug im Sinne der Judikatur sei, zumindest für die ersten sechs Monate der jeweiligen Beschäftigungsverhältnisse des überlassenen Personals, in ***Gem*** gelegen, weshalb die erstmitbeteiligte Partei rechtens ihre Kommunalsteuer diesbezüglich zugunsten der beschwerdeführenden ***Bf1*** erklärt und die ***Bf1*** in bestem Wissen und Gewissen und in rechtskonformer Vollziehung des Kommunalsteuergesetzes und der weiteren einschlägigen Normen diese Kommunalsteuer vereinnahmt habe. Ab dem siebenten Beschäftigungsmonat habe die zweitmitbeteiligte Partei, Stadtgemeinde ***StGem***, die Kommunalsteuer dieses überlassenen Personals vereinnahmt.

In einem Schriftsatz vom 11. März 2020 äußerte sich die Stadtgemeinde ***StGem*** zusammengefasst dahingehend, dass der in der Stellungnahme der Bf. vom 5. Dezember 2019 erwähnte Fall noch nicht rechtskräftig entschieden sei, da gegen die genannte Entscheidung des Finanzamts ***Ort8*** eine Beschwerde eingebracht worden sei.

Beschwerdevorentscheidung

Im Spruch der als „Beschwerdevorentscheidungen“ bezeichneten Entscheidung des Finanzamtes vom 11. Februar 2021 heißt es:

*„Es ergehen die Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Beschwerden vom 17.06.2019 (eingelangt am 19.06.2019) von der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***V.*** gegen die Zuteilungsbescheide Kommunalsteuer für November 2007 bis Dezember 2013 betreffend die Firma ***A-GmbH*** in Liqu. vom 09.05.2019 (Übernahme am 17.05.2019).*

*Über die Beschwerden der ***Bf1*** wird auf Grund des § 263 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:*

Die Beschwerden gegen die Zuteilungsbescheide November 2007 und Dezember 2007 werden gemäß § 261 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Beschwerden gegen die Zuteilungsbescheide Jänner 2008 bis Dezember 2013 werden als unbegründet abgewiesen.“

Das Finanzamt führte zur Begründung u.a. an, dass der Antrag der Stadtgemeinde ***StGem*** vom 22. November 2017 für die Zeiträume Jänner bis Oktober 2007 wegen Verfristung zurückzuweisen gewesen sei. Für die Monate November 2007 bis Dezember 2013 sei der Antrag der Stadtgemeinde ***StGem*** auf Zuteilung der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer noch nicht verjährt, weil dieser innerhalb von zehn Jahren ab Entstehung der Steuerschuld eingebracht worden sei. Der Einwand der absoluten Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO greife somit nicht. Da aber die Zuteilungsbescheide betreffend die Zeiträume November 2007 und Dezember 2007 keine Minderung der Kommunalsteuerbeträge für die Bf. ergeben hätten, sei die Bf. insoweit nicht beschwert und daher seien die Beschwerden gegen die Zuteilungsbescheide November 2007 und Dezember 2007 mangels Beschwer als gegenstandslos zu erklären.

Nach Darstellung des Verfahrensganges und der Rechtsgrundlagen führte die Behörde weiter aus, dass im konkreten Fall die Frage relevant sei, welcher Betriebsstätte - ***Gem*** oder ***StGem*** - die Kommunalsteuer für die überlassenen Dienstnehmer für die ersten sechs Monate im Beschwerdezeitraum Jänner 2008 bis Dezember 2013 zuzuteilen sei. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass die Leiharbeiter vorwiegend am Einsatzort betreut worden seien und daher wenig Kontakt zur einer der Betriebsstätten des Arbeitskräfteüberlassers gehabt hätten.

Die rechtliche Beurteilung, dass die überlassenen Dienstnehmer nach Auffassung der Finanzverwaltung eine engere ständige Beziehung zur Betriebsstätte in der Stadtgemeinde ***StGem*** aufweisen würden, sei den Zuteilungsbescheiden vom 9. Mai 2019 zu entnehmen. Diese Zuordnung werde durch die weiteren Stellungnahmen im Beschwerdeverfahren bestätigt.

Eine Betriebsbesichtigung hätte nicht mehr vorgenommen werden können, da beide Standorte - sowohl in ***StGem*** als auch in ***Gem*** - nicht mehr existieren würden. Auch von einem Gespräch mit den Zuständigen dieser Gemeinden sei Abstand genommen worden, da diesbezüglich schon der Gemeindebund ***** (Schreiben vom 13. November 2017) vergeblich versucht habe, eine rasche unbürokratische Lösung zwischen den beiden Gemeinden zu erreichen.

Unterlagen der ***A-GmbH***, wie Verträge, Überlassungsvereinbarungen, Stundenaufzeichnungen hätten dem Finanzamt nicht mehr vorgelegt werden können. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens seien Stellungnahmen angefordert worden. Stellungnahmen seien sowohl von der Gemeinde ***StGem*** vom 29. Oktober 2019 und 11. März 2020 als auch von der ***Bf1*** vom 5. Dezember 2019 eingebracht worden. Die ***A-GmbH*** habe keine Stellungnahmen (Schreiben vom 24. September 2019 und 18. November 2019) mehr abgegeben.

Unstrittig sei, dass in ***StGem*** eine Niederlassung der ***A-GmbH*** bestanden habe.

Fraglich sei, ob sich bei den Dienstnehmern bzw. Leiharbeitskräften eine Änderung ***StGem*** habe, als eine weitere Niederlassung in ***Gem*** Ende 2007 errichtet worden sei. Für die Zuteilung der Kommunalsteuer sei die überwiegende und stärkste Beziehung der Dienstnehmer zu einer der Betriebsstätten der ***A-GmbH*** - ***Gem*** oder ***StGem*** - relevant.

Nach Würdigung der vorliegenden Beweise gelangte das Finanzamt zum Ergebnis, dass mit Ausnahme von Herrn ***NL*** und Frau ***SB*** die Dienstnehmer bzw. die Leiharbeitskräfte der ***A-GmbH*** der Niederlassung in ***StGem*** zuzuordnen seien. Im Beschwerdeverfahren sei bestätigt worden, dass die engere ständige Beziehung der überlassenen Dienstnehmer zur Betriebsstätte in ***StGem*** bestanden habe. Dies zeige sich daran, dass Dienstnehmer bei Urlaubs- und Krankmeldungen und bei anderen dienstlichen Angelegenheiten Kontakt zum Büro in ***StGem*** gehabt hätten, Dienstverträge im Büro in ***StGem*** unterzeichnet worden seien und auch Kündigungen an das Büro in ***StGem*** übermittelt worden seien. Dies werde auch durch die Aussagen der Dienstnehmer bekräftigt, deren Dienstzeit erst nach Ende 2007 begonnen habe und die weitere Niederlassung in ***Gem*** schon bestanden habe.

Dass in der Stadtgemeinde ***Ort2*** die Geschäftsführung und damit eine Betriebsstätte der ***A-GmbH*** vorgelegen sei, sei unstrittig. Hätte die Stadtgemeinde ***Ort2*** einen Anhaltspunkt gehabt, dass die Kommunalsteuer für die überlassenen Dienstnehmer dem Standort in ***Ort2*** zuzurechnen gewesen wäre, wäre sicherlich diesbezüglich ein Antrag gestellt worden. Der Beweisantrag der ***Bf1***, den Akt eines ähnlich gelagerten Falles anzufordern, in dem ebenfalls die ***Bf1*** und ***StGem*** beteiligt seien und Kommunalsteuer einer dritten Gemeinde, in der der Sitz der Geschäftsleitung des betroffenen Unternehmens situiert sei, sei abzuweisen, da ein anderes Verfahren betroffen sei und daher dieser Fall nicht für die Beurteilung des konkreten Beschwerdeverfahrens betreffend die ***A-GmbH*** herangezogen werden könne.

Dem Beschwerdevorbringen, dass die Behörde den Sachverhalt nur unvollständig erhoben habe damit die angefochtenen Bescheide mit formeller Rechtswidrigkeit belastet habe, hält das Finanzamt entgegen dass der Sachverhalt, soweit es für die zurückliegenden Zeiträume 2007 bis 2013 noch möglich gewesen sei, eingehend erhoben worden sei. Die Behörde habe als „Schiedsrichter“ in freier Beweiswürdigung die Entscheidung auf Grund des Vorbringens der antragstellenden Gemeinde, der anderen Gemeinde und des betroffenen Unternehmens zu treffen.

Weder vom Unternehmen noch von dessen steuerlichen Vertretungen hätten entsprechende Unterlagen vorgelegt werden können. Selbst die Bemessungsgrundlagen der Kommunalsteuer der einzelnen Gemeinden für die entsprechenden Monate hätten nicht mehr nachvollzogen werden können. Wenn - wie in diesem Fall - keine Einigung über die Aufteilung der Kommunalsteuer zwischen der Stadtgemeinde ***StGem*** und der ***Bf1*** zustande komme und die Gemeinden sich nicht einigen würden, liege es an den Gemeinden jene Sachverhalte nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, zu welcher Niederlassung eine engere

Beziehung der Dienstnehmer bzw. Leiharbeitskräfte bestanden habe. Die Behörde habe auf Grundlage der vorliegenden Unterlagen zu entscheiden. Stellungnahmen in Bezug auf die Beschwerde vom 17. Juni 2019 würden sowohl von den Gemeinden ***StGem*** (29. Oktober 2019, 11. März 2020) und ***Gem*** (5. Dezember 2019) vorliegen.

Auf Grund dieser Stellungnahmen werde die ursprüngliche Feststellung der Finanzverwaltung in den Zuteilungsbescheiden vom 9. Mai 2019, wonach eine engere ständige Beziehung der Dienstnehmer bzw. Leiharbeitskräfte zur Niederlassung in ***StGem*** bestanden habe, bestätigt. Die Gründe für eine engere Beziehung zur Niederlassung in ***StGem*** seien sowohl den obigen Ausführungen als auch den Zuteilungsbescheiden zu entnehmen.

Da die Kommunalsteuer im Rahmen einer die Jahre 2007 bis 2010 betreffenden GPLA-Prüfung nicht prüfungsrelevant gewesen sei, gehe auch der Einwand, dass im Rahmen dieser Prüfung keine Differenzen festgestellt worden seien und daher der Umstand der entschiedenen Sache den angefochtenen Bescheiden entgegenstehe, ins Leere.

Die Beschwerden gegen die angefochtenen Zuteilungsbescheide seien daher hinsichtlich der Monate Jänner 2008 bis Dezember 2013 als unbegründet abzuweisen.

Vorlageantrag

Mit Schriftsatz vom 12. März 2021 beantragte die Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Darin heißt es (auszugsweise):

„...“

3. Vorlagegründe

*Den Beschwerdeanträgen um Anberaumung einer mündlichen Verhandlung, um Aufnahme der angebotenen Beweise und insbesondere um Einvernahme des Herrn ***NL***, ***Adr.3***, als Zeugen sowie um Aufhebung des angefochtenen Bescheides hat die belangte Behörde nicht entsprochen.*

Entgegen der Rechtsansicht der belangten Behörde wurde die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides klar und deutlich aufgezeigt. Die belangte Behörde ging von einer unrichtigen Sach- und Rechtslage aus und ist neben dem Vorbringen in der Beschwerdeschrift und der ergänzenden Stellungnahme vom 5.12.2019 auf weitere Punkte ergänzend zu verweisen:

3.1. Nicht erfolgte Beweisaufnahme

3.1.1. ...

*3.1.2. Der Grundsatz der Waffengleichheit gebietet, dass es jeder Partei angemessen ermöglicht wird, ihren Standpunkt sowie ihre Beweise unter Bedingungen vorzutragen, die sie nicht in eine gegenüber ihrem Gegner deutlich nachteilige Position versetzen (vgl. VwGH 25.1.2017, Ra 2016/12/0117). Indem die belangte Behörde die dargebotenen Beweismittel (Verfahrensakt zu GZ ***GZ3***) nicht erhob und die Zeugeneinvernahme des*

Herrn ***NL*** nicht durchführte, belastete sie die Beschwerdeentscheidung mit einem wesentlichen Verfahrensmangel, indem sie der Beschwerdeführerin nicht ermöglichte, ihren Rechtsstandpunkt nachvollziehbar und effektiv darzulegen.

