



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Stadtamtes L sowie, nach Ergehen einer Berufungsvorentscheidung, über den gemäß § 276 Abs. 2, 2. Satz, BAO gestellten Vorlageantrag der Stadtgemeinde K gegen den Bescheid des Finanzamtes Leoben betreffend die Zuteilung der Kommunalsteuer für 1999 vom 20.6.2000 entschieden:

Die Berufung wird dahingehend entschieden, als dem Stadamt L die gesamte Bemessungsgrundlage in Höhe von S 45.159.767,-, der Stadtgemeinde K eine Bemessungsgrundlage von S 0 zugeteilt wird. Hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Leoben vom 20.11.2000 ergibt sich keine Änderung.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht den Parteien des Verfahrens jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Die V GesmbH hat gemäß § 10 Abs. 5 KommStG den Antrag auf Zuteilung der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer gestellt. Sie stelle in Ausübung ihrer Tätigkeit als Personalgesteller ihren Kunden Personal gegen Entgelt zur Verfügung. Es handle sich hierbei um Arbeitskräfte, die im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes anderen Unternehmen zur Dienstleistung überlassen werden.

Sitz und Geschäftsleitung der V GesmbH sei in L. Seit Jänner 2000 unterhalte die Gesellschaft zusätzlich je ein Büro in J und K, die mit jeweils einer Teilzeitkraft besetzt seien. Die gesamte Lohn- und Gehaltsabrechnung erfolge vor Ort in L.

Ursprünglich seien sie der Ansicht gewesen, dass jene Gemeinde Anspruch auf Kommunalsteuer habe, in der die Betriebsstätte des Arbeitskräfteüberlassers gelegen sei und von der aus die Arbeitskräfte vermittelt werden würden. Nach einer entsprechenden Aufforderung durch die Stadtgemeinde K sei die Kommunalsteuer für jene Arbeitskräfte, die an Beschäftigter im Bereich der Stadtgemeinde K überlassen worden waren, ab Oktober 1999 an die Stadtgemeinde K abgeführt worden.

Das Stadtamt L habe im Februar 2000 eine Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 1-12/1999 durchgeführt und mit Bescheid vom 2.3.2000 die Kommunalsteuerpflicht für dieselben Dienstnehmer zugunsten der Stadtgemeinde L festgestellt. Es habe sich daraus eine nochmalige Zahlung von Kommunalsteuer für bereits an die Stadtgemeinde K und weitere acht Gemeinden abgeführte Beträge von insgesamt S 455.555,- zuzüglich Säumniszuschlag gehandelt. Die Stadtgemeinde K habe über die Prüfstelle des Gemeindebundes ebenfalls eine Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 1999 und Jänner 2000 durchgeführt und die Kommunalsteuerpflicht zu Gunsten der Stadtgemeinde K nochmals festgestellt und in der Folge einen eingebrachten Rückzahlungsantrag abgewiesen. Eine Einigung mit den Gemeinden L und K über die Zuteilung wäre trotz Bemühungen nicht möglich gewesen.

Das Finanzamt erließ daraufhin einen an die V GesmbH gerichteten Bescheid über die Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage für 1999 mit dem die Bemessungsgrundlage in Höhe von S 45.159.767,- gemäß § 10 Abs. 4 Kommunalsteuergesetz 1993 auf die in der Gemeinde L gelegene Betriebsstätte in Höhe von S 36.493.977,- und in der Gemeinde K gelegene Betriebsstätte in Höhe von S 8.665.790,- zerlegt wurde. Als

Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Zerlegung antragsgemäß erfolgt sei und dass diese Arbeitslöhne im Zuge der Kommunalsteuerprüfung durch die Gemeinde L festgestellt worden seien. Gleichzeitig erging an die V GesmbH und an die Stadtgemeinden L und K ein Zuteilungsbescheid, mit dem gemäß § 10 Abs. 5 Kommunalsteuergesetz 1993 den Gemeinden L und K die im Zerlegungsbescheid genannten gleich lautenden Bemessungsgrundlagen zugeteilt wurden .

