



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde R., 2xxx R., K-Straße, vertreten durch Beck Krist Bubits & Partner Rechtsanwälte, 2340 Mödling, Elisabethstraße 2, sowie der dieser Berufung gemäß § 257 Abs. 1 BAO beigetretenen P2-GmbH, vormals P-GmbH, vertreten durch Steuer & Beratung GmbH, 1020 Wien, Franzensbrückenstraße 26/3, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, T. und Gerasdorf, vertreten durch Ing. Thomas Hösel, vom 18. Dezember 2007 betreffend Kommunalsteuer-Zuteilung gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 für den Zeitraum 2002 bis 2005 im Beisein der Schriftführerin VB Karin Nowotny nach der am 22. September 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe und die Bemessungsgrundlage der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dieser Berufungsentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die P2-GmbH, vormals P-GmbH (im Folgenden mit P1-GmbH bezeichnet) ist ein Personal-dienstleistungsunternehmen für Zeitarbeit, Personalleasing und Personalvermittlung und damit im Bereich der Arbeitskräfteüberlassung tätig.

Die P1-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom Datum<sup>9</sup> gegründet und mit Datum<sup>8</sup> in das Firmenbuch eingetragen. Mit Datum<sup>10</sup> beantragte die P1-GmbH die Verlegung ihres Firmen-

sitzes von 2XXX ST., S-Gasse, nach 2xxx R., W-Straße. Diese Sitzverlegung wurde mit Datum<sup>11</sup> im Firmenbuch eingetragen.

Am Firmensitz der P1-GmbH in 2xxx R., W-Straße, befindet sich das Einfamilienwohnhaus der Gesellschafter dieser Gesellschaft, O.P. und A.P. mit einem eingerichteten Büroraum im Ausmaß von 16 m<sup>2</sup>, der nur von den Gesellschaftern O.P. und A.P. für betriebliche Zwecke der P1-GmbH genutzt wird. Dieser Büroraum im Ausmaß von 16 m<sup>2</sup> ist über den Wohnbereich dieses Einfamilienhauses sowie gartenseitig über den Wintergarten erreichbar. Die Nutzung dieses Büroraumes für betriebliche Zwecke der P1-GmbH ergibt sich aus der Gesellschafterstellung von O.P. und A.P. an dieser Gesellschaft. Für den Firmensitz der P1-GmbH in 2xxx R., W-Straße, verfügt nur der Geschäftsführer O.P., seit Datum<sup>7</sup>, nicht aber die P1-GmbH über eine Gewerbeberechtigung zur Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz.

Der P1-GmbH wurden mit Datum für die Betriebsstätte in 2xxx T., H-Straße, Gewerbeberechtigungen zur Ausübung des Schmiedegewerbes gemäß § 94 Z 72 GewO 1973 sowie des reglementierten Gewerbes zur Überlassung von Arbeitskräften gemäß § 251 GewO erteilt. Letzteres ist die entgeltliche Zurverfügungstellung von Arbeitskräften zur Arbeitsleistung an Dritte. Mit 10. Oktober 2007 verlegte die P1-GmbH den Ort der Geschäftsleitung nach 2xxx T., V-Straße.

Zur Leistungspalette dieser Gesellschaft gehören lt. der firmeneigenen Homepage insbesondere Personalbereitstellung, Personalvermittlung, Personalberatung, Outsourcing und Inse-ratservice. Nach der firmeneigenen Homepage wird Personal u.a. in folgenden Bereichen vermittelt bzw. verleast: Helfer, Gerüstbauhelfer, Elektriker, GWH-Monteure, Lagerarbeiter, Schlosser, Produktionsmitarbeiter, Baggerfahrer, Betriebselektriker, Lüftungsspengler, Tischler, Schweißer, Montagehelfer und Schlosserhelfer. Interne Job-Angebote als Personalma-nager, für Buchhaltung/Fakturierung sowie als Reinigungskraft werden für die Betriebsstätte in 2xxx T., V-Straße, gesucht. Für eine allfällige Kontaktaufnahme wird auf der firmeneigenen Homepage der P1-GmbH als Kontaktadresse der Ort der Betriebsstätte in 2xxx T., V-Straße, mit dem dazugehörigen Telefon- und Faxanschlüssen angegeben.

Am Stammkapital der P1-GmbH in Höhe von S 500.000,-- sind O.P. und A.P. mit einer Einlage in Höhe von jeweils S 125.000,-- bzw. S 375.000,-- beteiligt. Zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der P1-GmbH ist bis einschließlich 2005 O.P. bestellt. Die zu 75% beteiligte Gesellschafterin der P1-GmbH, A.P., ist nach der Eingabe vom 3. Februar 2011 freiwillig, ohne Bezüge für die P1-GmbH tätig, Geschäftsführer O.P. wurde für seine Tätigkeit bei der P1-GmbH entlohnt. In Zusammenhang mit der Aufnahme und Betreuung des im Wege der Ar-

beitskräfteüberlassung auf Baustellen vermittelten Personals ist O.P. auf Baustellen sowie in der Betriebsstätte R. tätig.

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2007 wurde seitens der P1-GmbH ein Antrag auf Zuteilung der Bemessungsgrundlage hinsichtlich Kommunalsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2007 gestellt, da sowohl die Gemeinde R. (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) als auch die Gemeinde T. die auf die Dienstnehmer der P1-GmbH entfallenden Bemessungsgrundlagen der Kommunalsteuer jeweils für sich zur Gänze in Anspruch nehmen.

Mit 18. Dezember 2007 erließ das Finanzamt Kommunalsteuer-Zuteilungsbescheide, mit denen entsprechend den Prüfungsfeststellungen durch die NÖ-GKK die Bemessungsgrundlagen der Kommunalsteuer 2001 bis 2005 wie folgt aufgeteilt wurden:

1. Zuteilungsbescheide vom 18.12.2007 Adressaten: P1-GmbH und Gemeinde T. – Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen Gemeinde T.:

<b>Gemeinde T.:</b>	<b>BMGRDL lt. GPLA:</b>	<b>davon 3% KommSt:</b>
BMGRDL KommSt. lt. GPLA 2001:	3.107,20 €	93,22 €
BMGRDL KommSt. lt. GPLA 2002:	2.585.647,50 €	77.569,43 €
BMGRDL KommSt. lt. GPLA 2003:	3.357.993,26 €	100.739,80 €
BMGRDL KommSt. lt. GPLA 2004:	3.202.183,69 €	96.065,51 €
BMGRDL KommSt. lt. GPLA 2005:	2.896.618,53 €	86.898,56 €
<b>SUMME:</b>	<b>12.045.550,18 €</b>	<b>361.366,51 €</b>

2. Zuteilungsbescheid vom 18.12.2007 Adressat: P1-GmbH – Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen Gemeinde R.:

<b>Gemeinde T.:</b>	<b>Differenz:</b>
BMGRDL Kommunalsteuer lt. GPLA 2001:	0,00 €
BMGRDL Kommunalsteuer lt. GPLA 2002:	0,00 €
BMGRDL Kommunalsteuer lt. GPLA 2003:	0,00 €
BMGRDL Kommunalsteuer lt. GPLA 2004:	0,00 €
BMGRDL Kommunalsteuer lt. GPLA 2005:	0,00 €

Von dem an die Gemeinde T. zugeteilten Kommunalsteuerbetrag in Höhe von € 361.366,51 ist für die Jahre 2002 bis 2005 ein Betrag in Höhe von € 355.748,03 in Zusammenhang mit der Zuordnung von im Außendienst tätigen Leiharbeitern zu den Betriebsstätten T. bzw. R. strittig.

Das Finanzamt begründete die Zuteilung der Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen an die Gemeinde T. damit, dass der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung nicht mit dem Sitz der Gesellschaft übereinstimmen müsse. Die geschäftliche Oberleitung befinde sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet werde. Bei einer an mehreren Orten tätigen Geschäftsführung sei der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung dort, wo sich die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht *bedeutungsvollste Stelle* befinde.

Auch wenn Teile der Verwaltungsarbeiten am *Wohnsitz* des Geschäftsführers O.P. verrichtet werden, bleibe die für die Tätigkeit bedeutungsvollere Stelle doch die Betriebsstätte in T., wo der Geschäftsführer über ein eigenes Büro verfüge. Geschäftstätigkeiten wie die Aufnahme von Dienstnehmern, Auftragsvergabe und Geschäftsführung seien ausschließlich in T. abgewickelt worden. Als Geschäftsanschrift im gesamten Schriftverkehr (Aufträge, Bewerbungsbögen, Briefpapier, Rechnungen etc.) sowie im Bereich der Kommunikation (Eintrag im Telefonbuch, Internet-Präsentation) scheine lediglich die Betriebsstätte in T. auf. Im Übrigen sei in R. nicht einmal ein Türschild vorhanden, das auf den Firmensitz der P1-GmbH hinweise. In R. deute somit nichts nach außen auf eine übergeordnete Tätigkeit im Wohnungsverband der Geschäftsführer hin. Folglich seien sämtliche Dienstnehmer, Arbeiter wie Angestellte, kommunalsteuerrechtlich der Gemeinde T. zuzuteilen. Die mit 4. Dezember 2007 durchgeführten Erhebungen des Finanzamtes Wien 3/11 im Beisein des GPLA-Prüfers sowie eines Prüfers der Gemeinde T. haben kein anderes Ergebnis ergeben.

**vorangegangenes Verfahren im Zuge einer GPLA-Prüfung durch die NÖ-GKK:**

Im Zuge einer von der NÖ-GKK durchgeführten Prüfung der lohnabhängigen Abgaben für die Jahre 2002 bis 2005 wurden hinsichtlich der im Wege der Arbeitskräfteüberlassung auf Baustellen vermittelten Arbeiter die nachstehenden Differenzen der Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen festgestellt und die KommSt-Bemessungsgrundlagen wie folgt zur Gänze der Gemeinde T. zugeteilt:

<b>Gemeinde T.:</b>	R.	T.
Bemessung Arbeiter 2002	- 2.541.671,37	2.541.671,37
Bemessung Arbeiter 2003	- 3.332.941,80	3.332.941,80
Bemessung Arbeiter 2004	- 3.134.331,25	3.134.331,25
Bemessung Arbeiter 2005	- 2.849.323,12	2.849.323,12
SUMME 2002-2005:	- 11.858.267,54	11.858.267,54
<b>davon 3% KommSt:</b>	<b>- 355.748,03</b>	<b>355.748,03</b>

Die im Zuge der GPLA-Prüfung festgestellten Differenzen werden vom Dienstgeber anerkannt, nicht jedoch deren örtliche Zuteilung auf die Gemeinde T.. Nach den Feststellungen des GPLA-Prüfers sei die Gemeinde T. anstelle der Gemeinde R. (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) die einhebungsberechtigte Gemeinde für die Vorschreibung der Kommunalsteuer 2002 bis 2005 aus den Löhnen der im Außendienst tätigen Arbeiter. Dies wurde wie folgt begründet:

In T. befinde sich das Einsatzbüro des Betriebes (Arbeitsplatz der Disponenten) der P1-GmbH, wo auch deren Geschäftsführer O.P. über einen Büroraum verfüge. Zudem habe der Geschäftsführer O.P. angegeben, dass auch ein Büro in 2xxx R., W-Straße, am Firmensitz der P1-GmbH vorhanden sei. Die Geschäftstätigkeiten seien aber in der Betriebsstätte 2xxx T., H-Straße (Betriebsstätte bis Oktober 2007) abgewickelt worden, bei Problemen, Fragen oder in Zusammenhang mit Vorschusszahlungen würden die Arbeiter (Leihpersonal) ins Büro der P1-

GmbH nach T. kommen. Nach dem vorliegenden Dienstzettel und dem Bewerbungsbogen der P1-GmbH sei als Dienstort stets T. bezeichnet.

Für die Zuteilung der Dienstnehmer der P1-GmbH zur entsprechenden Betriebsstätte sei nach den Feststellungen der GPLA-Prüfung nicht der "scheinbare" Firmensitz (etwa der Wohnsitz des Unternehmers) maßgeblich. Es sei daher jene Gemeinde heheberechtigt, in welcher sich die Betriebsstätte befindet, zu der die Dienstnehmer unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die *überwiegende und stärkere Beziehung* haben. Aus diesem Grund wäre eine Abrechnung der Kommunalsteuer ausschließlich nach T. zwingend und sei für die Jahre 2001 bis 2005 die Kommunalsteuerverteilung berichtigt worden.

Aufgrund dieser Prüfungsfeststellung hat die Gemeinde T. mit Bescheid vom 14. März 2007, Zl. GZ1, die nachstehende Differenz der zu entrichtenden Kommunalsteuer in Höhe von € 361.366,50 zuzüglich eines Säumniszuschlages von 2% festgestellt:

<b>Gemeinde T.:</b>	<b>Differenz-KommSt-BMGRDL:</b>	<b>davon 3% KommSt:</b>
Diff. BMGRDL KommSt 2001 lt. GPLA:	3.107,20	93,22
Diff. BMGRDL KommSt 2002 lt. GPLA:	2.585.647,50	77.569,43
Diff. BMGRDL KommSt 2003 lt. GPLA:	3.357.993,26	100.739,80
Diff. BMGRDL KommSt 2004 lt. GPLA:	3.202.183,69	96.065,50
Diff. BMGRDL KommSt 2005 lt. GPLA:	2.896.618,53	86.898,56
<b>SUMME:</b>	<b>12.045.550,18</b>	<b>361.366,50</b>

Diese Differenz resultiert aus den nachstehenden Beträgen, die im Gefolge der GPLA-Prüfung festgestellt wurden:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Ändg. d. Gemeindezugehörigkeit v. Leiharbeitern:	355.748,03
stpfl. Zulagen, KFZ-Sachbezüge, Aushilfslöhne:	5.618,47
<b>SUMME - Kommunalsteuer:</b>	<b>361.366,50</b>

Die Gemeinde T. begründete die Kommunalsteuervorschreibung ihrerseits in Höhe von € 361.366,50 in dem Bescheid vom 14. März 2007, Zl. GZ1, insbesondere mit den Feststellungen des GPLA-Prüfers.