3.1.3. Hätte die belangte Behörde diese Beweise erhoben und frei gewürdigt, wäre diese zum Schluss gekommen, dass nicht die Stadtgemeinde ***StGem*** als Abgabengläubigerin zu qualifizieren wäre und die Mitarbeiter ein wesentlich größeres Naheverhältnis zur ehemaligen Betriebsstätte in der ***Bf1*** als in der Stadtgemeinde ***StGem*** aufweisen würden.

3.1.4. Auch liegen keinerlei Beweisergebnisse vor, welche Mitarbeiter als leitende Angestellte zu qualifizieren sind, da diese in der Regel der Zentrale, sohin der ***Bf1***, zuzuordnen sind (vgl. VwGH 30.3.1992, 91/15/0112). Die belangte Behörde hätte sohin zumindest die Anzahl der Personen erheben müssen, welchen eine Stellung als leitende Angestellte zukam, da diese nicht in die Bemessungsgrundlage für eine Kommunalsteuer zugunsten der Stadtgemeinde ***StGem*** einfließen können.

3.1.5. Aus den genannten Gründen und den nicht durchgeführten Erhebungen ist jedenfalls davon auszugehen, dass die Zuordnung (jedenfalls) der Höhe nach unrichtig ist.

3.2. Zeitlicher Anwendungsbereich des § 4 Abs. 3 KommStG

3.2.1. Die belangte Behörde führt in der Beschwerdeentscheidung selbst aus, dass der in § 4 KommStG definierte Betriebsstättenbegriff für den Bereich der Kommunalsteuer eigenständig definiert ist und der allgemeinen Definition der BAO vorgeht. Dieser Begriff wurde erst im Jahr 2017 durch die Bestimmung des § 4 Abs. 3 KommStG weitergehend konkretisiert.

3.2.2. Nach § 4 Abs. 3 KommStG wird bei einer Arbeitskräfteüberlassung erst nach Ablauf von sechs Kalendermonaten in der Betriebsstätte des Beschäftigers eine Betriebsstätte des Arbeitskräfte überlassenden Unternehmens begründet.

3.2.3. Diese Bestimmung, wonach durch einen sechs Monate übersteigenden Tätigkeitsschwerpunkt eine Betriebsstätte in ***StGem*** begründet wäre, wurde erst mit der Novelle BGBl 117/2016 eingefügt und ist ab 1.1.2017 in Kraft. Sohin ist die darauf aufbauende Rechtsansicht der belangten Behörde, es läge eine Betriebsstätte in der Stadtgemeinde ***StGem*** vor, vor diesem Datum jedenfalls unrichtig. Im Umkehrschluss ist nämlich der Betriebsstättenbegriff so zu interpretieren, dass dieser aufgrund des Fehlens der konkret einschlägigen Bestimmung durch eine sechsmonatige Überlassung bis zum 31.12.2016 gerade nicht entstehen konnte. Würde man von dieser Ansicht abweichen wollen, wäre stark in Zweifel zu ziehen, wieso sich der Gesetzgeber dazu veranlasst sah, diese Norm explizit einzufügen. Durch die bloße Tatsache der Normsetzung ergibt sich, dass dieser Regelungsbestand zuvor nicht existierte und sind auf dieser Rechtsansicht aufbauende Entscheidungen für den Sachverhalt vor dem 1.1.2017 unzulässig.

3.2.4. Als Bemessungsgrundlage nach § 5 Abs. 1 KommStG sind zudem nur die Arbeitslöhne heranzuziehen, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde liegenden Betriebsstätte gewährt worden sind. Entsprechend dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften hat das Verwaltungsgericht die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Verwirklichung des

*Abgabentatbestandes seiner Entscheidung zu Grunde zu legen (vgl VwGH 31.8.2016, Ro 2014/17/0103). Da vor dem 1.1.2017 keine über sechs Monate anhaltenden Tätigkeiten eine Betriebsstätte begründen, ist eine Zuordnung der Bemessungsgrundlage zur Gemeinde ***StGem*** jedenfalls vor dem 1.1.2017 unzulässig.*

*3.2.5. Die sechs Monate übersteigende Arbeitskraftüberlassung vor dem 1.1.2017 kann sohin im Ergebnis nicht von Bedeutung sein und begründet diese keinesfalls eine Betriebsstätte in der Stadtgemeinde ***StGem***, sohin die abgabenauslösenden Tätigkeiten richtigerweise der Betriebsstätte in der ***Bf1*** zuzuordnen sind.*

...“

Mit Vorlagebericht vom 8. April 2021 legte das Finanzamt die Beschwerde mitsamt den Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht vor.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht legte die nebenbeteiligte Stadtgemeinde ***StGem*** am 19. April 2024 folgende Niederschriften über Befragungen und Zeugeneinvernahmen vor:

- Niederschrift ***TS*** vom 14.10.2019
- Niederschrift ***MB*** vom 14.10.2019
- Niederschrift ***KV*** vom 15.10.2019
- Niederschrift ***OS*** vom 15.10.2019
- Niederschrift ***KT*** vom 15.10.2019
- Niederschrift ***JP*** vom 15.10.2019
- Niederschrift ***MS*** vom 23.10.2019
- Niederschrift ***JH*** vom 23.10.2019
- Niederschrift ***MS*** vom 22.12.2021
- Niederschrift ***MS*** vom 05.01.2022
- Niederschrift ***LW***r vom 09.08.2022
- Niederschrift ***VS*** vom 10.08.2022
- Niederschrift ***MK*** vom 10.08.2022
- Niederschrift ***BP*** vom 10.08.2022

Mündliche Verhandlung

Am 23. April 2024 und 19. September 2024 fand die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt. Teilgenommen haben

- die beschwerdeführende ***Bf1*** in Anwesenheit des Bürgermeisters, der Amtsleiterin und des anwaltlichen Vertreters,
- die nebenbeteiligte Stadtgemeinde ***StGem*** in Anwesenheit des Bürgermeisters, einer Gemeindebediensteten sowie des anwaltlichen Vertreters,
- der anwaltliche Vertreter der gemäß § 93 Abs. 3 GmbHG bestimmten Verwahrerin der Bücher für die aufgelöste und im Firmenbuch gelöschte ***A-GmbH*** sowie
- die Amtsbeauftragten der belangten Behörde.

In der mündlichen Verhandlung am 23. April 2024 wurde der Leiter der Niederlassungen der ***A-GmbH*** in ***StGem*** und ***Gem*** sowie der ehemalige Stadtmayordirektor der Stadtgemeinde ***StGem*** als Zeugen einvernommen.

Der Beweisantrag der Bf. auf Beischaffung des Verfahrensaktes des Finanzamtes ***FA-xx*** zu StNr. ***GZ3*** betr. die ***P-GmbH*** wurde zurückgenommen.

Mit einem verfahrensleitenden Beschluss im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden die beteiligten Gemeinden aufgefordert, darzulegen, weshalb im Falle einer geänderten Zuteilung aufgrund des Zuteilungsantrages der Stadtgemeinde ***StGem*** vom 22. November 2017 die in § 207 Abs. 2 BAO normierte fünfjährige Abgabefestsetzungsverjährungsfrist - als auch von den beteiligten Gemeinden als Abgabenbehörden von Amts wegen wahrzunehmendes Hindernis - einem Eingriff in die bisherigen Kommunalsteuerfestsetzungen für die Jahre 2007 bis 2011 entgegensteht bzw. nicht entgegensteht und insoweit daher ein berechtigtes Interesse der Antragstellerin an einer Zuteilung der Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2007 bis 2011 weiterhin vorliegt.

Mit E-Mail-Eingabe vom 22. Mai 2024 wiederholte daraufhin die beschwerdeführende ***Bf1*** den bereits in der Beschwerde erhobenen Einwand der Verjährung, wonach zwar nicht die Zuteilungsbescheide der Festsetzungsverjährung unterliegen würden, sehr wohl aber die davon abgeleiteten Kommunalsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2011. Die Bf. zog daraus den Schluss, dass auch die Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen für diese Jahre nicht zulässig sei.

In einem als Mitteilung und Antrag bezeichneten Schriftsatz vom 3. Juni 2024 replizierte die Stadtgemeinde ***StGem*** auf die Beschwerdeschrift und führte Argumente für die Zuordnung der Leiharbeitskräfte der ***A-GmbH*** zur Betriebsstätte in ***StGem*** ins Treffen.

Mit Schriftsatz vom 30. Juli 2024 brachte die Stadtgemeinde ***StGem*** zusammengefasst vor, dass keinesfalls von einer Verjährung ausgegangen werden könne. Es seien immer wieder Handlungen und Tätigkeiten gesetzt worden, die verjährungsverlängernde Amtshandlungen dargestellt hätten.

Zur Untermauerung dieses Vorbringens wurden zusammen mit dem genannten Schriftsatz die Beilagen ./1 bis ./54 in Vorlage gebracht.

In der Folge wurde einem Beweisantrag der Stadtgemeinde ***StGem*** nachkommend Frau Mag. ***JH***, ***Adr.4***, die sowohl im Büro in ***StGem*** als auch im Büro in ***Gem*** als Dienstnehmerin für die ***A-GmbH*** tätig war, schriftlich als Zeugin einvernommen.

Die Zeugeneinvernahme wurde von der Stadtgemeinde ***StGem*** beantragt. Dies zum Beweis dafür, dass die Firma ***A-GmbH*** ihren Sitz in der Stadtgemeinde ***StGem*** unter der Adresse ***StGem***, ***Adr.0***, gehabt hat und über diese Niederlassung alle maßgeblichen administrativen Aktivitäten gesetzt wurden, wie Bewerbung von Leasingkräften, Abschluss von Verträgen und Kündigungen, steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Vorgaben für die Steuerkanzlei, Abwicklung der Personaleinstellungen, Eingaben an die Behörden und an die Gesundheitskasse. Die Einvernahme wurde auch zum Beweis dafür beantragt, dass die Aussagen der genannten Dienstnehmerin vom 23. Oktober 2019 im Zuge der Befragung durch den Stadtamtsdirektor ***StADir*** korrekt erfolgt sind und auch korrekt protokolliert worden sind, weiters zum Beweis dafür, dass die administrative Abwicklung betreffend Facharbeiter und Führungskräfte nicht in ***Gem*** erfolgt ist.

Im Zuge der nach einem Vertagungsbeschluss in der Verhandlung vom 23. April 2024 fortgesetzten mündlichen Verhandlung am 19. September 2024 wurde die Amtsleiterin der ***Bf1***, Frau ***AL***, als Zeugin einvernommen.

Die Bf. nahm den Antrag auf Einvernahme des ehemaligen Bürgermeisters der ***Bf1***, ***BGM***, als Zeugen zurück.

Die Stadtgemeinde ***StGem*** nahm die mit Schriftsatz vom 30. Juli 2024 beantragte Einvernahme näher genannter Zeugen zurück.

Den Anträgen der Bf. auf Übermittlung der Beilagen ./1 bis ./54, welche die Stadtgemeinde ***StGem*** mit dem Schriftsatz vom 30. Juli 2024 vorgelegt hatte, wurde in der mündlichen Verhandlung entsprochen.

In einer weiteren per E-Mail am 28. Oktober 2024 eingelangten Stellungnahme der Bf. wurde der Einwand der teilweisen Verjährung wiederholt und als pdf-Anhang eine Stellungnahme der ***Steuerberatung-GmbH***, beigefügt.

Im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO sei die Verjährungsfrist für die Kommunalsteuerbescheide der Jahre 2007 bis 2010 von fünf Jahren gegeben. Die Jahre 2011 bis 2013 seien zum Antragstichtag, 22. November 2017, nicht verjährt. Die Zuteilung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 KommStG habe mit einer mit Rechtskraftwirkung ausgestatteten Feststellung der Bemessungsgrundlage und somit auch der sachlichen und persönlichen Abgabepflicht einherzugehen. Obwohl das im Gegensatz zu § 10 Abs. 4 KommStG nicht normiert sei. Gemäß § 10 Abs. 6 KommStG seien die Kommunalsteuerbescheide der Gemeinden von den Zuteilungsbescheiden abzuleiten. Wie die Zerlegungsbescheide würden die

Zuteilungsbescheide keiner Festsetzungsverjährung unterliegen, wohl aber die davon abgeleiteten Kommunalsteuerbescheide.

