



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Firma E, 2345 R, Adr3, vertreten durch Aigner-Fischer-Unter-Rechtsanwaltspartnerschaft, 2345 R, Gartenstr. 38, vom 7. Juli 2006 und der Gemeinde Ho, vertreten durch Aigner-Fischer-Unter-Rechtsanwaltspartnerschaft, Gartenstraße 38, 2345 R vom 7. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch Peter B, vom 1. Juni 2006 betreffend Kommunalsteuer-Zerlegung und Zuteilung gemäß § 10 KommStG 1993 ab 1997 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 8. März 2005, eingelangt am Finanzamt D am 9. März 2005 wurde seitens der Marktgemeinde Ha hinsichtlich der Firma E ein Antrag auf Zerlegung und Zuteilung der Bemessungsgrundlage hinsichtlich Kommunalsteuer 1997 bis 2004 gestellt.

Begründend wurde ausgeführt:

Die Firma E habe vom 16. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2004 den Gewerbestandort in Ha, Adr1, gehabt und habe in den vergangenen Jahren folgende Kommunalsteuern an die Gemeinden Ha und Ho entrichtet:

Jahr	Bemessungsgrundlage lt. Finanzamtsmitteilung vom 4.8.2004	Soll lt. Bp- Liste €	Bezahlt an 1 €	Bezahlt an Ho €

1997	Keine Mitteilung	?	1.819,00	25.590,21
1998	Keine Mitteilung	?	2.707,00	36.917,73
1999	1.435.284,00	43.059,00	2.707,00	39.163,90
2000	1.615.285,00	48.459,00	2.707,00	45.751,91
2001	1.436.114,00	43.083,00	1.520,00	0
2002	2.030.000,00	60.900,00	5.111,00	55.934,49
2003	1.972.178,00	59.165,00	4.222,00	56.751,96
2004	Keine Mitteilung	?	28.208,00	?

Auf Grund des Umstandes, wonach die Firma E die Kommunalsteuer ihrer Ansicht nach zu Unrecht und ohne entsprechende Berücksichtigung des Standortes Ha auf die Gemeinden Ha und Ho aufgeteilt habe, werde a) das Ersuchen um Kommunalsteuerprüfung und b) der Antrag auf bescheidmäßige Zerlegung und Zuteilung der Bemessungsgrundlage für den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12.2000 und 1.1.2002 bis 31.12.2004 im Sinne von § 10 Abs. 4 und 5 des Kommunalsteuergesetzes 1993 gestellt. Zur Begründung werde ausgeführt:

Grundsätzlich sei der Arbeitskräfteüberlasser bis 31. Dezember 2000 und ab 1. Jänner 2002 kommunalsteuerpflichtig und habe die Gemeinde in der die Betriebsstätte gelegen sei, Anspruch auf die Kommunalsteuer. Die Firma E habe den Gewerbestandort am 16. Jänner 1995 von Ro nach Ha verlegt (Gewerberegisternummer 1234 der BH BH vom 24.1.1995). Der Gewerbestandort Ha sei mit der Verlegung nach R am 31.12.2004 aufgelassen worden (Gewerberegisternummer 123/789 der BH BH vom 11.1.2005). Am Standort Ha habe während dieser Zeit im Geschäftshaus Adr1 ein Mietverhältnis bestanden und seien dort auf ca. 80 m² die Büroräumlichkeiten eingerichtet gewesen. Der Firmenstandort sei durch entsprechende Firmenschilder an der Fassade öffentlich gekennzeichnet gewesen. Vermieter sei Herr Herman Bau, Ha, Adr2 Nr. 5 gewesen. Im Geschäftshaus sei auch der Gendarmerieposten Ha eingemietet. Auf Grund der Handelsregistereintragungen und der Firmenpräsentation sei nicht zu erkennen, dass sich die Betriebsstätte über mehrere Gemeinden erstreckt habe. Wenn auch im zentralen Gewerberegister eine weitere Betriebsstätte in der Gemeinde Ho (1.1.1997 bis 1.1.2005) eingetragen sei und auf Dienstvertrags- und AÜG Mitteilungen Ha und R als Adressen aufscheinen bzw. auf Personal-Bewerbungsbögen unter der Haager Adresse "Filiale: 2345 Ri/I, G 13" eingetragen sei, habe der Unternehmer eine nicht nachvollziehbare Zerlegung der Bemessungsgrundlage bzw. Kommunalsteuerzahlungen vorgenommen. Der Gemeindeabgabenprüfer S habe am 12. Juli

2004 die Gemeinde Ho über sein Prüfungsergebnis informiert und um Rückerstattung der Kommunalsteuer 2003 und 2004 an Ha ersucht. Dies sei jedoch von der Gemeinde Ho am 4.11.2004 unter Vorlage eines mit dem Geschäftsführer Christian Sch. aufgenommenen Protokolls vom 18.10.2004 abgelehnt worden. Vom Gemeindeabgabenprüfer seien am 28. Juni, 9. August und 27. September 2004 weitere Prüfungen und Erhebungen vorgenommen bzw. Berichte verfasst worden, welche dieser Eingabe beigelegt würden. Weiters sei der Zeitraum 1995 bis 1999 im Auftrag der Gemeinde mangels eigenem Abgabenprüfer von der Donau Wirtschaftsprüfung und SteuerberatungsgmbH überprüft worden, wobei offensichtlich die Zerlegungsvorgänge nicht berücksichtigt worden seien. Bei der Zerteilung möge auch berücksichtigt werden, dass die Marktgemeinde Ha anteilig auch für diesen Betrieb die notwendige Infrastruktur, insbesondere Kanal, Kläranlage, Wasserleitung, Straßenbeleuchtung, Verkehrsflächen und Parkplätze hergestellt und erhalten habe sowie den Winterdienst besorgt habe. Insbesondere wurde 2001 und 2002 zur wirtschaftlichen Aufwertung des Marktplatzes und verbesserten Parkplatzangebot eine Marktplatzgestaltung im Wert von 1.264.700,00 € realisiert. Darüber hinaus sei mit Unterstützung und Entgegenkommen der Gemeinde bei der Vergabe von Leitungsrechten im öffentlichen Gut in den letzten Jahren am Marktplatz ein Fernwärmenetz verlegt worden.

Beigelegt waren diesem Schreiben folgende Schriftstücke:

Gewerbeverlegung BH Verständigung 24.1.1995, Gewerbeverlegung BH Verständigung 11.1.2005, Auszug aus dem zentralen Gewerberegister 4.3.2005, Firmenbuchauszug 7.3.2005, Personalbewerbungsbogenmuster, Dienstvertrags- und AÜG Mitteilungsmuster, Foto Fassade Adr1 mit Firmenschild 17.5.2002, Foto Fassade Adr1 mit Firmenschild und Übersiedlungshinweis 8.3.2005, Mitteilung Kommunalsteuer 1997 bis 2004 Gemeinde Ho 15.6.2004, Bericht S 28.6.2004, Feststellung 2003 an 1 und Ho S 12.7.2004, Bericht S 9.8.2004, Bericht S 27.9.2004, Prüfungsbericht Donau 6.7.2000, Finanzamt DB Grundlagen (1999 bis 2002) vom 4.8.2004, Ersuchen an Gemeinde Ho vom 13.9.2004, Ablehnung der Gemeinde Ho 4.11.2004 mit Protokoll 18.10.2004

Aus Beilage 1 (Verständigung über die Verlegung des Gewerbestandes vom 11. Jänner 2005) ergibt sich, dass die E ihren bisherigen Gewerbestandort von 4680 Ha, Adr1 per 1. Jänner 2005 nach 2345 R, Adr3 verlegt hat. Aus Beilage 2 (Verständigung über die Verlegung des Gewerbestandes vom 24.1.1995) ergibt sich, dass die E am 16. Jänner 1995 ihren Gewerbestandort von 4681 Ro, Mühlehen 2, nach 4680 Ha, Adr1 verlegt hat. Beilage 3 ist ein Auszug aus dem zentralen Gewerberegister vom 4.3.2005, aus diesem ergibt sich dass der Sitz der E in Ha ist und mit 1.1.2005 nach Ri verlegt wurde. Als weitere Betriebsstätte scheint ab 1.1.1997 bis 1.1.2005 G dreizehn, 2345 Ho auf. Ab 3.3.1999 scheint eine weitere Betriebsstätte in der Gemeinde X, Strasse auf. Im Firmenbuchauszug vom 7.3.2005 scheint als

Geschäftsanschrift Ha auf, ebenso als Sitz der El. Personalbereitschaft GmbH. Auf der Beilage 4 dem Personalbewerbungsbogen scheint als Adresse Ha auf, auf eine Filiale in R, G dreizehn wird hingewiesen. Im Dienstvertrag (Beilage 5) der Firma E scheint als Arbeitgeberadresse Ha auf, im Briefkopf scheint der Schriftzug auf "El. Personal Personalbereitstellung Ha – R". Dies ebenso auf der Beilage 6, Mitteilung nach § 12 Abs. 1 AÜG. Auf dem vorgelegten Foto des Marktplatzes erkennt man ein hellblaues Haus mit einer angebrachten Tafel El. Personal, auf den in Beilage 8 vorgelegten Foto erkennt man das Schild genauer mit dem Hinweis El. Personalbereitstellung und erkennt auch die Adresse Adr1. Ebenfalls vorgelegt wurde ein Übersiedlungshinweis, wo die Firma El. am Standort Ha darauf hinweist das sie nach 2345 R Adr3 übersiedelt sei. Als weitere Beilage wurde ein Mail von Frau V (Bedienstete des Gemeindeamtes Ho) an die Marktgemeinde Ha übermittelt, die eine Excel Tabelle mit der von der Firma El. bezahlten Kommunalsteuer enthält.