Insbesondere seien alle Dienstnehmer der P1-GmbH ab dem Jahre 2002 eindeutig T. zuzuordnen. Zwar habe die P1-GmbH ihren Firmensitz lt. Firmenbuch in R. eingetragen, doch entspreche dies nicht den tatsächlichen, wirtschaftlichen Gegebenheiten, welche für die Kommunalsteuer maßgeblich seien. Insbesondere befinde sich in T. nicht nur die Zentrale der P1-GmbH, sondern auch der tatsächliche Sitz des Unternehmens. Sämtliche Geschäftstätigkeiten würden von der Zentrale in T. aus abgewickelt und deswegen auch beim Finanzamt Wien 3/11 mit dem Sitz in T. geführt. Sämtliche Dienstnehmer würden nicht nur in T. aufgenommen, sondern erhalten von hier aus alle ihre Dienstaufträge. Der Dienstort der Dienstnehmer sei lt. Dienstzettel und lt. Bewerbungsbogen ebenfalls T.. Das Büro des Geschäftsführers O.P.

befinde sich in T., sowie auch die Lohnverrechnung und Buchhaltung der P1-GmbH. In T. habe auch der Mitarbeiterstab für die Disposition seinen Arbeitsplatz. Die Dienstnehmer haben alle ihre Rechte und Pflichten wie zB Urlaubsmeldungen, Krankenstandsmeldungen etc. über die Zentrale in T. wahrzunehmen. Die Steuerung des gesamten Unternehmens der P1-GmbH habe ihren Ursprung in der Zentrale in T.. Auf diversen Firmenpräsentationen der P1-GmbH sei ausschließlich die Adresse in T. für die Kontaktaufnahme angeführt. Für die Zuteilung der Dienstnehmer sei nicht der "scheinbare" Firmensitz, sondern jener maßgeblich, zu dem die Dienstnehmer die überwiegende und stärkere Beziehung haben und von der sie aus leitend eingesetzt werden.

Gegen den Kommunalsteuerbescheid der Gemeinde T. vom 14. März 2007 erhob die P1-GmbH mit Eingabe vom 6. April 2007 das Rechtsmittel der Berufung und beantragte dabei eine Festsetzung der Kommunalsteuer mit EUR 0,00, da die Kommunalsteuer bereits an die Gemeinde R. als vermeintlich einhebungsberechtigte Gemeinde entrichtet worden sei.

Begründend wurde von der P1-GmbH in dieser Berufung ausgeführt, die Sitzverlegung von der Gemeinde ST. nach R. sei mit 6. Oktober 1994 beantragt und am 15. Oktober 1994 im Firmenbuch eingetragen worden. Im Laufe der Zeit sei die P1-GmbH stetig gewachsen, so dass sie zur Zeit an zwei Standorten, einerseits dem ursprünglichen Sitz in R. und andererseits am zweiten Standort in T., H-Straße, betrieben werde. Die Verlagerung der Tätigkeiten von einem zum anderen Standort sei schrittweise verlaufen.

Im angefochtenen Bescheid beurteile die Gemeinde T. den Sachverhalt auf Basis von Erhebungen, welche im Zeitraum Ende 2006 bis März 2007 durchgeführt worden seien, welche aber rückwirkend die Jahre 2001 bis 2005 betreffen. Aufgrund der Entwicklung der P1-GmbH erscheine eine rückwirkende Betrachtung ohne die ergänzenden Informationen über die Firmengeschichte nicht zielführend. Neben dem Firmensitz und der Entfaltung wesentlicher Verwaltungsarbeiten seien in den betrachteten Jahren auch Aufnahmegespräche geführt worden. Die *Usancen* im Bereich der Personalgestaltung bringen es mit sich, dass Arbeitskräfte an verschiedenen Orten eingesetzt werden und die Koordinierung der Mitarbeiter meist vor Ort stattfinde. Die überlassenen Arbeitskräfte würden so gut wie nie zu einem der Firmenstandorte der P1-GmbH kommen. Die meisten Arbeitnehmer würden nicht einmal eines der Büros kennen. Die Arbeitnehmer würden von den Disponenten, als auch vom Geschäftsführer eingeteilt und geleitet und haben so gleich enge bzw. gleich lose Verbindungen zu den Betriebsstätten. Im Zweifel gebe in einem solchen Fall jene Betriebsstätte den Ausschlag, von der aus der Geschäftsführer seine Tätigkeit ausübe, das sei R.. Am Standort R. würden bis heute Teile der Verwaltungsarbeiten sowie überwiegend die Geschäftsführung durchgeführt. Der Geschäftsführer O.P. verfüge zwar in T. über einen Büroraum, den er aber nie benutzt habe. Dem Prüfer des Finanzamtes müsste in diesem Zusammenhang aufgefallen sein, dass O.P. über all die

Monate hindurch während der Prüfung das Büro in T. nie benutzt habe. O.P. übe die gesamte unternehmensleitende Tätigkeit von R. aus. Bei Unklarheiten über die Zuteilung der Kommunalsteuer habe das örtlich zuständige Finanzamt gemäß § 10 KommStG einen "Zerlegungsbescheid" zu erlassen. Ein derartiger Bescheid sei aber an die P1-GmbH nicht ergangen.

Mit 5. Juni 2007 stellte die P1-GmbH einen Antrag auf Stellungnahme an die Gemeinde R., ob der Kommunalsteueranspruch der Gemeinde T. zu Recht bestehe, da die Gemeinde T. von der P1-GmbH Kommunalsteuern für den Zeitraum 1/2001-12/2005 eingefordert habe. Gleichzeitig stellte die P1-GmbH einen Antrag auf Überrechnung der Kommunalsteuern im Gesamtbetrag von € 361.366,50 auf das Abgabenkonto der P1-GmbH bei der Gemeinde T..

Mit 26. Juni 2007 erließ die Gemeinde R. (Bw.) zur Zl. GZ2, einen Bescheid betreffend Vorschreibung von Kommunalsteuer, in dem für den Zeitraum 2002 bis 2005 die Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen der P1-GmbH wie folgt ermittelt worden seien:

<b>Gemeinde R.:</b>	<b>Selbstberechnung P1-GmbH:</b>	<b>davon 3%:</b>
BMGRDL KommSt. lt. GPLA 2001:	0,00 €	0,00 €
BMGRDL KommSt. lt. GPLA 2002:	2.541.671,33 €	76.250,14 €
BMGRDL KommSt. lt. GPLA 2003:	3.332.942,00 €	99.988,26 €
BMGRDL KommSt. lt. GPLA 2004:	3.134.331,33 €	94.029,94 €
BMGRDL KommSt. lt. GPLA 2005:	2.849.323,00 €	85.479,69 €
<b>SUMME:</b>	<b>11.858.267,66 €</b>	<b>355.748,03 €</b>

Die Gemeinde R. (Bw.) begründete die Vorschreibung von Kommunalsteuer mit dem Hinweis, dass die P1-GmbH ihren Sitz in 2xxx R., W-Straße, habe. Dort werde der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet und erfolge die Einteilung und Vermittlung des Personals – was die Kerntätigkeit des Arbeitskräfteüberlassers bilde. In den Büroräumlichkeiten in R. würde das Tagesgeschäft, beginnend beim Posteingang bis zur Erteilung von Weisungen, betrieben. Anordnungen und Weisungen auch gegenüber Mitarbeitern der Betriebsstätte T. würden von der Betriebsstätte in R. erteilt. In R. würde somit die Kerntätigkeit, aber auch das Tagesgeschäft der P1-GmbH betrieben. Die P1-GmbH stelle mehr als 200 Facharbeiter für Kunden in Industrie und Wirtschaft in allen Bereichen, angefangen von Technikern, Industriearbeitern, EDV-Technikern, Bürokräften, Hilfs- und sonstigem Personal entgeltlich zur Verfügung. Es würden daher Dienstnehmer verleiht. Wesen eines derartigen Gewerbes sei, dass die Dienstnehmer an verschiedensten Orten Leistungen für dritte Beschäftiger erbringen. Falls gemäß § 10 KommStG eine Zerlegung und Zuteilung auf mehrere Betriebsstätten in mehreren Ortsgemeinden vorzunehmen wäre, und der Abgabenschuldner diese nicht selbst vorgenommen und auch keinen Antrag gemäß § 10 Abs. 5 KommStG gestellt habe, so sei die Zerlegung und Zuteilung letztlich nur zwischen den beteiligten Gemeinden zu regeln – dies ohne direkte Konsequenz für den zurückliegenden Abgabenzeitraum für den Steuerschuldner.

Mit Bescheid vom 19. September 2007, Zl. GZ1, wies der Stadtrat der Gemeinde T. die Berufung der P1-GmbH gegen den seinerzeitigen Kommunalsteuerbescheid der Gemeinde T. vom 14. März 2007 betreffend die Vorschreibung der Kommunalsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2005 als unbegründet ab und begründete dies wie folgt: Die im Zuge der GPLA-Prüfung durch die NÖ GKK festgestellten Differenzen haben sich zu einem Großteil aus der falschen Zuordnung der Dienstnehmer durch die P1-GmbH in die Gemeinde R. ergeben. Seitens des Prüfers sei festgestellt worden, dass alle Dienstnehmer der P1-GmbH ab dem Jahre 2002 eindeutig T. zuzuordnen seien. Wenn seitens der P1-GmbH die Kommunalsteuern für die Arbeiter bzw. Angestellten in R. bzw. T. erklärt und entrichtet worden seien, widerspreche diese Aufteilung den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten. Insbesondere befinde sich in T. nicht nur die Zentrale der P1-GmbH, sondern auch der tatsächliche Sitz des Unternehmens. Sämtliche Geschäftstätigkeiten würden von der Zentrale in T. abgewickelt, auch beim Finanzamt Wien 3/11 werde die P1-GmbH in T. geführt. Im Zuge dieser Prüfung sei auch festgestellt worden, dass alle Dienstnehmer nicht nur in T. aufgenommen, sondern auch alle ihre Dienstaufträge von T. aus erhalten haben. Laut dem *Dienstzettel* und dem *Bewerbungsbogen* sei der Dienstort ebenfalls T.. Das Büro des Geschäftsführers O.P. befinde sich in T., von dort würde auch die Buchhaltung und Lohnverrechnung der P1-GmbH erfolgen. Sämtliche Angestellten der P1-GmbH, darunter die für die Einteilung der Arbeiten verantwortlichen Disponenten und das gesamte Verwaltungspersonal seien ausschließlich am Firmensitz in T. gemeldet gewesen und von der P1-GmbH in den bei der Gemeinde T. eingereichten Kommunalsteuer-Erklärungen berücksichtigt worden. Diese Feststellungen des Prüfers könne die P1-GmbH durch ihre Angaben nicht glaubwürdig widerlegen, zur Untermauerung ihres Standpunktes liefere die P1-GmbH keinen einzigen nachvollziehbaren Beweis. Demgegenüber seien die durchaus schlüssigen Prüfungsergebnisse der GPLA als unbedingter Nachweis für die tatsächlichen Gegebenheiten des Firmensitzes zu sehen. In tabellarischer Form werde seitens der Gemeinde T. festgehalten:

1.	in T. befinde sich der tatsächliche Firmensitz – die Zentrale der P1-GmbH;
2.	alle Dienstnehmer würden von der Zentrale in T. aus leitend eingesetzt, da ja auch der Mitarbeiterstab für diese Organisationen in T. seinen Aufenthalt habe;
3.	alle Dienstnehmer haben ihre Rechte und Pflichten über die Zentrale in T. wahrzunehmen: Urlaubsmeldungen, Krankheitsmeldungen etc.
4.	Die Steuerung des gesamten Unternehmens habe ihren Ursprung in der Zentrale in T.;
5.	auf diversen Firmenpräsentationen von der P1-GmbH werden ausschließlich die Adresse und die Telefonnummer in T. als Kontaktaufnahme für Geschäftsanbahnungen und Geschäftsabschlüsse angeführt;



Auch den Feststellungen der Gemeinde R., es hätte ein "Zerlegungsbescheid" (richtig wäre hier: "Zuteilungsbescheid") des Finanzamtes ergehen müssen, könne nicht gefolgt werden, da aufgrund der Prüfungsergebnisse der GPLA ein weiterer Klärungsbedarf nicht bestanden habe.

Gegen den vorstehenden Abweisungsbescheid des Stadtrates der Gemeinde T. vom 19. September 2007 erhob die P1-GmbH mit 5. Oktober 2007 das Rechtsmittel der Vorstellung beim Amt der NÖ Landesregierung. Begründend wurde ausgeführt, dass die Geschäftsführung der P1-GmbH von O.P. und dessen Sohn M.P. in R. ausgeübt werde. Die gesamte Vorschreibung der Kommunalsteuerbeträge durch die Gemeinde T. sei falsch, da nie Sitz und Geschäftsleitung der P1-GmbH verlegt worden seien. Eine Doppelbesteuerung ein und derselben Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlage durch die Gemeinden T. und R. sei im Kommunalsteuergesetz nicht vorgesehen. Nach der derzeitigen Rechtslage sei davon auszugehen, dass das "Sachverständigen-Gutachten" des GPLA-Prüfers für die Gemeinde R. keinerlei Wirkung entfaltet habe. Es werde daher beantragt, die Kommunalsteuerbescheide der Gemeinde T. aufzuheben.