Erst mit nachweislichen Tätigkeiten im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO könne die Verjährungsfrist aufgehoben werden und immer nur um ein Jahr verlängert werden. Hier müsse vom zuständigen Einzelrichter entschieden werden, wann und ob es solche nachweislichen Tätigkeiten gegeben habe.

Nach Anführung näher bezeichneter Beilagen, welche die Stadtgemeinde ***StGem*** mit Schriftsatz vom 30. Juli 2024 vorlegte, hielt die Bf. zusammenfassend fest, dass für die Jahre 2007 bis 2010 die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO abgelaufen sei und auch nicht durch Amtshandlungen unterbrochen worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***A-GmbH***, ***FN***, mit Sitz in ***Ort2*** (nachfolgend auch: ***A-GmbH***) war eine Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand u.a. die Arbeitskräfteüberlassung war. Die Tätigkeit als Arbeitskräfteüberlasser wurde im Mai 2005 aufgenommen. Die Gesellschaft wurde infolge beendeter Liquidation am tt. Juni 2019 im Firmenbuch gelöscht. Neben dem Sitz in ***Ort2*** (Zentrale) bestanden weitere Standorte in ***Ort6***, ***Ort3***, ***Ort7*** ***Gem*** und ***StGem***.

In der Geschäftsführung waren Herr ***GF2*** (bis Okt 2014) und Herr ***GF*** tätig. Herr ***NL*** war als Niederlassungsleiter für die Standorte ***Ort3***, ***StGem*** und ***Gem*** tätig.

Mit Beschluss des Landesgerichtes ***Ort2*** vom 22. Mai 2024, GZ. ***FR000***, wurde Frau ***EA***, geb. ***GebDat***, ***Adr10***, zur Verwahrerin der Bücher und Schriften gemäß § 93 Abs. 3 GmbHG für die aufgelöste und gelöschte ***A-GmbH*** bestellt.

Die ***A-GmbH*** konnte dem Finanzamt keine Unterlagen, wie etwa Verträge, Überlassungsvereinbarungen oder Stundenaufzeichnungen, mehr vorlegen, da diese bereits vernichtet wurden.

Dem Finanzamt liegt ein schriftliches Angebot der ***A-GmbH*** vom 3. Juni 2005 mit der handschriftlichen Orts- und Datumsangabe „***StGem***, 6.6.05“ vor, in dem u.a. angeführt ist, dass angesichts der verhältnismäßig großen Anzahl an Arbeitskräften, die der Beschäftiger saisonal schwankend benötige und unter Berücksichtigung des Standortes des Unternehmens, in dessen Einzugsbereich der Einsatz frei werdender Arbeitskräfte in anderen Betrieben nicht kurzfristig sichergestellt werden könne, eine am Standort ***StGem*** angesiedelte Niederlassung eines Arbeitskräfteüberlassers als einzig sinnvolle Vorgehensweise erscheine.

Aktenkundig ist auch ein Schreiben mit der Bezeichnung „Ergänzung zur Zusammenarbeitsvereinbarung Personalbereitstellung für ...“ vom 25. Juni 2010 und der Angabe „***StGem***, ***Adr.0***“ im Firmenstempel sowie der Orts- und Datumsangabe „***StGem***, am 25.06.2010“.

In vorliegenden E-Mail-Nachrichten (vom 27. Oktober 2009 und vom 3. Dezember 2009) ist ebenfalls die Anschrift ***Adr.0*** in ***StGem*** mit Mailadresse, Telefon- und Fax-Nummer angeführt.

Die im Jahr 2004 errichtete Betriebsstätte in der Stadtgemeinde ***StGem***, ***Adr.0***, war ca. 70 m² groß und umfasste zusätzlich auch ein Lager.

Im Jahr 2007 wurde die Niederlassung in der ***Bf1*** errichtet und am 9. Jänner 2008 bei der Bezirkshauptmannschaft ***Bzrk1*** als weitere Betriebsstätte angemeldet. Es handelte sich dabei um ein ca. 15 m² großes Büro im Wohnhaus des Herrn ***NL***, in dem neben dem genannten Niederlassungsleiter ca. einmal monatlich auch Frau Mag. ***SB*** für statistische Arbeiten und die Archivierung von Akten tätig war.

Die aus den Arbeitslöhnen der genannten Dienstnehmer resultierende Kommunalsteuer wurde an die Gemeinde ***Gem*** abgeführt.

Im Jahr 2013 wurden die Standorte in ***Gem*** und ***StGem*** wieder geschlossen.

In einer schriftlichen Vereinbarung zwischen der ***A-GmbH*** und der ***Bf1*** vom 11. Jänner 2008 ist u.a. festgehalten, dass die ***Bf1*** der ***A-GmbH*** für die Betriebsansiedelung eine Förderung in Höhe von 40 % der jeweils rechtzeitig erklärten und rechtzeitig bezahlten Kommunalsteuer erstattet.

Hauptkundin der ***A-GmbH*** war die ***B-GmbH*** (nachfolgend auch: ***B-GmbH***), die in der Stadtgemeinde ***StGem*** ein Produktionswerk betreibt. Die ***A-GmbH*** versorgte dieses Unternehmen im hier maßgeblichen Zeitraum mit Leihpersonal. Die Betreuung der an die ***B-GmbH*** verliehenen Arbeitskräfte erfolgte durch nichtselbständig beschäftigte Büro-Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der ***A-GmbH*** am Standort in ***StGem***. Die aus diesen Arbeitslöhnen resultierende Kommunalsteuer wurde an die Stadtgemeinde ***StGem*** abgeführt.

In der zentralen Betriebsstätte in ***Ort2***, wo auch die unternehmensstrategischen Entscheidungen getroffen wurden, waren die beiden Geschäftsführer sowie eine Sekretärin tätig. Die aus diesen Tätigkeiten resultierende Kommunalsteuer wurde an die Stadtgemeinde ***Ort2*** abgeführt.

Die Stadtgemeinde ***StGem*** beauftragte den Gemeindebund ***** zu einer Kommunalsteuerprüfung. Der Gemeindebund ***** kam in seinem Zwischenbericht vom 13. November 2017 zu dem Ergebnis, dass die seitens der ***A-GmbH*** an die ***B-GmbH***

verliehenen Mitarbeiter für die ersten sechs Monate nicht wie bisher der ***Bf1***, sondern der Betriebsstätte der diesbezüglich tatsächlich heheberechtigten Stadtgemeinde ***StGem*** zuzuordnen seien.

Das Finanzamt schloss sich diesen Feststellungen an und erließ die angefochtenen Bescheide, wonach die Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen für die Arbeitslöhne der von der ***A-GmbH*** an die ***B-GmbH*** verliehenen Arbeitskräfte für die ersten sechs Monate von der ***Bf1*** weg an die Stadtgemeinde ***StGem*** zugeordnet wurden. Nach den ersten sechs Monaten führte die ***A-GmbH*** die Kommunalsteuer für diese Arbeitslöhne an die Stadtgemeinde ***StGem*** ab.

Die in der Betriebsstätte in der Stadtgemeinde ***StGem*** beschäftigten DienstnehmerInnen der ***A-GmbH*** führten die Mitarbeiterbetreuung durch. Die Betreuung der verliehenen Arbeitskräfte durch die ArbeitnehmerInnen der ***A-GmbH*** erfolgte entweder von ihrem Büro in ***StGem***, ***Adr.0***, aus oder vor Ort in den Räumlichkeiten der ***B-GmbH*** als Beschäftigter.

Demnach wurden auch Anliegen der Leiharbeitskräfte bei Problemen vor Ort im Beschäftigerbetrieb, telefonisch oder im Büro in ***StGem*** entgegengenommen und behandelt.

Bewerbungsgespräche fanden in der Niederlassung ***StGem***, in Ausnahmefällen für Fachkräfte auch im Büro in ***Gem*** statt. Die im Büro in ***StGem*** tätigen Mitarbeiter der ***A-GmbH*** unterfertigten die Dienstverträge mit den Leiharbeitskräften, händigten diese aus und erstellten die Überlassungsmitteilungen, wobei die entsprechenden Formulare von der Zentrale in ***Ort2*** vorgegeben waren und im Büro in ***StGem*** etwa mit den persönlichen Daten der Leiharbeitskräfte ergänzt wurden. Die Einstufung in den Kollektivvertrag, die Bearbeitung von Urlaubsansuchen, Krankmeldungen, von Ansuchen um Zeitausgleich oder Gehaltsvorschüssen der Leiharbeitskräfte, deren Genehmigung teilweise dem Niederlassungsleiter vorbehalten war, erfolgte im Büro in ***StGem***.

Kündigungsgespräche und Wiedereinstiegszusagen wurden durch die Niederlassung der ***A-GmbH*** in ***StGem*** abgewickelt, wo auch die Rechnungen an den Beschäftigerbetrieb, die ***B-GmbH***, anhand der für die überlassenen Arbeitskräfte erfassten Arbeitsstunden erstellt wurden.

Die Archivierung von Unterlagen (z.B. der Dienstverträge) erfolgte sowohl in der Betriebsstätte in ***StGem*** als auch im Büro in ***Gem***.

Die Lohnverrechnung der ***A-GmbH*** war im Streitzeitraum an eine in ***Ort2*** ansässige Steuerberatungskanzlei ausgelagert, die auch die Auszahlung der Arbeitslöhne veranlasste. Die Arbeitszeiterfassung für die Leiharbeitskräfte erfolgte im Beschäftigerbetrieb, der die entsprechenden Daten an die für die Lohnverrechnung zuständige Steuerberatungskanzlei elektronisch übermittelte. Die administrativen Tätigkeiten zur Vorbereitung der Lohnverrechnung und der Meldungen an die Sozialversicherung erfolgten im Büro der ***A-GmbH*** in ***StGem***.

2. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht hat Beweis erhoben durch Einsichtnahme in die von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten und in die von den Verfahrensparteien vorgelegten Unterlagen, durch Einvernahmen der nachstehend angeführten Zeugen sowie durch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. April 2024 und 19. September 2024.

Der unter Punkt 1. dargestellte, entscheidungswesentliche Sachverhalt ergab sich aus dem abgeführten Beweisverfahren, insbesondere aus den nachstehend angeführten Beweismitteln.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Im Abgabenverfahren dürfen auch Beweismittel verwendet werden, die andere Behörden erhoben haben. Eine unmittelbare Beweisaufnahme ist im Abgabenverfahren nicht erforderlich (Ritz, BAO⁷, § 183 Rz 1 mwN).

Im Zwischenbericht über die Kommunalsteuer-Nachschau des Gemeindebundes ***** vom 13. November 2017, GZ: ***GZ***-, ist unter Punkt 4. a) festgehalten, dass die Mitarbeiter, die bei der ***B-GmbH*** und bei ***D-GmbH*** beschäftigt waren, von der Betriebsstätte ***StGem*** aus betreut wurden.

Der Geschäftsführer der ***A-GmbH***, Herr ***GF*** gab im Rahmen der Nachschau bei einer Besprechung am 4. Juli 2017 an, dass die Dienstnehmer grundsätzlich eine engere Beziehung zur Betriebsstätte in ***StGem*** gehabt hätten und in ***Gem*** nur die Überlassungsverträge unterzeichnet worden seien.

