

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Hans Blasina, die Richterin Mag. Monika Ahorn sowie die fachkundigen Laienrichter Manfred Fiala und Dipl.Ing. Wolfgang Weichselbraun in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CONSULTATIO Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 30. März 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe, § 323b BAO) vom 4. Dezember 2014 betreffend **Zuteilung der Kommunalsteuer 04.1994 bis 04.1996** für die Städte ***D***, ***E***, ***F*** und ***G*** hinsichtlich der ***RNF 3-A*** (als RNF ***RNF 2-A***, als RNF ***RNF 1-A***, als RNF ***RNF A+B***, als RNF ***A+B***) (Steuernummer ***RNF 3-A, StrNr***), vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Porzellangasse 51, 1090 Wien sowie der ***RNF 6-B*** (als RNF ***RNF 5-B***, als RNF ***RNF 4-B***, als RNF ***RNF 3-B***, als RNF ***RNF 2-B***, als RNF ***RNF 1-B***, als RNF ***RNF A+B***, als RNF ***A+B***) (Steuernummer ***RNF 6-B, StrNr***), vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Porzellangasse 51, 1090 Wien nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20. Mai 2025 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

II. Die Zuteilungsanträge (Ergänzung) der ***RNF A+B*** (als RNF der ***A+B***) vom 14.01.1998, sowie der ***RNF 1-A*** (als RNF der ***RNF A+B*** als RNF der ***A+B***) vom 03.04.2001 werden abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit vorliegender Beschwerde **bekämpft** die **Stadt ***D***** den **Zuteilungsbescheid** gemäß § 10 Abs. 5 KommStG vom **04.12.2014** (BFG-Akt, OZ 2 S. 19) hinsichtlich der *****RNF 3-A***** (Str. Nr. *****RNF 3-A**, StrNr*******) sowie der *****RNF 5-B***** (Str.Nr. *****RNF 6-B**, StrNr*******) für 4-12/1994, 1-12/1995 sowie 1-4/1996.

Dieser Zuteilungsbescheid erging in Folge der Aufhebung des Zuteilungsbescheides vom 23.11.2009 durch die Entscheidung des **UFS vom 11.10.2013 bzw vom 27.11.2013, RV/0832-W/10** (BFG-Akt, OZ 27). Bezüglich des ausführlichen Verwaltungsgeschehens wird als Vorgeschichte daher zunächst auf die in dieser UFS-Entscheidung dargestellten Geschehnisse verwiesen.

Kurz zusammengefasst ist an dieser Stelle zur Historie Folgendes anzuführen:

Mit Bescheid vom **19.03.1997** (BFG-Akt, OZ 18) hat der Magistrat der Stadt *****D***** dem Bund, BM *****BM H***** für den Betrieb gewerblicher Art: *****A+B*** - ***A-Dienst***** und *****B-Dienst***** für die hier streitgegenständlichen Zeiträume vorgeschrieben. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Am **14.01.1998** brachte die *****RNF A+B***** (als Rechtsnachfolgerin der *****A+B*****) einen **Antrag auf Zuteilung** der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage für 04/1994 bis 04/1996 ein (BFG-Akt, OZ 9). Dieser Antrag betraf die Zuteilung der Bemessungsgrundlagen der Gemeinden *****D***** und *****I*****. Der in Folge ergangene Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien/NÖ/Bgld wurde vom **VwGH** mit Erkenntnis vom **31.01.2001, 2000/13/0001** (BFG-Akt, OZ 19) aufgehoben.

Betreffend die *****RNF 4-B***** (als RNF der *****RNF 3-B***** als RNF der *****RNF A+B***** als RNF der *****A+B*****) wurde nun – aufgrund bisweilen ergangener weiterer Kommunalsteuerbescheide - mit Schreiben vom **02.04.2001** ein weiterer **Zuteilungsantrag** (Ergänzung) gestellt – und zwar für die Gemeinden *****E***** und *****G***** (BFG-Akt, OZ 10).

Mit Schreiben vom **03.04.2001** wurde betreffend die *****RNF 1-A***** (als RNF der *****RNF A+B***** als RNF der *****A+B*****) ein weiterer **Zuteilungsantrag** (Ergänzung) für die Gemeinden *****E*****, *****G***** und *****F***** gestellt (BFG-Akt, OZ 11).

Der daraufhin (nach Aufhebung durch den VwGH vom 31.01.2001) ergangene Zuteilungsbescheid wurde von der Landeshauptstadt *****I***** bekämpft und der in weiterer Folge von der **FLD** Wien/NÖ/Bgld ergangene Bescheid vom **03.08.2001, RV/473-16/06/2001** durch das Erkenntnis des **VwGH vom 17.11.2005, 2001/13/0239** (BFG-Akt, OZ 20) aufgehoben.

Mit Schreiben vom **10.07.2008** hinsichtlich der *****RNF 2-A***** sowie mit Schreiben vom **03.09.2008** hinsichtlich der *****RFN 5-B***** wurde der Antrag auf Zuteilung der Bemessungsgrundlage vom 14.01.1998 insofern eingeschränkt, als hinsichtlich der Stadtgemeinde *****I*** keine Zuteilung mehr** beantragt wurde (BFG-Akt, OZ 12).

Die als Folge des fortgesetzten Verfahrens (nach zuletzt erwähntem VwGH-Erkenntnis vom 17.11.2005) durchgeführten Erhebungen mündeten darin, dass der **UFS** mit Entscheidung vom **17.12.2008, RV/0219-W/06** den **Zuteilungsbescheid vom 03.09.1998** und mit Entscheidung vom selben Datum, **RV/1294-W/03** den **Zuteilungsbescheid vom 08.05.2001** (Antragsergänzung vom 03.04.2001) jeweils unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz **aufgehoben** hat.

Am **23.11.2009** erließ das Finanzamt neuerlich einen Kommunalsteuer-**Zuteilungsbescheid**, mit dem die Kommunalsteuer Bemessungsgrundlagen in Höhe eines 13 %igen geschätzten Anteiles an BgA für den *****A-Dienst*** ausschließlich** der Stadtgemeinde *****D***** zugeteilt wurden (siehe Verweis: BFG-Akt, OZ 27, S. 17 Pkt. 2.2). Diese Bescheide wurden seitens der Stadtgemeinde *****D***** bekämpft, was schlussendlich zu der bereits eingangs erwähnten Entscheidung des **UFS vom 11.10.2013 bzw vom 27.11.2013, RV/0832-W/10** (BFG-Akt, OZ 27) und der Aufhebung des Bescheides vom 23.11.2009 führte. Die Aufhebung erfolgte, weil der Bescheid nicht an alle beteiligten Parteien ergangen war.

Gegen den daraufhin erlassenen **Zuteilungsbescheid vom 04.12.2014** (BFG-Akt, OZ 2, S. 19ff) richtet sich die nun vorliegende Beschwerde (BFG-Akt, OZ 1), mit der beantragt wurde, den **Zuteilungsbescheid** wegen Nichtigkeit **aufzuheben**. Im Wesentlichen wurde Folgendes vorgebracht:

A. (Punkt 2.2.1.) Die beschwerdeführende Partei (in Folge: Bf.) führte aus, dass obwohl der Spruch die Person zu nennen hat, an die er ergeht, die Abgabepflichtigen und die beteiligten Gemeinden nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit bzw ohne Zweifel eindeutig im Spruch genannt worden seien. Dies sei auch insbesondere deshalb von Bedeutung, weil im bekämpften Zuteilungsbescheid nicht dargelegt worden sei (und somit auch nicht erkennbar sei), über welche(n) Antrag / Anträge entschieden wurde.

B. Unter Punkt 2.2.2. machte die Bf. geltend, dass die Zuteilung monatlich erfolgen hätte müssen, weil die Kommunalsteuer gemäß § 1 Kommunalsteuergesetz 1993 (KommStG 1993) eine Monatsabgabe sei. Auch seien die zuzuteilenden Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen und die Zuteilungsgrundlagen nicht ausgewiesen.

Vielmehr sei überhaupt keine Zuteilung iSd § 10 Abs. 5 KommStG 1993 getroffen worden, weil das Finanzamt lediglich die jeweilige Besteuerungsgrundlage um die vermeintlich hoheitlichen Bereiche gekürzt habe.

Weiters wird ausgeführt, der Stadt ***D*** sei hinsichtlich der Zuteilungsanträge betreffend die Gemeinden ***E***, ***G*** und ***F*** nie Parteiengehör eingeräumt worden. Die Zuteilungsverfahren ***D*** – ***I*** und ***E*** – ***G*** – ***F*** seien bisher getrennt geführt und erst mit dem hier bekämpften Bescheid verbunden worden.

C. Unter Punkt 2.3.1. beruft sich die Bf. nochmals darauf, dass ihr die (anderen) Zuteilungsanträge bzw Eingaben (vom 14.1.1998, 03.04.2001, 10.07.2008, 03.09.2008, 22.12.2008 und 16.05.2012) nicht zur Kenntnis gebracht worden seien und sie von deren Existenz erst durch die Entscheidung des UFS vom 11.10.2013 Kenntnis erlangt habe. Am 10.03.2015 habe die Bf. beim Finanzamt Wien 1/23 Kopien der Zuteilungsanträge anfertigen lassen.

Weiters argumentiert die Bf., dass ihr auch die Ermittlungsergebnisse in den Zuteilungsverfahren der anderen Gemeinden – die zuerst getrennt vom Zuteilungsverfahren ***D***_***I*** geführt und erst im Zuteilungsbescheid vom 04.12.2014 zusammengeführt worden seien – zur Kenntnis gebracht hätten werden müssen. Auch wären alle Zuteilungsverfahren gemeinsam zu führen und mit einem einheitlichen Zuteilungsbescheid zu erledigen gewesen. Im Wege der Amtshilfe seien von ***E*** und ***F*** die Zuteilungsbescheide vom 08.05.2001 sowie die letztgültigen Kommunalsteuerbescheide übermittelt worden; ***G*** habe die Herausgabe verweigert.