In der mit 6. November 2007 datierten Stellungnahme der Gemeinde T. an das Amt der NÖ Landesregierung hält diese fest, dass der Firmensitz der P1-GmbH in R. lediglich den *Wohnsitz* von O.P. darstelle. Die W. sei eine ruhige Wohnsiedlung in einer Wohnstraße (Sackgasse) mit keiner Parkmöglichkeit. Dem Wohnhaus fehle überdies eine Beschilderung bzw. eine Firmentafel. Die P1-GmbH werde gemeinsam von O.P. mit dessen Sohn M.P. geführt. Im Laufe der GPLA-Prüfung, welche über mehrere Monate gedauert habe, sei festgestellt worden, dass sämtliche Geschäftstätigkeiten der P1-GmbH wie Aufnahme der Dienstnehmer, Auftragsvergabe und die Geschäftsleitung ausschließlich in T. abgewickelt werden. In T. befinde sich die Zentrale und einzige Betriebsstätte der P1-GmbH. Demgemäß werde im *Telefonbuch*, bei deren *Präsentation* im Internet, auf dem *Briefpapier*, *Aufträge*, *Rechnungen*, *Bewerbungsbögen* der Dienstnehmer sowie auf der *Gewerbeberechtigung* der P1-GmbH nur auf deren Standort in T. verwiesen. Der Stellungnahme vom 6. November 2007 legte die Gemeinde T. Außenaufnahmen vom 18. August 2010 des Wohnhauses und Firmensitzes der P1-GmbH in R. bei. Aus diesem Grund sei für die Gemeinde T. als Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar, dass die Kommunalsteuer nun auf einmal R. zustehen soll.

Die Vorstellung an das Amt der NÖ Landesregierung wurde von der P1-GmbH mit Eingabe vom 14. Jänner 2008 zurückgezogen, da das Finanzamt einen Zuteilungsbescheid erlassen habe.

### **Verfahren vor dem Finanzamt betreffend Kommunalsteuer-Zuteilung:**

Gegen den Bescheid betreffend Kommunalsteuer-Zuteilung für den Zeitraum 2002 bis 2005 vom 18. Dezember 2007 wurde mit Eingabe vom 18. Jänner 2008 seitens der Gemeinde R.

(im Folgenden mit Bw. bezeichnet) fristgerecht berufen und eine ersatzlose Behebung beantragt. Dies mit der Begründung, dass die Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen der Bw. für die Jahre 2001 bis 2005 jeweils mit EUR 0,-- festgesetzt worden seien.

In der Berufung der Bw. vom 18. Jänner 2008 gegen den Kommunalsteuer-Zuteilungsbescheid des Finanzamtes verweist die Bw. auf die Begründung des Kommununalsteuer-Vorschreibungsbescheides vom 26. Juni 2007, Zl. GZ2. Die P1-GmbH habe ihren Sitz im Gemeindegebiet der Bw. und aufgrund jeweils abgegebener Selbstberechnungserklärungen Kommunalsteuer an die Bw. entrichtet. Wesen des Arbeitskräfteüberlassungsgewerbes sei es, dass die Dienstnehmer an verschiedensten Orten Leistungen für dritte Beschäftiger erbringen.

Wie die Abgabenbehörde aus eigener Wahrnehmung der Organwalter wisse, werde am Unternehmenssitz der für die Geschäftsführung entscheidende *Wille* gebildet. Es würde dort die Einteilung und Vermittlung der Dienstnehmer erfolgen, was die Kerntätigkeiten eines Arbeitskräfteüberlassers darstelle. Ebenso würden sich die Büroräumlichkeiten des Geschäftsführers und somit der Ort der Geschäftsleitung im Gemeindegebiet der Bw. befinden. Das Tagesgeschäft, beginnend beim Posteingang bis zur Erteilung der Weisungen, werde ebenfalls von diesem Ort aus betrieben. Anordnungen und Weisungen gegenüber Mitarbeitern der Betriebsstätte T. würden von der Betriebsstätte R. erteilt. Schon alleine daraus erhelle sich, dass der Firmensitz und der Ort der wesentlichen geschäftlichen Entscheidungen im Gemeindegebiet der Bw. liege. Wo eine (Firmen)Tafel stehe, sei hingegen unerheblich, zumal die Dienstnehmer der P1-GmbH von der Betriebsstätte R. und nicht von der Betriebsstätte T. verliehen werden.

In Eventu werde für den Fall, dass die Berufungsbehörde von mehreren Betriebsstätten ausgehe, vorgebracht, dass das Finanzamt die Möglichkeit einer Zerlegung und in weiterer Folge Zuteilung der Bemessungsgrundlage gänzlich außer Acht gelassen habe. Schon alleine aus den rudimentären Feststellungen im bekämpften Bescheid ergebe sich, dass dem Finanzamt zumindest bewusst gewesen sei, dass in beiden betroffenen Gemeinden (R. und T.) Betriebsstätten der P1-GmbH bestehen. Mit Eingabe vom 18. Jänner 2008 beantragte die Bw. die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Am 12. März 2008 sei an den Betriebsstandorten der P1-GmbH in T. und anschließend in R. ein *Augenschein* gemäß § 182 Abs. 1 BAO bzw. eine Betriebsbesichtigung durchgeführt worden. Amtsleiter dieses Augenscheines sei Ing. Thomas Hösel vom Finanzamt Wien 3/11, weiters seien Bürgermeister J.P. (Gemeinde R.), Mag.B. und S.S. (Gemeinde T.) gewesen.

Bei diesem Augenschein gemäß § 182 Abs. 1 BAO habe Geschäftsführer O.P. angegeben, dass im Zeitraum 2002 bis 2005 die *Geschäftsführungstätigkeiten* von R. und die *Bürotätigkeiten* in der Betriebsstätte T. ausgeübt worden seien.

Die *Aufnahme* und *Betreuung* des Personals erfolge durch die Personaldisponenten, die ein Büro in der Betriebsstätte T. haben. Die dafür notwendigen *Unterlagen* würden auf der Baustelle oder im Büro in T. unterzeichnet. Die *Akquirierung* des Personals erfolge überwiegend extern oder vom Büro in T. aus. Der *Werbeauftritt* im Internet erfolge unter der Anschrift 2xxx T., H-Straße und danach in 2xxx T., V-Straße. Nach der Aussage von A.P. sei der Internetauftritt wenig genützt und daher total vernachlässigbar. Die *Stundenaufzeichnungen* werden dem Personaldisponenten in T. mittels Post übermittelt und von diesem kontrolliert. Diese Stundenaufzeichnungen würden EDV-mäßig überwiegend in R. erfasst und in T. fakturiert. Die *Personaleinteilung* erfolge für eine Woche im Voraus sowohl von Ort und Stelle als auch von der Betriebsstätte in T. aus. Die *Kundenakquisition* erfolge durch die Personaldisponenten. Danach werden die Kundenunterlagen dem Geschäftsführer O.P. vorgelegt und von diesen überprüft (Liquidität etc.), der Geschäftsführer O.P. führe dann auch noch die *Preisverhandlungen* bei den von den Disponenten akquirierten Neukunden. Die Aufzeichnungen würden mit Laptop und EDV durchgeführt, es sei eine Vernetzung der Betriebsstätten R. und T. vorhanden. Die Lohnverrechnung und Buchhaltung erfolge beim Steuerberater. Die *Lohnkonten* betreffend der Geschäftsführung sowie der Personaldisponenten werden demnach in T. geführt.

Mit Eingabe vom 13. März 2008 wurde seitens der Bw. der Eventualantrag gestellt, dass eine Zuteilung der Kommunalsteuer für die Jahre 2002 bis 2007 im Verhältnis 2:1 zu Gunsten der Bw. als Gemeinde R. zu erfolgen habe. Insbesondere haben die Ergebnisse der mündlichen Verhandlung vom 12. März 2008 ergeben, dass von einem *ausschließlichen* Firmensitz in T. und von einer ausschließlichen Firmentätigkeit in T. wahrlich keine Rede sein könne. Geschäftsführer O.P. habe klar angegeben, dass die wesentlichen wirtschaftlichen Entscheidungen im ganzen verfahrensgegenständlichen Zeitraum in R. getätigt worden seien. Die Personaldisponenten und Akquisiteure haben zwar im Bürogebäude T. einen Arbeitsplatz gehabt, seien hauptsächlich aber im Bundesgebiet und darüber hinaus tätig gewesen, um sowohl Arbeiter als auch Kunden zu akquirieren. Die Entscheidung, ob ein Kunde, der von einem dieser Akquisiteure gefunden worden sei, überhaupt angenommen werde oder nicht, würden von ihm höchstpersönlich in R. getroffen. Die Geschäftsunterlagen, insbesondere solche, die Mitarbeitern nicht unbedingt zugänglich sein sollten, seien ebenso in R. gelagert. Ein großer Teil der unternehmerisch wichtigen Entscheidungen – nicht die schematisierte Verwaltung des Tagesgeschäfts – in R. und nicht in T. getroffen werde.

Mit Eingabe vom 21. April 2008 stellte der steuerliche Vertreter der Bw. den ergänzenden Beweisantrag, den Geschäftsführer der P1-GmbH, O.P., nochmals niederschriftlich einzuvernehmen und abzuklären, wie viele Dienstnehmer vom Firmensitz R. aus tatsächlich beschäftigt und eingeteilt worden seien. Diesem Beweisantrag hat das Finanzamt stattgegeben und den

Geschäftsführer O.P. niederschriftlich einvernommen. Der niederschriftlich als Auskunftsperson befragte Geschäftsführer der P1-GmbH, O.P., könne lt. Niederschrift vom 4. Juni 2008 *keine konkreten Angaben* dazu machen, wie viele Dienstnehmer am Firmensitz in R. aufgenommen worden seien. Nach einer groben subjektiven Schätzung seien aber 60% der Beschäftigten in R. und 1% der Dienstnehmer in T. aufgenommen worden. Es seien aber auch Bedienstete in anderen Orten eingestellt worden.

Die Berufung der Gemeinde R. vom 18. Jänner 2008 gegen den Zuteilungsbescheid für den Zeitraum 2001 bis 2005 bezüglich der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer 2001-2005 gemäß § 10 Abs. 5 KommStG wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2009 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde seitens des Finanzamtes ausgeführt, es würden sowohl im Gemeindegebiet von R. als auch in T. *Betriebsstätten* vorliegen. Die Kommunalsteuer sei betriebsstättenbezogen und betreffe Arbeitslöhne iSd § 5 KommStG. Die Arbeitslöhne fallen nach Auffassung des Finanzamtes dort an, wo der Dienstnehmer die größere Verbundenheit im wirtschaftlichen Sinne habe. Nach der Ermittlung des Sachverhaltes stehe für das Finanzamt fest, dass die Disponenten die *Personaleinteilung* machen, die *Stundenaufzeichnungen* kontrollieren, *Dienstverträge* unterschreiben und auch Kunden *akquirieren*. Dies würden die Disponenten von T. aus oder auf einer sonst im Bundesgebiet befindlichen Baustelle erbringen. Im Falle einer *Bewerbung* melde man sich telefonisch bei der Adresse der Betriebsstätte in T., auch würde der gesamte *Briefverkehr* von T. aus abgewickelt. Auch im Internet sei bezüglich der Bewerbung die Adresse der Betriebsstätte in T. angegeben worden. Das Finanzamt stelle nicht in Abrede, dass Herr O.P. seine Zustimmung bei Kunden und bei neu aufgenommenen Arbeitnehmern in der Betriebsstätte R. erteilt und die EDV-mäßige Erfassung der Stundenzettel in der Betriebsstätte R. erfolgt sei, doch sei der Ort der Geschäftsleitung nach Ansicht des Finanzamtes nicht von entscheidender Relevanz. Aus einer Gesamtschau ergebe sich, dass die größere wirtschaftliche Verbundenheit der Arbeitnehmer aufgrund der vorstehenden Ausführungen eindeutig in der Betriebsstätte T. gegeben und somit die Kommunalsteuer eindeutig der Gemeinde T. zuzuteilen sei. Damit sei die Berufung der Gemeinde R. gegen den Zuteilungsbescheid für den Zeitraum 2002-2005 gemäß § 10 Abs. 5 KommStG als auch der Eventualantrag auf Zuteilung und Zerlegung der Bemessungsgrundlage für diesen Zeitraum im Verhältnis 2:1 (zu Gunsten der Gemeinde R.) als unbegründet abzuweisen.

Mit Eingabe vom 13. November 2009 stellte die Gemeinde R. durch ihren rechtlichen Vertreter den Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Eingabe vom 22. November 2010 erklärte die P1-GmbH ihren Beitritt zur Berufung als Partei und beantragte die Zustellung des Berufungsbescheides an die P1-GmbH. Begründend

wurde ausgeführt, durch die lange Verfahrensdauer könnten u.U. Zinsen für die P1-GmbH anfallen, weswegen ein erhebliches Interesse an der Berufungsentscheidung bestehe.

Nach der Eingabe vom 14. Jänner 2011 würden sich im Büro des Geschäftsführers in R. zwei Arbeitsplätze für O.P. und A.P. befinden, A.P. sei mit der Erledigung von Bankangelegenheiten befasst. Die Betriebsstätte in R. befinde sich nicht in einer Wohnstraße, Parkmöglichkeiten seien vorhanden, wiewohl kein eigener Firmenparkplatz bestehe. Nach den Aussagen des Geschäftsführers sei bei der Betriebsstätte in R. in der fraglichen Zeit 2002 bis 2005 jedenfalls immer ein Firmenschild draußen angebracht gewesen. Es könne sein, dass das Firmenschild witterungsbedingt gelegentlich ausgetauscht worden sei und dann für kurze Zeit keines bestanden habe. Jedenfalls sollte in der Erinnerung des Geschäftsführers immer ein Firmenschild am Eingangstor vorhanden gewesen sein. Für den Standort R. sei die Gewerbeberechtigung des Einzelunternehmens O.P. angemeldet worden, irrtümlicherweise nicht auch zusätzlich für eine eigene Betriebsstätte der P1-GmbH. Eine EDV-mäßige Vernetzung der Betriebsstätten R. und T. sei damals nicht notwendig gewesen, da viele Arbeiten noch händisch durchgeführt und mittels Fax erledigt worden seien. Die in diesem Verfahren nicht betroffenen Lohnsummen für den Bereich der *Angestellten* in der Betriebsstätte T. haben in den Jahren 2001 bis 2005 wie folgt betragen:

<b>Lohnsumme Angestellte:</b>	<b>BMGRDL lt. GPLA:</b>	<b>davon 3% KommSt:</b>
BMGRDL Kommunalsteuer 2001:	288.393,10 €	8.651,79 €
BMGRDL Kommunalsteuer 2002:	306.498,10 €	9.194,94 €
BMGRDL Kommunalsteuer 2003:	328.188,71 €	9.845,66 €
BMGRDL Kommunalsteuer 2004:	273.656,75 €	8.209,70 €
BMGRDL Kommunalsteuer 2005:	313.914,48 €	9.417,43 €
<b>SUMME:</b>	<b>1.510.651,14 €</b>	<b>45.319,53 €</b>

In diesem Kommunalsteuerbetrag seien € 14.438,14 enthalten, welche den Geschäftsführer O.P. betreffen und an die Gemeinde T. abgeführt worden seien. Der Beilage zur Eingabe vom 14. Jänner 2011 wurden Fotos des Büros und Wohnhauses in R. beigelegt.

