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-450311/2/MB/HEK

Datum:

Linz, 12. März 2018

Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich hat durch seinen Richter Dr. Brandstetter über die Beschwerde der L GmbH, B, W, vertreten durch die U GmbH & Co KG, W, V, gegen den Bescheid des Stadtsenates der Stadt Wels vom 28. September 2017, GZ: DI-RMB-002-2017, den

B E S C H L U S S

gefasst:

I. Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben, als der angefochtene Bescheid vom 28. September 2017, GZ: DI-RMB-002-2017, 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. Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels zu GZ: 20 S 77/16y, bekannt gemacht am 14. Juni 2016, wurde über die L GmbH das Konkursverfahren eröffnet und RA Mag. G E als Masseverwalter bestellt. Von der Stadt Wels erfolgte in diesem Konkursverfahren eine Forderungsanmeldung in Höhe von insgesamt EUR x, davon EUR x Kommunalsteuernachforderung inkl. Nebengebühr für die Jahre 2012 bis 2015, EUR x Kommunalsteuer inkl. Nebengebühr für „Rest Jahr 2016“ sowie EUR x als bedingte Forderung. Der Masseverwalter bestritt in der Folge den Teilbetrag Kommunalsteuer inkl. Nebengebühr als Nachzahlung für die Jahre 2012 bis 2015 in der Höhe von EUR x als unbegründet und stellte den Antrag, über die bestrittene Forderung einen Bescheid zu erlassen.

2. Mit Bescheid des Magistrats der Stadt Wels vom 20.09.2016, GZ: FD-StV-1-2016, wurde der L GmbH der Betrag von EUR x als Nachforderung der Kommunalsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 vorgeschrieben. Begründend wurde hierzu im Wesentlichen auf die Prüfungsergebnisse der bei der L GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Insolvenzprüfung durch das Finanzamt Linz sowie auf die Ausführungen der über diese Abgabenprüfung aufgenommenen Besprechungsunterlage verwiesen und festgehalten, dass sich auf jedem einzelnen Prüfungsergebnis der Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015 der Vermerk „Die Feststellungen des Prüfers werden anerkannt“ finde. Die Nachzahlungen ergeben sich sohin nicht nur aus dem Thema „Arbeitskräfteüberlassung“ aus dem Ausland - und daher betrage die Bemessungsgrundlage für die zu entrichtende Kommunalsteuer 70% des an ausländische Firmen bezahlten Gestellungsentgelts, sondern auch aus anderen Posten, wie z.B. Geschäftsführervergütungen.

3.1. Im Wesentlichen wurde dagegen mit rechtzeitig erhobener Berufung eingewendet, dass der ausländische Arbeitskräfteüberlasser die Dienstnehmer von einer inländischen Betriebsstätte aus überlassen habe und somit dieser (Z Lda) die Kommunalsteuer zu entrichten habe. Überdies sei die L GmbH nicht Beschäftiger der ausländischen Dienstnehmer, sondern wären diese zur Arbeitsverrichtung an andere Unternehmen (B GmbH) überlassen worden.

3.2. Ausgeführt wird weiters, dass die Nachverrechnung der steuerfrei ausbezahlten Diäten an den Dienstnehmer H A (Pkt. 3 der Besprechungsunterlage) rechtswidrig und die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Nachverrechnung für Aufwendungen an div. Dienstnehmer (Pkt. 6 der Besprechungsunterlage) unrichtig sei.

3.3. Abschließend wurde beantragt, die Bemessungsgrundlagen in der Höhe von insgesamt EUR x sowie die zugehörigen Nebengebühren in der Höhe von EUR x bei der Abgabenberechnung auszuscheiden.