Die Bf. führt weiters aus, es sei seitens der Antragsteller darzulegen, ob überhaupt noch eine Mehrfacherfassung und ein berechtigtes Interesse an der Zuteilung vorliege, weil mit den anderen Gemeinden zwischenzeitlich offenbar Einigungen erzielt werden konnten:

E habe in einem Bescheid (GZ: ***GZ 1***) darauf hingewiesen, dass das Finanzamt ***D*** 23 von einer neuerlichen Entscheidungspflicht entbunden werde, weil alle in diesem Zusammenhang eingebrachten Anträge zurückgezogen worden seien;

F habe am 10.07.2009 (GZ: ***GZ 2***) einen Kommunalsteuerbescheid entsprechend der Stellungnahme und Zuteilungsanträge der ***A*** im Ausmaß von 13 % des ursprünglichen Abgabenbetrages erlassen;

Mit ***I*** sei ebenfalls eine Einigung erzielt worden – nach dem Bescheid der Stadt ***I*** vom 26.01.2009, ***GZ 3***, habe die ***RFN 5-B*** eine Abgabepflicht bezüglich des ***B-Dienst*** akzeptiert.

G habe eine Stellungnahme gegenüber der Bf. verweigert, allerdings bekanntgegeben, dass die letzten Kommunalsteuerbescheide aus 2009 und 2014 stammen;

Für die Bf. habe es daher den Anschein, dass mit den anderen Gemeinden Einigungen erzielt und somit die Zuteilungsfragen jeweils geklärt werden konnten und nur mit der Bf. weiterhin Meinungsverschiedenheiten über die Abgabepflicht bestehen, weshalb keine Zuteilungsfrage mehr vorliege.

D. Aufgrund der Verkürzung der Antragsfrist nach § 10 Abs. 5 KommStG 1993 (BGBl. I Nr. 20/2009) auf zehn Jahre seien alle Anträge bzw Antragsergänzungen ab 01.01.2010 wegen Verspätung zurückzuweisen (Punkt **2.3.1.**). Weiters bringt die Bf. diesbezüglich vor (**Punkt 2.3.2.**), der Zuteilungsantrag vom 16.05.2012 sei - auch bei Geltung der 15-Jahresfrist, die nach Ansicht der Bf. allerdings nicht vorliege – verspätet eingebracht worden und dürfe daher nicht behandelt werden. Auch seien etliche Zuteilungsanträge bzw Antragsergänzungen bzw Antragsänderungen nach Ablauf der Bemessungsverjährungsfrist eingebracht worden, weshalb das berechnigte Interesse an einem Zuteilungsbescheid fehle.

Weiters sei der Zuteilungsantrag vom 3.4.2001 nicht von der ***RNF 3-B***, sondern von der ***A*** gestellt worden, obwohl dieser seit der Abspaltung vom 31.12.1998 keine Antragslegitimation für den ***B-Dienst*** zukomme.

E. (Punkt 2.3.3) Nach Ansicht der Bf. liegen weiters die Antragsvoraussetzung für eine Zuteilung nicht vor, weil eine etwaige Mehrfacherfassung derselben Löhne bereits im Antrag schlüssig und konkret darzulegen und zu belegen sei. Eine Erweiterung auf andere Gemeinden bzw. andere Lohnbestandteile sei daher nicht zulässig. Mit Verweis auf Mühlberger/Ott, Handbuch zur Kommunalsteuer, 2. Auflage, 552f. müsse nach Ansicht der Bf. der Antragsteller bereits bei der erstmaligen Antragstellung, im Hinblick auf den ihm bekannten Einsatz seiner Dienstnehmer behaupten und belegen, für welche Dienstnehmer eine Mehrfachbesteuerung für welche Kalendermonate vorliegt oder droht.

F./1. Weiters wird in der Beschwerde (**Punkt 2.3.4**) ausgeführt, der Zuteilungsbescheid vom 04.12.2014 sei – aufgrund des Aufhebungsbescheides des UFS vom 11.10.2013, im Oktober 2013 zugestellt – außerhalb der Frist des § 209a Abs. 5 BAO ergangen und daher nicht mehr zulässig gewesen.

F./2. Auch sei über den ***B-Dienst*** nicht bescheidmäßig abgesprochen worden, weil auch eine Nichtzuteilung bescheidmäßig zu erfolgen habe und dem Zuteilungsbescheid der diesbezügliche Spruchpunkt 2 fehle.

G. Unter **Punkt 2.4.** wiederholt die Bf. teilweise ihr Vorbringen und stellt Überlegungen dazu an, dass die vom Finanzamt im hier bekämpften Zuteilungsbescheid vorgenommene Schätzung der Bemessungsgrundlagen anhand der Einnahmen laut Bundesrechnungsabschluss nicht geeignet sei und dass für die Aufteilung in einen hoheitlichen und unternehmerischen Bereich kein Raum sei.

Die unter **Punkt 3. (3.1. bis 3.4.)** kurz angeführten strittigen Rechtspositionen werden in den nachfolgenden Punkten ausführlich behandelt:

H. Unter den Punkten **4.**; **4.2.** und **5.** finden sich Ausführungen zur Abgrenzung des steuerbefreiten Hoheitsbetriebes zum steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art.

I. Wie von der Bf. bereits unter 2.3.1. und 2.3.3. angeführt, befasst sie sich unter **Punkt 4.1.** nochmals ausführlich mit der Thematik, dass die Zuteilung ein antragsbedürftiger Verwaltungsakt sei.

Nach Ansicht der Bf. seien bereits im Zuteilungsantrag die jeweiligen Voraussetzungen (Mehrfacherfassung bestimmter Lohnbestandteile und berechtigtes Interesse an der Zuteilung) konkret darzulegen und zu belegen. Dabei sei konkret darzulegen, für welche Dienstnehmer dieselben Lohnbestandteile durch mehrere Gemeinden für welche Kalendermonate in Anspruch genommen worden seien.

Im Zuteilungsantrag selbst habe die Antragstellerin bloß angeführt, dass eine Mehrfacherfassung denkmöglich sei, nicht aber, dass eine solche auch tatsächlich vorliege. Gleichzeitig habe die Antragstellerin aber auch festgehalten, dass für Zeiträume vor 1996 keine EDV-mäßig verwertbaren Aufzeichnungen über den tatsächlichen Arbeitsort von Mitarbeitern geführt worden seien.

Nach Ansicht der Bf. sei der Zuteilungsantrag (samt den Folgeanträgen) von der Absicht getragen, die Frage des Vorliegens einer möglichen hoheitlichen Tätigkeit, die wegen Versäumung der Rechtsmittelfrist gegen den Wiener Kommunalsteuerbescheid dort nicht geklärt werden konnte, nun auf diesem Weg nachzuholen. Dabei handle es sich jedoch nicht um eine Aufteilung der Bemessungsgrundlagen im Sinne des § 10 Abs. 5 KommStG 1993.

J. (Punkt 6.1.) Auch wenn der VwGH ausgesprochen hat, dass der Zuteilungsbescheid auch die Feststellung der persönlichen und sachlichen Abgabepflicht zu enthalten hat (VwGH 31.01.2001, 2000/13/0001), sei nach Ansicht der Bf. jedoch zu berücksichtigen, dass im Zeitpunkt des ersten Zuteilungsantrages (und auch im Zeitpunkt des erwähnten Erkenntnisses des VwGH) der Sachverhalt anders gelagert gewesen sei. Zwischenzeitlich habe sich herausgestellt, dass keine Zuteilungsdifferenzen (Mehrfacherfassungen) zwischen den Gemeinden *****D***** und *****I***** sowie auch den anderen Gemeinden bestanden hätten. Da somit keine Zuteilungsdifferenzen bestehen, stelle sich die Frage der grundsätzlichen Berechtigung eines Zuteilungsbescheides erneut.

Etwaige Differenzen bzw. Mehrfacherfassungen von Bemessungsgrundlagen zwischen den Gemeinden seien geklärt worden und seien daher zum Zeitpunkt der Erlassung des Zuteilungsbescheides nicht mehr existent gewesen. Das erkenne man auch daran, dass selbst das Finanzamt bei der Zuteilung von keiner Mehrfacherfassung derselben Löhne ausgegangen sei. Daher bestehe keine Veranlassung für ein Zuteilungsverfahren.

Die Einwendungen gegen die Abgabepflicht, die bereits gegen den Kommunalsteuerbescheid hätten vorgebracht werden können, stellen kein berechtigtes Interesse iSd § 10 Abs. 5

KommStG 1993 dar. Die Zuteilung diene nicht der Nachholung versäumter Rechtsmittel gegen Kommunalsteuerbescheide.

Daraus folgert die Bf. weiters, dass der Zuteilungsbescheid dem Grunde nach nichtig und die gegenständliche Beschwerde daher nicht erforderlich sei, aber aus Vorsichtsgründen dennoch eingebracht werde.

Die Bf. führt weiters aus, dass der Bund den gesamten offenen Abgabebetrag (*****Betrag***** EUR) am 28.04.2004 zur Einzahlung gebracht habe und auch daher ein berechtigtes Interesse für eine Zuteilung nicht vorliege.

K. Unter der Überschrift „**ungeklärte Gesamtrechtsnachfolge**“ wird in der Beschwerde (**Punkt 6.2.**) im Wesentlichen ausgeführt, dass es steuerrechtlich fraglich sei, ob der *****A***** als RNF der vormaligen *****RNF A+B***** als RNF der *****A+B*** – ***A-Dienst***** und der *****RNF 5-B***** als RNF der *****RNF A+B***** und als RNF der *****A+B*** – ***B-Dienst***** überhaupt eine Rechtsmittel- bzw Antragslegitimation zukomme. Die Frage der Aktivlegitimation sei derzeit ungeklärt, weil sich die diesbezüglichen Ausführungen des UFS in seiner Entscheidung vom 11.10.2013 lediglich in der Begründung befinden und ohne Klärung dieser Frage Verfahrensfehler vorliegen.

Die Gesamtrechtsnachfolge des § 10 *****Gesetz***** könne sich nur auf allgemeine, übertragungsfähige Rechte bzw Schulden oder Lasten beziehen, jedoch nicht auf höchstpersönliche Rechtspositionen oder solche aus hoheitlichen Tätigkeiten – diese blieben beim Bund. Lediglich bezüglich der Umsatzsteuer finde sich in § 11 Abs. 6 *****Gesetz***** eine Bestimmung, wonach die *****A***** unmittelbar in die Rechtsstellung des Bundes eintrete. Der Übergang der Kommunalsteuerpflicht sei von der *****A***** nicht belegt worden (auch nicht durch die Eröffnungsbilanz). Auch könne nur der Bund als Abgabenschuldner den hoheitlichen, steuerbefreiten Betrieb ins Treffen führen und nur der Bund sei als Steuerschuldner somit für einen gegenständlichen Antrag für einen Zuteilungsbescheid befugt gewesen. Auch habe der Bund bereits die Kommunalsteuer zur Einzahlung gebracht. Der Zuteilungsbescheid sei daher nichtig.