Nach der Eingabe vom 3. Februar 2011 erfolge in dem nachstehenden Ausmaß die *Aufnahme* und *Betreuung* des *Personals* durch die Disponenten bzw. durch die Geschäftsführung:

- Geschäftsführung (R. direkt): 10%
- Geschäftsführer (Baustelle): 20%
- Disponenten (T. direkt): 30%
- Disponenten (Baustelle): 40%

Das regelmäßige Aufsuchen der Betriebsstätte durch die Arbeitnehmer sei nicht vorgesehen, die Arbeitnehmer erhalten in aller Regel ihre Anweisungen direkt auf der Baustelle. Wechsle sich der Einsatzort, so werde der entsprechende Arbeitnehmer von der Geschäftsleitung bzw.

den Disponenten telefonisch davon verständigt, wo zum geplanten Zeitpunkt der neue Arbeitseinsatz stattfindet.

Nach dem mit 17. Februar 2011 mit dem steuerlichen Vertreter der P1-GmbH geführten Telefonats würden Bewerbungs- und Aufnahmegespräche eher vor Ort auf den Einsatzorten der Arbeiter, als in den Firmenräumlichkeiten der P1-GmbH geführt werden. Die im Dienstzettel angeführten "Stehzeiten", wo sich ein Arbeiter im Büro der P1-GmbH melden müsse, kommen in der Praxis kaum vor.

Mit Eingabe vom 3. März 2011 übermittelte die Gemeinde T. Fotos des Wohnhauses von A.P. und O.P. bzw. vom Firmensitz der P1-GmbH, die noch *vor* Bescheiderlassung aufgenommen worden seien. Zu diesem Zeitpunkt (18. August 2010 und auch bei der späteren Begehung anlässlich des Augenscheines mit dem Vertreter des Finanzamtes sei ein *Firmenschild* weder am Zaun, noch am Gebäude angebracht gewesen. Das "Büro" in diesem Wohnhaus habe zum Zeitpunkt der Begehung mit dem Vertreter des Finanzamtes und einem Vertreter der Gemeinde T. anlässlich des Augenscheines anders ausgesehen als die mit Vorhalt vom 17. Februar 2011 übermittelten Fotokopien. Zum Zeitpunkt der Begehung habe sich in diesem Raum lediglich ein PC befunden, außerdem sei dieser Raum nur von innen nach außen zu betreten (Terrassentür). Darüber hinaus liege das Haus in einer Wohnstraße, mit Parkmöglichkeiten nur für Anrainer. Für die Vertreterin der Gemeinde T. sei unverständlich, aus welchem Grund die P1-GmbH ihr letztes Rechtsmittel – die Vorstellung bei der NÖ Landesregierung – zurückgezogen habe. Das Unternehmen sei damals der Auffassung gewesen, dass der Gemeinde T. die Kommunalsteuer zur Gänze zustehe.

Der Stellungnahme der Gemeinde T. vom 3. März 2011 hält die Gemeinde R. in der Eingabe vom 16. März 2011 entgegen, die Gemeinde T. versuche zu suggerieren, dass das Büro der Familie P. gar kein solches sei. Nach diesen Ausführungen der Gemeinde T. haben die Büroräume im Zeitpunkt der Begehung im Jahre 2008 sowie im Zeitpunkt der Anfertigung der Photographien im Jahre 2010 nicht derselbe Zustand wie in früheren Jahren aufgefunden werden können. Zum Zustand der Büroräume gebe es die eindeutige Aussage des Geschäftsführers O.P., der klargestellt habe, dass der Betrieb ja in R. angefangen habe. O.P. habe im verfahrensgegenständlichen Zeitraum von 2001 bis 2005 in R. gearbeitet und seine Entscheidungen und Dispositionen getroffen. Das Vorhandensein einer Firmentafel der P1-GmbH seien sowohl dem jetzigen Bürgermeister der Gemeinde R., F.S., als auch dem Amtsleiter, E.R., sehr gut erinnerlich. Auch sei es immer wieder vorgekommen, dass eingeschränkt Deutsch sprechende Arbeiter den Firmensitz der P1-GmbH in R. aufgesucht haben, wobei diese in der Nachbarschaft nach "P." bzw. "Firma" gefragt haben.

Richtig sei, dass es lt. Eingabe vom 16. März 2011 keinen Parkplatz auf dem Grundstück der Familie P. gebe: in der Straße, in der sich das Grundstück befinde, würden sich aber zahlreiche Parkplätze auf dem öffentlichen Gut befinden. Es könne nicht nachvollzogen werden, warum Parkplätze auf dem öffentlichen Gut nur Parkmöglichkeiten für Anrainer sein sollen, wie die Gemeinde T. in der Eingabe vom 3. März 2011 behauptet. Nicht jede Betriebsstätte habe eigene Parkplätze zur Verfügung – das gelte übrigens auch für die Betriebsstätte in T., wo überdies eine Parkraumbewirtschaftung das längere Verweilen auf den Parkplätzen am öffentlichen Gut direkt vor der Betriebsstätte in T. unmöglich mache. Die Gemeinde T. gehe aber unzweifelhaft davon aus, dass dort eine Betriebsstätte vorhanden sei. O.P. habe dargestellt, dass er in den Jahren 2001 bis 2005 in R. mit einem Telefaxgerät, einem Computer und einem Telefonbuch durchaus noch das Auslangen gefunden habe. Die mittlerweile durchgängige Praxis der Vernetzung von Computersystemen und Kommunikation fast ausschließlich per E-Mail sei Anfang des letzten Jahrzehnts bei weitem noch nicht so fortgeschritten gewesen wie heute. Davon abgesehen können Daten ja auch mit mobilen Datenträgern von einer Computeranlage zur anderen transferiert werden, wenn O.P. im Laufe des Tages von R. nach T. gefahren sei. Des Weiteren sei es ja unbestritten, dass P. auch schon Anfang des letzten Jahrzehnts mehrere Mitarbeiter gehabt habe und mit diesen – auch generationsbedingt – überwiegend auch telefonisch kommuniziert und seine Anweisungen ausgegeben habe.

Aus der Sicht der Bw. sei die im Vorhalt vom 2. Dezember 2010 enthaltene tabellarische Darstellung in der Frage 3. über die stichwortartige Übersicht der Aufteilung der Leistungen insofern zu ergänzen, als O.P. die Entscheidung, welche Verträge mit wem nach ihm dort geführten Preisverhandlungen geschlossen werden, auch in R. getroffen habe. In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass die einzelnen *Bauarbeiter* in so gut wie nie in einer der beiden Betriebsstätten vorstellig werden, dort einen "Standardstützpunkt" oder ähnliches haben. Die Bauarbeiter würden in der Regel an den Baustellen angeworben, dort unterschreiben sie Dienstverträge, die dann vom Geschäftsführer als hierzu vertretungsbefugtem Organ der P1-GmbH am Sitz dieser Gesellschaft in R. gegengefertigt bzw. akzeptiert werden. Unerheblich sei auch, ob es Bewerbungsgespräche an einem der beiden Standorte gegeben habe, da einzig und allein wesentlich sei, ob, und wenn ja, zu welcher Betriebsstätte während der Zeit der Beschäftigung eine nähere Beziehung bestanden habe. Für den durchschnittlichen Leiharbeiter gebe es gar keine Beziehung zu einer der beiden Betriebsstätten. Insbesondere bedeute dies, dass eine echte Nahebeziehung der beschäftigten Arbeiter zur Betriebsstätte T. genauso viel oder genauso wenig gegeben sei wie zu der in R..

Wenngleich R. die kleinere und weniger "repräsentative" Betriebsstätte sein möge, so sei sie doch diejenige, wo in organisatorischer und vor allem in wirtschaftlicher Hinsicht die bedeutungsvollsten Schritte gesetzt würden. Gerade der Abschluss von Verträgen zwischen der P1-

GmbH und den Beschäftigten seiner Dienstnehmer sei die unternehmerisch bedeutendste Tätigkeit, die bei einem Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen überhaupt denkbar sei. Auch die Mehrheitsgesellschafterin A.P. sei überwiegend in R. eingesetzt gewesen.

Nach der Eingabe vom 16. März 2011 sei die P1-GmbH in den Jahren 2002 bis 2005 – durchaus im Unterschied zur Lage seit 2008 – im Wesentlichen von R. aus geleitet worden. Die P1-GmbH sei in R. gegründet und dort aufgebaut worden und habe sich dann aufgrund des erfreulichen Wachstums nicht zuletzt auch aus Platzgründen nach einer weiteren Betriebsstätte in T. umsehen müssen. Das gelte aber noch nicht für die Jahre 2002 bis 2005.

Bei der Arbeitskräfteüberlassung würden Dienstnehmer an Dritte zum Einsatz übergeben. Diese Dritte instruieren die Mitarbeiter, was zu tun sei, wo es zu tun sei und in welchen Zeiträumen die Tätigkeit erbracht zu werden habe. Eine fachliche Einweisung der Arbeiter durch die P1-GmbH finde so gut wie nicht statt. Die Dienstnehmer haben daher keinen regelmäßigen Arbeitsplatz in einer der beiden Betriebsstätten. Die Mitarbeiter haben – außer zu denen, die auf derselben Baustelle eingesetzt werden – keinen Kontakt zu anderen Mitarbeitern. Ein regelmäßiges Aufsuchen einer der beiden Betriebsstätten in R. oder T. finde ebenso wenig statt.

Im vorliegenden Fall sei unzweifelhaft eine Betriebsstätte der P1-GmbH in R. iSd Kommunalsteuergesetzes gegeben, da nach der zitierten Rechtsprechung ein bloß mittelbares Dienen für die Begründung einer Betriebsstätte ausreichend seien. Eine Mehrfachnutzung eines Objektes mit Büro und Privatflächen würde nicht schaden, um eine Betriebsstätte zu begründen. Bei einer Mitbenützung von Büroräumlichkeiten reiche für die Begründung einer Betriebsstätte eine Verfügungsmacht aus, wenn sie sich durch eigene Einrichtungen oder Arbeitnehmer manifestiere. Auch der Lokalausweis habe unstrittig ergeben, dass der Büroraum nicht anderwertig verwendet werde. Dass der Büroraum nur vom Innenraum zugänglich sei, schade nicht, wenn überwiegend niemand anderer als der Unternehmer Zutritt habe.

Zur Stammfassung des Kommunalsteuergesetzes habe der VwGH ausdrücklich judiziert, dass bei einer Arbeitskräfteüberlassung in Wahrheit sogar dort eine Betriebsstätte vorliege, wo der Dienstgeber die *Schnittstelle* mit dem Beschäftigten habe, also vor Ort auf den Baustellen. Dass das zu einem unerwünschten fiskalpolitischen Ergebnis und damit zu einer Gesetzesänderung geführt habe, schade der Richtigkeit der Rechtsansicht der Bw. nicht. Nach der alten Rechtslage wäre die Rechtsfolge die Zerlegung der Kommunalsteuer auf mehrere Gemeinden gewesen – was aber hier nicht verfahrensgegenständlich sei. Nach der Rspr des VwGH sei für die Begründung einer Betriebsstätte iSd § 4 KommStG wesentlich, dass nicht wie in § 29 BAO auf einen Betrieb (Gewerbebetrieb) oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sondern allein auf die unternehmerische Tätigkeit abgestellt werde.



Wie in Familienbetrieben üblich, würden bei der P1-GmbH beide Ehepartner im Unternehmen mitarbeiten und sich nicht immer ein Entgelt auszahlen. Als Mitgesellschafterin habe A.P. in R. wie ihr Ehemann Leitungsfunktionen mit ausgeübt. O.P. habe durch seine Tätigkeit dem Standort R. den Charakter einer Betriebsstätte gegeben. Bei einem an mehreren Orten tätigen Geschäftsführer sei der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung dort, wo sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht die bedeutungsvollste Stelle befindet. Entscheidend sei bei einer Körperschaft, wo sich das Büro und allenfalls der Wohnsitz des Geschäftsführers befinde und wo er die tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornehme. All dies treffe auf R. zu.

Bei Arbeitnehmergestellungsverträgen, wo keine so enge Bindung des Dienstnehmers bestehe, sei die unternehmerische Verbundenheit des Dienstnehmers nur *funktional* zu betrachten, da die Dienstnehmer ausschließlich außerhalb der Betriebsstätten arbeiten. Die Zuordnung der Leiharbeiter müsse dann dorthin tendieren, wo die Leitung des Arbeitseinsatzes, beginnend mit dem Vertragsabschluss des Dienstgebers mit dem Beschäftigten, statfinde. Da die Verträge der P1-GmbH mit den Arbeitskräfte-Beschäftigten in R. abgeschlossen werden, werden hier die bedeutendsten Entscheidungen getroffen. Da eine Nahebeziehung zu den Dienstnehmern an keinem der Standorte wirklich bestehe, habe eine Nahebeziehung der Dienstnehmer zur Betriebsstätte T. zu keinem Zeitpunkt bestanden. Eine echte Betreuung von Dienstnehmern, die stets auf Baustellen eingesetzt werden oder sich auf Urlaub/Zeitausgleich befinden, wenn gerade keine Aufträge vorhanden seien, zeige, dass der einzige Anknüpfungspunkt für deren Zurechnung mit dem Ort der Unternehmensleitung gegeben sein müsse – das sei die Bw. als Gemeinde R..