Jahr	Bezahlt	Betriebsförderung
1997	25.590,21 €	12.788,93 €
1998	36.917,73 €	18.458,86 €
1999	39.163,90 €	5.088,62 €
2000	45.751,91 €	13.406,98 €
2001	Nichts bezahlt	
2002	55.934,49 €	17.447,34 €
2003	56.791,56 €	4.894,94 €
2004	1.205,23 €	Förderung abgelehnt
Summe:	261.355,03 €	72.085,67 €

Eine weitere Beilage betrifft ein Schreiben des Gemeindeabgabenprüfers S vom 28.6.2004. Er führt zur Firma El. aus: Im Rahmen der generellen Überprüfung der Kommunalsteuerakte in der Marktgemeinde 1 werde auch der oben angeführte Betrieb einer Nachschau unterzogen. Die Gesetzeslage bezüglich Berechnung der Kommunalsteuer vor und nach 2001 bis zu den betreffenden Jahren war bekannt (2001 Steuerpflicht der Beschäftigten). Die vorzunehmenden Erhebungen bezüglich des Betriebsstättenbegriffs seien am 23. Juni 2004 im Büro der Geschäftsleitung in 1, Adr1 unter Anwesenheit des Geschäftsführers Sch., Herrn H und eines weiteren Kollegen vorgenommen worden. Weitere Erhebungen bezüglich der Betriebsstätte "G 13", Gemeinde Ho seien vorgenommen worden und die Aussagen, dass am oben angeführten

Standort (G 13) keine Tätigkeit/Ausübung welcher Art auch immer, stattfand zur Kenntnis genommen worden. Allgemeiner Betriebsstättenbegriff: Als Betriebsstätte gelte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit diene (der Begriff mittelbar sei im gegenständlichen Fall nicht relevant, wie z.B. Betriebserholungsheime, Freizeitanlagen und dergleichen). Der Betriebsstättenbegriff sei so umschrieben, dass er jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung zur Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit umfasse. Das Kommunalsteuergesetz knüpfe nicht an den Gewerbebetrieb, sondern an den Unternehmens- und Unternehmerbegriff im Sinn des § 2 Abs. 1 und Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 an. Wichtiger Hinweis: Laut Kommunalsteuergesetz und laut § 26 der oberösterreichischen Landesabgabenordnung würden als Betriebsstätte gelten:

a) Die Stätte in der sich die Geschäftsleitung befindet – Marktgemeinde Ha b)

Zweitniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager c) Bauausführungen deren Dauer 6 Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird. Für die Qualifikation als Betriebsstätte genüge es, dass eine Einrichtung vorliege, in der dauernd eine Tätigkeit ausgeübt werde, die den Zweck des Unternehmens unmittelbar zu fördern bestimmt sei.

Betriebsstättenbegriff Firma El. Personalleasing Unternehmen: Wie aus der Aktenlage ersichtlich sei, sei ab 1995 bis laufend eine Selbstbemessung der Kommunalsteuer bzw. Entrichtung in der Marktgemeinde 1 (Verwaltungspersonal/nähere Erhebungen noch notwendig) und ab 1997 bis laufend in der Gemeinde Ho vorgenommen worden (Höhe und Zeitraum der Befreiungen bekannt). Ab 2003/2004 wurden seitens der Gemeinde Ho weitere Förderungen abgelehnt. Allgemeiner Hinweis: Bei einer Gesellschaft befinde sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung regelmäßig an dem Ort, an den die zur Vertretung der Gesellschaft befugte Person die ihr obliegende geschäftsführende Tätigkeit entfalte. Dies sei bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Firma El. GmbH) der Ort, wo sich das Büro ihres Geschäftsführers befinde. Zur laufenden Geschäftsführung würden die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen gehören, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringe und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören würde (Tagesgeschäfte). Wie bereits oben angeführt habe sich die Betriebsstätte für die Zuordnung der Dienstnehmer laut Kommunalsteuergesetz § 2.2 "Arbeitskräfteüberlassung" in der Marktgemeinde Ha befunden, aus diesem Grund sei auch in der Folge ab sofort die Kommunalsteuer an diese Gemeinde zu entrichten. Die Vorjahre würden nach Abschluss des entsprechenden Ermittlungsverfahrens zu erledigen sein. § 2.2.2 "Arbeitskräfte die im Sinne des Arbeitsüberlassungsgesetzes einem Unternehmen zur Dienstleistung überlassen würden, stehen in einem Dienstverhältnis zum Überlasser" in den bekannten gesetzlichen Bestimmungen. Kommunalsteuerpflichtig (Ausnahme 2001) sei damit der Überlasser. Anspruch habe bzw. hätte die Marktgemeinde Ha in der Betriebsstätte des

Arbeitskräfteüberlassers gelegen sei gehabt, von der aus die Arbeitskräfte vermittelt würden. Derzeitiges Resume: Die Auslegung des Begriffes Betriebsstätte sei wie bereits erwähnt immer nach den wahren tatsächlichen Verhältnissen bzw. Gesamtbild zu beurteilen. Der Ort der Geschäftsleitung nach 27 Abs.2 BAO sei nach dem vorgenommenen bzw. bisherigen Erhebungen jedenfalls in der Marktgemeinde 1 gelegen. Gemäß § 19 der oberösterreichischen Landesabgabenordnung sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen die wirtschaftliche Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend. Zusammenfassend sei derzeit zu sagen das Steuerschuldner der Kommunalsteuer für die überlassenen Arbeitskräfte die Betriebsstätte in 1 war/ist, da diese sämtliche Funktionen eines Überlassers im Sinne des AÜG wahrnehme. Somit richte sich auch die Heheberechtigung der überlassenen bzw. vermittelten Gemeinde nach der Betriebsstätte. Die vorgenommene Betriebsgründung in der Gemeinde Ho mag aus welchen Gründen auch immer geschehen sein, jedoch wie oben bereits mehrfach begründet, sei unter anderem vorwiegend aber der wahre wirtschaftliche Sachverhalt maßgebend.

Weitere Beilage sei ein weiteres Schreiben des Gemeindeabgabeprüfers S vom 12.7.2004 mit folgendem Inhalt: "Nach Vorliegen der DB Liste des Finanzamtes BH und des neuerlichen Ansuchens des kommunalsteuerpflichtigen Betriebes um Befreiung der Kommunalsteuer wurden eine Kommunalsteuerprüfung seitens der Marktgemeinde 1 beantragt. Auf Grund der vorgenommen Erhebungen und diverse Besprechungen sei festgestellt worden bzw. werde zusammengefasst, dass die Marktgemeinde 1 bezüglich der Kommunalsteuer heheberechtigt sei. Aus diesem Grund werde hiermit aus unbürokratischer Sicht – die Gemeinde Ho ersucht, die Kommunalsteuer der Jahre 2003 und 2004 an die Marktgemeinde Ha zu erstatten." (Es folgt eine ziffernmäßige Darstellung)

Mit Schreiben vom 9.8.2004 wurde eine Gesamtberechnung der Bemessungsgrundlagen 1997 bis 2002 durch den Gemeindeabgabeprüfer vorgenommen. Mit Schreiben vom 27.9.2004 wurde die Gemeinde Ho nochmals ersucht den Betrag von 53.452,50 € an die Marktgemeinde 1 zurückzuzahlen.

Als weitere Beilage wurde der Prüfbericht der Donau Wirtschaftsprüfung und Steuerberatungs GmbH übermittelt. In diesem ist als Standort Ha angegeben. Auch auf dem Firmenstempel ist Ha angeführt. Dies mit Angabe einer Festnetznummer in 1. Mit Schreiben vom 4.8.2004 teilte das Finanzamt D der Marktgemeinde Ha die festgestellten DB Grundlagen nach der GPLA Prüfung für die Prüfungszeiträume ab 1999 hinsichtlich der Firma El. mit.

Mit Schreiben vom 13.9.2004 wurde die Gemeinde Ho seitens der Marktgemeinde Ha um Erstattung der Kommunalsteuer für 2003 und 2004 ersucht.

Mit Schreiben vom 4. November 2004 teilte das Gemeindeamt Ho der Marktgemeinde Ha zu diesem Schreiben folgendes mit:

Es werde mitgeteilt das in der gegenständlichen Angelegenheit im Überprüfungsverfahren auch der Geschäftsführer des betroffenen Unternehmens, Herr Christian Sch. befragt worden sei und dabei das in Kopie beiliegende Protokoll aufgenommen worden sei. Auf Grund dieses Ermittlungsergebnisses werde darauf hingewiesen, dass nach den Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes 1993 in der geltenden Fassung die Kommunalsteuer an die Gemeinde abgeführt werden müsse, in welcher eine Betriebsstätte unterhalten werde. Erstrecke sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden, so sei die Bemessungsgrundlage vom Unternehmer auf die beteiligten Gemeinden zu zerlegen. Dabei seien die örtlichen Verhältnisse und die durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten zu berücksichtigen. Als Betriebsstätte gelte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit diene. Damit sei aber – anders als etwa im § 29 Abs. 1 BAO nicht auf einen Betrieb (Gewerbebetrieb) oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abgestellt, sondern auf die unternehmerische Tätigkeit. Da die unternehmerische Tätigkeit laut den Angaben des Herrn Sch. ausschließlich in den Jahren 2003 und 2004 im Gemeindegebiet von Ho getätigt worden sei, sei auch die Gemeinde Ho für die Kommunalsteuer heheberechtigt. Von seiten der Gemeinde Ho könne daher der Rückforderung der Marktgemeinde Ha auf Grund der Angaben des Unternehmers nicht näher getreten werden.