Sollte dennoch Gesamtrechtsfolge eingetreten sein, könne nur eine partielle Gesamtrechtsnachfolge in Betracht kommen, weil nur ein Teil der ursprünglichen Agenden des Bundes letztlich auf die *****A***** bzw. *****RNF 5-B***** übergegangen sei. Der abgespaltene Teil könne niemals isoliert von anderen (nicht oder auf andere Rechtsträger abgespaltene unselbständige Einheiten) Rechtsverfahren führen. Das Zuteilungsverfahren sei daher grundsätzlich mit der inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet, weil ein abgespaltener Teil nicht Aktivlegitimation für das ursprünglich ungeteilte Ganze (ohne Zusammenwirken mit den anderen Teilen) erwerben könne.

L. Unter dem **Punkt 7. (7.1. bis 7.3.)** wie auch bereits kurz unter **Punkt 6.1.**, beschäftigt sich die Beschwerde mit einem etwaigen Rückzahlungsanspruch der durch den Bund bereits entrichteten Abgabenschuld. Der Bund (BMfV) habe am 28.04.2004 einen Betrag in Höhe von *****Betrag***** Euro zur Einzahlung gebracht und somit die gesamte Steuerschuld beglichen.

Weil ein etwaiger Rückzahlungsanspruch bereits verjährt sei, bzw. auch eine Rückzahlungssperre zur Anwendung komme, bleibe der bekämpfte Zuteilungsbescheid ohne praktischen Anwendungsbereich, weshalb schon aus Gründen der Sparsamkeit der Verwaltung der Zuteilungsbescheid für gegenstandlos zu erklären sei.

M. Als letzten Punkt beschäftigt sich die Beschwerde unter **Punkt 8.** mit der dem Finanzamt und somit einer Bundesbehörde im § 10 Abs. 5 KommStG eingeräumten Schiedsrichterfunktion. Im konkreten Fall liege eine Befangenheit des Bundes vor, weil der Bund hier einerseits die Schiedsrichterfunktion ausüben müsse, andererseits selbst Abgabenschuldner sei, weshalb die definitive Entscheidung über den Steueranspruch der Stadt *****D***** an den Bund vom VfGH zu treffen sei.

Nach abweisender Beschwerdevorentscheidung und eingebrachtem Vorlageantrag legte das Finanzamt die Beschwerde samt den entsprechenden Aktenteilen dem BFG zur Entscheidung vor.

Durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29.04.2021 ging die Zuständigkeit zur Erledigung der Beschwerde auf die nunmehr zuständige Gerichtsabteilung über.

Mit Beschluss vom 13.02.2023 ersuchte das Gericht die Landeshauptstadt *****I***** um Stellungnahme, ob und inwieweit sie im hier strittigen Zuteilungsverfahren noch beteiligt ist. In der **Antwort** teilte der Magistrat mit, dass der Stadt *****I***** keine Parteistellung mehr zukomme. Aus der Aktenlage sei ersichtlich, dass das Kommunalsteuerverfahren hinsichtlich der Zuteilung für den hier relevanten Zeitraum für die Stadt *****I***** infolge der Bescheide vom 29.01.2009 abgeschlossen worden sei. Die Stadt *****I***** sei daher in das aktuelle Zuteilungsverfahren nicht mehr einzubeziehen und nicht mehr Partei des Verfahrens.

Mit **Beschluss vom 11.04.2024** ersuchte das Gericht die *****RNF 3-A***** als Rechtsnachfolgerin der Antragstellerin des Zuteilungsverfahrens darzulegen:

1. zwischen welchen Gemeinden noch Differenzen betreffend die Doppelerfassung von auf einen Dienstnehmer entfallenden Bemessungsgrundlagen bestehen;
2. in welchem Ausmaß diese Doppelerfassung jeweils gemessen an der Zahl der Mitarbeiter und die Höhe der Bemessungsgrundlage betreffend vorliegt;
3. ob nunmehr alleine der Umfang der Kommunalsteuerpflicht gegenüber der Gemeinde

*****D*****

betreffend die Aufteilung auf eine steuerfreie hoheitliche und eine steuerpflichtige privatwirtschaftliche (BgA) Sphäre strittig ist;

4. weshalb der von der ***RNF 2-A*** vorgenommenen Schätzung (Eingaben vom 06.05.2008 sowie vom 22.12.2008) eine höhere Plausibilität zukommen soll, als jenen Werten, die der seinerzeitigen abgabenbehördlichen Prüfung auf Basis der von der ***A+B*** damals an die Stadt ***D*** übermittelten Unterlagen zugrunde gelegt worden sind (Bericht Magistrat der Stadt ***D*** vom 16.01.1997).

Nach mehrmaligen Fristverlängerungen teilte die steuerliche Vertretung der ***RNF 3-A*** mit **Schreiben vom 31.10.2024** im Wesentlichen Folgendes mit:

Zu 1.: Es bestehe lediglich mit der Gemeinde ***D*** eine Differenz hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen. Mit allen anderen ursprünglich beteiligten Gemeinden bestehe keine Differenz mehr, weil mit den Finanzämtern der übrigen Gemeinden eine Einigung erzielt worden sei.

Zu 2. folgen Ausführungen dazu, dass bis zur Ausgliederung aus dem Budget im Jahr 1996 eine gemeinsame Budgetierung der Lohn- und Gehaltsaufwendungen der gesamten ***A+B*** – ohne Gliederung in einen hoheitsrechtlichen und gegebenenfalls gewerblichen Bereich, in denen die Dienstnehmer eingesetzt waren – erfolgt sei und daher eine Doppelerfassung offensichtlich sei.

Zu 3. folgen Ausführungen zur Abgrenzung des hoheitlichen Bereichs zum Betrieb gewerblicher Art.

Zu 4.: Auch hier geht es im Wesentlichen um das Ausmaß der Aufteilung in einen hoheitlichen und einen gewerblichen Bereich.

Am 25.03.2025 fand vor dem BFG ein **Erörterungstermin** statt, zu dem die Stadt ***D*** und die ***RNF 3-A*** geladen waren.

Mit **Schreiben vom 09.05.2025** (BFG-Akt, OZ 54) brachte die steuerliche Vertretung der ***RNF 3-A*** eine Stellungnahme zu den beim Erörterungstermin offen gebliebenen Fragen ein. Darin wird im Wesentlichen das Vorbringen der Vorhaltsbeantwortung an den UFS vom 16.05.2012 (Seiten 2 bis 3) sowie Teile des Inhaltes des Zuteilungsantrages vom 14.01.1998 wiederholt. Neues bzw konkrete Daten und Zahlen wurden auch jetzt keine vorgebracht.

Mit **Schreiben vom 19.05.2025** brachte die Bf. eine umfangreiche Replik dazu ein, wobei auch hier einerseits bereits erstattetes Vorbringen wiederholt und zum Teil noch näher ausgeführt und weiters zum Schreiben der ***RNF 3-A*** vom 31.10.2024, der Bf. mit Beschluss vom 19.11.2024 übermittelt, nun erstmals Stellung bezogen wurde.

Am 20.05.2025 fand die beantragte **mündliche Verhandlung** vor dem Senat statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Zuteilungsbescheid vom 04.12.2014 betrifft die ***RNF 3-A*** und die ***RNF 5-B***. Es werden hinsichtlich der ***RNF 3-A*** Bemessungsgrundlagen für die streitgegenständlichen Zeiträume den Gemeinden ***D***, ***E***, ***G*** und ***F*** zugeteilt. Über die ***RNF 5-B*** spricht der Bescheid nicht ab.

Folgende Zuteilungsanträge waren im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides vom 04.12.2014 noch unerledigt:

- 14.01.1998, der ***RNF A+B*** betreffend ***D***
- 03.04.2001, der ***RNF 1-A***, Ergänzung betreffend ***E***, ***G*** und ***F***

Dem Zuteilungsantrag vom 14.01.1998 gingen Kommunalsteuerbescheide von ***D*** (19.03.1997) und ***I*** (17.07.1997) voraus. Die Gemeinde ***D*** erließ den Bescheid nach einer Kommunalsteuerprüfung anhand der bekanntgegebenen Zahlen. Die Gemeinde ***I*** schätzte die Bemessungsgrundlagen. Gegen den Bescheid von ***I*** wurde Berufung erhoben; hinsichtlich ***D*** wurde die Berufungsfrist versäumt und der Bescheid rechtskräftig.

Am 28.04.2004 hat der Bund (***BM***) die von ***D*** vorgeschriebene Kommunalsteuer iHv umgerechnet ***Betrag*** EUR zur Einzahlung gebracht.

Nach Aufhebung der Zuteilungsbescheide (03.09.1998 sowie 08.05.2001) durch den UFS unter Zurückverweisung an das Finanzamt (UFS 17.12.2008, RV/0219-W/06 sowie RV/1294-W/03) wurden mit den Gemeinden ***E***, ***G***, ***I*** und ***F*** Einigungen erzielt. Thema der Diskussion bzw Einigung war lediglich die Abgrenzung der hoheitlichen von der unternehmerischen Tätigkeit; nicht jedoch etwaige Doppel- oder Mehrfacherfassungen von Mitarbeitern. Im Zuge dieser Einigungen wurde der Zuteilungsantrag hinsichtlich ***I*** eingeschränkt. Im Anschluss erließen die Gemeinden ***E*** und ***F*** der Einigung entsprechende Beschwerdeentscheidungen zu den Kommunalsteuerbescheiden und ***G*** einen vorläufigen Kommunalsteuerbescheid. Die Höhe der Zuteilungen der Bemessungsgrundlagen im Bescheid vom 04.12.2014 entspricht den Beträgen dieser Bescheide.

Eine Doppel- oder Mehrfacherfassung von Bemessungsgrundlagen von Mitarbeitern durch zwei oder mehrere Gemeinden liegt nicht vor. Eine solche wurde ohne Konkretisierung bloß behauptet.

Im gesamten Verfahren ging es immer um die Frage, ob die ***A+B*** im streitgegenständlichen Zeitraum hoheitlich tätig war oder ob ein Betrieb gewerblicher Art vorlag bzw. in welchem Ausmaß die Tätigkeiten abzugrenzen sind.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Verwaltungsakt und den weiteren Parteivorbringen.