Die Stadtgemeinde L erhob gegen den an sie gerichteten Zuteilungsbescheid Berufung mit der Begründung, dass es sich beim kommunalsteuerpflichtigen Unternehmen um einen Arbeitskräfteüberlasser gemäß § 127 Z 19 GewO 1994 handeln würde. Arbeitskräfte, die einem Unternehmen zur Dienstleistung überlassen werden würden, stünden grundsätzlich in einem Dienstverhältnis zum Arbeitskräfteüberlasser und nicht zu jenem Unternehmen, das diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzen würde. Nach Ansicht der Stadtgemeinde L werde durch die von der Stadtgemeinde K vertretene Rechtsansicht, nämlich, dass eine Betriebsstätte bestünde, weil des Leihpersonal die Infrastruktur des dortigen Unternehmens, der V GesmbH, wie Umkleide- und Aufenthaltsräume, Sanitär- und Waschanlagen, wie Werksangehörige nutzen würden, das Erfordernis des Bestehens einer Betriebsstätte nicht erfüllt. Einem Prüforgang sei bei einer Einschauhaltung mitgeteilt worden, dass ab dem Jahr 2000 eine Betriebsstätte der V GesmbH in der Stadtgemeinde K begründet worden wäre. Demnach hätte im Kalenderjahr 1999 eine Betriebsstätte der V GesmbH im Gebiet der Stadtgemeinde K innerhalb des Werksgeländes der VA GesmbH & Co KG nicht bestanden, weshalb der Stadtgemeinde K aus dem Titel der Personalgestellung eines Unternehmens der Stadtgemeinde L an ein Unternehmen in L auch keine Kommunalsteuer zugeteilt werden könne.

Einem Organ des Finanzamtes erteilte die V GesmbH niederschriftlich die Auskunft, dass im Kalenderjahr 1999 in der Gemeinde K keine Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes begründet worden wäre, da keine feste örtliche Anlage (zB Büro, etc) vorhanden gewesen wäre. Ab Jänner 2000 sei ein Büro im Bereich der VA GesmbH & Co KG eingerichtet worden. Somit sei eine feste örtliche Anlage ab 1/2000 gegeben und werde diese zur Abwicklung der Geschäftstätigkeit voll genutzt.

Das Finanzamt setzte die Stadtgemeinde K davon in Kenntnis, dass auf Grund der Erhebungen bei der V GesmbH im Gemeindegebiet der Stadtgemeinde K keine Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes im Jahr 1999 bestanden hätte sondern erst ab Jänner 2000 ein Büro eingerichtet worden wäre, und dass das Finanzamt beabsichtige, der Berufung stattzugeben.

Die Stadtgemeinde K erwiderte daraufhin im Schreiben vom 24.8.2000, die V GesmbH hätte sehr wohl eine Betriebsstätte ab 1.8.1999 in der Stadtgemeinde K unterhalten. Das Vorhandensein der Betriebsstätte der V GesmbH im Werksgelände der VA GesmbH & Co KG sei auf Grund der totalen Eingliederung der betreffenden Dienstnehmer in den Betrieb der VA GesmbH & Co KG nie angezweifelt worden (Beweis Kommunalsteuer-Nachtragserklärung und laufende Kommunalsteuerentrichtung an die Stadtgemeinde Kindberg). Zudem handle es sich bei der V GesmbH um eine Tochterfirma der VA AG, somit desselben Eigentümers der VA GesmbH & Co KG. Die in der Betriebsstätte in K beschäftigten Dienstnehmer der V GesmbH würden die gesamte Infrastruktur wie Werksangehörige der VA GesmbH & Co KG nutzen. Über sämtliche Anlagen und Anlagenteile der VA GesmbH & Co KG in K würden die Dienstnehmer der V GesmbH nicht nur bloß vorübergehend sondern dauernd verfügen.

