

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die RichterIn

Mag. KR

in der Beschwerdesache

1) C B GmbH, 5678 RR, HM 1 (RV/5100193/2012) und

2) Gemeinde 234(RV/5100194/2012), HMa, 765 234

gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC vom 1. Juni 2006, betreffend
Kommunalsteuer-Zerlegung und Zuteilung gemäß § 10 KommStG 1993 für die Jahre 1997
bis 2000 und 2002 bis 2004 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe werden wie folgt festgestellt, zerlegt
und zugeteilt:

	BMG	BMG	davon A		davon 234	
	ATS	€	%	€	%	€
1997	12566269,06	125.662.690,63	97,27	888.295,35	2,73	24.931,08
1998	18174818,50	181.748.185,50	96,76	1.278.021,15	3,24	42.794,42
1999	19205024,48	192.050.244,89	96,94	1.352.975,64	3,06	42.707,92
2000	22226834,36	222.268.343,61	97,35	1.572.481,94	2,65	42.805,11
2002		2.030.002,28	91,88	1.865.166,08	9,12	164.836,19
2003		1.972.174,01	100	1.972.174,01	0	0
2004		1.685.908,44	100	1.685.908,44	0	0

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 8. März 2005, eingelangt am Finanzamt ABC am 9. März 2005 wurde seitens der Marktgemeinde A hinsichtlich der Firma C B GmbH ein Antrag auf Zerlegung und Zuteilung der Bemessungsgrundlage hinsichtlich Kommunalsteuer 1997 bis 2004 gestellt.

Begründend wurde ausgeführt:

Die Firma C habe vom 16. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2004 den Gewerbestandort in A, MP, gehabt und habe in den vergangenen Jahren folgende Kommunalsteuern an die Gemeinden A und 234 entrichtet:

Jahr	BMG lt. FA v. 4.8.04	Soll lt. BP	Bezahlt an 123	Bezahlt an 234
1997	Keine Mitteilung	?	1819	25.590,21
1998	Keine Mitteilung	?	2707	36.917,73
1999	1.435.284	43.059	2707	39.163,90
2000	1.615.285	48.459	2707	45.751,91
2001	1.436.114	43.083	1520	0
2002	2.030.000	60.900	5111	55.934,49
2003	1.972.178	59.165	4222	56.751,96
2004	Keine Mitteilung	?	28.208	?

Auf Grund des Umstandes, wonach die Firma C die Kommunalsteuer ihrer Ansicht nach zu Unrecht und ohne entsprechende Berücksichtigung des Standortes 123 auf die Gemeinden 123 und 234 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 C habe den Gewerbestandort am 16. Jänner 1995 von Ro nach 123 verlegt (Gewerberegisternummer 345 der BH Gr vom 24.1.1995). Der Gewerbestandort 123 sei mit der Verlegung nach D am 31.12.2004 aufgelassen worden (Gewerberegisternummer 456 der BH Gr vom 11.1.2005). Am Standort 123 habe während dieser Zeit im Geschäftshaus Ma 26 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 Ba, A, E Nr. 5 gewesen. Im Geschäftshaus sei auch der Gendarmerieposten 123 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 234 (1.1.1997 bis 1.1.2005) eingetragen sei und auf Dienstvertrags- und AÜG Mitteilungen 123 und D als Adressen aufscheinen bzw. auf Personal- Bewerbungsbögen unter der Adresse "Filiale: 5678 D, VC 13" eingetragen sei, habe der Unternehmer eine nicht nachvollziehbare Zerlegung der Bemessungsgrundlage bzw. Kommunalsteuerzahlungen vorgenommen. Der Gemeindeabgabenprüfer Kr habe am 12. Juli 2004 die Gemeinde 234 über sein Prüfungsergebnis informiert und um Rückerstattung der Kommunalsteuer 2003 und 2004 an 123 ersucht. Dies sei jedoch von der Gemeinde 234 am 4.11.2004 unter Vorlage eines mit dem Geschäftsführer Ch Dr 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 FA überprüft worden, wobei offensichtlich die Zerlegungsvorgänge nicht berücksichtigt worden seien. Bei der Zerteilung möge auch berücksichtigt werden, dass die Marktgemeinde 123 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 Maes und verbesserten Parkplatzangebot eine Magestaltung 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 Ma 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 Ma mit Firmenschild 17.5.2002, Foto Fassade Ma mit Firmenschild und Übersiedlungshinweis 8.3.2005, Mitteilung Kommunalsteuer 1997 bis 2004 Gemeinde 234 15.6.2004, Bericht S 28.6.2004, Feststellung 2003 an 123 und 234 Kr 12.7.2004, Bericht Kr 9.8.2004, Bericht Kr 27.9.2004, Prüfungsbericht Do 6.7.2000, Finanzamt DB Grundlagen (1999 bis 2002) vom 4.8.2004, Ersuchen an Gemeinde 234 vom 13.9.2004, Ablehnung der Gemeinde 234 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 Firma C ihren bisherigen Gewerbestandort von 876 123, MP per 1. Jänner 2005 nach 5678 D, HM 1, verlegt hat. Aus Beilage 2 (Verständigung über die Verlegung des Gewerbestandes vom 24.1.1995) ergibt sich, dass die Firma C am 16. Jänner 1995 ihren Gewerbestandort von 987 Ro, MI 2, nach 876 123, MP verlegt hat. Beilage 3 ist ein Auszug aus dem zentralen Gewerberegister vom 4.3.2005, aus diesem ergibt sich dass der Sitz der C in 123 ist und mit 1.1.2005 nach D verlegt wurde. Als weitere Betriebsstätte scheint ab 1.1.1997 bis 1.1.2005 VC dreizehn, 234 auf. Ab 3.3.1999 scheint eine weitere Betriebsstätte in der Gemeinde WE, Str. auf. Im Firmenbuchauszug vom 7.3.2005 scheint als Geschäftsanschrift 123 auf, ebenso als Sitz der C Personalbereitschaft GmbH. Auf der Beilage 4 dem Personalbewerbungsbogen scheint als Adresse 123 auf, auf eine Filiale in D, VC dreizehn wird hingewiesen. Im Dienstvertrag (Beilage 5) der Firma C scheint als Arbeitgeberadresse 123 auf, im Briefkopf scheint der Schriftzug auf "C Personal B 123 - RR". Dies ebenso auf der Beilage 6, Mitteilung nach § 12 Abs. 1 AÜG. Auf dem vorgelegten Foto des Maes erkennt man ein hellblaues Haus mit einer angebrachten Tafel C Personal, auf den in Beilage 8 vorgelegten Foto erkennt man das Schild genauer mit dem Hinweis C B und erkennt auch die Adresse MP. Ebenfalls vorgelegt wurde ein Übersiedlungshinweis, wo die Firma C am Standort 123 darauf hinweist das sie nach 5678 D, HM 1, übersiedelt sei. Als weitere Beilage wurde ein Mail von Frau F (Bedienstete des Gemeindeamtes 234) an die Marktgemeinde 123 übermittelt, die eine Excel Tabelle mit der von der Firma C 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 Kr vom 28.6.2004. Er führt zur Firma C aus: Im Rahmen der generellen Überprüfung der Kommunalsteuerakte in der Marktgemeinde A 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 123, MP unter Anwesenheit des Geschäftsführers Dr. Herrn Hm und eines weiteren Kollegen vorgenommen worden. Weitere Erhebungen bezüglich der Betriebsstätte "VC 13", Gemeinde 234 seien vorgenommen worden und die Aussagen, dass am oben angeführten Standort (VC 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 123 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 C Personalleasing Unternehmen: Wie aus der Aktenlage ersichtlich sei, sei ab 1995 bis laufend eine Selbstbemessung der Kommunalsteuer bzw. Entrichtung in der Marktgemeinde 123 (Verwaltungspersonal/nähere Erhebungen noch notwendig) und ab 1997 bis laufend in der Gemeinde 234 vorgenommen worden (Höhe und Zeitraum der Befreiungen bekannt). Ab 2003/2004 wurden seitens der Gemeinde 234 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 C 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 123 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 123 in der Betriebsstätte des Arbeitskräfteüberlassers gelegen sei gehabt, von der aus die Arbeitskräfte vermittelt würden. Derzeitiges Resümee: 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 123 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 123 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 234 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 Kr vom 12.7.2004 mit folgendem Inhalt: "Nach Vorliegen der DB Liste des Finanzamtes Gr und des neuerlichen Ansuchens des kommunalsteuerpflichtigen Betriebes um Befreiung der Kommunalsteuer wurden eine Kommunalsteuerprüfung seitens der Marktgemeinde 123 beantragt. Auf Grund der vorgenommen Erhebungen und diverse Besprechungen sei festgestellt worden bzw. werde zusammengefasst, dass die Marktgemeinde 123 bezüglich der Kommunalsteuer heheberechtigt sei. Aus diesem Grund werde hiermit aus unbürokratischer Sicht - die Gemeinde 234 ersucht, die Kommunalsteuer der Jahre 2003 und 2004 an die Marktgemeinde 123 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 234 nochmals ersucht den Betrag von 53.452,50 € an die Marktgemeinde 123 zurückzuzahlen.

Als weitere Beilage wurde der Prüfbericht der FA übermittelt. In diesem ist als Standort 123 angegeben. Auch auf dem Firmenstempel ist 123 angeführt. Dies mit Angabe einer Festnetznummer in 123. Mit Schreiben vom 4.8.2004 teilte das Finanzamt Gr WE der Marktgemeinde 123 die festgestellten DB Grundlagen nach der GPLA Prüfung für die Prüfungszeiträume ab 1999 hinsichtlich der Firma C mit.

Mit Schreiben vom 13.9.2004 wurde die Gemeinde 234 seitens der Marktgemeinde 123 um Erstattung der Kommunalsteuer für 2003 und 2004 ersucht.

Mit Schreiben vom 4. November 2004 teilte das Gemeindeamt 234 der Marktgemeinde 123 zu diesem Schreiben folgendes mit:

Es werde mitgeteilt das in der gegenständlichen Angelegenheit im Überprüfungsverfahren auch der Geschäftsführer des betroffenen Unternehmens, Herr Ch Dr 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 Dr ausschließlich in den Jahren 2003 und 2004 im Gemeindegebiet von 234 getätigt worden sei, sei auch die Gemeinde 234 für die Kommunalsteuer heheberechtigt. Von seiten der Gemeinde 234 könne daher der Rückforderung der Marktgemeinde 123 auf Grund der Angaben des Unternehmers nicht näher getreten werden.

Im angesprochenen Protokoll vom 18.10.2004 wird ausgeführt:

Anwesende Personen: Vizebürgermeister ZZ, Amtsleiter YY, Ch Dr. Herr Dr gibt an: Er sei handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma C B. Über Anfrage der Gemeinde 234 wo sich meine Betriebsstätte in den Jahren 2003 und 2004 befunden habe, gebe er zu Protokoll: Er habe im Jahr 1999 ein Wohnhaus in XX 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 WE 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 234 gehabt, von wo er auch sämtliche Verrichtungen getätigt habe. Auf Grund seiner ständigen Angstzustände sei es ihm auch nicht möglich gewesen, eine Betriebsstätte in 123 zu betreiben. In den Jahren 2003 und 2004 sei seine betriebliche Tätigkeit in der Marktgemeinde 234 entfaltet worden. Auch habe die Gemeinde 234 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 234 zugeordnet. Seine ausschließliche Tätigkeit und Betriebsstätte sei im Gemeindegebiet von 234 gewesen und sei daher die Bezahlung der Kommunalsteuer an die Gemeinde 234 berechtigt.

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

Vergangene Woche sei bei der Firma C 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 123, Ma. Eingangsrechnungen: Die Rechnungsanschrift lautet auch hier - abgesehen von ganz wenigen Ausnahmen - auf 123, Ma. Auch die Honorarnote des Steuerberaters weist 123 als Rechnungsadresse auf.

Bankkonten: Sowohl das Konto bei der Bank1 als auch bei der Bank2 weisen als Kontoinhaber die Firma C, 123 auf. Ein Großteil der Bargeschäfte (Vorschüsse, etc.) wird über das Bankkonto bei der Bank2 123 abgewickelt. Auf dem Barauszahlungsbelegen finden sich die Unterschriften aller drei Gesellschafter Ch Dr, Andreas Hm und G KK. Am häufigsten findet sich die Unterschrift von Herrn Hm, 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 Dr wie folgt abgewickelt: Wenn ein Arbeitnehmer einen Vorschuss haben möchte ruft er Herrn Dr an (Handy). Dieser vereinbart mit dem Arbeitnehmer die Höhe des Vorschusses, gibt diesen Betrag in ein Kuvert und hinterlegt diesen bei der TT Tankstelle in RR in der RStr. (gegenüber vom alten Fußballstadion). Dort holt sich der Arbeitnehmer sein Kuvert ab und unterschreibt den Beleg. Herr Dr holt diese Belege von der TT Tankstelle wieder ab (häufig findet sich unter der Unterschrift auf dem Beleg der Vermerk TT). Diese Art der Auszahlung dürfte tatsächlich so praktiziert werden. Während der Durchführung der Nachschau hat

bei Herrn Dr 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 123 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 123.