Zunächst ist zu den unter **Punkt 2.3.4.** der Beschwerde (hier zu F.) angeführten unterschiedlichen Datumsangaben der Berufungsentscheidung des UFS, die dem hier bekämpften Zuteilungsbescheid vorausging Folgendes auszuführen:

Aus dem Akt des UFS zu RV/0832-W/10 ergibt sich, dass die Berufungsentscheidung vom 11.10.2013 an folgende Empfänger ergangen ist und von diesen (zwischen dem 16.10.2013 und 21.10.2013) übernommen wurde:

Finanzamt Wien 1/23; Magistrat der Stadt ***D***; Magistrat der Stadt ***I***; Bundesministerium für ***BM***; ***RNF 1-A*** als RNF der ***A+B***; ***RNF 5-B*** als RNF der ***A+B***; Stadtamt ***G***; Stadt ***E***; Stadt ***F***.

Aus einem Aktenvermerk des UFS geht hervor, dass die ***RNF 1-A*** (FN ***1***) nicht der richtige Adressat war, weshalb die Entscheidung am 27.11.2013 neuerlich erlassen wurde – diesmal richtigerweise an die ***RNF 3-A*** (FN ***2***). Eine Zustellung erfolgte laut Rückschein am 04.12.2013. Den anderen Parteien wurde diese um den Bescheidadressaten korrigierte Entscheidung nicht neuerlich zugestellt. Dem Finanzamt 1/23 wurde diese neuerliche Beschwerdeentscheidung zur Kenntnisnahme übermittelt und von diesem am 03.12.2013 übernommen.

Unter **Punkt 2.1** wird in der Beschwerde ausgeführt, es sei anhand des hier bekämpften Zuteilungsbescheides vom 04.12.2014 nicht erkennbar, ob dieser allen beteiligten Gemeinden zugestellt wurde.

Der Aktenlage ist zu entnehmen, dass idente Zuteilungsbescheide vom 04.12.2014 (jeweils) ergangen sind ***RNF 3-A*** AG als RNF ***RNF 1-A*** als RNF ***A+B***, ***RNF 3-A, Adr***

- ***RNF 5-B*** als RNF ***RNF 4-B*** als RNF der ***A+B***, ***RNF 5-B, Adr.***
- Magistrat der Stadt ***D***, ***MA***, ***Adr.***
- Bundesministerium für ***BM***, ***BM-Adr.***
- Stadt ***G***, Budget und Abgabenwesen, ***G-Adr***
- Stadt ***E***, Gemeindeabgaben, ***E-Adr***
- Stadt ***F***, Abteilung für Finanzen, Ref. Steuern u Abgaben, ***F-Adr***

Diese Bescheide enthalten die Anmerkung, dass der Antrag auf Zuteilung betreffend den auf die Stadt ***I*** entfallenden Anteil der Bemessungsgrundlage am 10.07.2008 zurückgezogen wurde.

Die Stadt ***I*** hat auf Anfrage des BFG mit Stellungnahme vom 24.03.2023 klargestellt, dass für die Stadt ***I*** in dieser Beschwerdesache keine Parteistellung mehr besteht, weil das Kommunalsteuerverfahren des hier streitgegenständlichen Zeitraumes mit Bescheiden vom 29.01.2009 abgeschlossen wurde.

Somit ist der Zuteilungsbescheid vom 04.12.2014 richtigerweise nicht an die Stadt ***I*** ergangen.

Die Bedenken, die die Bf. in der Beschwerde unter Punkt 2.1 diesbezüglich geäußert hat, konnten beim Erörterungstermin am 25.03.2025 ausgeräumt werden.

Zu A. + D.: Den Zuteilungsbescheiden vom 04.12.2014 (BFG-Akt, OZ 2) ist zu entnehmen, dass sie die ***RNF 3-A***, StrNr. ***RNF 3-A, StrNr*** und die ***RNF 5-B***, StrNr. ***RNF 6-B, StrNr*** betreffen. Dem Spruch ist Folgendes zu entnehmen: „Gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 werden den nachstehend angeführten Gemeinden folgende Bemessungsgrundlagen bzw Anteile an folgenden Arbeitgebern zugeteilt:

1. ***RNF 3-A*** als RNF der ***RNF 1-A*** als RNF ***A+B*** [...]“

Sodann sind die jeweiligen Gemeinden (***D***, ***E***, ***G*** und ***F***) samt den für die einzelnen Zeiträume zugeteilten Bemessungsgrundlagen angeführt.

Zum Vorwurf, es sei nicht erkennbar, über welchen Antrag bzw über welche Anträge entschieden wurde, ist Folgendes auszuführen: Es ist richtig, dass im Bescheid die Anträge, über die hinsichtlich der Zuteilung abgesprochen wurde, nicht angeführt sind. Allerdings ergibt sich dies hinsichtlich der ***RNF 3-A*** schlüssig aus den angesprochenen Gemeinden und den jeweiligen Zeiträumen.

Wie beim Erörterungstermin am 25.03.2025 besprochen und festgehalten wurde, liegen folgende Zuteilungsanträge bzw Ergänzungen und Einschränkungen vor:

- Antrag auf Zuteilung vom 14.01.1998 der ***RNF A+B*** betreffend ***D*** und ***I*** (BFG-Akt OZ 9);
- Antrag auf Zuteilung vom 02.04.2001 der ***RNF 4-B*** (als RNF...) betreffend Ergänzung hinsichtlich ***E*** und ***G*** (BFG-Akt, OZ 10);
- Antrag auf Zuteilung vom 03.04.2001 der ***RNF 1-A*** (als RNF...) betreffend Ergänzung hinsichtlich ***E***, ***G*** und ***F*** (BFG-Akt, OZ 11);
- Einschränkung des Antrages (vom 14.01.1998) vom 10.07.2008, der ***RNF 2-A*** hinsichtlich der Stadtgemeinde ***I*** (BFG-Akt, OZ 12);
- Einschränkung des Antrages (vom 14.01.1998) vom 03.09.2008, der ***RNF 5-B*** hinsichtlich der Stadtgemeinde ***I*** (BFG-Akt, OZ 12).

Weiters wurde geklärt und festgehalten, dass es sich bei dem Schreiben vom 22.12.2008 um eine Stellungnahme der ***RNF 1-A*** an die Stadt ***D*** und jenem vom 16.05.2012 um die Beantwortung eines Vorhaltes des UFS handelt, aber keine neuerlichen bzw zusätzlichen Zuteilungsanträge vorliegen.

Der Zuteilungsantrag (Ergänzung) vom 02.04.2001 der ***RNF 4-B*** wurde mit Zuteilungsbescheid vom 08.05.2001 erledigt und durch das Erkenntnis des VwGH 13.09.2006, 2003/13/0116 rechtskräftig.

Daher ist es für den erkennenden Senat evident, dass der Zuteilungsbescheid vom 04.12.2014 über die restlichen angeführten (um ***I*** eingeschränkten) Anträge abspricht.

Zu B.: Zu dem in der Beschwerde angeführten mangelnden Parteiengehör erwidert das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung im Wesentlichen Folgendes:

Im Vorfeld der Zuteilungsbescheide vom 23.11.2009 (aufgehoben durch UFS 27.11.2013, RV/0832-W/10) sei mit Vertretern einzelner Städte versucht worden, eine Lösung herbeizuführen – bei einer Besprechung seien von allen Städten Vertreter anwesend gewesen, wobei die Stadt ***D*** durch ***Dr. X*** vertreten gewesen sei. Es sei gelungen, mit allen Städten – mit Ausnahme von ***D*** – eine Einigung herbeizuführen. Mangelndes Parteiengehör liege somit nicht vor.

Dem widerspricht die Bf. im Vorlageantrag mit der Begründung, dass ein solches gemeinsames Gespräch bei der Stadt ***D*** nicht aktenkundig und ein solches auch ***Dr. X*** nicht bekannt sei. Aktenkundig sei lediglich eine Besprechung zwischen ***D*** und dem Finanzamt am 31.03.2009 – dabei sei aber immer nur von einer Zuteilung ***D*** – ***I*** die Rede gewesen. Auch habe es laufenden Kontakt zwischen ***D*** – ***I*** gegeben und habe eine Beilegung der Differenzen bezüglich der Bemessungsgrundlagen erzielt werden können. Auch dies sei aktenkundig. Es sei daher nicht nachvollziehbar, weshalb Kontakte mit den anderen Gemeinden in den Akten fehlen sollten.

Zu F./2: Wenn die Bf. in der Beschwerde (Punkt 2.3.4.) anführt, dem Zuteilungsbescheid fehle der Spruchpunkt 2 bezüglich ***B-Dienst***, ist darauf zu verweisen, dass zwar der Aufzählungspunkt „2.“ fehlt, aber auf Seite 5 letzter Absatz angeführt wird, dass hinsichtlich des hoheitlichen Bereichs betreffend ***RNF 5-B*** (als RNF...) nicht abzusprechen sei, weil mangels gewerblicher Tätigkeit gemäß § 3 KommStG 1993 dieser Anteil nicht steuerbar im Sinne des Kommunalsteuergesetzes 1993 sei. Irritierend ist, dass gleichzeitig aber auch angeführt wird, dass der hoheitliche Bereich 87 % des Budgetansatzes betreffe und die Bemessungsgrundlage daher 13 % betrage. Tatsächlich zugeteilt wurden allerdings keine Bemessungsgrundlagen.

Daraus ist zu folgern, dass der Bescheid hinsichtlich der ***RNF 5-B*** nicht abspricht.

Zu C.: Die zwischenzeitig erfolgten Einigungen mit den anderen Gemeinden (außer ***D***) beruhen darauf, dass die Gemeinden das Erkenntnis des VwGH 13.09.2006, 2003/13/0116 umgesetzt und für den ***B-Dienst*** keine Vorschreibung vorgenommen haben, weil der VwGH ausgesprochen hat, dass diese Tätigkeit dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen ist. Weiters konnte bei einer gemeinsamen Besprechung mit dem Finanzamt im Zuge der Ermittlungen – nach Aufhebung der Zuteilungsbescheide (vom 03.09.1998 sowie 08.05.2001) unter Zurückverweisung an das Finanzamt (UFS 17.12.2008, RV/0219-W/06 sowie RV/1294-W/03) - mit den Gemeinden ***E***, ***G***, ***I*** und ***F*** hinsichtlich des Bereiches ***A-Dienst*** eine Einigung über das Ausmaß der Schätzung des unternehmerischen Anteiles erzielt werden.