Nach den Angaben von Frau ***MP*** (vormals ***MS***), einer Beschäftigten der ***A-GmbH*** am Standort in ***StGem***, ***Adr.0***, anlässlich ihrer Zeugeneinvernahme am 23. Oktober 2019 durch den ehemaligen Stadtdirektor der Stadtgemeinde ***StGem*** (Niederschrift GZ: ***GZ*****) sei sie von ca. 2008 bis zum Betriebsschluss der ***A-GmbH*** im Frühjahr 2013 ausschließlich im Büro in ***StGem*** tätig gewesen. Ihr Aufgabenbereich sei gewesen: Stundenabrechnungen für die Kunden, Hauptkunde: Fa. ***B-GmbH*** ***StGem***, daneben ***D-GmbH***, ***Ort4***, ***XY*** ***StGem*** u. a. sowie die Krankenstandsverwaltung und Mitarbeiterbetreuung. Während ihrer Dienstzeit seien drei Dienstnehmerinnen im Büro in ***StGem*** gewesen. Frau Mag. ***JH*** sei die einzige gewesen, die manchmal im Monat im Büro ***Gem*** anwesend war. Während ihrer gesamten Tätigkeit bei der ***A-GmbH*** sei sie ein einziges Mal mit Herrn ***NL*** im Büro in ***Gem*** gewesen. Bei diesem Besuch habe Herr ***NL*** ihr und Frau Mag. ***JH*** sein Wohnhaus und das darin befindliche Büro gezeigt, sie habe dabei keine dienstlichen Aufgaben zu erfüllen gehabt. Ein Raum im Wohnhaus von Herrn ***NL*** sei als Büro eingerichtet gewesen (Schreibtisch, PC, Drucker, Kopierer usw.). Die von der ***A-

GmbH*** betreuten Dienstnehmer hätten Kontakt zum Büro in ***StGem*** gehabt. Ihr sei nicht bekannt, ob jemals ein von der ***A-GmbH*** betreuter Dienstnehmer im Büro ***Gem*** anwesend gewesen sei.

Frau Mag. ***JH*** gab anlässlich ihrer Zeugeneinvernahme am 23. Oktober 2019 durch den ehemaligen Stadtamtsdirektor der Stadtgemeinde ***StGem*** (Niederschrift GZ: ***GZ*****) an, dass sie ihre Tätigkeit als Beschäftigte der ***A-GmbH*** von ca. 2007 bis ca. 2011 ausgeübt habe. Ihr Aufgabenbereich sei gewesen: Abwicklung der Personaleinstellungen (Bewerbungsgespräche bis zum Dienstvertrag, Anmeldung über das Steuerberatungsbüro), Kundenbetreuung im Außendienst, hauptsächlich ***D-GmbH*** sowie ***Ort4***, ***YZ***, ***Ort9***, ***B-GmbH***, ***StGem*** und ***XY*** ***StGem***, weiters die Rechnungslegung an die Kunden.

Ihr Arbeitsplatz sei hauptsächlich in ***StGem***, ***Adr.0***, gewesen. Das Büro in ***Gem*** sei erst wesentlich später nach ihrem Dienstbeginn 2007 eingerichtet worden. Der genaue Zeitpunkt sei ihr nicht mehr rememberlich. Sie sei ca. einmal im Monat im Büro ***Gem*** anwesend gewesen, dies zur Aktenablage sowie für statistische Arbeiten. Ein Kontakt mit Arbeitnehmern habe in ***Gem*** nicht stattgefunden; die Bewerbungsgespräche, Unterschreiben der Dienstverträge u. a. hätten im Büro in ***StGem***, ***Adr.0***, stattgefunden. Die Betreuung der Dienstnehmer der ***A-GmbH*** (Abwicklung der Anstellung, Dienstverträge, Urlaubs-, Krankenstandsmeldungen u. a.) sei im Büro in ***StGem*** erfolgt. Zudem sei sie im Außendienst als Mitarbeiterbetreuerin einmal pro Woche direkt in den Kundenfirmen anwesend gewesen, z.B. ***D-GmbH***, ***Ort4***, ***YZ***, ***Ort9***. Die Mitarbeiter der Fa. ***B-GmbH*** seien ins Büro ***StGem*** gekommen.

Ein Raum im Wohnhaus von Herrn ***NL*** in ***Gem*** sei als Büro eingerichtet worden (Schreibtisch, PC, Drucker, Akten usw.). Die engere Beziehung der Dienstnehmer der ***A-GmbH*** habe zum Büro in ***StGem*** bestanden.

Frau Mag. ***JH*** wurde durch das Bundesfinanzgericht ein weiteres Mal als Zeugin schriftlich einvernommen und gab am 9. September 2024 Folgendes schriftlich zu Protokoll: Sie sei im Zeitraum 2007 bis 2011 für die ***A-GmbH*** tätig gewesen. Ihr Aufgabenbereich sei gewesen: Recruiting Außendienst, Mitarbeiterbetreuung Fa. ***D-GmbH***, ***YZ***, ***B-GmbH***, ***XY***; Vorbereitung Lohnverrechnung; Rechnungslegung ***D-GmbH***, ***YZ***; Dienstverträge; Vorbereitung der Anmeldungen zur Sozialversicherung.

Ihre Angaben in der Einvernahme am 23. Oktober 2019 durch die Stadtgemeinde ***StGem*** (OAR ***StADir***), Niederschrift ZI. ***GZ*****, seien korrekt protokolliert worden und sie wolle diese Angaben nicht mehr ergänzen. Zum Außenauftritt der Niederlassung in ***Gem*** gab sie an, dass sie sich an Hinweisschilder nicht erinnern könne. Die Anschrift habe es auf einem Firmenstempel und auf Dienstverträgen gegeben. Das Büro in ***StGem*** sei durch Beschilderungen deutlich erkennbar gewesen. Die Anschrift sei auf dem Briefpapier und auf dem Firmenstempel angeführt worden. Bei Stellenausschreibungen

sei zu Beginn jedenfalls die Anschrift in ***StGem*** angegeben gewesen. Sie könne sich nicht mehr erinnern, ob später auch die Anschrift ***Gem*** angeführt worden sei. Es sei unterschiedlich gewesen, wie viele Mitarbeiter in den Büros in ***StGem*** bzw. ***Gem*** beschäftigt gewesen seien, zwischen drei und fünf, jedoch sei sie sich nicht mehr sicher. An konkrete Zielvorgaben der Zentrale der ***A-GmbH*** in ***Ort2*** könne sie sich nicht erinnern. Ihr sei auch nicht bekannt, ob es Anordnungen oder Weisungen an die an die ***B-GmbH*** verliehenen Arbeitskräfte durch Mitarbeiter der ***A-GmbH*** in ***StGem*** oder in ***Gem*** gegeben habe. Als administrative Tätigkeiten, die in der Niederlassung ***StGem*** durchgeführt worden seien, führte die Zeugin (ergänzend bzw. abweichend zur Niederschrift der Stadtgemeinde ***StGem*** vom 23. Oktober 2019) die Vorbereitung der Lohnverrechnung an. Zu weiteren administrativen Tätigkeiten, die in der Niederlassung ***Gem*** durchgeführt worden seien, wurden keine Angaben gemacht.

Auf die Frage, ob Fach- und Führungskräfte einerseits und sonstige Produktionsmitarbeiter andererseits ihren Wahrnehmungen nach in unterschiedlichen Niederlassungen betreut worden seien, gab Frau Mag. ***JH*** an, dass die Mitarbeiter der Fa. ***D-GmbH*** und ***YZ*** und teilweise auch ***XY*** von ihr vor Ort betreut worden seien, der Rest sei in ***StGem*** betreut worden.

Die Dienstverträge für die Leiharbeitskräfte seien in ***StGem*** erstellt worden. Es habe eine Vorlage gegeben, sie wisse jedoch nicht, ob diese von der Zentrale in ***Ort2*** vorgegeben worden sei. Die An- und Abmeldungen zur Sozialversicherung seine durch die Lohnverrechnung in ***Ort2*** erfolgt, vorbereitet worden seien diese in ***StGem***. Die Einstufung der an die ***B-GmbH*** verliehenen Arbeitskräfte in den Kollektivvertrag sei in ***StGem*** erfolgt. Die Löhne seien von der Firma ***B-GmbH*** übermittelt wurden und im Büro eingestuft worden. Am Beginn ihrer Tätigkeit sei Arbeitskleidung in ***StGem*** ausgegeben worden, dies sei später in die jeweiligen Firmen verlagert worden. Die Bearbeitung von Urlaubsansuchen, von Ansuchen um Zeitausgleich oder Gehaltsvorschüsse der an die ***B-GmbH*** verliehenen Arbeitskräfte sei durch eine Kollegin in ***StGem*** erfolgt. Bei höheren Gehaltsvorschüssen sei Rücksprache mit Herrn ***NL*** gehalten worden. Sommerurlaube seien von den Abteilungsleitern der ***B-GmbH*** genehmigt und an die ***A-GmbH***-Mitarbeiterinnen weitergeleitet worden. Andere Urlaube seien von Arbeitskolleginnen im Büro der ***A-GmbH*** genehmigt worden. Anliegen der an die ***B-GmbH*** verliehenen Arbeitskräfte bei Problemen mit dem Beschäftiger seien vor Ort (Außendienst), telefonisch oder im Büro in ***StGem*** entgegengenommen worden. Unterlagen seien sowohl in ***StGem*** als auch in ***Gem*** archiviert worden. Die Rechnungslegung an die ***B-GmbH*** sei in ***StGem*** erfolgt. Kündigungen seien meistens von Kolleginnen im Büro in ***StGem*** durchgeführt worden. Auf die Frage, ob die administrativen Tätigkeiten betreffend die Fach- und Führungskräfte einerseits und die sonstigen Produktionsmitarbeiter andererseits in verschiedenen Niederlassungen, etwa hinsichtlich der Fach- und Führungskräfte in ***Gem*** und hinsichtlich der sonstigen Produktionsmitarbeiter in ***StGem*** erfolgt seien, gab die Zeugin an, dass dies

hauptsächlich in ***StGem*** geschehen sei, ansonsten teilweise vor Ort - Fa. ***D-GmbH*** und ***YZ***. Die Überlassungsmitteilungen für die an die ***B-GmbH*** verliehenen Dienstnehmer seien in ***StGem*** erstellt worden.

Nach den übereinstimmenden Angaben von an die ***B-GmbH*** verliehenen Produktionsmitarbeitern bzw. Ferialmitarbeitern der ***A-GmbH*** anlässlich deren Zeugeneinvernahmen am 14. und 15. Oktober 2019 durch den ehemaligen Stadtdirektor der Stadtgemeinde ***StGem*** (Niederschriften ***TS*** vom 14.10.2019, ***MB*** vom 14.10.2019, ***KV*** vom 15.10.2019, ***OS*** vom 15.10.2019, ***KT*** vom 15.10.2019 und ***JP*** vom 15.10.2019, GZ: ***GZ*****) habe nur zum Büro in ***StGem*** Kontakt bestanden und sei den befragten Zeugen nicht bekannt gewesen, dass die ***A-GmbH*** in ***Gem*** ein Büro betrieben habe.

Der pensionierte Stadtdirektor der Stadtgemeinde ***StGem***, Herr ***StADir***, gab bei seiner Einvernahme als Zeuge im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 23. April 2024 im Wesentlichen an, dass sich seine Tatsachenwahrnehmungen auf die Einvernahme der oben genannten Produktions- bzw. Ferialmitarbeiter beschränken würden und er selbst unmittelbar keine sachverhaltserheblichen Tatsachen wahrgenommen habe, die auf eine organisatorische oder wirtschaftliche Verbundenheit der Leiharbeitskräfte der ***A-GmbH*** zu den Standorten in ***StGem*** bzw. ***Gem*** schließen lassen würden.

Auch die Amtsleiterin der ***Bf1***, Frau ***AL***, sagte bei ihrer Einvernahme als Zeugin in der mündlichen Verhandlung am 19. September 2024 aus, unmittelbar selbst keine solchen sachverhaltserheblichen Tatsachen wahrgenommen zu haben.

Der Leiter der ***A-GmbH***-Standorte in ***StGem*** und ***Gem***, Herr ***NL***, bestätigte bei seiner Einvernahme als Zeuge im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 23. April 2024 im Wesentlichen die Angaben von Frau Mag. ***JH*** sowie von Frau ***MP***, wonach die Betreuung der an die ***B-GmbH*** verliehene Arbeitskräfte entweder vom Büro in der ***Adr.0*** in ***StGem*** aus oder vor Ort in den Räumlichkeiten der ***B-GmbH*** erfolgt sei, die Dienstverträge im Büro in ***StGem*** oder direkt am Arbeitsplatz unterfertigt und ausgehändigt worden seien, Urlaubsansuchen, Ansuchen um Zeitausgleich oder um Gehaltsvorschüsse in ***StGem*** bearbeitet und erledigt worden seien, Krankmeldungen von ***B-GmbH*** an das Büro in ***StGem*** erfolgt seien und dort protokolliert worden seien, die Arbeitszeiterfassung der Leiharbeitskräfte im ***StGem*** der ***B-GmbH*** erfolgt sei und zum Abrechnungszeitpunkt die Daten elektronisch direkt an eine Steuerberatungskanzlei in ***Ort2***, an die auch die Lohnverrechnung ausgelagert gewesen sei und die die Auszahlung der Arbeitslöhne veranlasst habe, übermittelt worden seien, die Rechnungslegung an die Beschäftigerunternehmen anhand der erfassten Stunden im Büro in ***StGem*** erfolgt sei und die unternehmensstrategischen Entscheidungen in der Zentrale in ***Ort2*** getroffen worden seien.