Tatsache sei, dass das Merkmal "Aufnahme und Betreuung der Bauarbeiter" bei einer Betrachtung des Gesamtbildes des Unternehmens der P1-GmbH ein so geringes Ausmaß einnehme, dass es in Wahrheit vernachlässigbar sei. Wer kaum da sei, werde auch kaum betreut. Die viel engere Beziehung haben die im Außendienst tätigen Leiharbeiter mit ihren Beschäftigten, die auch für die Instruierung und Überwachung der Arbeitnehmer am jeweiligen Einsatzort sowie deren arbeitnehmerschutzrechtliche Betreuung vorzunehmen haben. Hierzu werde auf die Bestimmungen des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes verwiesen, wo der Überlasser nur für die Einhaltung der Bestimmungen, der Beschäftigte aber in Wahrheit derjenige sei, der sich um alles zu kümmern habe. Mangels einer Nahebeziehung sei die direkte Zurechnung der Dienstnehmer zu einem der beiden Standorte nicht möglich. Daher sei an den Standort der Unternehmensentscheidungen anzuknüpfen – und das sei R..

Des Weiteren können nach der Eingabe vom 13. Mai 2011 die nachstehend bezeichneten Zeugen bestätigen, dass vereinzelt eingeschränkt Deutsch sprechende Arbeiter in der W. in R. den Firmensitz der P1-GmbH aufgesucht und nach "P." bzw. "Firma" gefragt haben:



<b>Name:</b>	<b>geb.:</b>	<b>Adresse:</b>
U.St.	Datum1	2xxx R., W. N1
Ch.St.	Datum2	2xxx R., W. N1
M.H.	Datum3	2xxx R., W. N2
G.T.	Datum4	2xxx R., W. N4
M.K.	Datum5	2xxx R., W. N3
G.K.	Datum6	2xxx R., G-Straße N5

Seitens der als Zeugen gemäß § 173 Abs. 1 BAO befragten Personen wird von den vorstehend genannten Zeugen festgehalten:

Nach den Eingaben vom 31. Mai, 1., 3. und 6. Juni 2011 der schriftlich als Zeugen befragten Personen Ch.St., G.T., G.K., M.K. und M.H. sei es immer wieder vorgekommen, dass ortsfremde Personen – manchmal auch Personen mit Migrationshintergrund – den Firmensitz der Fa. P. in R. aufgesucht und nach der Fa. P. gefragt haben. Der Migrationshintergrund der arbeitssuchenden Personen ergebe sich aus Ausdrucksweise und Satzstellung sowie aus dem Umstand, dass diese Personen oft gebrochen Deutsch gesprochen haben.

Ch.St. erinnere sich auch, dass zwei weiße Firmenwagen der Fa. P. regelmäßig vorgefahren seien und neben oder vis-a-vis von ihrem Nachbargrundstück geparkt haben. Diese Firmenfahrzeuge seien von unterschiedlichen Personen gefahren und abends bis morgens bzw. an den Wochenenden abgestellt gewesen. Ch.St. habe damals auch mehrfach Telefonate des Inhabers der Fa. P., O.P., mitverfolgen können, die dieser von seiner Terrasse geführt habe. Insbesondere sei ihr ein Telefonat in Erinnerung, bei dem O.P. seinen Unmut über die Unzuverlässigkeit eines Mitarbeiters diesem gegenüber sehr heftig kundgetan habe und diesem im Wiederholungsfalle mit Kündigung gedroht habe. Auch diesem Gespräch sowie der Sprechweise von O.P. sei zu entnehmen gewesen, dass der Mitarbeiter nur eingeschränkt der deutschen Sprache mächtig gewesen sei. Ch.St. erinnere sich aber an einen Arbeiter mit ungarischem Akzent, der damals regelmäßig die Fa. P. aufsuchte und offensichtlich dauerhaft einen der vorhin erwähnten Firmenwagen gefahren habe. Während eines nachbarschaftlichen Gesprächs habe O.P. ihr gegenüber diesen Mann als Ungarn bezeichnet, der ein Maurer sei. Die berufliche Qualifikation der fraglichen Personen sei Ch.St. – bis auf jenen Ungarn – nicht bekannt. Soweit sich Ch.St. erinnern könne, sei sie häufig nach der Fa. P. gefragt worden, eine genaue Zahl könne sie nicht nennen.

Der schriftlich als Zeuge befragte G.K. verweist mit Eingabe vom 1. Juni 2011 auf den Umstand, dass er sein Büro in unmittelbarer Nachbarschaft zur Fa. P., in der W. N1 gehabt habe. Zeitweise habe sich G.K. schon richtig geärgert darüber, dass er von seinem Büro "herausgeläutet" worden sei. Das sei ein bis zweimal pro Woche vorgekommen. Für den Zeitraum nach 2005 könne G.K. keine Angaben machen, da er mit dem Firmenbüro und Privatwohnsitz in

den Gewerbepark übersiedelt sei. Um welche Nationalitäten es sich bei den Arbeitssuchenden gehandelt habe, könne G.K. nicht mehr sagen, es seien jedoch sicherlich "Jugos" dabei gewesen. Er glaube nicht, dass es nur Ausländer gewesen seien. Ob es sich bei den Arbeitssuchenden vornehmlich um Bauarbeiter/Schweißer oder auch um Angestellte mit höheren bzw. anderwertigen beruflichen Qualifikationen gehandelt habe, könne G.K. wirklich nicht sagen.

Das Wohnhaus des schriftlich als Zeugen befragten M.K. befinde sich lt. Eingabe vom 1. Juni 2011 in der W. an der Ecke, am Anfang der Gasse, wie das Grundstück der Fa. P.. Im Jahre 2003, wo M.K. tagsüber aufgrund der Arbeiten zur Errichtung seines Swimming-Pools oft im Garten gewesen sei, sei er zwei bis dreimal die Woche von Arbeitern nach dem Standort der Fa. P. gefragt worden. Auch in den darauf folgenden Jahren sei M.K. gelegentlich immer wieder von Arbeitssuchenden darauf angesprochen worden. Die meisten Arbeitssuchenden seien eher leger gekleidet gewesen, aber eine genaue Zuordnung des Berufsstandes habe bei diesen Begegnungen nicht gemacht werden können.

Den vorstehenden Ergebnissen der schriftlich befragten Zeugen wird seitens der Gemeinde T. mit Eingabe vom 1. Juli 2011 entgegen gehalten, es möge schon richtig sein, dass auch in R. Personen nach der Fa. P. gesucht haben, wo es sich um Arbeitssuchende gehandelt haben dürfte. Beispielhaft sei jedoch bemerkt, dass zwar bei Internet-Recherchen der T.er Firmensitz als ausschließliche Adresse für Bewerbungen zu finden sei, dass aber selbstverständlich auch die Betriebsstätte in R. in elektronischen Telefonbüchern und Firmenverzeichnissen aufscheine. Es möge auch sein, dass eben diese Adresse (in R.) unter den offensichtlich durchwegs ausländischen Arbeitssuchenden, mangels besseren Wissens, weitergegeben worden sei. Wie allerdings auch schon in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 3/11 vom 20. Dezember 2009, ausgeführt, sei die allfällige Aufnahme von Arbeitern auch in der Betriebsstätte R. nicht relevant, da der Ort der Geschäftsleitung nicht von Bedeutung sei. Relevant sei vielmehr der Ort, an dem die Disponenten die Personaleinteilung machen. Dies tun die Disponenten, wie bereits vom Finanzamt richtig festgestellt worden sei, von T. oder von sonst einer im Bundesgebiet gelegenen Baustelle aus. Seitens der Gemeinde T. werde weiterhin die Ansicht vertreten, dass die wirtschaftliche Verbundenheit der Arbeitnehmer vom Anfang an in der Betriebsstätte T. gegeben gewesen sei.

In der Stellungnahme der Rechtsanwälte Bruckmüller-Zeitler als Vertreter der P1-GmbH vom 12. September 2011 wird festgehalten, dass im Jahre 199x O.P. gemeinsam mit Ing. R.S. die SR-GmbH mit Sitz in ST. gegründet habe. Nach dem Ausscheiden von Ing. R.S. im Jahre 1994 habe A.P. dessen Gesellschaftsanteile erworben. In der Folge sei der Sitz der P1-GmbH von ST. nach R. verlegt worden. Aufgrund des Unternehmenswachstums sei ebenfalls im Jahre 1994 eine Zweigniederlassung in T. unter der Adresse H-Straße mit Büroräumlichkeiten im Ausmaß von 60m<sup>2</sup> eröffnet worden. In diesen Büroräumen in T. haben *Angestellte* (nicht da-

von umfasst seien die überlassenen Arbeitskräfte) der P1-GmbH Lohnverrechnung und Buchhaltung verrichtet. Die unternehmerische Leitung sei jedoch ausschließlich von Sitz der P1-GmbH in der W-Straße erfolgt. Insbesondere seien die Verhandlungsführung über Konditionen sowie der Abschluss von Verträgen mit den Kunden ausschließlich in den alleinigen Aufgabenbereich von O.P. gefallen.

Erst mit der Fertigstellung des Geschäftsgebäudes 2007 in T., V-Straße, sei auch der Wechsel der unternehmerischen Leitung nach T. erfolgt. Der Unternehmensgegenstand der P1-GmbH bestehe in der Arbeitskräfteüberlassung iSd Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (kurz AÜG).

Für den Fall, dass Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens einem Beschäftigter länger als sechs Kalendermonate zur Arbeitsleistung überlassen werden, sei nach § 7 Abs. 1 zweiter Satz KommStG die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigters befindet, für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonats erhebungsberechtigt. Nach den Erläuternden Bemerkungen zum AbgÄG 2001, BGBl I 144/2001, trage die vorstehende Bestimmung dem Wunsch Rechnung, dass die Gemeinde des Beschäftigterunternehmens die Kommunalsteuer erhalten solle. Bis zum Ablauf der Sechsmonatsfrist sei jedoch *jene* Gemeinde erhebungsberechtigt, in der sich die Geschäftsleitung des Überlassers befinde bzw. in der eine Betriebsstätte unterhalten werde, von der aus die Arbeitskräfte überlassen werden.

Der Gesetzgeber selbst ordne daher an, dass jene Gemeinde zur Erhebung der Kommunalsteuer berechtigt sei, in welcher der Arbeitskräfteüberlasser die unternehmerische Tätigkeit, nämlich das "Überlassen" ausübe. "Überlassung" sei gleichzusetzen mit dem Eingehen einer schuldrechtlichen Verpflichtung zwischen Überlasser und Beschäftigter auf Grundlage eines Überlassungsvertrages, somit mit dem Abschluss von Überlassungsverträgen mit den jeweiligen Beschäftigterbetrieben. Nach dem Gesetz sei es daher unmaßgeblich, wo die Verwaltung der vom Überlasser eingesetzten Arbeitskräfte statfinde.

Nach § 2 lit. b KommStG gelten Personen, die die nicht von einer inländischen Betriebsstätte (§ 4) eines Unternehmens zur Arbeitsleistung im Inland überlassen werden, beim Unternehmer, dem sie überlassen werden, als Dienstnehmer. Auch in diesem Zusammenhang weise Fellner darauf hin, dass Arbeitskräfte, die iSd AÜG einem Unternehmen zur Dienstleistung überlassen werden, in einem Dienstverhältnis zum Arbeitskräfteüberlasser stehen und sohin nicht zu jenem, der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetze (Beschäftigter). Anspruch auf Kommunalsteuer habe jene Gemeinde, in der die Betriebsstätte des Arbeitskräfteüberlassers gelegen sei, von der aus die Arbeitskräfte "vermittelt" werden. Es sei daher diejenige Gemeinde für die Kommunalsteuer erhebungsberechtigt sei, in der sich die

Betriebsstätte des Arbeitskräfteüberlassers befinde, in welcher die Verträge zwischen Arbeitskräfteüberlasser und Beschäftigter abgeschlossen werden.

Folglich sei eine Differenzierung zwischen jenen Dienstnehmern eines Arbeitskräfteüberlassers vorzunehmen, die die überlassenen Arbeitskräfte verwalten und jenen, welche im Rahmen eines Überlassungsvertrages an einen Beschäftigungsbetrieb überlassen werden. Im Sinne der §§ 2 und 7 KommStG können Arbeitskräfte, die für die Arbeitskräfteüberlassung eingesetzt werden, nicht jener Betriebsstätte zugerechnet werden, in der sich auch die in der Verwaltung eingesetzten Dienstnehmer befinden.

Seitens der P1-GmbH werde darüber hinaus festgehalten, dass das Einstellen des Vorstellungsverfahrens beim Amt der NÖ Landesregierung kein Anerkenntnis im Hinblick auf den Bescheid der Gemeinde T. hinsichtlich der Vorschreibung der Kommunalsteuer sowie des Säumniszuschlages dargestellt habe. Hintergrund der Einleitung des Vorstellungsverfahrens sei es gewesen, dass sowohl die Gemeinde T. als auch die Gemeinde R. Anspruch auf 100% der Kommunalsteuer der Jahre 2001 bis 2005 erhoben haben. Da die P1-GmbH die Kommunalsteuer an die Gemeinde R. fristgerecht entrichtet habe, sei sie der Auffassung gewesen, dass die Angelegenheit für sie bereinigt wäre. Aus diesem Grund habe die P1-GmbH im Jänner 2008 den Antrag auf Einstellung des Vorstellungsverfahrens gestellt.

In der am 22. September 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung werden seitens der Gemeinde T. die Kopien der Gewerbeberechtigungen der P1-GmbH für den Bereich Arbeitskräfteüberlassung, als auch für den Bereich Ausübung des Schmiedegewerbes gemäß § 94 Z. 72 GewO 1973 vorgelegt.