4. Mit Schreiben der Berufungsbehörde vom 04.04.2017 wurde die Berufungswerberin vertreten durch den Masseverwalter aufgefordert, zum Beweis ihrer Behauptungen geeignete Beweismittel vorzulegen, und zwar bekanntzugeben, an welche Gemeinden die Z Lda in den Jahren 2012 bis 2016 eine allenfalls auf die Kommunalsteuerschuld der Berufungswerberin anzurechnenden Kommunalsteuer entrichtet habe, darzulegen, welche Einrichtungen Z Lda am Standort der Berufungswerberin unterhalten habe, insbesondere, weshalb die behauptetermaßen von Z Lda am Standort der Berufungswerberin für Lohnsteuerzwecke unterhaltene Betriebsstätte eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 KommStG begründe, bekanntzugeben, welche der gegenständlichen ausländischen Arbeitskräfte in welchen Zeiträumen an welche Unternehmen und an welchen Arbeitsorten zur Erbringung einer Arbeitsleistung überlassen worden seien, die Gestellungsverträge zwischen der Berufungswerberin und den beschäftigenden Unternehmen vorzulegen und mit Gehaltsabrechnungen und Lohnzettel zu belegen, dass die unter Punkt 6. der Besprechungsunterlage angeführten Aufwendungen an diverse Dienstnehmer – Radarstrafen und Kranken-Zusatzversicherung – vom Lohn abgezogen wurden. Darauf antwortete der Masseverwalter zwar mit Schreiben vom 02.05.2017, brachte aber vor, sämtliche angeforderte Unterlagen bereits im Zuge der GPLA Prüfung durch das Finanzamt Linz vorgelegt zu haben und darüber nicht mehr zu verfügen. Auf eine nochmalige Aufforderung der belangten Behörde vom 11.05.2017 unter Hinweis auf die den Abgabepflichtigen treffenden Mitwirkungspflichten und die Folgen bei deren Verletzung legte der Masseverwalter mit Schreiben vom 09.06.2017 u. a. folgende Unterlagen vor: Dienstnehmer-Jahressummenblatt und Jahreslohnkonto für die Jahre 2015, 2014, 2013 und 2012 für die Dienstnehmer G L und S L, Jahreslohnkonto für das Jahr 2012 für den Dienstnehmer S H, Firma-Jahressummenblatt für das Jahr 2013, Monatsaufstellungen überlassener ausländischer Arbeitskräfte für die Jahre 2012 bis 2015, gegliedert nach Beschäftigungsorten, Bestellungen von Fremdpersonal durch die B GmbH für die Jahre 2012, 2014 und 2015 sowie Vereinbarungen der Berufungswerberin und der B GmbH (Angebot-Preisblatt, Personalbeistellung) für die Jahre 2012 bis 2015.

5. Mit Bescheid des Stadtsenates der Stadt Wels vom 28. September 2017, GZ: DI-RMB-002-2017, wurde die Berufung der L GmbH vertreten durch den Masseverwalter als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass es „nicht ersichtlich“ sei, „ob und auf welcher Rechtsgrundlage Arbeitskräfte von Z Lda an die Berufungswerberin überlassen wurden. … Aus den mit Schreiben vom 09.06.2017 übermittelten Unterlagen geht hervor, dass gegenüber den Endkunden (Personalbestellern) die Berufungswerberin – und nicht etwa die Z Lda – als Arbeitskräfteüberlasser in Erscheinung getreten ist. … Es ist daher davon auszugehen, dass die Berufungswerberin aus ihrer inländischen Betriebsstätte gemäß § 4 KommStG mit Sitz in W Arbeitskräfte an diverse Beschäftiger zur Verfügung gestellt hat und die Hebeberechtigung nach § 7 Abs. 1 Satz 1 KommStG

folglich grundsätzlich der Stadt Wels zukommt.“ Der eingewandten Rechtswidrigkeit der Nachverrechnung von an den Dienstnehmer H A ausbezahlten Diäten sowie von Radarstrafen und Krankenzusatzversicherungsbeiträgen betreffend S L und G L wurde entgegengehalten, dass das Vorbringen der Berufungswerberin aus den von ihr vorgelegten Unterlagen „nicht schlüssig nachvollziehbar“ sei.

6. Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels zu GZ: 20 S 77/16y-27 vom 16.10.2017 wurde das Konkursverfahren über die L GmbH aufgehoben.

7. Gegen den Berufungsbescheid brachte die L GmbH, vertreten durch die U GmbH & Co KG, rechtzeitig Beschwerde an das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich ein und stellte den Beschwerdeantrag: „Aufhebung des angefochtenen Bescheides in Bezug auf Punkt 1. Steuerschuldner, Überlassung von inländischer Betriebsstätte (unrichtige rechtliche Beurteilung) und Neufestsetzung der Kommunalsteuer im Sinne der Prämissen laut unten angeführter Begründung“. In der Beschwerde wird die noch in der Berufung vorgebrachte Rechtswidrigkeit der Nachverrechnung der steuerfrei ausbezahlten Diäten an den Dienstnehmer H A und der Höhe der Bemessungsgrundlage für die Nachverrechnung für Aufwendungen an div. Dienstnehmer nicht mehr geltend gemacht, sodass im Folgenden darauf nicht mehr einzugehen ist.