Der Zeuge gab auch an, dass Bewerbungsgespräche mit Fach- und Führungskräften zur

Wahrung der Anonymität der Bewerber im Büro in ***Gem*** durchgeführt worden seien. Dabei habe man auf einen ordentlichen Außenauftritt Wert gelegt und es seien in einer gastfreundlichen Atmosphäre die Grundzüge der zukünftigen Tätigkeiten der Fach- und Führungskräfte erklärt worden. Es habe auch verdeckte Betriebsführungen bei ***B-GmbH*** gegeben.

Auf entsprechende Nachfrage des Vertreters der Stadtgemeinde ***StGem*** erklärte der Zeuge, dass es eine Ausnahme gewesen sei, dass Facharbeiter in ***Gem*** gewesen seien.

Die beschwerdeführende ***Bf1*** führte als Beweismittel die in einem Aktenvermerk vom 28. Mai 2019 von ihr festgehaltenen (und unter Punkt I. - Verfahrensgang - bereits zitierten) Angaben des als Auskunftsperson befragten Niederlassungsleiters Herrn ***NL*** sowie die beim Finanzamt am 4. Dezember 2018 eingelangte (und unter Punkt I. - Verfahrensgang - ebenfalls bereits zitierte) weitere Stellungnahme der ***Bf1***, vertreten durch den damaligen Bürgermeister ***BGM***, ins Treffen.

Dem genannten Aktenvermerk vom 28. Mai 2019 zufolge sei ab Ende 2007 insbesondere die Rekrutierung und Lenkung von qualifizierten, vom Auftraggeber angeforderten Zeitarbeitskräften über die Niederlassung ***Gem*** geführt worden. In der Niederlassung ***Gem*** seien ab Ende 2007 die strategische Planung, der Ressourceneinsatz, das Managen der Bewerber, der Aufbau und der Rückbau des Zeitarbeitspersonals angesiedelt gewesen. Mit der Gründung der Niederlassung ***Gem*** hätten sich die erwähnten Tätigkeiten von ***A-GmbH*** ***StGem*** in das dann führende „Headquarter ***Gem***“ verlagert. ***B-GmbH*** hätte einen hohen Arbeitskräftebedarf gehabt, der professionell über ***A-GmbH*** ***Gem*** bedient worden sei. Die Niederlassung ***Gem*** sei als zentrale Drehscheibe gegründet und geführt worden. Die Personalverrechnung, Krankmeldungen, Urlaubsmeldungen und weitere laufende administrative Tätigkeiten seien, soweit sie nicht über die Niederlassung ***Gem*** in der neben dem Niederlassungsleiter auch eine vollzeitbeschäftigte Mitarbeiterin tätig gewesen sei, geführt worden, an die ***** in ***Ort2*** ausgelagert worden. Das Angebot und der ursprüngliche Arbeitskräfteüberlassungsvertrag mit ***B-GmbH*** seien 2005 noch über die Niederlassung ***StGem*** abgeschlossen worden. Ab Ende 2007 seien die weiteren diesbezüglichen Vereinbarungen (Nachtragsofferte aufgrund kollektivvertraglicher Änderungen etc.) vom Niederlassungsleiter über die Niederlassung ***Gem*** abgewickelt worden, dies unbeschadet der Tatsache, dass laut Zuteilungsbescheiden November 2007 bis Dezember 2013 des Finanzamtes ***Ort2*** der Firmenstempel und die Signatur der Niederlassung ***StGem*** verwendet worden seien. Eine Beziehung der bei ***B-GmbH*** von Ende November 2007 bis Ende 2013 eingesetzten Zeitarbeitskräfte zur Niederlassung in ***StGem*** habe zwar bestanden, die ungleich engere Beziehung dieser Zeitarbeitskräfte aber zur Niederlassung in ***Gem*** bestanden, wo der Niederlassungsleiter „seinen Sitz“ gehabt habe.

In der Stellungnahme an das Finanzamt vom 4. Dezember 2018 führte der damalige Bürgermeister der Beschwerdeführerin aus, dass vom Büro des Geschäftsstellenleiters in ***Gem*** aus alle personellen (Neuaufnahmen) wie betrieblich strategischen Entscheidungen getroffen worden seien. Der Geschäftsleiter habe sein persönliches Büro in ***Gem***, wo er auch eine Arbeitskraft beschäftige. Alle Neuaufnahmen seien ausschließlich über dieses Büro aufgenommen worden und von ***Gem*** aus den jeweiligen Firmen in verschiedenen Gemeinden lt. Arbeitskräfteüberlassungsgesetz überlassen worden. Rein aus Servicegründen gebe es in ***StGem*** ein Servicebüro.

Der Ort der Geschäftsleitung, das sei der Ort, in dem sich die geschäftliche Oberleitung befinde, gelte stets als Betriebsstätte. Als Stätte der Geschäftsleitung komme somit der Ort in Betracht, von dem aus die wesentlichen leitenden Funktionen des Unternehmens ausgehen würden (zitiert nach Fellner, Kurzkommentar zum Kommunalsteuergesetz).

Nach einem persönlichen Besuch habe sich der damalige Bürgermeister vom Büro des Herrn ***NL*** selbst ein Bild machen können. Dieses Büro sei voll ausgestattet gewesen und hätten sich Herr ***NL*** und eine Sekretärin im Raum befunden. Herr ***NL*** habe erklärt, dass er in diesem Büro seine Arbeit als Geschäftsleiter ausübe, gemeinsam mit seiner Sekretärin. Alle wesentlichen strategischen Geschäfte würden von ***Gem*** aus geleitet. In ***StGem*** befinde sich lediglich ein Servicebüro, von wo aus keinerlei unternehmerische Impulse ausgehen würden.

Herr ***NL*** habe die Vorgangsweise über die Abfuhr der Kommunalsteuer geschildert, wobei er für die ersten sechs Monate der Überlassung die Kommunalsteuer an die ***Bf1*** bezahle, da er als Betriebsleiter sein eigenes Büro in ***Gem***, welches die Neuaufnahmen durchführe und von wo aus die Dienstnehmer überlassen würden, unterhalte. Die Büroräume in ***Gem*** seien, soweit für den damaligen Bürgermeister der ***Bf1*** überblickbar, mit den üblichen Büroanlagen ausgestattet, Computer, Kopierer, Internetverbindungen, etc. Aus seiner Sicht habe das Büro einen organisatorischen Managementbetrieb ergeben und er sei der Überzeugung, dass dies als zentrale Geschäftsstelle der Firma ***A-GmbH*** in ***Gem*** errichtet worden sei und nirgendwo sonst. Nach § 29 BAO gelte als Betriebsstätte insbesondere die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befinde. Weitere Kriterien seien u.a., wie ein Firmenstandort nach außen erkennbar sei, etwa durch Firmenschilder an der Fassade oder dergleichen. Am Haus des Herrn ***NL*** sei ein großes Firmenschild angebracht, zudem auch auf der Straße ein Hinweisschild.

Somit sei aus Sicht der ***Bf1*** das Geschäftsleiterbüro in ***Gem*** personell ausgestattet mit dem Betriebsleiter und eine Sekretärin. Zudem sei in ***StGem*** lediglich eine Servicestelle ohne unternehmerischen Einfluss auf die operative und strategische Geschäftsleitung.

Es sei somit die KommSt in den ersten sechs Monaten nach ***Gem*** abzuführen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und dem § 2a BAO zufolge auch das Verwaltungsgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens

nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 9.9.2004, 99/15/0250) ist von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Bei seiner Aussage vor dem Bundesfinanzgericht in der mündlichen Verhandlung am 23. April 2024 stand der als Zeuge einvernommene Leiter der Standorte ***StGem*** und ***Gem*** unter strafrechtlich sanktionierter Wahrheitspflicht.

Soweit seine im Aktenvermerk der ***Bf1*** vom 28. Mai 2019 festgehaltenen Angaben dazu im Widerspruch stehen, wird daher diesen Angaben im Rahmen einer formlosen behördlichen Befragung weniger Gewicht beigemessen.

Dazu kommt, dass im Aktenvermerk vom 28. Mai 2019 vor allem die Aufgaben des Niederlassungsleiters beschrieben werden. Der Umstand, dass dieser seine Tätigkeit überwiegend im Büro in ***Gem*** erledigte und sohin die engere Beziehung zur Niederlassung in ***Gem*** hatte, kommt im Übrigen auch in den angefochtenen Zuteilungsbescheiden zum Ausdruck.

Die Angabe, dass Bewerbungsgespräche mit Fach- und Führungskräften zur Wahrung der Anonymität der Bewerber im Büro in ***Gem*** durchgeführt worden seien, wurden durch den Niederlassungsleiter im weiteren Verlauf der Zeugeneinvernahme am 23. April 2024 wieder relativiert und solche Bewerbungen in ***Gem*** als Ausnahmen bezeichnet. Demgegenüber gab Frau Mag. ***JH*** am 23. Oktober 2019 vor der Stadtgemeinde ***StGem*** an, dass Bewerbungsgespräche im Büro in ***StGem*** erfolgt seien und ein Kontakt mit Arbeitnehmern in ***Gem*** nicht stattgefunden habe.

Das Bundesfinanzgericht hält es daher in freier Beweiswürdigung für wahrscheinlicher, dass tatsächlich nur ausnahmsweise Bewerbungsgespräche im Büro in ***Gem*** stattgefunden haben.

Im Übrigen könnte allein die Durchführung eines Bewerbungsgespräches in ***Gem*** an der Zuordnung eines überlassenen Dienstnehmers zu den Betriebsstätten in ***StGem*** nichts ändern, wenn die übrigen Kriterien für eine organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit des Dienstnehmers zu den letztgenannten Betriebsstätten sprechen.

Gegenstand eines Zeugenbeweises ist es, Auskunft über Wahrnehmungen in tatsächlicher Hinsicht zu geben (vgl. etwa VwGH 1.2.2017, Ra 2016/04/0151).

Vor diesem Hintergrund war auch der an das Finanzamt gerichteten Stellungnahme des damaligen Bürgermeisters der ***Bf1*** vom 4. Dezember 2018 im Vergleich zu den oben angeführten Zeugenaussagen nur ein geringerer Beweiswert zuzubilligen, zumal auch nicht ersichtlich ist, auf welche eigenen Tatsachenwahrnehmungen sich die Angaben des damaligen

Bürgermeisters in dieser Stellungnahme, etwa dass alle Neuaufnahmen über dieses Büro erfolgt seien oder das Büro in ***Gem*** als zentrale Geschäftsstelle bzw. als Ort der Geschäftsleitung der ***A-GmbH*** errichtet worden sei, gründen. Es kann nicht angenommen werden, dass allein aus einer Bürobesichtigung an einem von mehreren Standorten eines Arbeitskräfteüberlassungsunternehmens die stärkste organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit der überlassenen Arbeitskräfte zu einer Betriebsstätte abgeleitet werden kann.

Insbesondere den im Wesentlichen übereinstimmenden Angaben von Frau Mag. ***JH*** im Rahmen ihrer schriftlichen Zeugenaussage vor dem Bundesfinanzgericht vom 9. September 2024, in der sie auch die Richtigkeit ihre Angaben in der Zeugeneinvernahme vom Oktober 2019 vor der Stadtgemeinde ***StGem*** bestätigte, den Angaben von Frau ***MP*** (vormals ***MS*** anlässlich ihrer Zeugeneinvernahme vom 23. Oktober 2019 vor der Stadtgemeinde ***StGem*** sowie den Aussagen des Leiters der ***A-GmbH***-Standorte in ***StGem*** und ***Gem***, Herrn ***NL***, in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 23. April 2024 kommt im vorliegenden Verfahren ein erheblicherer Beweiswert zu als der Stellungnahme des Bürgermeisters der ***Bf1*** vom 4. Dezember 2018. Dies unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die einvernommenen Beschäftigten der ***A-GmbH*** unmittelbar mit der Betreuung der an die ***B-GmbH*** überlassenen Arbeitskräfte und der damit in Zusammenhang stehenden administrativen Tätigkeiten befasst waren.

