OÖ. LANDESVERWALTUNGSGERICHT

4021 Linz / Volksgartenstraße 14
Telefon: +43 732 7075-18004
Fax: +43 732 7075-218018
E-Mail: post@lvwg-ooe.gv.at / www.lvwg-ooe.gv.at
DVR: 4011090

Geschäftszeichen:
LVwG-450148/3/MB/MA

Datum:
Linz, 7. März 2017

Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich hat durch seinen Richter Dr. Brandstetter über die Beschwerde der V GmbH in L, vertreten durch die I GmbH, in x, gegen den Bescheid des zuständigen Mitglieds des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz, GZ: 0014200/20011 FSA/a vom 14.12.2012, den

B E S C H L U S S

gefasst:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO insoweit stattgegeben, als der angefochtene Bescheid vom 14.12.2012, GZ 0014200/2011 FSA/a, aufgehoben und die Rechtssache an die belangte Behörde zur neuerlichen Entscheidung zurückverwiesen wird.

II. Gegen diesen Beschluss ist gemäß § 25a VwGG eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e

I.

1. Im Rahmen der Schlussbesprechung einer G-Prüfung am 1. März 2011 gemäß § 149 Abs. 1 BAO betreffend Kommunalsteuer, Lohnsteuer und Sozialversicherung für den Abgabenzeitraum Jänner 2005 bis Dezember 2009 bei der Beschwerdeführerin wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

- Die Beschwerdeführerin sei die finanzierende, verwaltende Organisation (Unternehmen) für die I-Stiftung und in weiterer Folge die S-Stiftung;

- die "entlohnenden" Beschäftigungsunternehmen, welche an dem Projekt teilnähmen, entrichteten Administrationskosten und Stipendienentgelte an die Beschwerdeführerin;

- die Teilnehmer seien zu einem Drittel im Bereich der Ausbildungskurse und zu zwei Drittel im Bereich der praktischen Arbeitsleistung tätig und erhielten neben dem Arbeitslosengeld seitens des A (A) zusätzlich auch Stipendienentgelte von den Beschäftigerunternehmen;

- die Teilnehmer würden in der Regel in den Beschäftigungsunternehmen angestellt, widrigenfalls die Verwaltungskosten und das Stipendienentgelt für ein weiteres Monat verrechnet würden;

- die Teilnehmer erhielten das Stipendienentgelt und das Arbeitslosengeld für die Dauer der tatsächlichen Tätigkeit, jedoch maximal zwölf Monate jährlich, es bestehe jedoch kein Rechtsanspruch auf Ausbildungsstipendien.

Die Überprüfung der geleisteten Stipendien, welche über 20 % des Arbeitslosengeldes lägen bzw. die monatliche Geringfügigkeitsgrenze überschritten, sei dienstnehmerbezogen erfolgt und es seien sämtliche "Stiftungsteilnehmer", deren Bezüge die monatliche Geringfügigkeitsgrenze überschritten hätten, sozialversicherungsrechtlich als Dienstnehmer der Beschwerdeführerin angemeldet worden; es seien sämtliche Stipendien, die 20 % des Arbeitslosengeldes überstiegen hätten, dem Dienstgeberbeitrag, dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer unterworfen worden; aufgrund der Stipendienhöhe sei es zu keiner Lohnsteuernachverrechnung gekommen.

2. Aufgrund dieser G-Prüfung wurde mit Bescheid des Magistrates der Stadt Linz vom 4. März 2011 die Kommunalsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2009 festgesetzt, woraus sich eine Nachforderung ergab.

3. Dagegen erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Begründend brachte sie vor, dass die Stipendien, die an die Teilnehmer von Qualifizierungsmaßnahmen im Rahmen einer Arbeitsstiftung von anderen Unternehmen geleistet würden, ohne nachvollziehbare Rechtsgrundlage in die Kommunalsteuer-Bemessungsgrundlage miteinbezogen worden wären. Sie sei als Dienstleister der S-Stiftung und in enger Abstimmung mit dem A tätig. Im Auftrag dieser Stiftung übernehme sie die Durchführung von theoretischen Schulungsmaßnahmen und fungiere im Auftrag der Stiftung als Zahlstelle an der Schnittstelle zwischen ausbildenden Unternehmen und den auszubildenden Volontären. Sie habe in keiner Weise eine direkte Rechtsbeziehung mit den Schulungsteilnehmern und damit den Personen, deren Stipendien nun in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage einbezogen würden; diese Personen seien auch nicht im eigenen Unternehmen beschäftigt.