Dass mit der Stadt ***I*** eine Einigung erzielt wurde, ergibt sich auch aus der an das BFG gerichteten Stellungnahme vom 24.03.2023. Auch wurde der Zuteilungsantrag der „***A***“ sowie der „***B***“ mit Schreiben vom 10.07.2008 bzw 03.09.2008 hinsichtlich der Stadt ***I*** zurückgenommen bzw eingeschränkt.

Dass auch mit den anderen Gemeinden eine Einigung erzielt wurde, ergibt sich aus der Beschwerdeentscheidung vom 30.09.2015 (BFG-Akt, OZ 14) sowie aus den jeweiligen Bescheiden der Gemeinden aus dem Jahr 2009; dass jedoch die Zuteilungsanträge auch hinsichtlich der anderen Gemeinden eingeschränkt bzw zurückgenommen wurden, ist nach der Aktenlage nicht ersichtlich und auch der „***A***“ nicht bekannt (vgl. Schreiben vom 09.05.2025, BFG-Akt OZ 54).

Zu E. + I.: Hinsichtlich der Gemeinde ***D*** wurden im Zuge der Kommunalsteuerprüfung die Bemessungsgrundlagen explizit für die in ***D*** beschäftigten Mitarbeiter abverlangt (vgl BFG-Akt, OZ 22) und auch diese Zahlen übergeben. Dies erkennt man daran, dass der Leiter der Buchhaltung der ***RNF A+B*** im Zuge der Schlussbesprechung am 16.01.1997 (vgl BFG-Akt, OZ 18) die Höhe der Ziffern der Bemessungsgrundlagen von sämtlichen im Gemeindebereich ***D*** tätigen Dienstnehmern außer Streit gestellt hat und nur die Abgabenschuld selbst nicht anerkannte. Somit handelte es sich im Fall der Gemeinde ***D*** nicht um eine Schätzung.

Auch die Antragstellerin selbst bestätigt im Zuteilungsantrag vom 14.01.1998 (vgl. BFG-Akt, OZ 9), dass von der Gemeinde ***D*** jene Beträge als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt worden sind, die die Antragstellerin selbst für diese Zeiträume mitgeteilt hat. Allerdings seien die Bemessungsgrundlagen des Dienstgeberbeitrages gemeldet worden, ohne eine entsprechende Detaillierung für Kommunalsteuerzwecke (zB hinsichtlich des tatsächlichen Einsatzortes des Personals) vorgenommen zu haben. Es seien für Zeiträume vor 1996 keine EDV-mäßig verwertbaren Aufzeichnungen über den tatsächlichen Arbeitsort von Mitarbeitern geführt worden.

Wenn die Antragstellerin selbst zugesteht, dass es für die hier relevanten Zeiträume keine Aufzeichnungen über den tatsächlichen Arbeitsort von Mitarbeitern gibt, kann es hinsichtlich einer Doppel- oder Mehrfacherfassung allerdings auch nur bei einer Behauptung bleiben, weil eine Verifizierung nicht möglich ist.

Auch wenn sich die Argumentation darauf bezieht, dass aufgrund der seit Jänner 1996 eingeführten „Arbeitsplatzdatenbank“ 700 bis 800 österreichweite Änderungen des Tätigkeitsortes festgestellt worden seien, woraus sich ergebe, dass es auch in der Zeit davor sicherlich zu Überschneidungen und falschen Erfassungen gekommen sei (vgl. zB BFG-Akt, OZ 54: Schreiben vom 09.05.2025), kann sich der Senat dieser Sichtweise nicht anschließen. Diese Behauptung geht über reine Mutmaßungen nicht hinaus.

Wenn der Vertreter im selben Schreiben argumentiert, die bei der damaligen Schlussbesprechung erfolgte Bestätigung der ziffernmäßigen Richtigkeit der ermittelten Bemessungsgrundlagen ermögliche keinen Schluss darauf, ob die Dienstnehmer im reservierten, hoheitsrechtlichen Bereich oder im Wettbewerbsbereich tätig gewesen seien, weist er selbst darauf hin – wie es auch im gesamten Verfahren zu sehen ist – dass es im Grunde (nur) um die Frage der Abgrenzung des hoheitlichen und des unternehmerischen Bereich geht. Die Behauptung, dass die Bestätigung der ziffernmäßigen Richtigkeit weiters keinen Schluss darauf ermögliche, ob Teile der Bemessungsgrundlagen (zB im Bereich der zentralen Verwaltung) nicht von anderen Gemeinden in Anspruch genommen worden sind, bleibt ohne nähere Konkretisierung auch nur im Bereich des hypothetisch Möglichen.

Die weiteren Ausführungen, die die „***A***“ im Laufe des gesamten Verfahrens hinsichtlich einer Abgrenzung vorgenommen hat, betrafen ausschließlich die Frage des Ausmaßes des hoheitlichen bzw des unternehmerischen Bereiches. Auch in einer Stellungnahme der steuerlichen Vertretung an die ***RNF 2-A*** vom 23.07.2009 (BFG-Akt, OZ 26) wird hauptsächlich die Abgrenzung hoheitlicher zu unternehmerischer Bereich behandelt.

Ein Absatz beschäftigt sich mit den durch die Gemeinden vorgenommenen Schätzungen: Hinsichtlich ***E*** sei die Schätzung fehlerhaft, weil sie durch Rückrechnung der für 1996 bis 1999 mitgeteilten Arbeitslöhne auf die Jahre 1994 bis 1996 durchgeführt worden sei und somit Änderungen des Einsatzortes in den Jahren 1994 bis 1996 nicht berücksichtigen konnte. Auch seien dabei Einsätze von Mitarbeitern der Betriebstätte einer Gemeinde in eine Betriebstätte einer anderen Gemeinde (zB Mitarbeiter, die verschiedene Wähllämter zu betreuen hatten) nicht berücksichtigt worden.

Auch hier werden keinerlei konkrete oder konkretisierbare Zahlen und Daten vorgebracht, anhand derer eine mögliche Mehrfacherfassung festgemacht oder zumindest geschätzt werden könnte.

Aus den dargestellten Gründen kommt der Senat zum Ergebnis, dass Mehrfacherfassungen von Lohnsummenbestandteilen nicht vorliegen. Es geht ausschließlich um die Abgrenzung zwischen hoheitlichem und privatwirtschaftlichem Bereich einmalerfasster Lohnsummen.

Zum Schriftsatz vom 09.05.2025 (BFG-Akt, OZ 54) ist weiters Folgendes zu erwähnen:

Wenn der Vertreter mit Verweis auf das Erkenntnis des VwGH 17.11.2005, 2001/13/0239 darstellt, dass schon der Gerichtshof dokumentiert habe, dass es hinsichtlich ***I*** und ***D*** zu erheblichen Mehrfacherfassungen derselben Lohnsummenbestandteile gekommen sei, ist zu erwidern, dass es sich dabei lediglich um die Darstellung des Inhaltes des Zuteilungsantrags vom 14.01.1998 gehandelt hat und nicht um eine Feststellung einer solchen Mehrfacherfassung.

Vielmehr moniert der VwGH, dass die Behörde keine Feststellung darüber getroffen hat, inwieweit es hinsichtlich des ***A-Dienst*** zu Mehrfacherfassungen derselben Lohnsummenbestandteile gekommen sein könnte.

Zu H.: Weil der Antrag abzuweisen war, konnte eine Auseinandersetzung mit der Frage des Ausmaßes des hoheitlichen bzw unternehmerischen Anteiles der Tätigkeit der ***A+B*** im streitgegenständlichen Zeitraum unterbleiben.

Zu J.: Nachdem der UFS (als Folge des Erkenntnisses des VwGH 17.11.2005, 2001/13/0239) sowohl den Zuteilungsbescheid vom 03.09.1998 hinsichtlich ***D*** und ***I*** (UFS, 17.12.2008, RV/0219-W/06) als auch jenen vom 08.05.2001 hinsichtlich ***E***, ***G*** und ***F*** (UFS 17.12.2008, RV/1294-W/03) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben hat, gab es seitens des Finanzamtes Ermittlungsbemühungen, um die vom VwGH geforderten Feststellungen zu treffen. Wie aus der Aktenlage hervorgeht, war dabei eine Doppel- oder Mehrfacherfassung von Dienstnehmern mehrerer Gemeinden nie Thema, sondern immer nur die Abgrenzung des ***A-Dienst*** in einen hoheitlichen und unternehmerischen Bereich.

Bei den Gemeinden ***I***, ***E*** und ***F*** waren Beschwerden gegen die Kommunalsteuerbescheide anhängig. Im Zuge der angeführten Ermittlungen des Finanzamtes konnte die „***A***“ mit den Gemeinden Einigungen über das Ausmaß des unternehmerischen Bereiches und somit der entsprechenden Bemessungsgrundlagen erzielen, woraufhin die Rechtsmittelerledigungen entsprechend dieser Einigungen ergingen. Im Zuge dessen wurde auch der Zuteilungsantrag hinsichtlich der Gemeinde ***I*** eingeschränkt. Die Einigung mit der Gemeinde ***G*** führte zu einer vorläufigen Festsetzung der Kommunalsteuer.

(Bescheid ***I***, 02.01.2009; Bescheid ***E***, 01.07.2009; ***F***, 10.07.2009; ***G***, 07.12.2009)

D bildet hier eine Ausnahme, weil ein rechtzeitiges Rechtsmittel gegen den ursprünglichen Kommunalsteuerbescheid nicht eingebracht wurde.

Zum Bescheid von ***E*** vom 01.07.2009 ist noch Folgendes anzumerken: Am Ende des Bescheides wird angeführt, dass das Finanzamt ***D*** für den 23. Bezirk von einer neuerlichen Entscheidungspflicht entbunden werde, weil alle in diesem Zusammenhang eingebrachten Anträge bzw. Berufungen zurückgezogen werden.

Weil für das Gericht aufgrund der Aktenlage – mit Ausnahme der Antragseinschränkungen hinsichtlich ***I*** – keinerlei weitere Zurücknahmen ersichtlich sind, war im Zuge der Erörterung zu klären, ob weitere Zurücknahmen existieren. Dies wurde vom Vertreter der „***A***“ mit Schreiben vom 09.05.2025 verneint.

Zu K.: Der Antrag auf Zuteilung der Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 vom 14.01.1998 wurde von der ***RNF A+B*** eingebracht.