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 C. 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 Schachiner. Die stichprobenweise eingesehenen Arbeitszettel tragen alle einen handschriftlichen Vermerk von Herrn Dr ("überprüft am, erledigt am und die Nummer der Ausgangsrechnung", durch welche die entsprechende Leistung verrechnet wurde). Diese so erledigten Arbeitszettel erhält Herr Hm um sie in der Lohnverrechnung und in der Buchhaltung zu erfassen. Die Ausgangsrechnungen werden in 123 zur Post gegeben und von dort aus versendet. Im Zuge der Nachschau erklärte Herr Hm, dass er seine Arbeiten meistens im Büro in 123 erledigt habe. Nur gelegentlich habe er sich Arbeit auch nach Hause nach GG mitgenommen.

Tankrechnungen: Getankt wurde fast ausnahmslos bei der TT Tankstelle in RR. Die Abrechnung erfolgte monatlich und zwar für folgende Fahrzeuge: Kennz1 (zugelassen am 5.3.1998 auf die GmbH, genutzt vom Gesellschafter KK) und Kennz2 (zugelassen am 21.8.2001 auf die GmbH, genutzt vom Gesellschafter Hm). Herr Dr führt laut eigenen Angaben seine Fahrten mit einem Privatfahrzeug durch und erhält dafür von der Firma Kilometergeld. Alle Tankrechnungen lauten auf 123.

Telefonkosten: In der Buchhaltung sind Aufwendungen für folgende Telefonnummern erfasst: Tel4 (Festnetz 123), Tel3, Tel2 und Tel1. Aufschlüsse darüber, ob eine weitere Betriebsstätte vorhanden ist lässt sich aus den Abrechnungen nicht ableiten. Im Telefonbuch der Telekom Bezirk findet sich weder unter RR noch unter 234 eine Eintragung nur unter 123. Im Bezirkstelefonbuch des OÖ. Telefonbuch Verlages findet sich unter RR zwar ein Inserat der C GmbH allerdings mit der alleinigen Adresse 123 (kein Hinweis auf eine Filiale in RR oder 234). Im Bezirkstelefonbuch von Herold findet sich weder unter RR noch unter 234 eine Eintragung.

Personalbewerbungsbogen: Sämtliche Personalbewerbungsbögen des Jahres 2003 stimmen mit der vorgelegten Kopie überein: Erste Zeile 876 123, MP" und in der zweiten Zeile "Filiale: 5678 RR, VC 13". Dienstvertrag: Auch die Dienstverträge des Jahres 2003 stimmen mit der Kopie überein. Es findet sich auch hier im Briefkopf der Hinweis auf RR. Zusammenfassend werde darauf hingewiesen, dass in der Belegsammlung kaum ein Hinweis auf eine weitere Betriebsstätte in 234 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 Dr, die seinerseits nicht durch Unterlagen belegt wurden):

Verständigung der BH RR über die Ausübung des Gewerbes in einer weiteren Betriebsstätte ab 1.1.1997 in 5678 234, VC 13. Die Liegenschaft VC 13 befindet sich unmittelbar nach der Stadtgrenze von RR und nur wenige Meter vom Elternhaus von Herrn Dr entfernt. Laut Bewertungsakt handelt es sich bei diesen Gebäude um ein altes Wohnhaus. Herr Dr 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 VC gekommen. Nachdem die Eigentümerin ab Ende 2003 das Gebäude wieder selbst nutzen wollte musste Herr Dr sein Büro nach eigenen Angaben in das Elternhaus nach VC 59 verlegen (rund 200 m entfernt).

VC 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 Dr ein Büro gezeigt, dass er früher verwendet habe und jetzt von seinem Vater in seiner Funktion als Feuerwehrabschnittskommandant genutzt werde. Die Mutter von Herrn Dr hat mir ein weiteres Zimmer gezeigt (Kasten, Sofa, Fernseher) das von Herrn KK früher gelegentlich als Büro verwendet worden wäre. Auf die Frage was darunter zu verstehen sei erklärte Herr Dr man habe ihm 1999 oder 2000 wegen nervlicher Probleme für einen längeren Zeitraum den Führerschein entzogen. Eine Ausübung seiner Tätigkeit in 123 sei deshalb nicht möglich gewesen und da er bereits ein Büro in der Nähe gehabt habe, habe er sämtliche Aufgaben von dieser Betriebsstätte in VC 13 oder 59 erledigt. Die notwendigen Unterlagen habe ihm Herr KK 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 XX 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 Dr Miete an seinen Vater in Höhe von monatlich 145,35 €. Aufteilung der Agenden: Laut Herr Dr verteilen sich die Aufgaben im Unternehmen wie folgt: Herr Hm sei ausschließlich für die Buchhaltung und die Lohnverrechnung zuständig (Herr Dr: "Er hat noch keinen einzigen Vertrag verkauft"), er und Herr KK seien für den Verkauf und die Kontrolle der Arbeitszettel zuständig. Im Außendienst seien nur er und Herr KK unterwegs, Herr Hm sei für den Innendienst verantwortlich. Den Begriff Betriebsstätte möchte Herr Dr wie folgt verstanden haben. Die meiste Arbeit wird von den einzelnen Gesellschaftern entweder per Telefon (Dr, KK, Verkauf) vom Schreibtisch aus oder am Schreibtisch selbst erledigt (Hm Buchhaltung). Für Herrn Dr ist seine Betriebsstätte dort, wo sein Schreibtisch steht, somit auch in 234. Deshalb sei für das Jahr 2002 lediglich

die Kommunalsteuer für Hm an die Gemeinde 123 und für alle anderen Arbeitnehmer an die Gemeinde 234 bezahlt worden. Für diese gewählte Aufteilung der Kommunalsteuer dürfte auch die fehlende Sympathie für die Kommunalpolitiker in 123 eine Rolle gespielt haben. Herr Dr führte immer wieder als Beispiel an, dass sich die Gemeinde 123 immer wieder geweigert habe, irgendwelche Leistungen für die Firma C zu erbringen. Im Gegenteil: Im Geschäftslokal in 123 seien neben der Firma C 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 234 die Zufahrtsstraße zu dem Objekt 234 13 regelmäßig geräumt und auf Wunsch immer wieder ausgebessert. In einem Lohnsteuerprüfungsverfahren sei für den Gesellschafter KK 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 234 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 123 - über 500!" Herr Dr 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 C , Herrn Ch Dr, geboren 1.1.2001 durchgeführt und gab dieser an:

Die Firma C hat den Gewerbestandort am 16. Jänner 1995 von Ro nach 123 verlegt. Der Gewerbestandort 123 wurde mit Verlegung nach D am 31.12.2004 aufgelassen. Am Standort 123 bestand während dieser Zeit im Geschäftshaus MP ein Mietverhältnis und waren dort auf ca. 80 m² die Büroräumlichkeiten eingerichtet. Der Firmenstandort war durch entsprechende Firmenschilder an der Hausfassade öffentlich gekennzeichnet. Vermieter war Herr Manfred Ba, 123, E Nr. 5. Im Geschäftshaus ist auch der Gendarmerieposten 123 untergebracht. Im zentralen Gewerberegister ist eine weitere Betriebsstätte in der Gemeinde 234, VC 13 eingetragen. Die Aufgaben im Unternehmen sind wie folgt aufgeteilt: Herr Dr und Herr KK sind für den Verkauf und den Außendienst zuständig, Herr Hm ist ausschließlich für die Buchhaltung und die Lohnverrechnung verantwortlich. In den Jahren vor 2005 hat er diese Aufgaben zum überwiegenden Teil im Büro in 123 erledigt. Gelegentlich hat er die Unterlagen auch in seine Wohnung in GG 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 123, Ma.

Eingangsrechnungen die Rechnungsanschrift lautet auch hier - abgesehen von ganz wenigen Ausnahmen - 123, Ma.

Auch die Honorarnote des Steuerberaters weist 123 als Rechnungsadresse auf.

Bankkonten: für die Abwicklung der Bankgeschäfte stehen zwei Konten zur Verfügung: Ein Konto bei der Bank1 in RR und ein Konto bei der Bank2 in 123. Sowohl das Konto bei der Bank1 als auch bei der Bank2 weisen als Kontoinhaber die Firma C, 123 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 Dr an. Dieser vereinbart mit dem Arbeitnehmer die Höhe des Vorschusses, gibt diesen Betrag in ein Kuvert und hinterlegt diesen bei der TT Tankstelle in RR in der RStr. (gegenüber vom alten Fußballstadion). Dort holt sich der Arbeitnehmer sein Kuvert ab. Herr Dr holt diese Belege dann von der TT Tankstelle wieder ab (auf dem Beleg wird dann unter der Unterschrift der Vermerk "TT" angebracht). Kann ein Vorschuss auf diese Art nicht ausbezahlt werden, wird das Geld beim Postamt 123 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 C. 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 Dr. Die Stichprobenweise eingesehen Arbeitszettel tragen einen handschriftlichen Vermerk von Herrn Dr ("überprüft am, erledigt am und die Nummer der Ausgangsrechnung", durch welche die entsprechende Leistung verrechnet wurde). Diese so erledigten Arbeitszettel erhält Herr Hm um sie in der Lohnverrechnung und in der Buchhaltung zu erfassen. Die Ausgangsrechnungen werden in 123 zur Post gegeben und von dort aus versendet.

Tankrechnungen: Getankt wurde fast ausnahmslos bei der TT Tankstelle in RR. Die Abrechnung erfolgte monatlich und zwar für folgende Fahrzeuge: Kennz1 (zugelassen am 5.3.1998 auf die GmbH, genutzt vom Gesellschafter KK) und KENNZ" (zugelassen am 21.8.2001 auf die GmbH, genutzt vom Gesellschaft Hm) Herr Dr führt seine Fahrten mit einem Privatfahrzeug durch und erhält dafür von der Firma Kilometergeld. Alle Tankrechnungen lauten auf 123.

Telefonkosten: In der Buchhaltung sind Aufwendungen für folgende Telefonnummern erfasst: Tel4 (Festnetz 1), Tel3, Tel2 und Tel1.

Personalbewerbungsbogen: Sämtliche Personalbewerbungsbögen des Jahres 2003 weisen in der ersten Zeile 876 123, MP und in der zweiten Zeile Filiale: 5678 RR, VC 13 aus.

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

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

"Aktenvermerk: Kr1, Gemeindeabgabenprüfer vom 28.6.2004: Die vorzunehmenden Erhebungen bezüglich des Betriebsstättenbegriffs wurden am 23. Juni 2004 im Büro der Geschäftsleitung in 123, Ma unter Anwesenheit des Geschäftsführers Dr, Herrn Hm und eines weiteren Kollegen vorgenommen; weitere Erhebungen bezüglich der Betriebsstätte "VC 13" Gemeinde 234 wurden vorgenommen und die Aussagen, dass man oben angeführten Standort (VC 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 Dr führt folgende Aufwendungen an, die der Gemeinde 123 durch die Firma C 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 C ist der Gemeinde 123 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 Ma 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 C als Behindertenparkplätze gekennzeichnet wurden.

Leistungen der Gemeinde 234: Das Objekt VC 13 ist nur über eine Schotterstraße erreichbar welche von der Gemeinde 234 regelmäßig geräumt wurde, Beschädigungen der Straße z.B. Schlaglöcher wurden prompt saniert.

Von der Gemeinde 234 wurde eine Förderung gewährt und zwar in Höhe von 50 % der Kommunalsteuer, höchstens aber 500.000,00 S. Diese Förderung wurde von der Firma C in Anspruch genommen. Für das Büro VC 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 XX 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 WE notwendig war. Durch medizinisch bestätigte Angstzustände war

es Herrn Dr nicht möglich seine Tätigkeit an einem anderen Ort als in der Nähe seiner Mutter auszuüben. Bei gelegentlichen Versuchen gemeinsam mit Herrn KK nach 123 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 234 durchgeführt werden. Aufteilung der Kommunalsteuer: Auf die Frage welche Kompromisse er hinsichtlich der Aufteilung vorstellen könnte gab Herr Dr einen Aufteilungsschlüssel von maximal 30:70 zu Gunsten Gemeinde 234 an.

Im Akt befindet sich weiter ein ärztliches Attest von Dr. med.univ. Arzt mit folgendem Wortlaut "Herr Dr Ch war 1997 und einmal 1998 wegen einer Angsterkrankung in meiner Ordination in Behandlung."

Weiters findet sich ein Abschlussbericht der psychiatrischen Klinik WE 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 123 urgiert.