In der Begründung wies die Bf darauf hin, dass der erstinstanzliche Bescheid von einer Arbeitskräfteüberlassung aus dem Ausland ausgegangen sei und daher die Nachforderungen der Kommunalsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 unter Zugrundelegung von 70% des an ausländische Firmen bezahlten Gestellungsentgelts als Bemessungsgrundlage berechnet wurden. „Der nunmehrigen Bescheidbegründung vom 28.09.2017 folgend“ heißt es dann weiter „und aufgrund der Aktenlage ergeben sich mittlerweile aber keine Anhaltspunkte, dass Z Lda am Standort der L GmbH eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 KommStG unterhalten hat.“ Zitiert wird aus dem Berufungsbescheid: „Es ist daher davon auszugehen, dass die Berufungswerberin aus ihrer inländischen Betriebsstätte gemäß § 4 KommStG mit Sitz in W Arbeitskräfte an diverse Beschäftiger zur Verfügung gestellt hat und die Hebeberechtigung nach § 7 Abs. 1 Satz 1 KommStG folglich grundsätzlich der Stadt Wels zukommt“ und von der Beschwerdeführerin gefolgert, dass „die nunmehrige Rechtsansicht, dass es sich um keine Arbeitskräfteüberlassung aus dem Ausland handelt, sondern um eine Überlassung aus einer inländischen Betriebsstätte, zwangsläufig zu einer Änderung in der Bemessung der Kommunalsteuer führt. Der Bescheid ist dem Grunde und der Höhe nach rechtswidrig, da die Kommunalsteuer weiterhin gemäß § 5 Abs. 1 b KommStG (70 % des Gestellungsentgelts, davon 3 % Kommunalsteuer) berechnet und angelastet wurde.“ Vielmehr sei § 6 KommStG einschlägig und somit der überlassende Unternehmer Steuerschuldner, wenn Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens zur Arbeitsleistung überlassen

werden. L GmbH sei jedoch zu keiner Zeit inländischer Beschäftiger gewesen - es handle sich vielmehr um „Kettenverleih“ - und daher auch nicht kommunalsteuerpflichtig. Abschließend wird auf die GPLA Prüfung im Jahr 2011 verwiesen. Es sei dabei zweifelsfrei festgestellt worden, dass L GmbH nicht der inländische Beschäftiger sei und somit keine Verpflichtung bestehe, die Kommunalsteuer abzuführen.

II.

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

2. Nachstehender entscheidungswesentlicher Sachverhalt steht in Ergänzung zu Punkt I fest:

Die Beschwerdeführerin handelte im maßgeblichen Zeitraum von 01.01.2012 bis 31.12.2015 als Arbeitskräfteüberlasserin. Ihr wurden ausländische Arbeitskräfte, namentlich vom portugiesischen Unternehmen Z Lda, überlassen. Dies ergibt sich aus der über die GPLA durch das Finanzamt Linz aufgenommenen Besprechungsunterlage. Diese Personen wurden sodann der B GmbH überlassen und von dieser an verschiedenen Standorten im In- und Ausland zur Arbeitsleistung eingesetzt. Dies ergibt sich aus den von der Bf in Punkt I.4. angeführten vorgelegten Unterlagen. Die Festsetzung der Nachforderung an Kommunalsteuer in der Höhe von EUR x mit Bescheid des Magistrats der Stadt Wels vom 20.09.2016 erfolgte aufgrund des GPLA Prüfberichts für den Zeitraum 01.01.2012 bis 31.12.2015, der davon ausgeht, dass im gegenständlichen Zeitraum eine grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung aus Deutschland und Portugal („portugiesische DN zur Arbeitsausübung in Österreich“) bestanden habe (s. S. 1 1. Absatz der Besprechungsunterlage) und der Kommunalsteuer 70% des an ausländische Firmen bezahlten Gestellungsentgeltes für im Inland erbrachte Arbeitsleistung unterliege (S. 2 der Besprechungsunterlage).