Im angesprochenen Protokoll vom 18.10.2004 wird ausgeführt:

Anwesende Personen: Vizebürgermeister JZ, Amtsleiter W, Christian Sch.. Herr Sch. gibt an: Er sei handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma El. Personalbereitstellung. Über Anfrage der Gemeinde Ho wo sich meine Betriebsstätte in den Jahren 2003 und 2004 befunden habe, gebe er zu Protokoll: Er habe im Jahr 1999 ein Wohnhaus in T fertig gestellt. Kurz nachdem das Wohnhaus im Jahr 2002 bezugsfertig gewesen sei, habe sich die bekannte Hochwasserkatastrophe ereignet, bei der sein Wohnhaus vollständig überflutet worden sei. Auf Grund dieser Tatsache und der enormen Arbeitsbelastung in der Firma habe er vom 15.12 bis 17.12.2002 in der psychiatrischen Abteilung im Krankenhaus X eine Behandlung gehabt. Er habe an medizinisch bestätigten Angstzuständen gelitten. Auf Grund dieser Tatsache sei es ihm nicht möglich gewesen, seine Tätigkeit an einem anderen Ort als in der Nähe seiner Mutter auszuführen. Er habe daher in den Jahren 2003 und 2004 seine Betriebsstätte im Gemeindegebiet von Ho gehabt, von wo er auch sämtliche Verrichtungen getätigt habe. Auf Grund seiner ständigen Angstzustände sei es ihm auch nicht möglich gewesen, eine Betriebsstätte in 1 zu betreiben. In den Jahren 2003 und 2004 sei seine betriebliche Tätigkeit in der Marktgemeinde Ho entfaltet worden. Auch habe die Gemeinde Ho mehrere Male den

geschotterten Zufahrtsweg zu seiner Betriebsstätte saniert, zumal auf Grund seiner Tätigkeit vermehrt Fahrten entstanden seien und deshalb mehrmals die Zufahrt habe saniert werden müssen. Er habe deshalb auch die Kommunalsteuer – wie laut Kommunalsteuergesetz vorgesehen – ausschließlich der Gemeinde Ho zugeordnet. Seine ausschließliche Tätigkeit und Betriebsstätte sei im Gemeindegebiet von Ho gewesen und sei daher die Bezahlung der Kommunalsteuer an die Gemeinde Ho berechtigt.

In der Folge wurde durch das Finanzamt ABC, Betriebsveranlagung - Team 23 eine Nachschau durchgeführt und wurde diesbezüglich ein Schreiben an den Standort 3 z.Hd. Herrn B ausgefertigt und ausgeführt:

Vergangene Woche sei bei der Firma E eine Nachschau durchgeführt worden und seien dabei folgende Feststellungen getroffen worden:

Neben den bereits bekannten Umständen laut Antrag auf bescheidmäßige Zerlegung und Zuteilung der Kommunalsteuer würden sich noch folgende Anhaltspunkte ergeben:

Belegsammlung: Am Donnerstag, 12. Jänner 2006 habe er in die Belegsammlung 2003 Einsicht genommen mit folgendem Ergebnis: Ausgangsrechnungen: Die Rechnungsadresse lautet bei allen Ausgangsrechnungen 1, Marktplatz. Eingangsrechnungen: Die Rechnungsanschrift lautet auch hier – abgesehen von ganz wenigen Ausnahmen – auf 1, Marktplatz. Auch die Honorarnote des Steuerberaters weist 1 als Rechnungsadresse auf.

Bankkonten: Sowohl das Konto bei der Volksbank als auch bei der Raika weisen als Kontoinhaber die Firma El., 1 auf. Ein Großteil der Bargeschäfte (Vorschüsse, etc.) wird über das Bankkonto bei der Raika 1 abgewickelt. Auf dem Barauszahlungsbelegen finden sich die Unterschriften aller drei Gesellschafter Christian Sch., Andreas H und Gerald Gr. Am häufigsten findet sich die Unterschrift von Herrn H, der für die Buchhaltungsarbeiten und die Lohnverrechnung zuständig war und ist.

Kassabelege: Der überwiegende Teil der Barbelege betrifft Vorschüsse. Die Auszahlung dieser Vorschüsse wird laut Geschäftsführer Sch. wie folgt abgewickelt: Wenn ein Arbeitnehmer einen Vorschuss haben möchte ruft er Herrn Sch. an (Handy: TelNr). Dieser vereinbart mit dem Arbeitnehmer die Höhe des Vorschusses, gibt diesen Betrag in ein Kuvert und hinterlegt diesen bei der Shell Tankstelle in Ri in der Str. (gegenüber vom alten Fußballstadion). Dort holt sich der Arbeitnehmer sein Kuvert ab und unterschreibt den Beleg. Herr Sch. holt diese Belege von der Shell Tankstelle wieder ab (häufig findet sich unter der Unterschrift auf dem Beleg der Vermerk Shell). Diese Art der Auszahlung dürfte tatsächlich so praktiziert werden. Während der Durchführung der Nachschau hat bei Herrn Sch. immer wieder das Handy geklingelt und er hat geantwortet, der Anrufer könne sich das Geld bei der Tankstelle abholen. Kann ein Vorschuss auf diese Art nicht ausbezahlt werden, wird das Geld beim

Postamt 1 einbezahlt und an ein anderes Postamt überwiesen, wo es vom Arbeitnehmer abgeholt werden kann. Die monatliche Lohnabrechnung erfolgt mittels Banküberweisung. Sämtliche (selbst erstellten) Kassenbelege (wie Auszahlungsbestätigung) lauten auf 1.

Arbeitszettel: Die wöchentlichen Stundenaufzeichnungen werden in dreifacher Ausfertigung erstellt: Das Original für den Kunden, die erste Durchschrift für den Arbeitnehmer und die zweite Durchschrift für die Firma El.. Diese unterschriebene (zweite) Durchschrift hinterlegt der Arbeitnehmer entweder bei der Tankstelle, wirft sie in einen Briefkasten oder sendet sie per Post, wenn die wöchentliche Rückkehr nicht möglich ist. Bearbeitet (überprüft und verrechnet) werden diese Arbeitszettel ausnahmslos (laut eigenen Angaben) von Herrn Sch.. Die stichprobenweise eingesehenen Arbeitszettel tragen alle einen handschriftlichen Vermerk von Herrn Sch. ("überprüft am, erledigt am und die Nummer der Ausgangsrechnung", durch welche die entsprechende Leistung verrechnet wurde). Diese so erledigten Arbeitszettel erhält Herr H um sie in der Lohnverrechnung und in der Buchhaltung zu erfassen. Die Ausgangsrechnungen werden in 1 zur Post gegeben und von dort aus versendet. Im Zuge der Nachschau erklärte Herr H, dass er seine Arbeiten meistens im Büro in 1 erledigt habe. Nur gelegentlich habe er sich Arbeit auch nach Hause nach GE mitgenommen.

Tankrechnungen: Getankt wurde fast ausnahmslos bei der Shell Tankstelle in Ri. Die Abrechnung erfolgte monatlich und zwar für folgende Fahrzeuge: 12 (zugelassen am 5.3.1998 auf die GmbH, genutzt vom Gesellschafter Gr) und 123 (zugelassen am 21.8.2001 auf die GmbH, genutzt vom Gesellschafter H). Herr Sch. führt laut eigenen Angaben seine Fahrten mit einem Privatfahrzeug durch und erhält dafür von der Firma Kilometergeld. Alle Tankrechnungen lauten auf 1.

Telefonkosten: In der Buchhaltung sind Aufwendungen für folgende Telefonnummern erfasst: Tel1 (Festnetz 1), Tel2, TelNr und Tel3. Aufschlüsse darüber, ob eine weitere Betriebsstätte vorhanden ist lässt sich aus den Abrechnungen nicht ableiten. Im Telefonbuch der Telekom Oberösterreich West findet sich weder unter Ri noch unter Ho eine Eintragung nur unter 1. Im Bezirkstelefonbuch des OÖ. Telefonbuch Verlages findet sich unter Ri zwar ein Inserat der El. GmbH allerdings mit der alleinigen Adresse 1 (kein Hinweis auf eine Filiale in Ri oder Ho). Im Bezirkstelefonbuch von Herold findet sich weder unter Ri noch unter Ho eine Eintragung.

Personalbewerbungsbogen: Sämtliche Personalbewerbungsbögen des Jahres 2003 stimmen mit der vorgelegten Kopie überein: Erste Zeile 4680 Ha, Adr1" und in der zweiten Zeile "Filiale: 2345 R, G 13". Dienstvertrag: Auch die Dienstverträge des Jahres 2003 stimmen mit der Kopie überein. Es findet sich auch hier im Briefkopf der Hinweis auf R. Zusammenfassend werde darauf hingewiesen, dass in der Belegsammlung kaum ein Hinweis auf eine weitere Betriebsstätte in Ho sich finden lässt, sieht man einmal von den Bewerbungsbögen und den

Dienstverträgen ab. Darüber hinaus sind vielleicht noch folgende Umstände von Bedeutung (es handelt sich hierbei größtenteils um Aussagen von Herrn Sch., die seinerseits nicht durch Unterlagen belegt wurden):

Verständigung der BH Ri über die Ausübung des Gewerbes in einer weiteren Betriebsstätte ab 1.1.1997 in 2345 Ho, G 13. Die Liegenschaft G 13 befindet sich unmittelbar nach der Stadtgrenze von Ri und nur wenige Meter vom Elternhaus von Herrn Sch. entfernt. Laut Bewertungsakt handelt es sich bei diesen Gebäude um ein altes Wohnhaus. Herr Sch. erklärte, dass dieses Gebäude von der Eigentümerin MM (gute Bekannte der Familie) nicht bewohnt worden wäre und sind deshalb das Obergeschoß für die Ausübung seiner Tätigkeit kostenlos zur Verfügung gestellt habe. Hier von seinem Schreibtisch aus habe er sowohl die Kunden als auch die Arbeitnehmer betreut. Nur gelegentlich seien Arbeitnehmer auch zu ihm in sein Büro nach G gekommen. Nachdem die Eigentümerin ab Ende 2003 das Gebäude wieder selbst nutzen wollte musste Herr Sch. sein Büro nach eigenen Angaben in das Elternhaus nach G 59 verlegen (rund 200 m entfernt).