Mit Datum vom 1. Juni 2006 erließ das Finanzamt ABC, Standort WW einen Zuteilungsbescheid für die Firma C, 5678 D, HM 1, und führte aus:

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

Gemeinde	Zeitraum	Anteile in Prozent
123	ab 1.1.1997 bis 31.12.2000	100
123	ab 1.1.2002 bis 31.12.2004	100

Sachverhalt: Die Firma C hat den Gewerbestandort am 16. Jänner 1995 von Ro nach 123 verlegt. Der Gewerbestandort 123 wurde mit der Verlegung nach RR am 31.12.2004 aufgelassen. Am Standort 123 bestand während dieser Zeit im Geschäftshaus MP 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 Betriebstätte in der Gemeinde 234, VC 13 eingetragen. Laut Bericht vom 28.6.2004 des Gemeindeabgabenprüfers (Herr Johann Kr) wurde unter anderem festgestellt: "Erhebungen bezüglich der Betriebstätte VC 13, Gemeinde 234 wurden vorgenommen und die Aussagen, dass an diesem Standort keine Betriebstätte vorhanden sei, unter Anwesenheit sämtlicher Geschäftsführer zur Kenntnis genommen" (wurde allerdings später widerrufen - siehe Niederschrift des Finanzamtes). Laut Niederschrift des Finanzamtes (Standort RR) vom 20. Jänner 2006 wurden unter anderem folgendes erhoben: "Die Buchhaltung bzw. die Lohnverrechnung werden am Standort 123 geführt; Kontoinhaber der Bankkonten ist die Firma C, 123; die

Ausgangsrechnungen werden in 123 zur Post gegeben; die Tankrechnungen lauten auf 123; der Telefonanschluss (Festnetz) lautet auf 123; 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 Betriebstätte jede festliche örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient. Auf Grund der amtlichen Erhebungen bestand im Gemeindegebiet 234 keine Betriebstätte im Sinn des § 4 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993. Auf die Ausführungen des Gemeindeabgabenprüfers, Herrn Kr bzw. auf die Niederschrift des Finanzamtes (Standort RR) wird verwiesen.

Der Bescheid wurde dem Gemeindeamt 234 dem Marktgemeindeamt 123 und der C zugestellt.

Mit Schreiben vom 6. Juli 2006 wurde seitens der Gemeinde 234 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 C 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 C, Herrn Ch Dr, sei es so gewesen, dass ab dem Jahr 2002 bis Ende des Jahres 2004 seine gesamte unternehmerische Tätigkeit in der Marktgemeinde 234 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 234 eine weitere Niederlassung der Firma C in VC 13 gegründet worden. Es sei daher bereits auf Grund der Krankengeschichte gar nicht nachvollziehbar, dass eine unternehmerische Tätigkeit von 123 aus durchgeführt werden hätte können. Es werde völlig übergangen, dass Herrn Ch Dr eindeutig aussagte, dass sämtliche unternehmerischen Tätigkeiten in der Zeit von 2002 bis 2004 ausschließlich von 234

aus getätigt worden seien. Daran ändere auch nichts, dass teilweise der Geldverkehr über den Standort 123 abgewickelt worden sei. Wie bereits ausgeführt, sei auf die unternehmerische Tätigkeit abzustellen, die tatsächlich von der Gemeinde 234 aus nämlich vom Standort VC 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 234 die Kommunalsteuer zuteilen müssen. Gemäß § 7 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz unterliegt das Unternehmen der Kommunalsteuer in der Gemeinde in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehr Gemeinden (mehrgemeindliche Betriebsstätte) 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 Betriebsstätte über mehrere Gemeinden erstrecke. Dabei seien die örtlichen Verhältnisse und die durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenen Gemeindelasten zu berücksichtigen. Dabei habe das Finanzamt ABC übersehen, dass erhebliche Lasten von der Gemeinde 234 auf Grund des Betriebsstandortes VC 13 getragen worden seien. Diese hätten jedenfalls auch bei der Zerlegung und Zuteilung Berücksichtigung finden müssen, was nicht geschehen sei. So habe die Gemeinde 234 eine gänzliche Sanierung der Zufahrtstraße zum Objekt VC 13 vorgenommen. Es sei eine Staubbefreiung 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 C 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 234 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 C, 5678 D, HM 1 vom 1.1.1997 bis 31.12.2004 zu hundert Prozent zugeteilt werde.

Weiters wurde mit 6. Juli 2006 auch seitens der C 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 C handle es sich daher um ein derartiges Unternehmen. Gemäß § 4 Abs. 1 des Kommunalsteuergesetzes 1993 gelte als Betriebsstätte 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 Betriebsstätte für den Bereich der Kommunalsteuer in § 4 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 eigenständig definiert sei. Danach gelte als Betriebsstätte 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 C, Herrn Ch Dr, sei es so gewesen, dass ab dem Jahr 2002 bis Ende des Jahres 2004 seine gesamte unternehmerische Tätigkeit in der Marktgemeinde 234 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 234 eine weitere Niederlassung der Firma C in VC 13 gegründet worden. Es sei daher bereits auf Grund der Krankengeschichte gar nicht nachvollziehbar, dass eine unternehmerische Tätigkeit von 123 aus durchgeführt werden hätte können. Es werde völlig übergangen, dass Herrn Ch Dr eindeutig aussagte, dass sämtliche unternehmerischen Tätigkeiten in der Zeit von 2002 bis 2004 ausschließlich von 234 aus getätigt worden seien. Daran ändere auch nichts, dass teilweise der Geldverkehr über den Standort 123 abgewickelt worden sei. Wie bereits ausgeführt, sei auf die unternehmerische Tätigkeit abzustellen, die tatsächlich von der Gemeinde 234 aus nämlich vom Standort VC 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 234 die Kommunalsteuer zuteilen müssen. Gemäß § 7 Abs. 1 Kommunalsteuergesetz unterliegt das Unternehmen der Kommunalsteuer in der Gemeinde in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehr Gemeinden (mehrgemeindliche Betriebsstätte) 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 Betriebsstätte über mehrere Gemeinden erstrecke. Dabei seien die örtlichen Verhältnisse und die durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenen Gemeindelasten zu berücksichtigen. Dabei habe das Finanzamt ABC übersehen, dass erhebliche Lasten von der Gemeinde 234 auf Grund des Betriebsstandortes VC 13 getragen worden seien. Diese hätten jedenfalls auch bei der Zerlegung und Zuteilung Berücksichtigung finden müssen, was nicht geschehen sei. So habe die Gemeinde 234 eine gänzliche Sanierung der Zufahrtstraße zum Objekt VC 13 vorgenommen. Es sei eine Staubbefreiung 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 C 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 234 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 C, 5678 D, HM 1 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 C wurden ergänzend folgende Fragen gestellt:

1) Hatte Herr Dr seinen Wohnsitz im Berufszeitraum in VC 59? 2) Von wo übte Herr KK seine Tätigkeit überwiegend aus? 3) Wie oft waren Herr KK und Herr Dr in 123 anwesend? 4) In der Berufung wird angeführt, Herr Dr habe nach der Hochwasserkatastrophe 2002 psychische Probleme gehabt, die eine Fahrt zum Standort nach 123 unmöglich machten. Bitte geben Sie bekannt, wie oft er sich in den Jahren davor am Standort 123 aufgehalten hat. 5) Liegen für die Benützung von VC 13 und 59 schriftliche Mietverträge vor? Wurde die Benützung von VC 13 unentgeltlich gestattet? 6) Wieviele Mitarbeiter waren in 123 beschäftigt? Wer fungierte dort als Ansprechpartner für Bewerber? 7) Wieviele m² standen Herrn Dr in VC 13 als Büroräumlichkeiten zur Verfügung? 8) Bitte schildern Sie genau, welche Tätigkeiten die Herrn KK, Dr und Hm im Unternehmen ausübten."

In der Folge langte am 26. Februar 2008 ein ergänzendes Schreiben der Gemeinde 234 ein und wurde ausgeführt: Das Gebäude VC 13 sei ein altes Wohnhaus, dessen Obergeschoß von der Eigentümerin MM Herrn Dr zur Verfügung gestellt worden sei. Die genutzte Fläche im Obergeschoß des Hauses VC 13 habe rund 100 m² betragen. Nach Standortverlegung Ende 2003 in das Objekt VC 59 seien von der Firma C Räume im Ausmaß vom rund 60 m² gemietet worden. An der Zufahrtsstraße zu den Objekten VC 59 und VC 13 sei an der Bundesstr. ein Hinweisschild zur Firma C angebracht gewesen. Die Gemeinde 234 habe die Staubfreimachung der Zufahrtsstraße zum Objekt Gonetsreih 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 VC stattgefunden. Es werde daher ersucht, die vorgeschlagene Zuteilung laut Berufung vorzunehmen.

Mit Schreiben vom 13. März 2008 wurde dieses Schreiben der Firma C 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 C 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 C richtig seien. Die Kommunalsteuer sei vom Finanzamt zu 100 % der Gemeinde 123 zugeteilt worden, weil es zu keiner Einigung zwischen den Gemeinden gekommen sei. Die Krankheit des Herrn Dr habe er nicht 2002 bekommen, sondern 1997, dies sei schon mehrmals durch ärztliche Bestätigungen bestätigt worden, jedoch ignoriert worden.

Mit Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2008 wurde seitens der Referentin eine abweisende Berufungsentscheidung (RV/0788-L/06) ausgefertigt und ausgeführt:

"Die Referentin legt ihrer Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Die Firma C wurde im Jahr 1991 gegründet und hatte zunächst ihren Standort in 987 Ro, MI 2.

Mit 16. Jänner 1995 wurde der Standort verlegt nach 876 123, MP (Verständigung über die Verlegung des Gewerbestandes durch die BH Gr vom 24.1.1995).

Am Standort 123 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 5678 234, VC 13.

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

Das Gebäude VC 13 ist ein altes Wohnhaus, dessen Obergeschoss von der Eigentümerin MM Herrn Dr zur Verfügung gestellt wurde. Die genutzte Fläche betrug ca. 100 m². Ende 2003 wollte sie das Gebäude wieder selbst nutzen und Herr Dr verlegte sein Büro in sein Elternhaus nach VC 59 (rund 200 m entfernt). Dieses Gebäude ist ein Einfamilienhaus. Ab Oktober 2004 wurde von Herrn Dr 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: 5678 D, VC 13" auf. Die Steuerbescheide der Jahre 2000 bis 2004 der Firma C wurden an den Standort 123 zugestellt.

Auf der Bundesstr. befand sich ein Hinweisschild zur Firma C (VC).

Herr Dr ist der handelsrechtliche Geschäftsführer der Firma C. Die Aufgaben im Unternehmen sind wie folgt aufgeteilt: Herr Dr und Herr KK sind für den Verkauf und den Außendienst zuständig, Herr Hm ist ausschließlich für die Buchhaltung und die Lohnverrechnung zuständig. In den berufsgegenständlichen Jahren hat er diese Tätigkeit überwiegend im Büro in 123 erledigt. Fallweise nahm er Arbeit nach Hause mit.

Ausgangsrechnungen, fast alle Eingangsrechnungen, die Honorarnote des Steuerberaters und die Tankrechnungen lauten auf 123. Für ein Festnetztelefon in 123 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 D.

Es gab im Berufszeitraum zwei Firmenkonten: Ein Konto bei der Bank1 in RR und ein Konto bei der Bank2 in 123. Beide Konten weisen als Kontoinhaber die Firma C, 123, auf.

Mit Schreiben der BH Gr vom 11. Jänner 2005 wurde die Gemeinde 123 von der Verlegung des Gewerbestandes nach RR, HM 1, verständigt.

Ab diesem Zeitpunkt bestand auch nach zentralem Gewerberegister keine weitere Betriebsstätte in VC mehr.

Rechtliche Beurteilung:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob in VC 13 bzw. 59 (Gemeindegebiet 234) bzw. am MP in 123 eine Betriebsstätte der Firma C 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 C wird von dieser eine Aufteilung von 70:30 zugunsten der Gemeinde 234 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) 123

Aufgrund des dargestellten Sachverhalts besteht nach Ansicht der Referentin kein Zweifel daran, dass in den berufsgegenständlichen Jahren eine Betriebsstätte der Firma C in 123 bestand.

Es war eine ortsgebundene, feste Vorkehrung vorhanden, über die die Firma C 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 diesen 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 123 aufweisen, wird davon ausgegangen, dass am Standort 123 auch andere unternehmerische Tätigkeiten stattfanden. Auch scheint der Standort 123 als Adresse des Arbeitgebers in den Arbeitsverträgen auf. Die Steuerbescheide der Jahre 2000 bis 2004 wurden an den Standort 123 zugestellt. Die Buchhaltung der Firma C weist in ihrer Gesamtheit auf eine hauptsächliche Geschäftstätigkeit in 123 im Berufszeitraum hin.

Keinesfalls kommt daher eine Zuteilung der Kommunalsteuer zu 100 % an die Gemeinde 234 in Betracht, wie diese in ihrer Berufung fordert.

Der gesamte Außenauftritt der Firma C und die örtlichen Gegebenheiten in 123 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 C deutet nichts darauf hin, dass dieser Betriebsstandort 1997 oder 2002 aufgegeben wurde. Im Gegenteil wurde die Übersiedlung am 1.1.2005 nach RR an der Fassade des Gebäudes in 123 angekündigt, was völlig unverständlich ist, wenn dort seit Jahren keine Betriebsstätte mehr besteht.

b) 234

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 Dr in diesen Räumlichkeiten seine gesamte Tätigkeit.

Dazu ist auszuführen:

Wenn in der Berufung der Firma C ausgeführt wird, die gesamte unternehmerische Tätigkeit sei in den Jahren 2002 bis 2004 in 234 ausgeübt worden, übersieht sie, dass die Firma C nicht nur aus der Tätigkeit von Herrn Dr besteht und dass jedenfalls (auch nach dem Berufungsvorbringen) die Buchhaltung am Standort 123 erledigt wurde.