4. Mit Bescheid vom 14. Dezember 2012 wies die Berufungsbehörde die Berufung ab. Begründend führte sie insbesondere aus, für die Entstehung eines Dienstverhältnisses sei die Eingliederung der Dienstnehmer in einen Betrieb des Dienstgebers entscheidend. Unabhängig davon, ob man von einer Ausbildung oder Arbeitsleistung der Teilnehmer am I.projekt ausgehe, seien diese als Personen ("Stiftungsteilnehmer") in das von der Beschwerdeführerin eigenständig administrierte I.projekt arbeitsrechtlich eingegliedert und erbrächten Arbeitsleistungen bei Beschäftigungsunternehmen, an welche sie weitervermittelt würden. Der Umstand, dass mit der Arbeitsleistung eine sicherlich nicht zu vernachlässigende Ausbildung und Einschulung verbunden sei, ändere nichts an einem Dienstverhältnis. So seien beispielsweise auch Praktikanten, welche in einem kaufmännischen Gewerbebetrieb oder einem Fabrikunternehmen zu Ausbildungszwecken übernommen würden, rechtlich als Lehrlinge kaufmännischer Dienste zu qualifizieren. Lehrlinge seien aber nach einhelliger Ansicht Dienstnehmer. Es sei gerade Intention der I.projekte, nicht lediglich die entsprechenden Beschäftigungsunternehmen kennen zu lernen, sondern vielmehr im Wege von "learning by doing" in das Beschäftigungsunternehmen hineinzuwachsen und durch die Ausbildung und gleichzeitige Arbeitsleistung zu einem spezifischen Mitarbeiter dieses Beschäftigungsunternehmens zu werden, zumal nach Aussagen bestimmter Teilnehmer an den I.projekten diese Personen sehr wohl umfassende Arbeitsleistungen, wie Bürodienste, Aufräum- und Reinigungsarbeiten, Krankenpflegearbeiten und Turnusdienste zu entrichten hätten und sich teilweise als "billige Arbeitskraft des Beschäftigungsunternehmens" verstanden wissen wollten. Im vorliegenden Fall überwiege keinesfalls die Ausbildung, sondern das Hinzuführen eines zukünftigen Mitarbeiters in das Beschäftigungsunternehmen im Rahmen einer Vollauslastung analog einem typischen Arbeitnehmer, selbst wenn nach den Intentionen des I.projektes mit dem Beschäftigungsunternehmen selbst vorerst kein Dienstverhältnis begründet werde.

5. Nach Rechtsauffassung der Berufungsbehörde werde dieses Dienstverhältnis mit der Beschwerdeführerin begründet, welche im Rahmen des I.projektes eine wesentliche Rolle spiele und insbesondere Teilnehmer an den I.projekten an Beschäftigungsunternehmen als Arbeitnehmer weitervermittle, hinsichtlich dieser Arbeitnehmer eigene Lohnkonten führe, den Beschäftigungsunternehmen ein als Stipendium bezeichnetes Entgelt verrechne und dieses Entgelt als Arbeitslohn über die Lohnkonten der Teilnehmer an diese auszahle, womit sie quasi wie ein Leasingunternehmen handle, welches an ihre Leasingarbeiter Arbeitslöhne entrichte und sie an Beschäftigungsunternehmen weitervermittle. Damit fungiere sie als Unternehmerin und Arbeitgeberin für diese Stiftungsteilnehmer.

6. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei im Wesentlichen, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, seine Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung gegenüberstehe, dem Arbeitnehmer einen Lohn zu bezahlen. Das treffe bei den gegenständlichen "einzugliedernden" Personen zu, welche von der Beschwerdeführerin weitervermittelt würden und direkt ein als Stipendium bezeichnetes Entgelt als Arbeitslohn erhielten, womit die Arbeitnehmer in unmittelbarer Rechtsbeziehung zu ihr stünden. Daran ändere auch nichts, dass die "Stiftungsteilnehmer" die Rechtsgrundlage auf Auszahlung ihrer Stipendien aus einer Vereinbarung zwischen der I-Stiftung (expressis verbis in Zusammenarbeit mit der Beschwerdeführerin), den Ausbildungsbetrieben und einer Leistungsordnung ableiteten, welche das Rechtsverhältnis zwischen I-Stiftung, dem A und den "Stiftungsteilnehmern" regle. In rechtlicher und wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei diese Vereinbarung und Leistungsordnung vor allem auch Rechtsgrundlage für die Tätigkeit der Beschwerdeführerin für die ihr zum ArbeitsI. anvertrauten "Stiftungsteilnehmer" und die tatsächlich regelmäßig erfolgten "Stipendienauszahlungen" an sie. Gerade der Beschwerdeführerin komme in dieser Vereinbarung ein wesentlicher Stellenwert zu.

7. Es bestünden auch umfassende "Regelungen" im Zusammenhang mit der Teilnahme von Personen am I.projekt, wonach die teilnehmenden Personen bestimmten ausbildungs-, vor allem aber auch arbeitsbezogenen Auflagen unterworfen seien, um ihre Ausbildungs- bzw. Arbeitsleistung zu erbringen und ihnen auch bestimmte Rechte zustünden, wie etwa Entgeltfortzahlung im Falle eines Krankenstandes oder eines Urlaubes. Im Rahmen des I.projektes sei eine Urlaubs- und Krankenstandsregelung wie bei einem typischen Dienstverhältnis vorgesehen und bestehe für die zu beschäftigenden, überlassenen Personen bei ihren Beschäftigungsunternehmen eine persönliche Dienstpflicht und Weisungsgebundenheit.

8. Nach Abweisung der Berufung erhob die Beschwerdeführerin Vorstellung an das Amt der Oberösterreichischen Landesregierung, der mit Bescheid vom 14. August 2013 keine Folge gegeben wurde.

9. Gegen diesen Bescheid der Vorstellungsbehörde wendete sich die Beschwerdeführerin mit Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Dieser hob den angefochtenen Bescheid mit Erkenntnis vom 15. September 2016, 2013/15/0262, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG auf. Der Verwaltungsgerichtshof konnte die Unterwerfung der Beschwerdeführerin unter die Kommunalsteuerpflicht als Arbeitskräfteüberlasserin in der Durchführung des gegenständlichen I.programmes nicht als rechtswidrig erkennen und bestätigte daher dem Grundsatz nach die Kommunalsteuerpflicht. Da jedoch gewisse I.s länger als sechs Monate andauerten, wäre § 7 Abs 1 KommStG zu beachten gewesen und der Bescheid sei daher mit prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhalts belastet. Es wären von Amts wegen ergänzende Feststellungen über die Arbeitskräfteüberlassung zu treffen gewesen. Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin der Beachtung des § 7 Abs 1 KommStG in der Gegenschrift vom 2.12.2013 stünde auch nicht das Neuerungsverbot entgegen, da bereits im Prüfungsbericht der G-Prüfung festgehalten worden sei, dass die Teilnehmer das Stipendium maximal 12 Monate im Jahr erhielten, was impliziert hätte, dass es jedenfalls Personen gegeben haben musste, die länger als sechs Monate einem Beschäftiger überlassen worden seien. Aus dem Verwaltungsakt wäre auch durch Niederschriften des Unabhängigen Finanzsenates vom 15.Dezember 2011 und 16. Jänner 2012 ersichtlich gewesen, dass die durchschnittliche Verweildauer der Stiftungsteilnehmer 12,65 Monate betragen habe. Aus den beispielhaft dem Verwaltungsakt beigelegten Bildungsplänen hätte sich überdies ergeben, dass sich die Beschäftiger zum Teil auch außerhalb von L befunden hätten.

10. Gem. Art. 151 Abs. 51 Z 9 B-VG ist an die Stelle der im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof belangten Behörde das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich getreten.

II.