Zudem war auch den Zeugenaussagen der an die ***B-GmbH*** verliehenen Produktionsmitarbeiter bzw. Ferialmitarbeiter der ***A-GmbH*** anlässlich deren Einvernahmen am 14. und 15. Oktober 2019 durch den ehemaligen Stadtamtsdirektor der Stadtgemeinde ***StGem*** (Niederschriften ***TS*** vom 14.10.2019, ***MB*** vom 14.10.2019, ***KV*** vom 15.10.2019, ***OS*** vom 15.10.2019, ***KT*** vom 15.10.2019 und ***JP*** vom 15.10.2019, GZ: ***GZ*****) ein erheblicher Beweiswert zuzubilligen, da die einvernommenen Personen als unmittelbar betroffene Leiharbeitskräfte ihre Beziehungen zu den ***A-GmbH***-Standorten darstellen konnten.

Die genannten Personen gaben an, dass nur zum Büro in ***StGem*** Kontakt bestanden habe und nicht bekannt gewesen sei, dass die ***A-GmbH*** in ***Gem*** ein Büro betrieben habe.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 2a BAO sah daher das Bundesfinanzgericht im

Rahmen der freien Beweiswürdigung den unter Punkt 1. dargestellten Sachverhalt als erwiesen an.

3. Rechtslage

Die im Beschwerdefall anwendbaren Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes 1993, BGBl. Nr. 819/1993, lauten (auszugsweise):

„Steuergegenstand

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

Betriebsstätte

§ 4. (1) Als Betriebsstätte gilt 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.

[...]

Erhebungsberechtigte Gemeinde

§ 7. (1) 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, so ist die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigten befindet, für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonates erhebungsberechtigt.

[...]

Zerlegung und Zuteilung der Bemessungsgrundlage

§ 10. (1) [...]

(5) Auf Antrag des Steuerschuldners oder einer beteiligten Gemeinde hat das Finanzamt die Bemessungsgrundlage zuzuteilen, wenn zwei oder mehrere Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise für sich in Anspruch nehmen und ein berechtigtes Interesse an der Zuteilung dargetan wird. Der Antrag kann nur bis zum Ablauf von fünfzehn Jahren ab Entstehung der Steuerschuld (§ 11 Abs. 1) gestellt werden. Der Zuteilungsbescheid hat an den Steuerschuldner und die beteiligten Gemeinden zu

ergehen. Auf die Zuteilung finden die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung.

(6) Ist ein Kommunalsteuerbescheid von einem Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Falle der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Zerlegungs oder Zuteilungsbescheides von Amts wegen von der Gemeinde durch einen neuen Kommunalsteuerbescheid zu ersetzen, oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Kommunalsteuerbescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Entstehung der Steuerschuld, Selbstberechnung, Fälligkeit und Steuererklärung

§ 11. (1) Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Lohnzahlungen gewährt, Gestellungsentgelte gezahlt (§ 2 lit. b) oder Aktivbezüge ersetzt (§ 2 lit. c) worden sind. Lohnzahlungen, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen.

(2) Die Kommunalsteuer ist vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monates (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten. Werden laufende Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist die Kommunalsteuer bis zum 15. Februar abzuführen.

(3) Erweist sich die Selbstberechnung des Unternehmers als nicht richtig oder wird die selbstberechnete Kommunalsteuer nicht oder nicht vollständig entrichtet, hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen. Von der Erlassung eines solchen Bescheides ist abzusehen, wenn der Steuerschuldner nachträglich die Selbstberechnung berichtigt.

Eigener Wirkungsbereich der Gemeinde

§ 12. Die in den §§ 5, 10, 11 und 14 geregelten Aufgaben der Gemeinde sind solche des eigenen Wirkungsbereiches.“

4. Rechtliche Beurteilung

Die ***A-GmbH*** führte im strittigen Zeitraum November 2007 bis Dezember 2013 ursprünglich die Kommunalsteuer, die auf die Löhne der von der ***A-GmbH*** an die ***B-GmbH*** überlassenen Arbeitskräfte entfiel, für die ersten sechs Monate an die ***Bf1*** ab. Der Zwischenbericht des Gemeindebundes ***** vom 13. November 2017 kommt zu dem Ergebnis, dass die ***Bf1*** auf die Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 2011 bis 2013 und der daraus resultierenden Kommunalsteuern keinen Anspruch hat. Das Finanzamt folgte dieser Auffassung und teilte in den angefochtenen Bescheiden die darin

näher dargestellten Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen im Zeitraum November 2007 bis Dezember 2013 der Stadtgemeinde ***StGem*** zu.

„Beteiligt“ sind im Kommunalsteuer-Zuteilungsverfahren Gemeinden, die die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage in Anspruch nehmen (Taucher, KommSt, § 10 Rz 5).

Die Stadtgemeinde ***Ort2*** hat keine Ansprüche auf die an die ***B-GmbH*** überlassenen Arbeitnehmer der ***A-GmbH*** entfallenden Bemessungsgrundlagen erhoben. Die Stadtgemeinde ***Ort2*** ist im vorliegenden Zuteilungsverfahren keine über § 78 Abs. 3 BAO beteiligte Gemeinde im Sinne des § 10 Abs. 5 KommStG 1993.

Gegenstand des vorliegenden Zuteilungsverfahrens bildet daher die Frage, welcher der beteiligten Gemeinden - der Stadtgemeinde ***StGem*** oder der ***Bf1*** - die Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen für die Löhne der von der ***A-GmbH*** an die ***B-GmbH*** überlassenen Arbeitskräfte für die ersten sechs Monate im Zeitraum November 2007 bis Dezember 2013 zuzuteilen sind.

Dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 4. Dezember 2023, RV/2100711/2020, lag der Fall zugrunde, dass die Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen zwischen einer Gemeinde mit der zentralen Betriebsstätte und einer Gemeinde mit einem weiteren Standort eines Arbeitskräfteüberlassers strittig war. Da im hier vorliegenden Verfahren jene Gemeinde, in der sich die zentrale Betriebsstätte des Unternehmens befand, nicht involviert ist, ist eine präjudizielle Wirkung der genannten Entscheidung des BFG vom 4. Dezember 2023 für das gegenständliche Beschwerdeverfahren auszuschließen.

Aus den dargelegten Erwägungen kann den Ausführungen der Bf. in der Stellungnahme vom 5. Dezember 2019 an das Finanzamt, wonach der oben zitierten Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes folgend die Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen für die Löhne der von der ***A-GmbH*** an die ***B-GmbH*** überlassenen Arbeitskräfte für die ersten sechs Monate der Stadtgemeinde ***Ort2*** zuzuordnen gewesen wären, nicht gefolgt werden.

Die ***A-GmbH*** war im Bereich der Arbeitskräfteüberlassung bzw. Arbeitnehmergestellung tätig. Die Arbeitsüberlassung ist im Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (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).

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehören zu den Dienstnehmern eines das Personalleasing betreibenden Betriebes nicht nur die in der Verwaltung tätigen Dienstnehmer, sondern auch jene Dienstnehmer, die im Wege des Personalleasings an Dritte überlassen werden (vgl. VwGH 24.2.2004, 98/14/0062, VwGH 13.9.2006, 2002/13/0051 und VwGH 15.9.2016, 2013/15/0262).

Die Hebeberechtigung der Kommunalsteuer für die vom Überlasser an die überlassenen Dienstnehmer ausbezahlten Arbeitslöhne kommt daher nach § 7 Abs. 1 KommStG 1993 grundsätzlich für die ersten sechs Monate jener Gemeinde zu, in der das die Arbeitskräfte überlassende Unternehmen eine Betriebsstätte hat.

Der Begriff der Betriebsstätte ist für den Bereich der Kommunalsteuer eigenständig definiert. Erforderlich ist das Vorhandensein einer ortsgebundenen festen Vorkehrung, über die der Unternehmer dauerhaft verfügen kann.

§ 4 KommStG 1993 erweitert den Betriebsstättenbegriff der §§ 29 und 30 BAO einerseits durch Erfassung aller unternehmerischen Tätigkeiten und andererseits auch dadurch, dass selbst ein bloß „mittelbares“ Dienen der Anlagen oder Einrichtungen für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausreicht, um eine Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes 1993 herbeizuführen. Nicht erforderlich ist, dass die Anlagen oder Einrichtungen im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet wurden. Es genügt, wenn die Örtlichkeit dem Unternehmer für die Zwecke seines Unternehmens zur Verfügung steht. Die Verfügungsmacht kann auch auf unentgeltlicher Überlassung beruhen (vgl. VwGH 26.1.2012, 2008/15/0217 mwH).

Im vorliegenden Fall lagen neben der Zentrale in der Stadtgemeinde ***Ort2*** weitere Betriebsstätten der ***A-GmbH*** vor.

Der Standort der ***A-GmbH*** in ***StGem***, ***Adr.0***, wird auch in den Außenbeziehungen der ***A-GmbH***, etwa im Schriftverkehr (aktenkundig ist ein Angebot vom 6. Juni 2005 oder eine „Zusammenarbeitsvereinbarung Personalbereitstellung“ vom 25. Juni 2010), in E-Mails, im Firmenstempel oder durch eine Beschilderung bestätigt. Das Büro in der Stadtgemeinde ***StGem*** stand der ***A-GmbH*** im hier maßgeblichen Zeitraum zur unmittelbaren betrieblichen Tätigkeit zur Verfügung und erfüllte daher als ortsgebundene feste Vorkehrung, über die der Unternehmer dauerhaft verfügen konnte, solcherart bereits den kommunalsteuerrechtlichen Betriebsstättenbegriff (vgl. VwGH 28.5.2019, Ro 2019/15/0009 mit Hinweis auf Taucher, Kommunalsteuer, § 4 Tz 7).

Im Zusammenhang mit der Überlassung von Dienstnehmern betonte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0051, die Eigenständigkeit des - u.a. durch die Einbeziehung bloß „mittelbar“ der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dienender Anlagen oder Einrichtungen - weiten Betriebsstättenbegriffs des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 und sprach aus, „eine Betriebsstätte des

Arbeitskräfte überlassenden Unternehmens“ sei „nicht bloß dort (...), wo die in der Verwaltung des Überlassers tätigen Dienstnehmer agieren, sondern auch dort, wo die an Dritte überlassenen Dienstnehmer tätig werden, nämlich in der in Betracht kommenden Betriebsstätte des Beschäftigers“.

Eine solche Auslegung des kommunalsteuerrechtlichen Betriebsstättenbegriffs wird nach der Rechtsprechung des VwGH auch dem durch das Kommunalsteuergesetz verfolgten Zweck gerecht, den Lasten, die der Gemeinde durch die Betriebsstätte entstehen, Rechnung zu tragen (vgl. VwGH 27.8.2002, 96/14/0148).

Im Fall der Arbeitskräfteüberlassung wird die faktische Verfügungsmacht über die Anlage oder Einrichtung des Beschäftigers vom die Arbeitskräfte überlassenden Unternehmen durch seine Arbeitskräfte an Ort und Stelle ausgeübt, weil die Arbeitsverrichtung im Unternehmen des Beschäftigers ohne faktischen Zugriff auf dessen Anlagen oder Einrichtungen im Allgemeinen nicht möglich wäre. Dem rechtlichen Element von „Verfügungsmacht“ ist - für den Zweck des weiten Betriebsstättenbegriffes des KommStG 1993 - schon dadurch ausreichend entsprochen, dass das die überlassenen Arbeitnehmer beschäftigende Unternehmen sich mit dem Tätigwerden der Arbeitnehmer des Arbeitskräfteüberlassers in seinen Anlagen und Einrichtungen einverstanden erklärt hat, worauf eine Arbeitskräfteüberlassung in der Regel beruht (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0051).