Da auch die Ausgangsrechnungen und die überwiegenden Eingangsrechnungen als Rechnungsadresse 123 aufweisen, wird davon ausgegangen, dass am Standort 123 auch andere unternehmerische Tätigkeiten bzw. der überwiegende Teil der unternehmerischen Tätigkeit der Firma C stattfanden. Dies deckt sich auch mit dem Außenauftritt der Firma C. Zudem wird bereits ab 1997 ein Anteil der Kommunalsteuer an die Gemeinde 234 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 234 aufgenommen, wird ausgeführt, dass in den Jahren 2003 und 2004 die betriebliche Tätigkeit in der Gemeinde 234 ausgeübt wurde.

Nach dem Vorbringen von Herrn Dr war er ab 1997 krankheitsbedingt nicht mehr in der Lage, am Standort in 123 zu arbeiten. Dies scheint der Referentin aus mehreren Gründen nicht glaubwürdig: Zum einen wird von Herrn Dr 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 Dr 1997 und einmalig 1998 wegen einer Angsterkrankung bei einem Facharzt in Behandlung war. Dass dies einer Berufsausübung in diesen Jahren in 123 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 123 mehr stattfinden konnte, erscheint nach dem gesamten Firmenauftreten nicht glaubwürdig. Auf den Standort 123 wird im gesamten Schriftverkehr, auf den Stempeln der Firma und auf den Steuererklärungen hingewiesen. Auf den Dienstverträgen wird als Arbeitgeber die Firma C mit Adresse 123 als Dienstgeber genannt. Auf einer Kommunalsteuererklärung, die im Jahr 2000 bei der Gemeinde 123 eingereicht wurde, ergibt sich, dass eine Festnetznummer in 123 auf dem Firmenstempel aufscheint. Dies wäre gegen jede Logik, wenn an diesem Standort nur die Buchhaltung erledigt würde. Bei einer Besprechung mit dem Gemeindeabgabenträger Kr am 28.6.2004 war der Geschäftsführer Dr jedenfalls in 123 anwesend.

Nach Ansicht der Referentin befand sich in VC 13 bzw. 59 kein Firmenstandort der Firma C sondern ein Arbeitszimmer des Geschäftsführers Herrn Dr.

Die Eigentümer dieser Wohnhäuser wollten Herrn Dr einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellen, aber keinesfalls mit der Firma C 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 Dr schließen. Ein auf der Bundesstr. 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 123 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 123 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 C 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 C) 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 C durch die Eigentümerin der Liegenschaft VC 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 C 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 Dr 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 Dr einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellen, aber keinen Vertrag mit der Firma C 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 234, VC 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 VC 59 findet sich im zentralen Gewerberegister nicht. Zudem findet sich im zentralen Gewerberegister eine weitere Betriebsstätte in WE, 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 234 keine Betriebsstätte der Firma C bestanden hat, war die Kommunalsteuer zur Gänze der Gemeinde 123 zuzuteilen. Eine

Auseinandersetzung mit der Frage, welche Gemeinde welche Lasten für die Firma C 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."

Gegen diese Entscheidung wurde seitens der Fa. C und der Gemeinde 234 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Mit Erkenntnis des VwGH vom 26.1.2012 wurde die Entscheidung des UFS aufgehoben (VwGH 2008/15/0217) und führte der VwGH aus:

"Mit Anbringen vom 8. März 2005 stellte die Gemeinde HH, die mitbeteiligte Partei des nunmehrigen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, den Antrag auf Erlassung eines Bescheides gemäß § 10 Abs. 4 und 5 KommStG 1993 hinsichtlich der Dienstnehmer der E GmbH (nunmehrige Erstbeschwerdeführerin) für den Zeitraum der Jahre 1997 bis 2000 sowie 2002 bis 2004.

Die E GmbH, die im Bereich der Arbeitskräfteüberlassung tätig sei, habe in den angeführten Jahren zu wenig Kommunalsteuer an die Mitbeteiligte entrichtet und dies mit der Abfuhr von Kommunalsteuer an die Gemeinde HZ (nunmehrige Zweitbeschwerdeführerin) begründet. In HZ befinde sich laut zentralem Gewerberegister zwar eine weitere Betriebsstätte der E GmbH, welche auch auf Dienstvertrags- und AÜG-Mitteilungen sowie Personalbewerbungsbögen aufscheine, doch sei die vom Unternehmen vorgenommene Aufteilung der Kommunalsteuerzahlungen für die Mitbeteiligte nicht nachvollziehbar. Von der Mitbeteiligten gestellte Rückerstattungsansprüche habe die Gemeinde HZ abgelehnt.

Mit Zuteilungsbescheid vom 1. Juni 2006 sprach das Finanzamt aus:

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

Gemeinde	Zeitraum
Anteile in %	
(HH)	ab 1.1.1997 - 31.12.2000
100	
(HH)	ab 1.1.2002 - 31.12.2004
100"	

Begründend wurde ausgeführt, dass in den genannten Jahren nach den amtlichen Erhebungen im Gemeindegebiet HZ keine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 der E GmbH bestanden habe.

Gleichlautende Bescheide ergingen an die Gemeinden HH, HZ sowie die E GmbH.

Gegen diesen Bescheid erhoben sowohl die E GmbH als auch die Gemeinde HZ (die nunmehrigen Beschwerdeführer) Berufung. Sie verwiesen auf Angaben des Geschäftsführers der E GmbH, CS, wonach er sämtliche unternehmerischen Tätigkeiten auf Grund seiner psychischen Erkrankung in den Jahren 2002 bis 2004 ausschließlich von der in der Gemeinde HZ unterhaltenen Niederlassung aus erbracht habe. Die Gemeinde HZ beantragte, eine Zuteilung von 100% der Bemessungsgrundlage; die E GmbH sprach sich für eine Aufteilung im Verhältnis von 30% zu 70% zu Gunsten der Gemeinde HZ aus. Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde habe weitere Erhebungen durchgeführt und folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die E GmbH sei im Jahr 1991 gegründet worden und habe im Jahr 1995 ihren Standort von R nach HH verlegt. Ab Jänner 1995 habe sie am dortigen Ma Büroräumlichkeiten von rund 80 m² angemietet. Der Firmenstandort sei durch entsprechende Firmenschilder öffentlich gekennzeichnet und verfüge über einen Festnetzanschluss. Ab 1. Jänner 1997 habe laut zentralem Gewerberegister eine weitere Betriebsstätte in HZ, G 13, bestanden. Laut Bilanz der E GmbH habe die jährliche Miete für diese Betriebsstätte 1998 bis 2001 je 12.000 S, 2002 600 EUR und 2003 1.936 EUR betragen. Ein schriftlicher Mietvertrag liege nicht vor.

Bei dem Gebäude G 13 handle es sich um ein altes Wohnhaus, dessen Obergeschoss CS zur Verfügung gestellt worden sei. Die genutzte Fläche habe rund 100 m² betragen. Da die Hauseigentümerin die Räumlichkeiten Ende 2003 wieder selbst habe nutzen wollen, habe CS das Büro in sein nur 200 m entferntes Elternhaus, G 59, verlegt. Bei diesem Gebäude handle es sich um ein Einfamilienhaus. Ab Oktober 2004 habe CS für eine Fläche von rund 60 m² Miete an seinen Vater in Höhe von monatlich 145,35 EUR bezahlt.

Auf den Personalbewerbungsbögen der E GmbH scheine die Adresse in HH sowie der Hinweis auf eine in G 13 bestehende Filiale auf. Auch finde sich auf der H Bundesstraße ein Hinweisschild auf die Filiale. Die Steuerbescheide 2000 bis 2004 seien jedoch an den Standort HH zugestellt worden.

CS sei handelsrechtlicher Geschäftsführer der E GmbH und gemeinsam mit G für den Verkauf und den Außendienst zuständig, während H ausschließlich für die Buchhaltung und die Lohnverrechnung zuständig sei. H habe seine Tätigkeit überwiegend im Büro in HH, fallweise von zu Hause aus erledigt.

Die Ausgangsrechnungen und "fast alle" Eingangsrechnungen lauteten auf den Standort HH. Auch die betrieblichen Bankkonten wiesen diesen Standort auf.

Eine Zuteilung der Kommunalsteuer zu 100% an die Gemeinde HZ komme keinesfalls in Betracht, weil der gesamte Außenauftritt des Unternehmens und die örtlichen Gegebenheiten in HH ein anderes Bild zeichneten. Es sei nicht nachvollziehbar, dass ab der Erkrankung des Geschäftsführers im Jahr 1997 keine Betriebsstätte mehr in HH bestanden haben sollte. Auch sei die im Jahr 2005 erfolgte Übersiedlung nach RI an der

Fassade des Gebäudes in HH angekündigt worden, was völlig unverständlich wäre, wenn dort seit Jahren ohnedies keine Betriebsstätte mehr bestanden hätte.

Das Gebäude in G 13 stünde im Eigentum einer Freundin der Eltern des CS. Ein schriftlicher Mietvertrag liege nicht vor. Das Berufungsvorbringen, CS habe seine gesamte Tätigkeit in diesen Räumen erbracht, übersehe, dass die E GmbH nicht nur aus der Tätigkeit des CS bestanden habe, sondern jedenfalls deren Buchhaltung am Standort HH erledigt worden sei. Da auch die Ausgangsrechnungen und die überwiegende Zahl der Eingangsrechnungen die Rechnungsadresse HH aufwiesen, gehe die belangte Behörde davon aus, dass der überwiegende Teil der unternehmerischen Tätigkeit der E GmbH am Standort HH stattgefunden habe. Dass CS bereits ab 1997 krankheitsbedingt nicht mehr in der Lage gewesen sein sollte, den Standort der E GmbH in HH aufzusuchen, halte die belangte Behörde für nicht glaubwürdig. Zum einen habe CS selbst immer das Hochwasser des Jahres 2002, das sein neu errichtetes Wohnhaus überflutet habe, als Krankheitsursache bezeichnet, zum anderen lägen ärztliche Bestätigungen über schon früher bestandene psychische Probleme nur für 1997 und einen einmaligen Arztbesuch im Jahr 1998 vor. Dass CS ab 2002 nicht mehr in HH tätig geworden sei, halte die belangte Behörde aber gleichfalls auf Grund des gesamten Firmenauftretes für nicht glaubhaft. So sei CS auch anlässlich der Gemeindeprüfung am 28. Juni 2004 in HH anwesend gewesen.

Nach Ansicht der belangten Behörde habe sich in G 13 bzw. G 59 kein Firmenstandort, sondern ein Arbeitszimmer des CS befunden. Schon die Höhe der monatlichen Zahlungen im Verhältnis zur Größe der Räumlichkeiten ließe auf ein privat motiviertes Vertragsverhältnis mit CS schließen. Die E GmbH habe keine gesicherte Verfügungsmacht über die fraglichen Räumlichkeiten gehabt. Die Nutzung hätte jederzeit ohne Angabe von Gründen untersagt werden können, was Ende 2003 auch der Fall gewesen sei. Auch habe die E GmbH keine ortsübliche Miete entrichtet. Die geleisteten Beträge hätten nach Ansicht der belangten Behörde vielmehr den Aufwand abdecken sollen, welcher der Eigentümerin durch die Anwesenheit des CS entstanden sei. Könne ein Rechtsanspruch der E GmbH auf Nutzung der Räumlichkeiten verneint werden, liege kein "Dienen" iSd § 4 Abs. 1 erster Satz KommStG 1993 vor. Der Eintragung des Standortes in G 13 im zentralen Gewerberegister komme keine ausreichende Beweiskraft zu, weil die Eintragung bis 1. Jänner 2005 bestanden habe, wiewohl an dieser Adresse ab Ende 2003 keine Tätigkeit mehr ausgeübt worden sei.

Mangels Betriebsstätte der E GmbH in HZ erübrige sich eine Auseinandersetzung der belangten Behörde mit der Frage, welche Lasten welche Gemeinde für die E GmbH zu tragen gehabt habe.

Dagegen wendet sich die vorliegende, von der E GmbH und der Gemeinde HZ erhobene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Der Kommunalsteuer unterliegen nach § 1 KommStG 1993 die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen

Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Der kommunalsteuerliche Dienstnehmerbegriff umfasst nach § 2 leg.cit. auch an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Im Erkenntnis vom 24. Februar 2004, 98/14/0062, das auch eine Angelegenheit der Kommunalsteuer betroffen hat, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass zu den Dienstnehmern eines das Personalleasing betreibenden Betriebes nicht nur die in der Verwaltung tätigen Dienstnehmer, sondern auch jene Dienstnehmer gehören, die im Wege des Personalleasings an Dritte überlassen werden.

Bei Vorliegen mehrerer Betriebsstätten sind die Dienstnehmer jener Betriebsstätte zuzurechnen, zu der die engere ständige Beziehung besteht (vgl. zur früheren Lohnsummensteuer das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1995, 92/17/0041).

Nach § 10 Abs. 5 KommStG 1993 hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerschuldners oder einer beteiligten Gemeinde die Bemessungsgrundlage zuzuteilen, wenn zwei oder mehrere Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise für sich in Anspruch nehmen und ein berechtigtes Interesse an der Zuteilung dargetan wird. Der Antrag kann nur bis zum Ablauf von fünfzehn Jahren ab Entstehung der Steuerschuld (§ 11 Abs. 1) gestellt werden. Der Zuteilungsbescheid hat an den Steuerschuldner und die beteiligten Gemeinden zu ergehen. Auf die Zuteilung finden die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung.