1. Das Landesverwaltungsgericht hat Beweis erhoben durch Akteneinsicht in den gegenständlichen Verfahrensakt. Eine mündliche Verhandlung konnte gemäß § 274 Abs 3 iVm Abs 5 BAO entfallen, da die Entscheidung der belangten Abgabenbehörde unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde gem § 278 BAO aufgehoben wird.

2. Nachstehender entscheidungswesentlicher S a c h v e r h a l t steht in Ergänzung zu Punkt I. fest:

Die Beschwerdeführerin handelte in Durchführung des gegenständlichen I.programms im Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2009 als Arbeitskräfteüberlasserin. Es handelte sich um einen typischen Fall einer Dienstnehmerüberlassung. Die Stiftungsteilnehmer sind – als überlassenen Arbeitskräfte bzw „Leasingpersonal“ – als Dienstnehmer des Arbeitskräfte übermittelnden Unternehmens zu qualifizieren. Die Beschwerdeführerin unterlag somit der Kommunalsteuerpflicht, wobei die an die Teilnehmer des I.programmes gewährten „Stipendien“ in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer mit einzubeziehen sind (Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. September 2016, 2013/15/0262-6). Aus dem Behördenakt, insbesondere durch beispielhaft beigelegte Ausbildungspläne (ON 56), ergibt sich, dass einzelne I.s länger als sechs Monate andauerten und teilweise eine Arbeitskräfteüberlassung an Beschäftiger außerhalb von L erfolgte. Die Festsetzung der Nachforderung an Kommunalsteuer iHv € 78.855,45 mit Bescheid des Magistrats der Landeshauptstadt Linz vom 4. März 2011 erfolgte aufgrund eines G-Prüfberichts für den Zeitraum vom 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2009. Dabei wurden zwar Beitragszeitraum und –höhe dienstnehmerbezogen geprüft, es wurden jedoch keine Feststellungen zum Tätigkeitsort und die damit verbundene Hebeberechtigung der Gemeinde getroffen. Ebenso wenig wurden Feststellungen zu etwaigen Arbeitsunterbrechungen der Stiftungsteilnehmer oder Beschäftigerwechsel getroffen, welche Einfluss auf die Erhebungsberechtigung der Stadtgemeinde Linz nehmen könnten.

III.

1. Gemäß § 1 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 117/2016, gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und der Gemeinden) sowie der auf Grund unmittelbar wirksamer Rechtsvorschriften der Europäischen Union zu erhebenden öffentlichen Abgaben, in Angelegenheiten der Eingangs- und Ausgangsabgaben jedoch nur insoweit, als in den zollrechtlichen Vorschriften nicht anderes bestimmt ist, soweit diese Abgaben durch Abgabenbehörden des Bundes, der Länder oder der Gemeinden zu erheben sind.

Entsprechend § 2a gelten die Bestimmungen der BAO sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten. In solchen Verfahren ist das Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz (VwGVG) nicht anzuwenden. (...)

§ 115 Abs 1 BAO verpflichtet die Abgabenbehörden, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse

zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht den angefochtenen Bescheid mit Beschluss aufheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die Behörde zurückverweisen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Die Behörde ist hiebei an die rechtliche Beurteilung gebunden, von welcher das Verwaltungsgericht bei seinem Beschluss ausgegangen ist.

KommStG 1993, BGBl Nr. 819/1993 idF BGBl I Nr. 180/2004

§ 1. Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

§ 2. Dienstnehmer sind:

a) Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

§ 5. (1) Bemessungsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind

a) im Falle des § 2 lit. a Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988

§ 7. (1) Das Unternehmen unterliegt der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Werden Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens einem Beschäftiger länger als sechs Kalendermonate zur Arbeitsleistung überlassen, so ist die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigers befindet, für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonates erhebungsberechtigt. Im Falle einer Arbeitsunterbrechung, die länger als einen Kalendermonat dauert, beginnt die Frist nach Ablauf des Kalendermonates der Beendigung der Arbeitsunterbrechung neu zu laufen. Wird eine neue Sechsmonatsfrist in Gang gesetzt, bleibt die bisherige Gemeinde

– bei Beschäftigerwechsel für den Kalendermonat des Beschäftigerwechsels,
– bei mehr als einmonatiger Arbeitsunterbrechung für die Kalendermonate, in denen die Arbeit unterbrochen ist,

noch erhebungsberechtigt.