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 2015, 2012/13/0085, zur Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, heißt es:

„Sowohl § 4 als auch § 10 Kommunalsteuergesetz 1993 stehen unverändert in ihren Stammfassungen in Geltung, und auch die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2001 eingeführten Bestimmungen für Fälle der Arbeitskräfteüberlassung geben keinen Anlass zu einer anderen Auslegung des § 4 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 im Zusammenhang mit Arbeitskräfteüberlassungen. Dass bei der Regelung der Erhebungsberechtigung in zweifacher Weise Besonderes angeordnet wird, nämlich einerseits durch die von der "Wirtschaft" gewünschte Frist und andererseits durch die "Vereinfachungsmaßnahme" des Abstellens auf den Ort der Unternehmensleitung des Beschäftigers, wobei der Überlasser Steuerschuldner bleibt, spricht nicht dagegen, dass dieser nach den Maßstäben des § 4 Abs. 1 leg. cit. im Sinne einer so verstandenen "Mittelbarkeit" auch am Ort der Beschäftigung eine kommunalsteuerrechtliche Betriebsstätte hat (vgl. allgemein zur Auslegung des kommunalsteuerrechtlichen Betriebsstättenbegriffs auch für Streitjahre ab 2002 den Verweis auf das Erkenntnis vom 13. September 2006 im Erkenntnis vom 26. Jänner 2012, 2008/15/0217).“

Nach den dargestellten Maßstäben des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 kann somit auch am Ort der Beschäftigung eine kommunalsteuerrechtliche Betriebsstätte liegen. Die Einbeziehung von bloß „mittelbar der unternehmerischen Tätigkeit dienenden“ Einrichtungen in den Betriebsstättenbegriff des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 ändert jedoch nichts daran, dass auch in

diesem Fall die allgemeinen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte zu prüfen sind. Erforderlich ist auch hierfür das Vorhandensein einer ortsgebundenen festen Vorkehrung, über die der Unternehmer dauerhaft verfügen kann (vgl. VwGH 28.5.2019, Ro 2019/15/0009).

Durch die Arbeitsverrichtung der Leiharbeitskräfte der ***A-GmbH*** im Produktionsbetrieb der ***B-GmbH*** in ***StGem*** kann sohin vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung des VwGH auch das Vorliegen einer weiteren mittelbaren Betriebsstätte der ***A-GmbH*** im Produktionsbetrieb der ***B-GmbH*** in der Stadtgemeinde ***StGem*** angenommen werden.

Bei Vorhandensein mehrerer Betriebsstätten sind die Dienstnehmer (bzw. die Arbeitslöhne) nach den tatsächlichen Verhältnissen jener Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die stärkste organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit besteht (vgl. VwGH 10.9.2020, Ro 2019/15/0178, Rz 24 mit Verweis auf VwGH 28.5.2019, Ro 2019/15/0009 und Platzer, Kommunalsteuerbetriebsstätte und Arbeitskräfteüberlassung, SWK 9/2017, 501ff; VwGH 26.1.2012, 2008/15/0217; VwGH 10.11.1995, 92/17/0292).

Faktoren, die für die Beurteilung, zu welcher Betriebsstätte die engeren ständigen Beziehungen bestehen, in Betracht zu ziehen sind, sind beispielsweise das Weisungsverhältnis und die Versorgung mit Arbeitsmaterial und Geräten, das Vorhandensein eines Arbeitsplatzes, die Beziehungen zu den sonst tätigen anderen Dienstnehmern und das regelmäßige Aufsuchen einer Geschäftsstelle. Es ist zu beurteilen, wo sich die Haupttätigkeit vollzieht und sich demnach der Mittelpunkt der Tätigkeit befindet (vgl. wiederum Platzer, Kommunalsteuerbetriebsstätte und Arbeitskräfteüberlassung, SWK 9/2017, 501ff).

Am Standort in ***Gem*** war im Streitzeitraum der Niederlassungsleiter sowie ca. einmal im Monat für Archivierungen und statistische Arbeiten eine weitere Dienstnehmerin tätig. Die in der Betriebsstätte in der Stadtgemeinde ***StGem***, ***Adr.0***, beschäftigten Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer der ***A-GmbH*** betreuten das an die ***B-GmbH*** verliehene Personal. Die Betreuung erfolgte entweder vom Büro in der ***Adr.0*** in ***StGem*** aus oder vor Ort in den Räumlichkeiten der ***B-GmbH*** als Beschäftiger. Facharbeiter wurden teilweise vom Niederlassungsleiter ebenfalls in den Räumlichkeiten des Beschäftigerbetriebes in ***StGem*** betreut.

Anliegen der Leiharbeitskräfte bei Problemen vor Ort im Beschäftigerbetrieb wurden telefonisch oder im Büro in ***StGem*** entgegengenommen und behandelt. Bewerbungsgespräche fanden in der Niederlassung ***StGem***, in Ausnahmefällen für Fachkräfte auch im Büro in ***Gem*** statt. Die im Büro in ***StGem*** tätigen Mitarbeiter der ***A-GmbH*** unterfertigten die von der Zentrale in ***Ort2*** vorgegebenen Dienstverträge mit den Leiharbeitskräften und händigten diese aus. Die Bearbeitung von Urlaubsansuchen, Krankmeldungen oder Ansuchen um Zeitausgleich erfolgte im Büro in ***StGem***, wo auch die Rechnungen an den Beschäftigerbetrieb, die ***B-GmbH***,

anhand der für die überlassenen Arbeitskräfte erfassten Arbeitsstunden erstellt wurden. Die Archivierung von Unterlagen (z.B. der Dienstverträge) erfolgte sowohl in der Betriebsstätte in ***StGem*** als auch im Büro in ***Gem***. Die administrativen Tätigkeiten zur Vorbereitung der an eine Steuerberatungskanzlei in ***Ort2*** übertragenen Lohnverrechnung sowie die administrativen Vorbereitungsarbeiten für die Meldungen an die Sozialversicherung erfolgten ebenfalls im Büro der ***A-GmbH*** in ***StGem***.

Das Büro der ***A-GmbH*** in ***StGem*** war somit Anlaufstelle für die wesentlichen organisatorischen Anliegen der an die ***B-GmbH*** verliehenen Arbeitskräfte. Auch wenn in Ausnahmefällen in ***Gem*** Bewerbungsgespräche mit Facharbeitern stattfanden, kommt die organisatorische Verbundenheit der überlassenen Arbeitskräfte zum Standort in ***StGem*** durch die dort durchgeführten administrativen Tätigkeiten wesentlich stärker zum Ausdruck, als durch die im Büro in ***Gem*** erfolgten Archivierungstätigkeiten und statistischen Arbeiten.

Eine engere wirtschaftliche Verbundenheit der Leiharbeitskräfte besteht zu jener Betriebsstätte, in der über das wirtschaftliche Fortkommen der Arbeitskräfte entschieden wird. Nach der vorliegenden Sachlage erfolgte die Einstufung in den Kollektivvertrag sowie die Bearbeitung von Ansuchen um Gehaltsvorschüsse, deren Genehmigung teilweise auch dem Niederlassungsleiter vorbehalten war, im Büro der ***A-GmbH*** in ***StGem***. Kündigungsgespräche und Wiedereinstiegszusagen wurden ebenfalls durch die Niederlassung der ***A-GmbH*** in ***StGem*** abgewickelt.

All dies zeigt, dass in den strittigen Jahren die überlassenen Dienstnehmer der ***A-GmbH*** zu den Betriebsstätten in ***StGem***, nämlich zur Filialbetriebsstätte in der ***Adr.0***, wo die in der Verwaltung der ***A-GmbH*** tätigen Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer agierten, sowie zur mittelbaren Betriebsstätte im Beschäftigterbetrieb, wo die überlassenen Dienstnehmer der ***A-GmbH*** tätig waren, eine engere ständige Beziehung bestand als zum Standort in ***Gem*** und die Dienstnehmer (bzw. die Arbeitslöhne) nach den tatsächlichen Verhältnissen den in der Stadtgemeinde ***StGem*** gelegenen Betriebsstätten der ***A-GmbH*** zuzuordnen sind, weil sich auch die Haupttätigkeit dort vollzog und sich demnach der Mittelpunkt der Tätigkeit dort befand und daher zu diesen Betriebsstätten im Vergleich zum Standort ***Gem*** eine stärkere organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit bestand.

Die an die ***B-GmbH*** überlassenen Dienstnehmer der ***A-GmbH*** (bzw. die Arbeitslöhne) sind daher nach den damaligen tatsächlichen Verhältnissen den in der Stadtgemeinde ***StGem*** gelegenen Betriebsstätten der ***A-GmbH*** zuzuordnen. Das Finanzamt hat somit zu Recht die auf die Dienstnehmer bzw. Leiharbeitskräfte (ausgenommen Herrn ***NL*** und Frau Mag. ***JH***) entfallenden Bemessungsgrundlagen für die Kommunalsteuer hinsichtlich der Zeiträume von November

2007 bis Dezember 2013 den in der Stadtgemeinde ***StGem*** gelegenen Betriebsstätten der ***A-GmbH*** zugeordnet.

Dass die in einer Bescheidbeilage dargestellte Berechnung der Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen durch das Finanzamt unrichtig wäre, wurde seitens der Verfahrensparteien nicht behauptet. Für die Monate November und Dezember 2007 erfolgte keine Änderung zu den bisher erklärten Bemessungsgrundlagen. Insoweit konnte die Bf. daher durch die für diese Zeiträume vorgenommene Zuteilung auch nicht beschwert sein. In Ermangelung entsprechender monatlicher Daten konnten die Bemessungsgrundlagen jedoch nur für das gesamte Jahr 2007 angegeben werden.

Liegt ein bereits rechtskräftig abgeschlossenes Verfahren vor, ist auf Grund des Wiederholungsverbots bzw. des Prozesshindernisses der entschiedenen Sache (res iudicata) eine neuerliche Entscheidung nicht zulässig (vgl. VwGH 9.12.2020, Ra 2016/08/0059; VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0114; VwGH 28.4.2017, Ra 2017/03/0027; VwGH 24.5.2016, Ra 2016/03/0050, u.v.a.). Lediglich der Umstand, dass eine in der Vergangenheit durchgeführte GPLA-Prüfung die Zuordnung der Bemessungsgrundlagen für die Kommunalsteuer zu Betriebsstätten der ***A-GmbH*** mangels Prüfungsgegenstand unbeanstandet ließ, hinderte aber das Finanzamt nicht, die angefochtenen Bescheide zu erlassen. Dem Einwand der „entschiedenen Sache“ kommt daher keine Berechtigung zu.

Die Bf. bringt zum zeitlichen Anwendungsbereich des § 4 Abs. 3 KommStG 1993 (Punkt 3.2. des Vorlageantrages) zusammengefasst vor, dass der kommunalsteuerrechtliche Betriebsstättenbegriff durch die mit der Novelle BGBl 117/2016 eingefügte und ab 1. Jänner 2017 in Kraft getretene Bestimmung des § 4 Abs. 3 KommStG 1993 weitergehend konkretisiert worden sei. Demnach werde bei Arbeitskräfteüberlassungen erst nach Ablauf von sechs Kalendermonaten in der Betriebsstätte des Beschäftigers eine Betriebsstätte des Arbeitskräfteüberlassers begründet.

Im Umkehrschluss sei der Betriebsstättenbegriff so zu interpretieren, dass aufgrund des Fehlens der konkret einschlägigen Bestimmung des § 4 Abs. 3 KommStG 1993 bis zum 31. Dezember 2016, eine Betriebsstätte im Beschäftigertbetrieb in der Stadtgemeinde ***StGem*** durch eine sechsmonatige Überlassung gerade nicht entstehen habe können. Durch die bloße Tatsache der Normsetzung ergebe sich, dass dieser Regelungsbestand zuvor nicht existiert habe und darauf aufbauende Entscheidungen für Sachverhalte vor dem 1. Jänner 2017 unzulässig seien. Als Bemessungsgrundlage nach § 5 Abs. 1 KommStG 1993 seien zudem nur die Arbeitslöhne heranzuziehen, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde liegenden Betriebsstätte gewährt worden seien. Entsprechend dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften hab das Verwaltungsgericht die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Abgabentatbestandes seiner Entscheidung zu Grunde zu legen. Da vor dem 1. Jänner 2017 keine über sechs Monate anhaltenden Tätigkeiten eine Betriebsstätte

begründen würden, sei eine Zuordnung der Bemessungsgrundlagen zur Stadtgemeinde ***StGem*** jedenfalls vor dem 1. Jänner 2017 unzulässig.