Die Zuteilung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 KommStG 1993 hat mit einer mit Rechtskraftwirkung ausgestatteten Feststellung der Bemessungsgrundlage und somit auch der sachlichen Abgabepflicht einherzugehen (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 29. November 2006, 2003/13/0059).

Im Beschwerdefall hat das Finanzamt keine Bemessungsgrundlage festgestellt, sondern lediglich ausgesprochen, dass der Mitbeteiligten ein Anteil von 100% zugeteilt werde. Die belangte Behörde hat, indem sie die gegen diesen Bescheid erhobenen Berufungen abgewiesen hat, den unzulänglichen Spruch des Finanzamtes übernommen. Bereits dadurch hat sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Die belangte Behörde hat weiters das Vorliegen einer Betriebsstätte in G aus Erwägungen verneint, die sich gleichfalls als nicht tragfähig erweisen:

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.

§ 29 Abs. 2 und § 30 der Bundesabgabenordnung sind sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei Eisenbahn- und Bergbauunternehmen auch Mietwohnhäuser, Arbeiterwohnstätten, Erholungsheime und dgl. als Betriebsstätten gelten.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, wird der Begriff der Betriebsstätte durch diese Gesetzesvorschrift für den Bereich der Kommunalsteuer eigenständig definiert (siehe die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember

2005, 2004/14/0012, und vom 28. März 2001, 96/13/0018). Das Kommunalsteuergesetz 1993 erweitert in der Bestimmung seines § 4 den Betriebsstättenbegriff der §§ 29 und 30 BAO einerseits durch Erfassung aller unternehmerischen Tätigkeiten und andererseits auch dadurch, dass selbst ein bloß "mittelbares" Dienen der Anlagen oder Einrichtungen für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausreicht, um eine Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes 1993 herbeizuführen. Wurde schon für den durch die §§ 29 und 30 BAO und Doppelbesteuerungsabkommen gestalteten Betriebsstättenbegriff nicht gefordert, dass die Anlagen oder Einrichtungen im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet wurden, gilt dies erst recht für den Begriff der Betriebsstätte im Sinne des Kommunalsteuergesetzes 1993 (vgl. eingehend das hg. Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0051). Es genügt, wenn die Örtlichkeit dem Unternehmer für die Zwecke seines Unternehmens zur Verfügung steht. Die Verfügungsmacht kann auch auf unentgeltlicher Überlassung beruhen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 1992, 91/13/0144).

Das Vorliegen eines fremdüblichen Mietentgelts ist für die Annahme einer Verfügungsmacht über bestimmte Räumlichkeiten daher nicht erforderlich. Auch steht der Umstand, dass die Überlassung der Büroräume im Obergeschoß des Hauses G 13 nach siebenjähriger Nutzung wegen Eigenbedarfs der Eigentümerin beendet wurde, der Annahme einer bis zu diesem Zeitpunkt bestehenden Betriebsstätte nicht entgegen. Nach den Feststellungen der belangten Behörde hat die E GmbH den Standort G 13 in ihren Außenbeziehungen als Filiale bezeichnet (Eintragung im Gewerberegister, Personalbewerbungsbögen, einzelne Eingangsrechnungen, Straßenwegweiser). Dass dieser Umstand der Hauseigentümerin über die Jahre hinweg verborgen geblieben ist oder sie der E GmbH die Nutzung der Räume untersagt hätte, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Vor diesem Hintergrund erscheint es auch nicht schlüssig, wenn die belangte Behörde zur Feststellung gelangt ist, dass die Eigentümerin die Räumlichkeiten nicht der E GmbH, sondern lediglich CS als persönlichen Arbeitsplatz habe überlassen wollen. Die freundschaftliche Beziehung der Vermieterin zur Familie des CS spricht nicht gegen ein Verfügungsrecht der E GmbH über die nach der Aktenlage dauerhaft für deren betriebliche Zwecke genutzten Räumlichkeiten.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer kommt es bei Bejahung einer Betriebsstätte in HZ für die Frage der Zuteilung der Bemessungsgrundlage nicht darauf an, welche Förderungen der E GmbH von welcher Gemeinde gewährt wurden oder welche sonstigen Leistungen die jeweilige Gemeinde dem Unternehmen erbracht hat. Insoweit trifft auch die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid geäußerte Besorgnis nicht zu, eine "andere (als die von ihr vorgenommene) Beurteilung würde zu dem Ergebnis führen, dass Steuerpflichtigen ein 'Wahlrecht' eingeräumt wird", welcher Gemeinde sie Kommunalsteuer zukommen lassen wollen. Die Dienstnehmer (bzw. deren Arbeitslöhne) sind vielmehr nach den tatsächlichen Verhältnissen jener Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die stärkste organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit besteht (vgl. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung Taucher, Kommunalsteuer, § 10 Tz. 30f).

Der angefochtene Bescheid war wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben."

In der Folge wurde im fortgesetzten Verfahren am 14. September 2012 ein Erörterungsgespräch mit den beteiligten Parteien durchgeführt.

Im Protokoll finden sich diesbezüglich folgende Aussagen: "Zum Akt wird genommen: Kommunalsteuererklärungen der Fa. C für das Jahr 1997 bis 2004. Verständigung über die Endigung einer Gewerbeberechtigung vom 7.1.2005.

Eine Meldebestätigung von Herrn Ch Dr für die Gemeinde 234 von 1986 bis 2000.

Weiters werden zum Akt genommen: Kommunalsteuererklärungen für das Jahr 1997 bis 2004 der Gemeinde A.

1) Bemessungsgrundlagen für die Jahre 1997 bis 2000 und 2002 bis 2004

Vorlage Kommunalsteuererklärungen: siehe oben

Die Gemeinden werden ersucht, allfällige nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlagen der Gemeinden durch allfällige Prüfungen bekanntzugeben.

Ansonsten besteht Einigkeit darüber, dass die Summe der Bemessungsgrundlagen laut Kommunalsteuererklärungen die festzustellenden Bemessungsgrundlagen darstellen.

2) Zuteilung der Arbeitslöhne

Einvernehmlich wird festgestellt, dass die Arbeitnehmer dieser Gemeinde der Gemeinde zuzuordnen sind die die stärkste Verbindung in organisatorischer Hinsicht zum Arbeitnehmer aufweist. Diesbezüglich werden die Arbeitnehmer einzuvernehmen sein. Dies für die Jahre 1997 bis 2004.

3) Weitere Vorgangsweise

Die beiden Gemeinden werden im nächsten Monat (04.10.2012) einen Einigungsversuch unternehmen. Sollte keine Einigung zustande kommen, werden durch die beteiligten Gemeinden ladungsfähige Adressen der Dienstnehmer bekanntgegeben."

Der Einigungsversuch blieb ohne Erfolg.

Mit Schreiben vom 25. 10 2012 fertigte die Referentin einen Vorhalt an die Fa. C aus und führte aus: "Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 26. Jänner 2012 ausgesprochen, dass in den gegenständlichen Jahren eine Betriebsstätte am Standort 234 bestand. Die Aufteilung der Kommunalsteuer hat nach den Ausführungen des VwGH so zu erfolgen, dass die Dienstnehmer bzw. deren Arbeitslöhne der Betriebsstätte zuzuordnen sind, zu der die stärkste organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit besteht.

Zur Klärung dieser Frage wird um Vorlage eines vollständigen Dienstnehmer-Verzeichnisses für den Berufungszeitraum mit Namen und ladungsfähiger Adresse ersucht.

In der Folge wird die Referentin Zeugenbefragungen durchführen.

Als Frist hierfür werden vier Wochen ab Zustellung vorgemerkt."

Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

In der Folge wurde Herr Andreas Hm als Zeuge vorgeladen und gab dieser am 7. Februar 2013 an: "1) Frage der Referentin: Verhältnis zur Fa. C /Hrn Dr

Zeuge: Ich war im Berufszeitraum Gesellschafter der Fa. C, ebenso Hr. Dr und Herr KK. Herr Dr war der handelsrechtliche Geschäftsführer.

Ich bin mit Hrn. Dr weder verwandt noch verschwägert.

2) Frage der Referentin: Die Firma wurde 1991 gegründet und hatte ihren Standort ab 1995 bis Jänner 2005 in A. Dort waren am Ma Büroräumlichkeiten im Ausmaß von rund 80 m² angemietet. Ist das richtig?

Zeuge: Das ist richtig.

Ausstattung?

Es handelte sich um ein Großraumbüro mit drei Schreibtischen, später wurden zwei Besprechungsräume gemacht (Umbau, Zeitpunkt nicht mehr rememberlich).

Wir waren zunächst zu dritt (Dr, KK und ich), später kam Herr Sn als Disponent hinzu. Es wurden sämtliche Tätigkeiten in diesen Räumen abgewickelt.

Die Betriebsstätte in VC wurde wegen eines ausverhandelten Kommunalsteuerrabatts begründet. Ich glaube nicht, dass dort tatsächlich gearbeitet wurde.

3) Frage Referentin: Fixe Dienstnehmer in A?, Anzahl der sonstigen Arbeitskräfte (zur Vermittlung)

Antwort Zeuge: Es wurden im Schnitt um die 80 Arbeitskräfte vermittelt, die Zahl schwankte allerdings.

Buchhaltung? Lohnverrechnung?

Anweisung der Löhne von A aus? Rücksprache bei Unklarheiten?

Buchhaltung und Lohnverrechnung wurden in A abgewickelt, ebenso wurden die Löhne von A ausbezahlt.

Personalaufnahme – Bewerbungsgespräche

Zeuge: Auch diese Tätigkeiten erfolgten in 123/Hausruck

Sämtliche Angelegenheiten in Personalfragen erfolgten in 123 oder telefonisch.

Auch die Steuerbescheide gingen nach A.

3) Frage der Referentin: Die Gesellschaft hatte im Berufszeitraum drei Gesellschafter lt. FB. Alle in Firma tätig?

Aufteilung der Geschäfte? Wo tätig?

Zeuge: Alle Gesellschafter waren in 123 tätig, auch Herr Sn, der angestellte Disponent.

Frage: Wer koordinierte die Einsätze des Personals? Wie erfolgte die Einsatzplanung?

Zeuge: Die Personalplanung erfolgte zunächst durch Herrn Dr, später von Herrn KK und durch den eingestellten Disponenten.

Dass diese Einsatzplanung nur telefonisch von VC aus erfolgt sei, ist nicht richtig, die Mitarbeiter mussten für die Unterfertigung des Dienstvertrages nach 123 kommen, ebenso für die Überlassungsmitteilung, die vor dem Arbeitsantritt zu unterfertigen wäre. Diese Dokumente wurden in 123 ausgedruckt und unterfertigt.

In 234 wäre eine Aktualisierung der Daten (Access-Datenbank) gar nicht möglich gewesen, daher musste der Ausdruck in 123 erfolgen.

In RR wurde ein Postschließfach unterhalten, (Postfachgebühr in Buchhaltung enthalten), es wurde ein Nachsendeauftrag nach A erteilt. Wenn jemand also an die Betriebsstätte Post geschickt hat, wurde sie an 123 weitergeleitet.

5) Zu welcher Betriebsstätte hatten die Dienstnehmer die engere Beziehung? (organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit?)

Warum?

Zeuge: Meiner Ansicht nach haben die Dienstnehmer zweifelsfrei zur Betriebsstätte in 123 gehört und hatten gar nichts mit der Betriebsstätte in 234 zu tun gehabt. Selbst wenn ein Dienstvertrag in 234 unterschrieben worden wäre, hätte er in 123 ausgedruckt werden müssen. Die Betriebsstätte in 234 bestand nach meiner Ansicht nur auf dem Papier."

In der Folge wurde mit Schreiben vom 4.3.2013 ein Vorhalt der Referentin an die Gemeinden A und 234 sowie an die Firma C ausgefertigt und wurde ausgeführt: "1) Bemessungsgrundlagen

Nach den im Zuge des Erörterungsgespräches vorgelegten Unterlagen (Kommunalsteuererklärungen) ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen (steuerpflichtige Lohnsummen):

	123	123	234	234	Summe	Summe
	ATS	€	ATS	€	ATS	€
1997	834.365	60.635,67	11.731.904,66	852.590,76	12.566.269,11	913.226,43

1998	1.241.520	90.244,78	16.933.298,50	230.590,79	18.174.811,50	20.815,57
1999	1.241.520	90.244,78	17.963.504,48	305.458,78	19.205.024,48	5.683,56
2000	1.241.520	90.244,78	20.985.314,33	525.062,27	22.226.834,33	5.287,05
2002		170.368,71		1.859.633,57		2.030.002,28
2003		140.720,39		1.832.820,32		1.973.540,71
2004		940.279,66		745.628,78		1.685.908,44

Der in dieser Tabelle unter Summe ausgewiesene Betrag ist zwischen den Gemeinden zu verteilen.

Bitte um Überprüfung der Beträge und um Übermittlung von Einwänden in schriftlicher Form.