(2) Erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden (mehrgemeindliche Betriebsstätte), wird die Kommunalsteuer von jeder Gemeinde nach Maßgabe des § 10 erhoben.

2. Zum Zeitpunkt der Entscheidung gilt das Kommunalsteuergesetz 1993 idF BGBl I Nr. 117/2016. Im gegenständlichen Beschwerdefall ist jedoch das Kommunalsteuergesetz 1993 idF BGBl I Nr. 180/2004 anzuwenden. Enthalten materiell-rechtliche Steuergesetze keine besondere Anordnung über den Zeitpunkt ihrer Wirksamkeit, ist bei Erlassung von Steuerbescheiden grundsätzlich jene Rechtslage maßgebend, unter deren zeitlicher Geltung der Abgabentatbestand verwirklicht wurde. Es gilt der Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften, welcher das Gebot zur Anwendung der Rechtslage zu einem bestimmten früheren Zeitpunkt ergibt oder eines Sachverhalts zu einem in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt enthält (vgl *Ellinger/Sutter/Urtz,* BAO[3] § 279 Tz 75 ff [Stand: 1.9.2014, rdb.at]). Die anzuwendende Rechtslage für den Zeitpunkt der Verwirklichung des Abgabentatbestandes 1.1.2005 bis 31.12.2009 ist das KommStG 1993 idF BGBl I Nr. 180/2004.

Gemäß § 1 KommStG 1993 unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Dienstnehmer sind gemäß § 2 lit a KommStG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetztes 1988 stehen. Bei den Teilnehmern der gegenständlichen I.stiftung handelt es sich um überlassene Arbeitskräfte im Sinne eines Personalleasings und somit um Dienstnehmer im Sinne des § 2 lit a KommStG 1993 (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0051; 24.2.2004, 98/14/0062 sowie 15.9.2016; 2013/15/0262-6).
Nach § 5 Abs 1 KommStG ist die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhn beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen.

§ 7 Abs 1 KommStG normiert, dass das Unternehmen in der Gemeinde der Kommunalsteuer unterliegt, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Werden Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens einem Beschäftiger länger als sechs Kalendermonate zur Arbeitsleistung überlassen, so ist die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des Beschäftigers befindet, für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonates erhebungsberechtigt. Im Falle einer Arbeitsunterbrechung, die länger als einen

Kalendermonat dauert, beginnt die Frist nach Ablauf des Kalendermonates der Beendigung der Arbeitsunterbrechung neu zu laufen. Wird eine neue Sechsmonatsfrist in Gang gesetzt, bleibt die bisherige Gemeinde

– bei Beschäftigerwechsel für den Kalendermonat des Beschäftigerwechsels,
– bei mehr als einmonatiger Arbeitsunterbrechung für die Kalendermonate, in denen die Arbeit unterbrochen ist,

noch erhebungsberechtigt.

Bei der Festsetzung der Kommunalsteuerschuld für den Zeitraum 1.1.2005 bis 31.12.2009 wurde von der belangten Behörde § 7 Abs 1 KommStG 1993 idF BGBl I Nr. 180/2004 nicht angewendet und ist insofern mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet. Der notwendige Sachverhalt für die Anwendung des § 7 Abs 1 KommStG wurde auch nicht festgestellt.

Ist gemäß § 278 Abs. 1 BAO die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes
a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,
so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