G 59: Bei diesem Gebäude handelt es sich um ein herkömmliches Einfamilienhaus. Bei einer Besichtigung im Rahmen der Nachschau am Dienstag, 10. Jänner 2006 hat mir Herr Sch. ein Büro gezeigt, dass er früher verwendet habe und jetzt von seinem Vater in seiner Funktion als Feuerwehrabschnittskommandant genutzt werde. Die Mutter von Herrn Sch. hat mir ein weiteres Zimmer gezeigt (Kasten, Sofa, Fernseher) das von Herrn Gr früher gelegentlich als Büro verwendet worden wäre. Auf die Frage was darunter zu verstehen sei erklärte Herr Sch. man habe ihm 1999 oder 2000 wegen nervlicher Probleme für einen längeren Zeitraum den Führerschein entzogen. Eine Ausübung seiner Tätigkeit in 1 sei deshalb nicht möglich gewesen und da er bereits ein Büro in der Nähe gehabt habe, habe er sämtliche Aufgaben von dieser Betriebsstätte in G 13 oder 59 erledigt. Die notwendigen Unterlagen habe ihm Herr Gr vorbeigebracht und bei dieser Gelegenheit die eine oder andere Arbeit gleich hier erledigt. Verschlechtert habe sich sein Gesundheitszustand erheblich im Jahr 2002, als das neu errichtete Wohnhaus in T durch das Jahrhunderthochwasser sehr schwer in Mitleidenschaft gezogen worden sei. Medikamente für diese Nervenleiden müsse er heute noch einnehmen. Als Unterlagen wurden lediglich Krankenstandsbescheinigungen der oberösterreichischen Gebietskrankenkassa für 19. bis 23.9.2002 und 7. bis 13.11.2002 vorgelegt. Ab Oktober 2004 bezahlt Herr Sch. Miete an seinen Vater in Höhe von monatlich 145,35 €. Aufteilung der Agenden: Laut Herr Sch. verteilen sich die Aufgaben im Unternehmen wie folgt: Herr H sei ausschließlich für die Buchhaltung und die Lohnverrechnung zuständig (Herr Sch.: "Er hat noch keinen einzigen Vertrag verkauft"), er und Herr Gr seien für den Verkauf und die Kontrolle der Arbeitszettel zuständig. Im Außendienst seien nur er und Herr Gr unterwegs, Herr H sei für den Innendienst verantwortlich. Den Begriff Betriebsstätte möchte Herr Sch.

wie folgt verstanden haben. Die meiste Arbeit wird von den einzelnen Gesellschaftern entweder per Telefon (Sch., Gr, Verkauf) vom Schreibtisch aus oder am Schreibtisch selbst erledigt (H Buchhaltung). Für Herrn Sch. ist seine Betriebsstätte dort, wo sein Schreibtisch steht, somit auch in Ho. Deshalb sei für das Jahr 2002 lediglich die Kommunalsteuer für H an die Gemeinde 1 und für alle anderen Arbeitnehmer an die Gemeinde Ho bezahlt worden. Für diese gewählte Aufteilung der Kommunalsteuer dürfte auch die fehlende Sympathie für die Kommunalpolitiker in 1 eine Rolle gespielt haben. Herr Sch. führte immer wieder als Beispiel an, dass sich die Gemeinde 1 immer wieder geweigert habe, irgendwelche Leistungen für die Firma El. zu erbringen. Im Gegenteil: Im Geschäftslokal in 1 seien neben der Firma El. noch zwei weitere Unternehmen und die Polizei eingemietet gewesen. Von den vier vor dem Gebäude vorhandenen Parkplätzen seien 2 von der Polizei beansprucht worden. Ein Antrag bei der Gemeinde, die verbleibenden beiden Parkplätze entsprechend nützen zu dürfen sei damit beantwortet worden, dass diese als Behindertenparkplätze gekennzeichnet worden wären. Andererseits habe die Gemeinde Ho die Zufahrtsstraße zu dem Objekt Ho 13 regelmäßig geräumt und auf Wunsch immer wieder ausgebessert. In einem Lohnsteuerprüfungsverfahren sei für den Gesellschafter Gr der halbe Sachbezug auf den vollen angehoben worden. Diese Feststellung wurde auch im Betriebsprüfungsverfahren für die Jahre 1999 bis 2002 übernommen. Im Finanzstrafakt finden sich diesbezüglich folgende handschriftliche Vermerke: "Laut Rücksprache mit dem Prüfer wurde bei der vorhergegangenen Lohnsteuerprüfung angeführt, sie würden eine Betriebsstätte in Ho betreiben. Dort ist aber nichts – ganzer Sachbezug" und "AN würde zu anderer Betriebsstätte fahren und so unter 500 km sein. Tatsächlich aber fahren sie jeden Tag nach 1 – über 500!" Herr Sch. rechtfertigte sich wie folgt: Da keine Fahrtenbücher geführt worden wären habe man diese Feststellung akzeptieren müssen und im Sinne einer Einigung im Prüfungsverfahren auch hingenommen. Eine Nichtanerkennung der Betriebsstätte könne man daraus nicht ableiten.

In der Folge wurde am 20. Jänner 2006 eine Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Firma El. , Herrn Christian Sch., geboren 4.10.1969 durchgeführt und gab dieser an:

Die Firma E hat den Gewerbestandort am 16. Jänner 1995 von Ro nach Ha verlegt. Der Gewerbestandort Ha wurde mit Verlegung R am 31.12.2004 aufgelassen. Am Standort 1 bestand während dieser Zeit ein Geschäftshaus Adr1 ein Mietverhältnis und waren dort auch ca. 80 m² die Büroräumlichkeiten eingerichtet. Der Firmenstandort war durch entsprechende Firmenschilder an der Hausfassade öffentlich gekennzeichnet. Vermieter war Herr Manfred Bau, Ha, Adr2 Nr. 5. Im Geschäftshaus ist auch der Gendarmerieposten Ha untergebracht. Im zentralen Gewerberegister ist eine weitere Betriebsstätte in der Gemeinde Ho, G 13 eingetragen. Die Aufgaben im Unternehmen sind wie folgt aufgeteilt: Herr Sch. und Herr Gr sind für den Verkauf und den Außendienst zuständig, Herr H ist ausschließlich für die

Buchhaltung und die Lohnverrechnung verantwortlich. In den Jahren vor 2005 hat er diese Aufgaben zum überwiegenden Teil im Büro in 1 erledigt. Gelegentlich hat er die Unterlagen auch in seine Wohnung in GE mitgenommen und seine Aufgaben dort erledigt. Im Zuge einer Nachschau wurde am 12. Jänner 2006 in die Belegsammlung 2003 Einsicht genommen. Dabei konnten folgende Feststellungen getroffen werden:

Ausgangsrechnungen die Rechnungsadresse lautet bei allen Ausgangsrechnungen auf 1, Marktplatz.

Eingangsrechnungen die Rechnungsanschrift lautet auch hier – abgesehen von ganz wenigen Ausnahmen – 1, Marktplatz.

Auch die Honorarnote des Steuerberaters weist 1 als Rechnungsadresse auf.

Bankkonten: für die Abwicklung der Bankgeschäfte stehen zwei Konten zur Verfügung: Ein Konto bei der Volksbank in Ri und ein Konto bei der Raika in 1. Sowohl das Konto bei der Volksbank als auch bei der Raika weisen als Kontoinhaber die Firma El., 1 auf.

Kassabelege: Der überwiegende Teil der Barbelege betrifft Vorschüsse. Die Auszahlung dieser Vorschüsse wird wie folgt abgewickelt: Wenn ein Arbeitnehmer einen Vorschuss haben möchte ruft er Herrn Sch. an (Handy: TelNr). Dieser vereinbart mit dem Arbeitnehmer die Höhe des Vorschusses, gibt diesen Betrag in ein Kuvert und hinterlegt diesen bei der Shell Tankstelle in Ri in der Str. (gegenüber vom alten Fußballstadion). Dort holt sich der Arbeitnehmer sein Kuvert ab. Herr Sch. holt diese Belege dann von der Shell Tankstelle wieder ab (auf dem Beleg wird dann unter der Unterschrift der Vermerk „Shell“ angebracht). Kann ein Vorschuss auf diese Art nicht ausbezahlt werden, wird das Geld beim Postamt 1 einbezahlt und an ein anderes Postamt überwiesen, wo es vom Arbeitnehmer abgeholt werden kann. Die monatliche Lohnabrechnung erfolgt mittels Banküberweisung.

Arbeitszettel: Die wöchentlichen Stundenaufzeichnungen werden in dreifacher Ausfertigung erstellt: Das Original für den Kunden, die erste Durchschrift für den Arbeitnehmer und die zweite Durchschrift für die Firma El.. Diese unterschriebene (zweite) Durchschrift hinterlegt der Arbeitnehmer entweder bei der Tankstelle, wirft sie in den Briefkasten oder sendet sie per Post, wenn die wöchentliche Rückkehr nicht möglich ist. Bearbeitet (überprüft und verrechnet) werden diese Arbeitszettel ausnahmslos von Herrn Sch.. Die Stichprobenweise eingesehen Arbeitszettel tragen einen handschriftlichen Vermerk von Herrn Sch. ("überprüft am, erledigt am und die Nummer der Ausgangsrechnung", durch welche die entsprechende Leistung verrechnet wurde). Diese so erledigten Arbeitszettel erhält Herr H um sie in der Lohnverrechnung und in der Buchhaltung zu erfassen. Die Ausgangsrechnungen werden in 1 zur Post gegeben und von dort aus versendet.

Tankrechnungen: Getankt wurde fast ausnahmslos bei der Shell Tankstelle in Ri. Die Abrechnung erfolgte monatlich und zwar für folgende Fahrzeuge: 12 (zugelassen am 5.3.1998 auf die GmbH, genutzt vom Gesellschafter Gr) und 123 (zugelassen am 21.8.2001 auf die GmbH, genutzt vom Gesellschaft H) Herr Sch. führt seine Fahrten mit einem Privatfahrzeug durch und erhält dafür von der Firma Kilometergeld. Alle Tankrechnungen lauten auf 1.

Telefonkosten: In der Buchhaltung sind Aufwendungen für folgende Telefonnummern erfasst: Tel1 (Festnetz 1), Tel2, TelNr und Tel3.

Personalbewerbungsbogen: Sämtliche Personalbewerbungsbögen des Jahres 2003 weisen in der ersten Zeile 4680 Ha, Adr1 und in der zweiten Zeile Filiale: 2345 R, G 13 aus.

Dienstvertrag: Auch auf sämtlichen Dienstverträgen des Jahres 2003 findet sich auf dem Briefkopf der Hinweis auf R.