2) Aufteilung der Bemessungsgrundlagen

Wie im Zuge des Erörterungstermins festgestellt wurde, sind die Dienstnehmer bzw. deren Arbeitslöhne nach den tatsächlichen Verhältnissen jener Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die stärkste organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit besteht.

Die Referentin forderte in der Folge Herrn Dr schriftlich auf, ein Dienstnehmer-Verzeichnis mit ladungsfähigen Adressen vorzulegen. Dieses Schreiben liegt bei und wurde nachweislich am 30.10.2012 zugestellt. Es wurde allerdings nicht beantwortet und wurden keine Unterlagen vorgelegt.

3) Weitere Ermittlungen

Die Referentin lud in der Folge Andreas Hm, im Berufszeitraum Gesellschafter der Fa. C, zu einer Zeugenbefragung vor.

Die diesbezügliche Niederschrift der Zeugeneinvernahme Andreas Hm wird zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

Unter Zugrundelegung der Ausführungen dieses Zeugen ergibt sich, dass lediglich der Arbeitslohn von Herrn Dr selbst der Betriebsstätte in 234 zuzurechnen ist.

Herr Dr hat in den berufsgegenständlichen Jahren folgende Arbeitslöhne von der Fa. C erhalten (Bruttobezüge gemäß KZ 210 des Lohnzettels)

Jahr	Betrag ATS	Betrag €
1997	343.420	24.957,30
1998	588.000	42.731,63
1999	588.000	42.731,63
2000	588.000	42.731,63

2002		163.769,99
------	--	------------

Für die Jahre 2003 und 2004 wurden für Herrn Dr keine Lohnzettel von der Fa. C übermittelt.

Es würde sich folgender prozentueller Anteil der Gemeinde 234 ergeben:

Summe	Davon	Prozentueller
€	Dr	Anteil
913.226,43	24.957,30	2,73
1.320.815,57	42.731,63	3,24
1.395.683,56	42.731,63	3,06
1.615.287,05	42.731,63	2,65
2.030.002,28	164.769,99	8,12
1.973.540,71		0
1.685.908,44		0

Bitte nehmen Sie zu diesen Ausführungen Stellung.

Sollten Sie Zeugeneinvernahmen beantragen wollen, geben Sie bitte Namen, ladungsfähige Adresse und Beweisthema bekannt."

Mit Schreiben vom 18. März 2013 teilte die Marktgemeinde A mit, dass die Bemessungsgrundlagen mit den Unterlagen der Gemeinde übereinstimmen würden. Die Aussage des Zeugen Hm bestätige die im Verfahren vorgebrachten Einwände. Eine Zuteilung des Arbeitslohnes von Herrn Dr zur Betriebsstätte in 234 für die Jahre 1997 bis 2002 sei für die Gemeinde 123 allerdings nicht nachvollziehbar, da Herr Dr im Protokoll vom 18.10.2004 selbst erklärt habe, dass seine betriebliche Tätigkeit in 234 erst in den Jahren 2003 und 2004 stattgefunden habe. Dieses Protokoll lag dem Schreiben bei.

Nach erfolgter Fristerstreckung wurde mit Schreiben vom 16. April 2013 seitens der Firma C wie folgt Stellung genommen: Die Beträge könnten nicht außer Streit gestellt werden. Es werde die nochmalige Befragung des Zeugen Hm unter Beisein der rechtsfreundlichen Vertretung der Fa. C beantragt. Die Fa. C sei nicht verpflichtet, Arbeitnehmerlisten vorzulegen, da jegliche Buchhaltungs- und Aufbewahrungspflicht abgelaufen sei. Die Aussage von Andreas Hm sei teilweise falsch. In der Betriebsstätte VC sei von Dienstnehmern gearbeitet worden. Es sei falsch, dass die Dienstnehmer zur Unterfertigung des Dienstvertrages nach 123 kommen mussten.

Es werde die Einvernahme von Ch Dr, Gerhard KK sowie Rv Sn als Zeugen beantragt.

Weiters sei falsch, dass ein Nachsendeauftrag nach A gestellt worden sei. Die Dienstnehmer seien vom AMS RR vermittelt worden und hatten zur Betriebsstätte in 123 keinerlei Beziehung.

Mit Schreiben vom 22. April 2014 wurde seitens der Gemeinde 234 wie folgt Stellung genommen: 1) Bemessungsgrundlage: Hinsichtlich der Kommunalsteuer 2003 liegt eine Differenz lt. Prüfergebnis vor. Bemessungsgrundlage lt. Prüfergebnis: € 1.831.453,62) Aufteilung der Bemessungsgrundlage: Es werde die Einvernahme der Zeugen G KK und Dr Ch beantragt, zum Beweis dafür, dass die gesamte Personalplanung und Einsatzplanung durch diese Herren erfolgte und dies vom Standort VC in der Gemeinde 234 ausging.

Zudem werde die nochmalige Befragung von Andreas Hm unter Beiziehung eines Vertreters der Gemeinde 234 beantragt.

Zu dessen Zeugenaussage sei anzumerken, dass er keine Angaben zur Betriebsstätte VC machen könne. Dieser habe nur die buchhalterischen Angelegenheiten abgewickelt. Entgegen seiner Aussage wurde bereits festgestellt, dass sämtliche Tankrechnungen auf die TTtankstelle D lauten. Offenbar habe auch der Zeuge Hm in RR Erledigungen gehabt, sonst sei dies nicht erklärlich. Es sei bereits festgestellt worden, dass die Stundenaufzeichnungen in dreifacher Ausfertigung erstellt wurden. Ein Original für den Kunden, eins für den Arbeitnehmer und eins für die Fa. C. Überprüft würden diese Zettel ausschließlich von Herrn Dr. Dann erhält sie Herr Hm für die Buchhaltung. Dass zur Betriebsstätte in VC viel Zufahrtsverkehr erfolgte, sei auch dadurch ersichtlich, dass eine Sanierung der Schotterstraße und letztlich eine Asphaltierung erforderlich gewesen sei. Es wäre unerklärlich, wie die Straße so beschädigt hätte werden können, wenn dort nur die Vermieterin mit ihrem Vater gelebt hätte.

In der Folge wurde mit Schreiben vom 7.5.2013 eine schriftliche Zeugenaussage von Herrn Dr angefordert und ausgeführt:

"1) Wie erfolgte in den berufsgegenständlichen Jahren der Personaleinsatz und die Personalplanung der Fa. C? Welche Personen waren dafür zuständig?

2) Von welchem Standort aus wurden der Personaleinsatz und die Personalplanung vorgenommen?

3) Zu welcher Betriebsstätte hatten die Arbeitnehmer der Fa. C die stärkste organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit?

4) Bitte geben Sie bekannt, welche Berührungspunkte die Arbeitnehmer mit den Gemeinden 234 bzw. A hatten."

In Beantwortung dieses Schreibens führte Herr Dr mit Schreiben vom 13. Juni 2013 aus:

" 1) G KK, Rv Sn, Hr. Dr; alle noch bei C beschäftigt. 2) in 234, in 123, im Auto, auf der Tankstelle; 3) zu keiner. Sie hatten mehr zu den Disponenten Kontakt. 4) Keine."

Herr Rv Sn wurde mit Ladung vom 7. Mai 2013 als Zeuge vorgeladen. Er ist zum Termin nicht erschienen. In der Folge verstarb Herr Schallinger am 4. Juli 2013. Die beantragte Zeugeneinvernahme konnte daher nicht durchgeführt werden.

Am 18. Juni 2013 wurde der Zeuge G KK vernommen und gab dieser an:

"Frage: Funktion/Stellung in der Fa.C, ab wann Gesellschafter?

Antwort: Im März 1997 habe ich bei der Fa. C als Disponent zu arbeiten begonnen, ab Dezember 1998 war ich Gesellschafter. Gewerberechtlicher Geschäftsführer bin ich, seit Herr Hm nicht mehr im Haus ist (ca. 2010/2011)

Frage: Was ist ihr Aufgabenbereich in der Fa. C?

Ich stelle Leute an, fertige die Dienstverträge aus und halte Kontakt mit den Firmen, die unsere Leute beschäftigen.

Frage: Wo befand sich ab 1997 ihr Büro?

Antwort: Ich wurde für den Standort 123 angestellt, damals waren wir noch im 2. Stock. Als Herr Dr krank wurde, habe ich ihm alle Unterlagen vorbeigebracht. Wir waren damals eine sehr unstrukturierte Firma, das Personal wurde an Tankstellen (damals an der Br-Tankstelle F) angeworben, die Dienstverträge lagen im Auto.

Auch heute ist es noch so, dass die angestellte Sekretärin fast 90 % der Arbeitszeit alleine im Büro sitzt, während alle anderen unterwegs im Außendienst sind.

Vorhalt: Warum lauten alle Belege auf den Standort 123?

Antwort: Weil dort Herr Hm die Buchhaltung machte. Wir kamen oft nur alle 2 bis drei Tage vorbei, um die Belege dort abzugeben. Herr Dr konnte aufgrund seiner Erkrankung (Panikzustände) oft seine nähere Umgebung nicht verlassen, an manchen Tagen ging es ihm besser, manchmal kam er nicht einmal bis zur Tankstelle.

Vorhalt Aussage Zeuge Hm, wonach alle Dienstverträge in 123 ausgefertigt und gedruckt wurden.

Antwort: Das ist falsch. Ich hatte die Dienstverträge kopiert im Auto, sie wurden händisch ausgefüllt.

Frage: Zu welcher Betriebsstätte hatten die Arbeitnehmer die engere Beziehung?

Antwort: Eigentlich zu keiner. Der Kontakt besteht größtenteils telefonisch bzw. kamen die Dienstnehmer zur Br-Tankstelle. Sie kamen aber auch nach VC bzw. nach 123. Der Bezug der Dienstnehmer war aber zu VC um ein vielfaches höher, da dort Herr Dr arbeitete. Meistens kamen sie aber erst abends nach ihrer regulären Arbeit. Die Weihnachtsfeiern fanden immer beim Kirchenwirt in 234 statt. Wir hatten eigentlich keinen Bezug zu 123.

Frage: Wieso wurde dann eine Betriebsstätte in 123 gegründet?

Antwort: Dies hat historische Gründe: Herr Pöttinger, Herr Reisinger, Herr Dr und Herr Hm haben die Fa. C gegründet, Herr Pöttinger und Herr Reisinger hatten eine Fa. Namens PP, diese war zuerst in MI, dann in 123, die Firma C hatte ihr Büro (zwei Schreibtische)

in den Räumlichkeiten der Fa. PP. Die Fa. Pizza und Baguette ist dann in ein neues Bürogebäude gezogen, wir sind dann in das Erdgeschoß (ca. 2002) übersiedelt. Wir haben aber da schon einen neuen Standort in RR gesucht.

Ich wurde 1997 eigentlich deshalb eingestellt, weil Herr Dr nicht mehr nach 123 kommen konnte. Damals hatte Herr Dr sogar eine Wohnung in 123 und konnte nicht mehr hinfahren. Ich wurde damals gebeten, in die Firma zu kommen, weil Herr Dr nicht mehr arbeiten konnte."

In der Folge wurden mit Schreiben vom 15. Juni 2013 die Zeugenaussagen und die Schreiben der Gemeinde 123 und der Fa. C allen beteiligten Gemeinden zur Wahrung des Parteiengehörs zugestellt.

Mit Schreiben vom 13. August 2013, eingelangt am 16. August 2013, nahm die Gemeinde A im Wesentlichen wie folgt Stellung: Ungeachtet der in den gegenständlichen Unterlagen enthaltenen und in vielen Bereichen widersprüchlichen Aussagen seien die Erklärungen von Andreas Hm und insbesondere von Ch Dr im Protokoll der Gemeinde 234 vom 18. Oktober 2004 maßgebliche Beweise für eine Zuteilungsentscheidung zu Gunsten unserer Gemeinde. Selbst eine Zuteilung des Arbeitslohnes von Ch Dr zur Betriebsstätte in 234 für die Jahre 1997 bis 2002 sei nicht nachvollziehbar, da im Protokoll vom 18. Oktober 2004 nur von der Tätigkeit der Jahre 2003 und 2004 die Rede sei. Andreas Hm sei nicht nur Buchhalter, sondern Gesellschafter mit 46 %-iger Beteiligung gewesen und sei deshalb anzunehmen, dass er über alle Firmenaktivitäten Bescheid gewusst habe. Im Geschäftshaus MP sei auch die Polizeiinspektion eingemietet. Zum Beweis für den laufenden Betrieb der Fa. C und die regelmäßige Anwesenheit von Herrn Dr und Partner werde um Einvernahme des Vermieters Herman Ba, 876 A, E 5 und den dort stationierten und inzwischen pensionierten Polizeibeamten FRRrich Rt, A, Str.2, ersucht.

Herr Rt sagte bei seiner Einvernahme am 16. September aus: "Referentin: Sie wurden von der Marktgemeinde A als Zeuge beantragt, weil sie im Geschäftshaus MP in A als Gendarmeriebeamter tätig waren. Die Gendarmerie war im ersten Stock, die Firma C im ersten Stock. Ist dies soweit richtig?

Antwort: Ja.

Referentin: Wie oft waren Sie im/beim Haus persönlich anwesend?