3. Im gegenständlichen Fall liegen - wie schon im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. September 2016, 2013/15/0262, ausgeführt - keine ausreichenden Ermittlungsergebnisse vor, um die konkrete Kommunalsteuerschuld für den Zeitraum von 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2009 unter Anwendung des § 7 Abs 1 KommStG feststellen zu können. Die unterlassenen Ermittlungen sind wesentlich für die exakte Bestimmung der an die Stadtgemeinde Linz geschuldete Kommunalsteuer. Wären die unterlassenen Ermittlungen durchgeführt worden, hätte ein anders lautender Bescheid erlassen werden können, da es im Verwaltungsakt Anhaltspunkte gibt, die die Erhebungsberechtigung der Stadtgemeinde Linz für die Kommunalsteuer im gegenständlichen Fall in Frage stellen. Unabhängig von der vorerst strittigen Eigenschaft der Beschwerdeführerin als Arbeitskräfteüberlasserin und der Einbeziehung der „Stipendien“ in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage

wäre, wenn von einer Kommunalsteuerpflicht ausgegangen wurde, § 7 Abs 1 KommStG 1993 zu beachten gewesen. Die Abgabenbehörde hätte unabhängig von einem diesbezüglichen Vorbringen gem 115 bzw 265 BAO Ermittlungen zur Bestimmung der konkreten Kommunalsteuerbemessungsgrundlage tätigen müssen.

4. Unterlassene Ermittlungen betreffend entscheidungsnotwendiger tatsächlicher und rechtlicher Verhältnisse können auch dann eine Aufhebung unter Zurückverweisung gem § 278 BAO rechtfertigen, wenn erstmals in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (mangels Neuerungsverbot gem § 270 BAO) rechtmäßig Umstände releviert werden, aber die belangte Abgabenbehörde entgegen § 265 Abs 1 BAO vor Beschwerdevorlage keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (Ritz, BAO^5 (2014) § 278 Tz 11, lindeonline.at). Auch im vorliegenden Fall wurden rechtmäßig Umstände releviert, die schon die Abgabenbehörde aufgrund § 115 BAO zu ermitteln gehabt hätte. Da im Akt schon durch den G-Prüfbericht ein Anhaltspunkt gegeben war, dass I.s länger als sechs Monate dauern konnten, widersprach das erstmalige Vorbringen in der Bescheidbeschwerde vom 30. September 2013 vor dem Verwaltungsgerichtshof nach dessen Ansicht auch nicht dem Neuerungsverbot und war daher rechtmäßig. Umso mehr lässt sich daraus schließen, dass auch im gegenständlichen Fall eine Aufhebung unter Zurückweisung ausnahmsweise geboten ist.

Aus dem Akt ergibt sich, dass jährlich ungefähr 250 Stiftungsteilnehmer am I.programm teilgenommen haben. Aufgerechnet auf den Prüfungszeitraum von fünf Jahren handelt es sich um umgerechnet 1250 Stiftungsteilnehmer, bei welchen dienstnehmerbezogen zu prüfen ist, wie lange sie am I.programm teilgenommen haben und ob sie – bei länger als sechs Kalendermonate andauernder Beschäftigung - einem Beschäftiger außerhalb der Stadtgemeinde Linz überlassen wurden. In diesen Fällen ist außerdem zu prüfen, ob es im jeweiligen Einzelfall Arbeitsunterbrechungen gab, und wie lange diese Arbeitsunterbrechung dauerte. Zudem muss geprüft werden, ob es bei den einzelnen Stiftungsteilnehmern einen Beschäftigerwechsel außerhalb der Stadtgemeinde Linz gab.

Diese fehlenden Ermittlungen lassen sich nicht im Interesse der Raschheit des Verfahrens oder mit einer erheblichen Kostenersparnis durch das Verwaltungsgericht selbst erheben. Die Gemeinde als erhebungsberechtigte Abgabenbehörde für die Kommunalsteuer kann sich insbesondere im Rahmen einer Nachschau schneller und kostengünstiger die notwendigen Informationen beschaffen, auch im Hinblick darauf, dass diese notwendigen Ermittlungen nicht nur den gegenständlichen Prüfungszeitraum betreffen, sondern gemäß der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes in dieser Sache auch Bedeutung für die nachfolgenden Jahre haben. Insofern kann die Prüfung mit einer Nachschau für

später folgende Zeiträume kostengünstig verbunden werden. Das Recht der Gemeinde auf Durchführung einer Nachschau bleibt von § 14 KommStG 1993 unberührt, wobei § 148 Abs 3 BAO bzgl Wiederholungsverbot von Außenprüfungen sinngemäß anzuwenden ist. Dieses Wiederholungsverbot bezieht sich allerdings primär auf die Kommunalsteuerprüfung und nicht auf die Kommunalsteuernachschau (vgl *Mühlberger*, Das Recht der Gemeinden auf Kommunalsteuer-Nachschau, RFG 2011/50, 220 [221]). Zudem darf gemäß § 148 Abs 3 lit c BAO für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, mit Zustimmung des Abgabepflichtigen ein neuerlicher Prüfungsauftrag erteilt werden. Ermittlungen durch das Verwaltungsgericht selbst wären mit einem erheblichen Mehraufwand an Zeit und Kosten verbunden.