In dieser mündlichen Verhandlung hält der Vertreter der Gemeinde R. fest, dass es im Beurteilungszeitraum sehr wohl ein Firmenschild auf dem Gebäude "W-Straße" existiert habe. Das sei auch von O.P. und A.P. bestätigt worden. Insbesondere sei hervorgekommen, dass O.P. als Geschäftsführer auch Personalgespräche in R. durchgeführt, aber auch Verträge mit den Gestellungsnehmern abgeschlossen habe, sofern diese Verträge nicht bei den Gestellungsnehmern geschlossen worden seien. Aus Sicht der Gemeinde R. habe es zu keinem Zeitpunkt Zweifel gegeben, dass die unternehmerische Tätigkeit im Gemeindegebiet ausgeführt wird, zumal die Abgabenerklärungen regelmäßig eingelangt seien. Zu den an die Gemeinde T. vorgelegten Kommunalsteuererklärungen werde bemerkt, dass sehr wohl am Firmenstempel der P1-GmbH der Sitz R. ersichtlich sei. Hinsichtlich des vom Finanzamt als I. Instanz durchgeführten Lokalaugenscheines werde darauf verwiesen, dass im Jahre 2008 nur eine Momentaufnahme habe gemacht werden können und daher die Ergebnisse der In-Augenscheinnahme für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum 2002 bis 2005 eigentlich nicht verwendbar seien. Es sei daher auf die Ergebnisse des jetzigen Beweisverfahrens abzustellen. Betreffend die

Anknüpfung der Kommunalsteuerverpflicht komme es nicht auf einen gewerblich rechtlichen Betriebssitz an, sondern einzig und allein darauf, wo die unternehmerische Tätigkeit ausgeführt werde. Diese sei in R..

Die Rechtsvertreterin der P1-GmbH schließe sich den vorstehenden Ausführungen des Vertreters der Gemeinde R. an. Insbesondere sei durch die Parteieneinvernahme von O.P. hervorgekommen, dass in den berufsgegenständlichen Jahren die unternehmerische Leitung vom Firmensitz in R. erfolgt sei. Insbesondere seien die Verträge mit den Überlassern ausschließlich von O.P. abgeschlossen und zwar entweder in R. selbst oder vor Ort beim Beschäftigten. Die Verantwortung für die überlassenen Arbeitskräfte sei im berufsgegenständlichen Verfahren ebenfalls O.P. obliegen gewesen. Im Übrigen werde besonders darauf hingewiesen, dass der Ort des Abschlusses der Überlassungsverträge maßgeblich für die örtliche Zuständigkeit der kommunalsteuerberechtigten Gemeinde sei – das sei daher die Gemeinde R..

Vom Geschäftsführer der P1-GmbH, O.P., wird im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass in Fällen von Krankenständen und Urlaub die Lohnverrechnungsstelle in T. die Ansprechstelle für die im Außendienst befindlichen Mitarbeiter gewesen sei - Krankenstände und Urlaubsanträge seien von den Leiharbeitern auch direkt bei Geschäftsführer O.P. beantragt worden. Die an den Baustellen benötigte Arbeitskleidung für Leiharbeiter, sei sowohl in T. als auch in R. gelagert worden und werde von O.P. und den Disponenten an den Baustellen ausgegeben. O.P. habe mit sich im Auto ca. 50 Arbeitskleidungen geführt, die an die Leiharbeiter im Bedarfsfall ausgeteilt worden seien.

Zur Eingabe vom 3. Februar 2011 wird von O.P. festgehalten, dass die in dieser Eingabe angeführten Prozentsätze betreffend Aufnahme und Betreuung der im Außendienst tätigen Leiharbeiter durch die Geschäftsführung/Disponenten die maßgeblichen Verhältnisse erst ab Oktober 2007 wiedergeben, nicht aber die Verhältnisse für die Jahre 2002 bis 2005. Gleiches gelte für den von O.P. angegeben Verhältnisprozentsatz von 40%:60%, wonach 60% der Personalaufnahmen durch O.P. und 40% der Personalaufnahmen durch die Disponenten erfolgt seien. Darüber hinaus befinde sich O.P. nur sporadisch in T.. Der Geschäftsführer O.P. sehe sich außerstande, konkrete %-Sätze zu nennen, hinsichtlich derer die im Außendienst tätigen Leiharbeiter von den Disponenten in T. als auch von ihm in R. betreut werden. Lohnauszahlungen an die im Außendienst tätigen Leiharbeiter an den Baustellen, insbesondere Lohnvorschüsse würden von O.P. vor Ort auf Baustellen an die Leiharbeiter in bar getätigt.

Zur Frage, aus welchem Grund auf den Bewerbungsunterlagen und den Dienstzetteln der P1-GmbH als *Dienstort* jeweils die Gemeinde "T." angeführt sei, hielt O.P. fest, dass nur für den Standort T. eine Gewerbeberechtigung an die P1-GmbH erteilt worden sei. Die für den Leiharbeiter zuständigen Disponenten seien zu 80% bis 90% im Außendienst unterwegs, davon hat

es im Jahr 2002 bis 2005 zwei Personen gegeben. Der Betrieb der Arbeitskräfteüberlassung sei nach Aussage von O.P. als "Einmann-Betrieb" aufgebaut worden, wo er selbst auf diversen Baustellen als Schweißer gearbeitet habe. Der Status als Disponent bei der P1-GmbH habe es auch mit sich gebracht, dass in Zeiten eines Personalmangels die Disponenten selbst als Leiharbeiter auf diversen Baustellen arbeiten haben müssen. Bei den Disponenten handle es sich um ehemalige Leiharbeiter, die sich zu Disponenten emporgearbeitet haben.

Nach Ende der mündlichen Verhandlung, wo der Spruch der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten wurde, wurde von den beteiligten Gemeinden zunächst eine einvernehmliche Einigung betreffend die Aufteilung der Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen in Aussicht gestellt und in weiterer Folge auch erzielt.

In den Gemeinderatssitzungen vom 15. und 20. Februar 2012 der Gemeinden R. und T. wurde eine "Aufteilung" der Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2002 bis 2005 in der Weise beschlossen, dass die in Streit stehende Kommunalsteuer der Jahre 2002 bis 2005 iHv € 355.735,48 zur Gänze der Gemeinde R. zugesprochen werde. Ab dem Jahre 2006 werde die Kommunalsteuer zur Gänze der Gemeinde T. zugesprochen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 10 Abs. 5 Kommunalsteuergesetz 1993 idF BGBl 819/1993 hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerschuldners oder einer beteiligten Gemeinde 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.

Ist gemäß § 197 Abs. 1 BAO ein Steuermessbetrag in voller Höhe einer Körperschaft zuzuteilen, besteht aber Streit darüber, welche die berechnete Körperschaft ist oder auf welche Zeit sich die Berechnung erstreckt, so hat auf Antrag einer Partei das Finanzamt durch Zuteilungsbescheid zu entscheiden.

Ist nach § 10 Abs. 6 KommStG ein Kommunalsteuerbescheid von einem Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so 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 Kommunalsteuer-



erbescheid zu ersetzen, oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung eines abgeleiteten Kommunalsteuerbescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Gemäß § 7 Abs. 1 KommStG 1993 unterliegt das Unternehmen 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 überlassen, so ist die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigten befindet, für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonats erhebungsberechtigt. Im Falle einer Arbeitsunterbrechung, die länger als einen Kalendermonat dauert, beginnt die Frist nach Ablauf des Kalendermonats der Beendigung der Arbeitsunterbrechung neu zu laufen.

Wird eine neue Sechsmonatsfrist in Gang gesetzt, bleibt die bisherige Gemeinde

- bei Beschäftigterwechsel für den Kalendermonat des Beschäftigterwechsels,
- bei mehr als einmonatiger Arbeitsunterbrechung für die Kalendermonate, in denen die Arbeit unterbrochen ist,

noch erhebungsberechtigt.

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

Bemessungsgrundlage ist gemäß § 5 Abs. 1 KommStG idF BGBl I 144/2001 die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen.

Betriebsstätte iSd § 29 Abs. 1 BAO ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient. Nach Abs. 2 leg.cit. gelten insb. als Betriebsstätten

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

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 AÜG 1988 bezweckt das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz den Schutz der überlassenen Arbeitskräfte, insbesondere in arbeitsvertraglichen, arbeitnehmerschutz- und sozialversicherungsrechtlichen Angelegenheiten.

Überlassung von Arbeitskräften ist nach § 3 Abs. 1 AÜG 1988 die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften zur Arbeitsleistung an Dritte. Überlasser ist nach Abs. 2 leg.cit., wer Arbeitskräfte zur Überlassung an Dritte vertraglich verpflichtet. Beschäftiger hingegen ist nach Abs. 3 leg.cit., wer Arbeitskräfte eines Überlassers zur Arbeitsleistung für betriebseigene Aufgaben einsetzt.

Als Beschäftigungsort (§ 30 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes) gilt nach § 5 Abs. 2 Z 1 AÜG 1988 der Standort des Betriebes des Überlassers.

Gemäß § 11 Abs. 1 AÜG 1988 darf der Überlasser eine Arbeitskraft an einen Dritten nur nach Abschluss einer ausdrücklichen Vereinbarung überlassen, die unabhängig von der einzelnen Überlassung insbesondere folgende Bedingungen zwingend festzulegen hat:

1. die Höhe des Entgeltes, die Zahlungstermine und die Urlaubsansprüche;
2. ein bestimmtes zeitliches Ausmaß der Arbeitsverpflichtung und die Gründe für eine allfällige Befristung;
3. die Kündigungsfristen;
4. die voraussichtliche Art der Arbeitsleistung;
5. die Bundesländer oder die Staaten, in denen die überlassene Arbeitskraft beschäftigt werden soll.

Über die Vereinbarung ist nach Abs. 4 leg.cit. der Arbeitskraft ein *Dienstzettel* auszustellen, der die in Abs. 1 Z 1 bis 5 genannten Angaben enthalten muss. Weiters muss der Dienstzettel zum Ausdruck bringen, ob das Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz und das Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigungsgesetz zur Anwendung kommen. Verweigert der Überlasser die Ausstellung des Dienstzettels oder entspricht dieser nicht der Vereinbarung, so ist die Arbeitskraft nicht verpflichtet, der Überlassung Folge zu leisten.

Nach § 12 Abs. 1 AÜG 1988 ist der Überlasser verpflichtet, der Arbeitskraft vor jeder Beschäftigung in einem anderen Betrieb die für die Überlassung wesentlichen Umstände, insbesondere den Beschäftiger, die voraussichtliche Arbeitszeit der überlassenen Arbeitskraft im Betrieb des Beschäftigers und das Entgelt, das für die Dauer der Überlassung gebührt, mitzuteilen und ehestmöglich schriftlich zu bestätigen.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall die Höhe der aus der Überlassung von Leiharbeitern für die Jahre 2002 bis 2005 resultierenden Kommunalsteuer iHv € 355.748,03.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet daher die Frage, *welcher* der beteiligten Gemeinden T. oder R. die Kommunalsteuer der Jahre 2002 bis 2005 iZm der Überlassung von Leiharbeitskräften nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz zusteht. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt, zu welcher der beiden Betriebsstätten des Arbeitskräfteüberlassers, T. oder R., die fast ausschließlich außerhalb der Betriebsstätten tätigen Leiharbeiter, die zumeist direkt am Einsatzort auf den Baustellen betreut werden, die *engere Beziehung*

haben, wenn die *unmittelbare Leitung* und *Betreuung* dieser Leiharbeiter durch die dafür zuständigen Disponenten der P1-GmbH sowie durch O.P. mit Dienstorten in R. und T. erfolgt.

Im vorliegenden Fall wurde von allen beteiligten Parteien außer Streit gestellt, dass die Leiharbeiter der P1-GmbH in den Jahren 2002 bis 2005 an keinem Einsatzort bzw. an keiner Baustelle länger als sechs Monate durchgehend tätig waren und für die Zurechnung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage eine weitere Betriebsstätte am Tätigkeitsort begründet wurde.

Eine *Gestellung von Arbeitskräften* liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art, der Gesteller haftet nicht für die tatsächlichen Leistungen der gestellten Dienstnehmer, sondern nur für ihre tatsächliche Qualifizierung (vgl. VwGH 27.9.2000, 96/14/0126).

Arbeitskräfte, die iSd Arbeitskräfteüberlassungsgesetz – AÜG, BGBl 196/1988, einem Unternehmen zur Dienstleistung überlassen werden, stehen in einem Dienstverhältnis zum Arbeitskräfteüberlasser, sohin nicht zu jenem, der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt (Beschäftiger). Kommunalsteuerpflichtig ist damit der Arbeitskräfteüberlasser. Anspruch auf Kommunalsteuer hat jene Gemeinde, in der die *Betriebsstätte* des Arbeitskräfteüberlassers gelegen ist, von der aus die Arbeitskräfte *vermittelt* werden (vgl. Taucher, Kommunalsteuer Kommentar, § 2, S. 13).

Zu den Dienstnehmern eines das Personalleasing betreibenden Betriebes gehören nicht nur die in der Verwaltung tätigen Dienstnehmer, sondern auch die, die im Wege des Personalleasings an Dritte bzw. an Beschäftiger überlassen werden (vgl. VwGH 24.2.2004, 98/14/0062).

Der Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO idF vor BGBl 818/1993 war insbesondere u.a. für die Gewerbesteuer, nämlich für die Steuerpflicht (§ 1 GewStG), für die Lohnsummensteuer gemäß §§ 25ff GewStG und für die Zerlegung (§ 30ff GewStG), von Bedeutung.

Einen ausdrücklich anders definierten und *erweiterten* Betriebsstättenbegriff enthält die Bestimmung des § 4 KommStG 1993. Nach § 4 Abs. 1 KommStG 1993 gilt als Betriebsstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient. Das Kommunalsteuergesetz erweitert in der Bestimmung des § 4 KommStG den Betriebsstättenbegriff der §§ 29, 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 § 4 KommStG 1993 herbeizuführen.