Der Betriebsstättenbegriff gemäß § 4 Abs. 1 des KommStG 1993 sei laut Rechtsauffassung des BMF so umschrieben, dass er jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung zur Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit umfassen würde; er gehe damit weit über jenen des § 29 BAO hinaus.

Die Dienstnehmer der V GesmbH seien in den betrieblichen Ablauf voll integriert. Seitens der Vorgesetzten (Werkmeister der VA GesmbH & Co KG) würden die Schichtenpläne, Arbeitseinteilungen und Stundennachweise für die Dienstnehmer der V GesmbH erstellt werden sowie deren Lohndaten vorbereitet. Potentielle Krankenstände sowie Urlaube würden bei den Werkmeistern der VA GesmbH & Co KG angemeldet bzw. von diesen genehmigt werden. Der Betriebsrat der VA GesmbH & Co KG vertrete auch die Dienstnehmer der V GesmbH und diese würden an den Betriebsrat der VA GesmbH & Co KG die Betriebsratsumlage leisten. Vor Einstellung eines Dienstnehmers durch die V GesmbH werde dieser bei der VA GesmbH & Co KG (Personalbüro) vorstellig und von der VA GesmbH & Co KG auf seine Qualifikation und Eignung untersucht und getestet. Die Dienstnehmer der V GesmbH seien total in den betrieblichen Ablauf der VA GesmbH & Co KG integriert und dem Stammpersonal zuzurechnen da ohne sie der Produktionsablauf nicht möglich wäre.

Nach OECD-Ansicht (BMF 11.2.93, AÖF 1993/87) seien folgende Umstände für den Beschäftiger (VA GesmbH & Co KG) und nicht für den Überlasser (V GesmbH) als wirklichen Arbeitgeber entscheidend und würden in diesem Fall auch vorliegen:

1. Die V GesmbH trage keine Verantwortung und kein Risiko für die Arbeitsergebnisse der Dienstnehmer

2. Das Weisungsrecht gegenüber den Dienstnehmern obliege der VA GesmbH & Co KG
3. Die Arbeiten würden im Werksgelände der VA GesmbH & Co KG ausgeführt, das ausschließlich der Aufsicht und Verantwortung der VA GesmbH & Co KG unterliege
4. Die an die V GesmbH zu leistende Vergütung werde ausschließlich an Hand der von der VA GesmbH & Co KG aufgezeichneten Arbeitszeit verrechnet.
5. Werkzeuge und Werkstoffe würden ausschließlich von der VA GesmbH & Co KG beigestellt werden.
6. Die Zahl und Qualifikation der im Werk in der Stadtgemeinde K beschäftigten Dienstnehmer werde nicht von der V GesmbH sondern von der VA GesmbH & Co KG bestimmt.

Es gebe daher keinen rechtlichen Anhaltspunkt, der Berufung der Stadtgemeinde L stattzugeben.

In einer weiteren Vorhaltsbeantwortung ersuchte die Stadtgemeinde K ergänzend um die Zeugeneinvernahme von fünf Bediensteten der VA GesmbH & Co KG.

Das Finanzamt gab daraufhin mit Berufungsvorentscheidung vom 20.11.2000 der Berufung der Stadtgemeinde L statt, indem die Anteile der Bemessungsgrundlage in Höhe von S 45.159.767,- der Stadtgemeinde L und in Höhe von S 0 der Stadtgemeinde K zugeteilt wurden. Begründend wird ausgeführt, dass die V GesmbH im Gemeindegebiet von K im Kalenderjahr 1999 über keine Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes 1993 verfügt hätte. Der Ansicht der im Übrigen der Berufung nicht beigetretenen Stadtgemeinde K, wonach die Nutzung der Infrastruktur (Umkleide- und Aufenthaltsräume, Sanitär- und Waschanlagen, Arbeitshilfe, etc.) des Gestellungsnehmers, der VA GesmbH & Co KG, durch die bei diesem in K beschäftigten Dienstnehmer der V GesmbH eine Betriebsstätte iSd § 4 Abs. 1 KommStG begründen würde, sei nicht zu folgen. Ebenso wenig sei der im genannten Schreiben geäußerten Ansicht zu folgen, wonach die VA GesmbH & Co KG als Gestellungsnehmer als "wirklicher" Arbeitgeber in Sinne der dort zitierten OECD-Ansicht anzusehen sei.