Folgende Umstände sind laut Herrn Sch. für die Zerlegung der Kommunalsteuer noch von Bedeutung:

„Aktenvermerk: J. S, Gemeindeabgabenprüfer vom 28.6.2004: Die vorzunehmenden Erhebungen bezüglich des Betriebsstättenbegriffs wurden am 23. Juni 2004 im Büro der Geschäftsleitung in 1, Adr1 unter Anwesenheit des Geschäftsführers Sch., Herrn H und eines weiteren Kollegen vorgenommen; weitere Erhebungen bezüglich der Betriebsstätte "G 13" Gemeinde Ho wurden vorgenommen und die Aussagen, dass man oben angeführten Standort (G 13) keine Tätigkeit/Ausübung welcher Art auch immer, stattfand zur Kenntnis genommen" Herr Sch. weist ausdrücklich darauf hin, dass diese Ausführungen von ihm nicht zur Kenntnis genommen wurden. Belastung Gemeinde: Herr Sch. führt folgende Aufwendungen an, die der Gemeinde 1 durch die Firma El. entstanden sind: Viermal im Jahr musste die Gemeinde den gelben Sack zur Verfügung stellen. Für Müll und Kanal mussten die entsprechenden Gebühren bezahlt werden; durch die Anwesenheit der Firma El. ist der Gemeinde 1 kein zusätzlicher Aufwand entstanden.

Der bereits bestehende Gehsteig musste durch die Gemeinde weder erweitert noch sonst wie geändert werden; zusätzliche Aufwendungen sind dadurch nicht entstanden. Die auf dem Marktplatz bereits vorhandenen Parkplätze mussten durch die Gemeinde nicht erweitert werden; im Gegenteil im Antrag auf einen zusätzlichen Parkplatz wurde seitens der Gemeinde so erledigt, dass vorhandene Parkflächen vor dem Büro der Firma El. als Behindertenparkplätze gekennzeichnet wurden.

Leistungen der Gemeinde Ho: Das Objekt G 13 ist nur über eine Schotterstraße erreichbar welche von der Gemeinde Ho regelmäßig geräumt wurde, Beschädigungen der Straße z.B. Schlaglöcher wurden prompt saniert.

Von der Gemeinde Ho wurde eine Förderung gewährt und zwar in Höhe von 50 % der Kommunalsteuer, höchstens aber 500.000,00 S. Diese Förderung wurde von der Firma El. in Anspruch genommen. Für das Büro G 13 wurde laut Bilanz Miete in folgender Höhe bezahlt

In den Jahren 1998 bis 2001: 12.000,00 S

2002: 600,00 €

2003: 1.936,00 €

ein schriftlicher Mietvertrag liegt nicht vor.

Gesundheitszustand: Im Jahr 1999 wurde ein Wohnhaus in T errichtet. Kurz nach der Fertigstellung ereignete sich im Jahr 2002 die Hochwasserkatastrophe, bei der das Wohnhaus vollständig überflutet wurde. Diese Tatsache und eine enorme Arbeitsbelastung führten dazu, dass eine Behandlung in der psychiatrischen Abteilung des Krankenhauses X notwendig war. Durch medizinisch bestätigte Angstzustände war es Herrn Sch. nicht möglich seine Tätigkeit an einem anderen Ort als in der Nähe seiner Mutter auszuüben. Bei gelegentlichen Versuchen gemeinsam mit Herrn Gr nach 1 zu fahren kam es immer wieder vor, dass auf Grund dieser Angstzustände auf halber Strecke umgekehrt werden musste, weil eine Weiterfahrt nicht möglich war. Sämtliche Arbeiten mussten daher in Ho durchgeführt werden. Aufteilung der Kommunalsteuer: Auf die Frage welche Kompromisse er hinsichtlich der Aufteilung vorstellen könnte gab Herr Sch. einen Aufteilungsschlüssel von maximal 30:70 zu Gunsten Gemeinde Ho an.

Im Akt befindet sich weiter ein ärztliches Artest von Dr. med.univ. Wolfgang Rathmayr mit folgendem Wortlaut "Herr Sch. Christian war 1997 und einmal 1998 wegen einer Angsterkrankung in meiner Ordination in Behandlung."

Weiters findet sich ein Abschlussbericht der psychiatrischen Klinik X vom 20.12.2002 mit einem Bericht über eine stationäre Behandlung vom 15.12.2002 bis 18.12.2002.

Mit Schreiben vom 15. Mai 2006 wurde die Entscheidung über Zerlegung und Zuteilung der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer hinsichtlich der Gemeinde Ha urgiert.

Mit Datum vom 1. Juni 2006 erließ das Finanzamt ABC, Standort 3 einen Zuteilungsbescheid für die Firma E, 2345 Ri, Adr3 und führte aus:

Gemäß § 10 Abs. 5 Kommunalsteuergesetz 1993 würden nachstehenden Gemeinden folgende Bemessungsgrundlagen bzw. Anteile daran zugeteilt:

Gemeinde	Zeitraum	Anteile in Prozent
Ha	ab 1.1.1997 bis 31.12.2000	100

Ha	ab 1.1.2002 bis 31.12.2004	100
----	----------------------------	-----

Sachverhalt: Die Firma E hat den Gewerbestandort am 16. Jänner 1995 von Ro nach Ha verlegt. Der Gewerbestandort Ha wurde mit der Verlegung nach R am 31.12.2004 aufgelassen. Am Standort 1 bestand während dieser Zeit im Geschäftshaus Adr1 ein Mietverhältnis und es waren dort auf ca. 80 m² die Büroräumlichkeiten eingerichtet. Der Firmenstandort war durch entsprechende Firmenschilder an der Fassade öffentlich gekennzeichnet. Im zentralen Gewerberegister war vom 1.1.1997 bis 31.12.2004 eine weitere Betriebsstätte in der Gemeinde Ho, G 13 eingetragen. Laut Bericht vom 28.6.2004 des Gemeindeabgabenprüfers (Herr J. S) wurde unter anderem festgestellt: "Erhebungen bezüglich der Betriebsstätte G 13, Gemeinde Ho wurden vorgenommen und die Aussagen, dass an diesem Standort keine Betriebsstätte vorhanden sei, unter Anwesenheit sämtlicher Geschäftsführer zur Kenntnis genommen" (wurde allerdings später widerrufen – siehe Niederschrift des Finanzamtes). Laut Niederschrift des Finanzamtes (Standort Ri) vom 20. Jänner 2006 wurden unter anderem folgendes erhoben: "Die Buchhaltung bzw. die Lohnverrechnung werden am Standort 1 geführt; Kontoinhaber der Bankkonten ist die Firma El., 1; die Ausgangsrechnungen werden in 1 zur Post gegeben; die Tankrechnungen lauten auf 1; der Telefonanschluss (Festnetz) lautet auf 1; lediglich einige Formulare weisen auf die Zweigniederlassung hin." Im Übrigen wird auf die detaillierten Ausführungen im Bericht des Gemeindeabgabenprüfers bzw. in der Niederschrift des Finanzamtes verwiesen. Begründung: Gemäß § 4 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 gilt als Betriebsstätte jede festliche örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient. Auf Grund der amtlichen Erhebungen bestand im Gemeindegebiet Ho keine Betriebsstätte im Sinn des § 4 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993. Auf die Ausführungen des Gemeindeabgabenprüfers, Herrn S bzw. auf die Niederschrift des Finanzamtes (Standort Ri) wird verwiesen.

Der Bescheid wurde dem Gemeindeamt Ho dem Marktgemeinde Ha und der E zugestellt.

Mit Schreiben vom 6. Juli 2006 wurde seitens der Gemeinde Ho gegen diesen Bescheid Berufung erhoben und ausgeführt:

Gemäß § 3 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 umfasse das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich sei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn (Überschuss) zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werde. Holdinggesellschaften und Mitunternehmerschaften im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 würden stets als Unternehmen gelten. Bei der Firma E handle es sich daher um ein derartiges Unternehmen. Gemäß § 4 Abs. 1 des

Kommunalsteuergesetzes 1993 gelte als Betriebstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit diene. Dabei werde bei der Zuteilung vom Finanzamt ABC übersehen, dass gemäß der geltenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Begriff Betriebstätte für den Bereich der Kommunalsteuer in § 4 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 eigenständig definiert sei. Danach gelte als Betriebstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung unternehmerischer Tätigkeit diene. Damit sei aber – anders als etwa in § 29 Abs. 1 BAO – nicht auf einen Betrieb (Gewerbebetrieb) oder einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abgestellt, sondern auf die unternehmerische Tätigkeit. Gemäß den Angaben des Geschäftsführers der Firma El., Herrn Christian Sch., sei es so gewesen, dass ab dem Jahr 2002 bis Ende des Jahres 2004 seine gesamte unternehmerische Tätigkeit in der Marktgemeinde Ho entfaltet wurde. Auf Grund seiner psychischen Probleme nach der Hochwasserkatastrophe im Sommer 2002 sei es ihm aus medizinischer Sicht gar nicht möglich gewesen seine Tätigkeit an einem anderen Ort als in der Nähe seiner Mutter auszuführen. Auf Grund dessen sei auch im Gemeindegebiet von Ho eine weitere Niederlassung der Firma El. in G 13 gegründet worden. Es sei daher bereits auf Grund der Krankengeschichte gar nicht nachvollziehbar, dass eine unternehmerische Tätigkeit von 1 aus durchgeführt werden hätte können. Es werde völlig übergangen, dass Herrn Christian Sch. eindeutig aussagte, dass sämtliche unternehmerischen Tätigkeiten in der Zeit von 2002 bis 2004 ausschließlich von Ho aus getätigt worden seien. Daran ändere auch nichts, dass teilweise der Geldverkehr über den Standort 1 abgewickelt worden sei. Wie bereits ausgeführt, sei auf die unternehmerische Tätigkeit abzustellen, die tatsächlich von der Gemeinde Ho aus nämlich vom Standort G 13 ausgeübt worden sei. Hierbei sei darauf zu verweisen, dass hier auch Mietverhältnis vorliege. Sohin hätte das Finanzamt ABC jedenfalls bis 31.12.2004 zu 100 % der Gemeinde Ho die Kommunalsteuer zuteilen müssen. Gemäß § 7 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz unterliegt das Unternehmen der Kommunalsteuer in der Gemeinde in der eine Betriebstätte unterhalten wird. Erstreckt sich eine Betriebstätte über mehr Gemeinden (mehrgemeindliche Betriebstätte) wird die Kommunalsteuer von jeder Gemeinde nach Maßgabe des § 10 Kommunalsteuergesetzes erhoben. Gemäß § 10 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz sei die Bemessungsgrundlage von Unternehmen auf die beteiligten Gemeinden zu zerlegen, wenn sich eine Betriebstätte über mehrere Gemeinden erstrecke. Dabei seien die örtlichen Verhältnisse und die durch das vorhanden sein der Betriebstätte erwachsenen Gemeindelasten zu berücksichtigen. Dabei habe das Finanzamt ABC übersehen, das erhebliche Lasten von der Gemeinde Ho auf Grund des Betriebsstandortes G 13 getragen worden sein. Diese hätten jedenfalls auch bei der Zerlegung und Zuteilung Berücksichtigung finden müssen, was nicht geschehen sei. So habe die Gemeinde Ho eine gänzliche Sanierung