Mit Schreiben vom 02.04.2001 wurde dieser Antrag von der ***RNF 4-B*** als RNF (der ***RNF 3-B*** als RNF der ***RNF A+B*** als RNF der ***A+B***)) um zwei weitere Gemeinden ergänzt.

Und mit Schreiben vom 03.04.2001 erfolgte eine Ergänzung um drei weitere Gemeinden von der ***RNF 1-A*** als RNF (der ***RNF A+B*** als RNF der ***A+B***)).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß **§ 93 Abs. 2 BAO** hat jeder Bescheid den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Wird dieser Bescheidadressat unrichtig bezeichnet, ist dies unbeachtlich, wenn es offenbar auf einem Versehen beruht und der Adressat zweifelsfrei feststeht (VwGH 20.1.1992, 91/10/0095, ZfVB 1993/2/608; 25.6.1996, 94/17/0419) bzw. wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers bestehen (zB VwGH 23.4.1998, 96/15/0199; 24.2.2005, 2004/16/0199; 28.6.2007, 2005/16/0187).

Ein Deuten eines bloß fehlerhaft bezeichneten Bescheidadressaten ist zulässig und geboten, wenn die Identifizierung des Adressaten durch die fehlerhafte Bezeichnung nicht in Frage gestellt wäre und kein Zweifel an der Identität des Empfängers bestünde (VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; *Ritz*, BAO⁷, § 93 Rz 7).

Wie der VwGH (zum Zerlegungsbescheid gemäß § 196 BAO) wiederholt erkannt hat, liegt kein der Rechtslage entsprechender – somit ein rechtswidriger, nicht aber unwirksamer – Bescheid vor, wenn dieser nicht an alle beteiligten Körperschaften ergangen ist (VwGH 26.06.2024, Ra 2023/15/0025 mVa 24.01.2007, 2005/13/0024).

Dies gilt aufgrund von § 197 Abs. 3 BAO auch für das Zuteilungsverfahren.

Daraus ist zu schließen, dass die Entscheidung des UFS vom 11.10.2013 bzw. 27.11.2013, RV/0832-W/10 zwar (möglicherweise) rechtswidrig (nicht aber nichtig) war, weil nicht alle

Parteien ordnungsgemäß genannt waren; sie jedoch Rechtswirksamkeit erlangte, weil sie unangefochten geblieben ist. Gegenüber der ***RNF 3-A*** erlangte sie mit Zustellung der Ausfertigung vom 27.11.2013 Wirkung.

Gemäß **§ 10 Abs. 5 KommStG 1993**, BGBl. Nr. 819/1993 hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerschuldners oder einer beteiligten Gemeinde die Bemessungsgrundlage zuzuteilen, wenn zwei oder mehrere Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise für sich in Anspruch nehmen und ein berechtigtes Interesse an der Zuteilung dargetan wird. Der Antrag kann nur bis zum Ablauf von 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.

Mit BGBl. I Nr. 20/2009 wurde die Frist zur Stellung eines Antrages ab 01.01.2010 auf zehn Jahre verkürzt.

Für das Zuteilungsverfahren gelten die Bestimmungen der BAO, abgeleitet aus § 1 BAO (vgl Taucher, Kommunalsteuer § 10 Rz 35). Auch finden gemäß § 10 Abs. 5 letzter Satz KommStG 1993 auf die Zuteilung die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung.

Zu A.: Wird ein Bescheid statt an den Rechtsträger (Stadt) an dessen Organ (Magistrat) adressiert und kann unter Berücksichtigung der objektiven Rechtslage und Begründung des Bescheides nicht zweifelhaft sein, dass die Erledigung gegenüber dem Rechtsträger getroffen wurde, ist der Bescheid rechtswirksam erlassen (VwGH VS 25.5.1992, 91/15/0085; UFS 19.6.2007, RV/0877-W/07).

Unter der Bezeichnung des Bescheides vom 04.12.2014 „Zuteilungsbescheid gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993“ sind die vom Bescheid angesprochenen Unternehmen, nämlich ***RNF 3-A***, Str. Nr. ***RNF 3-A, StrNr*** sowie ***RNF 5-B***, Str. Nr. ***RNF 6-B, StrNr*** genannt. Weiters ist dem Spruch des streitgegenständlichen Zuteilungsbescheides hinsichtlich der ***RNF 3-A*** (als RNF...) zu entnehmen, dass die Kommunalsteuer den „nachstehend angeführten Gemeinden“ zugeteilt wird. In Folge werden die Gemeinden genannt. Weshalb die beteiligten Gemeinden im Spruch daher nicht zweifelsfrei genannt sein sollten, wird in der Beschwerde nicht näher erläutert und ist für das Verwaltungsgericht nicht nachvollziehbar.

Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde. Der normative (rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende) Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben (vgl Ritz BAO⁷, § 93 Rz 5 mVa VwGH 30.09.2004, 2004/16/0098; 25.04.1988, 87/12/0097). Auf welchen Antrag sich die Erledigung dabei bezieht, ist nicht Teil des normativen Inhalts, sondern

allenfalls Teil der Begründung, weshalb das Fehlen des Anführens der einzelnen Anträge entgegen der Ansicht der Bf., keinen fehlerhaften Bescheidspruch darstellt.

Auch dass der Zuteilungsbescheid inhaltlich gleichlautend separat an alle Parteien gerichtet ergangen ist, anstatt alle Parteien in einem Bescheid anzusprechen, führt zu keiner Rechtswidrigkeit des Bescheides, weil sich die Bestimmung der Einheitlichkeit einer Entscheidung nur auf das Beschwerdeverfahren bezieht (§ 281 Abs. 1 BAO).

Zu B.: Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 02.02.2023, Ra 2020/13/0012 ausgesprochen hat, ermöglicht § 201 Abs. 4 BAO u.a. die zusammengefasste Festsetzung der Kommunalsteuer für mehrere oder alle Monate eines Kalenderjahres in einer Summe, ohne dass die monatlich geschuldeten Abgabebeträge im Bescheid gesondert angeführt werden müssten. Dies muss somit auch für die Zuteilung der Kommunalsteuer gelten. Das Argument der Bf. (Punkt 2.2.2.), der Bescheidspruch sei rechtswidrig, weil die Zuteilung nicht in Gesamtjahresbeträgen hätte erfolgen dürfen, geht daher ins Leere.

Auch wenn die Bf. weiters ausführt, es sei keine Zuteilung iSd § 10 Abs. 5 KommStG getroffen worden, weil die Höhen der zuzuteilenden Bemessungsgrundlagen und Zuteilungsgrundlagen nicht ausgewiesen worden seien, ist ihr nicht zu folgen. Im Spruch ist angeführt, welcher Gemeinde welche Bemessungsgrundlage für welchen Zeitraum zugeteilt wurde.

Zum mangelnden Parteiengehör der Stadt *****D***** hinsichtlich der Zuteilungsanträge betreffend die anderen Gemeinden ist auszuführen, dass den Parteien gemäß § 115 Abs. 2 BAO Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben ist. Eine Verletzung des Parteiengehörs ist nach der Rechtsprechung des VwGH kein absoluter Verfahrensmangel (VwGH 21.12.1990, 86/17/0106). Auch ist eine solche Verletzung im Beschwerdeverfahren sanierbar (Ritz, BAO⁸, § 115 Tz 21 mwV).

Die Bf. gibt selbst an, dass sie Kenntnis von den anderen Zuteilungsanträgen und auch von deren Inhalt erhalten hat (vgl. Beschwerde-Punkt 2.3.1.). Auch wurde ihr im verwaltungsgerichtlichen Verfahren beim Erörterungstermin am 25.03.2025 sowie bei der mündlichen Verhandlung am 20.05.2025 Gehör verschafft, weshalb eine Verletzung des Parteiengehörs nicht (mehr) vorliegt.

Zu D.: Gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 in der bis 31.12.2009 geltenden ursprünglichen Fassung (BGBl. Nr. 819/1993) kann der Antrag auf Zuteilung bis zum Ablauf von fünfzehn Jahren ab Entstehung der Steuerschuld (§ 11 Abs. 1) gestellt werden. Diese Frist wurde mit Wirkung ab 01.01.2010 auf zehn Jahre verkürzt (§ 10 Abs. 5 iVm § 16 Abs. 9 KommStG idF BGBl. I Nr. 20/2009). Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonats, in dem Lohnzahlungen gewährt 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).

Abgabenrechtlich relevante Sachverhalte sind – soweit der Gesetzgeber nicht anderes bestimmt – nach dem zur Zeit der Verwirklichung des Sachverhaltes geltenden Rechts zu beurteilen (Taucher, Kommunalsteuer § 16 Rz 4). Für Zuteilungsanträge, die bis zum 31.12.2009 gestellt wurden, ist daher jedenfalls die Frist von fünfzehn Jahren anzuwenden.

Die dem Verwaltungsgericht vorliegenden Zuteilungsanträge (vom 14.01.1998, 02.04.2001, 03.04.2001) sowie die Einschränkungen (vom 10.07.2008 und 03.09.2008) wurden somit jedenfalls innerhalb der für diese Jahre geltenden Frist von fünfzehn Jahren ab Entstehung der Steuerschuld (der Zeiträume 1994 bis 1996) gestellt, wobei auch anzumerken ist, dass die Antragseinschränkungen auch außerhalb dieser Frist – bis zur bescheidmäßigen Erledigung der Anträge eingebracht hätten werden können.

Da es sich, wie in der Beweiswürdigung bereits ausgeführt, bei dem Schreiben vom 16.05.2012 um keinen Zuteilungsantrag handelt, kann dieser auch nicht außerhalb der Frist eingebracht worden sein.

Dem Argument, der Zuteilungsantrag vom 03.04.2001 sei nicht von der „***RNF 3-B***“ sondern von der „***A***“ gestellt worden und daher mangels Antragslegitimation nicht gültig, kann keine Bedeutung zugemessen werden, weil wie erwähnt zwei unabhängige Anträge – einmal von der ***RNF 4-B*** und einmal von der ***RNF 1-A*** gestellt wurden.

Zu E.: Als Voraussetzung für die Zuteilung nennt § 10 Abs. 5 KommStG 1993 lediglich, dass zwei oder mehrere Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise für sich in Anspruch nehmen und dass ein berechtigtes Interesse an der Zuteilung dargetan wird. Daraus lässt sich jedoch – entgegen der Ansicht der Bf. – nicht ableiten, dass bereits im ersten Antrag alles dargelegt werden müsste und ein gestellter Antrag nicht ergänzt werden dürfte oder dass innerhalb der für Zuteilungsanträge geltenden Frist nicht weitere Zuteilungsanträge gestellt werden dürfen.