Die Berufungsvorentscheidung erging auch an die Stadtgemeinde K.

Dagegen brachte die Stadtgemeinde K den Vorlageantrag ein und wiederholte im Wesentlichen ihre bereits im Schriftverkehr mit dem Finanzamt dargelegten Argumente.

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

Unter Zuteilung versteht § 197 BAO die bescheidmäßige Zuweisung eines Messbetrages in voller Höhe oder eines der Höhe nach unbestrittenen Teiles des Messbetrages an eine heheberechtigte Körperschaft. Zu einem solchen Zuteilungsverfahren kommt es jedoch nur dann, wenn der volle Messbetrag oder ein Anteil daran einer Körperschaft zugewiesen wurde oder zugeteilt werden soll, aber eine andere Körperschaft auf diesen Betrag Anspruch erhebt. In diesem Fall hat das Finanzamt auf Antrag einer Partei durch Zuteilungsbescheid zu entscheiden. Im Verständnis des Kommunalsteuerrechts versteht man unter Zuteilung die Zuweisung der nach § 5 KommStG 1993 gebildeten Bemessungsgrundlage bzw. eines Teiles der Bemessungsgrundlage. Zum Zuteilungsverfahren nach § 10 Abs. 5 kommt es, wenn zwei oder mehrere Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise für sich in Anspruch nehmen (vgl. Taucher, Kommentar zur Kommunalsteuer, Orac-Verlag, Tz 27 zu § 10).

Das Finanzamt hat auf Antrag der V GesmbH einen von keiner der Parteien bekämpften Zerlegungsbescheid, mit dem die Bemessungsgrundlage auf die Stadtgemeinden L und K aufgeteilt wurde, erlassen. Dieser Bescheid ist nach der Aktenlage weiterhin im Rechtsbestand.

Den gleichzeitig mit dem Zerlegungsbescheid ergangene Zuteilungsbescheid, mit dem die Bemessungsgrundlage gleich lautend wie mit dem Zerlegungsbescheid zugeteilt wurde, bekämpfte die Stadtgemeinde L erfolgreich mit Berufung. Das Finanzamt hat der Berufung in seiner Berufungsvorentscheidung, mit der die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer allein der Stadtgemeinde L zugesprochen wurde, stattgegeben. Dadurch fühlte sich die Stadtgemeinde K beschwert und erhob gegen die auch an sie ergangene Berufungsvorentscheidung den Vorlageantrag gemäß § 276. Abs. 2, zweiter Satz, BAO. Demnach ist im gegenständlichen Verfahren, in dem die V GesmbH und die Stadtgemeinden L und K Parteistellung innehaben, über den nach wie vor offenen Zuteilungsbescheid abzusprechen. Strittig ist zusammengefasst, ob bei der Arbeitskräfteüberlassung die Kommunalsteuer jener Gemeinde zukommt, in der der Arbeitskräfteüberlasser oder jener Gemeinde, in der der Arbeitskräfteentlehner seine Betriebsstätte hat und ob die V GesmbH als Arbeitskräfteüberlasserin im Betrieb des Arbeitskräfteentlehners, und damit im Gemeindegebiet der Stadtgemeinde K, eine Betriebsstätte inne hat.

In seinem Erkenntnis vom 20.12.1972, 2340/71, Slg.4473F, hat der VwGH entschieden, dass durch einen Dienstverschaffungsvertrag (Dienstnehmergestellungsvertrag) kein Dienstverhältnis zu demjenigen begründet wird, dem die Dienste verschafft werden. Es bleibt vielmehr das Dienstverhältnis zu demjenigen aufrecht, der die Dienste verschafft. Es liegt im Wesen des Dienstverschaffungsvertrages, dass die Dienste nicht für den Dienstgeber, sondern für denjenigen geleistet werden, dem sie verschafft werden.