der Zufahrtstraße zum Objekt G 13 vorgenommen. Es sei eine Staubfreimachung der Zufahrtstraße durchgeführt und sogar das öffentliche Gut verlegt worden. Dies im Hinblick darauf, dass zahlreiche Fahrten vom Unternehmer getätigt worden seien. Zum anderen seien auch Steuernachlässe an die Firma El. gewährt worden. Dies hätte jedenfalls das Finanzamt ABC bei der Beurteilung bei der Zuteilung berücksichtigen müssen. Bei richtiger Anwendung der geltenden Bestimmungen und richtiger rechtlicher Beurteilung hätte sohin bescheidmäßig festgehalten werden müssen, dass der Gemeinde Ho die Kommunalsteuer im gesamten Zeitraum zu 100 % zugeteilt wird. Es werde daher der Antrag gestellt, die Berufungsbehörde möge den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufheben und die Angelegenheit an die Behörde erster Instanz zur Verfahrensergänzung und Bescheidneufestsetzung zurückzuverweisen in eventu zweitens wolle die Berufungsbehörde den angefochtenen Bescheid – allenfalls nach Beweiswiederholung bzw. Ergänzung – wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes dahingehend abändern, dass bescheidmäßig festgestellt werde, dass gemäß § 10 Abs. 5 Kommunalsteuergesetz 1993 die Kommunalsteuer der Firma E, 2345 R, Adr3 vom 1.1.1997 bis 31.12.2004 zu hundert Prozent zugeteilt werde.

Weiters wurde mit 6. Juli 2006 auch seitens der E Berufung gegen den Zuteilungsbescheid erhoben und ausgeführt:

Gemäß § 3 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 umfasse das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich sei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn (Überschuss) zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werde. Holdinggesellschaften und Mitunternehmerschaften im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 würden stets als Unternehmen gelten. Bei der Firma E handle es sich daher um ein derartiges Unternehmen. Gemäß § 4 Abs. 1 des Kommunalsteuergesetzes 1993 gelte als Betriebstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit diene. Dabei werde bei der Zuteilung vom Finanzamt ABC übersehen, dass gemäß der geltenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Begriff Betriebstätte für den Bereich der Kommunalsteuer in § 4 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 eigenständig definiert sei. Danach gelte als Betriebstätte jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung unternehmerischer Tätigkeit diene. Damit sei aber – anders als etwa in § 29 Abs. 1 BAO – nicht auf einen Betrieb (Gewerbebetrieb) oder einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abgestellt, sondern auf die unternehmerische Tätigkeit. Gemäß den Angaben des Geschäftsführers der Firma El., Herrn Christian Sch., sei es so gewesen, dass ab dem Jahr 2002 bis Ende des Jahres 2004 seine gesamte unternehmerische

Tätigkeit in der Marktgemeinde Ho entfaltet wurde. Auf Grund seiner psychischen Probleme nach der Hochwasserkatastrophe im Sommer 2002 sei es ihm aus medizinischer Sicht gar nicht möglich gewesen seine Tätigkeit an einem anderen Ort als in der Nähe seiner Mutter auszuführen. Auf Grund dessen sei auch im Gemeindegebiet von Ho eine weitere Niederlassung der Firma El. in G 13 gegründet worden. Es sei daher bereits auf Grund der Krankengeschichte gar nicht nachvollziehbar, dass eine unternehmerische Tätigkeit von 1 aus durchgeführt werden hätte können. Es werde völlig übergangen, dass Herrn Christian Sch. eindeutig aussagte, dass sämtliche unternehmerischen Tätigkeiten in der Zeit von 2002 bis 2004 ausschließlich von Ho aus getätigt worden seien. Daran ändere auch nichts, dass teilweise der Geldverkehr über den Standort 1 abgewickelt worden sei. Wie bereits ausgeführt, sei auf die unternehmerische Tätigkeit abzustellen, die tatsächlich von der Gemeinde Ho aus nämlich vom Standort G 13 ausgeübt worden sei. Hierbei sei darauf zu verweisen, dass hier auch Mietverhältnis vorliege. Sohin hätte das Finanzamt ABC jedenfalls bis 31.12.2004 zu 100 % der Gemeinde Ho die Kommunalsteuer zuteilen müssen. Gemäß § 7 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz unterliegt das Unternehmen der Kommunalsteuer in der Gemeinde in der eine Betriebstätte unterhalten wird. Erstreckt sich eine Betriebstätte über mehr Gemeinden (mehrgemeindliche Betriebstätte) wird die Kommunalsteuer von jeder Gemeinde nach Maßgabe des § 10 Kommunalsteuergesetzes erhoben. Gemäß § 10 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz sei die Bemessungsgrundlage von Unternehmen auf die beteiligten Gemeinden zu zerlegen, wenn sich eine Betriebstätte über mehrere Gemeinden erstrecke. Dabei seien die örtlichen Verhältnisse und die durch das vorhanden sein der Betriebstätte erwachsenen Gemeindelasten zu berücksichtigen. Dabei habe das Finanzamt ABC übersehen, das erhebliche Lasten von der Gemeinde Ho auf Grund des Betriebsstandortes G 13 getragen worden sein. Diese hätten jedenfalls auch bei der Zerlegung und Zuteilung Berücksichtigung finden müssen, was nicht geschehen sei. So habe die Gemeinde Ho eine gänzliche Sanierung der Zufahrtstraße zum Objekt G 13 vorgenommen. Es sei eine Staubfreimachung der Zufahrtstraße durchgeführt und sogar das öffentliche Gut verlegt worden. Dies im Hinblick darauf, dass zahlreiche Fahrten vom Unternehmer getätigt worden seien. Zum anderen seien auch Steuernachlässe an die Firma El. gewährt worden. Dies hätte jedenfalls das Finanzamt ABC bei der Beurteilung bei der Zuteilung berücksichtigen müssen. Bei richtiger Anwendung der geltenden Bestimmungen und richtiger rechtlicher Beurteilung hätte sohin bescheidmäßig festgehalten werden müssen, dass der Gemeinde Ho die Kommunalsteuer im gesamten Zeitraum zu 100 % zugeteilt wird. Es werde daher der Antrag gestellt, die Berufungsbehörde möge den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufheben und die Angelegenheit an die Behörde erster Instanz zur Verfahrensergänzung und Bescheidneufestsetzung zurückzuverweisen in eventu zweitens

wolle die Berufungsbehörde den angefochtenen Bescheid – allenfalls nach Beweiswiederholung bzw. Ergänzung – wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes dahingehend abändern, dass bescheidmäßig festgestellt werde, das gemäß § 10 Abs. 5 Kommunalsteuergesetz 1993 die Kommunalsteuer der Firma E, 2345 R, Adr3 vom 1.1.1997 bis 31.12.2004 zu siebzig Prozent zugeteilt werde.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 8.8.2006 zur Entscheidung vorgelegt.

In der Folge wurden die Berufungen mit Schreiben vom 24. Jänner 2008 allen beteiligten Parteien zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt. Weiters wurde den Parteien der bisher ermittelte Sachverhalt zur Kenntnis gebracht.

Der Firma El. wurden ergänzend folgende Fragen gestellt:

1) Hatte Herr Sch. seinen Wohnsitz im Berufszeitraum in G 59? 2) Von wo übte Herr Gr seine Tätigkeit überwiegend aus? 3) Wie oft waren Herr Gr und Herr Sch. in Ha anwesend? 4) In der Berufung wird angeführt, Herr Sch. habe nach der Hochwasserkatastrophe 2002 psychische Probleme gehabt, die eine Fahrt zum Standort nach 1 unmöglich machten. Bitte geben Sie bekannt, wie oft er sich in den Jahren davor am Standort 1 aufgehalten hat. 5) Liegen für die Benützung von G 13 und 59 schriftliche Mietverträge vor? Wurde die Benützung von G 13 unentgeltlich gestattet? 6) Wieviele Mitarbeiter waren in Ha beschäftigt? Wer fungierte dort als Ansprechpartner für Bewerber? 7) Wieviele m² standen Herrn Sch. in G 13 als Büroräumlichkeiten zur Verfügung? 8) Bitte schildern Sie genau, welche Tätigkeiten die Herren Gr, Sch. und H im Unternehmen ausübten."

In der Folge langte am 26. Februar 2008 ein ergänzendes Schreiben der Gemeinde Ho ein und wurde ausgeführt: Das Gebäude G 13 sei ein altes Wohnhaus, dessen Obergeschoß von der Eigentümerin MM Herrn Sch. zur Verfügung gestellt worden sei. Die genutzte Fläche im Obergeschoß des Hauses G 13 habe rund 100 m² betragen. Nach Standortverlegung Ende 2003 in das Objekt G 59 seien von der Firma El. Räume im Ausmaß vom rund 60 m² gemietet worden. An der Zufahrtsstraße zu den Objekten G 59 und G 13 sei an der H-Str. ein Hinweisschild zur Firma El. angebracht gewesen. Die Gemeinde Ho habe die Staubfreimachung der Zufahrtsstraße zum Objekt G 13 veranlasst. Das öffentliche Gut sei sogar verlegt worden, um eine Beeinträchtigung der Lebensqualität der Nachbarn hintanzuhalten. Auch Steuernachlässe seien an die Firma gewährt worden. Auch Firmenfeiern und Firmenzusammenkünfte hätten ständig am Standort G stattgefunden. Es werde daher ersicht, die vorgeschlagene Zuteilung laut Berufung vorzunehmen.