Ob allerdings eine Arbeitskräfteüberlassung tatsächlich von einer ausländischen Betriebsstätte aus oder von einer inländischen Betriebsstätte aus ins Inland oder/und ins Ausland vorgelegen ist und ob es sich bei der Arbeitskräfteüberlassung durch die Bf um den Fall einer Dienstnehmerüberlassung oder nur um eine bloße Vermittlungstätigkeit handelt, steht derzeit noch nicht fest.

Da der die Berufung als unbegründet abweisende Bescheid der belangten Behörde vom 28.09.2017 so zu werten ist, als ob die Rechtsmittelbehörde eine mit dem

angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmende Entscheidung erlassen hätte, die fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt (so *Ritz*, BAO[6], § 279 Tz 20 mit Verweis auf die ständige Rsp des VwGH), bleibt es bei der Anknüpfung der Kommunalsteuerschuld an den Tatbestand der Arbeitskräfteüberlassung von einer ausländischen Betriebsstätte aus. In seiner Begründung trifft der Berufungsbescheid dazu allerdings eine Negativfeststellung, indem er ausführt, dass es nicht ersichtlich sei, ob und auf welcher Rechtsgrundlage Arbeitskräfte von Z Lda an die Berufungswerberin überlassen wurden. Vielmehr ergebe sich aus den mit Schreiben vom 09.06.2017 übermittelten Unterlagen, dass gegenüber den Endkunden (Personalbestellern) die Berufungswerberin – und nicht etwa die Z Lda – als Arbeitskräfteüberlasser in Erscheinung getreten sei, sodass davon auszugehen sei, dass die Berufungswerberin aus ihrer inländischen Betriebsstätte gemäß § 4 KommStG mit Sitz in W Arbeitskräfte an diverse Beschäftiger zur Verfügung gestellt habe und die Hebeberechtigung nach § 7 Abs. 1 Satz 1 KommStG folglich grundsätzlich der Stadt Wels zukomme.

3. Nach der ständigen Rsp des VwGH ist es aber Aufgabe der Abgabenbehörde, jene Sachverhaltsfeststellungen zu treffen, auf die die Abgabenpflicht gegründet werden kann (so VwGH 26.11.2015, 2013/15/0176: „Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides ist die zusammenhängende Darstellung des von der Behörde festgestellten Sachverhaltes.“) Die Bescheidbegründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist, und u. a. erfordert, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen (…) sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen (so VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

4. Dass der Bf die Nachzahlung der Kommunalsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 gemäß § 5 Abs. 1 lit. b KommStG 1993 unter Zugrundelegung der Bemessungsgrundlage von 70 % des Gestellungsentgeltes festgesetzt wurde, setzt aber einen Sachverhalt gemäß § 2 lit. b leg. cit. voraus: Es werden Personen von einer ausländischen (arg. „nicht inländischen“) Betriebsstätte eines Unternehmens zur Arbeitsleistung im Inland überlassen. Dies wird im angefochtenen Bescheid aber gerade nicht festgestellt, sondern in der Begründung vielmehr ausgeführt, dass es nicht ersichtlich sei, ob und auf welcher Rechtsgrundlage Arbeitskräfte von Z Lda an die Bf überlassen worden seien. Als erwiesen stellt die belangte Behörde hingegen fest, dass die Bf aus ihrer inländischen Betriebsstätte in Wels Arbeitskräfte an diverse Beschäftiger zur Verfügung gestellt habe. Hierfür käme dann aber die Bemessungsgrundlage des § 5 Abs. 1 lit. a KommStG 1993 zur

Anwendung: die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind.

5. Die belangte Behörde hat somit geeignete Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

III.

In rechtlicher Hinsicht ist Folgendes auszuführen:

1. Gemäß § 1 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 136/2017, 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 soweit, als in den zollrechtlichen Vorschriften nicht anderes bestimmt ist, soweit diese Abgaben durch Abgabenbehörden des Bundes, der Länder oder der Gemeinden zu erheben sind.

Nach § 2a leg. cit. gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes 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 abgabenpflichtigen 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 mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides 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 können. Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden gemäß § 278 Abs. 3 BAO an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

2. Nach dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften ist nach der ständigen Rsp des VwGH – mangels entgegenstehender Vorschriften – von jener Sach- und Rechtslage auszugehen, die zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Abgabentatbestandes gegeben war (vgl. etwa VwGH 10.12.2008, 2005/17/0055

mwN). Dies ist im gegenständlichen Fall das Kommunalsteuergesetz 1993, BGBl. Nr. 819/1993 idF BGBl. I Nr. 163/2015. Die maßgeblichen Bestimmungen lauten:

Steuergegenstand

§ 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.