Ich war voll berufstätig und im gesamten Berufszeitraum sowohl im Innen- als auch im Außendienst an dieser Dienststelle tätig.

Frage Referentin: Welche Personen der Firma C sind Ihnen persönlich bekannt?

Herr Dr, Herr Hm, Herr KK

Durch die gemeinsame Nutzung des Hauses ergaben sich fast tägliche Berührungen.

Frage Referentin: Wie oft waren diese Personen in der Betriebsstätte in 123 nach ihren Beobachtungen anwesend?

Diese Personen waren fast immer in 123 anwesend, nicht jeder täglich aber doch alle regelmäßig. Erinnerlich ist mir, dass Herr Dr ein Elektroauto gehabt hat, welches an das Stromnetz angeschlossen werden mußte und es deshalb Beanstandungen gab. Dies war jedoch öfter in 123 anwesen.

Die Arbeiter kamen meist zum Wochenende hin, Donnerstag/Freitag abends, fallweise Samstag. Diese gaben glaublich Stundenzettel ab, genau weiß ich das aber nicht. Dies waren größtenteils keine Personen aus 123."

Herr Ba sagte bei seiner Einvernahme am 16. September aus:

"Referentin: Sie wurden von der Marktgemeinde A als Zeuge beantragt, weil sie Vermieter des Geschäftshauses MP in A waren. Ist dies soweit richtig?

Antwort: Ja.

Dort war die Firma C insgesamt fünf Jahre bis Nov 2003 (letzte Einzahlung) eingemietet.

Den Mietvertrag habe ich mitgebracht. (Wird in Kopie zum Akt genommen)

Referentin: Wie oft waren Sie im/beim Haus persönlich anwesend?

Antwort: Einmal pro Woche, meistens Freitag. Sonst fallweise.

Referentin: Wer war ihr Ansprechpartner bei der Fa. C?

Herr Hm, der war im Büro ständig anwesend.

Frage Referentin: Welche Personen der Firma C sind Ihnen sonst noch persönlich bekannt?

Herrn Dr, Herrn Sn und Herrn KK

Frage Referentin: Wie oft waren diese Personen in der Betriebsstätte in 123 nach ihren Beobachtungen anwesend?

Am Freitag hab ich Herrn Dr immer gesehen. Am Freitag haben die Leiharbeiter die Stundenzettel abgegeben, da habe ich immer welche gesehen. Herr Sn und Herr KK waren auch im Büro, sind aber auch auf Außendienst gefahren.

Am Montag ist offenbar die Arbeitseinteilung erfolgt, da waren auch immer mehrere Personen da. Die Fa. C war im Erdgeschoß, im 1. Stock war die Polizei."

In der Folge wurden mit Schreiben vom 16.9.2013 die Zeugenaussagen den beteiligten Parteien übermittelt.

Mit Schreiben vom 27. September 2013 wurde seitens der Fa. C wie folgt Stellung genommen: Das Elektroauto habe Herrn KK gehört. Herr Rt könne durch seine Dienste nicht beurteilen, wie oft er (gemeint Hr. Dr) in 123 gewesen sei. Da Herr Rt eine enge Beziehung zu 123 habe (Gendarmeriebeamter in 123) werde auf eine mögliche Befangenheit hingewiesen.

Dieses Schreiben wurde den beteiligten Gemeinden mit Schreiben vom 21. Oktober 2013 zur Wahrung des Parteiengenhörs zugestellt.

Die Gemeinde 234 beantragte mit Schreiben vom 16. Oktober 2013 eine Fristverlängerung von vier Wochen.

Mit Schreiben vom 15. November 2013 nahm die Gemeinde 234 zu den Zeugenaussagen kurz Stellung.

Es wurde ausgeführt: Wenn Zeuge Rt angebe, dass die Arbeiter meist zum Wochenende hinkamen und er glaube Stundenzettel gesehen zu haben, so geht daraus nicht hervor, ob dies überhaupt Arbeiter der Firma gewesen sein müssen, es könnten auch Firmenkunden sein.

Aus der Aussage des Zeugen Ba gehe hervor, dass er versuche, der Gemeinde 123 zu helfen. Bei den anwesenden Personen könne er ebenfalls nicht sagen, ob es Arbeiter der Fa. C oder Kunden seien.

Weiters werde beantragt, die Frist nochmals um drei Wochen zu erstrecken, da versucht werde, Arbeiter ausfindig zu machen, die damals bei der Fa. C tätig gewesen seien, um von ihnen eine Stellungnahme zu bekommen

Es erfolgte keine weitere Stellungnahme.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen als Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht zu erledigen.

Die Richterin geht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Die Firma C wurde im Jahr 1991 gegründet und hatte zunächst ihren Standort in 987 Ro, MI 2.

Mit 16. Jänner 1995 wurde der Standort verlegt nach 876 123, MP (Verständigung über die Verlegung des Gewerbestandes durch die BH Gr vom 24.1.1995).

Am Standort 123 bestand ab diesem Zeitpunkt im Geschäftshaus MP 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 5678 234, VC 13.

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

Das Gebäude VC 13 ist ein altes Wohnhaus, dessen Obergeschoss von der Eigentümerin MM Herrn Dr zur Verfügung gestellt wurde. Die genutzte Fläche betrug ca. 100 m². Ende 2003 wollte sie das Gebäude wieder selbst nutzen und Herr Dr verlegte sein Büro in sein Elternhaus nach VC 59 (rund 200 m entfernt). Dieses Gebäude ist ein Einfamilienhaus. Ab

Oktober 2004 wurde von Herrn Dr 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: 5678 D, VC 13" auf. Die Steuerbescheide der Jahre 2000 bis 2004 der Firma C wurden an den Standort 123 zugestellt.

Auf der Bundesstr. befand sich ein Hinweisschild zur Firma C (VC).

Herr Dr ist der handelsrechtliche Geschäftsführer der Firma C. Die Aufgaben im Unternehmen sind wie folgt aufgeteilt: Herr Dr und Herr KK sind für den Verkauf und den Außendienst zuständig, Herr Hm ist ausschließlich für die Buchhaltung und die Lohnverrechnung zuständig. In den berufungsgegenständlichen Jahren hat er diese Tätigkeit überwiegend im Büro in 123 erledigt. Fallweise nahm er Arbeit nach Hause mit.

Ausgangsrechnungen, fast alle Eingangsrechnungen, die Honorarnote des Steuerberaters und die Tankrechnungen lauten auf 123. Für ein Festnetztelefon in 123 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 D.

Es gab im Berufszeitraum zwei Firmenkonten: Ein Konto bei der Bank1 in RR und ein Konto bei der Bank2 in 123. Beide Konten weisen als Kontoinhaber die Firma C, 123, auf.

Mit Schreiben der BH Gr vom 11. Jänner 2005 wurde die Gemeinde 123 von der Verlegung des Gewerbestandes nach RR, HM 1, verständigt.

Ab diesem Zeitpunkt bestand auch nach zentralem Gewerberegister keine weitere Betriebsstätte in VC mehr.

Für den Beschwerdezeitraum ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen:

	123	123	234	234	Summe	Summe
	ATS	€	ATS	€	ATS	€
1997	834.365	60.635,67	11731904,66	852.590,76	12566269,06	3226,43
1998	1.241.520	90.244,78	16933298,50	1230590,79	18174818,50	20815,57
1999	1.241.520	90.244,78	17963504,48	1305458,78	19205024,48	4895683,56
2000	1.241.520	90.244,78	20985314,33	1525062,27	22226834,33	15287,05
2002		170.368,71		1859633,57		2030002,28
2003		140.720,39		1831453,62		1972174,01
2004		940.279,66		745628,78		1685908,44

Die Abweichung gegenüber dem Vorhalt vom 4.3.2013 und den dort ausgewiesenen Beträgen ergibt sich hinsichtlich des Jahres 2003 aus dem Schreiben der Gemeinde

234 vom 22.4.2013. (€ 1.831.453,62 anstelle von € 1.832.820,32). Die diesbezüglichen Angaben wurden zur Kenntnis genommen und blieben unwidersprochen.

Nach der Entscheidung des VwGH vom 26. Jänner 2012, ist auch im Gemeindegebiet 234 eine Betriebsstätte der Firma C gelegen.

Hinsichtlich des Vorliegens einer Betriebsstätte in A wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2008 verwiesen (siehe oben).

Es bestehen demnach in beiden beteiligten Gemeinden Betriebsstätten der Firma C.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren nur mehr geblieben, welcher Betriebsstätte die Arbeitnehmer der Fa. C zuzurechnen sind. Die Kriterien dafür hat der VwGH vorgegeben, indem er ausführte: "Die Dienstnehmer (bzw. deren Arbeitslöhne) sind vielmehr nach den tatsächlichen Verhältnissen jener Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die stärkste organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit besteht (vgl. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung Taucher, Kommunalsteuer, § 10 Tz. 30f)."

Die Einwendungen der beteiligten Gemeinden hinsichtlich der von ihnen getragenen Lasten bzw. der Aufwendungen, die ihnen durch die Anwesenheit der Fa. C in ihrer Gemeinde entstanden sind, gehen daher ins Leere.

Die Richterin hat diesbezüglich zur Beweisaufnahme die Zeugen Hm, KK, Ba, Dr und Rt vernommen. Weitere Zeugen wurden nicht namhaft gemacht bzw. wurde seitens der Firma C vorgebracht, keine Unterlagen über Arbeitnehmer im Verfahrenszeitraum zu besitzen.

Es wird darauf hingewiesen, dass letztlich nur die Befragung der Arbeitnehmer, wie im Erörterungstermin vom 14. September 2012 besprochen, Klarheit darüber hätte geben können, zu welcher Betriebsstätte sie welche Art von Kontakten hatten. Da diesbezüglich durch die Firma C und die beteiligten Gemeinden keine Daten vorgelegt wurden bzw. vorgelegt werden konnten, wurden die namhaft gemachten Zeugen dazu vernommen. Deren Aussagen waren widersprüchlich und wurden wie unten dargelegt gewürdigt.

Es besteht kein persönliches Befragungsrecht von Zeugen oder ein Recht auf Gegenüberstellung mit dem Zeugen. (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0013 und VwGH 8.4.1992, 90/13/0132) Die diesbezüglichen Anträge der Gemeinde 234 (im Schreiben vom 22. April 2013) und der Firma C (im Schreiben vom 16. April 2013) gehen daher ins Leere.

Die Richterin geht davon aus, dass die Arbeitnehmer mit Ausnahme des Geschäftsführers Herrn Ch Dr der Betriebsstätte in A zuzurechnen sind.

Dies aus folgenden Gründen:

a) Indizien für das Vorliegen einer stärkeren Beziehung der Arbeitnehmer zur Betriebsstätte in 123

Dass für sämtliche Arbeitnehmer die Lohnverrechnung in 123 gemacht wurde (von Hrn. Hm) ist unstrittig. Laut der Aussage des Zeugen Hm wurden in den streitgegenständlichen Jahren sämtliche Tätigkeiten in der Betriebsstätte A durchgeführt. Auch die Personalaufnahmegespräche sowie sämtliche Angelegenheiten in Personalfragen seien in A oder telefonisch erfolgt. Entgegen den Ausführungen der Gemeinde 234 im Schreiben vom 22. April 2013 war Herr Hm nicht "nur" der Buchhalter, sondern auch Gesellschafter mit einer 46%igen Beteiligung und daher nach Ansicht der Richterin auch über das sonstige Firmengeschehen informiert. Die diesbezüglichen Aussagen der Gemeinde 234 zu seiner Zeugenaussage sind daher nicht zutreffend.

Lt. Aussagen des Zeugen Rt hatte dieser regelmäßig Kontakt mit Herrn Dr, Herrn Hm und Herrn KK. Dies ist nicht erklärbar, wenn nur Herr Hm dort allein die Buchhaltung gemacht hätte. Am Wochenende bzw. zum Wochenende hin seien auch die Arbeiter in der Betriebsstätte in 123 gewesen und hätten ihre Stundenzettel abgegeben. Auch nach der Aussage des Zeugen Hm hatten die Arbeitnehmer Kontakt zur Betriebsstätte in 123, auch Herr KK und Herr Sn hätten dort gearbeitet. Der Zeuge Ba gab an, dass Herr Hm im Büro regelmäßig anwesend war und daher sein Hauptansprechpartner war, jedoch waren ihm auch die Herren Dr, Sn und KK bekannt, was nicht erklärbar wäre, wenn diese nicht regelmäßig in 123 anwesend gewesen wären.

Der Einwand der Gemeinde 234 im Schreiben vom 15. November 2013, es könnte sich bei den Arbeitnehmern, die Herr Rt gesehen habe, auch um Firmenkunden handeln, widerspricht der bisherigen Darstellung der beiden Beschwerdeführer (Fa. C, Gemeinde 234), wonach in 123 nur die Buchhaltung gemacht worden sei und keine Verträge verkauft worden seien und ist demnach nicht glaubwürdig.