Mit Schreiben vom 13. März 2008 wurde dieses Schreiben der Firma El. zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt und wurde an die Beantwortung des Schreibens vom 24. Jänner 2008 erinnert.

Mit Fax vom 18. März 2008 teilte die Firma El. mit, sie habe die Kommunalsteuer an die Gemeinden abgeführt, wie sie es für richtig halte. Weiters werde darauf hingewiesen, dass alle Angaben lt. Bilanz der Firma El. richtig seien. Die Kommunalsteuer sei zu 100 % der Gemeinde 1 zugeteilt worden, weil es zu keiner Einigung zwischen den Gemeinden gekommen sei. Die Krankheit des Herrn Sch. habe er nicht 2002 bekommen, sondern 1997, dies sei schon mehrmals durch ärztliche Bestätigungen bestätigt worden, jedoch ignoriert worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Referentin legt ihrer Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Die Firma E wurde im Jahr 1991 gegründet und hatte zunächst ihren Standort in 4681 Ro, Mühlehen 2.

Mit 16. Jänner 1995 wurde der Standort verlegt nach 4680 Ha, Adr1 (Verständigung über die Verlegung des Gewerbestandes durch die BH BH vom 24.1.1995).

Am Standort Ha bestand ab diesem Zeitpunkt im Geschäftshaus Adr1 ein Mietverhältnis und waren dort auf ca. 80 m² die Büroräumlichkeiten eingerichtet. Der Firmenstandort war durch entsprechende Firmenschilder an der Fassade öffentlich gekennzeichnet. Es bestand ein Festnetzanschluß.

Laut Auszug aus dem zentralen Gewerberegister bestand ab 1.1.1997 eine weitere Betriebsstätte in 2345 Ho, G 13.

Laut Bilanz der Fa. El. wurde für das Büro in G 13 Miete bezahlt (1998 bis 2001 je ATS 12.000,--, 2002 € 600,--; 2003 € 1936,--). Ein schriftlicher Mietvertrag liegt nicht vor.

Das Gebäude G 13 ist ein altes Wohnhaus, dessen Obergeschoss von der Eigentümerin MM Herrn Sch. zur Verfügung gestellt wurde. Die genutzte Fläche betrug ca. 100 m². Ende 2003 wollte sie das Gebäude wieder selbst nutzen und Herr Sch. verlegte sein Büro in sein Elternhaus nach G 59 (rund 200 m entfernt). Dieses Gebäude ist ein Einfamilienhaus. Ab Oktober 2004 wurde von Herrn Sch. Miete an seinen Vater in Höhe von monatlich € 145,35 bezahlt. Er nutzte dort ca. 60 m².

Auf den Personalbewerbungsbögen scheint unter der Adresse in 1 der Zusatz „Filiale: 2345 Ri/Innkreis, G 13“ auf. Die Steuerbescheide der Jahre 2000 bis 2004 der Firma El. wurden an den Standort Ha zugestellt.

Auf der H-Str. befand sich ein Hinweisschild zur Firma El. (G).

Herr Sch. ist der handelsrechtliche Geschäftsführer der Firma El.. Die Aufgaben im Unternehmen sind wie folgt aufgeteilt: Herr Sch. und Herr Gr sind für den Verkauf und den Außendienst zuständig, Herr H ist ausschließlich für die Buchhaltung und die Lohnverrechnung zuständig. In den berufsgegenständlichen Jahren hat er diese Tätigkeit überwiegend im Büro in 1 erledigt. Fallweise nahm er Arbeit nach Hause mit.

Ausgangsrechnungen, fast alle Eingangsrechnungen, die Honorarnote des Steuerberaters und die Tankrechnungen lauten auf Ha. Für ein Festnetztelefon in 1 waren Aufwendungen in der Bilanz enthalten, die anderen Telefonkosten betrafen Handys. In sämtlichen Dienstverträgen des Jahres 2003 findet sich auf dem Briefkopf der Hinweis auf R.

Es gab im Berufszeitraum zwei Firmenkonten: Ein Konto bei der Volksbank in Ri und ein Konto bei der Raika in 1. Beide Konten weisen als Kontoinhaber die Firma El., 1, auf.

Mit Schreiben der BH BH vom 11. Jänner 2005 wurde die Gemeinde Ha von der Verlegung des Gewerbestandes nach R, Adr3, verständigt.

Ab diesem Zeitpunkt bestand auch nach zentralem Gewerbeverzeichnis keine weitere Betriebsstätte in G mehr.

Rechtliche Beurteilung:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob in G 13 bzw. 59 (Gemeindegebiet Ho) bzw. am Adr1 in Ha eine Betriebsstätte der Firma El. begründet wurde, bzw. falls eine solche bestand, wie die Kommunalsteuer der betreffenden Jahre zwischen den beteiligten Gemeinden aufzuteilen ist bzw. welcher Gemeinde die Kommunalsteuer zur Gänze zuzuteilen ist. Die beteiligten Gemeinden beantragen jeweils eine Zuteilung zur Gänze, nach dem Berufungsvorbringen der Firma El. wird von dieser eine Aufteilung von 70:30 zugunsten der Gemeinde Ho beantragt.

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

a) Ha

Aufgrund des dargestellten Sachverhalts besteht nach Ansicht der Referentin kein Zweifel daran, dass in den berufsgegenständlichen Jahren eine Betriebsstätte der Firma El. in Ha bestand.

Es war eine ortsgebundene, feste Vorkehrung vorhanden, über die die Firma El. Verfügungsmacht hatte (statisches Element), es hat sich dort eine unternehmerische Tätigkeit abgespielt (jedenfalls wurde dort nach dem festgestellten Sachverhalt die Buchhaltung

erledigt und lauten die meisten Rechnungen auf dieses Standort – funktionales Element) und war die Organisationseinheit auch nicht nur auf vorübergehende Dauer ausgerichtet (Mietvertrag lief über mehrere Jahre - zeitliches Element).

Da auch die Ausgangsrechnungen und die überwiegenden Eingangsrechnungen als Rechnungsadresse 1 aufweisen, wird davon ausgegangen, dass am Standort 1 auch andere unternehmerische Tätigkeiten stattfanden. Auch scheint der Standort 1 als Adresse des Arbeitgebers in den Arbeitsverträgen auf. Die Steuerbescheide der Jahre 2000 bis 2004 wurden an den Standort Ha zugestellt. Die Buchhaltung der Firma El. weist in ihrer Gesamtheit auf eine hauptsächliche Geschäftstätigkeit in 1 im Berufszeitraum hin.

Keinesfalls kommt daher eine Zuteilung der Kommunalsteuer zu 100 % an die Gemeinde Ho in Betracht, wie diese in ihrer Berufung fordert.

Der gesamte Außenauftritt der Firma El. und die örtlichen Gegebenheiten in Ha zeichnen ein anderes Bild. Die Betriebsstätte wurde bereits Anfang 1995 eingerichtet. Warum ab einer Erkrankung des Geschäftsführers im Jahr 1997 keine Betriebsstätte mehr an diesem Standort bestehen soll, ist nicht nachvollziehbar und aus den vorliegenden Unterlagen nicht ersichtlich. In den Unterlagen der Firma El. deutet nichts darauf hin, dass dieser Betriebsstandort 1997 oder 2002 aufgegeben wurde. Im Gegenteil wurde die Übersiedlung am 1.1.2005 nach R an der Fassade des Gebäudes in 1 angekündigt, was völlig unverständlich ist, wenn dort seit Jahren keine Betriebsstätte mehr besteht.

b) Ho

Laut Berufungsvorbringen wurde die unternehmerische Tätigkeit in den Jahren 2002 bis 2004 im Haus einer Freundin der Familie bzw. der Eltern ausgeübt. Es liegen keine schriftlichen Mietverträge vor. Nach dem Berufungsvorbringen erbrachte Herr Sch. in diesen Räumlichkeiten seine gesamte Tätigkeit.

Dazu ist auszuführen:

Wenn in der Berufung der Firma El. ausgeführt wird, die gesamte unternehmerische Tätigkeit sei in den Jahren 2002 bis 2004 in Ho ausgeübt worden, übersieht sie, dass die Firma El. nicht nur aus der Tätigkeit von Herrn Sch. besteht und dass jedenfalls (auch nach dem Berufungsvorbringen) die Buchhaltung am Standort 1 erledigt wurde. Da auch die Ausgangsrechnungen und die überwiegenden Eingangsrechnungen als Rechnungsadresse 1 aufweisen, wird davon ausgegangen, dass am Standort 1 auch andere unternehmerische Tätigkeiten bzw. der überwiegende Teil der unternehmerischen Tätigkeit der Firma El. stattfanden. Dies deckt sich auch mit dem Außenauftritt der Firma El.. Zudem wird bereits ab 1997 ein Anteil der Kommunalsteuer an die Gemeinde Ho bezahlt und beginnt auch der

Berufszeitraum in diesem Jahr, das Berufungsvorbringen geht aber nur auf die Jahre 2002 bis 2004 ein. Auch im Protokoll vom 18. Oktober 2004, von der Gemeinde Ho aufgenommen, wird ausgeführt, dass in den Jahren 2003 und 2004 die betriebliche Tätigkeit in der Gemeinde Ho ausgeübt wurde.