Dienstnehmer

§ 2. Dienstnehmer sind:

a) Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

b) Personen, die nicht von einer inländischen Betriebsstätte (§ 4) eines Unternehmens zur Arbeitsleistung im Inland überlassen werden, insoweit beim Unternehmer, dem sie überlassen werden.

(…)

Unternehmen, Unternehmer

§ 3. (1) Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn (Überschuss) zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Als Unternehmer und Unternehmen gelten stets und in vollem Umfang Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, Stiftungen sowie Mitunternehmerschaften im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 und sonstige Personengesellschaften.

(2) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.
(…)

Betriebsstätte

§ 4. (1) Als Betriebsstätte gilt jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient. …

(…)

Bemessungsgrundlage

§ 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 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG,

b) im Falle des § 2 lit. b 70% des Gestellungsentgeltes,

c) ...

(2) Zur Bemessungsgrundlage gehören nicht:

a) Ruhe- und Versorgungsbezüge;
b) die im § 67 Abs.3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge;
c) die in § 3 Abs. 1 Z 11 und Z 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge sowie 60% der in § 3 Abs. 1 Z 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten laufenden Bezüge;
d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 gewährt werden;
(...)

(3) Die Arbeitslöhne sind nur insoweit steuerpflichtig, als sie mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen. (...)

Steuerschuldner

§ 6. Steuerschuldner ist der Unternehmer, in dessen Unternehmen die Dienstnehmer beschäftigt werden. Werden Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens zur Arbeitsleistung überlassen, ist der überlassende Unternehmer Steuerschuldner. (...)

Erhebungsberechtigte Gemeinde

§ 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 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.

(...)

Steuersatz

§ 9. Die Steuer beträgt 3% der Bemessungsgrundlage. Übersteigt bei einem Unternehmen die Bemessungsgrundlage im Kalendermonat nicht x, wird von ihr x Euro abgezogen.

Entstehung der Steuerschuld, Selbstberechnung, Fälligkeit und Steuererklärung

§ 11. (1) Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Lohnzahlungen gewährt, Gestellungsentgelte gezahlt (§ 2 lit. b) oder Aktivbezüge ersetzt (§ 2 lit. c) worden sind. Lohnzahlungen, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonates für den vorangegangenen Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen.

(2) Die Kommunalsteuer ist vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monates (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten. Werden laufende Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist die Kommunalsteuer bis zum 15. Februar abzuführen.

(3) Ein im Rahmen der Selbstberechnung vom Steuerschuldner selbst berechneter und der Abgabenbehörde bekannt gegebener Kommunalsteuerbetrag ist vollstreckbar. Wird kein selbstberechneter Betrag der Abgabenbehörde bekannt gegeben oder erweist sich die Selbstberechnung als nicht richtig, hat die Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid zu erfolgen. Von der Erlassung eines solchen Abgabenbescheides kann abgesehen werden, wenn der Steuerschuldner nachträglich die Selbstberechnung binnen drei Monaten ab Einreichung der Abgabenerklärung berichtigt; erweist sich die Berichtigung als nicht richtig, hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen. (AbgÄG 2015, BGBl I Nr. 163/2015 ab 29.12.2015)

3. Hinsichtlich des Beschwerdevorbringens, die Bf sei nicht Kommunalsteuerschuldnerin, ist Folgendes auszuführen:

3.1.1. Arbeitskräfteüberlassung von einer nicht inländischen Betriebsstätte aus

Gemäß § 2 lit. b KommStG sind Personen, die nicht von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens zur Arbeitsleistung im Inland überlassen werden, Dienstnehmer des österreichischen Beschäftigers, der Steuerschuldner ist, sofern er Unternehmer ist. Die diesbezügliche Bemessungsgrundlage beträgt gemäß § 5 Abs. 1 lit. b KommStG 70 % des Gestellungsentgelts. Der Steuersatz beträgt gemäß § 9 KommStG 3 %.