Schon für den durch die §§ 29 und 30 BAO und Doppelbesteuerungsabkommen gestalteten Betriebsstättenbegriff wurde nicht gefordert, dass die Anlagen oder Einrichtungen im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet wurden. Es genügte bereits, dass die Einrichtungen für Zwecke des Unternehmens zur Verfügung stehen (vgl. Taucher, Kommunalsteuer, § 4 Rz 4). Durch die Einführung des Begriffes der "Mittelbarkeit" im § 4 Abs. 1 erster Satz KommStG 1993 iZm dem Betriebsstättenbegriff sollte ein umso weiteres Feld von Lebenssachverhalten erfasst werden, mit denen eine Betriebsstätte iSd KommStG 1993 als geschaffen angesehen werden kann (vgl. VwGH 13.9.2006, Zl. 2002/13/0051).

Für das Vorliegen einer Betriebsstätte iSd KommStG 1993 ist es ausreichend, wenn hier bloße Hilfs- oder Nebenhandlungen erbracht werden, die dem Betrieb unmittelbar dienen. Ob diese Tätigkeiten im Einzelnen kaufmännischer, buchhalterischer, technischer oder handwerklicher Art sind, ist unerheblich. Es ist nicht erforderlich, dass in der Anlage oder Einrichtung Verhandlungen mit Dritten geführt oder Geschäftsabschlüsse getätigt oder Inkassi vorgenommen werden (vgl. VwGH 14.12.1955, Zl. 2286/52 zitiert in Rz 42 BMF-Erlass vom 25.10.2010, GZ. BMF-010222/0167-VI/7/2010). Der in § 4 KommStG 1993 definierte Betriebsstättenbegriff des KommStG geht der allgemeinen Definition des § 29 BAO vor.

Weiters ist nicht ausgeschlossen, dass die Wohnung bzw. das Einfamilienhaus eines Unternehmers, als örtliche, ortsgebundene, dem Betrieb dienende Räumlichkeit verstanden, als Betriebsstätte des Unternehmers angesehen werden kann. Die Wohnung bzw. das Einfamilienhaus des Unternehmers erfüllt aber voraussetzungsgemäß nur dann die Erfordernisse der dem Unternehmen "dienenden Einrichtung", wenn nicht nur vorübergehend und gelegentlich betriebliche Tätigkeiten abgewickelt werden. In diesen Räumlichkeiten müssen sich auf Dauer all jene Tätigkeiten vollziehen (zB Buchhaltung, Büroarbeiten, Planung), die ansonsten in entsprechenden Betriebsräumen abgewickelt werden (vgl. Taucher, Kommentar zum Kommunalsteuergesetz, § 4 Rz 14).

Bei einer Mitbenützung von Büroräumlichkeiten wurde für den Bereich der Kommunalsteuer ausgesprochen, ist eine Verfügungsmacht ausreichend, wenn sie sich durch eigene Einrichtungen oder Arbeitnehmer manifestiert (vgl. VwGH 21.12.2005, Zl. 2004/14/0012). Die Anforderungen an den Umfang der unternehmerischen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich sind, sind umso geringer, je mehr sich die eigentliche unternehmerische Tätigkeit *außerhalb* einer festen örtlichen Einrichtung vollzieht (vgl. VwGH 12.12.1995, Zl. 94/14/0060).

Nach der sinngemäß anzuwendenden Bestimmung des § 29 Abs. 2 lit. a BAO gilt der Ort der Geschäftsleitung, das ist der Ort, an dem sich die geschäftliche Oberleitung befindet, stets als Betriebsstätte (vgl. Fellner, KommStG, 3. Auflage, § 4, Rz 11, S. 128). Der Ort der Ge-

schäftsleitung wird als jener Ort definiert, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird. Es kommt darauf an, wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Dabei muss jedoch die Bedeutung der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles beachtet werden. Es hängt letztlich von den im Einzelfall tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten ab, auf welche Tätigkeiten bei der Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung abzustellen ist. Werden die Geschäftsleitungsfunktionen auf verschiedene Orte aufgeteilt, sind die an den verschiedenen Orten ausgeübten Tätigkeiten nach ihrer Bedeutung für die Gesellschaft zu gewichten, um auf diese Weise den (Haupt)Ort der Geschäftsleitung zu bestimmen. Entscheidend für den Ort der Geschäftsleitung ist die laufende Geschäftsführung. Dazu gehören die tatsächlichen oder rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt (sog. "Tagesgeschäfte") (vgl. Taucher, Kommunalsteuer, Wien 1998, § 4 Rz 64, S. 193).

Die Stätte der *Geschäftsleitung* ist auch dann Betriebsstätte, wenn nur eine geringe Tätigkeit ausgeübt wird. Der bloße Sitz vermag für sich den Betriebsstättenbegriff nicht zu erfüllen, ohne dass dort eine betriebliche Tätigkeit entfaltet wird. Der Ort der Geschäftsleitung bestimmt sich inhaltlich, seinem Wesen nach, nach § 27 Abs. 2 BAO (vgl. Taucher, a.a.O., § 4 Tz N3, S. 177).

Durch das "man-power-Leasing" ausländischer Firmen entsteht eine inländische Betriebsstätte, wenn hier zumindestens ein Büro unterhalten wird (vgl. BMF 16.2.1972, AÖF 104/1972).

Im vorliegenden Fall befindet sich in dem Einfamilienhaus der Gesellschafter O.P. und A.P. in 2xxx R., W-Straße, ein eingerichteter Büroraum im Ausmaß von 16m<sup>2</sup>, der u.a. Zwecken der Geschäfts- und Unternehmensführung dient. O.P. ist seit 1982 an dieser Adresse polizeilich gemeldet, für diesen Standort wurde O.P. mit Datum7 eine Gewerbeberechtigung zur Ausübung des Arbeitskräfteüberlassungsgewerbes erteilt.

Mit 15. Oktober 1994 verlegte die im Jahre 199x gegründete P1-GmbH ihren Sitz von 2XXX ST., S-Gasse, nach 2xxx R., W-Straße. Für die Standorte in 2xxx T., H-Straße, und in weiterer Folge ab Oktober 2007 in 2xxx T., V-Straße, wurde der P1-GmbH eine Gewerbeberechtigung zur Ausübung des Arbeitskräfteüberlassungsgewerbes erteilt.

In den Räumlichkeiten in 2xxx R., W-Straße, sind nach den schriftlichen Zeugenaussagen von Ch.St., G.T., G.K., M.K. und M.H. vom 31. Mai 2011, 1., 3. und 6. Juni 2011, Arbeitssuchende vorstellig geworden, die nach der Fa. P1-GmbH gefragt haben. Somit ist davon auszugehen, dass im Büroraum in 2xxx R., W-Straße, auch Personalaufnahmegespräche geführt wurden.

In diesen Räumlichkeiten werden von A.P. in den Jahren 2002 bis 2005 Bankangelegenheiten erledigt, ab dem Jahre 2008 befindet sich in diesem Büroraum die Betriebsstätte der Fa. P3-GmbH.

Dem Einwand, dass der Büroraum in 2xxx R., W-Straße, nur über den Wohnraum – und nicht straßenseitig erreichbar sei, hält O.P. in der mündlichen Verhandlung entgegen, dass dieser Büroraum über einen Wintergarten gartenseitig erreichbar sei.

Aus den vorstehenden Gründen wird für die Jahre 2002 bis 2005 das Vorhandensein einer Betriebsstätte der P1-GmbH in 2xxx R., W-Straße, nicht in Abrede gestellt.

Dienstnehmer iSd KommStG sind jener Betriebsstätte des Unternehmens zuzurechnen, mit der sie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten überwiegend unternehmerisch verbunden sind bzw. zu der die engeren ständigen Beziehungen bestehen. Die unternehmerische Verbundenheit kann iSd *funktionellen* Zugehörigkeit, das ist im Sinne der Zugehörigkeit des Dienstnehmers zum Aufgabenbereich verstanden werden. Dienstnehmer einer bestimmten Betriebsstätte kann auch jemand sein, der nicht in den Räumen, sondern außerhalb arbeitet, wenn er nur in *bestimmten ständigen Beziehungen* zu dieser Betriebsstätte steht, hauptsächlich dann, wenn sein Arbeitsplatz von dieser Betriebsstätte aus geleitet wird (vgl. VwGH 13.12.1960, 0145/56 iZm LSSt).

Der einzelnen Betriebsstätte sind die Arbeitslöhne jener Dienstnehmer zuzurechnen, zu der diese Dienstnehmer organisatorisch gehören. Es ist nicht erforderlich, dass der einzelne Dienstnehmer räumlich in der Betriebsstätte dauernd tätig ist, maßgeblich ist jene Betriebsstätte, von der aus er eingesetzt wird. Das gilt auch für Dienstnehmer, die im Ausland eingesetzt werden (vgl. Taucher, KommSt-Kommentar, § 5, Rz. 111, S. 279).

Für die Zurechnung von Arbeitslöhnen auswärts beschäftigter Dienstnehmer zu einer Betriebsstätte kommt es darauf an, mit welcher Betriebsstätte die auswärts beschäftigten Arbeitnehmer überwiegend betrieblich verbunden sind. Das wird in der Regel jene Betriebsstätte sein, von der aus die auswärtigen Arbeiten begonnen und geleitet werden (vgl. Philipp, GewSt-Kommentar, § 25 Rz 64).

Aus den § 5 Abs. 1 KommStG iVm § 7 Abs. 1 KommStG ergibt sich, dass das Kommunalsteuergesetz ausschließlich auf die örtliche Lage der Betriebsstätte und die dort beschäftigten Arbeitnehmer bzw. die an diese bezahlten Arbeitslöhne abstellt und die Kommunalsteuer jener Gemeinde zuweist, in der die Betriebsstätte liegt, der die jeweiligen Arbeitnehmer angehören. Steht fest, dass Arbeitnehmer der einzigen oder einer bestimmten ausschließlich in einem Gemeindegebiet gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens zuzuordnen sind, spielen andere Faktoren (wie zB Wohnsitz der Arbeitnehmer oder Umweltbelastungen) bei der Festlegung der

erhebungsberechtigten Gemeinde für die an diese Arbeitnehmer ausbezahlten Arbeitslöhne keine Rolle, weil § 5 Abs. 1 iVm § 7 Abs. 1 KommStG die gesamte Bemessungsgrundlage der "Betriebsstättengemeinde" zuweist.

Arbeitnehmer, die nach der Eigenart ihrer Tätigkeit zumindest überwiegend im *Außendienst* bei verschiedenen Firmen als Leiharbeiter eingesetzt werden, sind bei jener von mehreren Betriebsstätten ihres Arbeitgebers (Geschäftsleitung einerseits und Geschäfts- und Bürogebäude andererseits) als beschäftigt anzusehen, zu der ihre Tätigkeit unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die überwiegende und stärkste Beziehung hat. Diese drückt sich durch den *Anordnungszusammenhang* im Weisungsverhältnis sowie in der Versorgung mit Arbeitsmaterial und Geräten aus. Erfolgen diese Anordnungen nicht von der Betriebsstätte der Geschäftsleitung, so sind die Arbeitnehmer bei der anderen Betriebsstätte beschäftigt. Auf ihren Wohnsitz, auf den Sitz der Geschäftsleitung, auf den Ort der kraftfahrrechtlichen Zulassung der Betriebsfahrzeuge, auf den Ort der Organisation und Planung von Großaufträgen durch den Unternehmer kommt es ebenso wenig an wie darauf, ob die betreffenden Arbeitnehmer ihren Dienst an den Baustellen täglich von ihrer Wohnung aus antreten oder von der Werkstätte aus. Daher werden Dienstnehmer wie *Bauhandwerker, Installateure* etc., die infolge der Eigenart ihres Berufes dauernd an verschiedenen Stellen tätig sind, jener Betriebsstätte des Unternehmens zuzurechnen sein, bei der sie regelmäßig ihre *Arbeitsanweisungen* in Empfang nehmen haben und die Gerätschaften und das Material ausgehändigt bekommen (vgl. VwGH 27.6.1989, Zl. 89/14/0055 zitiert in UFS 2.5.2005, GZ. RV/0501-I/03).

Für die Frage der Lohnsummensteuer-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 Vorhandensein eines *Arbeitsplatzes* in einer bestimmten Geschäftsstelle, Beziehungen der Außendienstmitarbeiter zu den sonst tätigen anderen Dienstnehmern, regelmäßiges Aufsuchen der Geschäftsstelle etc.. Auch die zur Verfügung stehenden (technischen) Kommunikationsmöglichkeiten sind mit zu berücksichtigen (vgl. VwGH 10.11.1995, 92/17/0292).

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, 92/17/0292). Auswärts beschäftigte Dienstnehmer eines *Malerbetriebes* mit Geschäftsleitung in der Gemeinde A und Werkstätte in der Gemeinde B sind zur Gänze der

Werkstätte zuzurechnen, es sei denn die Bauausführung hätte selbst Betriebsstättencharakter (vgl. VwGH 27.6.1989, 89/14/0055).

*Kraftfahrer*, die ihre Tätigkeit von einer Betriebsstätte aus, die als Abstell- und Serviceplatz für die Kraftfahrzeuge dient, täglich ausüben, haben zu dieser Betriebsstätte die überwiegende und stärkste Beziehung. Hingegen kommt es nicht darauf an, von welcher Betriebsstätte, auch wenn sich in dieser die Leitung des Unternehmens befindet, fernmündliche Weisungen an die Kraftfahrer erteilt werden (vgl. VwGH 29.6.1999, 95/14/0019).

*Fahrverkäufer*, die Ware an einer Umladestation abholen und zu den Kunden im räumlichen Einzugsgebiet der Station bringen, sind dieser Betriebsstätte zuzurechnen (vgl. VwGH 10.11.1995, 92/17/0292).

Außendienstmitarbeiter eines *Versicherungsunternehmens* sind jener Geschäftsstelle zuzurechnen, in deren Einzugsbereich sie eingesetzt sind (vgl. VwGH 26.4. 1993, 92/15/0007, 0008; 23.4.1992, 91/15/0153).