Zudem sagte der Zeuge Andreas Hm zur Ausstattung der Betriebsstätte in 123 aus, es handle sich um ein Großraumbüro mit drei Schreibtischen und Besprechungsräumen. Die Größe der Betriebsstätte spricht gegen die Argumentation, dass dort nur die Buchhaltung erledigt wurde. Nach Ansicht der Richterin wären dafür auch keine Besprechungsräume notwendig. Auch Herr Geiner sagte am 18. Juni 2013 aus, er sei im Jahr 1997 für den Standort 123 eingestellt worden. Als Herr Dr krank geworden sei, habe er ihm alle Unterlagen vorbeigebracht. Er sei alle zwei bis drei Tage vorbeigekommen, um Belege in 123 abzugeben. Nach der Aussage von Herrn KK wurde er im Jahr 1997 eingestellt, weil Herr Dr nicht mehr in der Lage war, nach 123 zu fahren. Dies wäre ohne Sinn, wenn Herr KK dann nicht auch in 123 tätig geworden wäre.

Die im Schreiben der Fa. C vom 27. September 2013 behauptete Befangenheit des Zeugen Rt liegt nach Ansicht der Richterin nicht vor. Der Umstand dass Herr Rt Gendarmeriebeamter in 123 war, vermag alleine eine solche nicht zu begründen. Weitere Umstände wurden nicht angeführt. Dies gilt auch für die Aussage der Gemeinde 234 im Schreiben vom 15. November 2013, wonach Herr Ba aufgrund seines Wohnsitzes der Gemeinde 123 helfen wolle.

Beiden Aussagen kommt nach Ansicht der Richterin eine erhöhte Glaubwürdigkeit zu, da keinerlei persönliche Interessen mit dem Ausgang des gegenständlichen Verfahrens verbunden sind.

Im Schreiben vom 16. April 2013 führte die Fa. C aus, die Arbeitnehmer seien vom AMS RR vermittelt worden und hätten zur Betriebsstätte in 123 keinerlei Bezug gehabt.

Diese Darstellung kann nach Ansicht der Richterin nicht stimmen. Die Dienstnehmer haben ihre Bezüge von 123 angewiesen bekommen und mussten jedenfalls diesbezüglich bei Unklarheiten in 123 bei Herrn Hm nachfragen. Zudem waren die Dienstnehmer nach den Zeugenaussagen regelmäßig in der Betriebsstätte anwesend.

Die gelegentliche (unstrittige) Anwesenheit von Herrn KK in der Betriebsstätte in 234 rechtfertigt nicht seine Zurechnung zu ihr. Denn nach den Aussagen brachte er zwar dort regelmäßig Unterlagen vorbei, verrichtete den Großteil seiner Tätigkeit aber im Auto oder in 123. Jedenfalls treffen die Indizien wie Führung der Lohnkonten und Anweisung der Löhne auch in seinem Fall auf die Betriebsstätte in 123 zu.

Bei der Absiedlung der Fa. C aus 123 wurde an der Betriebsstätte mit Foto und Information auf die Übersiedlung hingewiesen. Dies wäre nach Ansicht der Richterin nicht notwendig gewesen, wenn dort keinerlei Kontakte mit Arbeitnehmern erfolgt wären. Allgemein kann demnach festgestellt werden, dass dem Gesamtbild der Verhältnisse nach Abwägung aller aufgenommenen Beweise die Richterin zum Schluss kommt, dass ein wesentlicher Teil der laufenden Geschäftstätigkeit der Fa. C von A aus erfolgte.

b) Indizien für das Vorliegen einer stärkeren Beziehung der Arbeitnehmer zur Betriebsstätte in 234

Für eine stärkere Beziehung der Arbeitnehmer zur Betriebsstätte in 234 spricht nur der Umstand, dass dort der Geschäftsführer der Fa. C anwesend war. Allerdings hat jener ausgesagt, die Geschäfte überwiegend telefonisch erledigt zu haben. Nach seiner schriftlichen Aussage übermittelt am 13. Juni 2013 hatten die Dienstnehmer zu keiner Betriebsstätte einen Bezug.

Nach Ansicht der Richterin kommt dem Umstand, dass die Weihnachtsfeiern beim Kirchenwirt in 234 stattfanden, keine Bedeutung zu, da hier bei der Auswahl der Örtlichkeit nach Ansicht der Richterin auf den Gesundheitszustand des Geschäftsführers Rücksicht genommen wurde.

Als weiteres Argument für die stärkere Beziehung der Arbeitnehmer zu 234 wurde seitens der Gemeinde im Schreiben vom 22. April 2014 noch vorgebracht, dass zur Betriebsstätte in VC viel Zufahrtsverkehr erfolgt sei, und deshalb eine Sanierung der Schotterstraße und letztlich eine Asphaltierung notwendig gewesen sei. Nachdem allerdings sogar der Geschäftsführer der Fa. C aussagte, dass er seine Geschäfte überwiegend telefonisch erledigt habe, kann dieser Umstand nicht für eine Beziehung der Arbeitnehmer zur Betriebsstätte in 234 herangezogen werden. In seiner schriftlichen Zeugenaussage vom 13.6.2013 gab er sogar an, die Arbeitnehmer hätten zu keiner Betriebsstätte

Berührungspunkte gehabt. Auch Herr KK sagte in seiner Aussage vom 18. Juni 2013, die Dienstnehmer hätten zu keiner Betriebsstätte Kontakt gehabt.

Wie sich aus dieser Zusammenstellung der Indizien ergibt, überwiegen die Anzeichen dafür, dass die Arbeitnehmer zur Betriebsstätte in A den stärksten organisatorischen und wirtschaftlichen Bezug hatten. Ob die Dienstnehmer zur Unterfertigung der Verträge nach 123 kommen mussten, konnte aufgrund der widersteitenden Angaben nicht geklärt werden. Jedoch vermag dieser Umstand allein ohnehin zu keiner anderen Beurteilung als der getroffenen führen.

Selbst wenn man unterstellt, dass die gesamte Einsatzplanung telefonisch erfolgte und die Arbeitnehmer zu keiner Betriebsstätte körperlichen Kontakt hatten, sind die Arbeitnehmer der Dienststelle A zuzuordnen, weil dort ihre Lohnkonten geführt, ihre Lohnverrechnung durchgeführt und die Löhne angewiesen wurden.

Solche konkreten Umstände konnten für die Gemeinde 234 nicht vorgefunden werden.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078)

Die Arbeitnehmer werden daher durch die Richterin der Betriebsstätte in A zugeordnet.

Zuordnung Ch Dr

a) Indizien für das Vorliegen einer stärkeren Beziehung des Geschäftsführers zur Betriebsstätte in 123

Auch für den Geschäftsführer wurde unstrittig die Lohnverrechnung in 123 gemacht.

Nach den Aussagen der Zeugen Rt und Ba war er regelmäßig in der Betriebsstätte in 123 anwesend.

b) Indizien für das Vorliegen einer stärkeren Beziehung des Geschäftsführers zur Betriebsstätte in 234

Der Betriebsstättencharakter des Büros in 234 wurde durch das Erkenntnis des VwGH festgestellt.

Die Krankheit des Geschäftsführers begann bereits 1997 lt. Schreiben der Fa. C vom 18. März 2008.

Gegen die Zuteilung des Arbeitslohnes schon ab 1997 spricht laut Schreiben der Gemeinde 123 vom 18. 3. 2013 das Protokoll vom 18.10.2004, wonach die betriebliche Tätigkeit in 234 erst in den Jahren 2003 und 2004 stattgefunden habe. Grundsätzlich ist dazu auszuführen, dass die Gemeinde 234 tatsächlich zunächst nur Ausführungen zu den Jahren 2003 und 2004 tätigte.

Nach der Aussage des Zeugen KK wurde dieser 1997 deshalb eingestellt, weil Herr Dr krankheitsbedingt nicht mehr nach A kommen konnte. Er habe diesem regelmäßig alle Unterlagen vorbeigebracht. Die ärztliche Bestätigung von Dr. Arzt bestätigt dies (Behandlung 1997 und 1998 wegen Angsterkrankung), ebenso die Bestätigung über einen stationären Aufenthalt im Klinikum WE aus dem Jahr 2002. Lt. Angaben von Herrn Dr sei ihm 1999 oder 2000 wegen nervlicher Probleme für längere Zeit der Führerschein entzogen worden. (Schreiben des Finanzamtes, S 7 ff dieses Erkenntnisses) Dem widerspricht auch der Aussage des Zeugen Ba nicht, wonach er Herrn Dr an Freitagen in 123 gesehen habe. Eine gelegentliche Anwesenheit erscheint der Richterin unstrittig, da Herr Dr auch bei einer Besprechung mit dem Gemeindeabgabenprüfer Kr am 28.6.2004 in 123 anwesend war. Bereits in der Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2008 wurde jedoch angeführt, dass am Standort 234 ein Arbeitszimmer vorhanden war.

In Gesamtschau der Aussagen zur Tätigkeit von Herrn Dr geht die Richterin jedoch davon aus, dass er nur gelegentlich und ausnahmsweise in A tätig war und seine überwiegende betriebliche Tätigkeit in der Betriebsstätte in 234 erfolgte. Daher ist er dieser Betriebsstätte zuzurechnen.

Rechtliche Beurteilung des festgestellten Sachverhalts:

Die rechtliche Beurteilung ist unstrittig und wurde im Erkenntnis des VwGH vom 26.1.2012, 2008/15/0217, dargelegt.

Unstrittig ist die Arbeitskräfteüberlassung bis 31.12.2000 und ab 1.1.2002 kommunalsteuerpflichtig und hat die Gemeinde, in der die Betriebsstätte gelegen sei, Anspruch auf die Kommunalsteuer.

Bei Vorliegen mehrerer Betriebsstätten sind die Dienstnehmer jener Betriebsstätte zuzurechnen, zu der die engere ständige Beziehung besteht (vgl. zur früheren Lohnsummensteuer das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1995, 92/17/0041).

Nach § 10 Abs. 5 KommStG 1993 hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerschuldners oder einer beteiligten Gemeinde die Bemessungsgrundlage zuzuteilen, wenn zwei oder mehrere Gemeinden die auf einen Dienstnehmer entfallende Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise für sich in Anspruch nehmen und ein berechtigtes Interesse an der Zuteilung dargetan wird. Der Antrag kann nur bis zum Ablauf von fünfzehn Jahren ab Entstehung der Steuerschuld (§ 11 Abs. 1) gestellt werden. Der Zuteilungsbescheid hat an den Steuerschuldner und die beteiligten Gemeinden zu ergehen. Auf die Zuteilung finden die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung.

Die Zuteilung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 KommStG 1993 hat mit einer mit Rechtskraftwirkung ausgestatteten Feststellung der Bemessungsgrundlage und somit auch der sachlichen Abgabepflicht einherzugehen (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 29. November 2006, 2003/13/0059).

Wie oben festgestellt, hatten die Arbeitnehmer zur Betriebsstätte in A die stärkere Beziehung. Der Geschäftsführer Dr Ch ist der Betriebsstätte in 234 zuzurechnen.

Es ergibt sich demnach folgende Aufteilung:

Herr Dr hat in den berufsgegenständlichen Jahren folgende Arbeitslöhne von der Fa. C erhalten (Bruttobezüge gemäß KZ 210 des Lohnzettels)

Jahr	Betrag ATS	Betrag €
1997	343.420	24.957,30
1998	588.000	42.731,63
1999	588.000	42.731,63
2000	588.000	42.731,63
2002		163.769,99

Gegen diese Beträge wurden seitens der Gemeinden keine Einwände erhoben und werden sie demnach der Aufteilung zugrundegelegt.

Für die Jahre 2003 und 2004 wurden für Herrn Dr keine Lohnzettel von der Fa. C übermittelt.

Es ergibt sich folgender prozentueller Anteil der Gemeinde 234:

Summe	Davon	Prozentueller
€	Dr	Anteil
913.226,43	24.957,30	2,73
1.320.815,57	42.731,63	3,24
1.395.683,56	42.731,63	3,06
1.615.287,05	42.731,63	2,65
2.030.002,28	164.769,99	8,12
1.973.540,71		0
1.685.908,44		0

Gegen diese Berechnungsmethode und die zugrundeliegenden Zahlen erfolgten keine Einwände.

Es ergeben sich folgende Zuteilungsbeträge: (BMG= Bemessungsgrundlage)

	BMG	BMG	davon 123		davon 234	
	ATS	€	%	€	%	€

1997	12566269,06	13226,43	97,27	888295,35	2,73	24.931,08
1998	18174818,50	20815,57	96,76	1278021,15	3,24	42.794,42
1999	19205024,48	95683,56	96,94	1352975,64	3,06	42.707,92
2000	22226.834,16	15287,05	97,35	1572481,94	2,65	42.805,11
2002		2.030.002,28	91,88	1865166,09	8,12	164.836,19
2003		1972174,01	100	1972174,01	0	0
2004		1685908,44	100	1685908,44	0	0

Diese Beträge waren demnach spruchgemäß festzusetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Die rechtlichen Grundlagen der Entscheidung wurden durch den VwGH in seinem Erkenntnis vom 26. Jänner 2012, 2008/15/0217, dargelegt und sind unstrittig. Im gegenständlichen Verfahren waren lediglich Sachverhaltselemente (zu welcher Betriebsstätte die Arbeitnehmer die stärkste Verbindung hatten) bzw. die diesbezügliche Beweiswürdigung strittig. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.