Es kann daher nicht gefolgert werden, dass einerseits der Antrag ungültig wäre, weil die einzelnen Dienstnehmer, deren Bemessungsgrundlagen doppelt berücksichtigt sein könnten, nicht explizit angeführt sind und dass andererseits die Ergänzungen zum Zuteilungsantrag ungültig wären.

Zu C., I. + J.: Mit Erkenntnis vom 17.11.2005 hat der VwGH – nachdem er sich eingehend damit beschäftigt hat, ob einerseits beim ***B-Dienst*** und andererseits beim ***A-Dienst*** ein Hoheitsbetrieb oder ein Betrieb gewerblicher Art vorlag – den Bescheid der Finanzlandesdirektion mit der Begründung aufgehoben, dass keine Feststellungen darüber getroffen wurden, ob und inwieweit die ***A+B*** von dem ihr im Streitzeitraum zustehenden Recht Gebrauch gemacht hat, über den reservierten, also den ihr eigentümlichen Bereich hinaus unternehmerische Leistungen zu erbringen und es diesbezüglich – wie von Rechtsnachfolgern der ***A+B*** behauptet und von der Behörde nicht in Zweifel gezogen –

zu Mehrfacherfassungen derselben Lohnsummenbestandteile gekommen sein könnte (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0239).

Das bedeutet, dass im Zuge einer Zuteilung der Bemessungsgrundlagen jedenfalls auch Feststellungen zum Umfang des Vorliegens eines Hoheitsbetriebes bzw eines Betriebes gewerblicher Art getroffen werden müssen und die Zuteilung entsprechend anzupassen ist. Weiters sind aber zusätzlich auch Feststellungen dazu erforderlich, inwieweit Mehrfacherfassungen derselben Lohnsummenbestandteile vorliegen.

Zum Zeitpunkt des Zuteilungsbescheides vom 03.09.1998 stand aufgrund grober Schätzungen einiger Gemeinden eine mögliche Doppel- oder Mehrfacherfassung von Bemessungsgrundlagen für Dienstnehmer im Raum, weshalb der VwGH auch diesbezügliche Feststellungen gefordert hatte.

Auch im Fall von Schätzungen ist für eine solche Feststellung jedenfalls ein Mindestmaß an Konkretisierung einer (möglichen) Mehrfacherfassung von Lohnsummenbestandteilen erforderlich, zumal bei Schätzungen auch zu berücksichtigen ist, dass eine Behörde nur dann zu einer Schätzung berechtigt ist, wenn es ihr aufgrund der vorgelegten Unterlagen nicht möglich war, die Bemessungsgrundlagen zu ermitteln.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent und muss derjenige der zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 184 BAO Rz 3, mwN).

Wenn der Vertreter der „***A***“ aus dem Erkenntnis des VwGH 31.01.2001, 2000/13/0001 und § 197 BAO schließt, dass allein die Frage des Ausmaßes des Vorliegens einer hoheitlichen bzw unternehmerischen Tätigkeit bereits einen Zuteilungsgrund darstellt, kann sich der Senat dem nicht anschließen. § 10 Abs. 5 KommStG 1993 als speziellere Norm zu § 197 BAO definiert klar die Voraussetzungen für eine Zuteilung von Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen. Zwar ist im Rahmen der Zuteilung auch über die Bemessungsgrundlagen inhaltlich abzusprechen, für ein Absprechen über die Bemessungsgrundlagen ohne Zuteilungserfordernis ist das Verfahren jedoch nicht gedacht.

Wie in der Beweiswürdigung dargestellt (E. + I.), lagen keine Mehrfacherfassungen derselben Lohnsteuerbemessungsgrundlagen vor, weshalb die Grundvoraussetzung für eine Zuteilung von Bemessungsgrundlagen gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 nicht erfüllt ist.

Daher erübrigt es sich auch, näher auf das (mögliche) Vorliegen eines berechtigten Interesses an einer Zuteilung einzugehen.

F./1 Wie bereits zu Beginn der rechtlichen Beurteilung ausgeführt wurde, kommen die Vorschriften der BAO auch für die Zuteilung gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 zur

Anwendung. Dies trifft daher grundsätzlich auch auf § 209a Abs. 5 BAO zu – allerdings natürlich nur insoweit, als auch die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind.

§ 209a Abs. 5 BAO lautet:

„Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch der Abgabefestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde nicht entgegen, der den gemäß § 278 oder § 300 aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97) des aufhebenden Beschlusses bzw. innerhalb der Frist des § 300 Abs. 1 lit. b ergeht.“

Die Bemessungs-(Festsetzungs-)Verjährung des § 207 BAO befristet das Recht, eine Abgabe festzusetzen. Bescheide über die Zuteilung von Kommunalsteuer haben zwar die Zuteilung der Bemessungsgrundlage zu enthalten, setzen selbst aber keine Abgabe fest.

Die Zuteilung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 KommStG 1993 hat mit einer mit Rechtskraftwirkung ausgestatteten **Feststellung** der Bemessungsgrundlage und somit auch der sachlichen Abgabepflicht einherzugehen (Ritz/Koran, BAO⁷, § 197, Rz 12 mVa VwGH 29.11.2006, 2003/13/0059);(VwGH 31.01.2001, 2000/13/0001).

Daraus ergibt sich, dass es sich bei der Zuteilung gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 nicht um eine Festsetzung von Abgaben sondern um einen Feststellungsbescheid handelt. Erst der davon abgeleitete Kommunalsteuerbescheid (§ 10 Abs. 6 KommStG 1993) setzt die Abgabe fest (§ 11 Abs. 3 KommStG 1993).

Der Bf. ist daher nicht zu folgen, wenn sie im Vorlageantrag (Punkt 2.6., S. 13) ebenfalls mit Verweis auf VwGH 31.01.2001, 2000/13/0001 ausführt, es handle sich um keinen Feststellungsbescheid. Auch wenn, wie die Bf. weiters anführt, gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß auf die Zuteilung Anwendung finden, handelt es sich trotzdem nicht um eine Festsetzung der Abgaben. Die Vorschriften sind lediglich sinngemäß anzuwenden. Auch bsplw. auf Feststellungen gemäß § 188 BAO finden gemäß § 190 Abs. 1 BAO die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung, ohne dass sich dadurch Abgabefestsetzungen ergeben.

Wird mit der Zuteilung zwar die Bemessungsgrundlage festgestellt, aber keine Abgabe festgesetzt, kann auch die Abgabe nicht in einem Erkenntnis festgesetzt werden, worauf sich § 209a Abs. 5 BAO aber gründet. Feststellungsbescheide können ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden (Ritz, BAO⁸ § 207, Rz 8 mwV).

Weil schon aus diesem Grund § 209a Abs. 5 BAO nicht zur Anwendung kommen kann, erübrigt sich eine Auseinandersetzung damit, ob die Jahresfrist gewahrt wurde.

Auch der vom Zuteilungsbescheid abgeleitete Kommunalsteuerbescheid ist gemäß § 10 Abs. 6 KommStG 1993 im Falle der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheides ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten

ist, 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).

Zu F./2.: Nach der Rechtsprechung des VwGH ist der Bescheid als Ganzes zu beurteilen - Spruch und Begründung bilden dabei eine Einheit. Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (VwGH 26.6.2014, 2013/15/0062). Trotz dieser gesamten Beurteilung spricht der Bescheid, wie unter II.2.F./2. ausgeführt, hinsichtlich der ***RNF 5-B*** nicht ab.

Der ursprüngliche Zuteilungsantrag vom 14.01.1998 wurde von der ***RNF A+B*** hinsichtlich der Zuteilung der Bemessungsgrundlagen für ***D*** und ***I*** eingebracht. Zum damaligen Zeitpunkt vereinte die ***RNF A+B*** noch beide Bereiche („***B***“ und „***A-Dienst***“).

Wie unter Punkt K. sogleich näher ausgeführt wird, sind (zum 04.12.2014) sowohl die ***RNF 3-A*** als auch die ***RNF 5-B*** Gesamtrechtsnachfolger der ***RNF 2-B***

Hinsichtlich der ***RNF 6-B*** (als aktuelle RNF ***RNF 5-B***) war auch bereits zum 04.12.2014 aufgrund des mit Erkenntnis des VwGH vom 13.09.2006, 2003/13/0116 erledigten Zuteilungsantrages (Ergänzung) vom 02.04.2001 und der Antragseinschränkung hinsichtlich der Gemeinde ***I*** (03.09.2008) nur noch ein Antrag auf Zuteilung für die Gemeinde ***D*** (14.01.1998) aufrecht. § 10 Abs. 5 KommStG 1993 verlangt jedoch für eine Zuteilung der Bemessungsgrundlage, dass mindestens zwei Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise für sich in Anspruch nehmen. Hinsichtlich des ***B-Dienst*** liegen die Voraussetzungen für eine Zuteilung schon aus diesem Grund nicht vor und wäre der Antrag diesbezüglich abzuweisen gewesen. **Der Bescheid vom 04.12.2014 ist daher rechtswidrig, weil er über den ***B-Dienst*** nicht abspricht.**

Anders verhält es sich bei der ***RNF 3-A***. Der Zuteilungsantrag wurde zwar auch hier hinsichtlich ***I*** eingeschränkt (10.07.2008), allerdings war auch über die Antragsergänzung vom 03.04.2001 hinsichtlich der Gemeinden ***E***, ***G*** und ***F*** noch abzusprechen. Im hier nun bekämpften Bescheid vom 04.12.2014 wurde für die ***RNF 3-A*** eine Zuteilung der Bemessungsgrundlagen für ***D***, ***E***, ***G*** und ***F*** vorgenommen. Da **allerdings eine Mehrfacherfassung von Lohnsteuerbemessungsgrundlagen nicht vorliegt, ist der Bescheid rechtswidrig.**

Zu G.: Wenn die Bf. vorbringt, das Parteiengehör sei verletzt worden (Beschwerde, Punkt 2.4), weil die durchgeführte Schätzung nicht zur Möglichkeit der Äußerung vorab übermittelt worden sei, ist – wie bereits unter II./3.1./B. ausgeführt wurde – darauf hinzuweisen, dass die Verletzung des Parteiengehörs keinen absoluten Verfahrensmangel darstellt und der Bf. im Verfahren vor dem BFG ausreichend Gehör verschafft wurde.