Nach dem Vorbringen von Herrn Sch. war er ab 1997 krankheitsbedingt nicht mehr in der Lage, am Standort 1 zu arbeiten. Dies scheint der Referentin aus mehreren Gründen nicht glaubwürdig: Zum einen wird von Herrn Sch. als Krankheitsursache selbst immer wieder die Hochwasserkatastrophe vom Jahr 2002 angegeben, bei der sein neu errichtetes Wohnhaus überflutet wurde (beispielsweise im Protokoll vom 18. Oktober 2004 und in der Berufung), zum anderen wurde eine ärztliche Bestätigung (ausgestellt im Jahr 2006) vorgelegt, wonach Herr Sch. 1997 und einmalig 1998 wegen einer Angsterkrankung bei einem Facharzt in Behandlung war. Dass dies einer Berufsausübung in diesen Jahren in 1 entgegengestanden wäre, wird in der Berufung auch nicht behauptet und ausgeführt, da sich die Berufungen nur auf den Zeitraum ab 2002 beziehen. Dass ab dem Zeitpunkt der Hochwasserkatastrophe keine Tätigkeit des Geschäftsführers in 1 mehr stattfinden konnte, erscheint nach dem gesamten Firmenauftritt nicht glaubwürdig. Auf den Standort 1 wird im gesamten Schriftverkehr, auf den Stempeln der Firma und auf den Steuererklärungen hingewiesen. Auf den Dienstverträgen wird als Arbeitgeber die Firma El. mit Adresse 1 als Dienstgeber genannt. Auf einer Kommunalsteuererklärung, die im Jahr 2000 bei der Gemeinde Ha eingereicht wurde, ergibt sich, dass eine Festnetznummer in 1 auf dem Firmenstempel aufscheint. Dies wäre gegen jede Logik, wenn an diesem Standort nur die Buchhaltung erledigt würde. Bei einer Besprechung mit dem Gemeindeabgabenprüfer Schmiedleitner am 28.6.2004 war der Geschäftsführer Sch. jedenfalls in 1 anwesend.

Nach Ansicht der Referentin befand sich in G 13 bzw. 59 kein Firmenstandort der Firma El. sondern ein Arbeitszimmer des Geschäftsführers Herrn Sch..

Die Eigentümer dieser Wohnhäuser wollten Herrn Sch. einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellen, aber keinesfalls mit der Firma El. einen Vertrag über die Einrichtung eines Firmenstandortes schließen. Es liegen zwar keine schriftlichen Verträge vor, jedoch lässt schon die Höhe der monatlichen Zahlungen im Verhältnis zu der Größe der zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten auf ein privat motiviertes Vertragsverhältnis mit Herrn Sch. schließen. Ein auf der H-Str. aufgestellter Wegweiser vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Nach Ansicht der Referentin kann man die Ausübung der Tätigkeit an diesen Standorten mit der Ausübung einer Tätigkeit in der eigenen Wohnung vergleichen.

Es ist nicht ausgeschlossen, dass die Wohnung des Unternehmers, als örtliche, ortsgebundene, dem Betrieb dienende Räumlichkeit verstanden, als Betriebsstätte des

Unternehmers angesehen werden kann. Die Wohnung des Unternehmers erfüllt aber voraussetzungsgemäß nur dann die Erfordernisse der dem Unternehmen „dienenden Einrichtung“, wenn nicht nur vorübergehend und gelegentlich betriebliche Tätigkeiten abgewickelt werden, sondern insbesondere dann, wenn eine entsprechende Betriebsstätte im herkömmlichen Sinn nicht vorhanden ist und sich in der Wohnung auf Dauer alle jene Tätigkeiten vollziehen (zB Buchhaltung, Büroarbeiten, Planung) die ansonsten in entsprechenden Betriebsräumen abgewickelt werden. (vgl. Taucher, Kommentar zum Kommunalsteuergesetz, RZ 14 zu § 4)

Im gegenständlichen Fall ist jedoch eine herkömmliche Betriebsstätte am Standort Ha vorhanden.

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 (VwGH 12.12.1995, 94/14/0060). Zieht man aus diesem Erkenntnis einen Umkehrschluss kommt man zum Ergebnis, dass wenn an einem Standort ein Geschäftslokal besteht, an das Vorliegen einer weiteren Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuerrechts höhere Anforderungen zu stellen sind, als wenn kein solches Geschäftslokal bestehen würde. Dies auch deshalb, weil es wohl dem Regelfall entspricht, dass Geschäftsführer bzw. Unternehmer auch zu Hause regelmäßig oder fallweise Arbeiten für ihr Unternehmen erledigen, per Handy auch zuhause telefonisch erreichbar sind bzw. auch dort ihre Mails abrufen und lesen. Dies insbesondere im Krankheitsfall. Alle diese Tätigkeiten begründen aber noch keine Betriebsstätte, auch wenn sie in einem eigens eingerichteten Arbeitszimmer ausgeübt werden. Würde man dem Vorbringen der Berufungswerber folgen, wäre es auch völlig unverständlich, weshalb überhaupt ein Büro in Ha angemietet wurde, die Firma an der Fassade gekennzeichnet wurde bzw. im Schriftverkehr auf diesen Standort hingewiesen wurde, wenn dort keinerlei unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wurde sondern nur die Buchhaltung erledigt wurde.

Nach Ansicht der Referentin wurde durch das Vorhandensein eines Arbeitsplatzes im Elternhaus des Geschäftsführers bzw. bei einer Freundin der Familie keine Betriebsstätte der Firma El. begründet.

Dies auch deshalb weil keine gesicherte Verfügungsmacht über diese Räumlichkeiten bestand und somit auch das statische Element des Betriebsstättenbegriffs nicht erfüllt ist.

Jedoch ist auch für das Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes das Vorliegen folgender dreier Merkmale notwendig:

1) Statisches Element

2) Funktionales Element

3) Zeitliches Element

Das statische Element verlangt das Vorhandensein einer unternehmerischen Tätigkeit, der Anlagen oder Einrichtungen gewidmet sind, über die der Unternehmer Verfügungsmacht besitzt. (vgl. Taucher, Kommentar zur Kommunalsteuer, RZ 7 zu § 4)

Dies wird auch durch das Wort "dienen" in § 4 Kommunalsteuergesetz ausgedrückt, dass die Beziehung zwischen Anlage oder Einrichtung und dem Unternehmer herstellt.

Ein "Dienen" kann demnach nur gegeben sein, wenn das gegenüber den dienenden Anlagen und Einrichtungen (voraussetzungsgemäß) korrelativ herrschende Unternehmen über die Anlagen oder Einrichtungen verfügen kann. (Taucher, Kommentar zur Kommunalsteuer, RZ 20 zu § 4)

Auch Einrichtungen, die Fremden gehören, können Betriebsstätten des sie nutzenden Unternehmens sein, wenn dem Nutzenden (hier der Firma El.) eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Anlage oder Einrichtung zusteht.

Die Tatsache allein, dass Anlagen oder Einrichtungen genutzt werden dürfen, ist allerdings noch nicht gleichbedeutend mit dem Innehaben einer nicht nur vorübergehenden Verfügungsmacht, sondern es muss hinzukommen, dass dem Nutzenden mit der Überlassung eine Rechtsposition eingeräumt wird, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann, d. h., das vereinbarte Nutzungsrecht muss dem Gebrauchsinhaber mindestens das Recht einräumen, einer Zuweisung anderer als der ihm zur Nutzung überlassenen Anlagen oder Einrichtungen zu widersprechen (vgl. Taucher, Kommentar zur Kommunalsteuer, RZ 22 zu § 4).

Eine solche Rechtsposition wurde der Firma El. durch die Eigentümerin der Liegenschaft G 13 aber nicht eingeräumt, die Nutzung hätte jederzeit ohne Angabe von Gründen untersagt werden können und wurde die Nutzungsmöglichkeit auch Ende 2003 wieder entzogen, als die Eigentümerin das Gebäude wieder selbst nutzen wollte. Die Nutzung erfolgte ohne rechtliche bzw. vertragliche Absicherung. Die laut Bilanz der Firma El. in den Jahren 1998 bis 2003 erfolgten Zahlungen in Höhe von ATS 12.000,-- (1998 bis 2001), € 600,-- (2002) bzw. € 1936,-- (2003) können auch nicht als ortsübliche Miete einer Betriebsstätte im Ausmaß von ca. 100 m² verstanden werden. Dieser Betrag soll nach Ansicht der Referentin den Aufwand abdecken, die der Eigentümerin durch die Anwesenheit des Herrn Sch. entstanden ist.

Ähnliche Überlegungen gelten für die Zurverfügungstellung eines Zimmers durch die Eltern in ihrem Wohnhaus, wofür laut Bilanz ein Betrag in Höhe von € 145,35 pro Monat bezahlt wurde. Auch hier liegt kein schriftlicher Vertrag vor.

Nach Ansicht der Referentin wollten die Eigentümer beider Häuser zwar Herrn Sch. einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellen, aber keinen Vertrag mit der Firma El. schließen.

War aber bei Beurteilung des hier vorliegenden Sachverhaltes ein Rechtsanspruch auf Nutzung der in Rede stehenden Örtlichkeiten zu verneinen, so lag auch ein "Dienen" im Sinne des § 4 Abs. 1 erster Satz KommStG 1993 nicht vor.

Die im zentralen Gewerberegister erfolgte Eintragung der Betriebsstätte in Ho, G 13 ist ebenfalls ohne Belang, da diese Eintragung bis 1.1.2005 bestand obwohl an dieser Adresse ab Ende 2003 keine Tätigkeit mehr ausgeübt wurde. Ein Hinweis auf den Standort G 59 findet sich im zentralen Gewerberegister nicht. Zudem findet sich im zentralen Gewerberegister eine weitere Betriebsstätte in X, die im Jahr 1999 bestanden haben soll. Dem zentralen Gewerberegister kommt somit hinsichtlich der Frage des Bestehens einer Betriebsstätte keine ausreichende Beweiskraft zu.

Da nach Ansicht der Referentin am Standort Ho keine Betriebsstätte der Firma El. bestanden hat, war die Kommunalsteuer zur Gänze der Gemeinde Ha zuzuteilen. Eine Auseinandersetzung mit der Frage, welche Gemeinde welche Lasten für die Firma El. zu tragen hatte, konnte daher unterbleiben.

Eine andere Beurteilung würde zu dem Ergebnis führen, dass Steuerpflichtigen ein „Wahlrecht“ eingeräumt wird, ob sie die Kommunalsteuer zur Gänze ihrer Sitzgemeinde, oder nicht doch auch teilweise ihrer Wohnsitzgemeinde oder gar der Wohnsitzgemeinde von Freunden und Eltern zukommen lassen wollen.

Linz, am 15. Mai 2008

Gemeinde Ho; Gemeinde Ha; Finanzamt ABC; E