Der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, eingefügte § 4 Abs. 3 KommStG 1993, der bei Arbeitskräfteüberlassungen die Begründung einer Betriebsstätte des Arbeitskräfteüberlassers in der Betriebsstätte des Beschäftigten nach Ablauf von sechs Kalendermonaten anordnet, ist gemäß § 16 Abs. 12 KommStG 1993 erst mit 1. Jänner 2017 in Kraft getreten und daher im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden. Erst für die Überlassung einer Arbeitskraft, die ab dem 1. Jänner 2017 beginnt, hat der Überlasser für den Zeitraum von sechs Kalendermonaten keine Betriebsstätte beim Beschäftigten.

Die in einem Umkehrschluss gezogenen Schlussfolgerungen der Bf., wonach aufgrund des Fehlens der konkret einschlägigen Bestimmung des § 4 Abs. 3 KommStG 1993 bis zum 31. Dezember 2016 eine Betriebsstätte im Beschäftigterbetrieb in der Stadtgemeinde ***StGem*** durch eine sechsmonatige Überlassung nicht entstehen habe können, erweisen sich jedoch nicht als tragfähig, weil zum einen vor Inkrafttreten des § 4 Abs. 3 KommStG 1993 idF des AbgÄG 2016 bereits vor Ablauf von sechs Kalendermonaten in der Betriebsstätte des Beschäftigten eine Betriebsstätte des Arbeitskräfteüberlassers begründet werden konnte und zum anderen - wie bereits dargelegt - der ***A-GmbH*** in der Stadtgemeinde ***StGem*** ein Büro zur unmittelbaren betrieblichen Tätigkeit zur Verfügung stand und daher diese ortsgebundene feste Vorkehrung, über die das Unternehmen dauerhaft verfügen konnte, solcherart bereits den kommunalsteuerrechtlichen Betriebsstättenbegriff erfüllte.

In den Materialien zum AbgÄG 2016 (RV 1352 BlgNR XXV. GP 16, 17) heißt es:

In § 4 soll in Zusammenhang mit Arbeitskräfteüberlassungen klargestellt werden, 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 daher diese Gesetzesänderung auf die gegenständlich strittige Frage, welcher der beteiligten Gemeinden die Heheberechtigung der Kommunalsteuer für die Arbeitslöhne der von der ***A-GmbH*** in den ersten sechs Monaten an die ***B-GmbH*** verliehenen Arbeitskräfte zukommt, keinen Einfluss (vgl. BFG 4.12.2023, RV/2100711/2020).

Die Bf. erhob auch den Einwand der Verjährung. Mit E-Mail-Eingabe vom 22. Mai 2024 wiederholte sie den bereits in der Beschwerde erhobenen Einwand der Verjährung, wonach zwar nicht die Zuteilungsbescheide der Festsetzungsverjährung unterliegen würden, sehr wohl aber die davon abgeleiteten Kommunalsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2011. Die Bf. zog daraus den Schluss, dass auch die Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen für diese Jahre nicht zulässig sei.

Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

Nach § 10 Abs. 5 KommStG 1993 ist die Stellung eines Antrages auf Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen bis zum Ablauf von zehn Jahren ab Entstehung der Steuerschuld gesetzlich befristet. Die Erlassung von Zuteilungsbescheiden unterliegt nicht der Bemessungs-(Festsetzungs-) Verjährung der §§ 207 bis 209a BAO.

Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Lohnzahlungen gewährt, Gestellungsentgelte gezahlt (§ 2 lit. b) oder Aktivbezüge ersetzt (§ 2 lit. c) worden sind. Lohnzahlungen, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen (§ 11 Abs. 1 KommStG 1993).

Nach Wochen, Monaten oder Jahren bestimmte Fristen enden gemäß § 108 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf desjenigen Tages der letzten Woche oder des letzten Monats, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht. Fehlt dieser Tag in dem letzten Monat, so endet die Frist mit Ablauf des letzten Tages dieses Monats.

Der Zuteilungsantrag der Stadtgemeinde ***StGem*** vom 22. November 2017 erweist sich daher für die Zeiträume Jänner bis Oktober 2007 als verspätet und das Finanzamt hat daher in den angefochtenen Bescheiden zu Recht lediglich für die Zeiträume ab November 2007 inhaltlich abgesprochen.

Ist ein Kommunalsteuerbescheid von einem Zuteilungsbescheid abzuleiten (Anpassung gemäß § 295 Abs. 2 BAO an einen nachträglichen Zuteilungsbescheid), hat dies gemäß § 10 Abs. 6 KommStG 1993 ohne Rücksicht darauf zu erfolgen, ob die Rechtskraft eingetreten ist.

Allerdings befristet die von den Gemeinden als Abgabenbehörden von Amts wegen wahrzunehmende Bemessungsverjährung das Recht, Kommunalsteuerbescheide erstmals zu

erlassen oder solche Bescheide gemäß § 295 BAO abzuändern oder aufzuheben.

Wird der Zuteilungsantrag vor Eintritt der Bemessungsverjährung gestellt, steht gemäß § 209a Abs. 2 BAO der Eintritt der Verjährung der Abgabefestsetzung oder der Anpassung gemäß § 295 Abs. 2 BAO nicht entgegen.

Nach einer in der Literatur vertretenen Ansicht sei die Abgabefestsetzungsverjährungsfrist bereits im Zuteilungsverfahren zu beachten, wonach nach Ablauf der Festsetzungsverjährungsfrist grundsätzlich weder erstinstanzliche Abgabefestsetzungen noch ändernde Abgabenbescheide zulässig seien (vgl. Kamhuber/Mühlberger/D. Pilz, Kommunalsteuer für Städte und Gemeinden (2012), 109).

Nach der Rechtsprechung des VwGH hat die Zuteilung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 KommStG 1993 mit einer mit Rechtskraftwirkung ausgestatteten Feststellung der Bemessungsgrundlage und somit auch der sachlichen und persönlichen Abgabepflicht einherzugehen (VwGH 29.11.2006, 2003/13/0059).

Die sachliche Abgabepflicht ist in § 1 KommStG 1993 („Steuergegenstand“) bzw. § 5 KommStG 1993 („Bemessungsgrundlage“) und die persönliche Abgabepflicht in § 6 KommStG 1993 („Steuerschuldner“) geregelt.

Die Verjährungsbestimmungen finden sich hingegen in § 207 ff BAO. Die Bundesgesetzgebung regelt gemäß § 7 Abs. 6 F-VG 1948 die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben.

Eine „Beachtung“ der Abgabefestsetzungsverjährungsfrist im Zuteilungsverfahren könnte nur im Rahmen der Prüfung des in § 10 Abs. 5 KommStG 1993 normierten Tatbestandsmerkmals des „berechtigten Interesses“ erfolgen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist jedoch das Tatbestandsmerkmal „berechtigtes Interesse“ weit auszulegen. Schon aus dem Umstand, dass sich beteiligte Gemeinden trotz Versuchen der Abgabenbehörde nicht auf die Zuteilung der Bemessungsgrundlage einigen konnten, ergebe sich ein berechtigtes Interesse einer der Gemeinden auf Erlassung eines Bescheides nach § 10 Abs. 5 KommStG 1993 (VwGH 27.8.2002, 96/14/0148).

Das berechtigte Interesse muss nach dem Gesetzeswortlaut auch nicht nachgewiesen, sondern „dargetan“, d.h. substantiiert behauptet werden.

Mit verfahrensleitendem Beschluss des Bundesfinanzgerichtes in der mündlichen Verhandlung vom 23. April 2024 wurden die den Zuteilungsantrag stellende Stadtgemeinde ***StGem*** und die Bf. aufgefordert, darzulegen, weshalb im Falle einer geänderten Zuteilung aufgrund des Zuteilungsantrages der Stadtgemeinde ***StGem*** vom 22. November 2017 die Abgabefestsetzungsverjährungsfrist - als auch von den genannten Gemeinden als Abgabenbehörden von Amts wegen wahrzunehmendes Hindernis - einem Eingriff in die bisherigen Kommunalsteuerfestsetzungen für die Jahre 2007 bis 2011 nicht entgegensteht und

insoweit daher ein berechtigtes Interesse an einer Zuteilung der Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2007 bis 2011 weiterhin vorliegt.

Mit Schriftsatz vom 30. Juli 2024 brachte die Stadtgemeinde ***StGem*** zusammengefasst vor, dass keinesfalls von einer Verjährung ausgegangen werden könne. Es seien immer wieder Handlungen und Tätigkeiten gesetzt worden, die verjährungsverlängernde Amtshandlungen dargestellt hätten.

Damit hat die Stadtgemeinde ***StGem*** deutlich zum Ausdruck gebracht, dass die Festsetzungsverjährung der Erlassung abgeleiteter Kommunalsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2011 nicht entgegensteht und daher ein berechtigtes Interesse an einer Zuteilung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen auch für die genannten Jahre weiterhin vorliegt.

Eine darüberhinausgehende und weitergehende Prüfung der Festsetzungsverjährung im Rahmen des vorliegenden Zuteilungsstreits durch das Finanzamt Österreich als Abgabenbehörde des Bundes bzw. in weiterer Folge durch das Bundesfinanzgericht wäre kompetenzrechtlich ein unzulässiger Eingriff in das Recht auf Selbstverwaltung der Gemeinde.

Nach den Bestimmungen des Bundes-Verfassungsgesetzes ist die Gemeinde Gebietskörperschaft mit dem Recht auf Selbstverwaltung. Die Gemeinde ist selbständiger Wirtschaftskörper und hat u.a. das Recht im Rahmen der Finanzverfassung ihren Haushalt selbständig zu führen und Abgaben auszuschreiben.

Gemäß § 12 KommStG 1993 fällt die Erlassung von Kommunalsteuerbescheiden (§ 11 leg. cit.) in den eigenen Wirkungsbereich der Gemeinde.

Die Beurteilung der Festsetzungsverjährung im Rahmen der Erlassung von (auch abgeleiteten) Kommunalsteuerbescheiden fällt daher in die ausschließliche Zuständigkeit der Gemeindeabgabenbehörde. Eine Beurteilung der Festsetzungsverjährung betreffend die von einem Zuteilungsbescheid abzuleitenden Kommunalsteuerbescheide durch das Finanzamt Österreich und in weiterer Folge durch das Bundesfinanzgericht bereits im Rahmen des Zuteilungsverfahrens nach § 10 Abs. 5 KommStG 1993 wäre ein unzulässiger Eingriff in die Abgabenhoheit der Gemeinde in Angelegenheiten der Kommunalsteuer.

Für ein Eingehen auf das Vorbringen der Bf. zum Eintritt der Festsetzungsverjährung bezüglich der vom Zuteilungsbescheid abzuleitenden Kommunalsteuerbescheide bleibt daher im hier gegenständlichen Beschwerdeverfahren kein Raum.

Im Hinblick auf die in diesem Zusammenhang per E-Mail am 22. Mai 2024 und 28. Oktober 2024 eingelangten Stellungnahmen der Bf. wird im Übrigen informativ auf die Bestimmung des § 85 Abs. 1 BAO hingewiesen, wonach Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 leg. cit. schriftlich einzureichen sind (Eingaben).

Aus den dargelegten Gründen war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

5. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen (vgl. etwa VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010).

Das vorliegende Erkenntnis beruht im Wesentlichen auf der Beweiswürdigung, welcher kommunalsteuerrechtlichen Betriebsstätte Dienstnehmer im Fall der Arbeitskräfteüberlassung zuzuordnen sind. Insoweit liegen im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen vor, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG eine grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Zur Frage, ob bereits im Zuteilungsverfahren die Abgabenfestsetzungsverjährungsfrist hinsichtlich der vom Zuteilungsbescheid abzuleitenden Kommunalsteuerbescheide zu prüfen ist, liegt keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor. Einer Rechtsfrage kommt dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt. Eine (ordentliche) Revision ist daher insoweit zulässig.

Linz, am 5. November 2024