Ebenso würde ein Ermittlungsauftrag gemäß § 269 Abs 2 BAO nicht im Sinne der Raschheit oder Kostenersparnis liegen, da ein solcher sinnhafterweise an die Stadtgemeinde Linz zu richten wäre, da diese als erhebungsberechtigte Gemeinde größte Routine in der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Festsetzung der Kommunalsteuer aufweisen kann. Es kann daher zu keiner Verfahrensbeschleunigung führen, wenn die Stadtgemeinde Linz ihre Ermittlungen wiederum weiterleiten muss, anstatt selbst zu entscheiden. Zudem scheint es im Hinblick auf das kontradiktorische Verfahren sinnvoll, nicht jene Abgabenbehörde mit Ermittlungen zu betrauen, deren Bescheid mit Bescheidbeschwerde angefochten wurde (vgl *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch (2016) 748). Ein Ermittlungsauftrag an das Finanzamt wäre kann ebenso wenig als tauglich erachtet werden (vgl *Mühlberger*, Das Recht der Gemeinden auf Kommunalsteuer-Nachschau, RFG 2011/50, 220 [222f]). Auf diese Sichtweise lässt die Aufrechterhaltung des Rechtes der Gemeinden auf Durchführung einer Nachschau gem § 14 KommStG 1993 schließen (vgl *Mühlberger*, Das Recht der Gemeinden auf Kommunalsteuer-Nachschau, RFG 2011/50, 220 [222 f]).

5. Insofern war daher der Beschwerde derart Folge zu geben, dass der Bescheid der belangten Behörde gemäß § 278 Abs 1 BAO aufgehoben und das Verfahren zur neuerlichen Entscheidung an diese zurückverwiesen wird.

6. Die belangte Behörde ist im Rahmen ihrer Entscheidung an die Rechtsauffassung des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich dahingehend gebunden, dass zunächst weitere Erhebungen zu den Voraussetzungen des § 7 Abs 1 KommStG 1993 idF BGBl I Nr. 180/2004 zu tätigen sind. Hingewiesen wird insbesondere auf die Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 (BMF 28.12.2011, BMF-010222/0260-VI/7/2011). Die belangte Behörde hat im weiteren Verfahren für den gegenständlichen Prüfungszeitraum dienstnehmerbezogen die Kommunalsteuerpflicht sowie die Erhebungsberechtigung an Kommunalsteuer

der Stadtgemeinde Linz zu prüfen. Die Kommunalsteuervorschreibung an die Beschwerdeführerin ist sodann entsprechend festzusetzen.

IV.

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

H i n w e i s

Anträge auf Bewilligung der Verfahrenshilfe zur Abfassung und Einbringung einer außerordentlichen Revision sind unmittelbar beim Verwaltungsgerichtshof einzubringen.

R e c h t s m i t t e l b e l e h r u n g

Gegen diesen Beschluss besteht innerhalb von sechs Wochen ab dem Tag der Zustellung die Möglichkeit der Erhebung einer Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof und/oder einer außerordentlichen Revision beim Verwaltungsgerichtshof. Eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof ist unmittelbar bei diesem einzubringen, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof beim Landesverwaltungsgericht Oberösterreich. Die Abfassung und die Einbringung einer Beschwerde bzw. einer Revision müssen durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt bzw. eine bevollmächtigte Rechtsanwältin erfolgen. Für die Beschwerde bzw. Revision ist eine Eingabegebühr von je 240.- Euro zu entrichten.

Landesverwaltungsgericht Oberösterreich

Dr. Brandstetter