Betreffend den Fall von *leitenden Angestellten* der *Zentrale* eines Unternehmens, die auswärtige Betriebsstätten beaufsichtigen, kommt es darauf an, wo sich die Haupttätigkeit vollzieht. Dort ist der Mittelpunkt der Tätigkeit dieser Angestellten. Es ist also darauf abzustellen, ob ein Dienstnehmer zu einer bestimmten Betriebsstätte gehört (vgl. VwGH 30.3.1992, 91/15/0112).

*Postzusteller* sind nicht dem Einsatzort (Gemeinde, in der die Zustellung erfolgt), sondern dem *Dienstort* (zB Postamt, Postzustellverteilerzentrum) zuzuordnen. *Heimarbeiter* werden jener Betriebsstätte zugerechnet, von der sie aus Material und Anweisungen für ihre Tätigkeiten erhalten (s. sinngemäß BMF 25.10.2010, GZ BMF-010222/0167-VI/7/2010).

Soweit Dienstnehmer einer *Arbeitsgemeinschaft* (ARGE) am *Bau*, deren Tätigkeit sich in der Vornahme der Bauausführung unter sechs Monaten erschöpft, vorwiegend für die Geschäftsleitung der ARGE oder vorwiegend für die kaufmännische Verwaltung der ARGE tätig sind, wird man sie jener Betriebsstätte zuzuordnen haben, der die Geschäftsleitung bzw. kaufmännische Verwaltung der ARGE erfolgt. Die mit der Bauausführung befassten Dienstnehmer sind der Betriebsstätte der kaufmännischen Verwaltung der ARGE zuzuordnen, wenn ihr Einsatz durch die kaufmännische Verwaltung der ARGE erfolgt. Sollte deren Einsatz jedoch von der Betriebsstätte der Geschäftsführung der ARGE ausgehen, so wären diese Dienstnehmer der Betriebsstätte der Geschäftsführung der ARGE zuzuordnen (vgl. Fellner, KommStG – Kommunalsteuergesetz, 2. Auflage, § 5, Rz 4, S. 98f).

Vergleichsweise lose und schwach ausgeprägte Berührungspunkte der Dienstnehmer zu einer anderen (weiteren) Betriebsstätte führen nicht dazu, dass eine (auch nur teilweise) Zurechnung des Dienstnehmers zur anderen Betriebsstätte erfolgen könnte. Bestehen demge-



genüber feste, ausgeprägte und ständige Beziehungen gleichzeitig – nur zeitlich versetzt – zu zwei oder mehreren Betriebsstätten, ist ein Dienstnehmer auch zeitgleich zwei Betriebsstätten (anteilig) zuzurechnen. Letzteres ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Dienstnehmer von einer Betriebsstätte in eine andere Betriebsstätte "abgestellt" wird und zeitlich versetzt zuerst der einen Betriebsstätte zuzuordnen ist und dann der zweiten (vgl. Taucher, Kommunalsteuer, § 10, Tz 31, S. 366f).

Nach der Regierungsvorlage zum KommStG wäre jene Gemeinde berechtigt, einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen, wenn sie der Auffassung ist, Dienstnehmer eines Unternehmens mit mehreren Betriebsstätten seien der in ihrem Gemeindegebiet gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen. Dadurch kann es für den Unternehmer zu Doppel- und Mehrfachbesteuerungen kommen. Streitigkeiten zwischen Gemeinden um die Bemessungsgrundlage sollten aber nicht auf dem Rücken des Unternehmers ausgetragen werden. Zur Vermeidung von Doppel- und Mehrfachbelastungen soll daher in solchen Fällen das Finanzamt als "Schiedsrichter" darüber entscheiden, welcher Betriebsstätte ein Dienstnehmer bzw. die Arbeitslöhne zuzurechnen sind. Eine Antragstellung soll – wie bei der Zerlegung – innerhalb von 15 Jahren ab Entstehen der Steuerschuld möglich sein (vgl. Fellner, KommStG, § 10, S. 171). Zur Stellung eines Antrages auf Zuteilung der Kommunalsteuer gemäß § 10 Abs. 5 KommStG ist auch der steuerpflichtige Unternehmer befugt, der zur Haftung der KommSt in Anspruch genommen wurde (vgl. Taucher, a.a.O., § 10, Rz. 32, S. 367).

Das Verfahren beim Finanzamt ist mit einem Zuteilungsbescheid abzuschließen, der an den Unternehmer und an die Gemeinden zuzustellen ist. Im Falle der Erlassung eines Zuteilungsbescheides hat die Gemeinde den – davon abzuleitenden – Kommunalsteuerbescheid gemäß § 10 Abs. 6 KommStG iVm LAO von Amts wegen anzupassen, erstmals zu erlassen oder aufzuheben. In dem vom Zuteilungsbescheid abgeleiteten Kommunalsteuerbescheid ist die zugrundeliegenden Zuteilungsbescheid getroffene Entscheidung zwingend zu übernehmen (vgl. VwGH 20.9.1988, 86/14/0044) (vgl. Fellner, a.a.O., § 10, Rz 23 und 25, S. 183f).

Im vorliegenden Fall haben die ausschließlich Außendienst tätigen Leiharbeiter der P1-GmbH vergleichsweise lose und schwach ausgeprägte Beziehungen zu den Betriebsstätten der P1-GmbH in T. und R.. Dies insbesondere dann, wenn *Personalaufnahmen* zumeist vor Ort auf den Baustellen und in geringerem Ausmaß sowohl in den Betriebsstätten T. und R. erfolgen und ein regelmäßiges *Aufsuchen* der Dienststellen nicht vorgesehen ist. In diesem Zusammenhang wird daher seitens der P1-GmbH ausgeführt, dass die meisten im Außendienst tätigen Leiharbeiter dieser Gesellschaft nicht einmal eines der Büros der P1-GmbH kennen.

Auf den vom Arbeitswerber auszufüllenden Bewerbungsbogen ist die Adresse der P1-GmbH in 2xxx T., H-Straße (im Hof), als Dienstort die Betriebsstätte T. angeführt, an die der ausgefüllte Bewerbungsbogen zu übermitteln ist.

In dem gemäß § 11 Abs. 4 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz von der P1-GmbH als Arbeitgeber dem Arbeitnehmer übermittelten *Dienstzettel* ist in Punkt 2. dieser Vereinbarung nur T. als *Dienstort* bezeichnet. Der von der P1-GmbH ausgestellte und an die Arbeitnehmer übermittelte *Dienstzettel* gemäß § 11 Abs. 1 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz hat den nachstehend bezeichneten und auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

*Aufgrund der getroffenen Vereinbarungen zwischen der P1-GmbH (als Arbeitgeber) und dem Arbeitnehmer werden nachstehend die Rechte und Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis festgehalten.*

1.

*Aufgrund der Zugehörigkeit der P1-GmbH zum Allgemeinen Fachverband des Gewerbes/Berufsgruppe Arbeitskräfteüberlasser gilt der Kollektivvertrag für das Gewerbe der **Arbeitskräfteüberlassung**.*

2.

*Der Arbeitgeber nimmt den Arbeitnehmer mit Beginn und Dienstort lt. Überlassung und mit Firmensitz T. auf.*

17.

*Bei einsatzfreien Zeiten (Stehzeit) ist der Arbeitnehmer verpflichtet, sich täglich im zuständigen Büro des Arbeitgebers persönlich zu melden. Bei Nichteinhaltung ist der Arbeitgeber berechtigt, für diesen Zeitraum kein Entgelt an den Arbeitnehmer zu bezahlen.*

*Einverständniserklärung*

*T., am 17.10.2006*

Auf den *Lohnzetteln* der Jahre 2002 bis 2005 der Dienstnehmer der P1-GmbH ist als Arbeitgeber stets der Betriebsstandort 2xxx T., H-Straße, angeführt. Da die Lohnkonten in der Betriebsstätte T. geführt werden und die Lohnverrechnung somit in T. erfolgt, haben sich Dienstnehmer im Falle von lohnsteuerlichen Angelegenheiten wie zB eine unterjährige Aufrolung der Bezüge an die Betriebsstätte in T. zu wenden.

Auf der firmeneigenen Homepage der P1-GmbH als Kontaktadresse nur deren Betriebsstätte in T. angeführt.

In Fällen von Krankenständen, Urlaub sowie in Fragen der Gewährung von *Lohnvorschüssen* haben sich nach der von O.P. bei der mündlichen Verhandlung erteilten Auskunft die im Außendienst tätigen Leiharbeiter an die Lohnverrechnungsstelle in T. zu wenden.

Für die laufende Betreuung der im Außendienst tätigen Leiharbeiter in den Jahren 2002 bis 2005 sind O.P. (Dienstort: R.) sowie zwei Disponenten (Dienstort: T.) zuständig. Genaue Pro-

zentzahlen, in welchem Ausmaß die laufende Betreuung durch O.P. bzw. durch die Disponenten mit Arbeitsort T. erfolgt, können von O.P. nicht bekanntgegeben werden.

Die an den Baustellen für Leiharbeiter benötigte *Arbeitskleidung*, sei sowohl in T. als auch in R. gelagert worden und wird von O.P. und den Disponenten an den Baustellen ausgegeben. O.P. habe mit sich im Auto ca. 50 Arbeitskleidungen geführt, die an die Leiharbeiter im Bedarfsfall ausgeteilt worden seien. Bei der Arbeitskräfteüberlassung der Dienstnehmer der P1-GmbH werden nach der Eingabe vom 3. Februar 2011 in der Regel *keine Werkzeuge* bereitgestellt. Nur wenn der Auftraggeber in seltenen Fällen (ca. 10% der Aufträge) ausdrücklich eine Bestückung der Arbeitnehmer mit Werkzeug verlangt hat, wurde das Werkzeug direkt vor Ort den entsprechenden Arbeitnehmern übergeben.

*Lohnauszahlungen* an die im Außendienst tätigen Leiharbeiter an den Baustellen, insbesondere Lohnvorschüsse werden von O.P. zumeist vor Ort auf Baustellen an die Leiharbeiter in bar getätigt.

Im vorliegenden Fall erhalten die im Außendienst tätigen Leiharbeiter ihre täglichen *Arbeitsanweisungen* von dem überwiegend in R. tätigen Geschäftsführer O.P., wie auch von den zumeist vor Ort und in T. tätigen Disponenten. Wechselt sich der Einsatzort, so wird der entsprechende Arbeitnehmer von der Geschäftsleitung bzw. dem Disponenten telefonisch davon verständigt, wo zum geplanten Zeitpunkt der neue Arbeitseinsatz stattfindet. Die Zuordnung der im Außendienst tätigen Leiharbeiter zu den Betriebsstätten R. und T. kann daher nicht nach dem Kriterium vorgenommen werden, von wo die im Außendienst tätigen Leiharbeiter ihre täglichen Anweisungen erhalten.

Im Falle von vergleichsweise seltenen einsatzfreien Zeiten bzw. "Stehzeiten" haben sich nach Punkt 17 des Dienstzettels die Dienstnehmer der P1-GmbH im zuständigen Büro des Arbeitgebers persönlich zu melden. Da in Punkt 2. des Dienstzettels als Dienstort T. bezeichnet ist, haben sich die Dienstnehmer im Falle von einsatzfreien Zeiten bzw. "Stehzeiten" beim Büro der P1-GmbH in T. zu melden. Für den Fall der Unterlassung einer entsprechenden Mitteilung im Falle von sog. "Stehzeiten", wäre die P1-GmbH als Arbeitskräfteüberlasser berechtigt, für die einsatzfreien Zeiten kein Entgelt an den Arbeitnehmer zu bezahlen.

In Anbetracht der vorstehend bezeichneten Umstände ist keine eindeutige Zuordnung der im Außendienst tätigen Arbeitnehmer der P1-GmbH zu den Betriebsstätten T. und R. möglich, als zu beiden Betriebsstätten schwach ausgeprägte Anknüpfungsmerkmale bestehen. Beziehungen zur Betriebsstätte in T. ergeben sich für die Leiharbeiter durch die vorhandene Infrastruktur, Beziehungen zur Betriebsstätte in R. durch den Umstand, dass als Ansprechperson im Falle arbeitsrechtlichen Angelegenheiten und von Lohnauszahlungen O.P. kontaktiert wird.

Diese Verhältnisse haben sich in weiterer Folge geändert, als in T. im Jahre 2007 ein Verwaltungszentrum fertiggestellt und die unternehmerische Leitung dorthin verlegt wurde.

Im vorliegenden Fall habe die Vertreter der Gemeinden R. und T. für den berufsgegenständlichen Zeitraum 2002 bis 2005 und für den Zeitraum eine Einigung über die Zuteilung der Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlage dahingehend erzielt, dass die Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlage iHv € 355.735,86 zur Gänze der Gemeinde R. zugesprochen wird. Ab dem Jahre 2006 wird die Kommunalsteuer zur Gänze der Gemeinde T. zugesprochen. In den Gemeinderatssitzungen vom 15. und 20. Februar 2012 der Gemeinden R. und T. wurden die entsprechenden Beschlüsse über die obige Aufteilung der Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlagen gefasst.

Die für die Jahre 2002 bis 2005 streitgegenständliche Kommunalsteuer iHv € 355.735,03 wird wie folgt den Gemeinden R. und T. zugewiesen:

<b>Zeitraum:</b>	<b>Anteil R.:</b>	<b>Differenz lt. GPLA:</b>	<b>Anteil T.:</b>
Jahr 2001:	0,00 €	3.107,20 €	93,22 €
Jahr 2002:	2.541.671,37 €	43.976,13 €	43.976,13 €
Jahr 2003:	3.332.941,80 €	25.051,46 €	25.051,46 €
Jahr 2004:	3.134.331,25 €	67.852,44 €	67.852,44 €
Jahr 2005:	2.849.323,12 €	47.295,41 €	47.295,41 €
SUMME:	11.858.267,54 €	187.282,64 €	187.282,64 €
<b>3% KommSt:</b>	<b>355.748,03 €</b>		<b>5.618,47 €</b>

Diese Berufungsentscheidung wird an die Berufung erhebende Gemeinde R., die der Berufung beigetretene P-GmbH, sowie die Gemeinde T. zugestellt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. März 2012