Dem Kommentar zum Kommunalsteuergesetz von Peter Mühlberger und Siegfried Ott, Kapitel VIII, Tz 2.2 ist zu entnehmen, dass kommunalsteuerpflichtig grundsätzlich nur jene Löhne sind, die das Unternehmen an Dienstnehmer zahlt, die im Dienstverhältnis zu diesem Unternehmen stehen. Stellt ein Unternehmen einem Anderen gegen Entgelt Dienstnehmer zur Arbeitsleistung zur Verfügung, bleibt es weiterhin Arbeitgeber dieser Dienstnehmer, wenn es aus diesem Entgelt die Löhne für diese Arbeitgeber und die Lohnverrechnung durchführt.

Arbeitskräfte, die im Sinne des ArbeitskräfteüberlassungsG-AÜG, BGBl. Nr. 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.

Auch Fellner vertritt in seinem Kurzkomentar zur Kommunalsteuer, Rechtslage vor 2001, die oben zitierte Rechtsmeinung. Ergänzend verweist er auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.10.1987, 85/14/0010, wonach im Falle eines Arbeitnehmergestellungsvertrages zwei Dienstverhältnisse vorliegen, wenn sowohl derjenige, der den Dienstnehmer zur Verfügung stellt, als auch derjenige, dem die Arbeitsleistung erbracht wird, dem Dienstnehmer Vergütungen und damit Arbeitslohn auszahlen. Dass die VA GesmbH & Co KG den Dienstnehmern der V GesmbH Löhne auszahlt wird von der Berufungswerberin nicht behauptet.

Der Argumentation der Stadtgemeinde K hinsichtlich des Bestehens einer Betriebsstätte der V GesmbH im Gemeindegebiet der Stadtgemeinde K, im Speziellen im Werksgelände der VA GesmbH & Co KG, ist entgegenzuhalten, dass nach der Grundregel des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 der Betriebsstättenbegriff drei Elemente enthält, die alle gleichzeitig vorliegen müssen. Unter anderem muss ein statisches Element dadurch vorliegen, dass der Unternehmer über

die Fläche oder den Raum wenigstens eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzen muss (zB VwGH vom 16.1.1974, 1252/73, vgl. weiters Kommentar von Mühlberger, Ott, Kapitel VII, Punkt 1.1b und die dort zitierte Judikatur). Nachdem die V GesmbH mit der Überlassung von Arbeitskräften an die VA GesmbH & Co KG auf dem Werksgelände des Entlehners keinerlei Verfügungsmacht innehat, kann sie dort demgemäß keine Betriebsstätte betreiben. Es erübrigt sich daher auf die weitere Argumentation der Stadtgemeinde K im Hinblick auf das Bestehen einer Betriebsstätte der V GesmbH im Stadtgebiet der Stadtgemeinde K einzugehen.

Die in der Berufung zitierte OECD-Ansicht bezieht sich auf einen ausländischen Überlasser und trifft auf den gegenständlichen im Inland gelegenen Fall nicht zu.

Auf die Zeugeneinvernahmen konnte verzichtet werden, da die Angaben der Berufungswerberin den Sachverhalt betreffend nicht bezweifelt werden.

Vor dem Hintergrund dieser Sach- und Rechtslage kommt der Stadtgemeinde K entsprechend der oben dargelegten Judikatur und der weiteren zitierten Kommentarmeinungen kein berechtigtes Interesse an der Zuteilung eines Anteiles der Kommunalsteuer zu. Klarstellend wird darauf hingewiesen, dass mit Änderung der Rechtslage ab dem Jahr 2001, BudgetbegleitG 2001, BGBl 2000/142, die überlassenen Arbeitskräfte nach dieser für Jänner bis Dezember 2001 anzuwendenden Fassung des Gesetzgebers als Dienstnehmer des beschäftigenden Unternehmens (Gestellungsnehmers) galten.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

Graz, 12.2.2004