Zu H.: Mangels Vorliegens der Voraussetzungen für eine Zuteilung der Kommunalsteuer gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 konnte im Zuge dessen auch nicht festgestellt werden, in welchem Ausmaß hoheitliche bzw unternehmerische Tätigkeiten vorliegen.

Zu K.: Für die Frage des Vorliegens der von der Bf. in Zweifel gezogenen Aktivlegitimation zur Stellung des Zuteilungsantrages (samt Ergänzung), ist Folgendes auszuführen (vgl UFS 27.11.2013, RV/0832-W/10):

Mit Inkrafttreten des ***Gesetz*** (***Gesetz***), BGBl ***Zahl***, wurde am 1. Mai 1996 die "****A+B...gesellschaft****" (im Folgenden "****A+B...gesellschaft****", FN ***3***) gegründet. Die "****A+B...gesellschaft****" hält 100% der Aktien der "****RNF A+B****" (im Folgenden "****RNF A+B****", FN ***1***), welche mit § 1 Abs. 1 ***Gesetz*** errichtet wurde. Gemäß § 10 Abs. 1 ***Gesetz*** geht das im Bundeseigentum gestandene Vermögen der "****A+B****" (****A+B****) einschließlich der Forderungen und Verbindlichkeiten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit Stichtag 1.5.1996 in das Eigentum der "****RNF A+B****" über.

Die "****RNF A+B****" ("****RNF A+B****") hielt 99% der Anteile an der "****RNF 1-B****" ("****RNF 1-B****", FN ***4***), 1% des restlichen Stammkapitals der "****RNF 1-B****" wurden von "****AG****" (FN ***5***) treuhändig für die "****RNF A+B****" gehalten.

Somit war die „****RNF A+B****“ zum Zeitpunkt der Stellung des Zuteilungsantrages (14.01.1998) Gesamtrechtsnachfolgerin der „****A+B****“. Da bei der Gesamtrechtsnachfolge auch die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergehen, gingen auch die Rechte und Pflichten im Zusammenhang mit der Kommunalsteuer auf die Rechtsnachfolgerin der „****A+B****“, somit auf die „****RNF A+B****“, über. **Daher war die ****RNF A+B**** berechtigt, den Zuteilungsantrag vom 14.01.1998 zu stellen.**

Dass höchstpersönliche Rechte und Pflichten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nicht übergehen, hat keine Auswirkung auf den vorliegenden Fall. Die Legitimation, abgabenrechtliche Verfahren zu führen ist kein höchstpersönliches Recht und damit im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach § 10 Abs. 1 ***Gesetz*** übergegangen. Ob im Rahmen der geltend gemachten abgabenrechtlichen Ansprüche Abgaben rechtswidrig für einen Hoheitsbetrieb eingehoben worden sind, deren Rückerstattung auf den ursprünglichen hoheitlichen Rechtsträger zurückfallen müsste und nicht auf die ****RNF A+B**** (samt deren Rechtsnachfolger) übergegangen sein kann, ist eine Frage, deren Lösung angesichts der vom Senat vorgenommenen rechtlichen Würdigung unbeachtlich ist.

Rückwirkend zum 31. Dezember 1997 hat die "****RNF A+B****" in einem **ersten Schritt** als übertragende Gesellschaft ihre Betriebe "****C-Dienst****" und "****B-Dienst****" im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des

§ 14 Abs. 4 ***Gesetz*** und des Art VI UmgrStG durch Abspaltung zur Aufnahme auf die "****RNF 1-B****" (FN ***4****) übertragen.

Der Betrieb ***A-Dienst*** verblieb bei der „****RNF A+B****“. Der Firmenwortlaut der "****RNF A+B****" ("****RNF A+B****", FN ***1****) wurde in der Folge in "****RNF 1-A****" ("****RNF 1-A****", FN ***1****) geändert und der Firmenwortlaut der "****RNF 1-B****" (FN ***4****) in "****RNF 2-B****" ("****RNF 2-B****", FN ***4****) geändert.

In einem **zweiten Schritt** hat die "****RNF 1-A****" (FN ***1****) ihre 99%-Beteiligung an der "****RNF 2-B****" (FN ***4****) aufgrund eines Spaltungs- und Übernahmevertrages im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Abspaltung und Aufnahme auf die übernehmende Gesellschaft "****A+B...gesellschaft****" (FN ***3****) übertragen.

In einem **dritten Schritt** hat die "****A+B...gesellschaft****" 75% minus 2 Aktien ihrer Beteiligung an der "****RNF 1-A****" in die "****RNF 2-B****" eingebracht. Gleichzeitig erwarb die "****RNF 2-B****" 25% plus 1 Aktie an der "****RNF 1-A****" durch Kauf von der "****A+B...gesellschaft****". Im Oktober 1998 veräußerte die "****RNF 2-B****" die Beteiligung iHv 25% plus 1 Aktie an die "****NV****".

Die nicht dem ***A-Dienst*** zuzurechnenden Aktivitäten, so auch die Aktivitäten iZm den ***6**** wurden im Rahmen des ersten Schritts ebenfalls per 31.12.1997 an die "****RNF 2-B****" (FN ***4****) abgespalten.

Die "****RNF 2-B****" hat dann in einem **vierten Schritt** den Teilbetrieb "****6****" im Wege der Gesamtrechtsnachfolge im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß ***Gesetz*** und Art. III UmgrStG in die "****GmbH****" (im Folgenden "****GmbH****") zum Stichtag 31. Dezember 1997 eingebracht.

Zum Stichtag 31. Dezember 1998 hat die "****RNF 2-B****" (FN ***4****) ihre Betriebe ***C-Dienst*** und ***B-Dienst*** durch Abspaltung und Aufnahme gemäß den §§ 13a ***Gesetz*** iVm Art VI UmgrStG auf die "****RNF 3-B****" (im Folgenden "****RNF 3-B****", FN ***7****) als übernehmende Gesellschaft übertragen. Die "****RNF 3-B****" wurde mit Satzung vom 3. März 1999 durch Bargründung errichtet.

Die "****RNF 3-B****" hat zum Stichtag 31. Dezember 1999 gemäß den §§ 10 Abs. 2 ***Gesetz2*** und Art VI UmgrStG durch Abspaltung und Übernahme ihren Betrieb "****B-Dienst****", bestehend aus den Geschäftseinheiten "Personenbeförderung" und "Werkstätten" auf die "****RNF 4-B****" (im Folgenden "****RNF 4-B****", FN ***8****) als übernehmende Gesellschaft übertragen. Die "****RNF 4-B****" wurde mit Satzung vom 28. April 2000 durch Bargründung errichtet. Aufgrund der ***Gesetz***-Novelle 2000, BGBl I ***Zahl1****, sind mit 1. März 2001 die Anteilsrechte der "****RNF 3-B****" an der "****RNF 4-B****" kraft Gesetzes auf die ***Gesetz2*** übergegangen.

Zum Stichtag 31. Dezember 2006 hat die "****RNF 1-A****" ("****RNF 1-A****", FN ***1***) ihren gesamten Betrieb "****C-Dienst****" mit allen seinen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen und den dazugehörigen Gesellschaftsanteilen im Wege einer Abspaltung zur Aufnahme auf die "****RNF 2-A****" (FN ***2***) als übernehmende Gesellschaft übertragen. Die Rückstellungen für Kommunalsteuern iHv ***Betrag1*** EUR per 31.12.2006 wurden an die "****RNF 2-A****" übertragen. Dabei ist gemäß § 224 Abs. 2 Z 1 AktG eine Erhöhung des Grundkapitals der übernehmenden Gesellschaft unterblieben, weil die "****RNF 1-A****" Alleinaktionärin der übernehmenden "****RNF 2-A****" ist.

Zum 30.06.2010 erfolgte eine Umbenennung der „****RNF 2-A****“ in die „****RNF 3-A****“.

Aktuell ist daher die "****RNF 3-A****" (FN ***2***) für sämtliche Aktivitäten des Bereichs "****A-Dienst****" sowie die damit in Zusammenhang stehenden Vermögensgegenstände und Schulden Gesamtrechtsnachfolgerin der "****A+B****".

Infolge des **Spaltungs-** und Übernahmevertrages vom 28. September 2004 wurde das gesamte Unternehmen der "****RNF 4-B****" (FN ***8***) von der "****RNF 5-B****" (FN 250.198p) - mit Ausnahme des Personalamts und der Liegenschaften – übernommen und in weiterer Folge aufgrund des Verschmelzungsvertrags vom 17.06.2020 mit der „****RNF 4-B****“ (FN ***8***) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Dabei wurde auch das gesamte Vermögen der Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft übertragen.

Aktuell ist somit die „**RNF 6-B****“ Gesamtrechtsnachfolgerin der „****A+B****“.**

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde, waren daher **sowohl die ****RNF 4-B**** als auch die ****RNF 1-A**** zur Einbringung der Anträge vom 02.04.2001 bzw vom 03.04.2001 berechtigt**, wobei nochmals darauf hingewiesen wird, dass der (Ergänzungs-)Antrag vom 02.04.2001 bereits rechtskräftig erledigt wurde.

Zu L.: Die Frage eines etwaigen Rückforderungsanspruches ist hier nicht verfahrensgegenständlich und daher auch nicht zu beurteilen. Verfahrensgegenständlich ist die Rechtmäßigkeit des Zuteilungsbescheides vom 04.12.2014 und somit die diesem zugrundeliegenden Anträge.

Zu M.: Weil eine Zuteilung gemäß § 10 Abs. 5 KommStG im konkreten Fall nicht zu erfolgen hat, war über die Ausführungen der Beschwerde zu einer etwaigen Befangenheit des Bundes hinsichtlich der Erlassung des Zuteilungsbescheides nicht mehr abzusprechen.

Aus den angeführten Gründen, war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die Revision an den VwGH war zuzulassen, weil es einerseits keine Rechtsprechung zur Frage gibt, inwieweit die Behauptung einer Mehrfacherfassung von Lohnsummenbestandteilen konkretisiert sein muss und andererseits, ob auch die bloße Abgrenzungsfrage der Tätigkeit in einen hoheitlichen und einen unternehmerischen Bereich einen Grund für eine Zuteilung von Bemessungsgrundlagen nach § 10 Abs. 5 KommStG 1993 darstellt.

Wien, am 6. Juni 2025