3.1.2. Arbeitskräfteüberlassung von einer inländischen Betriebsstätte aus

3.1.2.1. Werden Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines (in- oder ausländischen) Unternehmens zur Arbeitsleistung im Inland überlassen, ist gemäß § 6 2. Satz KommStG der überlassende Unternehmer Steuerschuldner. Bemessungsgrundlage ist gemäß § 5 Abs. 1 lit. a KommStG die Summe der Arbeitslöhne (zur erhebungsberechtigten Gemeinde s. § 7 KommStG).

3.1.2.2. Werden Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens zur Arbeitsleistung ins Ausland überlassen, gilt für die gegenständlich maßgebliche Rechtslage bis 31.12.2016, dass in Österreich keine Kommunalsteuerpflicht besteht, da nach Ansicht des VwGH (vgl. VwGH 21.10.2015, 2012/13/0085) der Überlasser ab dem 1. Tag der Überlassung eine (mittelbare) Betriebsstätte beim Beschäftiger begründet. Anderes gilt ab dem 1.1.2017 aufgrund des Abgabenänderungsgesetzes 2016, BGBl. I Nr. 117/2016.

3.1.3. Inländischer Überlasser überlässt vom ausländischen Überlasser an einen inländischen Beschäftiger

In dieser Konstellation kommt es darauf an, ob unmittelbare Leistungsbeziehungen bestehen oder bloße Vermittlungstätigkeiten vorliegen (vgl. Info des BMF vom 28.12.2011, BMF-010222/0260-VI/7/2011).

3.2. Im gegenständlichen Fall liegen keine ausreichenden Ermittlungsergebnisse vor, um die konkrete Kommunalsteuerschuld der Beschwerdeführerin für den Zeitraum 01.01.2012 bis 31.12.2015 feststellen zu können.

Die unterlassenen Ermittlungen sind aber wesentlich für die exakte Bestimmung der der Stadt Wels von der Bf geschuldeten Kommunalsteuer (s. die Ausführungen zu Punkt 3.1.) Wären die unterlassenen Ermittlungen durchgeführt worden, hätte ein anders lautender Bescheid erlassen werden können, insb. da die Beschwerdeführerin bereits in der Berufung eine Arbeitskräfteüberlassung von einer ausländischen Betriebsstätte aus bestritt. Diese fehlenden Ermittlungen lassen sich nicht im Interesse der Raschheit des Verfahrens oder mit einer erheblichen Kostenersparnis durch das Landesverwaltungsgericht selbst erheben.

4. Der Beschwerde war daher insofern Folge zu geben, als der Bescheid der belangten Behörde gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und das Verfahren zur neuerlichen Entscheidung an diese zurückverwiesen wird.

5. Die belangte Behörde ist im Rahmen ihrer Entscheidung an die Rechtsauffassung des Landesverwaltungsgerichtes gemäß § 278 Abs. 3 BAO dahingehend gebunden, dass zunächst weitere Erhebungen zu den Voraussetzungen des § 2 iVm § 6 KommStG 1993 BGBl. Nr. 819/1993 idF BGBl. I Nr. 163/2015 zu tätigen sind, um die Frage zu klären, ob eine

Arbeitskräfteüberlassung von einer ausländischen oder inländischen Betriebsstätte aus bzw. ob es sich gegenständlich um den Fall einer Arbeitskräfteüberlassung in Form einer Dienstnehmerüberlassung oder nur um eine bloße Vermittlungstätigkeit handelt.

IV.

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da im gegenständlichen Verfahren keine Rechtsfrage zu lösen war, der im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, insb weil die gegenständliche Entscheidung von der Rsp des VwGH nicht abweicht (s. die unter Punkt II.3. zitierte Judikatur).

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 müssen durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt bzw. eine bevollmächtigte Rechtsanwältin erfolgen. Die Abfassung und die Einbringung einer Revision müssen durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt bzw. eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder durch einen bevollmächtigten Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer bzw. eine bevollmächtigte Steuerberaterin oder Wirtschaftsprüferin erfolgen. Für die Beschwerde bzw. Revision ist eine Eingabegebühr von je 240 Euro zu entrichten. Sie haben die Möglichkeit, auf die Revision beim Verwaltungsgerichtshof und die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof zu verzichten. Ein solcher Verzicht hat zur Folge, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof und eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht mehr erhoben werden kann.

H i n w e i s

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

Landesverwaltungsgericht Oberösterreich

Dr. Brandstetter